

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

CRISTIANO FLORIANO SANESHIMA

PERSPECTIVAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA PARA REDUÇÃO DAS
DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL

MARÍLIA
2017

CRISTIANO FLORIANO SANESHIMA

PERSPECTIVAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA PARA REDUÇÃO DAS
DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado
em Direito da Universidade de Marília como
requisito parcial para a obtenção do título de Mestre
em Direito, sob orientação da Prof^ª. Dr^ª. Marisa
Rossignoli

MARÍLIA
2017

Saneshima, Cristiano Floriano

Perspectivas de reforma tributária para redução das desigualdades sociais no Brasil / Cristiano Floriano Saneshima. - Marília: UNIMAR, 2017.

127f.

Dissertação (Mestrado em Direito – Relações Empresariais, Desenvolvimento e Demandas Sociais) – Universidade de Marília, Marília, 2017.

Orientação: Prof^a. Dra. Marisa Rossignoli

1. Direito Tributário 2. Progressividade 3. Reforma Tributária
4. Tributação Direta e Indireta I. Saneshima, Cristiano Floriano

CDD – 341.39

CRISTIANO FLORIANO SANESHIMA

PERSPECTIVAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA PARA REDUÇÃO DAS
DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília, área de concentração Relações Empresariais, Desenvolvimento e Mudança Social, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação da Prof^ª. Dr^ª. Marisa Rossignoli

Aprovada pela banca examinadora em: __/__/____

Prof.^a Dr.^a. Marisa Rossignoli
Orientadora

Prof. Dr. Lourival José de Oliveira

Prof. Dr. Renato Bernardi

Dedicado à memória de
Mitsutada Saneshima, meu pai
e à Julia Harumi Estefanes
Saneshima, minha filha.

A pobreza não é um acidente.
Assim como a escravidão e o apartheid, a
pobreza foi criada pelo homem e pode ser
removida pelas ações dos seres humanos.

Nelson Mandela

PERSPECTIVAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA PARA REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS NO BRASIL

RESUMO: É fato que a atual realidade social da população brasileira apresenta-se, no geral, precária. No entanto, o modelo de Estado disposto na Constituição Federal impõe os deveres sociais de prestação de assistência aos necessitados, da busca pela erradicação da pobreza e da marginalização e da redução das desigualdades sociais e regionais. E para alcançar tais objetivos mostra-se importante que o Estado utilize todos os meios que possui à disposição, o que inclui o sistema tributário (já que há neste o aspecto de modificador da realidade), priorizando a arrecadação em tributos diretos sobre a renda e patrimônio, ou seja, que levem em consideração os princípios da capacidade contributiva e progressividade, em contraponto à ênfase na tributação indireta como ocorre atualmente (sistemática em que todos acabam pagando o mesmo valor independentemente da condição financeira). Assim, presta-se a presente pesquisa em estudar o Sistema Tributário Brasileiro, expondo os pontos suscetíveis de reforma, para, por fim, defender a viabilidade das propostas legislativas em tramitação que visam a mudança no atual sistema, tratadas como perspectivas de reforma tributária. Como metodologia foi utilizada a análise bibliográfica e documental, por meio de textos e legislação. Para discussão e analisar as perspectivas de reforma tributária trabalhou-se com as principais propostas legislativas em tramitação e o possível projeto a ser apresentado em breve (com base no trabalho da Comissão Especial da Câmara criada recentemente para este fim), bem como obras, produções acadêmicas e artigos científicos específicos sobre o assunto, para obtenção do objetivo final, ou seja, possibilitar um sistema tributário mais justo e que contribua com a redução das desigualdades sociais existentes no país.

Palavras-chave: Direito tributário. Progressividade. Reforma tributária. Tributação direta e indireta.

TAX REFORM PERSPECTIVES TO DECREASE THE SOCIAL INEQUALITIES IN BRAZIL

ABSTRACT: It is a fact that the current social reality of the Brazilian population is, in general, precarious. However, the model of state established in the Constitution imposes the social duties of providing assistance to those in need, of the quest for the eradication of poverty and marginalization, and the reduction of social and regional inequalities. And in order to achieve these objectives, it is important that the state uses all the means at its disposal, including the tax system (since there is a modifying aspect of this reality), prioritizing the collection of direct taxes on income and wealth, that is, they take into account the principles of contributory capacity and progressivity, as opposed to the emphasis on indirect taxation as it currently occurs (systematic in which all end up paying the same amount regardless of financial condition). Thus, the present research is based on studying the Brazilian Tax System, exposing the points susceptible of reform, in order to defend the viability of the current legislative proposals that aim at the change in the current system, treated as perspectives of tax reform. As methodology was used the bibliographic and documentary analysis, through texts and legislation. For discussion and analysis of tax reform perspectives, we worked on the main legislative proposals in progress and the possible project to be presented shortly (based on the work of the Chamber's Special Committee recently established for this purpose), as well as works, academic productions and specific scientific articles on the subject, in order to obtain the final objective, that is, to enable a fairer tax system that contributes to the reduction of social inequalities in the country.

Keywords: Direct and indirect taxation. Progressive tax burden. Tax law. Tax reform.

LISTA DE TABELAS

TABELA 01 - Ranking mundial do PIB em 2015 (25 maiores).....	68
TABELA 02 - Ranking mundial do PIB <i>per capita</i> em 2015 (100 primeiros).....	69
TABELA 03 - Carga tributária e variações por base de incidência - 2015 x 2014.....	82
TABELA 04 - Receita tributária por tributo e competência: variações em pontos percentuais sobre o PIB - 2015 x 2014.....	83
TABELA 05 - Carga tributária no Brasil e nos países da OCDE (2014) em relação ao PIB...	85
TABELA 06 - Carga tributária média sobre a renda, lucro e ganho de capital no Brasil e nos países da OCDE (2014).....	86
TABELA 07 - Carga tributária média sobre a propriedade no Brasil e nos países da OCDE (2014).....	87
TABELA 08 - Carga tributária média sobre bens e serviços no Brasil e nos países da OCDE (2014).....	88

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 01 - Índice de Gini do Brasil (2005 a 2014)	66
GRÁFICO 02 - Índice de Gini dos países com medição em 2014.....	67

LISTA DE SIGLAS

ABRADEE - Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica

CIDE - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

CIP - Contribuição de Iluminação Pública

CLT - Consolidação das Leis do Trabalho

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras

CTN - Código Tributário Nacional

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

EC - Emenda Constitucional

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IGF - Imposto sobre Grandes Fortunas

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR - Imposto de Renda

IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISS - Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza

ITCMD - Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação

IVA - Imposto sobre Valor Agregado

OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PAEG - Programa de Ação Econômica do Governo

PEC - Proposta de Emenda à Constituição

PIS - Programa de Integração Social

PIB - Produto Interno Bruto

PLP - Projeto de Lei da Câmara Complementar

PLS - Projeto de Lei do Senado

PNAD - Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios

RE - Recurso Extraordinário

STF - Supremo Tribunal Federal

TRU - Taxa Rodoviária Única

UFIR - Unidade Fiscal de Referência

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1 EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	17
1.1 TRIBUTOS NO BRASIL COLÔNIA.....	17
1.2 TRIBUTOS NO BRASIL IMPÉRIO: A PRIMEIRA CONSTITUIÇÃO	21
1.2.1 Período pré-imperial	21
1.2.2 Independência e Carta Imperial de 1824	23
1.3 TRIBUTOS NA ERA REPUBLICANA: CONSTITUIÇÕES FEDERAIS	27
1.3.1 Constituição Federal de 1891	27
1.3.2 Constituição Federal de 1934	30
1.3.3 Constituição Federal de 1937	32
1.3.4 Constituição Federal de 1946	32
1.3.5 Reforma de 1965: Emenda Constitucional 18/65 e o Código Tributário Nacional.....	34
1.3.6 Constituição Federal de 1967 e a Emenda Constitucional 1/69	38
1.3.7 Constituição Federal de 1988	39
2 CONFIGURAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL APÓS 1988	42
2.1 INTRODUÇÃO.....	42
2.2 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO PARA O ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO	43
2.3 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS EXIGÍVEIS NO PRESENTE.....	45
2.4 PRINCIPAIS CLASSIFICAÇÕES DOUTRINÁRIAS.....	54
2.4.1 Tributos vinculados e não vinculados	55
2.4.2 Tributos fiscais, extrafiscais e parafiscais..	55
2.4.3 Tributos diretos e indiretos	56
2.4.4 Tributos reais e pessoais	57
2.5 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER ESTATAL DE TRIBUTAR.....	58
2.5.1 Imunidades.....	58
2.5.2 Princípios constitucionais tributários.....	59
3 JUSTIÇA FISCAL, SISTEMÁTICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E CORRELAÇÃO COM A DESIGUALDADE SOCIAL EXISTENTE	63

3.1 CONCEITO DE JUSTIÇA FISCAL.....	63
3.2 SENTIDO DE DESIGUALDADE SOCIAL.....	64
3.2.1 Diagnóstico da desigualdade social brasileira: o índice de Gini	65
3.3 A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS COMO OBJETIVO FUNDAMENTAL DA REPÚBLICA.....	71
3.4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO E SUA FUNÇÃO DE REDISTRIBUIÇÃO DA RENDA E DIMINUIÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS.....	75
3.4.1 Influência do modelo tributário sobre o aumento ou a diminuição das desigualdades sociais	78
3.5 O REGRESSIVO MODELO BRASILEIRO.....	80
3.5.1 Comparativo internacional	85
4 PERSPECTIVAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA.....	90
4.1 PROPOSTAS LEGISLATIVAS EM TRAMITAÇÃO QUE VISAM A ELEVAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DIRETA SOBRE A RENDA OU PATRIMÔNIO	90
4.1.1 Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) - Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 534, de 2011 (complementar) e Projeto de Lei da Câmara Complementar (PLP) nº 277, de 2008	91
4.1.2 Imposto sobre Grandes Heranças e Doações - Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 96, de 2015	96
4.1.3 Incidência do Imposto de Renda (IR) sobre lucros e dividendos recebidos de pessoa jurídica - PLS nº 588, de 2015.....	102
4.1.4 Incidência do IR sobre herança e doações - PLS nº 300, de 2016.....	106
4.1.5 Incidência do Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA) sobre veículos automotores aéreos e aquáticos - PEC nº 140, de 2012.....	108
4.2 A PROPOSTA DE REFORMA A SER EM BREVE APRESENTADA, OBJETIVANDO A DIMINUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA INDIRETA.....	110
4.2.1 Criação de novas figuras tributárias: Imposto sobre Valor Agregado (IVA), do Imposto Seletivo e do Imposto sobre Movimentação Financeira, para substituição de diversos outros impostos que serão extintos nas três esferas de governo.....	110
CONCLUSÕES.....	115
REFERÊNCIAS.....	117

ANEXO A - Tabela do índice de Gini dos países com medição a partir de 2008 (dados do Banco Mundial).....	125
---	-----

INTRODUÇÃO

Em uma nação como a do Brasil, em que é vasta e facilmente perceptível a presença de desigualdade social e, ainda, de forma lamentável, existentes a pobreza e a marginalização de pessoas (situação de não acesso às condições mínimas de existência), incessante deve ser a busca de instrumentos para modificação desta realidade, a fim de, inclusive, obedecer aos ditames constitucionais impostos pela Carta Federal de 1988, a qual elegeu a erradicação da pobreza e da marginalização e a diminuição das desigualdades como objetivos fundamentais da República.

Para tanto, deve o administrador estatal trabalhar com todas ferramentas disponíveis para atingir este mister, o que inclui o sistema de arrecadação de tributos, já que tal sistemática possui também a característica de modificação da realidade social (e não somente a de abastecimento dos cofres públicos), quando é posto em ação para promover a redistribuição da renda, tributando mais aquele com maior capacidade contributiva e aplicando os recursos em benefício dos indivíduos mais carentes.

Entretanto, de modo contraditório, constata-se que a maior parte da arrecadação no país provém da carga tributária incidente sobre o consumo de produtos e serviços (tributação indireta), o que proporcionalmente onera mais a população menos favorecida, consubstanciando-se em um sistema tributário regressivo e injusto.

Eis a razão de haver, desde muito tempo, grande discussão acerca da necessidade de reforma do Sistema Tributário Brasileiro, o qual mostra-se na atualidade socialmente injusto e não colaborativo para o atingimento dos objetivos fundamentais elencados pela Constituição.

Neste contexto, presta-se o presente estudo em trazer fundamentos teóricos para o apoio de projetos legislativos em tramitação que defendem a mudança do alvo da arrecadação tributária, qual seja, a ênfase na tributação direta (sobre a renda e patrimônio) em lugar da indireta que vigora atualmente, bem como a utilização mais contundente da progressividade tributária.

Para tanto, faz-se relevante a exposição da evolução histórica do direito tributário brasileiro, a fim de tornar-se mais compreensível a razão do sistema pátrio ser configurado da forma em que se apresenta hoje. Não menos importante também é análise do funcionamento desta atual estrutura, para dar substrato teórico ao estudioso que pretende apontar os pontos fracos e suscetíveis de reforma, para que possa haver viabilidade da utilização do sistema de uma forma mais justa e contributiva com os objetivos sociais, ou seja,

melhoria de condições da população mais carente e diminuição das desigualdades sociais existentes.

No capítulo inicial é abordada a evolução histórica, desde a época da colonização, do sistema de tributos do Brasil, elegendo-se como pontos de referência as Constituições nacionais. Esta abordagem é relevante para o entendimento de que o sistema atual não se configurou da forma que se encontra hoje de modo repentino (a exemplo de outros microssistemas jurídicos, a evolução deu-se de forma lenta).

Em primeiro momento, os recursos captados no país (ora colônia de Portugal) serviam tão somente para enriquecimento da Coroa Portuguesa. No entanto, a situação mudou com o estabelecimento da sede do Império em terras brasileiras, quando se passou a utilizar a tributação para fazer frente às despesas administrativas do reinado, mas ainda sem preocupação em trazer benefícios para os súditos. Novas mudanças ocorreram posteriormente, primeiro com a Declaração da Independência e depois com Proclamação da República, haja vista ter de fato "surgido" nesta época e indo aos poucos crescendo o sentimento de nacionalismo na população que habitava o país. Isto se refletiu na preocupação com a tributação, vindo as normas fiscais a serem inseridas no interior das Constituições nacionais e cada vez mais sistematizado o Sistema Tributário Nacional, à medida que deu-se importância em capítulos próprios.

Esta evolução veio a culminar com a Constituição Federal de 1988, a qual trouxe uma série de princípios tributários, visando a proteção do contribuinte da cobrança estatal abusiva, bem como imposição para utilização voltada também ao social, ou seja, não somente com intuito arrecadatório, ao contrário do que vinha ocorrendo até então (entretanto, demonstrar-se-á que, apesar de tal imposição existir, a finalidade social ainda não está sendo atingida, razão pela qual mostra-se necessária uma mudança nesta sistemática).

No capítulo seguinte é estudada a configuração do Sistema Tributário Brasileiro após 1988, demonstrando o atual conceito de tributo para o ordenamento jurídico pátrio, as figuras tributárias existentes e sua classificação doutrinária, bem como as limitações constitucionais ao poder estatal de tributar (fundamentos importantes para o apontamento dos pontos falhos do atual sistema).

Prosseguindo, no terceiro capítulo é debatido o conceito de justiça fiscal e o atual quadro de desigualdade social que vigora no país.

Apesar de tal afirmação ser de fácil constatação (basta voltar os olhos à rua para constatar a desigualdade), são trazidos dados e números de estudos que comprovam a má situação brasileira, tais como o índice de Gini, valor do Produto Interno Bruto (PIB) e do PIB

per capita, do país e no comparativo internacional, o que denota a importância de ações para mudança deste quadro. Também aborda-se a influência do sistema tributário sobre a desigualdade social existente e como ele pode ser utilizado para a modificação da realidade, bem como se está servindo ou não para consecução deste objetivo.

Por fim, no derradeiro capítulo é feita a análise das principais propostas legislativas em tramitação nas Casas Congressuais que trazem as perspectivas de reforma tributária que pretendem a reversão da regressividade encontrada no Sistema Tributário Nacional e que visem dar progressividade e ênfase na tributação direta em lugar da indireta, para permitir, enfim, o obediência dos ditames sociais insertos na Constituição Federal.

Para discussão e análise das perspectivas de reforma tributária trabalhou-se com as principais propostas legislativas em tramitação e o possível projeto a ser apresentado em breve (com base nos trabalhos da Comissão Especial da Câmara criada recentemente para este fim), bem como obras, produções acadêmicas e artigos científicos específicos sobre o assunto, para obtenção do objetivo final, ou seja, possibilitar um sistema tributário mais justo e que contribua com a redução das desigualdades sociais existentes no país.

1 EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Sistema Tributário Brasileiro, a exemplo de outros sistemas jurídicos, para obter a atual configuração passou por uma evolução ao longo do tempo.

À época do descobrimento e nos anos imediatamente seguintes, houve a importação do direito da Coroa Portuguesa e instituído compulsoriamente aos colonizados. Ou seja, o que aconteceu foi a transposição para o Brasil da organização jurídica que lá existia, sendo que de início não foram tomadas as devidas cautelas para evitar fraudes e corrupção, como será exposto no decorrer deste trabalho.

Inicialmente o grande interesse de Portugal era arrecadar valores para si, mas em momento seguinte, com a vinda da família real e fixação em solo brasileiro, a tributação colonial passou a ser para outra finalidade: prover as despesas que a nova estrutura administrativa do reino estava acarretando. Somente em momento posterior é que começou-se a utilizar os valores daqui retirados para benefício da população.

Mostra-se, desta forma, importante e também interessante estudar a evolução histórica do direito tributário brasileiro, para melhor compreensão das razões que levaram ao sistema de tributos pátrio configurar-se da forma em que se encontra hoje (constata-se que o atual sistema é utilizado quase tão somente na sua função arrecadatória de abastecimento dos cofres do Estado e com pouca ação social), não contribuindo como poderia para a distribuição da renda e redução das desigualdades e estando na contramão dos princípios sociais firmados pela atual Constituição Federal.

No entanto, o estudo histórico também ensina que o direito deve evoluir junto com a sociedade, através de modificações da realidade que é dinâmica e que se alterna conforme se alteram as necessidades e anseios da população.

Desta forma, o sistema tributário não pode ser mais encarado somente na função arrecadatória e sim ser utilizado também para o cumprimento dos importantes objetivos fundamentais da República (erradicação da pobreza e marginalização e diminuição das desigualdades sociais e regionais), sendo necessárias, assim, mudanças de postura dos administradores do referido sistema.

1.1 TRIBUTOS NO BRASIL COLÔNIA

Registrado encontra-se na história do Brasil que após o descobrimento pelos portugueses houve a implantação de um sistema de Capitânicas Hereditárias (método utilizado

anteriormente com sucesso por Portugal em outras colônias de sua dominação), a fim de povoar e colonizar a nova terra, dando efetividade à sua ocupação e garantindo a integridade e não invasão por nações rivais.

Neste período já consta uma forma de arrecadação tributária rudimentar baseada na retirada de certo percentual *in natura* dos produtos extraídos (tais como madeira e minério) o qual era encaminhado à Coroa Portuguesa por intermédio de seus funcionários, conforme explica Ubaldo Cesar Balthazar:

Esses novos tributos eram pagos, geralmente, em espécie. Não havia uma preocupação em elaborar planos orçamentários. O pagamento era feito em um sistema desorganizado de arrecadação, realizado por representantes da Coroa (almoxarifes, mais tarde denominados contadores e vedores). Cabe ressaltar que muitos tributos foram transferidos e adaptados da legislação lusitana para o Brasil colonial.¹

Entretanto, a contribuição da colônia brasileira nesta fase mostrou-se bastante pequena: "em 1558 a arrecadação proveniente do Brasil representava apenas algo em torno de 2,5% das rendas da Coroa, enquanto ao comércio com a Índia correspondiam 26%"², o que levou Portugal a considerar um fracasso o método de Capitânicas Hereditárias neste território, diferentemente do que era observado nas outras colônias (diversas são as razões apontadas para o não sucesso do sistema, principalmente a forte sonegação fiscal propiciada pela corrupção dos funcionários da Coroa, a qual era facilitada pela enorme distância entre os dois locais).³

Desta forma, Portugal começou a repensar o sistema de Capitânicas e acabou no ano de 1548 por implantar uma administração centralizada, denominada Governo-Geral, sendo o primeiro governante Tomé de Souza, o qual estabeleceu-se no território onde atualmente é o estado da Bahia.⁴

Muitas foram as modificações observadas na sistemática de arrecadação, com a implantação, inclusive, de uma nova estrutura administrativa, a fim de evitar a sonegação e tornar efetiva a contribuição fiscal da colônia brasileira:

Dentre algumas iniciativas tomadas, ordenou que fossem construídas alfândegas em todas as capitânicas, além de estabelecer casas encarregadas da Fazenda Real, com um livro destinado à escrituração das rendas e outros para os forais, regimentos, provisões, ordenados, contratos, arrendamentos.

¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 39.

² FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 2 ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1995, p. 47.

³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Ibidem*, p. 40.

⁴ ABREU, João Capistrano de. **Capítulos de história colonial**. Brasília: Senado Federal, 1998, p. 56.

Os provedores das capitâneas eram obrigados a prestar anualmente conta das receitas e das despesas ao Provedor-Mor. Os almoxarifes deveriam enviar os saldos do exercício anterior ao tesoureiro, na Bahia, e de cinco em cinco anos ir à capital prestar contas, levando para isso os livros do almoxarifado.⁵

Os tributos continuavam sendo pagos em produtos e eram cobrados por "rendeiros", funcionários da Coroa com amplos poderes, inclusive para decretar a prisão do contribuinte remisso e com atraso em suas obrigações fiscais.

Com o decorrer dos anos, Portugal passou a enfrentar sérias dificuldades econômicas e financeiras (decorrente da decadência das demais colônias e incapacidade de saldar dívidas com a Inglaterra), o que o levou a concentrar-se nas riquezas da colônia brasileira, principalmente após a descoberta de reservas de ouro e outros metais preciosos.⁶

A política tributária da Coroa na colônia do Brasil tornou-se neste período bastante dura, a fim de arrecadar o máximo possível e evitar a iminente ruína lusitana:

A extração de ouro e diamantes deu origem à intervenção regulamentadora mais ampla que a Coroa realizou no Brasil. O governo português fez um grande esforço para arrecadar tributos.[...] Na tentativa de reduzir o contrabando e aumentar suas receitas, a Coroa estabeleceu formas de arrecadação dos tributos que variaram ao longo dos anos. De um modo geral, houve dois sistemas básicos: o do quinto e o da captação. O primeiro consistia na determinação de que a quinta parte de todos os metais extraídos devia pertencer ao rei. O quinto do ouro era deduzido do ouro em pó ou em pepitas levado às casas de fundição. A captação, lançada pela Coroa em busca de maiores rendas, em substituição ao quinto, era bem mais abrangente. Ela consistia, quanto aos mineradores, em um imposto cobrado por cabeça de escravo, produtivo ou não, de sexo masculino ou feminino, maior de doze anos. Os faiscadores, ou seja, os mineradores sem escravos, também pagavam impostos por cabeça, no caso sobre si mesmos. Além disso, o tributo era cobrado sobre estabelecimentos, como oficinas, lojas, hospedarias, matadouros, etc.⁷

A voracidade da Coroa em receber as riquezas do ouro brasileiro não a deixou permanecer, contudo, dentro destes limites, passando a requerer também outras espécies de tributos.

O mais conhecido deles foi a denominada "derrama", um tipo de cobrança em que toda a população de uma determinada região onde a cota mínima de arrecadação não havia sido atingida, deveria "completar" a referida meta, através de constrição forçada (e

⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Op. cit., p. 42.

⁶ Idem Ibidem, p. 50.

⁷ FAUSTO, Boris. Op. cit., p. 99-100.

abusiva) de quaisquer bens de valor que os funcionários da Coroa encontrassem em posse dos contribuintes.

Conforme ilustra Caio Prado Junior:

Mas não ficaram nestas providências as medidas legais destinadas a proteger os interesses da Fazenda Real. O ouro era mercadoria muito facilmente escondida graças a seu alto valor em pequenos volumes. E para obviar os descaminhos que apesar de toda fiscalização ainda se verificassem, fixou-se uma certa quota anual mínima que o produto do quinto devia necessariamente atingir. Esta quota, depois de algumas oscilações, foi orçada em 100 arrobas (cerca de 1.500 quilos). Quando o quinto arrecadado não chegava a estas 100 arrobas, procedia-se ao derrame, isto é, obrigava-se a população a completar a soma. Os processos para consegui-lo não tinham regulamento especial. Cada pessoa, minerador ou não, devia contribuir com alguma coisa, calculando-se mais ou menos ao acaso suas possibilidades. Criavam-se impostos especiais sobre o comércio, casas de negócio, escravos, trânsito pelas estradas, etc. Qualquer processo era lícito, contanto que se completassem as 100 arrobas do tributo. Pode-se imaginar o que significava isto de violências e abusos. Cada vez que se decretava um derrame, a capitania atingida entrava em polvorosa. A força armada se mobilizava, a população vivia sob o terror; casas particulares eram violadas a qualquer hora do dia ou da noite, as prisões se multiplicavam. Isto durava não raro muitos meses, durante os quais desaparecia toda e qualquer garantia pessoal. Todo mundo estava sujeito a perder de uma hora para outra seus bens, sua liberdade, quando não sua vida. Aliás os derrames tomavam caráter de violência tão grande e subversão tão grave da ordem, que somente nos dias áureos da mineração se lançou mão deles.⁸

Assim, de acordo com esse sistema, a determinação da Coroa era de que o quinto tributário das casas de fundição deveria atingir o mínimo de 100 arrobas (1500 quilogramas). Caso houvesse superação deste mínimo, o saldo remanescente seria provisionado para pagamento do imposto do ano seguinte. Em contrapartida, não havendo o atingimento do valor, o *déficit* seria somado ao novo montante e, em caso de novo insucesso, poderia ser declarada a derrama, situação em que a dívida poderia ser cobrada de toda a população da região de forma forçada, inclusive, conforme ilustrou o autor.

A abusividade da cobrança da derrama ocasionou um descontentamento generalizado na região das Minas Gerais e início da resistência que acabou culminando no conhecido episódio da Inconfidência Mineira:

No período do governo geral encontram-se tributos ordinários (tanto da real fazenda como do governo geral) e extraordinários. Pertenciam à real fazenda os mesmos tributos, como ao tempo do regime pleno das capitanias. De igual sorte, as rendas do governador-geral, às quais eram acrescidos os direitos dos

⁸ PRADO JUNIOR, Caio. **História econômica do Brasil**. 26 ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 1981, p. 39.

escravos. No que se refere aos tributos extraordinários, lembre-se que esses só eram exigidos em ocasiões excepcionais, como para cobrir despesas com tropas ou construções de fortalezas ou cidades, por exemplo. Três eram os tipos de tributos: as derramas (independente do rendimento do contribuinte), as fintas (obedeciam a uma proporção com a rendado contribuinte, a rigor, uma derrama paroquial) e as contribuições (na realidade donativos, dos mais variados). Desde logo, adiante-se, que no século XVIII, como, aliás, bastante sabido, a derrama significou a cobrança de quintos do ouro em atraso. Daí resultou, como do conhecimento geral, bela página da história, em que se destacou o protomártir da independência, o alferes Tiradentes. Na realidade, de par com outros aspectos, a conjuração mineira, significou um capítulo da história da resistência tributária.⁹

Contudo, apesar do movimento ter entrado para a história brasileira, notadamente a figura de Tiradentes, o qual transformou-se em mártir nacional, sua contribuição foi mais simbólica (fez crescer o sentimento de nacionalismo até então pouco existente) do que prática. A resistência acabou por ser reprimida e não houve mudanças na prática tributária abusiva que vinha sendo praticada pela Coroa Portuguesa.

Aliás, um pouco mais adiante, com a vinda e estabelecimento da família real de Portugal em solo brasileiro, ocasionada pelas invasões napoleônicas àquele país, houve o agravamento com a criação de novos tributos (sobre importações, imóveis, para a polícia, dentre outros)¹⁰, para fazer frente às crescentes despesas, já que o Brasil passou a ser a sede do Império português.

1.2 TRIBUTOS NO BRASIL IMPÉRIO: A PRIMEIRA CONSTITUIÇÃO

Denomina-se de Brasil Império o período da história do Brasil que se iniciou com a Independência e terminou com a proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, durando, portanto, pouco mais de 67 anos.

1.2.1 Período pré-imperial

Esta fase representa o período anterior à implementação da sede do Império no país, mas já com a mudança da Corte, ou seja, o intervalo que vai desde o desembarque da

⁹ SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. **Breve passeio pela história do direito tributário brasileiro, passando pelos tributos**. Brasília: CJF, 1999, p. 17.

¹⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Op. cit., p. 66.

família real portuguesa em solo brasileiro no ano de 1808 até a Declaração da Independência, a qual ocorreu, como é sabido, em 07 de setembro de 1822.

Quase de imediato houve por parte do príncipe D. João VI a promulgação de um documento legislativo denominado Carta Régia, que acarretou profundas mudanças, principalmente o início da libertação econômica (antes da norma o comércio exterior do Brasil era monopólio exclusivo de Portugal), bem como inovações na seara tributária.

Walter Vieira do Nascimento enumera algumas das novidades, inclusive envolvendo o sistema tributário, da Carta Régia de 1808:

As principais e imediatas consequências que a Carta Régia de 1808 produziria podem ser assim sintetizadas:

- a) a revogação das leis que proibiam qualquer espécie de atividade industrial no Brasil;
- b) isenção tributária sobre matéria prima importada para a indústria;
- c) liberdade completa de exportação;
- d) fundação do Banco do Brasil.¹¹

Outra consequência do estabelecimento da Corte Imperial no Brasil foi a grande elevação das despesas de manutenção (administração, funcionários, obras de construções, dentre outras), sendo o aumento de tributos a simplória "solução" encontrada para seu custeio.

Ubaldo Cesar Balthazar em estudo de normas da época, citou alguns dos novos tributos criados pela Corte, conforme o seguinte:

Havia uma pensão para a capela imperial (Alvará de 20 de agosto de 1808), uma contribuição de polícia (Ato de 13 de maio de 1809), o imposto de sisa dos bens de raiz, sobre compra / venda / arrematação de imóvel urbano, posteriormente denominado imposto sobre transmissão imobiliária por ato inter-vivos, assim como uma meia sisa dos escravos, com o percentual de 5% sobre toda venda de escravo que fosse negro ladino, isto é, sabedor de ofício (Alvará de 3 de junho de 1809). Sobre heranças, incidia a "décima das heranças e legados" (Alvará de 17 de junho de 1809).

Outro tributo consistia no imposto de selo sobre papel, que permaneceu em vigor até 1965 (Alvará de 17 de junho de 1809), além dos direitos de entrada de escravos novos (Alvará de 22 de junho de 1810). Com a fundação do Banco do Brasil, em 1812, foi criado um imposto que revertia em seu benefício, tributo fixo de 12\$800 réis, recaindo sobre cada negociante, livreiro e boticário, loja de ouro, prata, estanho e artigos e cobre, tabaco, etc., e do qual estavam isentas somente as lojas de barbeiro e sapateiro (Alvará de

¹¹ NASCIMENTO, Walter Vieira do. **Lições de história do direito**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 251-252.

20 de outubro de 1812). Tal imposto foi incorporado, posteriormente, ao imposto de indústrias e profissões.¹²

Por fim, a estrutura fiscal administrativa já existente (e precária) foi mantida, havendo vários casos de bitributação, já que não existia separação de competências, o que causava a cobrança idêntica pela Corte, províncias e municípios, situação que se prolongou até os governos de D. João VI (1815-1821) e do Príncipe Regente D. Pedro (1821-1822), quando o Brasil já era Reino.¹³

1.2.2 Independência e Carta Imperial de 1824

Como consequência das tensões internas que abalavam o país desde o final do século XVIII (revoltas motivadas principalmente pela cobrança abusiva de tributos e rejeição ao absolutismo monárquico), bem como fatores externos (movimentos de libertação ao redor do mundo, como a Revolução Francesa e Independência dos Estados Unidos da América), aos 7 de setembro de 1822 foi declarada a Independência do Brasil

Como comandante no novo governo, foi proclamado Imperador o até então Príncipe Regente Dom Pedro de Alcântara de Bragança, sendo nomeado de Pedro I e o país rebatizado de Império do Brasil.

Pela nova situação jurídica que a Independência gerou, nos primeiros anos de governo houve grande movimentação política em torno da necessidade de compor-se uma Assembléia Constituinte, a fim de viabilizar a elaboração da primeira Constituição nacional, conforme expôs Boris Fausto:

Nos dois primeiros anos após a Independência, o debate político se concentrou no problema da aprovação de uma Constituição. Como vimos, as eleições para uma Assembléia Constituinte, encarregada de elaborar a Constituição, já estavam previstas meses antes da Independência. Elas ocorreram após o 7 de setembro e a Constituinte começou a se reunir no Rio de Janeiro, em maio de 1823. Na fala de abertura dos trabalhos, Dom Pedro usou uma expressão indicativa do que poderia acontecer. A frase não era sua, sendo cópia da existente na carta constitucional da França, de junho de 1814, por meio da qual o Rei Luís XVIII tentou retomar a tradição monárquica, após a derrota de Napoleão. O imperador jurava defender a

¹² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Op. cit., p. 72-73.

¹³ VIEIRA, Dinavani Dias. **O direito tributário no Brasil e na história da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: < <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/o-direito-tribut%C3%A1rio-no-brasil-e-na-hist%C3%B3ria-da-constitui%C3%A7%C3%A3o-federal-de-1988> >. Acesso em: 03 set. 2016.

futura Constituição "se fosse digna do Brasil e dele próprio". O condicional deixava em suas mãos a última palavra.¹⁴

Contudo, a primeira Constituinte foi marcada pela desavença entre liberais e conservadores e acabou por ser dissolvida unilateralmente pelo Imperador¹⁵, sendo composto no lugar um Conselho de Estado, o qual deu redação à importante norma e em 25 de março de 1824 foi outorgada (imposta) a primeira Constituição ou Carta Imperial.

No campo tributário, manteve-se basicamente a mesma estrutura até então existente, com poucas normas fiscais específicas e não resolvendo o problema das competências e bitributação:

A Constituição de 1824 não resolveu o problema de competências tributárias. Alguns impostos eram cobrados várias vezes sobre o mesmo gênero. O Poder Legislativo estava incumbido, anualmente, de divulgar as despesas públicas e suas repartições. Somente a Câmara dos Deputados detinha a iniciativa quanto aos impostos, sendo que os tributos eram regulados por leis orçamentárias. As províncias possuíam as suas próprias Assembléias Legislativas as quais legislavam sobre as repartições dos tributos arrecadados e fiscalizavam o emprego das rendas públicas provinciais e municipais.¹⁶

Examinando o conteúdo relacionado ao direito tributário, percebe-se que mesmo sendo imposta pelo Imperador, a Carta Imperial teve influência dos ideais propagados pelo liberalismo, haja vista a determinação de participação do Poder Legislativo, o que acabou dando origem ao atual princípio da legalidade tributária (o qual será melhor abordado no próximo capítulo), conforme destaca Carlos Fernando Mathias de Souza:

No seu art. 15, inciso X, prescrevia que era da atribuição da Assembléia Geral (Câmara dos Deputados e Câmara de Senadores ou Senado) "fixar anualmente as despesas públicas, e repartir a contribuição direta" e, no art. 36, I, que era da competência da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre impostos.

Como se sabe, o princípio da fixação dos impostos pelo legislativo bem como da aprovação orçamentária são conquistas liberais.

No ideário da resolução americana, que culminou com a independência dos Estados Unidos, constava o princípio da "*taxation without representation is tyranny*" (em linguagem cabocla, "tributação sem representação é tirania").

¹⁴ FAUSTO, Boris. Op. cit., p. 147-148.

¹⁵ NOGUEIRA, Octaciano. **Constituições Brasileiras**: vol I Constituição de 1824. 3 ed. Brasília: Editora do Senado Federal, 2012, p. 12.

¹⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Op. cit., p. 81.

O constitucionalismo dos séculos XVIII e XIX (e daí em diante) consagrou o princípio da indispensabilidade da aprovação dos tributos pelo poder legislativo, ou seja, o princípio da legalidade.¹⁷

Destaca-se também o inciso XV do artigo 179, embrião do princípio da capacidade contributiva¹⁸: "Ninguém será exento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres".¹⁹

Alterações tributárias significativas deram-se no período conhecido como "período regencial" (a partir da abdicação de D. Pedro I em abril de 1831 e seu retorno à Portugal, deixando no Brasil seu filho de apenas 5 anos).

Neste ínterim o país foi governado por um sistema de regências, o qual perdurou até 1840, ano em que ocorreu o fato que ficou conhecido o chamado "golpe da maioria" e assunção do trono por Dom Pedro II.

Houve a edição de diversas normas tributárias inovadoras, envolvendo execução fiscal, bitributação e descentralização, conforme destaca Ubaldo Cesar Balthazar:

Vários textos normativos, envolvendo leis e decretos, tratando de matéria fiscal, foram promulgados neste período. Por meio do Decreto de 18 de agosto de 1831, regulou-se o processo de execução dos devedores da Fazenda Pública.

Lei posterior, de 4 de outubro do mesmo ano, extinguiu o Tesouro Nacional, o Conselho da Fazenda, as juntas provinciais, tendo sido organizado o Tribunal Nacional do Tesouro, ao qual cabia, entre outras funções, "a suprema direção e fiscalização da renda e despesa", além das Tesourarias das Fazendas nas Províncias. Na sequência, a Lei de 15 de novembro de 1831, com escopo de arrecadar impostos e impedir a bitributação, suprimiu os tributos sobre importações e exportações, estabelecendo uma única taxa aduaneira para toda e qualquer mercadoria estrangeira, e imposto sobre casas de moda e de leilão.

Uma reforma total da Fazenda Pública foi realizada entre os anos de 1830 e 1832, culminando com a substituição do antigo foral da Alfândega do Império, baixado em 25 de abril de 1832, substituído por outro de 22 de junho de 1836.

A partir de 1832, inicia-se uma tentativa de melhor organizar os tributos, descentralizando-os. O imposto de indústrias e profissões sofreu

¹⁷ SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. Op. cit., p. 26.

¹⁸ A capacidade contributiva é um princípio de direito tributário decorrente do princípio da igualdade tributária, previsto no artigo 150, II, da Constituição Federal. Está consagrado no artigo 145, §1º, também da Carta Maior e tem por objetivo nortear o legislador a onerar mais severamente aquele que detém ou se presume ter maior concentração de riqueza e não o contrário, para que haja igualdade de fato e atingimento da justiça fiscal. Do princípio da capacidade contributiva ainda se extrai outro importante postulado: o da progressividade tributária. Tais conceitos são importantes para a fundamentação deste estudo e serão mais abordados e desenvolvidos no decorrer do trabalho.

¹⁹ NOGUEIRA, Octaciano. Op. cit., p. 86.

modificações, nas quais predominaram as quotas proporcionais, com uma procura de justiça tributária.²⁰

Percebe-se assim, a iniciativa para melhoria do sistema fiscal, o qual até então tinha praticamente a mesma configuração desde a época do Brasil colonial.

Outra importante inovação foi relacionada à competência tributária entre as províncias e o governo central (maior autonomia às primeiras para legislar sobre tributos de seu interesse), conforme o seguinte comentário de Boris Fausto:

Além disso, legislou-se sobre a repartição de rendas entre o governo central, as províncias e os municípios. Atribui-se às Assembléias Provinciais competência para fixar as despesas municipais e das províncias para lançar os impostos necessários ao atendimento dessas despesas, contanto que não prejudicassem as rendas a serem arrecadadas pelo governo central. Essa fórmula vaga de repartição de impostos permitiu às províncias a obtenção de recursos próprios, à custa do enfraquecimento do governo central. Uma das atribuições mais importantes dadas às Assembléias Provinciais foi a de nomear e demitir funcionários públicos. Desse modo, colocava-se nas mãos dos políticos regionais uma arma significativa, tanto para obter votos em troca de favores como para perseguir inimigos.²¹

As províncias substituíram as capitanias, ou seja, foram as subdivisões do Reino na época (equivalentes, guardadas as devidas proporções, aos atuais estados federados). A Constituição de 1824 criou nelas os Conselhos Gerais de Província, órgãos de pouco poder (a função era mais consultiva, pois suas decisões tinham que ser submetidas à apreciação do governo central).

Contudo, alguns anos depois, o Ato Adicional de 1834 (equivalente a uma emenda à Constituição) transformou os conselhos em Assembléias Legislativas Provinciais, estas sim com grande autonomia fiscal, legal e administrativa.²²

No mais, destaca-se que a principal fonte de receita deste período permanecia como sendo a dos impostos alfandegários e que a Igreja continuava tendo as despesas custeadas pelo Estado, sendo a separação entre religião e governo só efetivada a partir da Constituição da República de 1891.²³

²⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Op. cit., p. 85.

²¹ FAUSTO, Boris. Op. cit., p. 147-148.

²² NOGUEIRA, Octaciano. Op. cit., p. 22.

²³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Ibidem*, p. 88.

1.3 TRIBUTOS NA ERA REPUBLICANA: CONSTITUIÇÕES FEDERAIS

A Constituição de 1891 inaugura a forma de governo republicano no Brasil, ratificando a República e a forma do Estado Federal (regime federativo), com impacto na esfera tributária, já que os entes federados começaram a obter maior autonomia política e também financeira.

1.3.1 Constituição Federal de 1891

Ao final do Segundo Reinado enfrentou o Império crises que abalaram a administração geral do Reino, sendo, dentre outros motivos, as relativas à questão religiosa, à abolição da escravatura e à questão militar. Na seara da religião, a Igreja Católica vinha demonstrando descontentamento causado pela perda de influência e privilégios que o governo de Dom Pedro II impusera ao clero. A abolição da escravatura, por sua vez, colocou a classe dominante economicamente, os possuidores de terra, contra o regime, levando-os a aderir em massa às idéias republicanas.

Finalmente, a crise militar que se vinha agravando desde a Guerra do Paraguai em virtude do descontentamento dos militares em relação ao tratamento que lhes dispensava o governo, o que os levou a tramar uma espécie de golpe, que, como consequência, em 15 de novembro de 1889, acabou derrubando a Monarquia e implantando o regime republicano no país.²⁴

Nas palavras de Flávia Lages do Prado:

A república nasceu de um golpe militar. O Exército, descontente com os sucessivos ministérios, tendo tomado consciência de seu poder como único corpo nacional depois da Guerra do Paraguai derrubou o governo com uma parte da classe dominante aplaudindo o feito por acreditar que caso isto não corresse desta forma poder-se-ia dar ensejo à participação popular através de uma rebelião.²⁵

Pouco tempo depois, aos 24 de fevereiro de 1891 é promulgada a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, primeira Carta do sistema republicano.

²⁴ COSTA, Emília Viotti da. **Da Monarquia à República: momentos decisivos**. 6 ed. São Paulo: Fundação Editorial da Unesp, 1999, p. 447.

²⁵ CASTRO, Flávia Lages de. **História geral do direito e do Brasil**. 5 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007, p. 407-408.

A norma teve influência norte americana e foi redigida quase na sua totalidade pelo expoente jurista Rui Barbosa (o qual ocupou em primeiro momento o cargo de Ministro da Fazenda).

Manteve grande parte da composição do sistema tributário existente ao final da era imperial, mas a grande inovação foi a adoção do regime federativo (maior autonomia aos entes federados), dotando estados e municípios de receitas para lhes permitir a administração financeira própria.

Implantou-se também o regime de separação de fontes tributárias, sendo discriminados os impostos de competência exclusiva da União e dos estados (desde 1834 as províncias já podiam decretar impostos, desde que não prejudicassem os impostos gerais, contudo, a partir de 1891 houve uma efetiva indicação de quais seriam os impostos do governo geral e os impostos dos estados agora federados, dotando-lhes de maior autonomia fiscal e financeira) .

Aliomar Baleeiro, em estudo da Constituição Federal de 1891, explica sobre essa alteração de divisão no sistema tributário brasileiro:

Grande inovação foi uma expressa divisão dos tributos entre a União e os Estados, determinando-se que estes escolheriam alguns de seus impostos para os Municípios (só pela CF de 1934, estes passaram a ter expressamente impostos exclusivos). União, Estados e Municípios podiam cobrar taxas (tributos como contraprestação de serviços específicos prestados ao contribuinte) e as rendas de seus bens e serviços não coativos (rendas industriais e comerciais). Competiam exclusivamente à União impostos de importação, direitos de entrada e saída de navios, selos, taxas de correio, telégrafo. Aos Estados, exclusivamente, impostos de exportação de seus produtos; os sobre imóveis rurais e urbanos; sobre transmissão de propriedade (sisa sobre bens de raiz); sobre indústrias e profissões; selos sobre os atos de seu governo e negócios de sua economia; taxas sobre seus correios e telégrafos. Entre os impostos de transmissão de propriedade, compreendia-se o causa mortis (sobre heranças e legados) que os Estados arrecadavam. Os Estados deixaram para os Municípios o imposto predial urbano (casas e terrenos) e permitiam que eles arrecadassem cumulativamente o de indústrias e profissões.²⁶

Observa-se a adoção das taxas (cobrança estatal específica ao contribuinte beneficiário do serviço público), aproximadamente nos moldes hoje conhecidos, para proporcionar a elevação da arrecadação.

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Constituições brasileiras**: vol II Constituição de 1891. 3 ed. Brasília: Editora do Senado Federal, 2012, p. 12.

Sobre os impostos, percebe-se ainda a ênfase na tributação indireta, sobre o comércio exterior, produção e transações internas (desde 1892 foi estabelecida a cobrança de um imposto sobre o fumo e antes do final do século a tributação foi estendida a outros produtos, estabelecendo-se o imposto de consumo, sendo que em 1922 foi criado o imposto sobre vendas mercantis, mais tarde denominado imposto de vendas e consignações e transferido para a órbita estadual).²⁷

A tributação direta sobre a propriedade de imóveis urbanos e rurais e transmissão destes já existia e foi mantida.

Uma inovação extremamente importante deste período foi a instituição do imposto geral sobre a renda. Já existia à época da proclamação da República a tributação sobre vencimentos pagos por cofres públicos e sobre benefícios distribuídos por sociedades anônimas, bem como diversas outras fontes de renda que haviam sendo incorporadas gradativamente à base tributária, mas somente a partir de 1924, o governo instituiu um imposto de renda geral.

Ubaldo Cesar Balthazar traz uma exposição do contexto para criação do imposto sobre a renda (o qual constitui-se atualmente como a principal fonte de arrecadação do Governo Federal), conforme o seguinte:

Antes da criação do imposto de renda propriamente dito, tivemos no país, durante o Império, algumas experiências de tributação que se aproximava do modelo pensado em 1922. Assim, em 1843, foram instituídos impostos sobre rendimentos (impostos sobre subsídios, vencimentos e dividendos; estes só atingiam as pessoas que recebessem vencimentos dos cofres públicos). Em 1867, durante a Guerra do Paraguai, instituiu-se o imposto pessoal - cobrado de cada nacional residente no Império e que tivesse por sua conta casa de habitação arrendada ou própria, ainda que nela não morasse. Entretanto, estes impostos foram logo suprimidos em função da sua impopularidade. Em 1891 foram retomadas as discussões quanto à criação do IR. Este tributo tinha sua instituição defendida por Rui Barbosa e Rodrigo Alves, mas foi tese impopular, por isso mesmo deixada de lado por alguns anos. A grave crise econômica enfrentada pelo Brasil na segunda década do século XX, agravada pela Primeira Guerra Mundial, culminou na criação de um imposto, em 1921, incidente sobre o capital - juros, lucro líquido das sociedades, lucro de fábricas, etc. Contudo, não era este ainda o imposto de renda, pois não observava a capacidade contributiva do contribuinte. O imposto de renda foi criado em 1922, pelo artigo 31 da Lei do Orçamento nº

²⁷ VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 09 set. 2016.

4.625, emendada em 1923. O imposto somente entrou em vigor em 1924, exercício em que passou a ser efetivamente cobrado.²⁸

Destaca-se da exposição do autor o caráter impopular, desde o início, do imposto sobre a renda, característica esta que perdura até os dias de hoje. Vale lembrar, entretanto, que o tributo é de grande importância para uma política pública de redução das desigualdades sociais, já que pode, se bem utilizado e de forma progressiva, respeitando o princípio da capacidade contributiva, promover a redistribuição geral da renda.

Contudo, a tributação sobre o comércio exterior, notadamente o imposto de importação, continuou mantendo seu posto como a principal fonte de rendas da União, sendo que até o início da Primeira Grande Guerra ele foi responsável por cerca de metade da receita total do país, enquanto o imposto de consumo correspondia a meros 10% da mesma.²⁹

Após o conflito, como consequência, houve forte diminuição do fluxo comercial entre os países em geral, acarretando diminuição da receita, sendo o governo obrigado a buscar outras fontes de renda internamente.

Assim, os impostos de consumo, patrimônio e também rendimentos tiveram sua importância sensivelmente elevada. Mesmo depois de terminada a guerra e tornando a crescer a receita do imposto de importação, sua importância relativa continuou, mas em nível menor que no período anterior.

Na esfera estadual a principal fonte de receita era o chamado imposto de exportação, o qual era cobrado tanto sobre as exportações propriamente ditas (para o exterior) como nas operações interestaduais.

Em relação aos municípios, destaca-se que houve um progresso no tocante a sua autonomia fiscal, mas permaneceu grande a dependência em relação aos estados, pois era na Constituição Estadual de cada um que se previa a destinação das rendas aos primeiros.

1.3.2 Constituição Federal de 1934

A Constituição de 1934 é tida como inspirada na Constituição alemã (*Weimar*) já que houve a incorporação no seu texto de uma gama de direitos sociais (direitos fundamentais de segunda geração).³⁰

²⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Op. cit., p. 112-113.

²⁹ VARSANO, Ricardo. Op. cit.

³⁰ LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 61.

Apesar da curta duração (pouco mais de três anos), na legislação tributária foram inseridas importantes inovações, destacando-se a competência tributária municipal, sendo finalmente os municípios contemplados com a autonomia fiscal, política e administrativa que tanto reivindicavam.

Tributos privativos dos municípios foram definidos constitucionalmente na Carta de 1934, ou seja, já não dependiam mais de exclusiva autorização estadual, conforme o artigo 13 da referida norma:

Art. 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente:

[...]

II - a decretação dos seus impostos e taxas, a arrecadação e aplicação das suas rendas;

[...]

§ 2º - Além daqueles de que participam, ex vi dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I - o imposto de licenças;

II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda;

III - o imposto sobre diversões públicas;

IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;

V - as taxas sobre serviços municipais.³¹

Outra importante norma tributária da Constituição de 1934 foi a declaração da vedação expressa à bitributação, tendo sua não prática e extinção se for suscitada, encargo do Senado Federal³², na seguinte redação:

Art 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.³³

No mais, houve a criação dos impostos federais de venda e o de consumo e imposto de rendas e consignações para os estados.³⁴

³¹ BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (16 de julho de 1934)**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm > acesso em 11 de set. 2016.

³² POLETTI, Ronaldo. **Constituições brasileiras**: vol III Constituição de 1934. 3 ed. Brasília: Editora do Senado Federal, 2012, p. 102.

³³ Idem Ibidem, p. 100.

³⁴ SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. Op. cit., p. 31.

1.3.3 Constituição Federal de 1937

A Carta de 1937, que foi influenciada pela Constituição fascista polonesa e por isso ficou conhecida como "Polaca", foi outorgada pelo então presidente Getúlio Vargas, o qual foi legalmente eleito para governar o país, mas antes de finalizar o mandato utilizou-se do exército fechar o Congresso e aplicar golpe ditatorial, conforme Pedro Lenza:

Era início do que Vargas intitulou de "nascido da nova era", outorgando-se a Constituição de 1937, influenciada por ideais autoritários e fascistas, instalando a ditadura ("Estado Novo") que só teria fim com a redemocratização pelo texto de 1945 e se declarando, em todo País, o estado de emergência.

A Carta de 1937, elaborada por Francisco Campos, foi apelidada de "Polaca" em razão da influência sofrida pela Constituição polonesa fascista de 1935, imposta pelo Marechal Josef Pilsudski. Deveria ter sido submetida ao plebiscito nacional, nos termos de seu art. 187, o que nunca aconteceu.³⁵

Do ponto de vista tributário, não houve grandes alterações em relação à ordem constitucional anterior, mantendo-se as disposições e estrutura de 1934, havendo apenas a supressão de alguns tributos como o estadual sobre consumo de motores a explosão (por causa da incidência de difícil operacionalização) e o municipal sobre rendas de imóveis rurais, bem como a descontinuidade da contribuição de melhoria.³⁶

A maior inovação foi a criação do imposto sindical em 1940, instrumento básico para financiamento dos sindicatos, indo de encontro com os interesses de Vargas de mantê-los sob a subordinação estatal. Consiste em uma contribuição obrigatória anual de um dia de trabalho de todo empregado regido pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), sindicalizado ou não.³⁷

1.3.4 Constituição Federal de 1946

Após o término da era Vargas, iniciou-se no Brasil um período de democracia e a nova Carta Republicana, fruto de uma Assembléia Nacional Constituinte, foi promulgada em 18 de setembro de 1946, restabelecendo princípios democráticos.

³⁵ LENZA, Pedro. Op. cit., p. 64.

³⁶ BARROS, Fernanda Monteleone. **A evolução das obrigações tributárias nas constituições brasileiras e os reflexos no atual regime tributário de energia elétrica.** Disponível em: <<http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/243>>. Acesso em: 22 set. 2016.

³⁷ FAUSTO, Boris. Op. cit., p. 374.

Houve sensível alteração na discriminação das rendas e repartição de receitas, bem como resgate da contribuição de melhoria e imposição de limitações constitucionais ao poder estatal de tributar, conforme indicam Aliomar Baleeiro e Barbosa Lima Sobrinho em obra conjunta:

Estabeleceu-se expressamente o conceito da Contribuição de Melhoria “quando se verificar valorização do imóvel em consequência de obras públicas”, não podendo ser exigida em limites superiores à despesa realizada (para todos os imóveis lançados), nem ao acréscimo de valor para cada imóvel beneficiado (art. 30 e parágrafo único).

As limitações constitucionais foram ampliadas, vedando-se a tributação de templos, bens, rendas e serviços de partidos políticos, instituições educacionais e assistenciais, nem papel destinado exclusivamente a jornais, periódicos e livros (art. 31).

Insinuou-se a isenção do imposto de consumo sobre mercadorias destinadas à alimentação, vestuário, habitação e tratamento médico das classes pobres (art. 15, § 10). Igualmente isentos os sítios de menos de 25 hectares trabalhados pelo dono e sua família sem assalariados, assim como a primeira operação do pequeno produtor.

Os impostos deveriam ser, “sempre que possível, pessoais e graduados pela capacidade econômica do contribuinte” (art. 202). Nenhum imposto deveria atingir diretamente autores, professores e jornalistas (art. 203).³⁸

Outra observação que vale destacar é o aumento da autonomia e importância fiscal dos municípios. Apesar da Constituição de 1946 não ter inovado muito nas espécies tributárias, a grande modificação foi na forma de divisão do montante arrecadado com a tributação. A dotação dos municípios foi sensivelmente aumentada, adicionando impostos a sua área de competência e elevando o repasse em outros.³⁹

Tal evolução é expressa em números pelos já citados autores:

No correr do tempo, a República sacrificou muito os Municípios, não só lhes restringindo a autonomia, cada vez mais ameaçada pelos Estados, senão também os desfavorecendo na discriminação das rendas públicas.

Pouco a pouco, a fatia do leão coube ao Tesouro Federal, que arrecadava mais de 63% dos tributos pagos a todos os brasileiros, ao passo que os Municípios, em 1945, não chegavam a receber 7%, cabendo a diferença aos Estados (mais ou menos 30%).

Esse fenômeno impressionou vivamente os constituintes. Para melhorar as finanças dos Municípios, deram-lhes todo o Imposto de Indústrias e Profissões (antes tinham só 50% dele); uma quota em partes iguais, no rateio de 10% do Imposto de Renda excluídas as capitais; e quando a arrecadação estadual de impostos, salvo o de exportação, excedesse, em Município que

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. LIMA SOBRINHO, Barbosa. **Constituições brasileiras**: vol V Constituição de 1946. 3 ed. Brasília: Editora do Senado Federal, 2012, p. 12-13.

³⁹ VARSANO, Ricardo. Op. cit.

não seja o da capital, o total das rendas locais de qualquer natureza, o Estado dar-lhe-ia anualmente 30% do excesso arrecadado.⁴⁰

Esta fase de democracia perdurou até o ano de 1964, quando houve novo golpe e instauração de regime militar.

1.3.5 Reforma de 1965: Emenda Constitucional 18/65 e o Código Tributário Nacional

Assumido o governo, tratou o militarismo de editar a norma denominada Ato Institucional nº 1 (AI-1), mantendo formalmente a Constituição de 46, mas introduzindo nela uma série de modificações, visando principalmente fortalecer o Poder Executivo e diminuir a atuação do Congresso Nacional, com a justificativa da necessidade de livrar o país que estava mergulhado em crise e corrupção, bem como da "ameaça" comunista.⁴¹

No plano econômico, o primeiro governo desse período (Castelo Branco) objetivou a reforma e modernização do sistema, que se mostrava ineficiente e deficitário.

Ricardo Varsano traz números que demonstram a má situação econômica financeira que o país enfrentava:

O apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional gerou um crescimento das despesas que não pode ser acompanhado pelo das receitas. Assim, a despesa do Tesouro Nacional, ao redor de 8% do PIB no final da década de 40, elevou-se para 11% a partir de 1957 e, no início dos anos 60, atingiu a marca dos 13% do PIB.

Nessa época, o sistema tributário mostrava insuficiência até mesmo para manter a carga tributária que vinha conseguindo gerar na década de 50. Como as despesas continuaram a crescer aceleradamente, o déficit do Tesouro ultrapassou, em 1962 e 1963, a marca dos 4% do PIB. Não existindo uma estrutura institucional que possibilitasse o seu financiamento por meio de endividamento público, o déficit foi coberto quase que totalmente através de emissões. A taxa de inflação anual, que era da ordem de 12% em 1950 e já atingia 29% em 1960, elevou-se rapidamente para 37 e 52% nos anos seguintes e saltou para 74% em 1963.⁴²

Foi então lançando o Programa de Ação Econômica do Governo (PAEG), visando a retomada do equilíbrio econômico financeiro, impondo para isso, dentre outras medidas, cortes de gastos e aumento da arrecadação tributária.⁴³

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. LIMA SOBRINHO, Barbosa. Op. cit., p. 13.

⁴¹ FAUSTO, Boris. Op. cit., p. 460-466.

⁴² VARSANO, Ricardo. Op. cit.

⁴³ FAUSTO, Boris. Op. cit., p. 470-471.

Os tributos cobrados à época e a participação dos entes federados na arrecadação eram os seguintes, de acordo com Ubaldo Cesar Balthazar:

Relembrando, a discriminação de rendas tributárias naquele momento, disponha ser de competência da União instituir, além dos impostos de importação, de consumo, de renda e territorial rural, também o imposto de selo único, de transferência de fundos, extraordinários e outros impostos, além de tributos comuns, como as taxas e a Contribuição de melhoria. Previa ainda a participação da União na renda dos impostos instituídos pelos Estados, no exercício da competência concorrente (20%).

Os Estados detinham a competência para instituir os impostos de exportação, de vendas e consignações, de transmissão imobiliária *causa mortis*, de selo, outros impostos; tributos comuns como taxas e contribuições de melhoria; e participações na arrecadação do imposto único (variável). Podiam ainda criar e cobrar taxas e Contribuição de melhoria.

Os Municípios podiam instituir os impostos de licença, de indústrias e profissões, de diversões públicas, predial e territorial urbano, de transmissão de imobiliária *inter vivos*, de selo; tributos comuns como taxas e Contribuição de melhoria; e participações na arrecadação do imposto único (variável), do imposto territorial rural (100%), do imposto de consumo (10%), do imposto de renda (15%), do imposto estadual concorrente (40%), do excesso de arrecadação (30%).⁴⁴

Contudo, tal sistemática mostrava-se na prática insuficiente e tornou-se consenso que a reforma tributária era prioritária para resolver o problema orçamentário, bem como necessária para promoção das demais reformas econômicas e sociais que o país necessitava.

Várias deficiências do sistema tributário da época são apontadas para explicar a ineficiência do mesmo, tais como: falta de disposição legal que corrigisse monetariamente as dívidas de impostos em atraso, constituindo-se em ótimo negócio protelar ao máximo o pagamento, haja vista a crescente inflação que se observava; incidência de vários impostos baseada em distinção meramente jurídica, sem refletir uma situação econômica, ou seja, a questão tributária era tratada como somente da seara do direito e não era correlacionado com a Economia; imposto de importação de competência estadual, não condizente com seu papel de agente da política monetária e cambial; imposto sobre vendas e consignações, o qual foi antecessor do atual Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), cumulativo, o que onerava consideravelmente o produto para o consumidor final; proliferação de figuras tributárias e sobreposição de tributos em um sistema

⁴⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Op. cit., p. 133.

que não levava em consideração a inter relação entre os impostos federais, estaduais e municipais.⁴⁵

Assim, ao final de 1963, foi criada uma comissão especial composta por juristas e técnicos fazendários, batizada de Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, com a incumbência de elaborar anteprojeto de emenda constitucional para reorganizar e modernizar a administração fiscal federal.

Segundo Pedro Jorge Ramos Vianna:

A fim de sanar estas falhas, adotou a Comissão duas premissas básicas, quais sejam: consolidar os impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas e conceber o sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional. Tais objetivos, no entender da Comissão, seriam atingidos com a divisão dos tributos em 4 (quatro) grandes classes (impostos sobre comércio exterior, impostos sobre patrimônio e renda, impostos sobre produção e circulação de bens e Impostos Especiais) e a retirada da competência de Estados e Municípios em tributar alguns impostos específicos.⁴⁶

Assim, foram encaminhadas duas propostas, sendo posteriormente fundidas em uma só e ao 1º de dezembro de 1965 foi aprovada a Emenda Constitucional nº 18, efetivando a principal reforma até então no sistema tributário brasileiro:

A EC 18/65 efetivou profundas mudanças, alterando as discriminações de competência e classificando os impostos sob uma visão econômica e não jurídica, facilitando e tornando prática a discriminação de rendas tributárias. Procurou um maior entrosamento entre sistemas tributários federal, estadual e municipal, com a finalidade de instituir um sistema nacional integrado. A reforma trouxe várias inovações, tais como a centralização dos impostos na esfera da União; distribuição de arrecadação da receita tributária da União aos Estados e Municípios; nova ordem hierárquica para os atos normativos tributários, evitando choques locais e regionais; tripartição dos tributos: impostos, taxas e Contribuição de melhoria; conceito mais objetivo de taxas, além da manutenção de alguns princípios constitucionais tributários, presentes nas Cartas anteriores.⁴⁷

Foi então sistematizado constitucionalmente pela primeira vez o Sistema Tributário Nacional (pela primeira vez também foi introduzida na Constituição essa expressão), classificando os tributos de acordo com sua natureza econômica em quatro

⁴⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Op. cit., p. 135.

⁴⁶ VIANNA, Pedro Jorge Ramos. **Análise do sistema fiscal brasileiro**: tributação versus transferências intergovernamentais. Disponível em: < <http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/243> >. Acesso em: 30 set. 2016.

⁴⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Ibidem, p. 137.

grupos: 1) impostos sobre o comércio exterior; 2) impostos sobre patrimônio e renda; 3) impostos sobre a produção e circulação de bens; 4) impostos especiais.

Firmaram-se ainda importantes princípios tributários como o da legalidade, da anterioridade e da uniformidade tributária; estabeleceu-se uma nova ordem hierárquica de normas em matéria tributária e impôs-se uma divisão mais igualitária da arrecadação entre os entes federados (União, Estados e Municípios).

Nas palavras de Dinavani Dias Vieira:

Após a reforma estabelecido no sistema tributário surgiu os princípios inculcados no Direito Tributário de uno e nacional, discriminação dos impostos com referência às suas bases econômicas, centralização dos impostos na competência tributária da União, centralizando de modo geral o sistema, ressalvada à União a receita necessária para atender seus próprios encargos, divisão dos frutos da arrecadação com as demais entidades políticas da federação (Estados e Municípios), criação de uma nova ordem hierárquica para os atos normativos tributários, manutenção dos princípios constitucionais de tributação (legalidade tributária, anualidade para impostos de patrimônio e renda, vedação às limitações ao tráfego por meio de tributo e vedação às imunidades fiscais) e por fim a substituição do imposto em cascata nas circulações de mercadorias por um estadual.⁴⁸

Implantada com sucesso a reforma tributária na Constituição, tratou o governo de "desengavetar" um anteprojeto de lei de 1953, o qual já previa a criação de uma compilação sistematizada de normas tributárias (tinha sido utilizado, inclusive, como base para a Emenda Constitucional 18/65), sendo revisto e adequado à nova ordem constitucional e, após aprovação pelo Legislativo, em 25 de outubro de 1966 foi sancionada pelo Presidente da República a Lei nº 5.172/66, denominada posteriormente de Código Tributário Nacional.⁴⁹

A norma trouxe completude ao texto constitucional inovado pela Emenda Constitucional (EC) 65, trazendo conceitos mais seguros aos tributos em espécie, às hipóteses de incidência, imunidades, limitações ao poder estatal de tributar, hierarquia de normas, dentre outras melhorias.⁵⁰

Em conjunto com a EC 18/65, o Código Tributário Nacional (CTN) é considerada a norma que consolidou o Direito Tributário como ramo autônomo do Direito brasileiro e, como é sabido, continua em vigor até os dias atuais (já sofreu inúmeras alterações, é verdade), tendo atualmente o status de Lei Complementar.

⁴⁸ VIEIRA, Dinavani Dias. Op. cit.

⁴⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Op. cit., p. 149-155.

⁵⁰ Idem Ibidem, p.157.

1.3.6 Constituição Federal de 1967 e a Emenda Constitucional 1/69

De acordo com o já exposto, o controle do governo foi tomado pelos militares através do golpe de 1964, e o regime ditatorial foi instalado, sendo baixadas normas "supra constitucionais" denominados Atos Institucionais (considerados acima da Constituição, sendo que as medidas tomadas com base neles não podiam ser questionadas, nem mesmo no Poder Judiciário).

Entretanto, apesar das modificações implantadas, a Constituição de 1946 continuava formalmente vigente, sendo suscitada a necessidade de implantação de uma Carta Política, já incorporando os Atos Institucionais e leis ditatoriais (Lei da Imprensa que instituiu a censura e Lei da Segurança Nacional).⁵¹

Assim, em 24 de janeiro de 1967 a nova Constituição foi "aprovada" pelo Congresso Nacional (na realidade este já havia sido fechado e agora transformado através do Ato Institucional nº 4 em Assembléia Constituinte, com poder originário, sem a presença de membros da oposição, já que os mesmos foram simplesmente banidos), para enfim "legalizar" e institucionalizar o regime ditatorial militar.⁵²

Em linhas gerais, o conteúdo era idêntico ao da Carta de 1946 mas "extraídos os pontos democráticos demais e incluídos os Atos Institucionais. Neste sentido o Executivo ganhou muito poder, inclusive para apurar crimes contra a segurança nacional, a ordem política e social, etc".⁵³

No campo tributário, houve uma confirmação do sistema implementado pela EC/65 e CTN, sem nenhuma modificação substancial, haja vista que o mesmo já havia dado bons frutos com o aumento da arrecadação percebida.⁵⁴

Mas a Constituição de 1967 teve com a redação original pouco tempo, haja vista que com a edição do Ato Institucional nº 5 houve a implementação da Emenda Constitucional número 1 de 1969 que, diferentemente das outras emendas (as quais só costumavam destacar as alterações efetuadas), trouxe todo o texto desde o primeiro artigo, inclusive as passagens repetidas, bem como as inovações propostas.

Por isso, a EC 1/69 é considerada por muitos autores uma autêntica nova Constituição, embora não tenha recebido tal denominação, conforme entendimento de Pedro

⁵¹ CASTRO, Flávia Lages de. Op. cit., p. 544.

⁵² LIMA, Wesley. **Da evolução constitucional brasileira**. Disponível em: < www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=artigos_leitura_pdf&artigo_id=4037>. Acesso em: 09 out. 2016.

⁵³ CASTRO, Flávia Lages de. Ibidem, p. 544.

⁵⁴ FAUSTO, Boris. Op. cit., p. 472.

Lenza: "Sem dúvida, dado seu caráter revolucionário, podemos considerar a EC nº 1/69 como a manifestação de um novo poder constituinte originário, outorgando uma nova Carta que "constitucionalizava" a utilização dos Atos Institucionais".⁵⁵

No campo tributário, poucas modificações foram observadas, uma interessante foi a criação da Receita Federal, conforme Ubaldo Cesar Balthazar:

No que concerne ao sistema tributário, este sofreu algumas inovações, como a previsão de incidência do Imposto único sobre minerais e sua extração. Foi extinta a Direção Geral da Fazenda Nacional, tendo sido criada, para substituí-la, a Secretaria da Receita Federal, com a finalidade de melhor fiscalizar e arrecadar os tributos, exercendo-se um melhor controle das obrigações tributárias.⁵⁶

O autor ainda sintetiza a passagem de uma ordem constitucional para outra:

Em suma, a Constituição editada em 1969 ratificou o Sistema Tributário brasileiro de 1967 e consagrou, por meio da Emenda Constitucional nº 1, seus princípios e regras. Manteve a mesma estrutura anterior, com um capítulo específico tratando do Sistema Tributário, sem subdivisões em forma de seções como temos hoje. Consolidaram-se os princípios gerais, previstos na EC 18/65, corroborados na CF/67, e os específicos, referentes à seletividade e não cumulatividade do IPI e ICM.⁵⁷

Uma importante inovação trazida pela EC 1/69 foi a autorização da União instituir uma nova espécie tributária, a Contribuição (art. 21, parágrafo segundo, inciso I): "tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais"⁵⁸ (espécie tributária distinta da Contribuição de Melhoria, atuando no campo da parafiscalidade e presente em grande número nos dias atuais, sendo as principais as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico).

1.3.7 Constituição Federal de 1988

O governo da ditadura militar no país durou aproximadamente duas décadas (1964 a 1985), sendo que de 69 a 73 houve no país um período que se denominou de "milagre brasileiro", haja vista o crescimento do PIB, industrialização e baixos índices inflacionários.

⁵⁵ LENZA, Pedro. Op. cit., p. 74.

⁵⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Op. cit., p. 172-173.

⁵⁷ Idem Ibidem, p. 173.

⁵⁸ BRASIL. **Emenda Constitucional Nº 1, de 17 de Outubro de 1969.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecor1988/emc01-69.htm> Acesso em: 13 out. 2016.

Mas o "milagre" só foi possível à base de amplos empréstimos exteriores e consequente endividamento público.⁵⁹ Por esta razão, a economia nacional passou a depender excessivamente do contexto da economia internacional, sendo que com a primeira crise do petróleo já houve forte impacto internamente, conforme destacou Boris Fausto:

Em outubro de 1973, ainda no período Médici, ocorreu a primeira crise internacional do petróleo. Ela foi consequência da chamada Guerra do Yom Kippur, movida pelos Estados árabes contra Israel. Os países árabes produtores de petróleo se articularam para reduzir a oferta do produto e provocar forte aumento de preços. A crise afetou profundamente o Brasil, que importava mais de 80% de seu consumo.⁶⁰

Nos anos seguintes já foi dado início ao declínio do modelo econômico, o que causou movimentos sociais internos de insatisfação, principalmente por parte de trabalhadores e levando o governo à crescente impopularidade:

A partir de 1978, no último ano do Presidente General Ernesto Geisel, forças populares e democráticas começaram a surgir no país. O início se deu com as greves dos metalúrgicos de São Paulo, nas quais cem mil operários cruzaram os braços exigindo melhores salários. Apesar da legislação trabalhista proibir greves e ser extremamente opressiva, apesar dos líderes terem sido presos este foi o primeiro sinal que o país viu de uma resistência.⁶¹

As crises econômica, social e política se agravaram na década de 80. No último governo militar (Figueiredo), a agitação social deu causa ao movimento conhecido como "diretas já", que levou ao fim do regime ditatorial e implantação do Estado Democrático de Direito, com os princípios e fundamentos dispostos na Constituição Federal de 1988.

Quando à questão tributária, já nas discussões da Constituinte era defendido que o CTN devesse se adaptar à nova ordem democrática e realidade econômica, devendo a Constituição impor a simplificação do sistema e busca da justiça fiscal.

O texto aprovado manteve grande parte da estrutura da EC 18/65 mas descentralizou a receita e extinguiu impostos federais, impondo bastante restrição para criação de novos impostos. Entretanto, não abriu-se mão das Contribuições (herança da Constituição anterior), dando possibilidade da criação de várias destas figuras, as quais muitas vezes são

⁵⁹ FAUSTO, Boris. Op. cit., p. 485.

⁶⁰ Idem Ibidem, p. 495.

⁶¹ CASTRO, Flávia Lages de. Op. cit., p. 561.

confundidas com impostos pela população em geral (já que na prática a situação é idêntica, ou seja, retirada de parte da riqueza das mãos do povo e envio aos cofres públicos).

Outra mudança foi a ênfase legislativa na descentralização dos recursos tributários, fortalecendo financeiramente os estados e municípios com o aumento de recursos através dos repasses.⁶²

Houve também uma preocupação em relação ao contribuinte, ampliando consideravelmente as restrições do Estado na prerrogativa de tributar:

Os Constituintes também promoveram avanços muito importantes no campo das limitações ao poder de tributar, que muitos ignoram ou esquecem. Neste caso, podemos citar: a competência residual, limitada à União, foi fortemente restringida – exigida lei complementar, não-cumulatividade e base diferente dos atuais impostos (art.154, I); assim como empréstimos compulsórios só poderão ser criados por lei de quórum qualificado; a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, § 1º) e a vedação para tratamento desigual entre contribuintes de situação equivalente (art. 150, II) são dois princípios explicitados no texto constitucional; anistia ou remissão só por lei específica (art. 150, § 6º); e vedação para tributos federais diferenciados no território (art. 151, I).⁶³

Desde a promulgação da Constituição de 1988 houve também inovações tributárias através de emendas, principalmente a EC 42/2003 (mini reforma tributária), sendo consenso, porém, que o Sistema Tributário Nacional mostra-se ainda bastante confuso, com excesso de legislação e figuras tributárias, permanecendo na atualidade longe da perfeição, com um grande número de lacunas, o que causa, sem dúvidas, em vários casos a injustiça, na forma de injustiça tributária.

Por esta razão, será analisada no capítulo seguinte a atual configuração do sistema tributário brasileiro, expondo-se o conceito de tributo atualmente normatizado, as figuras tributárias existentes e sua classificação doutrinária, bem com as limitações constitucionais ao poder estatal de tributar, para melhor compreensão de como ele pode influenciar na distribuição da renda e na desigualdade social existente no país.

⁶² DORNELLES, Francisco. **O sistema tributário da constituição de 1988**. Disponível em: < www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988>. Acesso em: 16 out. 2016.

⁶³ Idem Ibidem.

2 CONFIGURAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL APÓS 1988

Superada a explanação história da evolução do sistema tributário brasileiro, importante também é o conhecimento da sua atual configuração.

Se, por um lado, o estudo da evolução histórica do direito tributário brasileiro ajuda na compreensão das razões que o levaram a ter a sistemática atual, por outro, o entendimento de como ele é configurado hoje também é de grande importância para analisar os pontos fracos e suscetíveis de reforma, a fim de que haja a utilização efetiva pelo Estado da tributação no seu aspecto modificador da realidade, ou seja, com objetivos também sociais e visando a diminuição das desigualdades .

2.1 INTRODUÇÃO

Conforme exposto no primeiro capítulo, desde a reforma tributária de 1965 (promovida pela EC 18/65), nas Constituições seguintes encontra-se sistematizado em item próprio o modelo tributário nacional, ou seja, é dedicado um subsistema inserido no todo do sistema constitucional pátrio, o qual ocupa o Capítulo I do Título VI da atual Carta da República, trazendo regras fiscais fundamentais em 18 artigos (145 ao 162).

Neste sentido, Kiyoshi Harada:

Sistema pressupõe um conjunto de elementos, organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme através de princípios que presidem o agrupamento desses elementos.

Assim, o Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

O que existe, portanto, é um sistema parcial (sistema constitucional tributário) dentro de um sistema global (sistema constitucional).⁶⁴

As lições de Paulo de Barros Carvalho complementam a afirmação anterior:

Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias

⁶⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25 ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 388.

imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas.⁶⁵

As normas tributárias inseridas na Constituição da República são então as balizadoras para todo o estudo do sistema de tributos brasileiro, consagrando os princípios que devem ser obedecidos, ditando normas gerais pertinentes à matéria, definindo competências dos entes políticos da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), estabelecendo como deve ser repartida a arrecadação e instituindo limitações ao poder estatal de tributar.

Não menos importante, complementando o contido na Constituição, há também a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional, com natureza de lei tributária orgânica, ou seja, uma "lei sobre leis tributárias"⁶⁶ que, juntamente com toda a legislação infralegal compõem a normatização do Sistema Tributário Nacional.

2.2 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO PARA O ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

Preferiu o legislador brasileiro positivar em norma a definição de tributo, a qual é demonstrada no art. 3º do Código Tributário Nacional nos seguintes termos: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".⁶⁷

Para uma melhor compreensão do conceito legal, autores tributários usualmente decompõem a construção acima em sentenças menores, explicando cada uma delas, como por exemplo, Luciano Amaro:

Esse conceito quis explicitar: a) o caráter *pecuniário* da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a *compulsoriedade* dessa prestação, idéia

⁶⁵CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 149.

⁶⁶NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 156.

⁶⁷BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> acesso em 17 de set. 2016.

com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a *vontade* das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza *não sancionadora* de ilicitude, o que afasta a noção de tributo certas prestações também criadas por lei, com as multas por infração de dispositivos legais, que têm natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a *origem legal* do tributo (como prestação "instituída em lei"), repetindo o Código a idéia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) natureza *vinculada* (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo.⁶⁸

Já Geraldo Ataliba apresenta o conceito de uma forma analítica (termo por termo da definição legal contida no CTN), conforme o seguinte: o tributo é prestação pecuniária: significa dizer que o tributo só pode ser pago em dinheiro, não havendo possibilidade legal de pagamento do tributo através coisa diversa, mercadorias ou *in natura*, por exemplo; o tributo é prestação compulsória: o dever de pagá-lo nasce independentemente da vontade do contribuinte, bastando que o mesmo pratique o ato ou esteja na situação prevista e o tributo já será exigível pelo ente estatal; o tributo é devido em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: deve ser expresso na moeda corrente do país ou em outra expressão que possa ser convertido nessa moeda, como, por exemplo, em época passada de inflação elevada em que foi utilizado como indexador oficial a Unidade Fiscal de Referência (UFIR) para expressar os valores em matéria tributária federal e depois era feita a conversão em moeda na data do efetivo pagamento; o tributo é instituído em lei: somente uma lei em sentido formal, ou seja, aprovada pelo Poder Legislativo terá aptidão para criar um tributo; o tributo não constitui uma sanção por ato ilícito: não se confunde com esta forma de punição, a qual normalmente é cobrada pelo Estado na forma de multa; o tributo, finalmente, é cobrado por ato administrativo vinculado: o agente público não tem liberdade de escolha e não pode deixar de exigí-lo, em outras palavras não é discricionário de acordo com a oportunidade e conveniência do administrador.⁶⁹

Afora algumas críticas⁷⁰ pela opção do legislador pátrio em colocar o conceito na lei de uma figura tão importante como o tributo, tem-se que o artigo 3º do CTN é

⁶⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 18-19.

⁶⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 33-34.

⁷⁰ O próprio Geraldo Ataliba, nesta mesma obra (p. 31), manifestou críticas à lei por dar definição legal ao tributo: "não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos [...]. Daí o despropósito dessa "definição" legal, cuja definição é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes [...]". Também fez a observação que teceu os comentários sobre o dispositivo legal, mas "com cautela".

o conceito chave para dar início à análise e estudo das espécies tributárias exigíveis atualmente pelo Estado brasileiro.

2.3 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS EXIGÍVEIS NO PRESENTE

Superada a exposição do conceito legal do tributo, importante também é o conhecimento de quais espécies tributárias podem ser exigidas pelo Estado, haja vista o grande número delas, o que acaba, de forma não incomum, levando à confusão do contribuinte (na realidade o que se percebe é a generalização pelo cidadão comum, os quais, não raras vezes, nomeia as espécies tributárias todas de "imposto", sem distinção). Isto porque a consequência para ele é a mesma (retirada de parte do seu patrimônio). Porém, há grande distinção entre as espécies tributárias (competência, hipótese de incidência, exigibilidade, etc.), como será demonstrado nos tópicos a seguir.

Atualmente, pode-se depreender, a partir da simples leitura dos artigos 145 da CF e 5 do CTN que há somente três espécies tributárias exigíveis pelo Estado: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. No entanto, o artigo 148 da própria CF autoriza a União instituir os empréstimos compulsórios (também previstos no artigo 15 do CTN) e também contribuições especiais (sociais) nos artigos 149 e 149-A.

Deste modo, pela pouca didática em que as espécies tributárias são demonstradas na norma brasileira, há controvérsia em relação ao número delas, dando origem a diversas linhas de pensamento acerca da classificação.

Dependendo da doutrina adotada, a classificação das espécies tributárias pode ser bipartite, tripartite, quadripartite ou pentapartite.

A teoria bipartite, da qual são adeptos Geraldo Ataliba⁷¹ e Alfredo Augusto Becker⁷² defende que são existentes apenas duas espécies tributárias: os tributos vinculados (aqueles cujo fato gerador vincula uma atuação estatal específica, por exemplo, as taxas) e os não vinculados (não há atuação estatal obrigatória, como acontece com os impostos).

A segunda teoria é a chamada tripartite que divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria e é baseada principalmente na leitura da redação do Código Tributário Nacional. Para os adeptos da tripartição dos tributos, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios são tributos enquadrados nas espécies taxa ou imposto,

⁷¹ ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 109-120.

⁷² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 331-351.

dependendo da análise do correspondente fato gerador, sendo tal classificação defendida por Paulo de Barros Carvalho⁷³ e outros.

A teoria quadripartite adotada por Ricardo Lobo Torres⁷⁴ considera como tributo os impostos, taxas, contribuições (unindo numa só categoria as contribuições de melhoria e as parafiscais) e empréstimos compulsórios.

Por fim, a corrente pentapartite, a qual considera como figuras tributárias existentes no Brasil em número de cinco, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais, sendo tal classificação defendida por Hugo de Brito Machado⁷⁵.

Ricardo Alexandre trouxe em síntese esta controvérsia doutrinária:

A controvérsia sobre a classificação dos tributos em espécies fez com que surgissem quatro principais correntes a respeito do assunto: a primeira **dualista, bipartida ou bipartite**, que afirma serem espécies tributárias somente os **impostos** e as **taxas**; a segunda, a **tripartida, tricotômica ou tripartite**, que divide os tributos em **impostos, taxas e contribuições de melhoria**; a terceira, a **pentapartida ou quinquipartida**, que a estes acrescenta os **empréstimos compulsórios** e as **contribuições especiais** previstas nos arts. 149 e 149-A da Constituição Federal e a última, a **quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite**, que simplesmente junta todas contribuições num só grupo, de forma que os tributos seriam **impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios**.⁷⁶ (grifo do autor)

Em sede jurisprudencial, curva-se o Supremo Tribunal Federal (STF) em adotar o critério dos cinco tributos ou pentapartite (outras nomenclaturas também utilizadas: pentapartida e quinquipartida), de acordo a transcrição abaixo de trecho do voto do Ministro Moreira Alves em sede de Recurso Extraordinário (RE) número 146.733-9/SP (julgado pelo Tribunal Pleno no ano de 1992, de matéria previdenciária e constitucional, onde foi discutida a constitucionalidade dos arts. 1º, 2º, 3º e 8º da lei nº 7.689/88):

EMENTA: [...] De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 19-46.

⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 362.

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 72-73.

⁷⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5 ed. São Paulo: Método, 2011, p. 52.

desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar imposto.⁷⁹

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: "o destino do produto arrecadado é irrelevante para dizer da natureza específica do tributo".⁸⁰

É assim vedado vincular a arrecadação de um imposto a despesas pré-estabelecidas ou específicas, órgãos ou fundos, conforme art. 167, IV da CF:

Art. 167. São vedados:

[...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.⁸¹

Outra característica dos impostos é a restritividade para sua instituição. A Constituição Federal reparte a competência entre os entes estatais, impondo desde logo o rol de quais impostos podem ser instituídos por cada um deles (deixando apenas uma restrita competência residual para a União em instituir impostos não discriminados e impostos de guerra no campo da competência extraordinária).

Tais competências são privativas de cada pessoa política, ou seja, não há possibilidade de uma instituir um imposto de competência atribuída a outra pela CF, conforme elucida Ricardo Alexandre:

A competência para instituir impostos é atribuída pela Constituição Federal de maneira enumerada e privativa a cada ente federado. Assim, a União pode instituir os sete impostos previstos no art. 153 (II, IE, IR, IPI, IOF, ITR e IGV); os Estados (e o DF), os três previstos no art. 155 (ITCMD, ICMS e IPVA); os Municípios (e o DF), os três previstos no art. 156 (IPTU, ITBI e ISS). Em princípio essas listas são exaustivas (*numerus clausus*); entretanto a União pode instituir, mediante lei complementar, novos impostos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal (art. 154, I). É a chamada competência tributária residual, que também existe para a criação de novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 281.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 36.

⁸¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (05 de outubro de 1988)**. atualizada até a EC n. 91 de 2016. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > acesso em 30 de out. 2016.

seguridade social (art. 195, § 4º). [...] Além da competência residual, a União detém a competência para criar, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não na sua competência tributária (CF, art. 154, II).⁸²

É então, conforme a atual Constituição, a União competente para instituir: Imposto de Importação; Imposto de Exportação; Imposto de Renda; Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto sobre Operações Financeiras; Imposto Territorial Rural; Imposto sobre Grandes Fortunas; outros impostos se exercer a competência residual e impostos de guerra em casos extraordinários desta situação ocorrer ou tornar-se iminente.

Aos Estados e Distrito Federal cabem as instituições de: Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação; Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços e Imposto sobre Veículos Automotores.

Por fim, os Municípios e Distrito Federal podem instituir os seguintes impostos: Imposto Predial Territorial Urbano; Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e Imposto sobre Serviços.

Já o tributo classificado como taxa encontra seu fundamento no inciso II, art. 145 da CF, bem como infraconstitucionalmente no artigo 77 do Código Tributário Nacional.

Da norma positivada, extrai-se que a taxa é um tributo autônomo e vinculado, onde o fato gerador (ou hipótese de incidência) deve ter correspondência na atividade estatal específica dirigida ao contribuinte, em decorrência do exercício regular do poder de polícia do Estado ou da utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, utilizados ou postos à disposição daquele cidadão, sendo vedada a utilização da base de cálculo própria de impostos.

Assim, a taxa é cobrada diretamente da pessoa que utiliza ou tem à disposição o serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional e, ainda, quando provoca em seu benefício uma despesa especial nos cofres públicos.⁸³

Também pode ser cobrada pelo exercício regular (aquela exercida pelo Estado nos termos e limites da lei) do poder de polícia administrativa sobre os particulares, que é o poder da administração pública limitar ou disciplinar direitos, interesses ou liberdades individuais em razão do interesse público.

⁸² ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit., p. 58.

⁸³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 230.

Não se confunde, contudo, esse poder de polícia com a polícia de segurança pública ou judiciária, conforme explica Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo:

O poder de polícia diz respeito à chamada polícia administrativa, que é diferente da polícia de segurança pública (polícias militares) e da polícia judiciária (polícias civis). A atividade de polícia administrativa é definida como a restrição ou o condicionamento ao exercício de atividades privadas, visando assegurar o bem-estar da coletividade. Em termos mais práticos, são as atividades de fiscalização em geral, exercidas pelos mais diversos órgãos e entidades da Administração Pública.⁸⁴

Por fim, destaca-se que não há obrigatoriedade constitucional de o produto da arrecadação das taxas ser vinculado ou destinado a um fundo ou órgão específico para custear os gastos que a administração teve com a disposição do serviço público que deu origem ao tributo (por exemplo o valor que os municípios arrecadam com a taxa de coleta de lixo não necessita ser direcionada à aquisição e manutenção dos caminhões que fazem a coleta, pagamento dos garis, ampliação da rede, etc, podendo compor o "bolo orçamentário" municipal, tranquilamente).

Na sequência, tem-se também o tributo denominado de contribuição de melhoria, o qual está normatizado na Constituição Federal (art. 145, inciso III) e no Código Tributário Nacional (artigos 81 e 82).

Não há definição legal concreta, mas pode-se extrair do CTN que a contribuição de melhoria é o tributo que pode ser cobrado pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.⁸⁵

Trata-se, portanto, de uma tributação especial, vinculada a atuação estatal específica, a realização de uma obra pública que acarrete valorização imobiliária ao patrimônio do particular.

Desta forma, pode o Estado tributar os contribuintes beneficiados com a valorização dos seus bens imóveis (limitado ao acréscimo de valor que a obra pública acarretou ao imóvel), característica que a distingue das outras espécies tributárias.

⁸⁴ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Método, 2009, p. 100.

⁸⁵ Idem Ibidem, p. 113.

O fato gerado da contribuição de melhoria só ocorre, então, se a propriedade do contribuinte for valorizada em decorrência de obra pública, que é a efetivação do trabalho feito pela administração estatal, na consecução de seus fins e em atendimento aos interesses da sociedade, conforme entendimento de Geraldo Ataliba:

A realização de obras públicas, em regra, gera um efeito específico notável: determina o incremento no valor dos imóveis adjacentes e vizinhos. Esta valorização é algo novo no mundo, introduzido como repercussão da obra. É algo de novo que não se confunde com a obra, mas é nitidamente efeito seu. É o fruto da combinação da obra com algo novo já existente: os imóveis que lhe são avizinados.⁸⁶

Nesse sentido, da obra deve resultar um acréscimo no patrimônio público, com um novo elemento ou bem. O resto é considerado serviço de manutenção e pode ensejar a exigência da taxa e não da contribuição de melhoria.

Hugo de Brito Machado expõe também um outro importante conceito para a contribuição de melhoria, levando em consideração a justiça tributária no aspecto econômico (a justeza do Estado cobrar diretamente daqueles que tiveram seu patrimônio acrescido por causa da obra pública, já que seria injusta a divisão entre todos somente da despesa, levando em conta que a valorização patrimonial do particular só beneficia a este próprio):

É possível, porém, formularmos outro conceito de contribuição de melhoria, levando em consideração a sua finalidade específica, como instrumento de realização do ideal de justiça. Todos devem contribuir para o atendimento das necessidades públicas, na medida da capacidade econômica de cada um. Para tanto o Poder Público arrecada os tributos e aplica os recursos correspondentes. Nestas aplicações são incluídos os investimentos em obras públicas, e destas muita vez decorre valorização de imóveis. Não é justo, então, que o proprietário do imóvel valorizado em decorrência da obra pública afigure sozinho essa vantagem para a qual contribuiu toda a sociedade. Por isto o proprietário do imóvel cujo valor foi acrescido é chamado a pagar a contribuição de melhoria, com a qual de certa forma repõe no Tesouro Público o valor ou parte do valor aplicado na obra. Considerando este aspecto, podemos então formular outro conceito. Podemos dizer que a contribuição de melhoria é o tributo destinado a evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas.⁸⁷

Este aspecto do tributo, como instrumento de realização de justiça, evita também um enriquecimento sem causa dos beneficiários da valorização imobiliária, já que esta ocorre por causa da obra pública e não por ação ou merecimento daqueles.

⁸⁶ ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 154.

⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 414.

Trata-se, desta forma, de importante meio de intervenção que o Estado pode utilizar-se para evitar distorções e injustiças.

Em todo o território nacional há diariamente realizações de obras públicas que evidentemente geram valorização imobiliária. Se existem obras e se existe também o fato gerador da contribuição de melhoria, que é a valorização imobiliária decorrente de obra pública, em consequência deveria ocorrer sempre a cobrança por parte do ente tributante responsável, vez que é vedada a renúncia fiscal, e principalmente como forma de realização da justiça, conforme explicitado.

Contudo, embora a contribuição de melhoria seja um tributo justo, percebe-se no geral uma baixa aplicação desse instituto.

Já o tributo denominado empréstimo compulsório está previsto no art. 148 da Constituição, havendo duas espécies, as quais se diferem somente pelo regime jurídico em relação à anterioridade e noventena, sendo as demais características idênticas.

Há autorização para instituição de empréstimos compulsórios nas seguintes situações: 1) calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; e 2) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Destaca-se ser um tributo de competência exclusiva da União, não podendo estados e municípios instituí-lo, portanto.

Deve ser implementado somente por lei complementar, o que faz concluir-se que medidas provisórias não podem ser utilizadas para tratar de nenhum aspecto relativo aos empréstimos compulsórios.

A Constituição não faz indicação sobre o fato gerador do tributo, apenas as situações (citadas acima e que não se confundem com o fato gerador ou hipótese de incidência) em que pode a União instituí-lo, sendo aquele definido também por lei complementar.

Neste sentido Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo:

A Constituição nada diz sobre os fatos geradores dos empréstimos compulsórios. A guerra, a calamidade, o investimento não são fatos geradores, porque não são eles que fazem, automaticamente, nascer a obrigação tributária. Eles são apenas circunstâncias autorizadoras da instituição dos empréstimos compulsórios. O fato gerador (hipótese de incidência) deve ser determinado na lei complementar que instituir o empréstimo compulsório em cada caso. Não existe nenhum consenso na doutrina sobre as possibilidades de escolha, pela União, da hipótese de

incidência. Em tese, qualquer situação econômica pode ser fato gerador de empréstimo compulsório.⁸⁸

A aplicação da receita arrecadada está vinculada a despesa que fundamentou sua instituição (parágrafo único do art. 148 da CF), sendo que eventuais descumprimentos a essa regra podem acarretar desvio de finalidade e responsabilização dos administradores.

Das duas situações de sua implementação, temos que ao primeiro (guerra ou calamidade) não se aplica o princípio da anterioridade do exercício financeiro nem o da noventena, sendo estes princípios aplicáveis, por sua vez, à segunda situação (investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional).

Hugo de Brito Machado traz uma explanação sobre a razão da existência de tal diferenciação, conforme o seguinte:

Parece incoerente que, em se tratando de investimento público de caráter urgente, tenha de ser observado o princípio da anterioridade. Não há, todavia, tal incoerência. O investimento público de relevante interesse nacional pode exigir recursos a que somente em vários anos seria possível atender com os tributos existentes. Por isso, é possível a instituição de um empréstimo compulsório que funcionará como simples antecipação de arrecadação. Assim, o que será arrecadado em dez anos, por exemplo, pode ser arrecadado em um, ou dois, a título de empréstimo, e devolvido nos anos seguintes, com recursos decorrentes da arrecadação de tributos. Desta forma, poderá ser antecipado o investimento público, sem prejuízo do princípio da anterioridade.⁸⁹

Segundo o art. 15 do CTN, a fixação do prazo e as condições para a devolução devem ser definidos pela lei (na atualidade somente lei complementar) que instituir o empréstimo compulsório, devendo ser restituído na mesma espécie que recolhido de acordo com o entendimento do STF (RE 175.385/CE), ou seja, como o pagamento do tributo dá-se em dinheiro, desta mesma forma deve ser devolvido pelo Estado.⁹⁰

Finalizando a explanação dos tributos atualmente exigíveis, tem-se o *caput* do art. 149 da Constituição que traz a previsão de outras figuras tributárias, denominadas de contribuições, quais sejam: 1) contribuições sociais; 2) contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE); e 3) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (também conhecidas como contribuições corporativas) (todas de instituição exclusiva da União).

⁸⁸ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. Op. cit., p. 133.

⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 73-74.

⁹⁰ ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit., p. 82.

Contudo, o parágrafo primeiro do art. 149 autoriza estados, Distrito Federal e municípios a cobrança de contribuições previdenciárias, exclusivamente de seus funcionários, para custear plano próprio de previdência dos servidores, quando o mantiver. Esta é, portanto, uma exceção à privatividade da União para instituição das contribuições sociais (já que a contribuição previdenciária integra a contribuição social), mas trata-se de caso específico (funcionários contribuindo para seu próprio plano de previdência).

A EC 39/2002 introduziu ainda o art. 149-A, estabelecendo mais uma espécie de contribuição, a Contribuição de Iluminação Pública (CIP).

As contribuições podem ser instituídas por lei ordinária, havendo exceção no que diz respeito à criação de contribuição de seguridade social que incida sobre uma base econômica diversa das indicadas nos incisos I a IV do art. 195 da Constituição. Essas contribuições são denominadas residuais e para instituição e disciplina há exigência que seja feita por lei complementar.

Às contribuições, em sendo tributos, aplicam-se todos princípios tributários, tais como da legalidade, isonomia, irretroatividade, vedação ao confisco e demais. Como regra estão sujeitas também à anterioridade do exercício financeiro e noventena (exceções: as contribuições de seguridade social, as quais só estão sujeitas à noventena e a CIDE Combustíveis somente quando houver restabelecimento das alíquotas, a qual também não necessita sujeitar-se ao princípio da anterioridade do exercício financeiro.⁹¹

Assim como os empréstimos compulsórios, as contribuições têm como característica geral o fato de serem tributos cujos fatos geradores não estarem previamente dispostos constitucionalmente, sendo, pois, definidos apenas na lei instituidora do tributo, havendo liberdade de escolha do legislador, que pode optar por hipóteses de incidência das demais espécies, inclusive, não incorrendo em bitributação.

2.4 PRINCIPAIS CLASSIFICAÇÕES DOUTRINÁRIAS

Apesar de a legislação tributária brasileira não adotar classificação formal para as espécies tributárias, usualmente a doutrina trata de agrupá-las levando em consideração as suas características semelhantes, o que auxilia na compreensão da natureza jurídica do tributo. Há diversas classificações propostas, sendo as principais delas as indicadas adiante.

⁹¹ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. Op. cit., p. 136.

2.4.1 Tributos vinculados e não vinculados

Há dois sentidos nesta forma de classificação dos tributos: a vinculação ou não a alguma atividade estatal ou a vinculação ou não da receita proveniente do tributo.

Levando em consideração a natureza do fato gerador, o tributo é classificado como vinculado quando exige uma atividade específica do Estado, ou seja, a cobrança do tributo só é permitida se houver uma contraprestação estatal (a hipótese de incidência é vinculada à ação do ente público). São tributos vinculados todas as taxas, as contribuições de melhoria e algumas outras contribuições.

Já para os tributos não vinculados o fato gerador não é nenhuma atividade estatal específica, podendo ser algum fato econômico do sujeito passivo (auferição de renda, por exemplo), não sendo necessária realização ou disponibilização de ação estatal a ele direcionada. Os impostos são os maiores exemplos de tributos não vinculados.

Por outro lado, ao levar-se em consideração a vinculação da arrecadação, ou seja, destinação da receita, são tributos de arrecadação vinculada aqueles tributos cujo produto arrecadado é destinado previamente a determinado órgão, fundo ou despesa, não havendo possibilidade da utilização para cobrir despesa diversa. Como exemplo pode-se citar o empréstimo compulsório.

Em contrapartida, se não houver obrigatoriedade de destinação da receita obtida com o tributo, este será classificado como de arrecadação não vinculada. Constitui a maioria das espécies tributárias, dentre eles impostos, taxas e contribuição de melhoria.

2.4.2 Tributos fiscais, extrafiscais e parafiscais

Essa classificação faz divisão dos tributos de acordo com a finalidade principal visada pelo Estado para sua instituição.

Tributos fiscais são aqueles que objetivam preponderantemente a arrecadação de recursos para os cofres públicos, a fim de que o Estado tenha condições de executar seu mister administrativo. São exemplos o Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto Territorial e Predial Urbano (IPTU), dentre outros.

Já os tributos de natureza extrafiscal são aqueles cuja finalidade principal é visar a utilização do mesmo como mecanismo de intervenção na economia, para incentivar ou desestimular atividades.

Segundo Ricardo Alexandre:

O tributo possui finalidade extrafiscal quando objetiva fundamentalmente intervir numa situação social ou econômica. São os casos, entre outros, dos impostos de importação e exportação, que, antes de arrecadar, objetivam o controle do comércio internacional brasileiro, podendo, às vezes, servir de barreira protetiva da economia nacional e outras de estímulo à importação ou exportação de determinada espécie de bem.⁹²

Por fim, os tributos parafiscais são aqueles cuja finalidade é a manutenção de atividades que em princípio não seriam do Estado, mas que o mesmo desenvolve por meio de entidades ou órgãos considerados de relevância pública. Há a delegação da capacidade tributária ativa do Estado a um terceiro, integrante da relação tributária. Nesse caso, não é o Estado que arrecada o tributo, mas sim a pessoa que será beneficiada com ele, como ocorre com as contribuições sociais de categorias profissionais ou econômicas.

2.4.3 Tributos diretos e indiretos

Adotando um critério econômico, costuma-se classificar também os tributos em diretos e indiretos.

Tributos diretos são aqueles em que o ônus financeiro é suportado diretamente pelo contribuinte indicado pela lei tributária, ou seja, não há repasse deste valor para outra pessoa. São exemplos o imposto sobre a renda, os impostos sobre a propriedade, os impostos sobre a transmissão de propriedade, dentre outros.

Já os tributos indiretos são os que permitem o repasse do pagamento, ou seja, o efetivo ônus financeiro, a outra pessoa (contribuinte de fato), o qual não é o eleito pela lei tributária (este é o contribuinte de direito). Desta forma, o contribuinte de direito se responsabiliza apenas pela arrecadação e repasse do tributo aos cofres públicos, mas não é efetivamente quem faz o pagamento do mesmo. Funciona desta forma com o ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), bem como outros.

Segue o exemplo de uma situação demonstrada por Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo de tributação indireta em que o custo dos impostos é repassada ao consumidor:

Vejamos o que ocorre na venda de um veículo pela concessionária a um consumidor pessoa física. Na venda do veículo, a lei estabelece que a concessionária tem a obrigação de efetuar o pagamento do IPI e do ICMS

⁹² ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit., p. 103.

incidentes sobre a operação (contribuinte de direito). Porém, efetivamente, quem suporta o ônus tributário não é a concessionária, mas sim o adquirente (contribuinte de fato), haja vista que o valor dos tributos está especificamente incluído no valor pago pelo veículo.⁹³

Essa distinção entre quem paga ou simplesmente repassa o valor pago pelo tributo é de grande importância do ponto de vista da justiça tributária.

Se ao Estado, numa visão puramente fiscal, interessar apenas a entrada da receita para equilibrar seu orçamento (sem levar em consideração quem efetivamente suportou financeiramente este ônus), por outro lado, estará em inúmeros casos incorrendo em injustiça, haja vista que a capacidade econômica de cada contribuinte é certamente diferenciada.

No exemplo colocado da compra do veículo, os valores de ICMS e IPI recolhidos são os mesmos tanto para aquele que possui alto rendimento e bastante patrimônio, como para aquele que ganha pouco e pretende adquirir seu primeiro bem.

Tal situação não contribui para a redução de desigualdades sociais, podendo acarretar inclusive a elevação da distância que separa os mais abastados dos demais, caso a carga tributária indireta seja alta (como de fato constata-se no país), situação que será tratada mais detalhadamente no decorrer deste estudo.

2.4.4 Tributos reais e pessoais

O critério de distinção baseia-se na característica principal do tributo ser patrimonial ou particular da pessoa indicada como devedora. No primeiro caso diz-se tributo real e no segundo pessoal.

De acordo com este critério, os impostos pessoais são aqueles em que há valorização dos aspectos individuais (nível de renda, número de dependentes, etc.) do contribuinte, tal como ocorre com o imposto de renda.

Enquanto isso, os tributos reais são aqueles que visam tributar objetivamente os bens ou operações envolvidas, sem dar ênfase às condições especiais do sujeito passivo. O IPTU é um exemplo, pois toma como principal critério as características do imóvel e não do seu proprietário.

⁹³ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. Op. cit., p. 17.

2.5 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER ESTATAL DE TRIBUTAR

A Constituição Federal estabelece normas legais regulam a relação jurídico-tributária entre contribuinte e Estado.

Isto porque não pode ser dado ao fisco o poder de arrecadar como bem entender e quando necessitar, sob pena de se caracterizar o abuso ou até mesmo confisco tributário, a exemplo do já ocorrido anteriormente no país, conforme explicitado no início deste trabalho.

É fato que o Estado encontra-se permanentemente necessitado de receitas para prover seu mister e demandas, ou seja, não há verdadeiramente satisfação com as cifras decorrentes da exação, razão pela qual o texto constitucional estabelece limites ao poder estatal de tributar. Tais limites servem de amparo ao contribuinte para que o Estado não invada e retire do seu patrimônio nada além do que lhe é de direito.

Obedecendo aos princípios constitucionais tributários, a tributação deverá então ser feita de forma justa e equilibrada, sem imposições arbitrárias que firam a propriedade e a liberdade dos contribuintes, conforme raciocínio de Ricardo Alexandre:

Percebe-se que o Estado possui um poder de grande amplitude, mas esse poder não é ilimitado. A relação jurídico-tributária não é meramente uma relação de poder, pois, como toda relação jurídica, é balizada pelo direito e, em face da interferência que o poder de tributar gera sobre o direito da propriedade, o legislador constituinte originário resolveu traçar as principais diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na Constituição Federal.⁹⁴

De maneira geral, as limitações ao poder de tributar materializam-se na Constituição sob a forma de imunidades e princípios, conforme será abordado adiante.

2.5.2 Imunidades

As chamadas imunidades tributárias contidas na Constituição são também consideradas limitações ao poder estatal de tributar, já que impedem o legislador de prever hipóteses de incidência relativas a certas pessoas, bens ou determinadas situações. Assim, não há a ocorrência do fato gerador ou obrigação tributária nestes casos, já que a própria Carta considera-os imunes à tributação. São os principais exemplos (art. 150, CF): a imunidade

⁹⁴ ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit., p. 110.

recíproca, ou seja, a proibição dos entes públicos de instituírem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros; imunidade religiosa, que isenta os templos de impostos também sobre seu patrimônio, renda e serviços; partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que igualmente são imunes à tributação neste sentido; a proibição da tributação de livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão e de fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras de autores brasileiros ou interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham.⁹⁵

Além dessas principais imunidades, há outras espalhadas pelo corpo do texto constitucional, relativas a certas situações específicas (um dos exemplos, dentre outros: o art. 153, § 3º, inciso III, que garante a imunidade do IPI para produtos industrializados destinados à exportação).

2.5.1 Princípios constitucionais tributários

Os princípios constitucionais tributários são normas constitucionais que limitam e regulam o exercício da competência, obrigando que no momento em que o ente tributante legisla para instituir o tributo, ou seja, exerça sua competência tributária, seja feita sob a obediência destes princípios, dentre os quais pode-se destacar: o princípio da legalidade; princípio da isonomia; princípio da irretroatividade; princípio da anterioridade; princípio do não-confisco e também o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da legalidade tributária determina que apenas por meio de lei em sentido estrito é autorizada a criação ou alteração de um tributo. Tal imposição encontra-se no art. 150, I, da Constituição, buscando excluir possíveis arbitrariedades do administrador estatal. Via de regra a instituição dos tributos dá-se por meio de lei ordinária. Todavia, existem tributos que exigem para a criação a lei complementar (imposto sobre grandes fortunas; empréstimos compulsórios; impostos residuais da União (art. 154, I da CF); contribuições sociais novas ou residuais).

O princípio da isonomia (art. 150, II, do texto constitucional), por sua vez, preceitua que, havendo situação equivalente de contribuintes no aspecto econômico-financeiro, estes deverão ser tratados de maneira isonômica. Contudo, apenas esta

⁹⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (05 de outubro de 1988)**. atualizada até a EC n. 91 de 2016. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > acesso em 20 de nov. 2016.

determinação não traz a completude do princípio da isonomia tributária, já que para tanto se devem observar também os casos de desigualdade, ou seja, há a necessidade de examinar a capacidade contributiva do sujeito passivo para este seja efetivamente tratado de forma igual (tributar mais aquele com maior capacidade de contribuição e vice-versa).

Já pelo princípio da irretroatividade tributária deve-se levar em conta que não pode haver cobrança de tributo sobre fatos ocorridos antes da vigência da lei que o autorizou, devendo esta, portanto, atingir somente os eventos futuros. Isto limita o poder estatal de tributar e proporciona segurança jurídica aos contribuintes.

O princípio da anterioridade tributária, a qual encontra-se postulada no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da Constituição Federal, proíbe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cobrem qualquer tributo no mesmo exercício financeiro ou antes de noventa dias da data de publicação da lei que os institui ou aumenta, evitando assim a surpresa que poderia ser imposta ao contribuinte. Há exceções no texto constitucional, mas, via de regra, a anterioridade deve ser obedecida pelo ente público.

Em seu turno, o princípio da vedação ao confisco impõe a proibição da cobrança de um tributo com efeito confiscatório (art. 150, IV, CF), ou seja, aquele que venha a subtrair de forma integral ou uma parcela desmedida do patrimônio do contribuinte.

Por fim, o princípio da capacidade contributiva, importante premissa que deve ser respeitada pelo Estado, já que a tributação, conforme já exposto, visa atender a necessidade financeira do ente público para exercer suas funções essenciais. Este respeito é devido porque do outro lado está o contribuinte, o qual acaba suportando o referido ônus financeiro, por meio da entrega de parte do seu patrimônio.

E é bastante claro que na sociedade atual, notadamente na brasileira, a diferença de capacidade contributiva entre as diversas pessoas é enorme, haja vista a desigualdade social que atinge o país nos dias atuais.

Assim, pelo princípio da capacidade contributiva, cada um deve contribuir na medida das suas possibilidades, ou seja, havendo no indivíduo pouca capacidade, o Estado não está autorizado a cobrá-lo da mesma forma que o outro com maior poderio.

Para Ricardo Lobo Torres há, inclusive, relação direta e necessária entre o princípio da capacidade contributiva e a ideia de justiça distributiva:

A capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada um pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das "regras de ouro" para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualdade no tributar cada

qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais.⁹⁶

O art. 145, § 1º da Constituição consagra este princípio na cobrança de impostos, ao prescrever que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]"⁹⁷

A capacidade contributiva é atendida ao respeitar um dos aspectos: subjetivo ou objetivo dos impostos. No aspecto subjetivo leva-se em conta características pessoais do sujeito passivo, como, por exemplo, sua renda anual para o IR. Já no aspecto objetivo, examinam-se as características objetivas do fato gerador, por exemplo, valor do imóvel tributado no IPTU.⁹⁸

Há o entendimento de que a interpretação mais correta para a norma constitucional referente a este princípio deve considerar que é vedado a instituição de impostos com alíquota fixa, quando for possível a instituição de alíquotas progressivas (em todas hipóteses que a graduação da capacidade econômica do contribuinte possa ser objetivamente avaliada).⁹⁹

Mencionando a progressividade, tem-se também que do princípio da capacidade contributiva se extrai este outro subprincípio, não menos importante, que é o da progressividade tributária, o qual estabelece o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota à na medida em que há aumento da base de cálculo, ou seja, para o mesmo tributo pode ser cobrado valores diferentes entre um e outro contribuinte, caso haja situação de desigualdade entre ambos, proporcionando uma cobrança justa.

Neste sentido, Débora da Silva Roland:

A progressão tributária é uma técnica que estabelece uma sucessão de alíquotas dispostas em estágios crescentes, distribuídas em diferentes percentuais na medida em que se aumenta a base de cálculo. Adentra o cenário econômico e jurídico por influência da escola utilitarista, que via na progressividade tributária um instrumento eficaz para a manutenção da

⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 93.

⁹⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (05 de outubro de 1988)**. atualizada até a EC n. 91 de 2016. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > acesso em 04 de fev. 2016.

⁹⁸ CASTRO, Aldo Aranha de. RIBEIRO, Maria de Fátima. **Princípios constitucionais tributários, imunidades e isenções e as limitações constitucionais ao poder de tributar**. Disponível em: < <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=fa84632d742f2729> >. Acesso em: 03 fev. 2017.

⁹⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 437.

estabilidade econômica, pois poderia fornecer o nivelamento da igualdade econômica.¹⁰⁰

Assim, a progressividade tributária busca a realização da justiça fiscal, estando, portanto, intimamente ligada aos princípios da capacidade contributiva e isonomia. É aplicável atualmente ao Imposto de Renda, ao Imposto Territorial Rural, ao Imposto Predial Territorial Urbano e ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores.

Portanto, somente o sistema tributário que respeitar a capacidade contributiva dos indivíduos e que instituir tributos que visem à progressividade é que se mostra justo e colaborativo para a diminuição das desigualdades sociais, não sendo ainda, infelizmente, o caso brasileiro, como será demonstrado no capítulo imediato.

¹⁰⁰ ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade jurídica da progressividade tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 35.

3 JUSTIÇA FISCAL, SISTEMÁTICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E CORRELAÇÃO COM A DESIGUALDADE SOCIAL EXISTENTE

Superada a exposição de como se deu a evolução do sistema tributário brasileiro para chegar ao atual modelo, bem como o estudo das características, conceitos, espécies tributárias e princípios que norteiam o sistema de hoje, será analisada a influência que o mesmo exerce na sociedade do país e se está sendo utilizado apenas com função arrecadatória ou se há a justiça fiscal e atendimento da finalidade social, ou seja, diminuição das desigualdades e da concentração da renda.

Para tanto, será analisado o conceito de justiça fiscal e examinado o diagnóstico do atual quadro brasileiro em que se demonstra a situação de desigualdade social, (inclusive através de números como o índice de Gini) e abordado se a tributação deve ou não ser utilizada para a finalidade social, bem como até que medida isto é possível, sempre à luz dos objetivos e princípios da atual Constituição Federal.

3.1 CONCEITO DE JUSTIÇA FISCAL

A discussão acerca da justiça fiscal possui grande relevância nos tempos atuais, já que a Constituição Federal de 1988 trouxe consigo a preocupação com as questões sociais, sendo denominada inclusive de "Constituição Cidadã".

Na Carta Federal estão dispostos inúmeros princípios que devem ser obedecidos para que haja uma sociedade mais equânime e fraterna, ou seja, a desigualdade social que se constata não vai de encontro aos objetivos elencados pela mesma.

Dentre estes princípios sociais está o da justiça fiscal, termo que, intuitivamente, pode-se depreender que se trata de uma derivação da justiça em geral, ou seja, a justiça aplicada na seara tributária.

E esta justiça tributária está ligada diretamente ao tratamento que as normas legais, bem como o fisco em si dá aos seus contribuintes, sendo que só haverá tratamento justo quando houver tratamento materialmente isonômico de todos, ou seja, não basta que haja a justiça meramente formal.

Assim, para que haja justiça material, não é suficiente que todos sejam tratados pela lei da mesma forma, devendo ser também respeitado o princípio da capacidade contributiva de cada indivíduo, pelo qual cada um deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, sendo este o ideal de justiça distributiva.

No mesmo sentido, as colocações de Carla Bonomo:

Trata-se, a justiça fiscal, de uma dimensão da justiça política, e é a que oferece melhor mecanismo de justiça distributiva. Justiça fiscal que, no processo evolutivo do direito tributário, teve lugar de destaque, trazendo a importante percepção de que os valores atribuídos para o pagamento dos tributos deveriam ajustar-s à capacidade econômica de cada indivíduo, ou melhor, que exista uma redistribuição de rendas.

Essa importante e eficaz redistribuição de rendas consiste na existência de um sistema jurídico-tributário que objetive evitar a concentração de rendas em mãos minoritárias. É necessária uma integração das justiças social, política e fiscal. Tais políticas se concretizam por meio do fisco, já que estão vinculadas às intervenções das instituições políticas e às previsões constitucionais.¹⁰¹

O princípio da justiça fiscal se relaciona, portanto, com o princípio da isonomia fiscal do art. 150, inciso II, CF, o qual veda ao poder público o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e, em contrapartida, impõe que não haja tratamento semelhante aos que se encontrarem em posição diferenciada.

Assim, o termo justiça fiscal pode ser compreendido como sendo a utilização do sistema tributário para a redução das desigualdades, à medida que impõe tratamento igual para os que são iguais e diferente para os que não são.

3.2 SENTIDO DE DESIGUALDADE SOCIAL

O conceito de desigualdade social compreende diversos tipos de desigualdades, desde desigualdade de renda, oportunidade, gênero, escolaridade e também outras. No presente trabalho a desigualdade social será tratada na perspectiva da desigualdade econômica, causada pela distribuição desigual de renda (aproximando-se do sentido proposto pela Constituição Federal, art. 3º, inciso III).

Outrossim, a desigualdade econômica desencadeada pela má distribuição de renda (onde a maioria dos recursos estão concentrados nas mãos de uma minoria privilegiada da sociedade) é a fonte geradora de inúmeras desigualdades (alimentação, moradia, segurança, postos de trabalho, educação, saúde, só para citar algumas das mais importantes), já que a indisposição de recursos leva, via de regra, ao menor acesso ou acesso de pior qualidade a estes serviços.

¹⁰¹ BONOMO, Carla. **A eficácia da capacidade contributiva e a justiça fiscal**. Disponível em: < <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/download/10751/9403> >. Acesso em: 03 mar. 2017.

Há também ligação direta com o modelo tributário adotado, conforme Marcelo Medeiros e Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza:

Os níveis de desigualdade de renda em uma sociedade afetam e são afetados por várias dimensões das políticas públicas. Por um lado, a desigualdade de renda está relacionada aos níveis de educação, saúde, nutrição, mortalidade, violência e várias outras características da sociedade, determinando e sendo determinada por elas. Por outro, a concentração ou não da renda estabelece como funciona, na prática, um sistema tributário que é a fonte de recursos para praticamente todas as políticas públicas. Não há dúvidas, portanto, que o tema tem impactos que vão muito além da dinâmica econômica.¹⁰²

Na situação brasileira, não há nem necessidade de números, estatísticas ou estudos para se verificar a grande desigualdade social existente, causada pela disparidade de renda entre os cidadãos do país. A constatação está nas ruas, onde é verificada facilmente a diferença de poder aquisitivo entre pobres e ricos, bem como, por exemplo, a comparação entre hospitais e escolas públicas ou particulares, perfazendo a desigualdade social no Brasil uma situação notória e bastante perceptível.

Entretanto, alguns indicadores são utilizados para medir estatisticamente a desigualdade social existente nos países, sendo um dos mais conhecidos o índice (ou coeficiente) de Gini, que diagnostica uma situação desigualitária do Brasil perante as demais nações do mundo, como será demonstrado a seguir.

3.2.1 Diagnóstico da desigualdade social brasileira: o índice de Gini

Os indicadores da desigualdade social, de forma geral, pretendem comparar os desníveis de renda e outras perspectivas relevantes (como acesso aos serviços públicos e emprego, por exemplo).

Um dos instrumentos utilizados para este fim é o índice de Gini. Este coeficiente leva o nome do criador Conrado Gini, que procurou mensurar em que medida um determinado país ou local pode ser igualitário ou desigual social e economicamente, tomando como parâmetro a concentração ou não da renda observada em pesquisas nestes sentidos. No Brasil são utilizados dados provenientes da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) elaborada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

¹⁰² MEDEIROS, Marcelo. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012**: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. Disponível em: < http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6584/1/td_2170.pdf >. Acesso em: 15 dez. 2016.

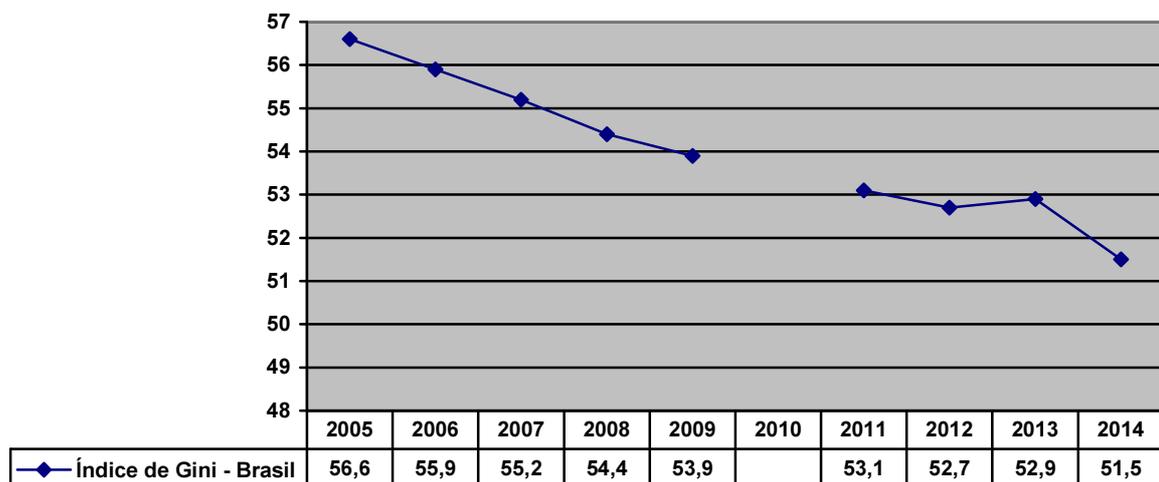
De acordo com Andréa Wolffenbüttel, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), o índice de Gini conceitua-se da seguinte forma:

O Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um (alguns apresentam de zero a cem). O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza. Na prática, o Índice de Gini costuma comparar os 20% mais pobres com os 20% mais ricos.¹⁰³

O índice de Gini apresentou evolução sobre outros indicadores que eram utilizados, tais como o valor do PIB bruto (que representa tão somente a soma dos todos os bens e serviços produzidos num determinado local e durante certo período de tempo) ou o PIB *per capita* (que divide o valor do PIB no número da população, perfazendo apenas a média aritmética, sem preocupação se há ou não concentração de renda).

A série histórica de 2005 a 2014 (ocultou-se 2010, pois neste ano não houve a pesquisa) do Brasil frente ao índice de Gini apresenta a variação ilustrada no gráfico abaixo, segundo dados oferecidos pelo Banco Mundial (World Bank)¹⁰⁴:

GRÁFICO 01 - Índice de Gini do Brasil (2005 a 2014)



Fonte: Elaboração própria, dados do World Bank, 2014

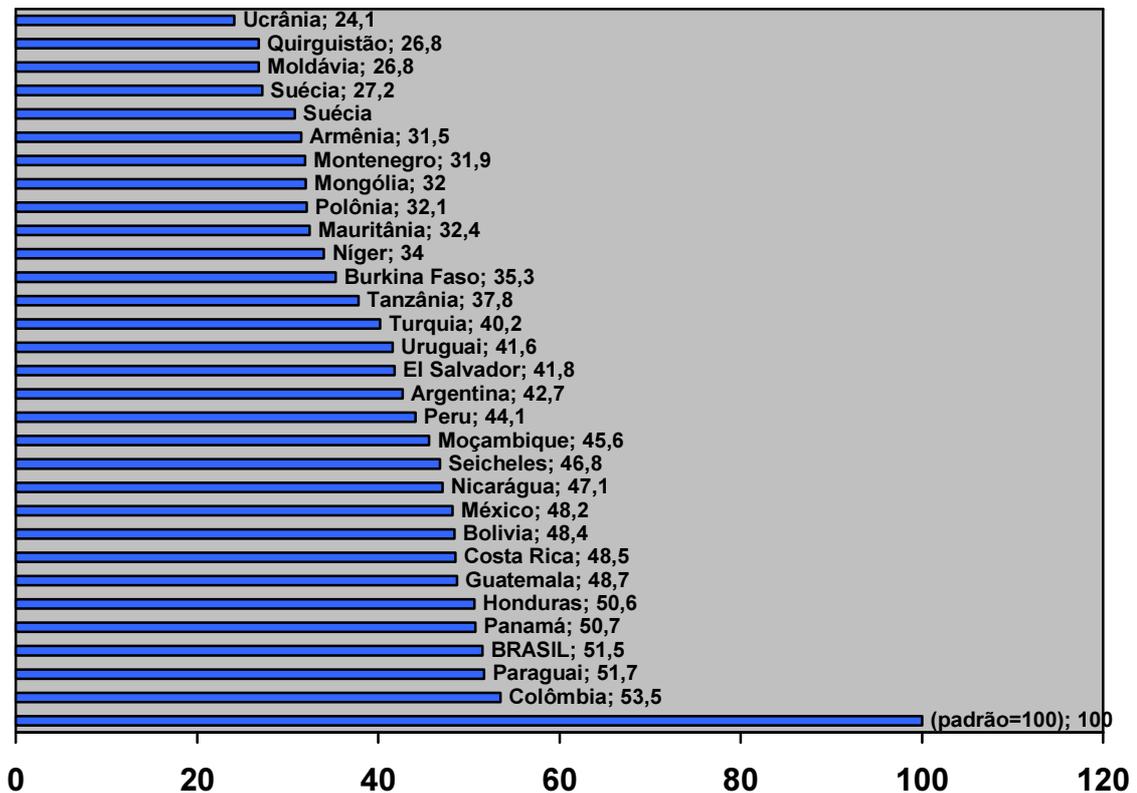
¹⁰³ WOLFFENBÜTTEL, Andrea. **O que é? - Índice de Gini**. Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28&Itemid=23 >. Acesso em: 22 jan. 2017.

¹⁰⁴ WORLD BANK. **GINI index (World Bank estimate)**. Disponível em: < <http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?locations=BR> >. Acesso em: 22 jan. 2017.

Constata-se que em 2014 o índice atingiu seu menor número (0,515 ou 51,5 na escala 0/100) e que no período considerado ano a ano está havendo redução, ou seja, a desigualdade social no país está diminuindo. Porém, tal constatação, apesar de ser positiva, é de certa forma ilusória. Isto porque no comparativo mundial o Brasil ocupa ainda as últimas posições em relação ao coeficiente de Gini. De acordo com os dados do Banco Mundial, considerando 133 países com o índice medido de 2008 para cá¹⁰⁵, o Brasil ocupa a lamentável 124ª posição, ou seja, à frente de apenas nove países.¹⁰⁶

O gráfico 02 (contemplando países com índice de Gini medidos no ano de 2014) demonstra o país à frente apenas do Paraguai e da Colômbia¹⁰⁷:

GRÁFICO 02 - Índice de Gini dos países com medição em 2014



Fonte: Elaboração própria, dados do World Bank, 2014

¹⁰⁵ Observa-se que não há divulgação anual do índice de Gini para todos países, sendo que para o presente estudo considerou-se o último número divulgado de cada um, excluindo-se apenas as nações sem índice atualizado (anterior a 2008).

¹⁰⁶ A tabela completa contendo os 133 países com índice de Gini medido a partir de 2008 pelo Banco Mundial encontra-se no Anexo A deste trabalho.

¹⁰⁷ WORLD BANK. **GINI index (World Bank estimate)**. Disponível em: < <http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?locations=BR> >. Acesso em: 22 jan. 2017.

É certo que há países mais pobres em melhor posição no ranking, já que a preocupação do indicador é a medição do desnível de renda e verificação se há ou não desigualdade (se um determinado país for pobre e a população toda desta forma, não há desigualdade social, apesar do nivelamento ficar por baixo). Esta é uma das críticas voltadas à utilização do índice de Gini, sendo que há um aumento do grau de confiabilidade quando usado em comparativamente a outros indicadores, tais como o PIB e PIB *per capita*.

Em relação ao PIB, tem-se que o Brasil apresentou-se no ano de 2015 como a nona maior economia do mundo, conforme divulgação do Banco Mundial¹⁰⁸, expressa na tabela seguinte:

TABELA 01 - Ranking mundial do PIB em 2015 (25 maiores)

Posição	País	Montante (milhões de dólares)
1	Estados Unidos	18.036.648
2	China	11.007.721
3	Japão	4.383.076
4	Alemanha	3.363.447
5	Reino Unido	2.858.003
6	França	2.418.836
7	Índia	2.095.398
8	Itália	1.821.497
9	BRASIL	1.774.725
10	Canadá	1.550.537
11	Coréia	1.377.873
12	Austrália	1.339.141
13	Rússia	1.331.208
14	Espanha	1.199.057
15	México	1.143.793
16	Indonésia	861.934
17	Holanda	750.284
18	Turquia	717.880
19	Suíça	670.790
20	Arábia Saudita	646.002
21	Argentina	583.169
22	Suécia	495.624
23	Nigéria	481.066
24	Polônia	477.066
25	Bélgica	455.086

Fonte: Elaboração própria, dados do World Bank, 2015

Entretanto, em relação ao PIB *per capita* o país ocupou somente a septuagésima posição no *ranking* (em 2015), segundo dados também do Mundial¹⁰⁹, conforme a tabela 02:

¹⁰⁸ WORLD BANK. **GDP ranking 2015**. Disponível em: < <http://data.worldbank.org/data-catalog/gdp-ranking-table>>. Acesso em: 02 fev. 2017.

¹⁰⁹ WORLD BANK. **GDP per capita (current US\$) 2015**. Disponível em: < <http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD?end=2015&start=2014>>. Acesso em: 02 fev. 2017.

TABELA 02 - Ranking mundial do PIB *per capita* em 2015 (100 primeiros)

Posição	País	Valor (milhões de dólares)
1	Luxemburgo	101450
2	Suíça	80945,08
3	Macau	78585,88
4	Noruega	74400,37
5	Catar	73653,39
6	Irlanda	61133,67
7	Austrália	56310,96
8	Estados Unidos	56115,72
9	Singapura	52888,74
10	Dinamarca	51989,29
11	Suécia	50579,67
12	Islândia	50173,34
13	Holanda	44299,77
14	Reino Unido	43875,97
15	Áustria	43774,99
16	Canadá	43248,53
17	Honk Kong	42327,84
18	Finlândia	42311,04
19	Alemanha	41313,31
20	Emirados Árabes	40438,76
21	Bélgica	40324,03
22	Nova Zelândia	37807,97
23	França	36205,57
24	Israel	35728,09
25	Japão	34523,7
26	Brunei	30554,73
27	Itália	29957,8
28	Kuwait	29300,58
29	Coreia	27221,52
30	Espanha	25831,58
31	Chipre	23242,84
32	Bahama	22817,23
33	Bahrein	22600,21
34	Malta	22596,18
35	Eslovênia	20726,54
36	Arábia Saudita	20481,75
37	Portugal	19222,15
38	Grécia	18002,23
39	República Tcheca	17548,34
40	Trinidad e Tobago	17321,88
41	Estônia	17118,5
42	Eslováquia	16088,28
43	São Cristóvão e Nevis	15771,95
44	Uruguai	15573,9
45	Oman	15550,68
46	Seicheles	15476,02
47	Barbados	15429,34
48	Guiné Equatorial	14439,59
49	Lituânia	14147,05
50	Antigua e Barbuda	13714,73
51	Latvia	13648,55
52	Palau	13498,66
53	Argentina	13431,88
54	Chile	13416,23
55	Panamá	13268,11
56	Polônia	12554,55
57	Hungria	12363,54
58	Croácia	11535,83
59	Costa Rica	11260,09
60	Cazaquistão	10509,98
61	Nauru	9827,544

62	Malásia	9768,327
63	Suriname	9485,319
64	Maurício	9252,111
65	Granada	9212,02
66	Turquia	9125,688
67	Rússia	9092,581
68	México	9005,024
69	Romênia	8972,923
70	BRASIL	8538,59
71	Maldivas	8395,785
72	Gabão	8266,446
73	Líbano	8047,645
74	China	8027,684
75	Santa Lúcia	7735,91
76	Dominica	7116,386
77	Bulgaria	6993,477
78	São Vicente e Granadinas	6739,175
79	Turcomenistão	6672,478
80	República Dominicana	6468,473
81	Montenegro	6406,071
82	Botsuana	6360,138
83	Equador	6205,064
84	Colômbia	6056,148
85	Peru	6027,126
86	Tailândia	5814,77
87	Bielorrússia	5740,456
88	África do Sul	5723,973
89	Azerbaijão	5496,345
90	Sérvia	5235,142
91	Jamaica	5232,025
92	Fiji	4960,52
93	Iraque	4943,76
94	Jordânia	4940,046
95	Belize	4878,721
96	Macedônia	4852,658
97	Namíbia	4673,567
98	Bósnia e Herzegovina	4249,33
99	El Salvador	4219,35
100	Algeria	4206,031

Fonte: Elaboração própria, dados do World Bank, 2015

Esta constatação já dá indícios de elevada concentração de renda (PIB total alto e PIB *per capita* baixo) e trabalhando conjuntamente com a análise do índice de Gini, tem-se o diagnóstico de que há uma situação atual de grande desigualdade social no país.

Isto também foi a conclusão do relatório denominado "Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira" emitido pela Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda, em 2016, que analisou os dados constantes nas declarações do imposto de renda pessoa física de 2015.

Nas palavras do relatório, após tal constatação, fez-se ainda a observação que a situação é maléfica, podendo inibir o crescimento econômico do país, inclusive:

A principal conclusão é que a concentração de renda e riqueza entre os mais ricos é substancial, sobretudo no último milésimo de renda. Em média, o 1%

mais rico acumula 14% da renda declarada no IRPF e 15% de toda a riqueza. A elevada desigualdade no topo da distribuição de renda tende a limitar a igualdade de oportunidades na sociedade e pode ser um inibidor do crescimento econômico.¹¹⁰

Assim, torna-se visível, também em números, a desigualdade social e econômica que vigora no país, tornando-se relevante a análise e estudo dos aspectos que levaram a esta situação, sendo um importante deles a estruturação e objetivos do sistema tributário vigente, em paralelo com os objetivos fundamentais elencados na Constituição.

3.3 REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS COMO OBJETIVO FUNDAMENTAL DA REPÚBLICA

Dentre os objetivos fundamentais da República impostos pela Constituição Federal (art. 3º), encontra-se que o Estado deve trabalhar para erradicar a pobreza e marginalização, bem como reduzir as desigualdades sociais e regionais que há muito tempo são presentes no país.

A palavra “objetivo”, utilizada pelo legislador constituinte, deve ter o sentido de uma meta a ser alcançada pelo Estado, enquanto o adjetivo “fundamental” deve significar que tais objetivos estão entre os principais, ou seja, são a base, o alicerce, conforme lição de José Afonso da Silva:

"Objetivo" é um signo que aponta para a frente, indicando um ponto adiante a ser alcançado pela prática de alguma ação - aqui: ação governamental. "Fundamental", aqui, é o adjetivo que se refere ao que se tem como mais relevante no momento, ao que é prioritário e básico.¹¹¹

O autor ressalta também que tais objetivos não são os do governo que está no poder, mas sim do próprio Estado brasileiro, pois cada governo pode definir seus próprios objetivos e metas a alcançar, mas não pode deixar de lado os objetivos fundamentais elencados na Constituição.¹¹²

A indicação de tais objetivos, por si só já reconhecem a existência destas mazelas e a falha na prestação estatal.

¹¹⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Relatório da distribuição pessoal da renda e da riqueza da população brasileira**: dados do IRPF 2015/14. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf> >. Acesso em: 25 jan. 2017.

¹¹¹ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à constituição**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 46.

¹¹² Idem Ibidem, p. 46.

Neste sentido, a explanação de Eros Roberto Grau:

O enunciado do princípio expressa, de uma banda, o reconhecimento explícito de marcas que caracterizam a realidade nacional: pobreza, marginalização e desigualdades, sociais e regionais. Eis um quadro de subdesenvolvimento, incontestado, que, todavia, se pretende reverter.¹¹³

Por outro lado, como bem coloca o autor, há a intenção de mudança neste quadro, erradicando (eliminando totalmente) a pobreza e marginalização (situação social daquele que fica à margem da sociedade) e diminuindo a diferença existente na condição social dos cidadãos dentro desta sociedade, bem como entre as diversas regiões do país (desigualdade regional).

Ou seja, o Estado deve trabalhar sempre visando diminuir as desigualdades sociais e regionais (as quais não necessariamente precisam ser eliminadas, ao contrário da pobreza e marginalização).

Assim, chega-se ao entendimento de que, de acordo com os princípios constitucionais, a existência de alguma desigualdade é tolerada, mas desde que não seja extrema nem faça haver pobreza e marginalização de pessoas (estado de não acesso aos recursos mínimos existenciais).

Cabe aqui também resgatar o debate acerca da eficácia das normas constitucionais fundadas em conteúdo principiológico (tal como os objetivos fundamentais da República), qual seja, a discussão sobre se tais regras devem ser imediatamente aplicadas ou se constituem em mera intenção de boa vontade destinada ao agente público.

O constitucionalismo clássico, baseado na doutrina de Ruy Barbosa, só considerava a norma constitucional autoaplicável se esta fosse apta a gerar seus efeitos independentemente da atuação do legislador, sendo que, para as regras que indicassem meramente princípios (objetivos), haveria a necessidade de posterior concretização em lei para poder ser exigida.¹¹⁴

Entretanto, a evolução do pensamento constitucional levou a uma revisão desta teoria, pregando-se que a norma inserida na Constituição deveria, via de regra, ser tratada como autoaplicativa e não dependente da atuação posterior do legislador infraconstitucional.

¹¹³ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 218.

¹¹⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 242-243.

Faz observação neste sentido Ingo Wolfgang Sarlet:

A teoria de Ruy Barbosa, em que pese sua inegável importância e seus aspectos positivos, passou a ser objeto, entre nós (de modo especial a partir da década de cinquenta), de acirrada crítica, não correspondendo mais ao modelo preponderante no âmbito de nossa doutrina, além de manifestamente incompatível com o direito constitucional positivo desde a Constituição de 1934, de cunho notadamente social e programático, aspectos que desde então caracterizam nosso constitucionalismo. Sua revisão e reformulação ocorreram com base, principalmente no pensamento de alguns dos principais publicistas italianos do segundo pós-guerra, mas também à luz das lições de juristas alemães da época de Weimar. Enquanto a concepção clássica partia da premissa de que a maior parte das disposições constitucionais não era diretamente aplicável sem a intervenção do legislador infraconstitucional, a doutrina atual parte da constatação de que a maioria das normas constitucionais constitui direito plena e diretamente aplicável.¹¹⁵

Posteriormente, uma revisão relevante foi proposta por José Afonso da Silva, o qual colocou distinção entre normas constitucionais sem eficácia imediata (que dependem necessariamente da atuação legislativa posterior, pois o próprio texto constitucional imporia esta condição ao invocar a lei ou explicitar que a regulamentação se dará na "forma da lei"), sendo estas normas aquelas direcionadas à organização administrativa do país. Tais regras seriam distintas das normas principiológicas ou programáticas (que fazem relação às finalidades estatais, como, por exemplo, os objetivos fundamentais da República), as quais não necessitariam de posterior atividade legislativa alguma para poderem ser exigidas, devendo ser tratadas como a direção a ser seguida pelo Estado e de aplicação imediata.

Conforme as palavras do autor:

É fácil observar, pela simples leitura das constituições contemporâneas, que as normas de eficácia limitada apresentam categorias distintas. Basta um exemplo extraído de nossa Constituição, comparando-se duas de suas disposições: a) "A lei disporá sobre a organização administrativa e judiciária dos Territórios" (art. 33); [...] Trata-se, como se vê, de prestações constitucionais de eficácia limitada, pois não regulam direta e imediatamente a matéria referente às entidades e órgãos mencionados; o constituinte preferiu incumbir desta tarefa o legislador ordinário (*a lei indicará..., regulará..., a lei disporá...*); b) "A saúde é direito de todos e dever do Estado (...)" (art. 196); [...] "dever do Estado", aí, não impõe propriamente uma obrigação jurídica, mas traduz um princípio, segundo o qual a saúde e o desporto para todos e cada um se incluem entre os fins estatais, e deve ser atendido; sente-se, por isso, que as prescrições têm eficácia reduzida, mas também se nota sua diferença em relação àquelas outras, especialmente quanto aos objetivos sociais e aos meios de sua atuação prática. Aqueles dependem da legislação (*a lei disporá..., regulará..., etc*); o constituinte

¹¹⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. Op. cit., p. 244.

incumbiu ao legislador ordinário a sua executoriedade mediante normatividade ulterior. As últimas não remetem à lei; estabelecem apenas uma finalidade, um princípio, mas não impõem propriamente ao legislador a tarefa de atuá-las, mas requerem uma política pertinente à satisfação dos fins positivos nelas indicados.¹¹⁶

De lá para cá, ainda, cada vez mais está sendo reconhecido o caráter cogente das normas constitucionais, através do neoconstitucionalismo (também chamado de constitucionalismo contemporâneo), que reconhece a Constituição como regra que deve ser real e imediatamente obedecida e não simplesmente ser tratada como documento de boas intenções para o futuro. Neste sentido, Eduardo Cambi:

Afirmar que as normas constitucionais têm *força normativa* é reconhecer que a Constituição não é apenas uma carta de intenções políticas, mas que é dotada de caráter jurídico imperativo. Se a Constituição vale como uma lei, as regras e os princípios constitucionais devem obter *normatividade*, regulando jurídica e efetivamente as condutas e dando segurança a expectativas de comportamentos. Com efeito, o reconhecimento da força normativa da Constituição marca uma ruptura com o Direito Constitucional clássico, onde se visualizavam *normas constitucionais programáticas* que seriam simples declarações políticas, exortações morais ou programas futuros.¹¹⁷

Afirma o autor ainda que dada força normativa constitucional, as normas programáticas vinculam o legislador e todos órgãos da administração, bem como servem de limitação material negativo dos poderes públicos:

A positividade jurídico-constitucional das normas programáticas significa fundamentalmente: i) vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (*imposição constitucional*); ii) vinculação positiva de todos órgãos concretizadores (Executivo, Legislativo e Judiciário), os quais devem tomá-las como *diretivas materiais permanentes*; iii) servirem de *limites materiais negativos* dos poderes públicos, devendo ser considerados inconstitucionais os atos que as contrariam.¹¹⁸

Desta forma, as normas constitucionais, inclusive as programáticas, tais como a erradicação da pobreza e diminuição das desigualdades devem ser encaradas como uma obrigação de qualquer governo que se proponha a administrar o Estado brasileiro.

¹¹⁶ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 83-84.

¹¹⁷ CAMBI, Eduardo. **Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo**. Disponível em: < www.panoptica.org/seer/index.php/op/article/download/59/64 >. Acesso em: 15 jan. 2017.

¹¹⁸ Idem Ibidem.

É claro que o quadro de desigualdade do país não irá ser revertido instantaneamente ou de forma facilitada. Contudo, a obrigatoriedade seria na busca constante deste objetivo, ou seja, uma evolução. Para tanto, a utilização de todo o sistema torna-se necessário, notadamente o sistema de arrecadação de tributos, já que o mesmo sendo bem utilizado tem força para promover a redistribuição de renda, à medida que onere mais àquele com maior capacidade de contribuição (e não o contrário) e que os recursos sejam destinados aos mais necessitados.

Assim, considerando o reconhecimento da força normativa da Constituição, o qual coloca a mesma no centro de todo o sistema jurídico e direciona a lei (vide todas as demais normas, tais como as tributárias) para a periferia¹¹⁹, há fundamento jurídico para exigir do Estado a mudança de política tributária quando houver constatação de que a mesma não se encontra contribuindo para a redução das desigualdades e da concentração da renda.

3.4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO E SUA FUNÇÃO DE REDISTRIBUIÇÃO DA RENDA DIMINUIÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS

À medida que as sociedades foram se desenvolvendo, além de ser delegado ao Estado o poder geral de administração, passa ele a ser também o responsável pela providência dos serviços públicos à população.

Tais responsabilidades geram, sem dúvidas, gastos e demandas, os quais devem ser suportados por alguma fonte de recurso e mão de obra.

Para José Casalta Nabais, há três custos principais para o Estado moderno (custo para defendê-lo, custo para funcionamento da democracia e custo para a manutenção dos serviços públicos):

Pois bem, num estado de direito democrático, como são ou pretendem ser presentemente os estados actuais, podemos dizer que encontramos basicamente três tipos de custos *lato sensu* que o suportam. Efectivamente aí encontramos custos ligados à própria existência e sobrevivência do estado, que se apresentam materializados no dever de defesa da pátria, integre este ou não um específico dever de defesa militar. Aí encontramos custos ligados ao funcionamento democrático do estado, que estão consubstanciados nos deveres de votar, seja de votar na eleição de representantes, seja de votar

¹¹⁹ CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Neoconstitucionalismo e o novo paradigma do estado constitucional de direito: um suporte axiológico para a efetividade dos direitos fundamentais sociais**. Disponível em: < <https://www.brasiljuridico.com.br/artigos/neoconstitucionalismo-e-o-novo-paradigma-do-estado-constitucional-de-direito--um-suporte-axiologico-para-a-efetividade-dos-direitos-fundamentais-sociais.-por-dirley-da-cunha-junior.> >. Acesso em: 15 jan. 2017.

directamente questões submetidas a referendo. E aí encontramos, enfim, custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos concretizados portanto no dever de pagar impostos.¹²⁰

Já houve uma época em que esses recursos e mão de obra eram captados através da pilhagem dos bens e escravização dos povos vencidos na guerra ou diretamente dos seus próprios súditos, o que nos dias atuais já não mais ocorre, felizmente.

Atualmente, a evolução estatal preconiza que o mesmo pague em dinheiro os bens e a demanda de trabalho que necessita, devendo obter os valores através da atividade financeira (Estado Financeiro). Ricardo Lobo Torres traz um resumo dos principais modelos já observados de Estado Financeiro:

- a) o Estado Patrimonial, que vive precipuamente das rendas provenientes do patrimônio do príncipe, que convive com a fiscalidade periférica do senhorio e da Igreja e que historicamente se desenvolveu até o final do século XVII e início do século XVIII;
- b) o Estado de Polícia, que aumenta as receitas tributárias e centraliza a fiscalidade na pessoa do soberano e corresponde à fase do absolutismo esclarecido (século XVIII);
- c) o Estado Fiscal, que encerra o seu substrato na receita proveniente do patrimônio do cidadão (tributo) e que coincide com a época do capitalismo e liberalismo;
- d) o Estado Socialista, que vive do patrimônio público, especialmente das receitas industriais, e no qual o tributo, pela quase inexistência da propriedade privada, exerce papel subalterno.¹²¹

O Brasil, tal como a grande maioria dos Estados contemporâneos, adota o modelo de Estado Fiscal, ou seja, aquele em que o financiamento público dá-se de forma principal através da arrecadação de tributos exigidos dos cidadãos.

O direito tributário brasileiro, consubstanciado nas normas positivadoras do sistema tributário nacional, assume a função de disciplinar juridicamente como se dará tal arrecadação (conforme exposto no segundo capítulo deste trabalho), sem poder deixar de obedecer aos princípios do Estado de Direito. Confirma a assertiva Leandro Paulsen:

A submissão do Estado ao Direito permitiu que se colocasse a tributação no âmbito das relações jurídicas obrigacionais, disciplinada mediante o estabelecimento das prerrogativas de cada parte, quais sejam, o Estado credor e o contribuinte devedor. E isso não apenas sob uma perspectiva

¹²⁰ NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais:** os deveres e os custos do direito. Disponível em: < <http://egov.ufsc.br/portal/conteudo/face-oculta-dos-direitos-fundamentais-os-deveres-e-os-custos-dos-direitos>. >. Acesso em: 05 fev. 2017.

¹²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 1.

estática, mas também dinâmica, abrangendo tanto as questões materiais como as garantias formais, procedimentais e processuais.¹²²

Objetivamente, a prática da tributação constitui-se, assim, na presença do poder de império do Estado, já que a relação jurídica é imposta de cima para baixo (Helena Taveira Torres utiliza a expressão "dever fundamental de pagar impostos"¹²³).

E, para que não se cometam as injustiças percebidas em épocas passadas, o Estado deve obedecer a uma série de princípios tributários e constitucionais (legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, não-confisco, dentre outros), o que garante, de certa forma, a cobrança legal e não excessiva ao cidadão.

Entretanto, o mero obediência formal à legislação (abordagem estritamente legalista e financeira) não garante uma cobrança socialmente justa. Isto porque a tributação, à luz da atual Constituição Federal, não pode ser mais encarada somente com função arrecadatória e de abastecimento dos cofres públicos.

Deve ser utilizada também para o cumprimento dos objetivos fundamentais da República (erradicação da pobreza e marginalização e diminuição das desigualdades sociais e regionais), já que ela pode exercer a função também redistributiva, na forma de um necessário intervencionismo estatal, conforme entendimento também de Elvio Gusmão Santos:

O modelo de tributação de uma nação exerce um importantíssimo papel no combate às desigualdades sociais e econômicas. Em um sistema tributário justo e equilibrado há uma tendência para que a renda e a riqueza sejam menos concentradas. O papel do tributo em uma sociedade contemporânea não é somente financiar o Estado, mas, primordialmente, servir de instrumento de transformação social para resgatar direitos não realizados. Tal função não é apenas dos tributos, pois todo o sistema jurídico no qual ele está inserido e dá suporte tem esse dever de atuar como um agente transformador.¹²⁴

Tem-se, assim, que o modelo tributário de um país exerce influência junto à sociedade que envolve, podendo servir tanto para os interesses próprios da administração governamental (arrecadação) quanto para a função social modificatória da realidade, aumentando ou diminuindo a concentração de renda, conforme será colocado no tópico seguinte.

¹²² PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 16.

¹²³ TORRES, Helena Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 331.

¹²⁴ SANTOS, Elvio Gusmão. **Desigualdade social e justiça tributária**. Disponível em: < www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012 >. Acesso em: 17 jan. 2017.

3.4.1 Influência do modelo tributário sobre o aumento ou a diminuição das desigualdades sociais

Sendo o ato de tributar essencial para o funcionamento do Estado brasileiro (já que as despesas públicas com o fornecimento de bens e serviços aos jurisdicionados impõem que haja arrecadação de valores para suportá-las), o Governo, obedecendo à legislação tributária vigente, faz a administração necessária, consubstanciando nas políticas tributária e fiscal definidas a partir dos objetivos almejados.

Entende-se por política tributária a definição de como e onde o Governo irá buscar os recursos necessários para fazer frente às despesas públicas e política fiscal, ao seu turno, onde irão ser aplicados os recursos arrecadados.

Desta forma, percebe-se que a tributação está ligada diretamente à política. As opções políticas do Governo é que definem de quem será retirado os valores e para quem será posteriormente destinado.

Se por um lado há a pressão dos destinatários para a aplicação em uma ou outra área (ex: saúde, educação, saúde, moradia, segurança, etc.) ou ainda para outras finalidades (pagamento de dívidas, investimentos, programas de transferência de renda, etc.), por outro lado há a pressão dos contribuintes, já que naturalmente, via de regra, ninguém vê com bons olhos a tributação recaindo sobre si.

Assim, o Governo deve buscar o equilíbrio entre as reivindicações e demandas e a oposição daqueles que efetivamente pagam por elas. Há tensão constante neste cenário, já que os gastos crescentes demandam mais arrecadação.

Contudo, a verificação do equilíbrio não se pode dar somente equacionando as contas (quantia arrecadada *versus* quantia gasta). À luz da Constituição Federal e seus princípios sociais, só há equilíbrio se houver isonomia de fato na tributação, observando-se a capacidade de contribuição de cada um, ou seja, tributar mais aquele que tem mais recursos e vice versa, bem como se os valores forem aplicados em prol de quem necessita mais e não o contrário. Somente desta forma pode haver um sistema tributário justo e que contribua para a diminuição das desigualdades sociais, conforme palavras de Pedro Eduardo Pinheiro Silva:

A ordem constitucional brasileira eleva o Estado a instrumento de transformação social, à medida que impõe a execução de políticas públicas comprometidas com a consecução de uma ordem social mais justa e igualitária, ou seja, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. É, portanto, dever do Estado Democrático de Direito compensar os contrastes sociais, visando a uma ordem social mais

justa mediante a utilização da política tributária. Em razão disso, no Estado Democrático de Direito, característico de uma constituição dirigista, a função dos tributos não pode restringir-se, unicamente, ao financiamento do setor público. Deve, por outro lado, buscar os objetivos de redistribuição aos quais concorrem não só os tributos progressivos, mas também com os gastos públicos especialmente direcionados a criar maiores utilidades à parcela da população com mais necessidades por satisfazer.¹²⁵

Para o atingimento deste objetivo, é necessário que o sistema tributário brasileiro seja utilizado na direção dos princípios determinados pela Carta Federal.

Deve-se assim, questionar se atualmente a tributação no Brasil está servindo para diminuir as desigualdades sociais ou, ao contrário, contribuindo para sua elevação.

Analisando o modelo tributário nacional, tem-se que há tributos diretos (que recaem sobre a renda e patrimônio) e tributos indiretos (sobre consumo de produtos e serviços).

A tributação direta é a base do sistema tributário progressivo, aquele que atende ao princípio da capacidade contributiva, já que neste modelo a tributação atinge com mais contundência aquele com maior capacidade econômica (por exemplo quem tem maior renda e patrimônio), ou seja, com maior capacidade de contribuir.

Já a tributação indireta possui caráter mais regressivo, onde tanto os mais abastados quanto os mais carentes são taxados da mesma forma (quando adquirem um produto ou mercadoria ou quando contratam um serviço não há distinção de alíquota entre um e outro), não contribuindo com a desconcentração da renda e diminuição das desigualdades sociais, sendo assim, no geral, uma tributação injusta do ponto de vista social. Este também é o entendimento de Clóvis Ernesto de Gouvêa:

Acima de tudo, reiteramos, o sistema tributário justo deve operar respeitando as faixas econômicas em que se situam, obrigatoriamente e em qualquer sociedade até hoje, sem exceção, distribuídas pela disponibilidade financeira de cada indivíduo ou seguimento, a partir da população carente, que naturalmente já se coloca fora do alcance da tributação direta e que deve ser, exatamente na forma constitucional de 46, liberada ao máximo do alcance da tributação indireta também; a faixa subsequente, em progressão geométrica, se situa, dentro dos limites mensuráveis, na zona de consumo, que ascende do nível dos gêneros de primeira necessidade ao mais complexo e sofisticado consumo; a última faixa, que denominamos de entesouramento, fecha o ciclo imponível, indo desde a poupança popular até os níveis dos altos

¹²⁵ SILVA, Pedro Eduardo Pinheiro. **O sistema tributário: constituição econômica e justiça fiscal.** Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011-143032/pt-br.php>>. Acesso em: 18 jan. 2017.

investimento, área de atuação dos impostos diretos, especialmente o imposto de renda e afins.¹²⁶

Demonstrar-se-á no tópico seguinte e no decorrer deste trabalho que o sistema tributário brasileiro tem enfoque na tributação indireta e é, por esta razão, regressivo e fiscalmente injusto, provocando concentração de renda (haja vista proporcionalmente onerar de forma mais significativa o indivíduo com menos recurso) e não se encontra atendendo aos princípios sociais e objetivos propugnados Constituição da República de 1988, notadamente o de reduzir as desigualdades sociais e de erradicação da pobreza e marginalização.

3.5 O REGRESSIVO MODELO BRASILEIRO

A estrutura do sistema tributário de um país, à medida que impacta nas finanças e economia interna, influi de forma considerável no nível e distribuição de renda dos seus cidadãos.

Isto porque a eleição da forma em que os recursos são captados junto à sociedade e devolvidos à mesma (na forma de serviços públicos, investimentos, etc.) pode causar a redistribuição da riqueza ou não, e, ainda, em casos mais sérios, causar o efeito contrário: maior concentração da renda.

Em função da incidência e impacto na renda do cidadão, classificam-se os sistemas tributários em progressivos, regressivos ou neutros.

O sistema é progressivo quando impacta mais no contribuinte com maior capacidade econômica e vai se elevando à medida que sua renda também aumenta. Por via inversa, o sistema tributário é chamado regressivo quando agride mais o contribuinte com menor capacidade contributiva, regredindo até o de maior capacidade. E por fim, o sistema neutro traz impacto idêntico em todas faixas de renda.

Conforme a exposição de Amaury Patrick Gremaud, Marco Antonio Sandoval de Vasconcellos e Rudinei Toneto Júnior (obra conjunta):

Quanto a esse aspecto, pode-se classificar os sistemas tributários em progressivo, regressivo ou neutro. Um sistema tributário é dito **progressivo** quando a participação dos impostos na renda dos indivíduos aumenta conforme a renda aumenta, isto é, paga mais (em termos relativos) quem ganha mais. Um sistema é **regressivo** quando a participação dos impostos na

¹²⁶ GOUVÊA, Clovis Ernesto de. **Justiça fiscal e tributação indireta**. Disponível em: < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12032008-165615/pt-br.php>>. Acesso em: 17 jan. 2017.

renda dos agentes diminui conforme a renda aumenta (paga mais quem ganha menos). E é **neutro** quando a participação dos impostos na renda dos indivíduos é a mesma, independentemente do nível de renda.¹²⁷

Depreende-se pela conceituação, que o sistema tributário só é socialmente justo quando é predominantemente progressivo (ênfase na tributação da renda e patrimônio), haja vista que somente desta maneira há um tratamento tributário de fato isonômico dos indivíduos (a contribuição dá-se na medida proporcional à capacidade econômica de cada um e não o contrário).

No caso brasileiro, uma das causas da concentração de renda e elevada desigualdade social é, sem dúvidas, o caráter regressivo da carga tributária, já que a ênfase da arrecadação é na tributação indireta, a qual recai sobre principalmente o consumo, onerando as famílias mais pobres e, de certa forma, privilegiando os mais abastados.

De acordo com o exposto no tópico 2.4.1 deste trabalho, a classificação dos tributos conforme a base de incidência indica que há tributos diretos ou indiretos.

Os tributos diretos recaem sobre a renda e patrimônio do contribuinte, sendo assim, via de regra, o ônus por ele mesmo suportado. Em outras palavras, aquele que tem mais renda e patrimônio acaba, por consequência, pagando mais tributos. Essa progressividade é benéfica para a diminuição das desigualdades sociais, haja vista que tal percentual do patrimônio retirado do contribuinte com mais capacidade econômica pode ser aplicado na melhoria da qualidade de vida daqueles com menos recursos.

Já os tributos indiretos incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, havendo comumente o repasse do ônus ao consumidor final. Isto porque os custos com esses tributos acabam sendo integrados nas despesas gerais das empresas, sendo posteriormente embutidos no preço até chegar ao destinatário (aquele que realmente consome ou faz uso do produto ou serviço). Desta forma, o pagamento do tributo acaba sendo idêntico para qualquer pessoa, independentemente da faixa de renda.

Seria justo se não houvesse na sociedade brasileira nenhuma desigualdade de capacidade econômica. Porém, como demonstrado, há grande diferença neste sentido, sendo que, proporcionalmente o ônus maior da arrecadação dos tributos indiretos recai sobre aqueles com pouca capacidade contributiva, consubstanciando-se em um sistema tributário

¹²⁷ GREMAUD, Amaury Patrick. VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. TONETO JÚNIOR, Rudinei. **Economia brasileira contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 199.

regressivo. No mesmo sentido foi a conclusão, após a análise dos dados da tributação, de José Adrian Pintos Payeras em estudo publicado no ano de 2008:

Como foi possível observar no presente trabalho, a carga tributária total no Brasil é regressiva quando tomada a renda como base. Destacam-se dois motivos para tanto. Um é que os impostos diretos, apesar de progressivos, têm baixa participação na renda. Enquanto a carga tributária direta representa 6,83% da renda média, os impostos indiretos representam 12,96%. O outro é que não é feita uma seleção satisfatória dos produtos na hora de tributar o consumo das famílias no Brasil, uma vez que a carga tributária indireta sobre a despesa monetária das famílias mais pobres foi maior que a carga sobre a despesa das famílias mais ricas.¹²⁸

Em números oficiais e recentes (2015), divulgados pelo Ministério da Fazenda, através da Receita Federal¹²⁹, pode ser visualizada a regressividade do sistema tributário nacional com os percentuais de arrecadação concentrados na maior parte em impostos indiretos, conforme a tabela 03:

TABELA 03 - Carga tributária e variações por base de incidência - 2015 x 2014

Cód.	Tipo de base	R\$ milhões			% PIB			% da Arrecadação		
		2014	2015	Variação	2014	2015	Var (p.p. do PIB)	2014	2015	Var (p.p. da Arrec.)
0	Total:	1.843.860,49	1.928.182,85	84.322,36	32,42%	32,66%	0,24	100,00%	100%	0
1000	Renda	332.888,43	352.305,41	19.416,99	5,85%	5,97%	0,11	18,05%	18,27%	0,22
2000	Folha de Salários	478.505,13	498.034,80	19.529,66	8,41%	8,44%	0,02	25,95%	25,83%	-0,12
3000	Propriedade	76.840,90	85.696,87	8.855,97	1,35%	1,45%	0,1	4,17%	4,44%	0,28
4000	Bens e Serviços	925.635,63	957.923,77	32.288,14	16,28%	16,22%	-0,05	50,20%	49,68%	-0,52
5000	Transações Financeiras	29.818,44	34.686,30	4.866,86	0,52%	0,59%	0,06	1,62%	1,80%	0,18
9000	Outros	170,96	-464,3	-635,25	0,00%	-0,01%	-0,01	0,01%	-0,02%	-0,03

Fonte: Receita Federal do Brasil (2015)

¹²⁸ PAYERAS, José Adrian Pintos. **Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira**. Disponível em: < http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5097/1/PPE_v40_n02_Analise.pdf >. Acesso em 02 fev. 2017.

¹²⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga tributária no Brasil 2014: análise por tributos e bases de incidência**. Disponível em: < <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014> >. Acesso em: 25 jan. 2017.

Analisando esses números, tem-se que pela soma dos percentuais referentes à tributação direta (sobre renda e propriedade) no ano de 2015 foi arrecadado apenas 22,71% com tributos com esta característica, o que representou somente 7,2% do PIB nacional.

Por outro lado, a tributação indireta (sobre a folha de salários e bens e serviços, comumente repassada ao consumidor final) foi responsável por nada menos que 76,15% da arrecadação do mesmo ano, ou 24,66% do PIB brasileiro (mais de três vezes maior que a tributação direta).

Deste total, a maior arrecadação proveio do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), conforme é comprovado através dos dados divulgados pela Receita Federal¹³⁰ constantes na tabela 04:

TABELA 04 - Receita tributária por tributo e competência: variações em pontos percentuais sobre o PIB - 2015 x 2014

Tributo/Competência	2014	2015	Variação (p.p. do PIB)
	% PIB	% PIB	
Total da Receita Tributária	32,42%	32,66%	0,24
Tributos do Governo Federal	22,17%	22,29%	0,12
IRRF	3,25%	3,55%	0,3
FGTS	1,91%	2,00%	0,09
IOF	0,52%	0,59%	0,06
Cide Combustíveis	0,00%	0,06%	0,05
Outros Trib. Federais	2,74%	2,80%	0,06
IPI	0,87%	0,81%	-0,05
Contrib. PIS/PASEP e Cofins	4,33%	4,28%	-0,05
Contrib. Prev. Social	5,54%	5,43%	-0,11
IRPJ e CSLL	3,01%	2,78%	-0,23
Tributos do Governo Estadual	8,23%	8,28%	0,05
IPVA	0,57%	0,61%	0,04
ICMS	6,76%	6,72%	-0,04
Outros Trib. Estaduais	0,91%	0,95%	0,05
Tributos do Governo Municipal	2,01%	2,08%	0,07
IPTU	0,49%	0,52%	0,03
ISS	0,97%	0,98%	0,01
Outros Trib. Munic.	0,55%	0,58%	0,02

Fonte: Receita Federal do Brasil, 2015

¹³⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga tributária no Brasil 2014: análise por tributos e bases de incidência.** Disponível em: < <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 25 jan. 2017.

Observa-se que do total tributário que integrou o PIB de 2015, o ICMS foi o maior contribuidor (transformando-se em pontos percentuais totais, verifica-se que sozinho ele representou nada mais nada menos do que 20,57% deste total).

Esta é uma constatação bastante negativa, haja vista a característica preponderantemente regressiva deste imposto (proporcionalmente acaba onerando de forma mais contundente a população mais pobre), conforme afirmação de Evilásio Salvador:

ICMS é essencialmente um tributo regressivo, que incide diretamente sobre bens e serviços, onerando a população mais pobre do país. Uma das principais questões sobre este imposto diz respeito às inúmeras alíquotas envolvidas e à falta de harmonização da legislação no país. As alíquotas das operações internas são estabelecidas pelos Estados e pelo Distrito Federal, podendo ser seletivas em relação à essencialidade do bem, isto é, produtos básicos deveriam ter alíquota menores, enquanto os supérfluos deveriam ter alíquotas maiores, conferindo assim maior justiça fiscal. Contudo, a situação que predomina no país é exatamente o inverso, com os bens supérfluos sendo menos tributados do que os bens essenciais. O ICMS responde por 45% dos tributos que incidem sobre os alimentos, sendo que a alíquota padrão corresponde a 17% ou 18%.¹³¹

Para melhor ilustrar, em um exemplo simples, toma-se o ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica residencial no estado de São Paulo, que em 2015 representou por volta de 18% da fatura, segundo dados da Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica (ABRADEE).¹³²

Para uma família com renda mensal de R\$ 2.000,00 e que paga uma conta de energia no valor de R\$ 200,00 (R\$ 36,00 de ICMS), o total com o tributo (só neste pagamento) representa 1,8% da renda total da família.

Já para uma família com renda mensal de R\$ 10.000,00 e que tem o mesmo consumo, o custo com o imposto, levando em conta a renda, é de apenas 0,36% do total.

É claro que a família que ganha mais pode também gastar mais e pagar mais imposto em valores totais, mas a alíquota não se alterará, já que ao ICMS não interessa o nível de renda ou capacidade contributiva do indivíduo, o que comprova seu caráter regressivo, bem como a regressividade geral do sistema tributário brasileiro (já que, conforme ilustrado, obtém a maior parte da arrecadação proveniente deste imposto).

¹³¹ SALVADOR, Evilasio. **As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda.** Disponível em: < <http://www.inesc.org.br/noticias/biblioteca/textos/as-implicacoes-do-sistema-tributario-nas-desigualdades-de-renda/publicacao/> >. Acesso em: 12 jan. 2017.

¹³² ABRADEE (Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica). **Alíquotas ICMS 2015 - residencial.** Disponível em: < <http://www.abradee.com.br/financeiro/mapas-aliquotas-icms/residencial> >. Acesso em: 26 jan. 2017.

3.5.1 Comparativo internacional

Apesar de existir o sentimento de tributação excessiva no Brasil, os números demonstram (ano base 2014) ¹³³ que em comparação com os países pertencentes à Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) ¹³⁴ o país não está entre os países com maior carga tributária em relação ao PIB, havendo países desenvolvidos com números bastante superiores, conforme demonstra a tabela seguinte:

TABELA 05 - Carga tributária no Brasil e nos países da OCDE (2014) em relação ao PIB

PAÍS	PERCENTUAL DA TRIBUTAÇÃO EM RELAÇÃO AO PIB
Dinamarca	50,9
França	45,2
Bélgica	44,7
Finlândia	43,9
Itália	43,6
Áustria	43
Suécia	42,7
Noruega	39,1
Islândia	38,7
Hungria	38,5
Luxemburgo	37,8
Eslovênia	36,6
Alemanha	36,1
Grécia	35,9
Portugal	3,4
Rep. Tcheca	33,5
Espanha	33,2
Estônia	32,9
Reino unido	32,6
BRASIL	32,42
Nova Zelândia	32,4
Israel	31,1
Eslováquia	31
Canadá	30,8
Irlanda	29,9
Turquia	28,7
Suíça	26,6
Estados Unidos	26
Coreia	24,6
Chile	19,8

Fonte: Elaboração própria, dados da OCDE, 2016 e da Receita Federal do Brasil, 2015

¹³³ OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development). **Revenue Statistics 2016**. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm>>. Acesso em: 26 jan. 2017.

¹³⁴ De acordo com as informações contidas no site oficial (www.oecd.org/about/), a OCDE (ou OECD, como é utilizada a sigla na língua inglesa para *Organisation for Economic Co-operation and Development*) é um fórum internacional no qual os governos podem trabalhar em conjunto para compartilhar experiências e buscar soluções para problemas comuns, para entender o que impulsiona a mudança econômica, social e ambiental no planeta. A missão institucional da OCDE é a promoção de políticas que melhorem o bem estar econômico e social das pessoas em todo o mundo. Sua composição atual comporta 34 países, tendo a sede em Paris, França. O Brasil não é um país membro da OCDE, mas tem a distinção de membro pleno, com participação em algumas reuniões e plena cooperação em diálogos e negociações sobre o desenvolvimento das economias mundiais.

Contudo, a grande diferença consiste na forma que esses recursos são captados junto à população (aquele que é mais onerado com a política fiscal).

Quando se compara a tributação por base de incidência, observa-se que na tributação da renda e do patrimônio (tributação direta) o fisco brasileiro age mais sutilmente do que a maioria dos países da OCDE, sendo inclusive, na comparação com todos eles, o que menos tributou a renda no ano de 2014, conforme o cruzamento de dados de percentual médio da tributação sobre a renda, oferecidos pela OCDE¹³⁵ e pela da Receita Federal do Brasil¹³⁶ e expostos na tabela a seguir:

TABELA 06 - Carga tributária média sobre a renda, lucro e ganho de capital no Brasil e nos países da OCDE (2014)

PAÍS	PERCENTUAL TRIBUTAÇÃO MÉDIA SOBRE A RENDA
Dinamarca	32,2
Islândia	18,0
Nova Zelândia	18,0
Noruega	16,9
Bélgica	16,1
Finlândia	15,3
Suécia	14,8
Canadá	14,7
Itália	14,2
Luxemburgo	13,1
Áustria	12,7
Estados Unidos	12,5
Suíça	12,3
Irlanda	12,1
Reino Unido	11,4
Alemanha	11,0
Portugal	10,7
França	10,5
Israel	9,7
Espanha	9,6
Grécia	8,7
Estônia	7,6
Coréia	7,2
Rep. Tcheca	7,1
Chile	6,5
Eslovênia	6,5
Hungria	6,5
Eslováquia	6,3
Turquia	6,3
BRASIL	5,85

Fonte: Elaboração própria, dados da OCDE, 2016 e da Receita Federal do Brasil, 2015

¹³⁵ OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development). **Revenue Statistics 2016**. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm>>. Acesso em: 26 jan. 2017.

¹³⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga tributária no Brasil 2014**: análise por tributos e bases de incidência. Disponível em: < <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 25 jan. 2017.

O país também tributa relativamente pouco a propriedade privada (observa-se que a carga tributária sobre propriedade nos países em geral do globo não é tão elevada, sendo o de maior carga o Reino Unido, que expressou o percentual médio de 4,1 pontos de tributos neste sentido).

Em comparação aos países da OCDE¹³⁷, tem-se novamente que o Brasil não é muito enfático nesta espécie de arrecadação, oferecendo, em média, apenas 1,35 por cento de tributos sobre a propriedade, conforme apresentado na tabela 07:

TABELA 07 - Carga tributária média sobre a propriedade no Brasil e nos países da OCDE (2014)

PAÍS	PERCENTUAL TRIBUTAÇÃO MÉDIA SOBRE A PROPRIEDADE
Reino Unido	4,1
França	3,9
Bélgica	3,5
Canadá	3,1
Luxemburgo	3,0
Estados Unidos	2,8
Israel	2,7
Coréia	2,7
Itália	2,6
Islândia	2,5
Espanha	2,4
Irlanda	2,3
Nova Zelândia	1,9
Grécia	1,9
Dinamarca	1,9
Suíça	1,8
Turquia	1,4
BRASIL	1,35
Finlândia	1,3
Hungria	1,1
Portugal	1,1
Noruega	1,1
Suécia	1,1
Alemanha	0,9
Chile	0,9
Eslovênia	0,6
Áustria	0,6
Rep. Tcheca	0,5
Eslováquia	0,4
Estônia	0,3

Fonte: Elaboração própria, dados da OCDE, 2016 e da Receita Federal do Brasil, 2015

¹³⁷ OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development). **Revenue Statistics 2016**. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm>>. Acesso em: 26 jan. 2017.

Entretanto, para consumo de bens e serviços (tributação indireta comumente repassada ao consumidor final), tributa de forma mais contundente, demonstram os dados a seguir¹³⁸:

TABELA 08 - Carga tributária média sobre bens e serviços no Brasil e nos países da OCDE (2014)

PAÍS	PERCENTUAL TRIBUTAÇÃO MÉDIA SOBRE BENS E SERVIÇOS
Hungria	16,9
BRASIL	16,28
Dinamarca	15,2
Grécia	14,8
Eslovênia	14,8
Finlândia	14,4
Estônia	13,7
Portugal	13,0
Turquia	12,7
Nova Zelândia	12,4
Israel	12,4
Suécia	12,1
Islândia	12,1
Áustria	11,7
Itália	11,7
Noruega	11,1
Rep. Tcheca	11,0
França	11,0
Chile	11,0
Reino Unido	10,8
Luxemburgo	10,8
Bélgica	10,7
Eslováquia	10,7
Alemanha	10,1
Irlanda	10,0
Espanha	9,5
Canadá	7,4
Coréia	7,4
Suíça	5,9
Estados Unidos	4,5

Fonte: Elaboração própria, dados da OCDE, 2016 e da Receita Federal do Brasil, 2015

Tais números comprovam a que a carga tributária brasileira é regressiva, pois mais da metade dela incide sobre o consumo, embutida nos preços dos bens e serviços, sendo que a consequência é que a população de menor renda acaba pagando proporcionalmente mais tributos do que aquelas com renda mais elevada, ao contrário do que acontece nos países mais desenvolvidos.

Depreende-se, assim, que o sistema tributário brasileiro não caminha conforme os ditames constitucionais concernentes ao tratamento tributário isonômico e

¹³⁸ Idem Ibidem.

respeitoso à capacidade contributiva dos cidadãos. Tampouco se encontra contribuindo para a diminuição das desigualdades sociais e da concentração de renda que assolam o país, razão pela qual fazem-se necessárias mudanças que tornem o sistema mais justo.

Partindo desta premissa, observa-se que há atualmente algumas interessantes propostas legislativas em tramitação na Câmara e no Senado Federal que pretendem o aumento da carga tributária direta e diminuição da carga indireta.

Há igualmente a possibilidade de um projeto a ser apresentado em breve (com base nos trabalhos da Comissão Especial da Câmara dos Deputados criada recentemente para este fim) com finalidade semelhante e também a de trazer simplificação ao Sistema Tributário Brasileiro.

Estas propostas e discussões, as quais se consubstanciam na atual perspectiva de reforma no sistema nacional de tributação, serão abordadas e analisadas no tópico subsequente.

4 PERSPECTIVAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Conforme explicitado, serão abordadas no presente capítulo as principais propostas legislativas em tramitação que objetivem a mudança de atuação regressiva do sistema arrecadatório nacional, ou seja: aquelas que visem a elevação da tributação direta sobre a renda e patrimônio daqueles com maior capacidade contributiva; aquelas que intencionam o aumento da progressividade do sistema (escalonamento da tributação em proporção ao tamanho da renda ou do patrimônio do contribuinte); e também as propostas que visem a desoneração da tributação (indireta) sobre o consumo de bens e serviços.

Para tanto, foram selecionados Projetos de Lei em tramitação na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, bem como Propostas de Emenda à Constituição.

Por fim, será analisada a proposta de reforma tributária encabeçada pela Comissão Especial da Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, a qual tem como relator o Deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), que em plano de trabalho apresentou as seguintes proposições: criação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), do Imposto Seletivo e de um imposto sobre movimentações financeiras, para substituição de diversos impostos a serem extintos (nas três esferas de governo).

4.1 PROPOSTAS LEGISLATIVAS EM TRAMITAÇÃO QUE VISAM A ELEVAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DIRETA SOBRE A RENDA OU PATRIMÔNIO

De acordo com o diagnóstico apresentado no terceiro capítulo deste estudo, a sistemática de arrecadação brasileira tem como ênfase a obtenção de recursos com base na tributação indireta sobre o consumo de bens e de serviços, em contraponto à arrecadação direta sobre a renda e patrimônio, o que acaba por fazer persistir a concentração de renda no país (consequentemente também a desigualdade social).

Assim, a aprovação de alguns projetos legislativos que objetivem o aumento da carga tributária direta (que atualmente é, no contexto mundial, muito baixa, conforme dados já expostos) são importantes para a redistribuição de renda.

Foram selecionados os que fazem relação à: tributação diferenciada sobre grandes rendas ou patrimônios (grandes fortunas); tributação diferenciada sobre a transmissão de elevados patrimônios por herança e doação; tributação sobre lucros e dividendos recebidos pelo empresário (atualmente não tributados); incidência do IR sobre herança e doação

recebida (atualmente isenta); e tributação sobre veículos automotores aéreos e aquáticos (aviões, helicópteros, jatinhos, iates, *jet skis* e outros que atualmente não são tributados).

4.1.1 Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) - Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 534, de 2011 (complementar) e Projeto de Lei da Câmara Complementar (PLP) nº 277, de 2008

Conforme o art. 153, VII, da CF, a União pode instituir (através de lei complementar) o Imposto sobre Grandes Fortunas, valendo a observação de que, de todos impostos previstos na Carta Maior, foi o único ainda não regulamentado.

Já houve, entretanto, várias tentativas legislativas para sua instituição do IGF, tendo sido alguns já arquivados e outros, tais como o PLP 277/08 (deputados Luciana Genro - PSOL/RS, Chico Alencar - PSOL/RJ e Ivan Valente - PSOL/SP) e o PLS 534/11 (senador Antonio Carlos Valadares - PSB/SE), ainda em tramitação, sendo que, de tempos em tempos, a discussão a seu respeito ressurgiu com mais força, principalmente em época de crise arrecadatória, tal como ocorre atualmente.

Trata-se o IGF de uma tributação direta sobre o patrimônio julgado como acima da média, razão pela qual utiliza-se a nomenclatura para este patrimônio de "grande fortuna". Assim, considerando a já mencionada discrepância de posse de bens existente entre pobres e ricos no Brasil (causada pela concentração de renda em mãos de uma pequena parcela da população), seria justificável a maior oneração sobre os bens destas pessoas, a fim de obter-se uma redistribuição da riqueza, à medida que os valores arrecadados fossem aplicados em benefício dos mais necessitados (este é o principal argumento favorável ao IGF, além do aumento da arrecadação para o Estado).

Porém, uma série de questionamentos e argumentações contrárias (bem como um possível desinteresse dos representantes das classes mais abastadas) ao imposto fazem com que, mesmo após quase 30 anos da promulgação da Constituição da República, ele ainda não tenha sido implementado.

O primeiro deles faz menção a algum insucesso que esta forma de tributação obteve em outros países, conforme mencionou o então deputado Francisco Dornelles em parecer proferido no plenário para justificar a sua opinião pela rejeição ao PLP 202/1989 (autoria do, à época, Senador Fernando Henrique Cardoso), conforme trecho registrado no Diário do Congresso Nacional:

O Governo envia hoje, com nome de Imposto sobre Grandes Fortunas, um imposto sobre o patrimônio, que apenas revela profunda incompetência de

quem elaborou uma legislação como essa. Quem conhece o Direito comparado, quem conhece legislação tributária sabe que esse tipo de imposto está sendo retirado em todos os países do mundo e substituído por um imposto de renda progressivo, que, este sim, representa a capacidade de pagar das pessoas e a verdadeira norma de justiça fiscal.

[...]

Esse imposto é ultrapassado. Foi adotado na França, e foi retirado; foi adotado na Espanha, e abandonado. Não existe hoje nenhum país de peso que tenha mantido um imposto como esse.¹³⁹

Mas este entendimento não é uníssono, havendo argumentação favorável à implementação do IGF com base em outros exemplos (principalmente dos vizinhos sul-americanos), em que a tributação de grandes fortunas teve certo êxito, conforme publicação do IPEA assinada pelo pesquisador Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior:

Os adversários costumam citar dados de baixa arrecadação de países europeus e suas extinções ao longo da década de 1990 e 2000. Mas não citaram as experiências de nossos vizinhos sul-americanos – Colômbia, Uruguai e Argentina – que possuem longa tradição na tributação da riqueza. A arrecadação argentina com o *Impuesto sobre los Bienes Personales* chegou a 1,2% das receitas do governo em 2009, ou 13% dos impostos diretos sobre pessoas físicas arrecadados no país.¹⁴⁰

Percebe-se, desta forma, que a simples alegação de insucesso em alguns países, por si só não pode sacramentar que a implementação do IGF no Brasil seria ineficaz, devendo-se analisar também outros argumentos contra e a favor corriqueiramente citados.

Dentre eles, um dos argumentos contrários mais contundentes é o de que a taxação sobre o patrimônio considerado como "grande fortuna" seria uma hipótese de bitributação (o que é, conforme exposto no primeiro capítulo deste estudo, combatido desde as primeiras Cartas Federais e, via de regra, vedado pela atual ordem constitucional), haja vista que o referido patrimônio já teria sofrido a tributação por outras vias, conforme defende Ives Gandra da Silva Martins e Rogério Gandra da Silva Martins (artigo conjunto):

Na tributação patrimonial global, os bens e direitos já foram tributados por outros impostos (no caso brasileiro, o imóvel pelo IPTU, o automóvel pelo IPVA, bens e direitos por impostos indiretos e até a compra desses se deu

¹³⁹ BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 202/1989** (do Senado Federal). PLP 202/1989. Dispõe sobre a tributação de grandes fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII da Constituição. Diário do Congresso Nacional, Brasília, Seção I, 26 fev. 1991, p. 622. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD26FEV1991.pdf#page=20>>. Acesso em: 12 fev. 2017.

¹⁴⁰ CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2017.

por renda já tributada). Neste caso, fere-se o princípio da igualdade horizontal, pois tributando o conjunto total dos bens e direitos individualmente já tributados segundo a regra do “tratamento desigual a situações desiguais” cria-se uma bitributação que alcança tão somente as universalidades de bens e direitos que em sua soma total perfazem altos valores. À evidência, o IGF carece de qualquer critério de adequação e razoabilidade econômico-jurídica.¹⁴¹

Tal argumentação é também rebatível, à medida que o objetivo do IGF é a tributação sobre a acumulação excessiva de riqueza (na comparação com a média da população), ou seja, a taxação sobre o patrimônio global muito superior aos demais (a grande fortuna), o que é justo do ponto de vista social. Assim, o fato gerador do IGF é a existência da grande fortuna, não se confundindo com as hipóteses de incidência dos outros impostos sobre a propriedade ou transmissão desta, o que afasta a existência de bitributação. Além disso, em ambos projetos (PLS 534/11 e PLP 277/08) há a previsão de abatimento dos valores recolhidos (dentro do período de apuração) com os impostos de propriedade ou transmissão acima mencionados, já objetivando evitar possível questionamento relativo à bitributação.

Uma outra questão recorrente é em relação à dificuldade de dimensionar a "grande fortuna", ou seja, o valor mínimo do patrimônio global do devedor do tributo, bem como a referência para arbitrar os valores dos bens em sua individualidade.

Para o PLP 277/08, a grande fortuna é a titularidade de um patrimônio acima de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais). Já para o PLS 534/11 o valor é elevado para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais). A avaliação dos bens utiliza o mesmo critério em ambos projetos (os imóveis nacionais pela base de cálculo do IPTU ou ITR, ou se situado no exterior pelo custo de aquisição; os créditos pecuniários sujeitos a correção monetária ou cambial pelo valor atualizado, excluído o valor dos considerados, nos termos da lei, de realização improvável; e os demais pelo custo de sua aquisição).

É claro que sempre vai haver algum questionamento sobre o critério utilizado para o arbitramento do valor da "grande fortuna", mas algum valor necessita de ser estipulado, sendo o mais importante a previsão de progressividade das alíquotas, o que é verificado em ambos projetos. No PLP 277/08 a alíquota parte de 1% (patrimônio entre dois milhões de reais e um centavos e cinco milhões de reais) até 5% (patrimônio acima de cinquenta milhões de reais); no PLS 534/11 a alíquota mínima é de 0,5% (patrimônio entre

¹⁴¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. MARTINS, Rogério Gandra da Silva. **O Imposto sobre Grandes Fortunas**. Disponível em: < http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2015/07/16/a987c79imposto_sobre_grandes_fortunas.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2017.

dois milhões de reais e um centavos e cinco milhões de reais) até 2,5% (patrimônio acima de quarenta milhões de reais).

Desta forma, tem-se que os projetos possuem razoabilidade e, caso haja necessidade de algum ajuste na questão relativa aos valores e alíquotas, basta fazê-lo, não podendo ser entrave para sua implementação.

Há também a argumentação contrária ao IGF de cunho econômico, fazendo relação à possível fuga de capitais para o exterior e também desestimulação de investimentos internacionais no país (já que aqueles que acumulassem riqueza passível de maior taxa de tributação tenderiam a direcionar seu patrimônio e investimento aos países que tributam menos), conforme destaca Ives Gandra da Silva Martins:

Ora, o imposto sobre grandes fortunas afasta investidores. A alguém que já teve toda a espécie de tributação sobre seu trabalho, propriedade ou circulação de bens e de dinheiro, não agrada saber que aquilo que “sobrou” da voracidade fiscal para sustentar esclerosadas estruturas de poder, ainda receba uma tributação adicional, pelo simples fato de existir. A tendência é procurar países com políticas que não tributem as “sobras”, a título de fazer redistribuição de riquezas, através do próprio Estado.¹⁴²

Entretanto, tal alegação recebe também a devida contra argumentação. Para Amir Khair, a instituição do IGF "em vez de afugentar, deve atrair mais o capital ao permitir a desoneração do fluxo econômico, gerando mais consumo, produção e lucros".¹⁴³

Por fim, costuma ser arguido um possível insucesso no objetivo de redistribuição de renda através deste imposto, por teoricamente ter demonstrado baixa efetividade arrecadatória em outros países que já o implementaram:

A própria prática mostrou que não só na França, mas, em todos os países em que o IGF foi adotado, a parcela dos contribuintes de menor capacidade econômica não foi beneficiada, já que o IGF pouco rende e o Estado é sempre ineficiente nesta "falsa redistribuição de riqueza".¹⁴⁴

Contudo, há também o posicionamento contrário trazido no já citado estudo do IPEA assinada pelo pesquisador Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior, onde se

¹⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Imposto sobre Grandes Fortunas**. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/05/73dee55a200268_o_imp_sobre_gdes_forts.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2017.

¹⁴³ KHAIR, Amir. **O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308_2.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2017.

¹⁴⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. MARTINS, Rogerio Gandra da Silva. Op. cit.

afirma que há boa perspectiva de arrecadação com o Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, conforme é demonstrado na seguinte passagem:

No Brasil reside uma parcela significativa das famílias com as maiores fortunas no mundo. O texto mostrou que, para dados de 2000, 2,5% das famílias mais ricas do mundo (grupo das top 1%) de uma amostra significativa de países são brasileiras (nível similar a Espanha e Canadá). Muitos países europeus que aboliram o *Wealth Tax*¹⁴⁵ a partir de década de 1990, como a Áustria, Suécia, Finlândia e Dinamarca, apresentam uma estrutura social com baixa iniquidade. Porém, na história desses países, houve uma tributação expressiva sobre a riqueza e a sua transferência (heranças e doações) foi utilizada gradualmente para reduzir a desigualdade. Na França, apesar do bom nível de equidade, devido ao tamanho de sua economia, o país consegue ter uma arrecadação eficiente do *Wealth Tax*. O Brasil com elevada desigualdade e PIB relevante, em tese, também teria condições de apresentar um bom indicador arrecadatório com o imposto¹⁴⁶.

Depreende-se, diante do exposto, que o IGF pode sim ser regulamentado e contributivo para a diminuição das desigualdades sociais no país, à medida que, em consonância com o princípio da capacidade contributiva, passará a elevar a carga tributária dos detentores da renda concentrada, redistribuindo-a aos mais necessitados.

Neste sentido, Rita de Cássia Andrade:

Pois como se falar de capacidade contributiva, se as grandes fortunas no Brasil são tributadas na mesma proporção do assalariado, do pequeno e médio empresário, do trabalhador avulso, das pequenas sociedades civis de profissionais liberais? Mesmo diante da voracidade fiscal do Estado, e decorrido vinte anos da constituinte, até hoje o imposto sobre as grandes fortunas não foi regulamentado através de Lei Complementar como prevê o artigo 153, inciso VII, da CF.¹⁴⁷

Portanto, a aprovação tanto do PLS 534/11 quanto do PLP 277/08 é benéfica, não só do ponto de vista financeiro (aumentar a arrecadação), como pode aparentar nos dias atuais em que o Estado percebe a diminuição de receitas por consequência da crise econômica, mas para respeitar o princípio da capacidade contributiva acima citado, bem como ditames sociais contidos na Constituição, principalmente a erradicação da pobreza e marginalização e redução das desigualdades sociais.

¹⁴⁵ Traduz-se *Wealth Tax* livremente como: Imposto sobre a Fortuna.

¹⁴⁶ CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. Op. cit.

¹⁴⁷ ANDRADE, Rita de Cássia. **Da análise do princípio da capacidade contributiva como instrumento para realização da justiça tributária**. Disponível em: < <http://tributario.com.br/randrade/da-analise-do-principio-da-capacidade-contributiva-como-instrumento-para-realizacao-da-justica-tributaria/>>. Acesso em: 13 fev. 2017.

4.1.2 Imposto sobre Grandes Heranças e Doações - Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 96, de 2015

Tramita também no Congresso Nacional a PEC 96/15 (senador Fernando Bezerra Coelho - PSB/PE e outros), visando instituir um novo imposto sobre a transmissão da propriedade, denominado de Imposto sobre Grandes Heranças e Doações.

Trata-se de um adicional ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), a ser administrado pela União, quando a herança ou doação possa ser considerado de valor elevado (não é especificado na PEC qual seria este valor), com alíquotas progressivas.

No texto original era previsto que a alíquota máxima seria a última do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) (atualmente 27,5%), mas após análise na Comissão de Constituição e Justiça do Senado, resolveu-se diminuir este teto, limitando-o à alíquota máxima do ITCMD fixada na Resolução do Senado 9/1992, que é de 8%.

Na prática, o novo imposto passaria a taxar mais fortemente (de forma adicional e sem anular o imposto estadual) os grandes patrimônios (progressivamente, ou seja, quanto mais valioso, mais elevada a alíquota adicional) quando estes forem transmitidos pela morte do titular ou à época que este decidir por sua doação.

Objetiva-se, assim, aumentar a arrecadação com a tributação sobre a propriedade, a qual atualmente possui baixa incidência, conforme demonstrado na tabela 03 (representou somente 1,45% do PIB em 2015).

Também demonstra preocupação com a questão da justiça fiscal, pois visa atingir os contribuintes com maior capacidade contributiva (beneficiários do grande patrimônio proveniente da herança ou doação), bem como respeitando o princípio da progressividade (alíquotas diferenciadas em razão do valor do patrimônio).

De acordo com a justificativa anexada ao texto inicial, a PEC visa assegurar uma fonte de recursos que seria destinada à diminuição das desigualdades regionais do país, fazendo menção à criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com gerência da União Federal, conforme o trecho abaixo:

A finalidade da presente Proposta de Emenda à Constituição é permitir a criação de uma fonte de recursos que possa viabilizar a operacionalização do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), que subsidiará a Política Nacional de Desenvolvimento Regional.

[...]

Nossa proposta autoriza que a União, sem prejuízo da capacidade tributária dos Estados, possa instituir alíquotas adicionais e progressivas, a fim de alcançar a transmissão de grandes riquezas. Esse adicional seria arrecadado pela União e seus recursos seriam destinados ao FNDR.¹⁴⁸

Em primeira análise na Comissão de Constituição e Justiça, o senador Roberto Rocha (PSB/MA) manifestou-se favorável à PEC, colocando também que esse financiamento seria importante para os estados, haja vista a possível diminuição de receitas provenientes do ICMS, caso se concretize a reforma tributária que está sendo idealizada:

Embora não nos agrade a ideia da criação de mais um tributo, é forçoso reconhecer que ele é uma ideia interessante em relação à busca de fontes de recursos para o financiamento de uma política de desenvolvimento regional que reduza as disparidades regionais, medida essencial para que se possa chegar a um acordo entre os Estados e a União relativamente à reforma do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.¹⁴⁹

Contudo, o voto seguinte, proferido pelo senador Ronaldo Caiado (DEM - GO), foi contrário à proposta, com base em uma série de argumentos, tais como: impediria os estados de elevar a alíquota do ITCMD (pelo fato da alíquota máxima atual, que é de 8%, estar sendo pretendida de ser elevada até 20%, o que poderia acarretar confisco em alguns casos concretos, quando somada à alíquota do novo imposto); inconstitucionalidade por permitir à União invadir a competência privativa dos estados para instituição da tributação sobre herança e doações; acarretaria bitributação por haver coincidência de fato gerador e base de cálculo, o que é vedado; falta de definição do que seria considerado grandes heranças e grandes doações; aumento da carga tributária ao cidadão nacional sem dar a contraprestação adequada por meio de serviços públicos de qualidade; tendência mundial de abolição aos impostos sobre a herança; perigo de evasão de capitais, pelo fato de o contribuinte passível de sofrer alta taxa de evasão tender a levar seus bens para outros países com tratamento tributário mais brando; inviabilizar transferência de pequenas e médias empresas, pelo fato de estas comporem a maior parte do patrimônio do falecido; agravamento dos principais motivos que

¹⁴⁸ BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 96/2015**. PEC 96/2015. Outorga competência à União para instituir adicional sobre o imposto de que trata o inciso I do art. 155, destinado ao financiamento da política de desenvolvimento regional. Diário do Senado Federal, Brasília, Seção 08 jul. 2015, p. 179. Disponível em: < <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=09/07/2015&paginaDireta=00179>>. Acesso em: 13 fev. 2017.

¹⁴⁹ Idem. Relatório Legislativo. 31 mar. 2016. Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4341756> >. Acesso em: 13 fev. 2017.

levaram à estagnação da economia nacional, ou seja, a alta carga tributária imposta aos contribuintes e a baixa taxa de poupança nacional.¹⁵⁰

Constata-se que os motivos elencados para a rejeição da PEC são numerosos, mas na maioria superficiais. A alegação de possível entrave ao potencial dos estados para pedido de elevação da alíquota do ITCMD pode sim ocorrer mas, observando-se na prática, atualmente a maioria dos estados já não cobra nem sequer a alíquota máxima autorizada de 8% (mesmo após os recentes reajustes observados nos últimos meses, somente em Santa Catarina, Goiás, Bahia, Pernambuco, Sergipe, Paraíba, Ceará e Tocantins a alíquota chega ao teto, dependendo ainda do tipo de transmissão, se herança ou doação, e também do valor da mesma, já que, via de regra, as alíquotas dos estados são progressivas¹⁵¹).

Já a questão do possível efeito confiscatório (o qual poderia, em tese, ocorrer em alguns casos concretos com a soma da alíquota estadual mais o adicional federal), foi superado pela emenda apresentada pelo senador Roberto Rocha, a qual impôs, conforme mencionado, a diminuição da alíquota máxima do Imposto sobre Grandes Heranças e Doações para o mesmo percentual do teto estadual, ou seja, 8%.¹⁵²

Acerca da apontada inconstitucionalidade pela modificação de competência tributária por meio de emenda, tem-se que este fato não é novo, já tendo o legislador constituinte derivado agido anteriormente neste sentido (em diversas oportunidades) e não sendo considerado isso incompatível com direitos e garantias individuais (os quais não são passíveis de supressão ou diminuição), conforme recorda Igor Mauler Santiago:

Ademais, a inclusão e a revogação de competências tributárias pelo constituinte derivado têm sido entendidas, em tese, como compatíveis com os direitos e garantias individuais (previsão do IPMF e da CPMF: Emendas Constitucionais 3/93, 12/96, 21/99, 37/2002 e 42/2003; da CIDE-combustíveis: EC 33/2001; da contribuição de iluminação pública: EC 39/2002; e das contribuições sociais e interventivas sobre as importações: EC 42/2003) e com a forma federal de Estado (supressão do adicional

¹⁵⁰ BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 96/2015**. PEC 96/2015. Outorga competência à União para instituir adicional sobre o imposto de que trata o inciso I do art. 155, destinado ao financiamento da política de desenvolvimento regional. Voto em separado. 06 jul. 2016. Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4341765>>. Acesso em: 13 fev. 2017.

¹⁵¹ SINDIFISCO (Sindicato dos Fiscais da Fazenda do Estado de Santa Catarina). **13 estados já aumentaram imposto sobre herança e doação**. Disponível em: < <http://www.sindifisco.org.br/noticias/13-estados-ja-aumentaram-imposto-sobre-heranca-e-doacao>>. Acesso em: 14 fev. 2017.

¹⁵² BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 96/2015**. PEC 96/2015. Outorga competência à União para instituir adicional sobre o imposto de que trata o inciso I do art. 155, destinado ao financiamento da política de desenvolvimento regional. Relatório Legislativo. 17 ago. 2016. Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4341774>>. Acesso em: 14 fev. 2017.

estadual do Imposto de Renda e do imposto municipal sobre venda a varejo de combustíveis: EC 3/93).¹⁵³

Para a alegação de bitributação, há a argumentação da inexistência deste fato, pois o ITCMD incidiria sobre a transmissão da herança ou doação, enquanto o novo imposto sobre o aumento patrimonial percebido pelo beneficiário (herdeiro ou donatário).

A falta do arbitramento inicial do valor da "grande herança ou doação" certamente foi postergada para possibilitar uma melhor análise por parte do legislador infraconstitucional e deve ser sanada por regulamentação posterior, não servindo tal argumento como entrave para a não aprovação da PEC.

Já o argumento de que o novo imposto inviabilizaria a transmissão de pequenas e médias empresas (pelo fato de que "frequentemente, essas empresas compõem a maior parte do patrimônio do falecido, e os herdeiros não teriam como pagar o imposto sem ter de se desfazer de parte significativa de seus patrimônios"¹⁵⁴) não merece crédito, pois, como afirmado pelo senador Roberto Rocha (em adendo posterior), a grande herança ou doação, via de regra, não será composta por uma pequena ou média empresa:

Como o imposto incidirá sobre grandes legados ou doações, que não costumam ter microempresas e empresas de pequeno porte como beneficiárias, abstenho-nos de inserir no texto constitucional, de antemão, cláusula de tratamento diferenciado à pessoa jurídica. Se o legislador ordinário entender necessário, que o conceda.¹⁵⁵

Por fim, as demais questões levantadas pelo senador Ronaldo Caiado (aumento da carga tributária ao cidadão nacional sem dar a contraprestação adequada por meio de serviços públicos de qualidade; tendência mundial de abolição aos impostos sobre a herança; perigo de evasão de capitais, pelo fato de o contribuinte passível de sofrer alta taxa de evasão tender a levar seus bens para outros países com tratamento tributário mais brando; agravamento dos principais motivos que levaram à estagnação da economia nacional, ou seja, a alta carga tributária imposta aos contribuintes e a baixa taxa de poupança nacional) são mais suposições do que argumentos concretos, haja vista não terem sido baseados, aparentemente,

¹⁵³ SANTIAGO, Igor Mauler. **PEC do imposto sobre grandes heranças é infeliz, mas não inconstitucional**. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2016-out-19/consultor-tributario-pec-imposto-grandes-herancas-infeliz-nao-inconstitucional> >. Acesso em: 14 fev. 2017.

¹⁵⁴ BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 96/2015**. PEC 96/2015. Outorga competência à União para instituir adicional sobre o imposto de que trata o inciso I do art. 155, destinado ao financiamento da política de desenvolvimento regional. Relatório Legislativo. 07 jun. 2016. Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4341765> >. Acesso em: 13 fev. 2017.

¹⁵⁵ Idem. Relatório Legislativo. 17 ago. 2016. Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4341774> >. Acesso em: 14 fev. 2017.

em estudos ou produções científicas recentes, já que não há no parecer menção às fontes das afirmações (o senador inclusive afirma que, de acordo com a OCDE, o Brasil é um dos países com maior carga tributária do mundo, o que não se constitui verdade, já que dos 32 países mais o Brasil, este se coloca apenas na vigésima posição, conforme exposto na tabela 05).

Portanto, o voto de rejeição à PEC 96/2015 manifestada pelo senador Ronaldo Caiado, por si só, não pode constituir-se como base para o insucesso da referida proposta legislativa de majoração da carga tributária sobre os grandes patrimônios.

Há de ser analisado, ainda, se a PEC da tributação sobre grandes heranças e doações pode ou não contribuir para a diminuição da concentração da renda e redução das desigualdades¹⁵⁶ e não somente seu potencial arrecadatório.

Conforme foi afirmado no decorrer deste trabalho, a ênfase da arrecadação no Brasil é na tributação indireta, a qual onera mais, proporcionalmente, a população de mais baixa renda, perfazendo uma situação injusta. Por outro lado, a tributação sobre o patrimônio, principalmente se exercida de forma progressiva (maiores alíquotas para maiores patrimônios) tem o condão de diminuir a concentração de renda.

No caso específico da herança, pode-se afirmar que a tributação sobre ela ajuda a tornar mais distribuída a renda, haja vista que a transmissão dos grandes patrimônios de geração a geração pode ocasionar a perpetuação do acúmulo de riqueza nas mãos de poucas pessoas, o que deve ser combatido, seguindo a linha de raciocínio deste trabalho.

O economista Thomas Piketty, em análise sobre a concentração de riqueza, deixa claro que há, em geral, grande diferenciação entre o poupador que inicia o ciclo sem possuir bens e um outro que herda patrimônio, conforme o seguinte:

A poupança do ciclo da vida, de magnitude semelhante à poupança por precaução, não explica a forte concentração da propriedade do capital que se observa na prática. As pessoas mais velhas são, por certo, em média mais ricas do que as mais jovens. No entanto, a concentração da riqueza é, na realidade, quase tão forte dentro de cada faixa etária quanto na população como um todo. Ou seja, ao contrário de uma ideia disseminada, a “luta etária” não substituiu a “luta de classes”. A forte concentração do capital explica-se especialmente pela importância da herança e de seus efeitos

¹⁵⁶ O objetivo elencado no texto da PEC 96/2015 é de diminuição das desigualdades regionais (disparidade de condições sociais entre os estados federados), por meio de um Fundo Nacional para fortalecimento financeiro dos estados. Apesar do foco do presente trabalho ser na redução das desigualdades sociais, pode-se entender que a diminuição das desigualdades regionais também vem a acarretar, por consequência, a redução de desigualdades sociais, haja vista que só é concebível a persecução da igualdade regional pela melhoria das condições sociais dos estados mais carentes, e não o contrário (redução das condições dos estados mais desenvolvidos), o que seria absurdo e não compatível com a atual ordem constitucional, sendo, portanto, pertinente a abordagem da presente proposta legislativa.

cumulativos (por exemplo, é mais fácil poupar quando se herdou um apartamento e não se tem de pagar aluguel). O fato de que o rendimento do patrimônio, em geral, alcança valores extremos desempenha um papel significativo nesse processo dinâmico.¹⁵⁷

O autor também afirma, após um estudo histórico baseado em dados da concentração da propriedade na Europa desde o fim do século XVIII (principalmente da França, seu país natal), que, em apertada síntese, existia enorme concentração no período anterior à Primeira Grande Guerra, (proporcionada principalmente pelas transmissões de grandes heranças), situação esta que diminuiu bastante após o terrível acontecimento e crises posteriores (Piketty se refere como "grandes choques"), sendo que, mesmo após a superação, não houve mais a retomada dos níveis anteriores de concentração de renda e patrimônio, tal como era esperado que acontecesse.¹⁵⁸

Para explicar este não retorno da situação de vasta aglutinação de riqueza nas mãos de poucos detentores, ele credita principalmente à criação de impostos sobre o capital e a renda, ou seja, ao fortalecimento da tributação. Em suas palavras:

Quais são, então, as mudanças estruturais que ocorreram entre 1914 e 1945 — e de maneira mais geral ao longo do século XX —, em comparação com os séculos precedentes, que impedem que a concentração da riqueza volte a seus níveis anteriores, mesmo que neste início de século XXI as riquezas privadas consideradas em seu conjunto estejam prosperando como antigamente? A explicação mais natural e mais importante é a criação, ao longo do século passado, de impostos fiscais significativos sobre o capital e seus rendimentos. É importante insistir no fato de que as grandes concentrações de riqueza observadas em 1900-1910 eram o produto de um longo período histórico sem guerras ou catástrofes maiores (ao menos em comparação com a violência dos conflitos do século XX) e também — e talvez sobretudo — de um mundo sem impostos, ou quase. [...] Tratava-se, assim, de condições ideais para o acúmulo e a transmissão de fortunas consideráveis e para se viver da renda produzida por essas riquezas.¹⁵⁹

Diante do exposto, portanto, tem-se que a não tributação ou tributação insuficiente sobre a riqueza tende a causar desigualdade social, ou, no mínimo, não contribui para a redução da mesma.

Examinando o modelo brasileiro, constata-se que a carga tributária sobre a transmissão da herança (inclui-se também a doação, já que esta, na grande maioria das vezes,

¹⁵⁷ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Edição Digital. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 315.

¹⁵⁸ Idem Ibidem, p. 425-473

¹⁵⁹ Idem Ibidem, p. 473

nada mais é do que uma herança em vida, haja vista que o doador, ao eleger como donatário pessoa que já seria seu herdeiro, nada mais faz do que antecipar a transmissão do patrimônio) é pouco contundente e bem abaixo de outros países do mundo.

Neste sentido a análise e os dados trazidos por Evilásio Salvador:

A insignificante arrecadação também é resultado da baixa alíquota do ITCDM, que foi fixada pelo Senado Federal em 8%, em 1992, mas que raramente passa de 5% nos estados brasileiros e, na maioria das vezes, sem progressividade na sua cobrança, como é o caso do Estado de São Paulo, onde a alíquota única está fixada em 4%. Na média dos países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), essa alíquota é de 15%, mas há países, como o Japão, em que a alíquota máxima chega a 55%. Na Bélgica, chega a 50%; na França, é de 45%; no Reino Unido, o teto da tributação sobre herança é de 40%; e, na América Latina, o Chile tem uma alíquota máxima de imposto sobre herança de 25%.¹⁶⁰

Considerando, assim, que a desigualdade social é manifesta no país e que, por outro lado não há tributação suficientemente forte nas grandes heranças e doações, bem como não há grande progressividade neste sentido (a alíquota que o herdeiro ou donatário de um pequeno patrimônio é quase a mesma imposta ao beneficiário de um vultuoso conjunto de bens), pode-se depreender que a aprovação da PEC 96/15 pode contribuir para a modificação do atual quadro social brasileiro, sendo, portanto, socialmente viável.

4.1.3 Incidência do Imposto de Renda (IR) sobre lucros e dividendos recebidos de pessoa jurídica - PLS nº 588, de 2015

O presente projeto de lei, de autoria do senador Lindbergh Farias (PT/RJ) visa à alteração do art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para fazer incidir o Imposto de Renda (calculado à alíquota de 15%) sobre a distribuição de lucros e dividendos a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no país ou no exterior, isentando os empresários cujas empresas estão inscritas no Simples Nacional.

Trata-se de tentativa de reversão à mudança legislativa introduzida em 1995 pela Lei 9.249, a qual isentou da tributação sobre a renda os rendimentos acima mencionados (antes da lei, havia a previsão de taxação em 15%), situação esta que perdura até hoje.

¹⁶⁰ SALVADOR, Evilasio. **Perfil da desigualdade e da injustiça tributária com base nos declarantes do imposto de renda no Brasil 2007 - 2013**. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/livreto_injustica_tributaria_pt_v2_web_-final.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2017.

Na justificativa anexada à proposição, o parlamentar argumentou que tal isenção gera distorções e possível injustiça tributária por ferimento ao princípio da isonomia, haja vista que todos demais trabalhadores estão sujeitos à tributação sobre a renda:

Essa isenção gera distorções. Enquanto trabalhadores estão submetidos à tabela do Imposto de Renda de Pessoa Física, empresários são isentos quando recebem rendimentos a título de lucros e dividendos. Como se vê, trata-se de um tratamento desigual, pois os trabalhadores que recebem salário podem pagar alíquotas que chegam até a 27,5%.¹⁶¹

Examinando a exposição de motivos da Lei 9.249/95, tem-se que a razão invocada para a concessão do benefício aos empresários, na época, foi a simplificação do procedimento de cobrança do imposto de renda, integrando pessoa física e pessoa jurídica, definindo o momento da tributação, o qual foi eleito na apuração do lucro, ou seja, tributando exclusivamente a empresa e não a distribuição aos beneficiários. Isto inibiria a evasão e estimularia o investimento nas atividades produtivas.¹⁶²

Entretanto, a inovação legislativa não configurou o modelo brasileiro de tributação dos lucros (o qual já era considerado brando por prever não integração à base de cálculo do IR, mas tributação direto na fonte com alíquota inferior ao normal) em consonância com o que vinha sendo praticado no restante do mundo.

Trazem afirmação neste sentido Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair, pesquisadores do IPEA, em obra conjunta:

Sobre isso, é importante observar que, no modelo clássico de tributação, os lucros das corporações são tributados após sua apuração contábil e os dividendos pagos aos acionistas são novamente tributados. Em que pese o lucro ser tributado em duas fases, na pessoa jurídica e na pessoa física, este é o modo de tributação que se disseminou no mundo ao longo do século XX e que vigorava no Brasil na maior parte do século passado. Na década de 1990, porém, o país já não adotava um sistema clássico puro, porque os dividendos não integravam a base de cálculo do IRPF, como em muitos países, mas eram tributados exclusivamente na fonte, a uma alíquota inferior às máximas aplicadas aos salários, submetidos à tabela progressiva. O regime tributário, portanto, já oferecia um tratamento especial aos

¹⁶¹ BRASIL. **Projeto de Lei do Senado nº 588/2015**. PLS 588/2015. Altera o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para tributar os lucros e dividendos recebidos de pessoas jurídicas. Diário do Senado Federal, Brasília, Seção 08 set. 2015, p. 314-317. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=09/09/2015&paginaDireta=00314>>. Acesso em: 16 fev. 2017.

¹⁶² BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Exposição de Motivos. Diário do Congresso Nacional, Brasília, Seção I, 07 set. 1995, p. 21485. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=D&DataIn=07/09/1995&txpagina=21485&altura=700&largura=800>. Acesso em: 16 fev. 2017.

recedores de dividendos, aliviando os efeitos da bitributação. Em 1995, o governo brasileiro deu um passo adiante e, com o suposto intuito de atrair capitais e incentivar investimentos, produziu duas importantes mudanças legislativas na tributação do lucro por meio da Lei no 9.249/1995 [...] ¹⁶³

As duas mudanças legislativas mencionadas fazem referência à dedução dos juros de capital próprio na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (que será abordada no próximo tópico) e a isenção da cobrança do IR sobre a distribuição de lucros e dividendos, objeto de ataque do PLS nº 588/15.

Assim, o Brasil, destoando do restante do globo, passou a ser um dos países com tratamento tributário mais brando em relação ao rendimento do empresário, sendo que, dentre as principais nações, somente a não tão expressiva Estônia possui modelo similar:

O sistema clássico de tributação da renda, como mencionado, prevê a tributação do lucro na pessoa jurídica e, posteriormente, havendo distribuição aos acionistas, também a tributação dos dividendos na pessoa física. No âmbito dos 34 países da OCDE, que reúne economias desenvolvidas e algumas em desenvolvimento que aceitam os princípios da democracia representativa e da economia de livre mercado, apenas Estônia, México e Eslováquia fugiam desse modelo ao tributarem apenas uma vez o lucro. Em 2011, entretanto, a Eslováquia introduziu uma contribuição social para financiar a saúde, enquanto o México voltou a tributar os dividendos em 2014. Restou somente a Estônia com um regime de isenção total como no Brasil. ¹⁶⁴

E ainda, contrariando os motivos elencados como justificadores para implantação deste sistema, não houve a simplificação e o conseqüente fortalecimento do controle fiscal sobre a tributação dos lucros empresariais como era de ser esperado, pois, ao revés, percebeu-se a utilização das brechas legais para minorar também o recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), conforme estudo encomendado pela Câmara Federal e divulgado em novembro de 2015:

O controle fiscal foi dificultado, pois a pessoa jurídica deixou de recolher o IRPJ sobre a totalidade de seus resultados, ficando restrita à presunção legal. E a parcela do lucro não tributada na empresa, embora apurada na escrituração contábil, para distribuição, permanece isenta de imposto de renda. Esse benefício oculto incentiva outro fenômeno nocivo para a arrecadação do imposto de renda, que é a expansão do regime de lucro presumido e do SIMPLES a diversas categorias profissionais, em especial

¹⁶³ GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada.** Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf >. Acesso em: 15 fev. 2017.

¹⁶⁴ Idem Ibidem.

profissionais liberais, e a adoção da forma de pessoa jurídica por contribuintes que, na verdade, não exercem atividade empresarial, a chamada “pejotização”.¹⁶⁵

Isto acabou por causar realmente uma distorção, haja vista que a arrecadação da tributação sobre a renda encontra-se concentrada, quase que tão somente, nos rendimentos dos trabalhadores assalariados (que estão sujeitos à tabela mais rígida e já percebem o desconto do imposto na própria fonte pagadora).

Tal situação está em desacordo com os ditames principiológicos constitucionais, principalmente o da igualdade tributária, ao fazer distinção entre a tributação do rendimento de uma e de outra forma de trabalho, sem relevantes razões e considerando ainda o fato de não ter havido o atingimento do objetivo elencado como argumento para imporem tal diferenciação, conforme lições de Humberto Ávila:

A presunção de igualdade se manifesta no ônus argumentativo de fundamentação superior para o afastamento do que as exigidas para o afastamento ou superação de outro princípio; e são necessárias, ainda, maiores razões para o tratamento desigual, se houver tratamento diferenciado a uma medida de comparação preliminarmente vedada ou diversa daquela prescrita pela Constituição.

A preferência ao tratamento particularizado, no Direito Tributário, cria uma presunção de igualdade particular, traduzida no dever de o ente estatal tratar igualmente os contribuintes, a não ser que haja uma razão, objeto de comprovação, para tratá-los de modo diferente.¹⁶⁶

Diante do exposto, pode-se considerar a reativação da tributação sobre os lucros e dividendos preconizada no PLS 588/15 bem vinda, principalmente em um atual quadro tributário regressivo, o qual já tributa insuficientemente a renda e permite a não contribuição de empresários (considerando dentre estes os de grande capacidade contributiva).

Neste ponto, além da já inserta isenção prevista no projeto aos empresários do Simples, seria de boa iniciativa também a previsão de alíquotas progressivas, já que a instituição de uma única faixa, apesar de já representar um avanço, continuará a não dar tratamento de fato igualitário aos contribuintes. Havendo mais faixas além dos 15% (que é menor do que a alíquota máxima do IR), grandes e pequenos empresários teriam tratamento diferenciado (para se atingir a igualdade), o que contribui também para a redução das desigualdades sociais.

¹⁶⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Tributação de lucros e dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada**. Disponível em: < http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2015_19898-tributacao-de-lucros-e-dividendos-jules-michelet-et-all>. Acesso em: 16 fev. 2017.

¹⁶⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 203.

4.1.4 Incidência do IR sobre heranças e doações - PLS nº 300, de 2016

Outra proposição legislativa que objetiva o aumento da carga tributária direta é o PLS 300/16 (senador Fernando Bezerra Coelho - PSB/PE), o qual estabelece a incidência do IR sobre valores de bens e direitos adquiridos por herança ou doação.

Atualmente, a Lei nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988 garante a isenção do imposto de renda para quem recebe o patrimônio através destas formas de transmissão (art. 6, inciso XVI), o que seria alterado, mantendo-se o benefício apenas para heranças (ou doações que aditem a herança) de até R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e doações de até R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), em ambos casos a cada dois calendários subsequentes.

Acima destes valores, haveria alíquotas progressivas em função do valor do patrimônio recebido, cobrando-se o IR do beneficiário da seguinte maneira:

Heranças (ou doações que aditem a herança): acima de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) até R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), alíquota de 9,5%; acima de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) até R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) à alíquota de 14,5%; acima de R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) à alíquota de 19,5%.

Doações: acima de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) até R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) à alíquota de 9,5%; acima de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) até R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) à alíquota de 14,5%; acima de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) à alíquota de 19,5%.

Na justificativa, o senador aponta que a ação visa à redução da regressividade do sistema brasileiro e para garantir o princípio da isonomia aos contribuintes:

Tendo em vista os aludidos comandos constitucionais, a presente proposta tem o objetivo de corrigir um ponto específico da tributação do Imposto de Renda, que peca pela má distribuição da carga tributária. Neste sentido, ações que visam reformar o sistema tributário brasileiro, retificando o viés regressivo deste sistema, são um imperativo para garantir o princípio constitucional da isonomia, que não foi devidamente prestigiado no âmbito infraconstitucional.¹⁶⁷

Ou seja, a tributação deveria ocorrer para atingir este acréscimo patrimonial.

¹⁶⁷ BRASIL. **Projeto de Lei do Senado nº 300/2016**. PLS 300/2016. Estabelece a incidência do imposto sobre a renda a valores de bens e direitos adquiridos por herança ou doação de que trata o inciso XVI da Lei 7.713, de 22 de dezembro 1988, que altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Diário do Senado Federal, Brasília, Seção 02 ago. 2016, p. 101-114. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=03/08/2016&paginaDireta=00107>>. Acesso em: 17 fev. 2017.

Entretanto, tal entendimento de considerar o acréscimo patrimonial como renda deve gerar ainda muitas discussões. Atualmente há a previsão de incidência do IR somente quando houver diferença positiva entre o valor dos bens ou direitos adquiridos e o anteriormente declarado pelo *de cuius* ou custo da aquisição, sendo tributado o valor a maior como ganho de capital à alíquota de 15%, diferentemente da situação que seria imposta com a aprovação do PLS 300/2016, em que o simples recebimento já seria presumido como ganho.

Em que pese a relevância da justificativa apresentada pelo parlamentar de tornar o sistema tributário nacional mais justo, à medida que importaria em um aumento da tributação direta e progressiva, bem como a inequívoca justiça social que a boa utilização do IR pelo Estado pode proporcionar (abrandamento das desigualdades existentes)¹⁶⁸, a imposição da tributação do IR sobre o recebimento de herança¹⁶⁹ nestes moldes aparenta ser com mais intuito de rápido abastecimento dos cofres públicos do que realmente a busca pela justiça tributária.

Isto porque para o governo federal é bem mais simples e com rápido retorno determinar esta forma de tributação (forçando o entendimento de que todo acréscimo patrimonial proveniente de herança é similar ao ganho de capital) do que promover uma discussão com os estados para fortalecimento da arrecadação do imposto que já existe para este fim, qual seja, o ITCMD (não será abordada a questão da destinação dos recursos ou repartição da receita tributária entre os entes públicos, por tratar-se de assunto mais complexo, mas de não tanta relevância para a discussão teórica ora suscitada).

Em outras palavras, a taxação da herança por um ITCMD forte, de alíquotas progressivas em função do valor do patrimônio (com aumento da alíquota máxima, que atualmente é de 8% apenas) e mais contundentemente do que vem sendo aplicado¹⁷⁰, promoveria uma maior e mais legítima justiça tributária, ao contrário da forçosa interpretação que o PLS 300/16 impõe para tanto.

¹⁶⁸ BOGGI, Cassandra Libel Esteves Barbosa. **O imposto de renda da pessoa física como instrumento de efetivação da justiça social.** Disponível em: <<http://www.unimar.br/pos/trabalhos/arquivos/844FA553B28716B68A2EB15FE326C925.pdf>>. Acesso em: 17 fev. 2017.

¹⁶⁹ A tributação é sobre a herança e também sobre a doação, mas neste ponto concentraremos a análise somente sobre o primeiro caso, haja vista existir alguma diferença prática entre as duas hipóteses, principalmente na eleição do sujeito passivo do ITCMD, que no caso da herança, por lógica sempre será o herdeiro, mas na doação pode a lei eleger o doador ou o donatário, conforme preleciona Hugo de Brito Machado (obra já citada, p. 343).

¹⁷⁰ Diversos estados prevêm uma progressividade, mas, no geral, é insuficiente, haja vista a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal ser de 8% apenas. Em outros estados, como São Paulo, não há progressividade, sendo a alíquota única de 4%.

Contudo, apesar da aparente ilegitimidade, é mais provável que o presente projeto de lei tenha mais êxito para sua aprovação do que os outros anteriormente citados, bem como (isto mais remotamente ainda) que haja uma reforma na arrecadação do ITCMD, haja vista a já aludida facilidade para implantação e rápido retorno financeiro para o governo federal.

4.1.5 Incidência do Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA) sobre veículos automotores aéreos e aquáticos - PEC nº 140, de 2012

Por fim, das propostas legislativas em tramitação que visam o aumento da carga tributária direta, encontra-se também a PEC 140/12 (deputado Assis Carvalho - PT/PI), para alterar o inciso III do art. 155 da Constituição Federal, determinando que o Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA) incida também sobre veículos aéreos e aquáticos (aviões, helicópteros, jatinhos, embarcações, iates, *jet skis* e outros).

Tem-se que após a promulgação da Constituição de 1988 a propriedade de tais veículos era tributada pelos estados (por vezes questionada judicialmente), mas em 2007 o STF, ao dar provimento ao RE 379572 reafirmou o entendimento de que as aeronaves e embarcações não são passíveis da cobrança do IPVA, conforme a ementa:

Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.¹⁷¹

A decisão foi baseada em duas questões principais: a primeira faz relação à origem do IPVA, que seria a transformação do antigo tributo denominado Taxa Rodoviária Única (TRU), a qual era cobrada anualmente no momento do licenciamento dos veículos¹⁷² e não previa a tributação das aeronaves e embarcações. Ou seja, se no tributo de origem havia esta limitação, no imposto que veio a lhe substituir não haveria razão da sua ampliação.

A segunda é por questão terminológica, fazendo menção ao conceito da palavra "veículo automotor" constante na Constituição Federal, o qual teria que ter similitude

¹⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 379.572-4/RJ**, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Brasília, DF, julgado em 11 abr. 2007, publicado em 01 fev. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDecisao.asp?numDj=18&dataPublicacao=01/02/2008&incidente=2103607&capitulo=5&codigoMateria=1&numeroMateria=1&texto=2591215>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

¹⁷² EICHLER, Matheus dos Santos Buarque. **Reflexos da ampliação do campo de incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves - a PEC 140/2012 e 283/2013 - o inimigo agora é outro**. Disponível em: <http://www.plantaofiscal.net/pdfartigo/_130714010747.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2017.

ao constante no Código de Trânsito Brasileiro e esta não contempla veículos automotores aéreos e terrestres.

Neste sentido Kiyoshi Harada:

A explicação é simples. A jurisprudência da Corte Suprema apóia o conceito de veículo automotor na definição constante do anexo I, do Código de Trânsito Brasileiro, Lei nº 9.503, de 23-1-1997. De acordo com essa definição legal, veículo automotor significa “todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico).”¹⁷³

Desta forma, a propriedade de aeronaves e embarcações permanece tributariamente isenta, sendo consideradas inconstitucionais todas legislações estaduais com mandamento em sentido contrário, o que pretende a PEC 140/12 combater.

Sem adentrar à questão da justeza ou não do entendimento do STF, tem-se que a proposta legislativa vem a sanar uma distorção que é presente no sistema tributário nacional, qual seja, a isenção do imposto de propriedade para alguns bens reconhecidamente luxuosos como helicópteros, iates, lanchas e *jet skis*, o que fere o princípio da capacidade contributiva, já que os proprietários destes bens, à medida que, possuindo capacidade financeira para adquiri-los, também se pode inferir que há poder para contribuir com o recolhimento do tributo sobre eles.

Em idêntico entendimento, a análise de Miguel Delgado Gutierrez:

A capacidade contributiva, objetivamente considerada, significa uma aptidão para suportar o ônus tributário, a capacidade de arcar com a despesa advinda do pagamento de um determinado tributo, o qual pressupõe, no indivíduo, uma base econômica - patrimônio ou renda - apta a suportar o gravame.¹⁷⁴

Assim, a aprovação da PEC 140/12, além de afastar a interpretação restritiva que se tem dado ao inciso III, do art. 155 da Constituição, também contribuirá para

¹⁷³ HARADA, Kiyoshi. **Tributação de veículos aéreos e aquáticos pelo IPVA**. Disponível em: < <http://www.haradaadvogados.com.br/tributacao-de-veiculos-aereos-e-aquaticos-pelo-ipva/> >. Acesso em: 18 fev. 2017.

¹⁷⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. Disponível em: < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php> >. Acesso em: 18 fev. 2017.

cumprimento da finalidade social dentro dos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, na busca pela diminuição da desigualdade social presente no país.

4.2 A PROPOSTA DE REFORMA A SER EM BREVE APRESENTADA, OBJETIVANDO A DIMINUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA INDIRETA

Superado o exame das propostas legislativas em tramitação que visam à elevação da tributação direta sobre a renda ou patrimônio, necessário também é verificar se há perspectiva de reforma no sentido de diminuição da carga tributária indireta sobre o consumo de bens e serviços (já que, logicamente, a simples elevação da carga direta sobre a renda e patrimônio e manutenção da carga indireta não fará progressivo nem mais justo o sistema tributário nacional, muito pelo contrário).

Para tanto, analisar-se-á a atualmente mais relevante proposta de reforma tributária, a qual deve ser apresentada em breve e é encabeçada pela Comissão Especial da Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, tendo como relator o Deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), que em plano de trabalho apresentou as seguintes proposições: criação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), do Imposto Seletivo e da Contribuição sobre Movimentação Financeira, para substituição de diversos impostos a serem extintos (nas três esferas de governo).

4.2.1 Criação de novas figuras tributárias: Imposto sobre Valor Agregado (IVA), do Imposto Seletivo e do Imposto sobre Movimentação Financeira, para substituição de diversos outros impostos que serão extintos nas três esferas de governo

A necessidade de uma reforma tributária é um tema recorrente nos debates do Congresso já há bastante tempo, havendo certo consenso tanto na base do governo quanto na oposição que este é um dos temas prioritários para o Legislativo, tanto que houve a recente criação de uma comissão especial (composta de 27 titulares e igual número de suplentes) na Câmara dos Deputados para tratar do tema.¹⁷⁵

O colegiado, batizado de Comissão Especial da Reforma Tributária, tem como atual relator o Deputado Luiz Carlos Hauly que apresentou uma proposta onde se prevê

¹⁷⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Cunha cria comissão especial para analisar reforma tributária.** Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/492797-CUNHA-CRIA-COMISSAO-ESPECIAL-PARA-ANALISAR-REFORMA-TRIBUTARIA.html>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

a extinção de vários tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); o cobrado pelos municípios sobre serviços em geral (ISS); o Programa de Integração Social que paga o seguro desemprego (PIS) e possivelmente o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

Pela proposta, estes tributos seriam substituídos pelo Imposto sobre Valor Agregado, com a característica de neutralidade, ou seja, isento de efeitos cumulativos, por um outro imposto seletivo que incidirá uma só vez (denominado monofásico) sobre o consumo de produtos que propiciam a função regulatória, como energia, telecomunicações, cigarros, bebidas e outros e, por fim, a retomada de um imposto nos moldes da conhecida Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), a qual seria compensada com a redução pela metade das alíquotas previdenciárias cobradas atualmente do empregador e também do empregado.¹⁷⁶

Como justificativa, o deputado elegeu a simplificação do sistema tributário brasileiro, que é muito complexo; a mudança de ênfase da tributação indireta para a direta e o fim da guerra fiscal entre os estados, baseando-se em um "modelo europeu", conforme consta no plano de trabalho divulgado pela Comissão:

É por isso que defendo que é preciso ousar mais e definitivamente tirar o Brasil desse emaranhado de tributos sobre o consumo com não cumulatividade incompleta, guerra fiscal entre os entes federados e tributação sobre a renda profundamente regressiva, e nos alinhar com os modelos de tributação existentes no resto do mundo desenvolvido. Nesse sentido, pretendo propor um sistema tributário no modelo europeu, baseado em um imposto de renda federal, um imposto sobre valor agregado e um imposto seletivo estaduais (mas com legislação federal), e impostos sobre o patrimônio municipais (alguns com legislação federal).¹⁷⁷

Acerca do IVA, tem-se que é um tributo já existente há bastante tempo e utilizado largamente na Europa e no restante do mundo, sendo indireto e não cumulativo e ingressando ao fisco em cada etapa da cadeia econômica (produção, distribuição e

¹⁷⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Novo relator da reforma tributária defende recriação da CPMF**. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/518308-NOVO-RELATOR-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-DEFENDE-RECRIACAO-DA-CPMF.html>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

¹⁷⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Principais linhas da proposta de reforma tributária**. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

comercialização), proporcionalmente ao valor que cada uma delas incorpora ao produto¹⁷⁸, o que facilitaria a sua fiscalização e reduziria a carga tributária indireta ao consumidor final.

Neste sentido a explanação de Nina Gabriela Borges Costa:

O Imposto Sobre o Valor Acrescentado – IVA é tido como um tributo de grande sucesso no mundo dos impostos. Devido ao seu poder de sedução, espalhou-se rapidamente por diversos países no mundo inteiro, uma vez que se caracteriza por: i- ser completamente neutro, apresentando baixo risco de fraude; ii- ser não discriminatório e favorecer a livre concorrência, dada a sua plurifasia e não cumulatividade; iii- contribuir para a redução da carga tributária, se comparado com sistemas anteriores, em que havia incidência cumulativa; além de iv- ser um importante instrumento para promoção harmônica entre os membros de uma comunidade, visto tratar-se de uma forma de tributação que visa atingir a eficiente integração tributária entre vários Estados.¹⁷⁹

A referida neutralidade do IVA (isenção de efeitos cumulativos) é tida como uma das suas melhores características, já que não fica na dependência dos outros processos produtivos nem da repartição do valor acrescentado em cada etapa.¹⁸⁰

Para Marcial Sá Filho:

Esta neutralidade, que entendemos ser uma de suas mais importantes características, tem sua razão de ser por conta da possibilidade de dedução do imposto anteriormente suportado por quem está integrado na cadeia produtiva, o que torna irrelevante, a este imposto, a maior ou menor concentração vertical dos processos produtivos das empresas. Numa visão mais liberal, este caráter de neutralidade proporciona mais eficientemente bens e serviços coletivos, não exercendo influência sobre a conduta individual, e que os seus preços podem ser regulados pela atividade mercadológica, num sistema de livre competição.¹⁸¹

Desta forma, a implantação do IVA no Brasil pode representar uma importante ferramenta de simplificação fiscal e melhoria na justiça tributária, ao unificar tributos e evitar a cobranças em cascata (o que encarece o valor final do produto pela carga tributária indireta), bem como dar fim à chamada "guerra fiscal" entre os estados federados.

¹⁷⁸ SÁ FILHO, Marcial. **O imposto sobre o valor agregado- IVA:** uma alternativa para a tributação indireta no Brasil. Disponível em: <http://www.fap-pb.edu.br/instituto/arquivos/artigo_do_imposto_sobre_valor_agregado_IvaMarcialSaFilho.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2017.

¹⁷⁹ COSTA, Nina Gabriela Borges. **A implantação do IVA no Brasil:** oportunidades e dificuldades de contexto. Disponível em: <<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/34935/1/A%20implantacao%20do%20IVA%20no%20Brasil%20oportunidades%20e%20dificuldades%20de%20contexto.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

¹⁸⁰ ABEL, Alexandre Vilaça Dias. **O sistema comum do IVA:** a harmonização do IVA na União Européia e a importância do princípio da tributação na origem. Disponível em: <<http://www.cije.up.pt/download-file/112>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

¹⁸¹ SÁ FILHO, Marcial. Op. cit.

Acerca do imposto seletivo (também inserido na presente proposta de reforma tributária), sabe-se que a seletividade é uma característica importante que alguns tributos podem ter, sendo a função de variar a alíquota de acordo com a essencialidade do bem. Assim, ao se deparar com um bem de maior essencialidade, a alíquota será menor e, em contrapartida, se for o bem de menor essencialidade, a alíquota é maior, o que permite ao Estado exercer uma função também regulatória. No mesmo sentido, Eduardo Sabagg ao analisar a característica de seletividade do IPI:

Paralelamente a essa importante função arrecadatória, que lhe é ínsita, perfaz relevante função regulatória do mercado, uma vez que vem onerar mais gravosamente artigos supérfluos e nocivos à saúde. Tal mecanismo de regulação se manifesta na busca da essencialidade do produto, variando a exação na razão inversa da necessidade do bem. Com efeito, urge mencionar que o IPI é imposto seletivo.

A seletividade é uma técnica de incidência de alíquotas, cuja variação dar-se-á em função da indispensabilidade do produto. Os produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação, e os produtos supérfluos devem receber tributação mais elevada (art. 153, § 3º, I, da CF).¹⁸²

Assim, sendo o IPI extinto, o novo imposto seletivo passaria a ser utilizado para exercer-se a função regulatória em função da essencialidade do produto, o que é importante, conforme mencionado. Já a retomada de um imposto sobre movimentação financeira, nos moldes da extinta CPMF, seria para o financiamento da Previdência Social (e não mais da saúde), conforme foi afirmado pelo deputado Haully:

Para reduzir a contribuição previdenciária sobre a folha de salários, será criada uma contribuição sobre movimentação financeira. Destaco que, recentemente, fui contra o retorno da CPMF com mera função arrecadatória, mas entendo que ela pode ter uma função importante na redução da carga tributária sobre a folha, reduzindo os custos de contratação. Além disso, a contribuição sobre movimentação financeira obrigará que todos arquem com a Previdência, mesmo aqueles que gozam de isenção ou imunidade das contribuições sobre a folha.¹⁸³

A proposta seria a redução pela metade das alíquotas do pagas pelos empregadores (22%) e pelos empregados (11%), as quais ficariam, portanto, em 11% e 5,5%, respectivamente.¹⁸⁴

¹⁸² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 2478-2479.

¹⁸³ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Principais linhas da proposta de reforma tributária**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-haully>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

¹⁸⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Novo relator da reforma tributária defende recriação da CPMF**.

Em que pese as comuns críticas sobre esta forma de tributação, tem-se que é uma das mais eficientes formas de cobrança tributária, haja vista a dificuldade para sua sonegação, conforme afirma Marcos Cintra:

A CPMF tem um mérito inegável, convenientemente ignorado por vários de seus críticos: o de eliminar do atual sistema tributário sua maior aberração, qual seja, as diferenças artificiais de custos de produção causadas pela ampla e generalizada sonegação de impostos no país. A forma pela qual a evasão de impostos distribui a atual carga tributária implica distorção econômica mais grave do que a alegada alteração nos preços relativos que um *turnover tax*, como a CPMF, poderia estar causando na economia brasileira. A CPMF atenua esta grave distorção. Contudo, ela irrita e enfurece os grandes interesses porque eles não podem evitá-la. Em geral, o custo da evasão acaba superando a própria economia tributária. Esta é a vantagem de um imposto não-declaratório, que por ser insonegável permite alíquotas baixas, porém universais.¹⁸⁵

Desta maneira, pode-se inferir que, sendo bem utilizado, o tributo sobre movimentações financeiras pode ajudar dando suporte arrecadatório ao governo para efetivação das reformas tributárias necessárias, quais sejam, elevação da carga tributária direta e diminuição da indireta, com vistas à maior progressividade do sistema tributário nacional, tudo isso para a redução da concentração da renda e diminuição da desigualdades, fazendo justiça na forma de justiça fiscal.

CONCLUSÕES

Após os apontamentos delineados durante o estudo permite-se chegar às seguintes conclusões:

1 - A evolução tributária brasileira até a configuração que se encontra hoje foi, e ainda continua sendo, de forma lenta, percebendo-se mudanças positivas nas sucessivas Constituições, com destaque à primeira (Carta Imperial de 1824) com a origem do princípio da legalidade tributária e do princípio da capacidade contributiva; à reforma tributária imposta pela EC 18/65 (sistematização do sistema tributário nacional e posterior aprovação do CTN); e à Constituição de 1988 (inserção de princípios sociais ao sistema arrecadatório);

2 - O atual sistema tributário brasileiro pode ser considerado complexo, haja vista o grande número de figuras tributárias e infinidade de normas que regulam as relações entre fisco e contribuinte, o que não é positivo, de modo geral, para ambas as partes;

3 - Apesar de existir a necessidade estatal de arrecadar recursos para sua manutenção, os ditames sociais impostos pela Constituição de 1988 colocam a tributação em outro patamar: não é função do Sistema Tributário Nacional apenas o abastecimento dos cofres públicos, mas primordialmente deve servir de instrumento de transformação social;

4 - Os estudos sobre a desigualdade social, tais como o índice de Gini, demonstram que há uma situação bastante desigualitária no Brasil, fato este que imperiosamente deve ser combatido, haja vista ser objetivo fundamental da República a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais;

5 - De acordo com as informações coletadas e expostas neste e em vários outros estudos, o Sistema Tributário Nacional tem incidência regressiva, fazendo com os mais pobres paguem proporcionalmente mais tributos do que os mais ricos para custear a máquina estatal, em ofensa aos comandos constitucionais que exigem isonomia e respeito à capacidade contributiva;

6 - Examinando também os estudos correlatos há indicação de que em países desenvolvidos a tributação recai com maior ênfase sobre a renda e o patrimônio, enquanto que no Brasil a situação é inversa, com preponderância sobre o consumo;

7 - A progressividade apontada é relativa à estruturação do sistema tributário na forma que proporcione que haja predominância em impostos com caráter progressivo, ou seja, que levem em consideração a relação entre carga tributária e renda;

8 - Desta forma, há a necessidade de redução da tributação sobre o consumo de bens e serviços e elevação da carga sobre a renda e o patrimônio, para que possa ser combatida a concentração de renda e promovida a justiça fiscal;

9 - Há importantes projetos legislativos em tramitação nas casas legislativas do Congresso Nacional que visam a elevação da tributação sobre a renda e o patrimônio, tais como o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 534, de 2011 (complementar) e o Projeto de Lei da Câmara Complementar (PLP) nº 277, de 2008, que visam a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas; a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 96, de 2015 para instituir Imposto sobre Grandes Heranças e Doações; o PLS nº 588, de 2015 para fazer incidir o IR sobre lucros e dividendos recebidos de pessoa jurídica; o PLS nº 300, de 2016 para fazer incidir o IR sobre heranças e doações; e a PEC nº 140, de 2012 para fazer incidir o IPVA sobre veículos automotores aéreos e aquáticos;

10 - Estes projetos acarretam aumento da tributação direta e, havendo aprovação e aplicação em modo que respeite a progressividade, contribuirá para a justiça fiscal, ação capaz de proporcionar a redução das desigualdades sociais e da concentração de renda que assolam o país;

11 - Contudo, o aumento da tributação direta também deve ser seguido pela diminuição da tributação indireta, já que, conforme afirmado, é a que atinge de forma mais contundente a população mais carente;

12 - Para tanto, há a perspectiva de simplificação da sistemática arrecadatória, com a extinção de várias figuras tributárias e substituição por tributos mais simples e eficientes, com menor incidência indireta, tais como o IVA e o imposto seletivo, bem como com menos margem à sonegação, como o imposto sobre movimentações financeira;

13 - Assim, a perspectiva de reforma tributária que se vislumbra pode dar-se nos moldes ora elencados, mas sempre tendo como objetivo central o viés social, ou seja, a redução das desigualdades sociais e não o de somente aumentar a arrecadação para o abastecimento dos cofres públicos;

14 - Finalmente, revelado o aspecto regressivo e socialmente injusto da realidade tributária brasileira, aguarda-se que o presente estudo contribua para a mudança do quadro de desigualdade e para que o sistema tributário nacional evolua para um modelo mais equânime do que se apresenta na atualidade.

REFERÊNCIAS

- ABEL, Alexandre Vilaça Dias. **O sistema comum do IVA: a harmonização do IVA na União Européia e a importância do princípio da tributação na origem.** Disponível em: < <http://www.cije.up.pt/download-file/112> >. Acesso em: 18 fev. 2017.
- ABRADEE (Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica). **Alíquotas ICMS 2015 - residencial.** Disponível em: < <http://www.abradee.com.br/financeiro/mapas-aliquotas-icms/residencial> >. Acesso em: 26 jan. 2017.
- ABREU, João Capistrano de. **Capítulos de história colonial.** Brasília: Senado Federal, 1998.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado.** 5 ed. São Paulo: Método, 2011.
- ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência.** 17 ed. São Paulo: Método, 2014.
- _____. **Manual de direito tributário.** 8 ed. São Paulo: Método, 2009.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ANDRADE, Rita de Cássia. **Da análise do princípio da capacidade contributiva como instrumento para realização da justiça tributária.** Disponível em: < <http://tributario.com.br/randrade/da-analise-do-principio-da-capacidade-contributiva-como-instrumento-para-realizacao-da-justica-tributaria/> >. Acesso em: 13 fev. 2017.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária.** 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. **Sistema constitucional tributário.** 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. **Constituições brasileiras: vol II Constituição de 1891.** 3 ed. Brasília: Editora do Senado Federal, 2012.
- _____. LIMA SOBRINHO, Barbosa. **Constituições brasileiras: vol V Constituição de 1946.** 3 ed. Brasília: Editora do Senado Federal, 2012.
- _____. **Uma introdução à ciência das finanças.** 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil.** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BARROS, Fernanda Monteleone. **A evolução das obrigações tributárias nas constituições brasileiras e os reflexos no atual regime tributário de energia elétrica.** Disponível em: < <http://dSPACE.idp.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/243> >. Acesso em: 22 set. 2016.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BOGGI, Cassandra Libel Esteves Barbosa. **O imposto de renda da pessoa física como instrumento de efetivação da justiça social.** Disponível em: < <http://www.unimar.br/pos/trabalhos/arquivos/844FA553B28716B68A2EB15FE326C925.pdf> >. Acesso em: 17 fev. 2017.

BONOMO, Carla. **A eficácia da capacidade contributiva e a justiça fiscal.** Disponível em: < <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/download/10751/9403> >. Acesso em: 03 mar. 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (05 de outubro de 1988).** atualizada até a EC n. 91 de 2016. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > acesso em 30 de out. 2016.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (16 de julho de 1934).** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm > acesso em 11 de set. 2016.

_____. **Emenda Constitucional Nº 1, de 17 de Outubro de 1969.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm > Acesso em: 13 out. 2016.

_____. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm > acesso em 17 de set. 2016.

_____. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Exposição de Motivos. Diário do Congresso Nacional, Brasília, Seção I, 07 set. 1995, p. 21485. Disponível em: < http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=D&DataIn=07/09/1995&txpagina=21485&altura=700&largura=800 >. Acesso em: 16 fev. 2017.

_____. **Proposta de Emenda à Constituição nº 96/2015.** PEC 96/2015. Outorga competência à União para instituir adicional sobre o imposto de que trata o inciso I do art. 155, destinado ao financiamento da política de desenvolvimento regional. Diário do Senado Federal, Brasília, Seção 08 jul. 2015, p. 179. Disponível em: < <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=09/07/2015&paginaDir eta=00179> >. Acesso em: 13 fev. 2017.

_____. **Projeto de Lei Complementar nº 202/1989** (do Senado Federal). PLP 202/1989. Dispõe sobre a tributação de grandes fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII da Constituição. Diário do Congresso Nacional, Brasília, Seção I, 26 fev. 1991, p. 622. Disponível em: < <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD26FEV1991.pdf#page=20> >. Acesso em: 12 fev. 2017.

_____. **Projeto de Lei do Senado nº 588/2015.** PLS 588/2015. Altera o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para tributar os lucros e dividendos recebidos de pessoas jurídicas. Diário do Senado Federal, Brasília, Seção 08 set. 2015, p. 314-317. Disponível em:

<<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=09/09/2015&paginaDireta=00314>>. Acesso em: 16 fev. 2017.

_____. **Projeto de Lei do Senado nº 300/2016**. PLS 300/2016. Estabelece a incidência do imposto sobre a renda a valores de bens e direitos adquiridos por herança ou doação de que trata o inciso XVI da Lei 7.713, de 22 de dezembro 1988, que altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Diário do Senado Federal, Brasília, Seção 02 ago. 2016, p. 101-114. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=03/08/2016&paginaDireta=00107>>. Acesso em: 17 fev. 2017.

_____. Câmara dos Deputados. **Cunha cria comissão especial para analisar reforma tributária**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/492797-CUNHA-CRIA-COMISSAO-ESPECIAL-PARA-ANALISAR-REFORMA-TRIBUTARIA.html>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

_____. Câmara dos Deputados. **Novo relator da reforma tributária defende recriação da CPMF**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/518308-NOVO-RELATOR-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-DEFENDE-RECRIACAO-DA-CPMF.html>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

_____. Câmara dos Deputados. **Principais linhas da proposta de reforma tributária**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

_____. Câmara dos Deputados. **Tributação de lucros e dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2015_19898-tributacao-de-lucros-e-dividendos-jules-michelet-et-all>. Acesso em: 16 fev. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. **Carga tributária no Brasil 2014: análise por tributos e bases de incidência**. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 25 jan. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. **Relatório da distribuição pessoal da renda e da riqueza da população brasileira: dados do IRPF 2015/14**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP**, Rel. Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, Brasília, DF, julgado em 29 jun. 1992, publicado em 06 nov. 1992. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28146733%2ENU>>

ME%2E+OU+146733%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/h4d96wq >. Acesso em: 25 out. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 379.572-4/RJ**, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Brasília, DF, julgado em 11 abr. 2007, publicado em 01 fev. 2008. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDecisao.asp?numDj=18&dataPublicacao=01/02/2008&incidente=2103607&capitulo=5&codigoMateria=1&numeroMateria=1&texto=2591215> >. Acesso em: 18 fev. 2017.

CAMBI, Eduardo. **Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo**. Disponível em: < www.panoptica.org/seer/index.php/op/article/download/59/64 >. Acesso em: 15 jan. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTRO, Aldo Aranha de. RIBEIRO, Maria de Fátima. **Princípios constitucionais tributários, imunidades e isenções e as limitações constitucionais ao poder de tributar**. Disponível em: < <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=fa84632d742f2729> >. Acesso em: 03 fev. 2017.

CASTRO, Flávia Lages de. **História geral do direito e do Brasil**. 5 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007.

CINTRA, Marcos. **A verdade sobre o imposto único**. 8 ed. São Paulo: LCTE, 2003.

COSTA, Emília Viotti da. **Da Monarquia à República: momentos decisivos**. 6 ed. São Paulo: Fundação Editorial da Unesp, 1999.

COSTA, Nina Gabriela Borges. **A implantação do IVA no Brasil: oportunidades e dificuldades de contexto**. Disponível em: < <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/34935/1/A%20implantacao%20do%20IVA%20no%20Brasil%20oportunidades%20e%20dificuldades%20de%20contexto.pdf> >. Acesso em: 18 fev. 2017.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Neoconstitucionalismo e o novo paradigma do estado constitucional de direito: um suporte axiológico para a efetividade dos direitos fundamentais sociais**. Disponível em: < <https://www.brasiljuridico.com.br/artigos/neoconstitucionalismo-e-o-novo-paradigma-do-estado-constitucional-de-direito--um-suporte-axiologico-para-a-efetividade-dos-direitos-fundamentais-sociais.-por-dirley-da-cunha-junior.> >. Acesso em: 15 jan. 2017.

DORNELLES, Francisco. **O sistema tributário da Constituição de 1988**. Disponível em: < www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988 >. Acesso em: 16 out. 2016.

EICHLER, Matheus dos Santos Buarque. **Reflexos da ampliação do campo de incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves - a PEC 140/2012 e 283/2013 - o inimigo agora**

é outro . Disponível em: < http://www.plantaofiscal.net/pdfartigo/_130714010747.pdf >. Acesso em: 18 fev. 2017.

FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 2 ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1995.

GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf >. Acesso em: 15 fev. 2017.

GOUVÊA, Clovis Ernesto de. **Justiça fiscal e tributação indireta**. Disponível em: < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12032008-165615/pt-br.php> >. Acesso em: 17 jan. 2017.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GREMAUD, Amaury Patrick. VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. TONETO JÚNIOR, Rudinei. **Economia brasileira contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2007.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. Disponível em: < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/pt-br.php> >. Acesso em: 18 fev. 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

_____. **Tributação de veículos aéreos e aquáticos pelo IPVA**. Disponível em: < <http://www.haradaadvogados.com.br/tributacao-de-veiculos-aereos-e-aquaticos-pelo-ipva/> >. Acesso em: 18 fev. 2017.

KHAIR, Amir. **O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**. Disponível em: < http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308_2.pdf >. Acesso em: 12 fev. 2017.

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

LIMA, Wesley. **Da evolução constitucional brasileira**. Disponível em: < www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=artigos_leitura_pdf&artigo_id=4037 >. Acesso em: 09 out. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Imposto sobre Grandes Fortunas**. Disponível em: < http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/05/73dee55a200268_o_imp_sobre_gdes_forts.pdf >. Acesso em: 12 fev. 2017.

_____. MARTINS, Rogerio Gandra da Silva. **O Imposto sobre Grandes Fortunas**. Disponível em: < <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives->

gandra/public/uploads/2015/07/16/a987c79imposto_sobre_grandes_fortunas.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2017.

MEDEIROS, Marcelo. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012**: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. Disponível em: < http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6584/1/td_2170.pdf >. Acesso em: 15 dez. 2016.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais**: os deveres e os custos do direito. Disponível em: < <http://egov.ufsc.br/portal/conteudo/face-oculta-dos-direitos-fundamentais-os-deveres-e-os-custos-dos-direitos> >. Acesso em: 05 fev. 2017.

NASCIMENTO, Walter Vieira do. **Lições de história do direito**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

NOGUEIRA, Octaciano. **Constituições brasileiras**: vol I Constituição de 1824. 3 ed. Brasília: Editora do Senado Federal, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development). **Revenue Statistics 2016**. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm> >. Acesso em: 26 jan. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAYERAS, José Adrian Pintos. **Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira**. Disponível em: < http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5097/1/PPE_v40_n02_Analise.pdf >. Acesso em 02 fev. 2017.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Edição Digital. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 315.

POLETTI, Ronaldo. **Constituições brasileiras**: vol III Constituição de 1934. 3 ed. Brasília: Editora do Senado Federal, 2012.

PRADO JUNIOR, Caio. **História econômica do Brasil**. 26 ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 1981.

ROLAND, Débora da Silva. **Possibilidade jurídica da progressividade tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.

SÁ FILHO, Marcial. **O imposto sobre o valor agregado- IVA**: uma alternativa para a tributação indireta no Brasil. Disponível em: < http://www.fap-pb.edu.br/instituto/arquivos/artigo_do_imposto_sobre_valor_agregado_IvaMarcialSaFilho.pdf >. Acesso em: 18 fev. 2017.

SALVADOR, Evilasio. **As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda.** Disponível em: < <http://www.inesc.org.br/noticias/biblioteca/textos/as-implicacoes-do-sistema-tributario-nas-desigualdades-de-renda/publicacao/> >. Acesso em: 12 jan. 2017.

_____. **Perfil da desigualdade e da injustiça tributária com base nos declarantes do imposto de renda no Brasil 2007 - 2013.** Disponível em: < https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/livreto_injustica_tributaria_pt_v2_web_-final.pdf >. Acesso em: 15 fev. 2017.

SANTIAGO, Igor Mauler. **PEC do imposto sobre grandes heranças é infeliz, mas não inconstitucional.** Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2016-out-19/consultor-tributario-pec-imposto-grandes-herancas-infeliz-nao-inconstitucional> >. Acesso em: 14 fev. 2017.

SANTOS, Elvio Gusmão. **Desigualdade social e justiça tributária.** Disponível em: < www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012 >. Acesso em: 17 jan. 2017.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais.** 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais.** 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Comentário contextual à constituição.** 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVA, Pedro Eduardo Pinheiro. **O sistema tributário: Constituição econômica e justiça fiscal.** Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011-143032/pt-br.php>>. Acesso em: 18 jan. 2017.

SINDIFISCO (Sindicato dos Fiscais da Fazenda do Estado de Santa Catarina). **13 estados já aumentaram imposto sobre herança e doação.** Disponível em: < <http://www.sindifisco.org.br/noticias/13-estados-ja-aumentaram-imposto-sobre-heranca-e-doacao> >. Acesso em: 14 fev. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. **Breve passeio pela história do direito tributário brasileiro, passando pelos tributos.** Brasília: CJF, 1999.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário.** 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VARSAÑO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas.** Disponível em: <

http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 09 set. 2016.

VIANNA, Pedro Jorge Ramos. **Análise do sistema fiscal brasileiro: tributação versus transferências intergovernamentais.** Disponível em: < <http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/243> >. Acesso em: 30 set. 2016.

VIEIRA, Dinavani Dias. **O direito tributário no Brasil e na história da Constituição Federal de 1988.** Disponível em: < <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/o-direito-tribut%C3%A1rio-no-brasil-e-na-hist%C3%B3ria-da-constitui%C3%A7%C3%A3o-federal-de-1988> >. Acesso em: 03 set. 2016.

WOLFFENBÜTTEL, Andrea. **O que é? - Índice de Gini.** Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28&Itemid=23 >. Acesso em: 22 jan. 2017.

WORLD BANK. **GINI index (World Bank estimate).** Disponível em: < <http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI?locations=BR> >. Acesso em: 22 jan. 2017.

_____. **GDP per capita (current US\$) 2015.** Disponível em: < <http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD?end=2015&start=2014>>. Acesso em: 02 fev. 2017.

_____. **GDP ranking 2015.** Disponível em: < <http://data.worldbank.org/data-catalog/gdp-ranking-table>>. Acesso em: 02 fev. 2017.

ANEXO A - Tabela completa do índice de Gini dos países com medição a partir de 2008
(dados oferecidos pelo Banco Mundial)

No gráfico 02 encontram-se expressos os índices de Gini apenas do ano de 2014 (última divulgação do Banco Mundial). Nota-se que não há divulgação anual para todos países, mas a tabela abaixo traz a relação completa (133 países) a partir de 2008 (contemplando todos os principais países do mundo) e destacando a posição brasileira (124ª posição), tomando-se com base para classificação o último índice de cada país.

		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1	Ukraine							24.1
2	Slovenia					25.6		
3	Norway					25.9		
4	Czech Republic					26.1		
5	Slovak Republic					26.1		
6	Kazakhstan						26.3	
7	Kosovo						26.7	
8	Kyrgyz Republic							26.8
9	Moldova							26.8
10	Iceland					26.9		
11	Finland					27.1		
12	Belarus							27.2
13	Sweden					27.3		
14	Romania						27.5	
15	Belgium					27.6		
16	Netherlands					28.0		
17	Albania					29.0		
18	Denmark					29.1		
19	Serbia						29.1	
20	Germany				30.1			
21	Austria					30.5		
22	Hungary					30.6		
23	Pakistan						30.7	
24	Sao Tome and Principe			30.8				
25	Cambodia					30.8		
26	Tajikistan							30.8
27	Armenia							31.5
28	Switzerland					31.6		
29	Azerbaijan	31.8						
30	Montenegro							31.9
31	Mongolia							32.0
32	Bangladesh			32.1				
33	Japan	32.1						
34	Poland							32.1
35	Mauritania							32.4
36	Croatia					32.5		
37	Ireland					32.5		
38	United Kingdom					32.6		
39	Nepal			32.8				
40	Mali		33.0					
41	France					33.1		
42	Ethiopia			33.2				
43	Estonia					33.2		
44	Guinea					33.7		

45	Canada			33.7				
46	Bosnia and Herzegovina				33.8			
47	Sierra Leone				34.0			
48	Niger							34.0
49	Cyprus					34.3		
50	West Bank and Gaza		34.5					
51	Luxembourg					34.8		
52	Australia			34.9				
53	India				35.2			
54	Italy					35.2		
55	Lithuania					35.2		
56	Burkina Faso							35.3
57	Sudan		35.4					
58	Latvia					35.5		
59	Mauritius					35.8		
60	Tunisia			35.8				
61	Spain					35.9		
62	Bulgaria					36.0		
63	Portugal					36.0		
64	Greece					36.7		
65	Vanuatu			37.2				
66	Iran, Islamic Rep.						37.4	
67	Vietnam				37.6			
68	Tanzania							37.8
69	Lao PDR					37.9		
70	Thailand						37.9	
71	Tonga		38.1					
72	Maldives		38.4					
73	Bhutan					38.8		
74	Sri Lanka					39.2		
75	Indonesia						39.5	
76	Georgia						40.1	
77	Turkey							40.2
78	Senegal				40.3			
79	Uganda					41.0		
80	Tuvalu			41.1				
81	United States						41.1	
82	Russian Federation					41.6		
83	Uruguay							41.6
84	El Salvador							41.8
85	Congo, Dem. Rep.					42.1		
86	China					42.2		
87	Micronesia, Fed. Sts.						42.5	
88	Madagascar					42.7		
89	Angola	42.7						
90	Samoa	42.7						
91	Argentina							42.7
92	Israel			42.8				
93	Fiji	42.8						
94	Nigeria		43.0					
95	Philippines					43.0		
96	Zimbabwe				43.2			
97	Chad					43.3		
98	Benin					43.4		
99	Papua New Guinea		43.9					
100	Macedonia, FYR	44.1						
101	Djibouti						44.1	
102	Peru							44.1
103	Ecuador							
104	Mozambique	45.4						45.6
105	Togo				46.0			

106	Malawi			46.1				
107	Malaysia		46.3					
108	South Sudan		46.3					
109	Cameroon					46.5		
110	Seychelles						46.8	
111	Dominican Republic					47.1		
112	Nicaragua						47.1	
113	Mexico						48.2	
114	Bolivia						48.4	
115	Costa Rica						48.5	
116	Guatemala						48.7	
117	Congo, Rep.			48.9				
118	Rwanda					50.4		
119	Chile					50.5		
120	Honduras						50.6	
121	Guinea-Bissau			50.7				
122	Panama						50.7	
123	Swaziland		51.5					
124	Brazil							51.5
125	Paraguay						51.7	
126	Colombia						53.5	
127	Lesotho			54.2				
128	Zambia			55.6				
129	Central African Republic	56.2						
130	Botswana		60.5					
131	Haiti					60.8		
132	Namibia		61.0					
133	South Africa				63.4			