



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**



CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

**ADEQUAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL À
ORDEM ECONÔMICA E SOCIAL:
UMA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA
Tese de Doutorado**

Recife
2013



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**



CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

**ADEQUAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL À
ORDEM ECONÔMICA E SOCIAL:
UMA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA
Tese de Doutorado**

Recife
2013

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

**ADEQUAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL À
ORDEM ECONÔMICA E SOCIAL:
UMA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Direito.

Área de Concentração: Teoria e dogmática jurídica

Linha de Pesquisa: Tributação indutora

Orientador: Prof. Dr. Gustavo Ferreira Santos

Recife

2013

Catálogo na fonte
Bibliotecária Eliane Ferreira Ribas CRB/4-832

N244a

Nascimento, Carlos Valder do

Adequação do sistema tributário nacional à ordem econômica e social: uma proposta de reforma tributária / Carlos Valder do Nascimento. – Recife: O autor, 2013.

197 f. : graf., tab.

Orientador: Gustavo Ferreira Santos.

Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Programa de Pós-Graduação em Direito, 2013.

Inclui bibliografia.

1. Reforma tributária - Brasil. 2. [Brasil](#) - Condições econômicas. 3. Política tributária - Brasil. 4. Direito tributário - Brasil. 5. Impostos - Brasil. 6. Tributos. 7. [Despesa pública](#) - Política governamental - Brasil. 8. [Brasil](#) - Política econômica - Política social. 9. Livre iniciativa - Brasil. 10. [Habermas, Jurgen](#), 1929-. 11. [Ética social](#). 12. Direito constitucional. 13. Capacidade contributiva (Direito tributário) - Brasil. 14. [Fundo de Participação dos Estados \(Brasil\)](#). 15. [Fundo de Participação dos Municípios \(Brasil\)](#). 16. [Agências reguladoras de atividades privadas](#) - Brasil. 17. Dignidade humana. I. Santos, Gustavo Ferreira (Orientador). II. Título.

343.8104 CDD (22. ed.)

UFPE (BSCCJ2013-036)

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

**Adequação do Sistema Tributário Nacional à Ordem Econômica e Social:
Uma Proposta de Reforma Tributária”**

Tese apresentada ao programa de Pós Graduação em
Direito da Faculdade de Direito do Recife/ Centro de
Ciências Jurídicas da Universidade Federal de
Pernambuco PPGD/UFPE, como requisito parcial para
obtenção do Grau de Doutor
Area de Concentração: Teoria e Dogmática do direito
Orientador: Dr. Gustavo Ferreira Santos

MENÇÃO GERAL_____

Prof. Dr. Francisco Ivo Dantas Cavalcanti (Presidente/UFPE)

Julgamento_____Assinatura_____

Prof. Dr. André Alves Portella (1º Examinador externo/UFBA)

Julgamento_____Assinatura_____

Prof. Dra. Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues (2ª examinadora externa UFPE)

Julgamento_____Assinatura_____

Prof Dr. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti (3º examinador externo/ UFPE)

Julgamento_____Assinatura_____

Prof. Dr. Sergio Torres Teixeira (4º examinador externo/ UFPE)

Julgamento_____Assinatura_____

Recife 30 de setembro de 2013

Coordenador: Prof. **Dr. Marcos Antonio Rios de Nóbrega**

À memória de Carla Melo do Nascimento, minha querida filha, cuja lembrança permanecerá eternamente em meu pensamento como uma luz perene a iluminar meus caminhos. E a Denílson Melo da Silva que viveu irmanado na bela família que construímos. Ambos deixando um grande vazio em nossos corações.

À Esther Carvalho Leal Melo da Silva, uma flor que desabrocha para a vida e o lenitivo que nos traz alento nessa quadra difícil de nossa luta existencial com a perda precoce de entes queridos e a Yasmine França da Silva, na expectativa que trilhará o campo do Direito.

Aos meus pais, Manoel Gonçalves do Nascimento e a Lindaura Rios do Nascimento, pelo exemplo de compromisso com a formação de seus filhos, moral e intelectualmente, meu preito de eterna gratidão e saudades.

A Dinalva Melo do Nascimento, minha companheira de todos os momentos, na tristeza e na alegria, com a manifestação do meu amor incondicional, pelo seu brilho próprio e pelo que sempre representou em minha vida.

Aos meus irmãos Fernando Rios, Hormínio Rios, Célia Dalva, Maria Angélica, Regina Lúcia, Mariluce Rios e Noélia Rios e aos meus sobrinhos Nelsinho, Fernando, Ricardo, Luciana, Emanuel, Fabrício, Camila, Raphael, e a Maria Fernanda e Ana Beatriz, que formam nossa família.

Aos meus cunhados Divaldo Melo, Dione Melo, Denisson Melo e Décio Melo e aos meus sobrinhos por adoção Ana Cristina, Ana Carolina, Ana Paula e seus rebentos Danilo, Danton, Carol, Ânya, e Igor.

À memória de Florisval e Maria Eunice, Dourival e Dinaldo que sempre me dedicaram atenção e amizade no convívio familiar que desfrutamos juntos.

À memória do Desembargador Claudionor Ramos que contribuiu para a minha formação ainda quando dava os primeiros passos nos bancos escolares, o meu eterno reconhecimento.

Ao professor Joel Brandão de Oliveira, meu Mestre, com quem aprendi a gostar do Direito Tributário, muito honrado por ter a ousadia de substituí-lo na cátedra e não tê-lo decepcionado.

A Ives Gandra da Silva Martins, amigo solidário, parceiro de inúmeras obras jurídicas, como testemunho de apreço, amizade sincera e admiração pela pessoa extraordinária que é e pelo forte laço de empatia que nos une ao longo de nossa trajetória no campo do Direito Público.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Faculdade de Direito de Ilhéus, hoje, incorporada a Universidade Estadual de Santa Cruz (UESC), pela minha formação intelectual onde encontrei um ambiente propício à reflexão e à crítica ao sistema de leis nem sempre conectado com a realidade. Professores qualificados pelo saber jurídico souberam elevar o Curso de Direito a um patamar da mais alta respeitabilidade.

A IGUAÍ, minha terra natal, onde vivi meus doces momentos de infância e adolescência. E a ITABUNA, por ter me acolhido e aos meus, aqui trabalhando e edificando para o bem, conquistamos a amizade do seu povo, carinho, solidariedade, apreço e reconhecimento.

Aos íncritos membros do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco que me propiciaram a oportunidade de realizar o curso de Doutorado em Direito, no âmbito tributário, especialmente, ao meu orientador Prof. Dr. Gustavo Ferreira Santos, pelas seguras diretrizes ofertadas no curso de sua realização, com a minha gratidão.

Aos meus alunos de mais de três décadas que foram decisivos na minha profícua atividade de magistério e onde compartilhamos alegrias e vicissitudes.

“De tanto ver triunfar as nulidades, de tanto ver prosperar a desonra, de tanto ver crescer a injustiça, de tanto ver agigantarem-se os poderes nas mãos dos maus, o homem chega a desanimar da virtude, a rir-se da honra, a ter vergonha de ser honesto”.

Rui Barbosa

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

CAPÍTULO I – DO SURGIMENTO E CONSOLIDAÇÃO DO ESTADO AO ESTADO DE BEM-ESTAR SOCIAL

1.1	Noção de Estado	34
1.2	O Estado, sua origem e consolidação	35
1.3	Bem-Estar social e direitos fundamentais	39
1.4	A Dignidade da pessoa humana como fundamento da República.....	41
1.5	Opção da Constituição pelo Estado Social	43

CAPÍTULO II – A FEDERAÇÃO E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

2.1	Noção sobre o Estado Federal	46
2.2	Princípios básicos.....	48
2.3	Características e fundamentos do federalismo	49
2.4	Tributação na Constituição Federal.....	51
2.4.1	Atividade financeira do Estado	53
2.4.2	Estado e o poder de tributar	55
2.4.3	Dever de pagar tributos exige contrapartida.....	57
2.5	Limitações do poder de tributar	58
2.6	Tributos e suas espécies.....	60

2.7	Função social do tributo	61
-----	--------------------------------	----

CAPÍTULO III – ELEMENTOS CONSTITUCIONAIS DA ORDEM ECONÔMICA

3.1	A ordem econômica nas Constituições	64
3.2	Pressupostos da ordem econômica na Constituição de 1988	66
3.3	Os fundamentos da tributação e da ordem econômica	74
3.3.1	Os princípios como normas coercitivas que obrigam a todos	76
3.3.2	O princípio da livre iniciativa como base para a geração de riqueza.....	83
3.3.3	O papel do Estado num regime de livre iniciativa.....	85

CAPÍTULO IV – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

4.1	Noção de princípio.....	90
4.2	Princípio da legalidade	92
4.3	Princípio da capacidade contributiva.....	93
4.4	Princípio da vedação do confisco	93
4.5	Princípio da igualdade	96
4.6	Princípios estruturantes da ordem econômica tributária.....	98
4.6.1	Princípio constitucional da moralidade	98
4.6.2	Princípio da razoabilidade	101
4.6.3	Princípio do federalismo	101

CAPÍTULO V - BASES ECONÔMICAS DA IMPOSIÇÃO

5.1	Substratos econômicos do fato gerador	103
5.2	Tributação da renda	103
5.3	Tributação sobre o consumo	107
5.4	Tributação sobre o patrimônio	110

CAPÍTULO VI – CRÍTICA AO MODELO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL

6.1	Revisão do pacto federativo em matéria tributária	113
6.2	Inadaptabilidade dos textos fiscais	114
6.3	Alterações na matriz constitucional tributária	118
6.4	Análise da proposta do Poder Executivo	121

CAPÍTULO VII – O SISTEMA TRIBUTÁRIO IMPOSITIVO E SUA ADEQUAÇÃO À ORDEM ECONÔMICO-SOCIAL

124

7.1	Força normativa da Constituição	124
7.2	Constituições econômicas	127
7.3	Normas constitucionais programáticas	131
7.4	Conexão entre a tributação e a ordem econômica e social	135

CAPÍTULO VIII – FUNDAMENTOS ÉTICOS E JURÍDICOS PARA UMA REFORMA TRIBUTÁRIA

8.1	Ética tributária: pressupostos histórico-filosóficos	137
8.2	A eticidade como base de atuação do Estado	146
8.3	Fundamentos éticos e políticos da maximização do tributo	147

CAPÍTULO IX – UMA PROPOSTA DE REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

9.1	Desenho do novo modelo de sistema constitucional tributário	151
9.2	Proposta de anteprojeto de reforma tributária.	153
9.3	Justificação da proposta.	160
9.3.1	Redimensionamento da federação.....	160
9.3.2	Simplificação da legislação tributária	165
9.3.3	Criação do imposto federativo	167
9.3.4	Inserção do país no plano internacional	170
9.3.5	Normas tributárias editadas no Brasil.....	173
9.3.6	Estabilidade do sistema tributário para se chegar a 30% da carga tributária até 2020	177
9.3.7	Normas sobre tributação nos três níveis federativos.....	178
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....		182
REFERÊNCIAS.....		187

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 Total dos tributos arrecadados pelos três níveis federativos com demonstrativo do índice de crescimento da receita entre os anos 2009 e 2010.....	161
TABELA 2 Total de Normas editadas em nível federativo.....	171
TABELA 3 Normas em vigor por artigos, parágrafos, incisos e alíneas.....	172
TABELA 4 Distribuição dos ocupados por faixa de rendimento -- Grandes Regiões e Brasil - 2003.....	172
TABELA 5 Normas gerais federais editadas de 1988 a 2007.....	176
TABELA 6 Normas gerais estaduais editadas de 1988 a 2007.....	177
TABELA 7 Normas gerais municipais editadas de 1988 a 2007.....	178
TABELA 8 Total das normas gerais e tributárias editadas entre 1988 e 2007.....	178
TABELA 9 Normas tributárias editadas por dia.....	179

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 BRASIL: evolução da carga tributária (1996-2010).....	158
GRÁFICO 2 Carga Tributária Direta e Indireta sobre Renda, segundo classes de renda em salários-mínimos para o total das áreas.....	159
GRÁFICO 3 BRASIL: Receitas Federais Transferidas a Estados e Municípios, em percentual da receita total.....	159

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CC Código Civil

CF Constituição Federal

CIDE Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CTN Código Tributário Nacional

DF Distrito Federal

IBPT Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMD Imposto Causa *Mortis* e de Doação

ICMS Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IE Imposto sobre a Exportação

II Imposto sobre a Importação

IOF Imposto sobre Operações Financeiras

IPI Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR Imposto de Renda

ISS Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI Imposto de Transmissão Inter-vivos

ITR Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

IVA Imposto sobre o Valor Agregado

MF Ministério da Fazenda

PASEP Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIB Produto Interno Bruto

PIS Programa de Integração Social

SRF Secretaria da Receita Federal

STF Supremo Tribunal Federal

STJ Superior Tribunal de Justiça

STN Sistema Tributário Nacional

TCU Tribunal de Contas da União

RESUMO

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Adequação do Sistema Tributário Nacional à ordem econômica e social**: uma proposta de reforma tributária. Recife: UFPE, 2013 (Tese de doutorado)

Este estudo analisa o Sistema Tributário Nacional sob a ótica da ordem social com o propósito de apresentar uma proposta de reforma tributária. Para tanto, foram examinadas as categorias inerentes às atividades econômicas, dentro do contexto das normas objeto das constituições, na regulação das relações econômico-sociais, os princípios que conformam a tributação em face de sua importância para a interpretação e aplicação das relações jurídico-tributárias, tendo presente que o tributo é a principal fonte de financiamento dos gastos públicos. A abordagem envolve a análise crítica do projeto oficial de reforma do sistema tributário nacional, bem como oferece uma proposta de mudança estrutural da sistemática até então adotada, visando à adequação do sistema tributário à ordem econômica e social. Tomaram-se os princípios da livre iniciativa, da equidade e da federação, para fundamentar a proposta. Assim, a proposição traz os seguintes destaques: a eficácia plena das normas constitucionais; os princípios da tributação; análise crítica do projeto de reforma do Governo Federal; proposta de mudança estrutural do sistema tributário e sua adequação à ordem econômica; e elementos de ordem axiológica e ética em que se funda a proposta, com ênfase na teoria do agir comunicativo de Jürgen Habermas.

Palavras-chave: Sistema tributário nacional. Ordem econômica e social. Reforma tributária. Princípios constitucionais tributários. Ética jurídica.

ABSTRACT

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **NATIONAL TAX SISTEM adequacy to the social and economic order**, a tax reform proposal. Recife: UFPE, 2013
Doutorado thesis of

This paper analyzes the National Tributary System in the eyes of the social order with the intent of submitting a tributary reform proposal. For that, it were examined the inherent categories of economic activities within the context of the object norms of the constitution, in the regulation of the socioeconomic relations, the principles that forms the tax system given its importance in the interpretation and application of the legal and tax relations, bearing in mind that taxes are the main source of financing for government spending. The approach of this paper involves the critical analysis of the national tributary system's official project, as well as it offers a proposed structural change on the systematic adopted so far, aiming for the proper arrangement of the tributary system to the economic and social order. To formulate this proposal, was considered the principles of free initiative, equity and federation. Thus, the proposition has the following highlights: the full effectiveness of the constitutional norms; the principles of taxing; critical analysis of the Federal Government reform's project; the structural change proposal of the tributary system and its adequation to the economic order; and elements of ethical and axiological order, in which the proposal structures itself, with emphasis in the communicative action theory of Jürgen Habermas.

Keywords: National tributary system. Socio-economic order. Tax reform. Constitutional principles of taxing. Law ethics.

INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional da Constituição de 1967, centrado na excessiva concentração de receitas tributárias na União, além de implicar desfiguração do pacto federativo, comprometia os projetos dos Estados e Municípios e propiciava o esvaziamento de suas atividades político-administrativas. Estes dois últimos entes autônomos da federação (as pessoas políticas) viviam impedidos de desempenhar a contento seu papel de relevo no processo de desenvolvimento social, econômico e político.

Desenganadamente, esse era o quadro vivenciado no País antes da nova estrutura modelada pelas regras consubstanciadas pelo Estatuto Político de 1988. Presenciava-se uma insatisfação generalizada, com a sociedade a clamar por novos direitos, estes de improvável satisfação, em razão da escassez de recursos financeiros naquela oportunidade. Os segmentos mais inquietos da sociedade colocavam sempre em evidência a necessidade de equacionar esse problema.

A aguda crise econômica por que passava o País dominava a atenção de todos, suscitando veementes debates, principalmente no momento em que a contenção do processo inflacionário tornava-se a cada dia quase impraticável em face do seu recrudescimento. Estava-se diante de um quadro definitivamente caótico, que desaguava para o desequilíbrio das finanças públicas, diante da constatação da real impossibilidade de se alcançar a tão esperada estabilidade da economia.

Em decorrência dessa conjuntura adversa, e das dificuldades por que passavam os Municípios e os Estados, já se levantavam vozes uníssonas conclamando por mudanças urgentes, visando a sua reversão. Sentida era a necessidade de uma reforma institucional que contribuísse para uma definição das atribuições do Estado e consequente repartição dos recursos retirados da sociedade, via tributação.

Reformular, pois, o sistema tributário era um imperativo, para que se pudesse resgatar a autonomia financeira estadual e municipal, com a ampliação

de suas bases impositivas. Esta expectativa transparece ter sido satisfeita em parte com o advento da Carta Constitucional de 1988, dando esta, em consequência, nova disciplina à sistemática até então adotada no campo da tributação.

Segundo Mário Tinoco da Silva Segundo Silva (1989, p. 23).

a principal motivação política que norteou os trabalhos constituintes, no que se refere ao capítulo tributário, foi a desconcentração de recursos em favor dos Estados e Municípios, seja através da ampliação de suas competências tributárias e da redução do poder de interferência da União sobre os tributos estaduais e municipais, seja por meio de um aumento das transferências federais para essas esferas do governo¹.

Teoricamente, o sistema atual caracteriza-se pela descentralização e fortalecimento da autonomia estadual e municipal; maior justiça fiscal e proteção do contribuinte; ampliação da imunidade impositiva; maior participação dos Estados e Municípios nos Fundos e uniformidade no sistema, nos seus princípios fundamentais, com a manutenção da lei complementar em matéria tributária. Não se pode negar, entretanto, que este constituiu um quadro de exacerbação de um Estado tributário, onde predomina um esforço fiscal além da capacidade contributiva. Reina ainda dentro do sistema tributário um verdadeiro caos pela presença nesse universo de instruções normativas, muitas delas conflitantes com a legislação ordinária, pela sua utilização com efeito confiscatório.

À complexidade normativa, aliam-se impostos superpostos que adentram o campo da bitributação, onerando de forma perversa os contribuintes: pessoas físicas e jurídicas. Nesse aspecto, comprometem a sobrevivência dos homens e das empresas pela retirada expressiva de recursos financeiros do seu patrimônio.

Por outro lado, o tópico importante que demonstra conectividade entre a tributação e a economia pode ser colhido do marco regulatório. Este estabelece o equilíbrio necessário e a estabilidade do processo econômico. Claro que isso se

¹ SILVA, Mário Tinoco da. **O sistema tributário na nova Constituição**: da crise financeira às perspectivas com novo sistema. 2. ed. Brasília, DF: UnB, 1989. p. 23.

liga à política fiscal no sentido de dificultar a migração do capital de empresas que investem no país.

É evidente que o Estado de Direito tributário não é aquele que se contenta com a filosofia do “arrecadar por arrecadar”. Justamente por essa razão não é capaz de satisfazer as expectativas da sociedade. Não há, necessariamente, uma vinculação direta com a ordem econômica e social de tal forma a harmonizar os gastos públicos com as políticas governamentais no sentido do atingimento do bem comum. É preciso ter em mente essa visão de conjunto a fim de melhor qualificar o desempenho estatal.

O tratamento unilateral que se tem dado a tributação constitui a demonstração cabal da primazia pela fiscalidade. Tanto que a Fazenda Pública encaminhou diversos projetos de leis para o Congresso Nacional que, sem dúvida, propiciarão a transformação do Estado Tributário em um Estado Tributário Policial, tais são as arbitrariedades que podem ser praticadas contra o contribuinte, em certas circunstâncias, nem sempre reparadas pelo Poder Judiciário.

Os técnicos que conceberam essa engenharia, talvez, tenham deixado passar despercebida a importância, presume-se, da justiça fiscal. Neste aspecto, coloca o contribuinte como sonegador contumaz, descompromissado com o tributo. Deixam, portanto, de considerar o papel ético e os valores que devem presidir o ordenamento tributário.

Há um déficit alto de desconfiança da sociedade em seus governantes que caminham para implantação de um sistema policialesco fiscal. Trata-se de uma iniciativa matizada pela ignorância e incapacidade dos dirigentes, que não encontra consenso geral, comprometendo a atividade dos que produzem riquezas e o atingimento das metas sociais na persecução do bem comum.

Embora o discurso seja de fazer uma reforma pautada na eficiência e na suposta simplicidade dela decorrente, visando à formulação de um sistema tributário que possa ser considerado ótimo, não se vislumbra qualquer resquício de justiça fiscal. Outros elementos de peso também podem interferir nessa

problemática, especialmente aqueles voltados para valores. Entre os especialistas em finanças públicas tal enfoque tem sido voltado para aqueles envolvendo a discussão em torno de distribuição da carga tributária.

Todavia, os arranjos feitos, a título de reforma tributária, incorporam concepções ultrapassadas ao dar ênfase à função arrecadatória em detrimento do seu caráter substantivo. Tais iniciativas visam tão somente o suprimento do Estado que, se debatendo numa crise moral sem precedentes, procura em vão mascarar ou mesmo minimizar o desperdício que afeta os cofres da Fazenda Pública, com o aumento de impostos, numa tentativa de fazer transparecer legítima sua pretensão fiscalista.

Por conseguinte, a tributação não se justifica por si só como se fosse instrumento de captação ilimitada de recursos financeiros para o atendimento dos gastos nem sempre eficientes dos entes autônomos que compõem a Federação. Não é algo que se circunscreve ao âmbito exclusivo do patrimônio dos assalariados ou das empresas, após aferida sua capacidade de pagamento. Parte, pois, das condições pré-existentes, levando-se em conta os bens considerados em conjunto dentro do aspecto econômico examinado como um todo.

Então, o mercado, embora livre, depende de regulação e das decisões de governo, já que o mercado ideal é inconcebível. Assim, o sistema jurídico é que vai possibilitar a circulação do dinheiro, bem como permitir a existência das empresas capazes de lhe dar sustentação. Com efeito, as formas de renda inserem-se num plano de legitimidade em razão das convergências entre o político e o econômico.

Isso induz ao sentimento de que a reforma tributária não constitui apenas elemento de retórica ou que possa ser produto de discursos políticos improvisados desprovidos de qualquer consistência. Não. Aqui, o que se apela é para valores sociais substantivos que vão além da pretensa lógica interna da ideia de um mercado competitivo². Em verdade, a renda, o patrimônio e o consumo,

² MARPHY, Liam; NAGEL Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

como critérios pré-tributários, estão condicionados pela crise moral, e assim a análise de justiça fiscal passa pela esfera de mito político aferido nesse campo.

Parece crença comum o fato de a “justiça social” ser simplesmente um novo valor moral a ser acrescentado àqueles reconhecidos no passado e de poder ser inserido na estrutura das regras morais existentes. Foi a crença de poder alcançar a chamada “justiça social” que levou as pessoas a confiar ao governo os poderes que ele não pode recusar-se a usar para satisfazer as reivindicações de um número sempre crescente de interesses particulares, que aprenderam a usar a fórmula mágica de “justiça social”³. Do mesmo modo, leis e instituições, não importam quão eficientes e bem elaboradas sejam, devem ser reformadas ou abolidas se forem injustas⁴.

Para se fixar a tipologia de STN buscou-se assentá-la em critérios internos sob a perspectiva de sua adequação a ordem econômico-social, tendo em vista cuidar-se do fato de natureza econômica porquanto qualificado pelos fluxos de produção de bens onde prestações de serviços ditados em razão do processo monetário. Todo esse esforço, segundo Pierre Beltrame, objetiva “fornecer ao poder político os meios financeiros da sua ação”⁵.

Não resta dúvida de que a produtividade afeta o desenvolvimento, estabelecendo um elo entre a tributação e a economia, como adverte Pierre Beltrame:

O desenvolvimento econômico traduz-se por um crescimento da produtividade e uma transformação das atividades produtivas que, em conjunto, afetam diretamente o comportamento dos sistemas fiscais.

Com efeito, existe um liame estreito entre a fiscalidade e os elementos econômicos sobre os quais repensa e que constituem a matéria tributável⁶.

Não é de hoje o debate em torno da relação entre direito e economia, não sendo, portanto, indiferente o fim pelos mesmos perseguidos. Tal enlace tem

³ MAFFETTONI, Sebastião; VECA, Salvatore. **A idéia de justiça de Platão e Rawls**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

⁴ Ibidem.

⁵ BELTRAME, Pierre. **Os sistemas fiscais**. Coimbra: Almedina, 1976. p.16.

⁶ Ibidem, p.18.

raízes na história, como consequência do debate em torno da função da propriedade, conforme assinala Richard Posner ao analisar a teoria econômica do direito de Beltrame a Becker:

A relação entre economia e direito já é fato conhecido pelo menos desde a discussão hobbesiana da propriedade, no século XVIII. Tanto David Hume quanto Adam Smith discutiram as funções econômicas do direito. Já na década de 1930, uma série de campos do direito que lidam explicitamente com a concorrência e o monopólio, sobretudo o direito antitruste e a regulamentação das companhias públicas, era alvo da atenção constante dos principais economistas ingleses e norte-americanos⁷.

Dissertando acerca dos efeitos potenciais da tributação sobre determinantes do progresso, John F. Due assevera:

A tributação afeta o desenvolvimento econômico de duas maneiras principais: alterando as determinantes do desenvolvimento, e permitindo o financiamento das atividades públicas correntes e os investimentos mistos financiados pelo governo, sem as indesejáveis consequências de outros métodos de financiamento⁸.

Quando a Constituição Federal fala na redução das desigualdades regionais induz ao entendimento de que as articulações intermunicipais podem ser indutoras do desenvolvimento econômico e social. Assim, a excessiva produção de riqueza concentrada no eixo *territorial* Rio–São Paulo, incluindo Campinas, São José dos Campos, Santos e Sorocaba., *conforme Nádia Somelkh, em contraste com as regiões Norte e Nordeste* aprofunda essa desigualdade. E acrescenta:

Esta alta contribuição, inerente as partições de acumulação brasileira, poderia ser distribuída de forma planejada por meio de uma política de desenvolvimento nacional efetivamente ancorada no território⁹.

Enquanto a desoneração tributária dos Estados for considerada como “guerra fiscal”, esta, segundo Guilherme Dias¹⁰, na prática importada na geração

⁷ POSNER, Richard A. **Fronteiras da Teoria do Direito**. São Paulo: IUME: Martins Fontes, 2011. p. 6.

⁸ DUE, John F. **Tributação indireta nas economias em desenvolvimento**. São Paulo: Ed. Perspectiva, 1974. p.22.

⁹ SOMEKHX, Nádia. Brasil metropolitano. **Jornal Valor**, São Paulo, p. A10, 9,10, 11 set. 2011.

¹⁰ DIAS, Guilherme. Reforma ou monopólio de tributação. **Jornal Valor**, São Paulo, p. A11, 9, 10, 11 set. 2011.

de dois benefícios: “promover a desconcentração regional do desenvolvimento, antes exclusivamente de poucos estados, e reduzir a tributação no setor produtivo.” O setor automobilístico é um exemplo disso:

Até 1995 as montadoras de automóveis concentravam-se em São Paulo e Minas Gerais. Hoje, as montadoras estão instaladas em oito estados brasileiros, incluindo o Nordeste e o Centro-Oeste... Em numerosos segmentos industriais, a chamada ‘guerra fiscal’ também gerou reduções para empresas já instaladas em estados mais desenvolvidos, como medida preventiva e de equalização da tributação (grifo do autor)¹¹.

Cabe às emendas constitucionais fincar os alicerces fundamentais que dão sustentação à estrutura do Sistema Tributário. A partir daí, ele deve se ajustar a realidade valendo-se para tanto da legislação infraconstitucional. Não mais delas necessita para detalhar as características e a funcionalidade dos tributos dentro do raio de ação de cada um, de acordo com os fatos, situações que conformam suas bases de imposição.

O que importa é que o texto contido na Constituição seja o resultado de um consenso do pacto federativo celebrado pelas pessoas políticas e a sociedade civil, adaptado às transformações sociais. Por esse ângulo, tem-se como certo que a Emenda constitucional não constitui a única fonte metodológica a disposição do poder reformador, já que pode complementar sua obra de criação com leis e regulamentos.

Há nítido desequilíbrio no sistema fiscal brasileiro em face do seu caráter regressivo em que predominam os chamados impostos indiretos incidentes sobre o consumo. Torna-se necessário um esforço maior no tocante à Renda, sem afetar a condição existencial da população. De fato, ela somente ser captada no âmbito da capacidade econômica seja da pessoa jurídica, seja da pessoa física.

Enquanto o sistema anterior pecava pela centralização, o atual, segundo opinião insistentemente difundida, já não satisfaz aos cânones da modernidade, em face do nível de complexidade e ineficiência em termos de

¹¹ Ibidem.

custo-benefício. Ademais, não guarda certa pertinência entre o quantitativo arrecadado e os encargos cometidos a cada um dos entes autônomos da Federação, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Se a constatação é no sentido de que a alternância do poder de arrecadar não solucionou a questão, necessário se torna a superação dessa tendência do pêndulo oscilar nesse ponto. Daí o assunto merecer análise de essência jurídica, levando-se em conta as condicionantes estruturais limitativas da ação do Estado no campo econômico. Mesmo porque a legislação por si só não é capaz de mudar essa realidade.

Decerto, o desequilíbrio fiscal repousa em vertentes detectáveis, em países em via de desenvolvimento, como é o caso do Brasil. Os impostos indiretos, a fiscalidade externa rigorosa e problemas estruturais estão entre os elementos causais dessa problemática.

Alguns condicionantes estruturais ao longo do processo histórico brasileiro têm limitado de modo marcante o campo de atuação do Estado. Valendo destacar entre eles: o insucesso dos planos de estabilização econômica, a falta de fontes de financiamento de longo prazo, no âmbito interno, e o endividamento interno e externo no plano lógico da renegociação. Não se podendo olvidar a falta de ética fiscal, gastos improdutivos e a renúncia indevida de receitas públicas.

Desse modo, o baixo nível de rendimento fiscal do país é um fato indubitável. Vincula-se à debilidade da produção que, por consequência, limita a base do universo fiscal, que se opera apenas como fator de incidência sobre a diferença entre a produção e o consumo, como assinalado por G. Ardant citado por Pierre Beltrame¹². Também a tributação em cascata tem prejudicado a atividade produtiva e, em consequência, contribuído para o processo de estagnação da economia brasileira.

¹² BELTRAME, op. cit, p. 37.

Releve salientar, todavia, que a fiscalidade pouco expressiva não se pode debitar à fragilidade da pressão fiscal. Há estudos de J. R. Lotz e E. R. Morss, citados por Pierre Beltrame¹³, demonstrando que o esforço fiscal envidado por um país não corresponde sempre ao rendimento do imposto nesse país. A Argentina e a Malásia, países de esforço moderado têm um rendimento fiscal relativamente elevado, ao passo que Mali, por exemplo, com um esforço fiscal importante, apresenta um fraco coeficiente fiscal.

O ajustamento das contas públicas visando à retomada do desenvolvimento torna-se indispensável ao esforço de saneamento do desequilíbrio financeiro do Estado; de sorte que a maximização do sistema fiscal deverá levar em conta “o nível de rendimento nacional, o grau de abertura e da modernização da economia”. Se esse é o desenho que se esboça como perspectiva de uma compreensão do esforço fiscal antes de promover qualquer reforma, não se pode perder de vista a variável estrutural ligada a essa problemática.

Nesse contexto, segundo Paulo Nogueira Batista Jr.¹⁴, parece especialmente importante do ponto de vista estratégico que se possa contar, sem grandes demoras, com um esforço fiscal extraordinário, forte o suficiente para contribuir de forma significativa para a recuperação da credibilidade perdida e da capacidade de atuação do Estado.

Conquanto se concorde com os fatos que demonstram a necessidade da reforma pretendida, não se pode deixar de tecer algumas considerações reveladoras de que as soluções fogem exclusivamente do âmbito legal e ganham aspectos ideológicos fortemente ligados à base de sustentação do poder político imperante no País.

O rápido crescimento populacional, a urbanização acelerada, a insuficiência da poupança interna, o corporativismo, o estigma do comércio

¹³ Ibidem.

¹⁴ NOGUEIRA JÚNIOR, Paulo Batista. Estado e empresário: aspectos da questão tributária. **Novos Estudos**, São Paulo, n. 41, p. 29, mar. 1995.

exterior, todos esses fatores combinados ampliam o desequilíbrio, reduzindo a eficácia das medidas de natureza fiscal. Não havendo desenvolvimento econômico, não há receitas naturais para o Estado, gerando deficits públicos continuados, que têm de ser controlados, que terminam inibindo o financiamento a setores produtivos, gerando novas disfunções. Desse modo, cabe perguntar: que aspectos do atual sistema tributário estão a carecer de mudanças? A proposta feita pelo governo atende às necessidades de mudanças? Que feições devem ter um novo modelo?

Na verdade, não é preocupação desse estudo verificar se a proposta do novo modelo propiciaria uma redução da carga tributária. Nesse particular aspecto, caberia um reexame no pertinente ao financiamento do Estado, a fim de compatibilizar os gastos públicos com os meios financeiros disponíveis. O que motiva a sua realização é a possibilidade de demonstrar a exequibilidade de adaptação do sistema fiscal à economia do País, sob a ótica da livre iniciativa como princípio indutor da ordem econômica constitucional.

Tem-se observado um aumento acentuado da carga tributária no Brasil sem qualquer contrapartida social. Em razão disso, o cidadão vê-se compelido a carrear parte de suas economias para um fisco cada vez mais voraz, em detrimento do seu patrimônio. Tudo isso pode ser debitado a um sistema tributário ineficiente e regressivo que timbra pela complexidade, inaugurado a partir da Constituição de 1988, com a predominância dos impostos indiretos que penalizam as classes de menor poder aquisitivo.

Determinou esse panorama uma situação de crise, envolvendo não somente os interesses da sociedade, também como os entes federativos que se julgam prejudicados pela política tributária vigente no País. Decorrente disso há no seio de diversos segmentos da economia a expectativa de que essa sistemática deva mudar por uma reforma ampla capaz de atender aos reclamos da sociedade.

Dando acolhida, em parte, ao quanto tem reivindicado os que pensam deva transformar esse panorama, o Governo Federal encaminhou ao Congresso

Nacional um projeto de Emenda Constitucional, propondo alterações que entendeu capazes de satisfazer aos interesses do País. Entretanto, até hoje, não mereceu a manifestação conclusiva do Parlamento Nacional sobre a matéria nele contida.

Outros projetos existem com o mesmo propósito, que também não tiveram sua viabilidade examinada, com vistas a sua futura implementação.

Foi esse quadro de perplexidade que motivou a necessidade de se empreender o exame da reforma tributária oficial, sob a ótica do seu conteúdo sem adentrar na questão do mérito de sua quantificação, visto não ser este o objetivo colimado por este trabalho.

Pelo nível de questionamento aflorado, vê-se logo o grau de importância em que se reveste a matéria no cenário nacional, no campo de financiamento do Estado. Daí o interesse de se apresentar uma contribuição que possa ser objeto de debate, visando ao seu aproveitamento e consequente disciplina no plano legislativo, em face da necessidade premente de se implantar no Brasil um novo modelo tributário pautado na equidade, eficiência, racionalidade e simplicidade.

Enquanto perdurar essas situações de desequilíbrio estrutural, as medidas de governo serão sempre paliativas e, como no presente, todos os governos (municipais, estaduais e da União) se deparam diante do dilema de que é preciso aumentar as receitas fiscais, mas não podem exaurir as suas fontes pela escorcha fiscal.

O estado fiscalista é rigoroso com uns e generoso com outros, dentro de uma visão totalmente inversa do seu papel, que fortalece os monopólios e os quase-monopólios, reduzindo, assim, a sua capacidade de intervir - de forma adequada - para reduzir as desigualdades, mesmo com instrumentos fiscais.

Nesse quadro de disfunções, o poder de tributar é o poder de conservar privilégios, descaracterizando a sua natureza. E esse poder termina tornando-se injustificado, pela ilegitimidade de seus propósitos, perdendo os

conceitos de ética e moral sua verdadeira dimensão. Há que modificar esses valores para que a sociedade sinta-se responsável com os deveres contributivos.

Em assim sendo, a reforma fiscal afigura-se pertinente a persecução de alternativas técnicas capazes de viabilizar a captação de recursos financeiros necessários à manutenção dos Municípios, Estados e União. Mas a composição desses recursos não deve ter como escopo central o privilegiar um ou outro ente alternadamente.

É preciso dizer, ainda, que a falta de critério na aplicação do dinheiro público, do privilegiamento de alguns setores e grupos em detrimento dos interesses coletivos têm levado o cidadão a sentir-se quase que desobrigado a satisfação da prestação tributária.

Sem a pretensão de inovar, as razões justificadoras da reforma fiscal pretendida fundam-se nos seguintes pressupostos:

a) nível elevado da carga tributária individual, centrada sobre inexpressivo universo de contribuintes, por força da sonegação que reduz o potencial de arrecadação do Estado;

b) complexidade do sistema tributário, inserto em cipoal legislativo de difícil compreensão, redundando em pesados ônus para o Estado e os contribuintes;

c) a ineficácia da política fiscal na correção das desigualdades.

Assim, tem-se como objetivo realizar estudo crítico sobre a proposta de reforma tributária apresentada pelo governo, especialmente verificando se ela mantém a mesma estrutura dos impostos ou se está apenas numa nova roupagem operacional, além de examinar as modificações pontuais constantes da proposta oficial, oferecendo *pari passu* alternativas imprescindíveis ao ajustamento do modelo proposto aos ditames do estado contemporâneo, dentro de uma perspectiva traçada pela Constituição Federal.

A tese está dividida em nove capítulos, tendo como tema central, a adequação do Sistema Tributário Nacional à ordem econômica e social.

Abre o capítulo I texto versando sobre o surgimento e consolidação do Estado na sua trajetória até chegar ao estado de bem-estar social. Formula a noção de Estado, sua origem e consolidação, sem de resto olvidar sua correlação intrínseca com a Dignidade Humana. Não se aprofunda, entretanto, nem a tanto se propôs dissecar em torno de todos os elementos constitutivos que lhe dão conformação estrutural no plano de sua juridicidade.

O capítulo II cuida da federação, dando-lhe os contornos básicos e sua ligação com o sistema constitucional tributário, fixando algumas premissas ao redor da natureza jurídica do Estado Federal, bem como os princípios e características em que se funda a tributação. Discorre, ainda, a respeito da atividade financeira do Estado e seu poder de tributar, o dever de pagar tributo. Nisto, incluindo, as limitações constitucionais ao poder de tributar, as espécies tributárias e a função social do tributo

Já o capítulo III aborda os elementos constitutivos da ordem econômica e os postulados fundamentais da tributação sob essa perspectiva. Trata da ordem econômica do capitalismo e do princípio da livre iniciativa como elemento nuclear de sua sinergia com o sistema tributário. De igual modo, fere a questão principiológica que permeia o debate sobre a tributação na realização de sua missão constitucional.

O capítulo IV versa sobre os princípios constitucionais tributários, antes estabelecendo a noção de princípio. Após, tece comentários a respeito do princípio da legalidade, princípio da anterioridade, princípio da capacidade contributiva, princípio da vedação do confisco. E, ainda, a respeito dos princípios estruturantes aborda: princípio da moralidade, princípio da razoabilidade e federativo.

No capítulo V estabelece, conforme entendimento corrente, as bases econômicas que dão suporte a atividade impositiva do Estado visando a satisfação das necessidades públicas. Fixa a noção dos substratos econômicos

capazes de permitir a tributação a partir do fato gerador perfeitamente desenhado pela legislação da espécie, dentre eles, os já consagrados pela prática fiscal, pela relevância de sua expressão financeira: consumo, renda, patrimônio e serviços.

No capítulo VI tece críticas ao modelo do sistema tributário atual, na medida em que a cada dia acentua graves distorções ao radicalizar o critério da progressividade que penaliza os mais pobres em face uma carga tributária crescente. Coloca a inadaptabilidade dos textos fiscais como um fator que afeta as economias emergentes em decorrência de uma realidade complexa que exige muito esforço no sentido de se promover alterações da matriz constitucional tributária.

Por sua vez, o capítulo VII tenta demonstrar a necessidade de um sistema tributário nacional e sua adequação à ordem econômica e social com o objetivo de melhor atender as demandas cada vez mais crescentes da sociedade. Sustenta o caráter normativo das constituições econômicas, afastando a tese de que seu texto exhibe apenas conteúdos programáticos. Estabelece a conectividade entre a tributação e a ordem econômica e social.

Inscribe-se no capítulo VIII um modelo do sistema tributário à luz da ética comunicativa e da evolução da economia, tendo como parâmetros básicos fundamentos éticos e jurídicos para uma reforma tributária assentada em pressupostos histórico-filosóficos e a eticidade como base de atuação do Estado com vistas a alcançar a maximização do tributo.

No capítulo IX é apresentado um anteprojeto de reforma do sistema tributário nacional, redesenhando novo modelo de proposta, realçando, ainda, inadaptabilidade dos textos fiscais, com justificação da proposta centrada em redimensionamento da federação, simplificação da legislação, criação do imposto federativo e inserção do país no plano internacional.

CAPÍTULO I

DO SURGIMENTO E CONSOLIDAÇÃO DO ESTADO AO ESTADO DO BEM-ESTAR SOCIAL

1.1 Noção de Estado

O Estado tem suas raízes oriundas de um processo sistemático e evolutivo, cuja estrutura política se corporificou no perpassar do tempo. É, por assim dizer, um produto criativo do homem, destinado a propiciar a efetiva realização dos objetivos da população nacional.

É o entendimento de José Afonso Silva:

O Estado surgiu e se firmou historicamente para executar atividades destinadas a satisfazer necessidades públicas. O Estado nasce das necessidades humanas, ensina Platão¹⁵ no seu livro *A República*¹⁶.

O Estado é, pois, pessoa jurídica de direito público, internacionalmente reconhecido, constituído por uma sociedade politicamente organizada, dirigido por um governo próprio e estabelecido num espaço delimitado.

A isso acrescenta Nelson Saldanha:

O Estado é uma estrutura governamental, isto é, política. Ela é uma estrutura política historicamente variável, ligada a condicionamentos histórico-sociais e também a princípios normativos; mas, por dentro de sua viabilidade, o Estado apresenta uma constante, como forma: esta constante está no fato da presença do poder. O poder é a substância do Estado, seja qual for a forma com que se apresente e o grau de força que ostente em suas relações internas e externas; ou seja, suas relações com os súditos e com os outros estados ou com organizações internacionais¹⁷.

Configure-se, destarte, o Estado como uma noção de concepção política bem definida e organizada, que tem como finalidade precípua promover o

¹⁵ Platão. **A República**. São Paulo: Abril Cultural, 1976. p. 45.

¹⁶ SILVA, José Afonso da. Os tributos no quadro do Direito. In: _____. **Fundamentos do Direito Tributário e tributos municipais**. São Paulo: J. Bushatsky, 1978. p. 1.

¹⁷ SALDANHA, Nelson. **O Estado de direito, liberdade e garantias**. São Paulo: Sugestões Literárias 1979. p. 12.

bem-estar da coletividade, garantir a soberania nacional e, sobretudo, permitir a convivência social e política entre os homens.

Defendendo uma posição fundamentalmente jurídica, o juspositivista Claude du Pasquier sustenta que:

O Estado é noção essencialmente jurídica, de uma parte, repousa sobre o Direito, no sentido de que este lhe regula a organização e o funcionamento, doutra é o centro de criação jurídica, por ser ele que estatui ou reconhece o direito positivo bem como detém e explica a força que o sanciona¹⁸.

Partindo dessa premissa, vê-se que o fundamento jurídico do Estado é a Constituição, ordenamento máximo que trata da organização estrutural dos poderes e delimita suas competências, inclusive as competências de caráter tributário, que visam legitimar os atos praticados pelos órgãos que constituem a Administração Pública¹⁹.

A manutenção dos órgãos estatais que se falou anteriormente e os múltiplos e diversificados empreendimentos a cargo do poder público implicam na necessidade de o Estado dispor do patrimônio do particular, para dele retirar os recursos financeiros imprescindíveis às suas finalidades; desenvolvendo, assim, uma atividade financeira, a qual será vista em outra parte deste estudo.

1.2 O Estado, sua origem e consolidação

A trajetória do Estado principiou com a participação do pensamento de Nicolau Maquiavel, revelando notar que, sob sua ótica, o Poder não configura uma idealização do homem, isto é, não se define pela ideia. Seu conteúdo substancial tem fortes ingredientes procedimentais, que levam a ele e possibilitam

¹⁸ PASQUIER, Claude de. **Introduction à la theorie et à la philosophie du Droit**, Paris: Dalloz ETO, 1984. p. 322.

¹⁹ Cf. José Cretella Júnior “é uma das funções do Estado que tem por objetivo direto e imediato a satisfação das necessidades públicas através de atos concretos, dentro da ordem jurídica e de acordo com os fins da lei”. In: _____. **Curso de Direito Administrativo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 27. Diogo de Figueiredo Moreira Neto a entende “como conjunto de atividades preponderantemente executórias de pessoas jurídicas de Direito Público ou delas delegatárias, gerindo interesses coletivos, na persecução dos fins desejados pelo Estado”. In: _____. **Curso de Direito Administrativo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 88.

sua inserção estrutural, afastando a ideia de direito natural e, conseqüentemente, recusando a filosofia política em sua expressão tradicional.

Desse modo, o Poder se funda no monopólio estatal da legislação e, portanto, na capacidade de ordená-lo sistemática e normativamente. Nesse caso, o Estado sobressai-se como único criador do direito da comunidade civil. Com efeito, os costumes têm menos poder de influência no processo político, visto que a historicidade avulta como da maior importância no enredo de sua formulação.

De sorte que a realização do direito público não pode ser debitada a simples transcendência das ideias geradas ao redor dos fundamentos básicos que lhe dão consistência. É válido assinalar que, para Maquiavel o Poder é coisa humana e assim seus princípios não podem ser buscados no outro mundo, mas no próprio ordenamento que concebe a estrutura e organização do Estado.

O Poder não se afigura uma estrutura sem qualquer base normativa, daí sua contribuição no sentido de entender a engrenagem que o envolve. De fato, em seus estudos, colocou em destaque que jamais haverá poder político sem um conjunto de regras visando a estabelecer sua estrutura, fixar suas linhas organizacionais e até prever suas diversas modalidades de controle inadmissível, na sua visão, a arte de governar sem recorrer ao princípio da ordem pública.

Maquiavel não chegou a conceber uma teoria do Estado moderno, mas delineou os contornos de sua formação, determinando o início da ciência política como disciplina autônoma, dissociada da religião e da moral. Assim, como adverte Luciano Gruppi, “O estado não tem mais a função de assegurar a felicidade e a virtude, passa a ter suas próprias características, faz política, segue sua técnica e suas próprias leis”²⁰.

Ressalta-se, entretanto, que uma teoria do estado moderno somente começou a surgir a partir dos estudos de Jean Bodin citado por Gruppi²¹, tendo o poder como seu elemento nuclear. Entretanto, foi Thomas Hobbes²² quem

²⁰ GRUPPI, Luciano. **Tudo começou com Maquiavel**. São Paulo: LP&M, 1976.

²¹ Ibidem.

²² Ibidem.

estabeleceu as linhas mestras dessa doutrina. O Estado foi concebido para conter o espírito belicoso do homem, em benefício de sua liberdade, nos planos das relações de mercado e do nascimento da burguesia, representando o poder pleno e a unificação dos componentes da sociedade.

Por sua vez, Jonh Locke²³ mentor do empirismo moderno e teórico da revolução liberal burguesa, formulando sua concepção de Estado na linha patrimonialista, isto é, criado pela burguesia, para garantir a propriedade privada, diferentemente de Locke, que defendia a tese segundo a qual a sociedade nasce de um contrato, Emmanuel Kant²⁴ entende que a soberania pertence ao povo, o que já confirma um princípio democrático, conquanto somente tocasse uma parte do povo. Contraditório ao proclamar que a lei não comporta contestação, admitia que a mesma está acima da soberania popular.

Hegel²⁵ traça a distinção entre o Estado e a sociedade civil e, ao contrário de Rousseau, é o Estado que triunfa sobre a sociedade civil e a absorve. Desse modo, para Rousseau, o Estado é ético, visto que concretiza uma concepção moral, enquanto que o liberal é antiético, deseduca e se circunscreve ao âmbito da iniciativa privada. Essa maneira de encarar o Estado assemelha-se ao absolutismo, na sua justificação ideológica, revelando apenas uma análise descritiva de Estado, sem a preocupação de estabelecer uma teoria.

Essa visão ideológica de Estado tem sua razão de ser, pois, como adverte Luciano Gruppi²⁶, somente a partir de uma tomada de consciência de classe do Estado é que se pode vislumbrar a sua perspectiva científica. Entretanto, revela ser isso improvável, partindo da premissa de que a

Burguesia não pode fazer isso, pois significaria denunciar que o Estado burguês – mesmo em sua forma mais democrática – é na verdade a dominação de uma minoria contra a maioria; seria admitir que essa liberdade não é liberdade para todos; que essa igualdade é puramente formal, não real, para a maioria dos cidadãos²⁷.

²³ Ibidem.

²⁴ Ibidem.

²⁵ Ibidem.

²⁶ Ibidem, p. 25.

²⁷ Ibidem, p. 25.

Com o advento das ideias marxista, o Estado passa a ser olhado sob o ponto de vista de sua concepção da democracia burguesa ou do liberalismo, na sua correlação entre a economia e as ideologias, consoante sintetiza seu idealizador:

conjunto dessas relações de produção constitui a estrutura econômica da sociedade, isto é, a base real sobre a qual levanta-se a superestrutura jurídica e política, à qual correspondem formas determinadas da consciência social²⁸.

Conquanto Karl Marx²⁹ não tenha contribuído de forma efetiva para uma construção da problemática do Estado, sob uma perspectiva orgânica, possibilitou a abertura de caminho, ao propiciar os elementos essenciais para o estabelecimento de sua caracterização teórica. E isso a partir da constatação de que sendo a estrutura econômica o fundamento do próprio Estado, ela é o ponto de partida para outras indagações sobre o tema.

A origem do Estado, segundo Frederich Engels³⁰, surge da conexão histórica entre família, propriedade e Estado. Nasceu, historicamente, para conter o ímpeto da luta de classes, com a regulação jurídica de suas lutas, a fim de que não se tornassem incontroláveis. Conclui no sentido que o poder público é o poder organizado de uma classe para oprimir outra³¹.

Pois bem. No Brasil predomina a livre iniciativa e a economia de mercado, preceito constitucional, embora não deva ser ignorada a tendência assumida pelo capitalismo monopolista, que se contrapõe ao capitalismo concorrencial, o que revela a importância do Estado como mecanismo regulador, na defesa do cidadão. Diante do conflito que caracteriza o processo de acumulação capitalista, via concentração, cabe ao Estado o papel de neutralizar os efeitos perversos decorrentes. Isto porque, na concepção de Marx e Engels, citados por Luciano Gruppi, o “Estado é a expressão da dominação de uma classe, mas também um momento de mediação”.³²

²⁸ Ibidem, p. 27.

²⁹ Ibidem.

³⁰ Ibidem.

³¹ Ibidem.

³² Ibidem, p. 31.

1.3 Bem-estar social e direitos fundamentais

No epicentro dos direitos fundamentais fincam-se os valores cimentados por elementos essenciais que pautam o ordenamento superior do sistema legal. Daí sobressai-se nesse plano como um mandamento de ordem axiológica que plasma sua aplicabilidade. Deles, portanto, podem ser extraídos os substratos conformadores de dignidade humana, mesmo que inexistisse sua positivação constitucional.

Inegável, por todos os títulos, a substancialidade da vida aberta sempre à incorporação daquilo que valoriza o homem em toda a sua plenitude, como centro de atenção a ser dispensada pelo direito. Como diretriz maior que baliza o texto constitucional, cumpre ao Estado emprestar-lhe proteção efetiva.

Disso resulta que tanto a ordenação social quanto a econômica tem o mesmo peso, já que são institucionalizadas em função das necessidades humanas. Isto porque, para a epistemologia jurídica, o homem se afigura a razão de toda a normatividade, pois sem ele tornar-se-ia desnecessária e, portanto, desprovida de qualquer sentido. Assim, a dignidade da pessoa humana configura aquilo que “confere unidade de sentido e de concordância prática ao sistema de direitos fundamentais”³³.

Ninguém pode negar o caráter de universalidade que permeia o sentido da expressão *dignidade da pessoa humana* no contexto da nova hermenêutica. Decerto, segundo Fábio Konder Comparato³⁴, ela constitui a própria razão de ser do Estado, na medida em que a erige ao nível de seu fundamento em face da importância de que se reveste dentro do contexto social, econômico e político, como em suas palavras:

A nossa Constituição de 1988, [...], põe como um dos fundamentos da República “a dignidade da pessoa humana” (art. 1º, inciso III). Na verdade, este deveria ser apresentado como o fundamento do Estado brasileiro e não apenas como um dos seus fundamentos.

³³ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1993. p. 166. v. 4.

³⁴ COMPARATO, Fábio Konder. Fundamentos dos direitos humanos. In: DINIZ, José Janguê Bezerra (coord.). **Direito Constitucional**. Brasília, DF: Consulex, 1998. p. 176.

Completa seu pensamento, afirmando:

[...] se o direito é uma criação humana, o seu valor deriva, justamente, daquele que o criou. O que significa que esse fundamento não é outro, senão o próprio homem, considerando em sua dignidade substância da pessoa, cujas especificações individuais e grupais são sempre secundárias.

Dentro dessa perspectiva, tem-se que a vida é imanente à própria natureza ao revelar uma faceta do seu passo qualitativo. Assim, encarna “*un salto axiológico em la natureza*”³⁵, daí o seu caráter antropológico que plasma o direito que se constrói no interior do fenômeno jurídico. Configura, portanto, um “*predicado substancial no accidental, que señala una categoría de entes, cuyo principio de ser y de vida es una forma substancial animada, el alma*”³⁶.

Por outro lado, há certa corrente do pensamento que pugna pelo endeusamento do Estado como se fosse este um fim em si mesmo. Nessa linha, toma-o como o centro nevrálgico de todo o interesse público, relegando a pessoa moral a um segundo plano, ao proclamar a supremacia daquele sobre esta em face da negação peremptória de sua própria identidade.

Como resposta a esse absurdo, Kant argumenta que a pessoa, como realidade pensante, não se dilui entre valores que podem ser sopesados, confrontados ou mesmo ponderados, tomando-se como parâmetro uma escala valorativa. A Declaração Universal dos Direitos Humanos, celebrada, em 1948, na capital francesa, reconhece a pessoa como valor supremo e como símbolo da dignidade intrínseca à espécie humana. Assim, “como ser livre e racional, o homem existe de forma absoluta como uma meta”³⁷.

José Afonso da Silva³⁸ não discrepa desse entendimento:

Poderíamos até dizer que a eminência da dignidade da pessoa humana é tal que é dotada ao mesmo tempo da natureza de valor supremo, princípio constitucional fundamental e geral que inspira a ordem jurídica.

³⁵ MAGGI DE GANDOLFI, Maria Celestina Donadio. **Biodiversidade y biotecnología**: reflexões em biotécnica. Buenos Aires: Educa, 2004. p. 95.

³⁶ Ibidem, p. 95.

³⁷ MIRANDA, op.cit., p. 166.

³⁸ SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 147.

Mas a verdade é que a Constituição lhe dá mais do que isso, quando a põe como fundamento da República Federativa do Brasil constituída em Estado Democrático de Direito. Se é fundamento é porque se constitui num valor supremo, num valor fundante da República, da Federação, do país, da democracia e do Direito. Portanto, não é apenas um princípio da ordem jurídica, mas o é também da ordem política, social, econômica e cultural. Daí sua natureza de valor supremo, porque está na base de toda a vida nacional.

1.4 A Dignidade da pessoa humana como fundamento da República

Ao estabelecer a disciplina dos princípios fundamentais, a Constituição Federal elege a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil. Isto porque confere primazia aos direitos humanos os quais devem receber toda proteção do Estado que, assim, busca balizar os parâmetros referidos ao seu conceito e a necessidade de enfatizar sua relevância.

Nessa linha, a Declaração Universal dos Direitos Humanos dispõe que “todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e direitos”. Já no preâmbulo, enfatiza a “fé nos direitos fundamentais do homem, na dignidade e no valor da pessoa humana” (Art. I e preâmbulo).

O Governo brasileiro, mediante Decreto n.º 678, de 6 de novembro de 1992, promulgou a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, assentando em um dos seus dispositivos:

A Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), celebrada em São José da Costa Rica, em 22 de novembro de 1992, apensa por cópia ao presente decreto, deverá ser cumprida tão inteiramente como nele se contém.

Busca produzir um resultado em proveito de uma causa, qual seja a de alinhar a conjugação de esforços federais, estaduais e municipais em favor de todos dentro de parâmetros visando a elevar e proteger a dignidade do homem. Não é outro senão esse propósito de tornar efetivo o mandamento constitucional porque consumado no plano legal, surtindo os efeitos perseguidos pelo legislador constituinte.

Jürgen Habermas ao examinar a questão conceitual da dignidade humana e a utopia dos direitos humanos questiona, de início, a procedência

destes com relação àquela. Nesse aspecto, há uma tentativa de evidenciar a conexão da moral com o direito positivo, especialmente nos discursos sobre direito constitucional e direito das gentes, conforme se vê:

A idéia da dignidade humana é a dobradiça conceitual que conecta a moral do respeito igual por cada um com o direito positivo e com a legislação democrática de tal modo que, na sua cooperação sob circunstâncias históricas favoráveis, pode emergir uma ordem política fundamentada nos direitos humanos³⁹.

Aprofundando a discussão, Habermas toma em consideração a genealogia dos direitos humanos, desvendando o papel da dignidade humana no plano dos deveres morais e jurídicos, assim se posicionando:

As doutrinas modernas da moral racional e do direito racional apóiam-se no conceito fundamental da autonomia do indivíduo e no princípio do respeito igual por cada um. Esse fundamento comum da moral racional e do direito racional obscurece muitas vezes diferença decisiva entre eles: enquanto a moral nos impõe deveres que perpassam completamente todas as esferas de ação, o direito moderno cria espaços livres ao arbítrio privado e à configuração da vida individual⁴⁰.

E acrescenta: “Com a positivação dos primeiros direitos humanos, criou-se uma *obrigação jurídica* de realizar o conteúdo moral transcendente que se impregnou na memória da humanidade”⁴¹.

Também Ingo Wolfgang Sarlet traz sua contribuição em torno da questão, asseverando que:

Além dos aspectos já considerados, importa consignar, todavia, que os direitos humanos e os direitos fundamentais compartilham de uma fundamentalidade pelo menos no aspecto material, pois ambos dizem com o reconhecimento e proteção de certos valores, bens jurídicos e reivindicações essenciais aos seres humanos em geral ou aos cidadãos de determinado Estado, razão pela qual se poderá levar em conta tendência relativamente recente na doutrina, no sentido de utilizar a expressão ‘Direitos Humanos Fundamentais’, terminologia que abrange as esferas nacional e internacional de positivação (grifo do autor)⁴².

Nesse diapasão, Ingo Sarlet põe em relevo, por uma questão de coerência com os valores democráticos, que uma Constituição não poderá, sob a

³⁹ HABERMAS, Jürgen. **Sobre a Constituição da Europa**: um ensaio. São Paulo: Unesp, 2012. p. 10.

⁴⁰ Ibidem, p. 21.

⁴¹ Ibidem, p. 31.

⁴² SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais sociais na Constituição de 1988. **Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, nº 1, p. 1, 2001. (Centro de Atualização Jurídica, CAJ). Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 7 ago. 2013.

égide de um Estado Social de Direito, jamais “negligenciar o patamar de desenvolvimento social, econômico e cultural da comunidade”⁴³. Do contrário, tal descuido, capaz de quebrar a força de sua normatividade, poderá, também, comprometer a possibilidade de atingir uma plena efetividade⁴⁴.

Veja-se nesse sentido o ponto de vista esposado por Garcia Pelayo:

*Los valores básicos del Estado democrático liberal eran la libertad, la propiedad individual, la igualdad, la seguridad jurídica y la participación de los ciudadanos en la formación de La voluntad estatal a través del sufragio*⁴⁵.

Não resta dúvida que o Estado social de direito incorpora, em toda a plenitude, os valores essenciais acima decantados por Garcia Pelayo, entretanto, o que pretende é torná-los exequíveis, emprestando-lhe conteúdo substantivo. E, por consequência, reconhecer que os direitos individuais e a sociedade civil, reciprocamente, estão empenhados na efetivação dos direitos e garantias fundamentais assegurados pela Constituição da República.

1.5 Opção da Constituição pelo Estado Social

A Constituição de 1988 estabeleceu uma clara opção pelo Estado social que, na visão de Paulo Bonavides⁴⁶, pode ser definido como consagrador do primado da sociedade sobre o indivíduo, eleitor da técnica intervencionista e planejador da sua ação em nome do bem-estar coletivo e da segurança das relações de produção, pretendendo, sobretudo, a legitimação com base no estabelecimento da justiça social. Entre esta intenção declarada e a viabilidade de sua verdadeira incorporação no seio da sociedade brasileira há um fosso difícil de ser transposto.

Nessa linha de inteligência, o referido jurista chama atenção para o fato de que o Estado Social caracteriza o próprio espelho da democracia, cuja legitimidade procede da natureza do gênero humano, equivalendo-se a um

⁴³ Ibidem, p. 38.

⁴⁴ Ibidem, p. 38.

⁴⁵ PELAYO, Garcia. **Las transformaciones del Estado contemporáneo**. Madrid: Alianza Universidad, 1977. p.26-27.

⁴⁶ BONAVIDES. Paulo. **Política e Constituição**: os caminhos da Constituição. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 407.

pensamento de justiça⁴⁷. Daí realçar-se a magnitude dos princípios como o da aplicação direta ou imediata de normas que definem direitos e garantias fundamentais nas constituições, que possibilitam sua vinculação estrutural no plano da normatividade à Nova Hermenêutica⁴⁸.

A democracia aspira, na perspectiva do bem comum, uma sociedade plasmada no espírito entre iguais. A partir de sua conectividade com o ordenamento político estabelece com ele um elo permanente forjado na igualdade como canal para sua realização plena. Daí, a observação de Antonio Torres Del Moral: *“En resumen también hemos de incluir el principio de igualdad como rasgo esencial del constitucionalismo democrático”*⁴⁹.

Por conseguinte os valores e princípios, que merecerão um capítulo especial, mais adiante, têm primazia na análise em que se empreende em torno do Estado Social e Democrático de Direito, conforme assinala Antonio Torres:

*De modo y manera que la libertad y la justicia parecen valores propios del Estado de Derecho, la igualdad connota más inmediatamente con el concepto de Estado social y el pluralismo político – junto con libertad – puede entenderse como un valor más próximo al concepto de democracia*⁵⁰.

A engenharia dessa construção doutrinária perpassa por uma dimensão ética e filosófica como elemento fundante dos valores axiológicos em que se assentam os direitos humanos. Dialeticamente, é factível, à luz da teoria jurídica, incorporada por elementos substantivos, discutir a amplitude dos direitos sociais, à luz dos direitos humanos fundamentais também denominados direitos humanos, direitos individuais. O dado inicial dessa equação político-jurídica se circunscreve ao tema da tributação comprometida com a função social que lhe cabe realizar no plano da efetividade.

⁴⁷ _____. **Teoria constitucional da democracia participativa**: por um direito constitucional de luta e resistência, por uma nova hermenêutica, por uma repolitização da legitimidade. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 163.

⁴⁸ Ibidem, p. 163.

⁴⁹ DEL MORAL, Antonio Torres. Realización del Estado Social y Constitución Económica. In: BECERRA, Manuel José Terol (director). **El Estado Social y sus exigencias constitucionales**. Valencia: Triabt Lo Blanch, 2010. p. 57.

⁵⁰ Ibidem, p.53.

Edvaldo Brito, citando Hugh Dalton, tenta estabelecer a noção conceitual de bem-estar social, aduzindo:

Hugh Dalton é, no entanto, quem realmente formulou a teoria do moderno Estado de bem-estar social, a qual justifica a tributação, sob o prisma ético. É sintomática a sua afirmativa de que na base das finanças públicas há um princípio que não se pode esquecer. É o que se pode chamar de princípio do Maior Benefício Social⁵¹.

O processo relativo à satisfação dos direitos fundamentais pressupõe a mobilização da sociedade, em face da dimensão política e técnica que possibilitem sua realização efetiva. Então, essa articulação entre os direitos civis, políticos, econômicos e, sobretudo, culturais torna-se absolutamente imperativa para a consecução do esforço comum em torno do bem-estar social que cabe ao Estado viabilizar.

O Direito se vê ligado à ideia de justiça, daí porque seu estudo não pode ser dissociado da filosofia moral, enquanto possibilidade de modificação se o conteúdo formal atende ao objeto do conceito de bens. Transparece, assim, flagrante violação dos princípios ético-jurídicos as concepções que aparelham a legislação no interesse da corporação governamental fundado no direito da força econômica, e, portanto, podem ser consideradas como lesivas para um Estado de Direito social.

⁵¹BRITO, Edvaldo. **Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico**. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 41.

CAPÍTULO II

A FEDERAÇÃO E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

2.1 Noção sobre o Estado Federal

Não se pretende aqui adentrar na questão do federalismo pelo ângulo da ciência política, já que a abordagem pretendida insere-se no contexto do Estado Social, então se dirige ao aspecto da economia no plano da normatividade. Assim, propõe-se a examinar sua estrutura e organização, conforme a Welface Economics delineada por Joseph Stiglitz.

Tem por base as respostas que cada um oferece às questões relativas à 'economia do setor publico', cuja preocupação principal é compreender o papel do estado no processo de troca econômica. É a partir daí que se busca entender o funcionamento de um estado federativo – organizado em unidades autônomas de governo – e avaliar em que medida ele perde eficiência econômica pela inexistência de elementos que induzam a cooperação das unidades federadas (grifo do autor)⁵².

O federalismo fiscal concebido, nesses termos, estabelece os níveis de responsabilidade entre as pessoas políticas tanto no tocante à percepção de receitas quanto no que diz respeito aos encargos públicos a cada uma cometidos. Resultam tais recursos financeiros de transferências privadas, de empréstimos contraídos e de repasses intergovernamentais, conforme sistemática fixada pelas leis e a Constituição Federal.

O título República Federativa do Brasil incorpora em seu conteúdo um ideário que permeia toda a estrutura do direito posto, servindo, também, de parâmetro para os estudos em todos os ramos da atividade jurídica; de sorte que a problemática de interpretação e aplicação do direito perpassa pelo entendimento que se tem a respeito do sentido que a Constituição empresta ao mosaico de princípios fundamentais da ordem democrática em que se assenta o Estado do Direito.

Há, dessa forma, relação de pertinência entre os temas eleitos pelo legislador constituinte no que toca aos direitos fundamentais e a organização do

⁵² GARSON, Sol. **Regiões metropolitanas**: por que não cooperam? Rio de Janeiro: Letra Capital: Observatório das Metrôpoles: Belo Horizonte: PUC, 2009. p. 29-30.

Estado. Razão pela qual a ordem tributária deve interagir com a ordem econômica, em busca de uma conciliação útil, no sentido de melhor atender as demandas sociais, especialmente, aquelas relativas à saúde, à educação e à segurança da coletividade.

Justamente por isso é que cabe ao sistema tributário suprir o Estado dos recursos financeiros indispensáveis à consecução dos seus fins, revelando, assim, uma função social de relevância. Dentro dessa perspectiva cumpre-lhe contribuir para a promoção do desenvolvimento econômico e possibilitar que sejam reduzidas as desigualdades sociais como meta a ser atingida.

Cumprir registrar que dentre as teorias relativas à natureza jurídica do Estado Federal sobressai, como da maior relevância na esfera política e de direito, a concebida por Hamilton, Madison e Jau e veiculada na obra clássica *The Federalist*. Consiste na partilha de soberania, segundo a qual quando o mesmo se estrutura, aquela é repartida entre a União e os Estados. Dessa forma “União e Estados Membros, em vez de se encontrarem superpostos, com superioridade daquela sobre estes, achar-se-iam simplesmente justapostos, nivelados pela igualdade que lhes defere a co-soberania”⁵³.

Na ótica de Rafael Bielsa⁵⁴, o Estado federal revela-se por características comuns, sobressaindo-se: a) existência de Estados interiores, qualquer que seja a denominação que se lhes dê, Estados estes que formam o Estado geral; b) um vínculo de união entre eles, para formar um estado soberano, que, dotado de personalidade internacional, representa o todo nas relações exteriores.

Problema crucial no Estado federal diz respeito à necessidade de compatibilização entre os encargos cometidos a cada um dos entes autônomos da federação e os recursos financeiros indispensáveis à fixação da sua autonomia nesse plano. Conciliar, pois, a competência constitucional tributária com a receita própria de cada um constitui fator determinante na consecução dos objetivos

⁵³ RUSSOMANO, Rosah. **O princípio do federalismo na Constituição Brasileira**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965. p.29.

⁵⁴ BIELSA, Rafael. **Derecho Constitucional**. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1954.

perseguidos pelo Estado, a quem cumpre a tarefa grandiloquente de satisfação das demandas da sociedade, cada vez mais exigidas.

Como consequência da capacidade de auto-organização, atributo da autonomia deferida à União, aos Estados federados, ao Distrito Federal e aos Municípios, tais entes regem-se pelas constituições e pelas leis que adotarem. A marca característica do regime federativo é o exercício constante de cooperação como resultado do pacto nacional, que viabiliza a realização das tarefas reservadas em razão da repartição constitucional de competências entre eles distribuídas.

2.2 Princípios básicos

É imperativo consignar que a Constituição vigente consagra o princípio de federalismo ao explicitar no seu texto que:

A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e V - o pluralismo político⁵⁵.

De igual modo, o texto constitucional estabelece, em outro artigo, os objetivos em que se funda a referida Federação:

Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação⁵⁶.

Infere-se da Carta Magna que a forma federativa, sedimentando-se dentro de uma soberania única, é decorrente do somatório das diversas entidades autônomas que dão consistência ao Estado brasileiro. O federalismo busca, portanto, reunir os Estados dentro de uma estrutura sistêmica, que permita a livre participação e autonomia de cada um dentro do processo de desenvolvimento nacional.

⁵⁵ CF, art. 1º, incisos I a V.

⁵⁶ CF, art. 2º, incisos I a IV.

Cavalcanti assegura que a Federação “é por definição uma forma de Estado em que a unidade de todo soberano se concilia com uma multiplicidade de unidades territoriais que gozam de autonomia política e administrativa”⁵⁷.

Dentro dessa ordem de ideias, pode-se afirmar que os princípios fundamentais da Federação se concentram na autonomia e na participação, ou seja, na aptidão que têm as unidades federadas de manter seu próprio governo, bem como participar de modo efetivo do processo legislativo e de decisões importantes no contexto político nacional.

Vale observar que o princípio de autonomia caracteriza-se pela competência deferida aos estados federados no sentido de regerem-se por constituições por eles mesmos promulgadas. É evidente que as cartas estaduais devem cingir-se, entretanto, aos princípios essenciais formulados na lei fundamental do país.

Os estados federados têm competência para elaborar seus próprios ordenamentos legais, bem como manter suas estruturas organizacionais, com vistas a promover a melhor administração das múltiplas atividades estatais a seu cargo. Para tanto, podem se estruturar visando à organização de todos os poderes e órgãos indispensáveis ao desenvolvimento de suas funções primordiais, quais sejam: a realização de serviços públicos cada vez mais reclamados pelo interesse maior da coletividade que os integra.

2.3 Características e fundamentos do federalismo

Corroborando essa assertiva, Cavalcanti⁵⁸ afirma que é variável a forma federativa, mas tem sua caracterização fundamental na união de diversos estados autônomos, agasalhando uma única soberania. É nessa unificação globalizante do poder central (o da União) com os poderes estaduais (os dos Estados-membros), que se assenta a base fundamental da federação.

⁵⁷ CAVALCANTI, Temístocles Brandão. **A federação no sistema constitucional**. Estudos sobre a Constituição de 1967 e sua Emenda n.º1. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1977. p. 25.

⁵⁸ Ibidem.

Assim, a federação se caracteriza pela descentralização da atividade política, de tal sorte que os Estados federados, sob a tutela de suas próprias cartas constitucionais, podem estruturar seus poderes, fixando suas respectivas estruturas organizacionais. Evidentemente que sua organização deve se conformar com o Estatuto Supremo.

Temer, apud Saraiva⁵⁹, afirma que a federação se caracteriza pela:

descentralização política fixada na Constituição, em outras palavras, a distribuição constitucional de competência; e b) participação da vontade das ordens jurídicas parciais na vontade criadora de ordem jurídica nacional, vale dizer, a participação dos Estados Federados na formulação da ordem jurídica geral.

Releva notar o autor acima que a forma federativa comporta a coexistência do governo federal e estadual, cada um agindo de modo específico na sua esfera de competência. Vale dizer que “aos Estados são conferidos todos os poderes que, explícita ou implicitamente, não lhes sejam vedados por esta Constituição”⁶⁰.

Outra característica marcante da federação é a existência do Poder Legislativo federal exercido pelo Congresso Nacional, composto da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, este formado de representantes dos Estados e aquela de representantes do povo.

Por sua vez, o judiciário é exercido na esfera federal e estadual, consagrando, portanto, o texto constitucional vigente o dualismo do Poder Judiciário, que tem no Supremo Tribunal Federal o guardião da Constituição e estabilidade entre os Estados Federados e a União, e, conseqüentemente, o equilíbrio da federação.

Sem dissentir desse contexto, Sampaio Dória, dentro de uma perspectiva política, assevera que o federalismo é a fórmula histórico-pragmática de composição política que permite harmonizar a coexistência, sobre idêntico território, de duas ou mais ordens de poderes autônomos, em suas respectivas

⁵⁹ SARAIVA, Paulo Lopo. **Federalismo regional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1982. p. 24.

⁶⁰ Ibidem, p.24.

esferas de competências. Ambicionavam os Estados que o adotaram alcançar a unidade nacional através da diversidade regional e estabelecer um sistema de equilíbrio de poderes, pelo contraste das autonomias paralelas, numa época de domínio absoluto de monarquias centralizadas⁶¹.

2.4 Tributação na Constituição Federal

O Sistema Tributário Nacional insere-se no texto constitucional, que disciplina a competência dos entes autônomos da federação e a distribuição das receitas dela decorrentes. Da mesma sorte, elege as espécies tributárias e estabelece as limitações constitucionais ao poder de tributar, tendo como contenção os princípios e a imunidade impositiva.

Para melhor compreensão da temática, cumpre aduzir que os entes autônomos da federação ou pessoas políticas são: União, Estados e Distrito Federal e Municípios. Todos eles são dotados de autonomia financeira, na medida em que, para tanto, podem instruir a cobrar os tributos que lhe foram destinados pela Constituição Federal. Além disso, os Estados e os Municípios recebem, por meio de Fundos de Participação, recursos objeto de transferências intergovernamentais.

As competências tributárias estão definidas em nível constitucional referindo-se às espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, sociais e econômicas e empréstimos compulsórios. Com isso, visa promover o equilíbrio entre o gasto e a receita, inclusive em obediência às regras, nesse sentido, estatuídas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os tributos têm como substrato econômico bases fáticas encarnados pelo patrimônio, renda, e consumo “vendas de mercadorias e prestação de serviços”. Há tributos que oneram a atividade econômica em vários estágios (imposto sobre o valor agregado e outros são de baixa mobilidade e prestação de serviço).

⁶¹ DÓRIA, Antonio R. Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: Bushatsky, 1972.

É importante assinalar que a sistemática de transferência intergovernamental ganha relevo, na medida em que “pode contribuir para aumentar a eficiência na administração tributária com vistas à implementação de políticas públicas e para a compensação pelo efeito de externalidade”⁶².

O federalismo fiscal peca pela concentração excessiva de recursos financeiros no Poder Central, o que torna quase unitária na sua estrutura funcional tocante o esvaziamento das finanças municipais não lhes permite investimento de infraestrutura, saúde, educação e transportes e, especialmente, o saneamento básico.

Além do sistema iníquo da tributação vigente no Brasil que penaliza os trabalhadores e aos que produzem riquezas, acrescente-se a centralização do federalismo fiscal, que concentra no ente central, a União, montante expressivo da arrecadação em detrimento da economia estadual municipal.

Por outro lado, embora a repartição de receitas tributárias esteja explicitada no capítulo constitucional, trata-se de matéria de natureza financeira. De forma que foi ali colocada indevidamente, não sendo, entretanto, posição capaz de modificar suas características substantivas. Cuida-se, apenas, de mera formalidade na distribuição das matérias normalizadas.

Também se impõem limites ao poder de tributar, o qual deve respeitar princípios basilares do sistema republicano, dentre eles cumpre destacar: recepção, presunção de legitimidade da norma infraconstitucional, do direito adquirido e da eficácia, sem de resto olvidar os da *legalidade*, *interioridade*, *do não confisco* e, sobretudo, o da *capacidade contributiva*.

São, igualmente, obstáculos à imposição de bens e de pessoas afetadas pela norma constitucional imunizatória. Aqui, se protegem valores que expressam a consagração do interesse coletivo como manifestação de sua cultura e de suas crenças, nisso incluindo a filantropia e a benemerência, cujas

⁶² GARSON, op. cit., p. 37.

entidades assim contempladas atuam na linha auxiliar do Estado, bem como a reciprocidade que deve preponderar, nesse plano, entre os entes federativos.

2.4.1 Atividade financeira do Estado

Foi dito anteriormente que o Estado é o responsável pelo funcionamento dos serviços essenciais da população nacional, os quais, em última instância, buscam satisfazer as necessidades sociais e promover o bem comum. Para a consecução desse objetivo, é mister que o Estado disponha de recursos financeiros suficientes, sem o que, efetivamente, jamais poderá cumprir sua missão constitucional.

Com efeito, a obtenção do dinheiro promana das chamadas receitas públicas⁶³ derivadas, constituídas, na sua totalidade, dos tributos arrecadados coativamente, na forma de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Essas, sem dúvida, são as fontes pelas quais o Estado recorre para promover os serviços indispensáveis ao perfeito funcionamento das atividades estatais.

O Estado não exercita essa atividade de arrecadação de receitas de maneira arbitrária, mas dentro da legalidade, inspirado no princípio da equidade, tendo como parâmetro principal a capacidade contributiva das pessoas que fazem parte do polo negativo da obrigação tributária⁶⁴. Trotabas robustece esta posição ao afirmar que:

On a vu la place de l'impôt parmi les différentes recettes publiques qui permettent à l'Etat et aux collectivités locales de faire face aux charges publiques. En portant de cette présentation générale, l'impôt apparaît comme le procédé normal de répartition ne doit pas être arbitraire: il appartient à la science des finances d'élaborer les règles Qui assurent

⁶³ Cf. Ruy Barbosa Nogueira, "As receitas públicas podem se compor de rendas tributárias, também chamadas originárias, decorrentes de atividades econômico-privadas ou receitas tributárias. Por isso mesmo modernamente se fala em Estado tributário, porque predomina na atividade financeira do Estado o fenômeno da tributação. Mesmo do ponto de vista do indivíduo, o fenômeno tributário é hoje da maior relevância, pois que através de tributos diretos ou indiretos, praticamente não existe quem não seja contribuinte ou não esteja sujeito a colaboração, fiscalização ou outra prestação fiscal, de modo que o poder tributário do Estado é um dos poderes estatais mais presentes na vida do homem atual". In: _____. Poder tributário: conceito e autonomia. **Revista de Direito Administrativo**, [Belo Horizonte], v. 84, p. 341, abr.-jun.1966.

⁶⁴ É a relação jurídica de direito público através do qual o Fisco, na qualidade de sujeito ativo, exige o cumprimento da prestação pecuniária (objeto) do contribuinte, sujeito passivo, em consonância com a legislação tributária vigente.

*le rendement des impôts en recherchant l'aptitude à payer l'impôt par les facultés contributives*⁶⁵.

É verdade que o esforço direcionado no sentido de conseguimento de fundos, enfeixe, também, um conjunto de ações gerenciais, que vão desde a imaginação criativa para a taxaço sobre o comércio exterior, o patrimônio e a renda, a produção e circulação de mercadorias, bem como para a instituição de taxas e contribuições de melhoria, até a aplicação dos recursos financeiros obtidos, como assinala Aliomar Baleeiro⁶⁶, ao esclarecer que a atividade financeira⁶⁷ visa à obtenção, criação, gerência e dispêndio de dinheiro indispensável à satisfação das necessidades do Estado ou de pessoas de direito público⁶⁸.

Neste sentido também é o entendimento de Fonrouge:

Parecería necesario recordar, por sabido, que el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas – pecuniarios

⁶⁵ TROTABAS, Louis. **Manuel de droit public et administratif**. Paris: Dalloz ETO, 1962. p. 372.

⁶⁶ BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. Rio: Forense, 1979.

⁶⁷ Cf. Igor Tenório, “a atividade financeira decorre da idéia de que cabe, hoje, ao poder público, prover os serviços de natureza social e de interesse ao bem comum, implicando, sua satisfação, no estabelecimento e funcionamento dos serviços públicos. Incumbe, por igual ao Estado zelar pelos objetivos políticos permanentes da coletividade”. In: _____. **Curso de Direito Financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Mabri, 1970. p. 29. Emanuele Morselli ensina: “No intuito de constituir fundos indispensáveis capazes de satisfazer às necessidades públicas, desenvolve o Estado certa atividade que da palavra ‘finanças’ se denomina financeira” (grifo do autor). In: _____. **Curso de Ciências de Finanças Públicas**. [S.l.: Edições Financeiras, 1959]. p. 11.

⁶⁸ Cf. José Cretella Júnior “são pessoas jurídicas públicas as que têm por escopo a satisfação dos interesses públicos, ou seja, interesses que são ou do Estado ou de entidades por ele constituídas ou reconhecidas”. In op. cit., p. 51. Diogo de Figueiredo Moreira Neto define as pessoas jurídicas de direito público “como órgãos personificados, capazes de manifestar a vontade coletiva no campo da competência que se lhes abre, a cada um, a lei, fazendo-o sem violar outros interesses, coletivos ou individuais, que a própria legislação ressalve. In op. cit. Para Orlando Gomes “as pessoas jurídicas existem no direito público interno ou no direito público internacional. Neste, são pessoas jurídicas os Estados. No direito público interno, os grupos que representam a organização política e algumas entidades constituídas para a realização de fins públicos. A pessoa jurídica de direito público interno, por excelência, é o Estado, isto é, a nação politicamente organizada. Nos Estados de forma federativa, a pessoa jurídica desdobra-se. São também pessoas jurídicas os Estados-Membros e os Municípios. Não se admitiam outras, mas, ultimamente, a complexidade da administração pública obrigou a criação de organismos paraestatais, que, exercendo função pública, gozam de personalidade própria, atribuída para facilitar a ação administrativa. Esses entes são pessoas jurídicas de direito público: autarquias e instituições de interesse geral. Hoje são numerosos: institutos de assistência social, de previdência social, de disciplina de atividades econômicas, estabelecimentos de crédito popular, universidades”. In: _____. **Introdução ao Direito Civil**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 212.

*o de otra especie – y a la gestión o manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera*⁶⁹.

2.4.2 Estado e o poder de tributar

Examinada de modo isolado, a palavra *poder* pressupõe império, soberania, encerrando, assim, um sentido de autoridade. Revela, por conseguinte, um conteúdo impositivo que confere a alguém, em nome do Estado, o direito de deliberar, de agir ou de mandar; o poder é, pois, necessariamente, a faculdade que se manifesta através do texto constitucional, desdobrando-se segundo a organização política e administrativa do Estado.

Miguel Reale⁷⁰ entende que o poder como expressão de uma unidade social se coloca em plano superior aos indivíduos ou de outras unidades sociais particulares. E acrescenta: “é a autoridade a serviço da instituição, ou seja, de alto objetivo e de exterior aos homens que o exercem”.

Estribado numa concepção teórica, construída à luz da teoria geral do Estado⁷¹, Sahid Maluf⁷² ensina que o poder, substancialmente, é um só, uno e indivisível. E assegura que o Estado, em razão disso, não possui mais de duas soberanias, mas pode comportar pluralidade de órgãos que manifestem seu poder de soberano, ressaltando, entretanto, que cada um deles exerce o poder soberano de maneira plena, dentro de sua área de atuação. E acrescenta: “cada ato do governo, manifestado por um dos três órgãos, representa uma manifestação completa do poder”⁷³.

De igual raciocínio também compartilha De Plácido Silva, ao asseverar que o vocábulo poder, no sentido que lhe é dado pelo Direito Público, exprime, de maneira geral, a instituição ou o órgão a que se atribui determinada parcela de

⁶⁹ FANROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero e Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1976. p. 3.

⁷⁰ REALE, Miguel. O bem comum como fundamento da soberania e do Direito. In: _____. **Teoria do direito e do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 107-114.

⁷¹ Cf. Sahid Maluf “a teoria Geral do Estado corresponde à parte geral do Direito Constitucional. Não é uma ramificação, mas o próprio tronco deste ramo eminente do direito público. Compreende um conjunto de ciências aplicadas à compreensão do fenômeno estatal, destacando-se principalmente a sociologia, a política e o direito”. In: _____. **Teoria Geral do Estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 27- 28.

⁷² Ibidem.

⁷³ Ibidem, p. 221.

soberania do Estado, para que possa, como autoridade, exercer funções na esfera jurídica, ou de ordem política e administrativa. E complementa o raciocínio, esclarecendo que poder significa:

O órgão ou a autoridade constituída para cumprir as finalidades do Estado, exercendo as funções que lhe são atribuídas, são vários e se designam poderes públicos; a função a ser exercida pela autoridade ou órgão instituído, cuja soma determina a sua própria competência⁷⁴.

Subsumindo o ponto de vista expendido anteriormente, Adauto Quirino Silva vem somar-se à corrente em questão, assegurando que:

O poder constituinte (ou assembléia constituinte), entidade metajurídica, é dotado de um poder geral indispensável à consecução dos objetivos estatais. E esse poder, que é o soberano, se especialize em subpoderes, dentre os quais o poder tributário, cujo exercício se efetiva mediante a outorga de competências tributárias deferidas, genérica ou especificamente, aos diversos níveis de governo⁷⁵.

Infere-se, disso, que o poder tributário está diluído entre as pessoas políticas (a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios). Cada esfera de governo, portanto, detém parcelas de poder conferidas pela Constituição, isto é, competência para a instituição de taxas, contribuição de melhoria e impostos nos casos previstos na lei maior. Revela notar, ainda inspirado no princípio da legalidade, que o tributo nas suas espécies já referidas somente poderá ser instituído ou aumentado se a lei assim determinar.

Convém salientar que para Héctor Villegas:

A competência tributária (ou poder tributário) é a faculdade que tem o Estado de criar unilateralmente tributos, cujo pagamento será exigido das pessoas submetidas a sua soberania. Isto, em outras palavras, importa no poder coativo estatal de competir os particulares para que lhe entreguem uma porção de suas rendas ou patrimônios, cujo destino é o de cobrir as distribuições de benefícios, o qual implica no cumprimento de sua finalidade de atender necessidades públicas⁷⁶.

Do quanto foi dito é de inferir-se que dentre os poderes explícitos na Constituição, encontra-se o poder tributário, que se reveste da maior importância,

⁷⁴ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio: Forense, 1975. p. 1169-1170.

⁷⁵ SILVA, Adauto Quirino. **Direito Tributário**: comentários ao Sistema Tributário Nacional. São Paulo: Ed. Sugestões Literárias, 1980. p. 6.

⁷⁶ VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1980. p. 82.

tendo em vista que é através dele que o Estado realiza os seus fins. E isso porque a atividade financeira do Estado consiste essencialmente na arrecadação dos tributos, ou seja, recursos para fazer face à execução das leis ao exercício de governo e a administração dos negócios públicos, e que são oriundos, na sua quase totalidade, das receitas públicas derivadas.

2.4.3 Dever de pagar tributos exige contrapartida

O dever de pagar tributos não deve se nortear apenas pelo apetite voraz do estado fiscal e, como tal, em decorrência da força embutida no conteúdo de uma lei posta de modo unilateral pelo legislador. Exige, antes de tudo, o consenso da sociedade como fator determinante de sua legitimidade. A questão consensual implica reciprocidade entre o Estado e o contribuinte no plano da eticidade no que toca a imposição. Esse processo de interação se afigura necessário a fim de que o sacrifício referente à apropriação do patrimônio privado não seja intolerável.

É patente, portanto, a iniquidade do sistema tributário nacional, incapaz por sua natureza e estrutura, de dar uma resposta positiva as demandas do estado social. Indiferente a esse quadro de perplexidade, o discurso dos atores da cena jurídica se limita, apenas, a verberar sua indignação. Isso induz ao sentimento de que há necessidade de se mudar esse quadro, inclusive com a participação mais efetiva do poder judiciário.

Outro aspecto negativo diz respeito às múltiplas incidências cumulativas em detrimento da economia. Os impostos IOF, ISS, PIS-PASEP e COFINS dão exemplo dessa assertiva, culminando com a impossibilidade de determinar sua quantificação, mostrando falta de transparência. Isso implica ir além da bitributação tão decantada nos manuais, porém, ainda sem solução adequada.

O STN oculta elementos importantes, o que explica a total desinformação da maioria sujeita aos impostos relativamente ao preço final dos produtos e serviços. Esse comportamento, ao inserir tributo na composição do preço, de modo disfarçado, não se coaduna com os direitos dos contribuintes e

seu dever em pagar, tendo em vista o desrespeito à cidadania, única capaz de contribuir de modo positivo para construção da democracia.

A capacidade contributiva e econômica tão festejada em manuais de Direito Tributário e reproduzida em teses acadêmicas não passa de uma figura de retórica. A legislação é impotente para fazer prevalecer esse princípio tão maltratado por aqueles que veem o contribuinte como potencial sonegador em tributos.

Há, sem dúvida, algumas decisões judiciais, ainda tímidas, estabelecendo o primado da justiça fiscal ao reiterar a necessidade de que a atividade tributária trilhe o caminho da razoabilidade. Mas, é óbvio, para sua mensuração deverão ser consideradas todas as espécies tributárias inclusive as multas exorbitantes cobradas em decorrência delas ou não.

Os deveres instrumentais indevidamente considerados como obrigações acessórias, não observadas, geram multas, mesmo que não tenham qualquer relação de pertinência com o tributo. O que importa é arrecadar de qualquer maneira sem qualquer compromisso com a ética que deve presidir a coleta de tributos.

2.5 Limitações do poder de tributar

O poder tributário decorre da ação do Estado, detendo o monopólio do processo legislativo que põe a imposição, com supedâneo em Norma Superior. Não se pode concordar com certa doutrina que essa manifestação possa extrapolar os limites delimitados pela segurança jurídica do contribuinte nessa matéria. De modo que essa constitucionalização da tributação⁷⁷ configura uma contenção ao abuso do poder normativo estatal.

⁷⁷ “La constitucionalización del fenómeno tributario supuso, entre otras cosas, la elevación de esos principios a la condición de principios econstitucionales y, por tanto, la atribución a los mismos de las notas de valor normativo que estos últimos ostentan; como señala Cortés Domínguez no cabe, en propiedad, hablar de principios tributarios que no sean principios constitucionales. Por tanto, los principios tributarios serán realización de valores superiores de base constitucional; si la justicia es uno de esos valores, habrá que convenir que los principios tributarios materiales encarnarán los criterios de justicia que deben regir las relaciones sociales que son objeto del Derecho tributario.

Para César García Nóvoa, a segurança jurídica em matéria tributária impõe-se como garantia de juridicidade do tributo, como em suas palavras:

La existencia de una normativa tributaria segura será una exigencia lógica a tener en cuenta sólo a partir del momento en que se adquiere el convencimiento de que, para garantizar la juridicidad del tributo, no basta una ley, sino que es imprescindible que la misma se adecue a determinados límites. Sólo se puede hablar de seguridad jurídica en el Derecho tributario desde el instante histórico en que se plantea le cuestionamiento de las normas que lo componen con la intención de combatir la arbitrariedad del legislador. Como ha recordado Valdés Costa, ésta sería la intención de las teorías casualistas, las cuales, a través de la búsqueda del fundamento de la norma, pretendieron enfrentarse a la cuestión de los límites de la acción legislativa en materia tributaria⁷⁸.

A conciliação entre objetivos econômicos e tributários, permeada por princípios, tem por escopo a realização de valores transcendentais na formulação de um sistema tributário⁷⁹ justo. Daí a necessidade de seu ajustamento à ordem econômica constitucional, na persecução de ordem social solidária.

Sem embargo, a distribuição de carga tributária não se afina com o modelo liberal, tendo a livre iniciativa como seu princípio ordenador. Na verdade, nesse plano histórico, os princípios tributários, por sua vez,

Son solo instrumentos de tutela del orden liberal, de garantía de prevalencia de los intereses individuales, en suma, de salvaguarda de la posición de las clases propietarias.

[...]

*Así, los principios tributarios tradicionales llamados ‘sustantivos’ – especialmente la capacidad económica, pero también la igualdad, progresividad, generalidad y no confiscatoriedad – son básicamente principios de ordenación de lo que se entiende como un “impuesto justo” (grifo do autor). In: NOVOA, César García. **El principio de seguridad jurídica en materia tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 105-106.*

⁷⁸ Ibidem, p. 102-103.

⁷⁹ *Un Estado de Derecho que tendrá como fin superior la realización de la justicia, pero que también se caracterizará por la creación de un orden de seguridad jurídica, pues eso es lo que impone el art. 9.3 de la Constitución. Justicia y seguridad serán valores positivados que el Parlamento deberá cubrir e interpretar y que, como tales, matizan la legalidad. Por ello, estamos ante una acepción de la justicia que procede directamente del concepto que ampara la idea de Estado de Derecho, idea que se extiende a todos los ámbitos del ordenamiento jurídico y también al Derecho tributario. Ello dará pie a formular los principios de justicia tributaria dentro del valor justicia que la Constitución proclama y de modo armónico con el resto de valores superiores auspiciados por el ordenamiento constitucional del Estado de Derecho. En la doctrina alemana se destaca la innecesidad de consagrar expresamente el principio de capacidad contributiva, pues si de los fundamentos del Estado social de Derecho se deriva la igualdad de todos frente a la norma, con la consiguiente interdicción de la arbitrariedad, el criterio que debe regir la acción pública para realizar la igualdad en materia tributaria no puede ser otro que el establecimiento de los tributos en función de la capacidad económica individual. Idem. Ibidem, p.108-109.*

El poder tributario, como expresión del poder normativo del Estado para imponer obligaciones, es decir, como manifestación de una forma de 'injerencia' del Estado, supone, desde la óptica constitucional, el condicionamiento de esa injerencia por una determinada ordenación superior (grifo do autor)⁸⁰.

2.6 Tributos e suas espécies

Antes de se estabelecer o conceito de tributo, cumpre, preliminarmente, fazer-se uma abordagem aligeirada sobre as receitas públicas que, conforme Cláudio Martins⁸¹, são "os meios materiais levantados pelo Estado para atender às suas despesas". De outro tanto, Aliomar Baleeiro define receita pública, afirmando que: "É a entrada que integrando no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo"⁸².

As receitas públicas classificam-se em originárias e derivadas. As originárias são aquelas retiradas do próprio patrimônio do Estado, através de atividades por este exploradas, podendo ser de natureza industrial, comercial ou patrimonial. As derivadas são as receitas retiradas, de modo compulsório, do patrimônio privado, ou seja, aquelas arrecadadas dos contribuintes sob a forma de tributos.

Feita essa ponderação, cabe dizer que a noção de tributo guarda, portanto, estreita correlação com as receitas derivadas a qual está implícita na legislação que estatui as normas gerais de direito financeiro, como sendo: a *receita* derivada, instituída pela entidade de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por estas entidades⁸³.

Vale salientar, entretanto, que a definição de tributo que melhor se aproveita ao presente estudo está expressa na legislação positiva codificada: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se

⁸⁰ Ibidem, p. 105-106.

⁸¹ MARTINS, Cláudio. **Normas gerais do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1969. p. 38.

⁸² BALEEIRO, op. cit., p. 130.

⁸³ Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.

possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada⁸⁴.

2.7 Função social do tributo

Questão da maior relevância dentro do contexto atual é aquela que diz à função social desempenhada pelo Estado no mundo moderno, através de ações políticas de alcance econômico-social. Com isso, ele busca cumprir sua missão grandiloquente ao assegurar ao homem, tema central de suas preocupações, a segurança indispensável ao atingimento da plenitude de sua natureza humana. Essa é a função basilar do Estado.

Decorrente disso, a política social tem-se direcionado no sentido de valorizar o trabalho humano, através da promoção dos meios necessários que possibilitem a mais completa segurança do homem. Essa política traduz-se na efetiva realização de atividades voltadas para higiene, instrução, assistência e previdência social e utilidades públicas, consistentes no oferecimento da prestação de serviços diversos explorados pelo Estado, como energia, água, luz, telefone, gás e outros.

Cavalcanti de Carvalho sustenta que todo o esforço empreendido nesse campo pelo Estado, aqui considerado como instrumento de bem-estar social, pode ser traduzido como a manifestação da política social dos governos, entendida esta como atividade do Estado endereçada no sentido de atenuação e solução dos males e problemas sociais, com fundamento nos princípios da solidariedade e da colaboração de classes⁸⁵.

Sob o ponto de vista econômico-social, a segurança do homem é da maior relevância, porquanto pressupõe o aumento dos padrões de produtividade dentro da atividade por ele desenvolvida, através do Estado. Verifica-se aí a satisfação de uma necessidade de bem produzir, como acentua Carlos Guide⁸⁶,

⁸⁴ C.T.N., art. 3º.

⁸⁵ CARVALHO, Manuel Cavalcanti de. **Evolução do Estado brasileiro**. Rio de Janeiro: Editor Coelho Branco. 1941.

⁸⁶ GUIDE, Carlos. **Compêndio d'Economia Política**. Porto Alegre: Ed. Globo, 1960. p. 37.

"as necessidades do homem constituem o motor de qualquer atividade econômica".

Evidentemente que o homem não teria condições de arcar com o ônus decorrente das despesas com acidentes determinados por causas técnicas e sociais por ele sofridos sem que os possa modificar. Nessas condições, o Estado tomou a iniciativa de chamar a si esse encargo, através de um mutualismo compulsório, de que falou Orlando Gomes e Elson Gottschalk⁸⁷.

Acolhendo, ainda, um apelo ditado pela própria evolução da comunidade nacional, face, inclusive, à lei de solidariedade social, coube ao Estado coordenar todos os esforços indispensáveis à participação dessa mesma coletividade no processo de repartição dos encargos públicos, tendo em vista que segundo Carlos Guide, "todos colhem os frutos da produção"⁸⁸.

Por justa razão, as regras jurídicas brotam do universo social, como resultado de diversas tendências políticas aglutinadoras das forças mais representativas da sociedade. São, por conseguinte, produto do pensamento jurídico, uma transformação resultante da conduta coletiva. Corroborando essa assertiva, Ezio Vanoni afirma que:

A norma jurídica em sua substância, ou seja, como norma de conduta, surge da própria vida social e é a resultante da fusão das diversas forças políticas, religiosas, morais e econômicas que se manifestam e se contrastam na sociedade. O legislador elabora o produto da consciência jurídica coletiva e lhe confere a sua autoridade, transformando a norma de conduta em norma jurídica⁸⁹.

O legislador, portanto, não dita normas isoladas, não é consoante o autor acima citado um déspota impositor da sua própria vontade. Dessa maneira, as normas jurídicas que objetivam a criação de tributos indispensáveis à cobertura dos encargos governamentais são elaboradas sob o estrito ponto de

⁸⁷ GOMES, Orlando; GOTTSCHALK, Elson. **Curso de Direito do Trabalho** Rio de Janeiro: Forense, 1975. v. 2.

⁸⁸ GUIDE, 1960, p. 509.

⁸⁹ VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952. p. 122.

vista da equidade, de sorte que, ainda segundo Exio Vanoni, "cada qual deve contribuir para o bem comum na proporção das forças de que dispõe"⁹⁰.

⁹⁰ Ibidem, p. 81.

CAPÍTULO III

ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DA ORDEM ECONÔMICA

3.1 A ordem econômica nas Constituições

As constituições brasileiras vêm, desde 1934, dando ênfase a questão pertinente à atividade econômica, especialmente delineando os elementos que devem promover a justiça social. Nesse particular aspecto, tenta conciliar a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano, erigindo tais postulados como normas fundamentais da ordenação econômica.

Parte-se do pressuposto que a economia guarda relação de pertinência com o direito, tendo em vista que o desempenho de modo harmônico de determinado sistema econômico “requer certo número de regras de direito que assegurem a apropriação e o uso dos fatores de produção, dos produtos e dos serviços”⁹¹.

Cuidou a Constituição de 1934 da liberdade de iniciativa privada ao dispor no seu texto de organização da economia, pautada nos princípios da justiça, como se vê: “A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a toda existência digna. Dentro desses limites, é garantia a liberdade econômica”⁹².

A inserção de capítulo específico disciplinando matéria vinculada à ordem econômica, no sistema constitucional, operou-se a partir de 1939, cuja Constituição permitiu, igualmente, sua agregação à ordem social, como se vê do enunciado, a saber:

É livre a iniciativa econômica particular. Não pode, todavia, desenvolver-se em contraste com a utilidade social ou de modo a causar dano à segurança, à liberdade, à dignidade humana. A lei determina os programas e os meios de fiscalização destinados à

⁹¹ VAZ, Manoel Afonso. **Direito Econômico**: a ordem econômica portuguesa. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1990. p. 54.

⁹² Constituição de 1934, Art. 115.

direcção e coordenação da actividade económica, pública e privada, para fins sociais⁹³.

Por outro lado, a Constituição de 1946 também não se distanciou dessa mesma perspectiva programática, ao assentar como regra básica da actividade económica: “A ordem económica deve ser organizada conforme os princípios da justiça social, conciliando a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano”⁹⁴.

Pela mesma forma, a Constituição de 1967 não fugiu a esse ideário, associando-se a outros princípios vinculados a promoção da justiça social, conciliando-os, de modo sistemático, com a valorização do trabalho humano. Dando, em contrapartida, ênfase à propriedade como instrumento de realização social, bem como ao desenvolvimento económico e harmonia entre os elementos de produção.

Veja-se o texto, a saber:

A ordem económica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios: I – liberdade de iniciativa; II – valorização do trabalho com condição da dignidade humana; III – função social da propriedade; IV – harmonia e solidariedade entre os fatores de produção; V – desenvolvimento económico; VI – repressão ao abuso do poder económico, caracterizado pelo domínio dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros⁹⁵.

Finalmente, a Constituição de 1988, mantendo a configuração entre o trabalho e a livre iniciativa, enumerou outros princípios básicos capazes de viabilizar a ordem económica por ela concebida. Em um parágrafo, assegurou o livre exercício da actividade empresarial como forma de permitir a efetivação empreendedora dos agentes económicos sem a peia dos órgãos públicos. Eis como está redigida a regra definida:

A ordem económica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

⁹³ Constituição da Itália, Art. 41.

⁹⁴ Constituição de 1946, Art. 145

⁹⁵ Constituição de 1967, Art. 157.

I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade; IV – livre concorrência; V – defesa do consumidor; VI – defesa do meio ambiente; VII – redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – busca do pleno emprego; IX – tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte⁹⁶. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei⁹⁷.

Como se observa, a Constituição Federal, além de prevê expressamente o conteúdo substantivo do ordenamento econômico e social, assegura a livre iniciativa nesse campo de atuação privada. Elege-a, pois, a condição de instrumento indispensável ao desenvolvimento do país, tendo como plano de corolário a valorização do trabalho produtivo em prol do progresso econômico e social.

Remete à lei complementar a definição dos setores considerados estratégicos nos quais veda a atividade às empresas privadas e a outras da mesma natureza, especialmente, àquela reservada ao monopólio estatal. Cumpre, pois, ao Estado exercer, para tanto, seu papel regulador com vistas a assegurar o interesse geral e os direitos dos trabalhadores e estabelecer a disciplina da atividade econômica e os investimentos por parte de pessoas, a fim de garantir a sua contribuição para o pleno desenvolvimento do país, de acordo com o plano delineado para a ação governamental.

3.2 Pressupostos da ordem econômica na Constituição de 1988

No plano conceitual, o termo ordem⁹⁸ é empregado no sentido de conjunto de regras e princípios dispostos coerentemente, voltado para o atingimento de determinado fim. Daí sua concepção de natureza sistemática, permeada por elementos que guardam compatibilidade, visando a realização das metas prescritas pelo direito constitucional-econômico. A indagação do seu

⁹⁶ Constituição de 1998, Art. 170.

⁹⁷ Constituição de 1998, Art. 170. Parágrafo único.

⁹⁸ "O conceito de ordem se prende à correlação e correspondência hierárquica existente dentro do conjunto das normas, ligando as normas particulares a uma norma fundamental. O sistema se revela a partir do exame da correlação entre o conjunto normativo e o vivido. Haverá sistema se se verificar a coerência orgânica e funcional entre os elementos desses dois conjuntos. O Direito, como sistema de normas impostas, é reflexo de uma visão do mundo, de uma razão imanente à organização social". In: FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 46-47.

conteúdo sugere alguma dificuldade, face ao aspecto de complexidade de que se reveste como assinala João Bosco Leopoldino da Fonseca:

A indagação agora proposta envolve o entendimento de vários conceitos incluídos na complexidade de ordem, de direito e de economia.

O conceito de ordem traz-nos à mente idéias de organização, e, por isso mesmo, de uma seleção direcionada dos elementos que integram um conjunto. Essa seleção se faz, é óbvio, com um objetivo, com uma finalidade. Toda organização tem um direcionamento para uma meta, um encaminhamento de elementos para um futuro⁹⁹.

Para Max Weber¹⁰⁰, a tarefa da ciência jurídica é investigar o sentido dos preceitos cujo conteúdo se apresenta como uma ordem determinante da conduta de um círculo de homens. Esclarece o referido autor que esse procedimento empírico tenta “determinar o sentido lógico dos preceitos singulares de todas as classes, para ordená-los num sistema lógico sem contradição.” A ordem jurídica é que delimita esse sistema.

Sob a perspectiva do direito econômico, Max Weber aduz:

Chamamos ordem econômica à distribuição do poder de disposição efetivo sobre os bens e serviços econômicos que se produz consensualmente *consensus*, segundo o modo de equilíbrio dos interesses e a maneira como esses bens e serviços se empregam segundo o sentido desse poder fático de disposição que repousa sobre o consenso¹⁰¹.

Tomando como concepção do ordenamento jurídico a sua característica unitária, Norberto Bobbio¹⁰² tenta explicar as raízes de sua complexidade à luz da teoria da construção escalonada do mesmo, concebida por Hans Kelsen. Sua formulação é no sentido de que as normas de um ordenamento, no seu aspecto nuclear, não estão todas no mesmo plano, possibilitando, assim, a existência de normas superiores e inferiores.

Dentro desse raciocínio, entende que sobre a norma suprema repousa a unidade do ordenamento e é essa a unificadora das normas que compõem um ordenamento jurídico. Dir-se-ia que a norma fundamental deve

⁹⁹ FONSECA, 1995, p. 42.

¹⁰⁰ WEBER. Max. **Economia & Sociedade**: esboço de Sociologia Compreensiva. São Paulo: Pioneira, 1969, p. 251.

¹⁰¹ Ibidem, p. 251.

¹⁰² BOBBIO Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. Brasília: UnB, 1997

guardar pertinência com a ordem jurídico-econômica, a fim de preservar seu conteúdo de validade e, como tal, obrigar seu cumprimento, pois "se uma norma jurídica é válida significa que é obrigatório conformar-se a ela"¹⁰³.

Prevalece a ideia de que a Constituição não se circunscreve tão somente ao âmbito estritamente político, e que se limita a disciplinar as formas de Estado e de Governo, a organização e funcionamento dos poderes e as garantias e direitos individuais. De modo que, consoante salienta Manoel Gonçalves Ferreira Filho, as Constituições de inspiração liberal-democrática "correspondam elas, ainda que implicitamente, à concepção de que a sociedade e a economia estão fora do campo legítimo da ação do Estado"¹⁰⁴.

Por justo motivo, as Constituições contemporâneas, ao lado das normas da ordem política, estabelecem as normas da ordem econômico-social¹⁰⁵ que encerram a denominada Constituição econômica que "compreende a enunciação dos fins da política econômica, postulando, na sua conformação, a implantação de uma nova ordem econômica"¹⁰⁶.

No plano conceitual, Vital Moreira¹⁰⁷ a descreve como:

O conjunto de preceitos e instituições jurídicas que, garantindo os elementos definidores de um determinado sistema econômico, instituem uma determinada forma de organização e funcionamento da economia e constitui, por isso mesmo, uma determinada ordem econômica.

Devidamente articulado, esse conjunto normativo, dá forma à ordem econômica, no plano do mundo do ser, "é de se esperar que, como tal, opera a consagração de um determinado sistema econômico"¹⁰⁸. Daí a advertência

¹⁰³ Ibidem, p. 61.

¹⁰⁴ Ibidem, p. 256-257.

¹⁰⁵ "A expressão *Ordem Econômica* designa, com as expressões *Ordem Política* e *Ordem Social*, um universo presidido por princípios e regras jurídicas rígidas, que as informam, assegurando-lhes condições de existência, resguardo e equilíbrio, endereçando-se, em cada Estado, a *regra jurídica constitucional* e a *lei* contra qualquer tipo de ato atentatório perturbador da atividade humana, no seio de cada *Ordem*" (grifos nossos)¹⁰⁵. Vide: CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993. p. 39-49.

¹⁰⁶ Ibidem, p. 79.

¹⁰⁷ MOREIRA, Vital. Economia e Constituição. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. 19, p.103-165, 1976.

¹⁰⁸ MOREIRA, Vital. Economia e Constituição. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. 18, p. 57-117, 1975. p. 83.

veemente de Eros Roberto Grau, no sentido de que se assim não for não há como se conceber uma ordem econômica¹⁰⁹.

Resulta claro do exame procedido que a Constituição Federal contempla o regime de mercado, portanto, de índole capitalista. Autoriza esse entendimento a interpretação principiológica do seu conteúdo conformador da ordenação econômica constitucional. Desse ponto de vista não discrepa Eros Roberto Grau¹¹⁰, nos termos da posição que sustenta:

Os princípios, na sua interação, registram as marcas da ideologia constitucionalmente adotada. À luz por eles projetada, na sua globalidade, parte daquelas é prontamente dilucidada: a ordem econômica na Constituição de 1988 define opção por um sistema econômico, o sistema capitalista.

Não sem razão a afirmativa de Eros Roberto Grau que "há um modelo econômico definido na ordem econômica na Constituição de 1988"¹¹¹. Observa, ainda, o referido autor, no plano interpretativo e crítico, em que empreende exaustivo estudo, ser "certo que o conjunto dos princípios da ordem econômica, seus fundamentos e fins prosperam no sentido de permitir a construção, no nível infraconstitucional, dessa ordenação"¹¹².

Escrevendo sobre os princípios tipificadores da ordem econômica na Carta de 1988, Jorge Alex Athias aduz que "não paira dúvida que a ordem econômica preconizada pela Constituição assume os valores e absorve os pilares do modelo capitalista"¹¹³.

¹⁰⁹ O *sistema econômico* compreende um conjunto coerente de instituições jurídicas e sociais, de conformidade com as quais se realiza o modo de produção _ propriedade privada, propriedade estatal ou propriedade coletiva dos bens de produção _ e a forma de repartição do produto econômico _ há rendimentos da propriedade? Ou só rendimentos do trabalho? Ou de ambos? _ em uma determinada sociedade. A natureza das relações sociais de produção _ isto é, a posição relativa dos homens em face dos meios de produção _ é que, em última instância, distingue os sistemas econômicos. Vide: NUNES, António José Avelãs, **Os sistemas econômicos**. Coimbra: Edições Almedina, 1994. p. 24.

¹¹⁰ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990. p. 184-185.

¹¹¹ Ibidem, p. 289.

¹¹² Ibidem, p. 315.

¹¹³ ATHIAS, Jorge Alex. **A ordem econômica e a Constituição de 1988**. Belém, PA: Cejup, 1997. p. 88.

Após tecer considerações acerca do tratamento dispensado à matéria em nível constitucional, conclui que o modelo brasileiro optou pela absorção dos postulados básicos da livre iniciativa e da economia de mercado sem, contudo, abdicar do papel do Estado, quer como agente regulador e fiscalizador do mercado, que no seu papel essencial de traçar linhas básicas de estímulo a determinadas posturas dos agentes econômicos, objetivando a satisfação dos interesses econômicos¹¹⁴.

Não é razoavelmente plausível admitir que a ordem econômica consagrada pela Constituição seja apenas uma expressão sem qualquer consequência prática. Ao contrário, ao eleger os princípios de livre iniciativa e a dignidade do trabalhador como fundamento dessa ordenação, quis colocá-los como pilastra basilar de sua sustentação no plano normativo. Há, em razão disso, um reconhecimento da composição de sua base, aquilo sobre o que ela se constrói como ensina Tércio Sampaio Ferraz Junior¹¹⁵, acrescentando:

Afirmar a livre iniciativa como base é reconhecer na liberdade um dos fatores estruturais da ordem, é afirmar a autonomia empreendedora do homem na conformação da atividade econômica, aceitando sua intrínseca contingência e fragilidade; é preferir, assim, uma ordem aberta ao fracasso a uma "estabilidade" supostamente certa e eficiente. Afirma-se, pois, que a estrutura da ordem está centrada na atividade das pessoas e dos grupos e não na atividade do Estado. Isto não significa, porém, uma ordem do *laissez-faire*, posto que a livre iniciativa se conjuga com a valorização do trabalho humano.

O sentido dado à livre iniciativa é amplo dirigindo-se a toda atividade empreendedora, que deverá se pautar pela filosofia que inspira o mercado, "enquanto mecanismo de coordenação e organização dos processos econômicos..."¹¹⁶ Desse modo, não pode ser colocada em segundo plano, pois, o significado "papel do Estado agente normativo e regulador está delimitado, negativamente, pela livre iniciativa, que não pode ser suprimida"¹¹⁷.

¹¹⁴ Ibidem, p. 89.

¹¹⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Bem comum. LIMONGI, França (coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 23.

¹¹⁶ Ibidem, p. 22.

¹¹⁷ Idem p. 23.

Veja-se no mesmo sentido a posição adotada por José Carlos Cal Garcia¹¹⁸:

A concepção agasalhada pela Constituição no que concerne à ordem econômica e financeira é a que oferece oportunidade a uma sociedade aberta, pluralista, dotada de dinamismo econômico e social, dispondo de mecanismos institucionais que permitam resolver, de forma democrática, os problemas originários de tal dinamismo. Para tanto, o texto define os fundamentos, os objetivos e princípios a que se deve subordinar a ordem econômica, obrigatória para todos, e transforma o território nacional no grande espaço físico, social e econômico em que os agentes produtivos vão coexistir.

Escrevendo sobre a opção feita pela Constituição Federal, Paulo Bugarin e Antônio Fonseca¹¹⁹, no plano da sua ordenação econômica, entendem que a mesma “consagra a opção por uma economia de mercado. Essa é a referência-chave de um sistema capitalista, que repousa sobre um conjunto de princípios gerais aplicados à liberdade de produção e comércio de bens e serviços.”

Embora ponderando que a dogmática constitucional enseja certa perplexidade, o que dificulta o processo de interpretação, aduzem os autores antes citados que a implantação do modelo preconizado pela norma fundamental há de permitir o retorno social almejado, como se vê do ponto de vista sustentado pela sua doutrina:

O desígnio, no plano constitucional positivo, é a efetiva implantação de uma nova ordem capitalista. Essa ordem deve contemplar entre seus elementos fundantes a busca do estabelecimento de relações socioeconômicas promotoras de ganhos privados decorrentes de investimentos efetuados pelos agentes econômicos. Mas do que isso e associado a isso, deve haver uma necessária contrapartida de retorno social. Assim se espera harmonizar o amplo conjunto específico de princípios constitucionais integrantes desse novo regime econômico, homenageando-se a necessária integridade normativa constitucional¹²⁰.

Os elementos constitutivos da ordem econômica, a qual está vinculada à ideia de organização, de estrutura, possibilitam a jurisdicialização da economia. O legislador optou pela livre iniciativa e, a partir dela, estabeleceu

¹¹⁸ GARCIA, José Carlos Cal. **O conteúdo jurídico do devido Processo Legal**: interpretação dos direitos e garantias fundamentais. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito)— Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2005. p. 37.

¹¹⁹ BUGARIN, Paulo; FONSECA, Antonio. **Liberalismo na Constituição. Pontos de Vista**. [S.l., 200-]. Disponível em: <<http://www.centrodeestudos@agu.gov.br>>. Acesso em: 14 abr. 2011.

¹²⁰ Ibidem.

parâmetros para orientar a atividade privada, sinalizando, com isso, permitir que os empreendimentos devam pautar-se dentro do regime de liberdade admitido pela Constituição Federal. Agindo assim, a erigiu como princípio que se impõe ao legislador e ao modo de atuar dos agentes econômicos.

Desse modo, a Constituição enfeixa uma série de regras que devem orientar a ordem econômica, o que levou alguns doutrinadores a denominá-las de Constituição econômica, definida por Josaphat Marinho¹²¹ como:

o complexo das normas básicas reguladoras do fato econômico e das relações principais dele decorrentes. Nela se ajusta apenas o esboço dos vínculos essenciais ou das situações que podem gerar direitos e obrigações, por efeito da atividade produtiva.

A ordem econômica guarda estrita correlação com a jurídica, tendo em vista que a atividade econômica exige disciplina normativa com base na orientação por ela traçada. Com efeito, as relações jurídico-econômicas timbram pela sua complexidade, considerando que o processo evolutivo da economia tem raízes no ordenamento jurídico, em face dos elementos catalisadores que buscam conformar sua jurisdição. Mas não é somente isso, porquanto, segundo Manoel Afonso Vaz, o direito “pretende comunicar à economia a materialidade própria da valoração jurídica, mormente a justiça e a segurança nas relações econômicas”¹²². E acrescenta o referido autor:

Por isso, e no prosseguimento desses seus fins próprios, a norma jurídica assume-se como um factor dinâmico da direcção da economia, enquanto procura influir, condicionando ou consolidando, o comportamento dos agentes econômicos, determinando, assim, em boa medida, a evolução do processo produtivo¹²³.

E acrescenta: “É, pois, todo este fenômeno global e complexo de interação e comunicabilidade recíprocas que designamos por jurisdicização da economia”¹²⁴.

A ordem jurídica da economia funda-se nas regras constitucionais e legais que plasmam a atividade econômica, de modo unitário e coerente; de

¹²¹ MARINHO, Josaphat. Constituição Econômica. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 156, p. 1-14, abr.-jun. 1984. p. 12.

¹²² VAZ, op. cit., p. 43.

¹²³ Ibidem, p. 43.

¹²⁴ Ibidem.

sorte que os princípios fundamentais que lhe dão conformação inserem-se no texto constitucional, desenhando o modelo eleito pelo legislador constituinte a ser realizado pelo Estado e pela Sociedade.

O traço dominante definido da atividade e da organização da economia revela-se pela constitucionalização de valores caracterizados pela principiologia jurídica, que busca viabilizar o modelo político a ser implantado pelo Estado e pela sociedade.

O conflito distributivo de renda ocupa lugar de destaque no debate travado no cenário nacional, na medida em que afeta o modelo de sistema tributário adotado pelo constitucionalismo brasileiro. Sua análise merece ser aprofundada, partindo da permissão que a gestão tributária tem contribuído fortemente para acentuar os desníveis sociais.

Em verdade, afastando-se de princípios básicos como da equidade e da capacidade contributiva, a política fiscal adotada pelo Governo é concentradora de renda e, por isso, pouco tem pautado sua ação na vertente que implique a redução da miséria que aflige as camadas mais baixas da sociedade. Refletir sobre essa problemática é tarefa que depende do exame dos elementos constitutivos do modelo até aqui desenhado.

A sistemática adotada permitiu a determinação das bases econômicas, sob a desculpa de sua inserção na nova ordem internacional.

O papel reservado ao Estado no balizamento de sua atuação está definido no texto constitucional, que disciplina sua exploração direta, bem como na sua condição de agente regulador da atividade econômica. Tal diretriz impede que o Estado possa atuar na condição de empresário, explorando diretamente a atividade econômica.

Perfeitamente delineada na Constituição da República, a nova ordem jurídico-econômica afasta o Estado da participação direta em atividades que não lhe são própria, tais como as de natureza estritamente privada. Dentro dessa diretriz traçada pela constituição econômica, compete-lhe garantir a

eficácia, dos princípios nela explicitados, através do controle e do planejamento de governo, tornados efetivos no plano normativo.

É o sistema de regras ou a soma dos princípios criados para estabelecer o modo ou a maneira por que se deve proceder ou agir, dentro da sociedade, em que se vive, ou das instituições, de que se possa participar¹²⁵.

É o conjunto de prescrições que determinam e regem as atividades dos homens, de maneira que a ordem econômica configura a política que o Governo traça objetivando a valorização do trabalho e prestigiando a livre iniciativa como instrumento de atuação.

3.3 Os fundamentos da tributação e da ordem econômica

A rigor, a administração tributária não vem cumprindo o seu papel no sentido de envidar esforços objetivando dar efetividade à regra consubstanciada no art. 145, § 1º, da Constituição Federal. Não resta dúvida que o propósito que move seu modo de atuação encontra ressonância na ideia fixa do “arrecadar por arrecadar”, encarnada na filosofia adotada pelos governantes. Veja-se a respeito o que enfatiza a norma:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º - Sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal** e serão graduados segundo a **capacidade econômica do contribuinte**, facultado à **administração tributária**, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, **respeitados os direitos individuais** e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (grifo nosso).

Diante desse quadro, os Governos nos três níveis federativos, ao invés de induzir o processo de valorização da função social do tributo, vêm agindo em sentido contrário. O Sistema Tributário Nacional, além da complexidade de que se reveste em razão da parafernália de leis que o conforma, é extremamente regressivo, na medida em que penaliza os trabalhadores com a excessiva tributação sobre o consumo, taxando, principalmente, os produtos da cesta básica, comprometendo, também, a iniciativa privada. Os custos de produção

¹²⁵ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 576.

são afetados com as despesas decorrentes da interpretação da legislação tributária, bem como da burocracia para atender, nesse campo, as exigências fiscais.

A tributação, nesse aspecto, revela-se descompromissada com a ética e equidade, equidistante, portanto, aos postulados em que se funda a República Federativa do Brasil, de modo particular, dos valores do trabalho e da livre iniciativa. Deve-se, pois, adequar à ordem econômica e social, a fim de que possa cumprir os desígnios constitucionais na proteção de quem trabalha e das empresas privadas que produzem as riquezas do país.

Assim deve ser, porquanto a Constituição Federal tem na livre iniciativa o fundamento maior da ordem econômica (art. 170), bem como elemento estruturante do Estado. Desse modo, não cabe a Fazenda Pública atentar contra as empresas privadas, retirando-lhes o oxigênio de sua sobrevivência através da penhora online que as coloca em dificuldades para atender suas obrigações sociais, além de participar, via tributo, do financiamento dos gastos públicos.

Sendo os agentes econômicos responsáveis pela produção e, em consequência, pela circulação da riqueza, não podem ser sufocadas suas atividades pela escorcha fiscal. O processo econômico reputa-se como da maior importância para a consecução dos fins perseguidos pela iniciativa privada. Nesse diapasão, verifica-se que a tributação possui um vínculo estreito com a ordem econômica e social, na medida em que dá suporte a ambas.

Com efeito, o mercado desempenha um papel preponderante, na medida em que estrutura a espinha dorsal dos sistemas econômico e social. Nesse ponto, a ordem econômica concebida pela Constituição Federal de 1946 aduz também que, em sua organização, devem ser considerados como fundamentos os princípios da justiça social. Neste aspecto, buscava conciliar a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano (art.145). Diz, ainda, que o trabalho deve possibilitar uma existência digna (art.146) e o uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social (art.147).

3.3.1 Os princípios como normas coercitivas que obrigam a todos

Para Patrícia Fontes Marçal¹²⁶, os princípios exercem papel de importância capital no universo jurídico, na medida em que inibem qualquer iniciativa visando a conspurcar as diretrizes traçadas pelo texto estruturante do sistema constitucional tributário, conforme adverte:

Os princípios constitucionais tão indispensáveis na sua função ordenadora, não só porque harmonizam e unificam o sistema constitucional, como também revelam a nova idéia de Direito (noção do justo no plano de vida e no plano político), por expressarem o conjunto de valores que inspirou o constituinte na elaboração da Constituição, orientando ainda as suas decisões políticas fundamentais.

Por sua vez, Sidney Guerra¹²⁷ assevera que os princípios traduzem a ideia da essência da própria ordem normativa, assentando: “Contém sempre uma força vinculante, apresentando-se de tal modo que visa estabelecer a estrutura principal, do texto constitucional, bem como especificar os pilares básicos de formação de cada Estado”.

O princípio guarda estrita vinculação com o sistema jurídico-constitucional visto se caracterizar como elemento nuclear que ganha relevo em face da supremacia irradiada do mandamento que nele se contém, revelando, destarte, um valor harmonioso que oferta unidade ao ordenamento normativo. Não persegue a disciplina pontual de determinados comportamentos, mas serve de parâmetro aos estudos que buscam conformar a ordem jurídica positiva.

Para Maria Conceição Martins Ferreira¹²⁸, os princípios configuram

as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do Governo (poderes constituídos). Apontam a direção em que devem ser entendidas as normas que nele se apoiam e ressalta não poder o

¹²⁶ MARÇAL, Patrícia Fontes. **Estudo comparado do preâmbulo da Constituição Federal do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 84.

¹²⁷ GUERRA, Sidney; MERÇON, Gustavo. **Direito Constitucional aplicado à função legislativa**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 98.

¹²⁸ FERREIRA, Maria Conceição Martins. Princípios constitucionais informadores da República Federativa do Brasil e da Ordem Econômica (soberania, livre iniciativa e valor social do trabalho). **Revista dos Tribunais**, São Paulo, ano 6, n. 25, p. 134-186, out.-dez. 1998.

intérprete extrair conclusão que contrarie um princípio, que lhe comprometa as exigências ou lhe negue as naturais consequências.

Por outro lado, a Constituição assegura aos cidadãos o livre exercício de qualquer atividade econômica, a fim de fazer cumprir seus desígnios no sentido do regular funcionamento do mercado interno integrado pelo patrimônio nacional, voltado para a implementação do desenvolvimento socioeconômico. Nesse particular, esclarecedor é o ponto de vista de Geraldo de Camargo Vidigal¹²⁹:

É que o regime que consagra a livre iniciativa e o trabalho é, por sua natureza, um regime econômico de mercado. Livre iniciativa só pode existir quando os mercados funcionam. Mais ainda: a liberdade de iniciativa a engendra mesma os mercados, quando o direito de propriedade e a prevalência da autonomia da vontade, nos contratos, compõem o regime jurídico-econômico.

Dois aspectos avultam por sua significação singular na decomposição do princípio da livre iniciativa, como pedra angular do Estado Democrático de Direito. O primeiro diz respeito à garantia do direito de propriedade, o que implica liberdade patrimonial atendido o requisito da função social pela Constituição. O segundo prende-se ao fato de que "é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei"¹³⁰

Também a formulação conceitual não discrepa dessa linha de entendimento, posto que fulcrado na liberdade individual, na orientação da ação econômica a ser implementada pela iniciativa privada, como se vê:

Livre iniciativa, princípio de liberalismo econômico que defende a total liberdade do indivíduo para escolher e orientar sua ação econômica, independentemente da ação de grupos sociais ou do Estado. A liberdade para as iniciativas econômicas, nesse sentido, implica a total garantia da propriedade privada, o direito de o empresário investir seu capital no ramo que considerar mais favorável e fabricar e

¹²⁹ VIDIGAL, Geraldo de Camargo. A Ordem Econômica. In:_____. **A Constituição brasileira de 1988: interpretação**. Rio de Janeiro: Forense Universitária: Fundação Dom Cabral: AIDE, 1988. p. 379.

¹³⁰ CF artigo 170 § único

distribuir os bens produzidos em sua empresa da forma que achar mais conveniente à realização dos lucros¹³¹.

Sendo a empresa destinatária da liberdade de iniciativa econômica, esta se inscreve no postulado de que a pessoa possa realizar qualquer negócio e em contrapartida permitir que seja mantida a dignidade do trabalhador. Registre-se que a liberdade da empresa configura um direito subjetivo, como decorrência natural de garantia assegurada pela Constituição, conforme adverte Manuel Afonso Vaz¹³²:

A inserção da liberdade de iniciativa econômica privada nos direitos fundamentais e a sua equiparação ao regime dos direitos, liberdades e garantias pretendem garantir a posição jurídica subjetiva e individual do cidadão no exercício do seu direito.

A questão da equidade não pode ser considerada apenas do ponto de vista dos gastos, mas, sobretudo, pela forma de arrecadar. Se o uso de recursos públicos exige critérios de equanimidade e a questão é sempre enfatizada por esse lado, não se pode esquecer que tal exigência se impõe já no ato de arrecadar, que não pode ser justificado por razões menores, inclusive a necessidade de financiar o gasto público. Portanto se é importante gastar bem, de tal forma que se equilibre o interesse social, é seguramente mais importante fundamentar o processo de arrecadação a partir de critérios de justiça e paridade que se fundamentem em regras emanadas da vontade popular, estatuídas por dispositivos constitucionais.

Partindo-se da premissa básica de que o Estado, historicamente, foi concebido visando à satisfação das necessidades sociais, portanto, voltado para o exercício da função que implique bem-estar da sociedade, pode-se dizer que sua missão fundamental é não permitir, ou, na impossibilidade disso, minimizar as injustiças praticadas contra o cidadão—contribuinte, cabendo-lhe, mediante processo normativo, ofertar os instrumentos capazes de fazer cessar as iniquidades perpetradas em seu nome.

Para a consecução desse desiderato, o Direito, como ferramenta, é seguramente a arma posta à disposição de todos para fazer valer no campo

¹³¹ SANDRONI, Paulo. **Novo Dicionário de Economia**. São Paulo: Best Seller: Círculo do Livro, 1993. p. 194.

¹³² VAZ, op. cit., p.123.

legislativo engendrado pelas relações travadas pelo indivíduo – Estado em matéria tributária. Nesse particular aspecto, esse vínculo jurídico da tributação há de se harmonizar com o princípio da equidade, em face de constitucionalização do Direito Tributário, como adverte José Roberto de Castro Neves¹³³:

A Constituição Federal de 1988, inserida na nova tendência do ordenamento jurídico, plena de normas programáticas, menciona uma série de princípios. Como norma primeira, da qual se irradiam todas as diretrizes de aplicação das demais normas jurídicas, a Constituição mantém, ao prestigiar diversos princípios, o seu papel central no sistema jurídico. Todas as demais normas devem, forçosamente, ser reexaminadas, a fim de se conciliarem com os valores referidos na Constituição.

Não se deve olvidar, todavia, que a reforma tributária exige o exame de sua compatibilização com os encargos públicos, o que revela certa complexidade no estado da natureza extrafiscal do tributo e da atividade financeira do Estado, como adverte Hugo de Brito Machado: “é também um indicador de que a tributação e os gastos públicos devem ser tratados em conjunto, como instrumento de Política Fiscal”¹³⁴.

Assim é que o referido autor entende que o tributo se caracteriza como um instrumento valioso de que se pode valer o Estado para a realização dos seus fins sociais “sem prejuízo da liberdade individual de iniciativa econômica”¹³⁵. E ainda para o direcionamento da economia, ao propiciar o desenvolvimento social, a distribuição da riqueza com equidade preservando também a livre empresa¹³⁶.

Por esse motivo, o que se deve buscar em qualquer sistema de tributação é a concretização do princípio da equidade, vale dizer, a perseguição da justiça, valores que guardam estreita correlação entre si. Em verdade, os conceitos de equidade e de justiça têm algo em comum, na medida em que

¹³³ NEVES, José Roberto de Castro. O artigo 194 do Código Civil: uma leitura do conceito de equidade nas relações de consumo. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v.98, n. 360, p.51-59, mar.-abril. 2002. p. 52.

¹³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. A função do tributo nas Ordens Econômica, Social e Política. **Revista da Faculdade de Direito**, Fortaleza, v.28, n. 2, p.1-45, jul.-dez. 1987. p. 12.

¹³⁵ Ibidem, p. 14.

¹³⁶ Ibidem.

ambos podem ser formados a partir do fim que buscam: a igualdade entre os sujeitos de direito, devidamente balizada pelo ordenamento jurídico¹³⁷.

Sendo certo que a ordem econômica tem como meta primordial a promoção do desenvolvimento com vistas ao atendimento das necessidades sociais, não menos certo é que sua construção há de ser realizada com o uso adequado da tributação. Diante desse quadro, vê-se que o objetivo daquela é contribuir para os investimentos indispensáveis ao crescimento da economia, inclusive com estímulos fiscais e creditícios, a fim de que o empreendimento privado, com seu esforço produtivo, possa cooperar no processo de desenvolvimento do país.

Sobressai-se o Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica. Nesse aspecto, compete-lhe exercer as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, bem assim estabelecer as diretrizes e fases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, nos termos da Constituição Federal (art.174 e § 1º). De sorte que para a consecução desse desiderato, o sistema tributário deve-se harmonizar com o planejamento visando à compatibilização dos planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

Há quem afirme como Liam Murphy e Thomas Nagel, que questões de moralidade política devam ser levadas em conta¹³⁸. Então, postulam por um sistema que seja justo e eficiente ao mesmo tempo¹³⁹. No fundo, os ônus fiscais distributivos devem pautar-se pelo postulado da equidade e da capacidade econômica de quantos possam contribuir para que o Estado desincumba-se do seu mister constitucional.

¹³⁷ O conceito de justiça traz consigo a ideia de harmonia, de proporcionalidade. É também um ideal. Segundo Ulpiano, justiça seria “dar a cada um o que é seu”. Mesmo essa frase apresenta deficiência algo tautológica, eis que para descobrir o que é de cada um deve-se recorrer à ideia de justiça. A norma jurídica deve, por definição, ser justa. É da própria essência do direito buscar a justiça, e, de outro lado, deve o ordenamento cada vez mais próximo da justiça. Através da lógica, a justiça vai impregnar-se nas normas jurídicas, que, assim, pretendem refleti-la.

A justiça é o ideal, o norte. Cada situação concreta a receberá de uma forma, depois de avaliados e sopesados os fatos que a compõe. Pois a equidade consiste nessa aplicação de justiça ao acaso específico. Conclui-se, assim, que a equidade não é algo diferente da justiça, mas a aplicação dela. NEVES, 2002, p. 53.

¹³⁸ MURPHY; NAGEL, op. cit., 2006.

¹³⁹ Ibidem.

Isso induz ao sentimento de que a reforma tributária não constitui apenas elemento de retórica ou possa ser produto de discursos políticos improvisados desprovidos de qualquer consistência. Não. Aqui, o que se apela são para valores sociais substantivos que vão além da pretensa lógica interna da ideia de um mercado competitivo¹⁴⁰. Em verdade, a renda, o patrimônio e o consumo, como critérios pré-tributários, estão condicionados pela crise moral, e assim a análise de justiça fiscal passa pela esfera de mito político aferido nesse campo.

Como se observa, a justiça tributária exige, para sua compreensão estrutural, que seja formulada “no contexto de uma teoria global da justiça social e dos objetivos legítimos do governo”¹⁴¹. Essa fórmula, conhecida como equidade horizontal, é que permitirá aferir se o tratamento diferenciado de pessoas com a mesma renda carece de justificativa ou não, conforme Liam Murphy e Thomas Nagel¹⁴², como em suas palavras:

Se o estímulo à aquisição da casa própria é um objetivo social legítimo, por exemplo, pode-se isentar os proprietários de uma renda equivalente à do aluguel e permitir que os pagamentos da hipoteca habitacional sejam deduzidos da base tributária.

Parece crença comum o fato de a “justiça social” ser simplesmente um novo valor moral a ser acrescentado àqueles reconhecidos no passado e de poder ser inserido na estrutura existente de regras morais. Foi a crença de poder alcançar a chamada “justiça social” que levou as pessoas a confiar ao governo os poderes que ele não pode recusar-se a usar para satisfazer as reivindicações de um número sempre crescente de interesses particulares, que aprenderam a usar a fórmula mágica de “justiça social”¹⁴³.

Dessa forma, o ambiente social é caracterizado por conflito ou por identidade de interesses. Existe uma identidade de interesses, uma vez que a cooperação social torna possível, para todos, uma vida melhor do que aquela que qualquer um poderia ter se cada um tivesse que viver unicamente com

¹⁴⁰ Ibidem.

¹⁴¹ Ibidem, p.53.

¹⁴² Ibidem, p. 54.

¹⁴³ MAFFETONE, Sebastiano. VECA, Salvatore. **A idéia de justiça de Platão a Rawls**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

base nos próprios esforços. Existe um conflito de interesses a partir do momento em que as pessoas não são indiferentes em relação ao modo como são distribuídos os maiores benefícios produzidos pela sua colaboração: de fato, cada uma delas, com o objetivo de alcançar os próprios objetivos, prefere uma cota maior delas a uma menor.

A sociedade é constituída de indivíduos, onde normalmente predomina o conflito, como elemento indutor de mudanças. Celso Furtado já dizia que não foram as ideologias nem a tecnologia as responsáveis pelos avanços da sociedade, mas o confronto permanente de grupos de interesses, o que torna a cooperação social possível.

Assim, um conjunto de princípios serve para selecionar entre as várias ordens sociais, que determinam essa divisão de vantagens e para subscrever um acordo sobre a correta distribuição das cotas. Esses princípios são aqueles da justiça social: fornecem um método para atribuírem direitos e deveres nas instituições fundamentais da sociedade e definem a distribuição apropriada dos benefícios e dos ônus da cooperação social¹⁴⁴.

A liberdade de iniciativa empresarial, portanto, porque inserida no contexto constitucional, embora exercida com vistas ao lucro, deve adotar uma postura ética e de equidade tendo em mira a realização da justiça social – da melhor distribuição de renda – com a devida valorização do trabalho humano, como forma de assegurar a todos uma existência digna. Assim, o lucro não se legitima por ser mera decorrência da propriedade dos meios de produção, mas como prêmio ou incentivo ao regular desenvolvimento da atividade empresária, segundo as finalidades sociais estabelecidas em lei.

A liberdade de iniciativa, destarte, mas do que uma garantia individual, tem o intuito de servir a uma *técnica de produção social*, dentro da qual se insere o sistema de mercado, cujos objetivos são juridicamente estabelecidos. Isso equivale a dizer que o estabelecimento de uma ordem econômica, que tem por objetivo a realização da justiça social, através da proteção do consumidor, da busca do pleno emprego, da redução das

¹⁴⁴ Ibidem.

desigualdades sociais, entre outros, condiciona não só a ação do Estado, mas as ações de toda sociedade. Todos, inclusive os empresários, devem orientar suas atitudes com vistas à consecução de tais objetivos¹⁴⁵.

3.3.2 O princípio da livre iniciativa como base para a geração de riqueza

O empreendedorismo é um atributo que só pode ocorrer numa sociedade de livre iniciativa. Os indivíduos têm a opção da escolha de um emprego ou o desafio de ingressar no mercado como empreendedores. E esse atributo pode ser encontrado nos que dispõem de capital e nos que não dispõem, de modo que é totalmente descabido o confronto que normalmente certa vertente ideologizada procura estabelecer entre os dois grupos, ambos essenciais para o desenvolvimento do país. De fato, o que poderia acontecer com as pessoas se, de um momento para o outro, todos os empreendimentos desaparecessem?

A Constituição Federal realça a importância do trabalho como um valor que eleva a dignidade humana, bem assim da livre iniciativa pela sua contribuição efetiva para a geração de riquezas. Elenca outros princípios fundamentais que permitem a viabilização da ordem econômica por ela concebida, assegurando o livre exercício da atividade empresarial como maneira de permitir a efetivação empreendedora dos agentes econômicos sem a peia dos órgãos públicos. Ambos postulados convergem para o fortalecimento do Estado Democrático de Direito, não se descurando da garantia ao direito de propriedade, uma vez atendido o requisito constitucional da função social que cumpre realizar.

Como se denota, a livre iniciativa se afigura um princípio basilar da República, que demanda a ação política impositiva, e, por isso, devendo ser aplicado em toda a sua plenitude¹⁴⁶. Liberdade de iniciativa pressupõe o empresário como agente da atividade produtiva, sinalizando que o Estado deve atuar como estimulador e fiscal desse princípio, sem prejuízo do

¹⁴⁵ BRUNA Sérgio Varella. **O poder econômico e a conceituação do abuso em seu exercício**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda, 2001.

¹⁴⁶ VAZ, Isabel. **Direito Econômico da concorrência a sua plenitude**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

empreendimento produtivo, que tem como meta primordial a efetiva valorização do trabalho perseguida pelas instituições mercantis.

Qualquer que seja o critério que se tome para qualificar o sistema econômico adotado pela Constituição, verifica-se que este adota a denominada economia de mercado, tendo a livre iniciativa¹⁴⁷ como princípio fundamental conformador da ordem econômica. Tal sistematização busca legitimidade no modelo político desenhado constitucionalmente, determinante de seu conteúdo, como adverte Manuel Afonso Vaz¹⁴⁸:

Os princípios fundamentais da organização econômica começam, na verdade, por serem exigências sistemáticas decorrentes da Constituição política, pois que esta, com os seus princípios axiológicos fundamentais, fixa ampla e antecipadamente a margem dentro da qual devem mover-se as ordens concretas da economia.

Afirmar a livre iniciativa como base é reconhecer na liberdade um dos fatores estruturais da ordem, é afirmar a autonomia empreendedora do homem na conformação da atividade econômica, aceitando sua intrínseca contingência e fragilidade; é preferir, assim, uma ordem aberta ao fracasso a uma "estabilidade" supostamente certa e eficiente. Afirma-se, pois, que a estrutura da ordem está centrada na atividade das pessoas e dos grupos e não na atividade do Estado; isto não significa, porém, uma ordem do *laissez faire*, posto que a livre iniciativa se conjuga com a valorização do trabalho humano.

¹⁴⁷ O primeiro dos princípios que devem reger a ordem econômica e social, para a realização do desenvolvimento nacional e a justiça social, é a liberdade de iniciativa. Esta deflui de direitos individuais consagrados no art. 5º da Constituição. De fato, decorre por um lado da liberdade de trabalho (v. infra, art. 5º, XIII) e concerne intimamente à liberdade de associação (v. supra, art. 5º XVII).

A consagração da liberdade de iniciativa, como primeira das bases da ordem econômica e social, significa que é através da atividade socialmente útil a que se dedicam livremente os indivíduos, segundo suas inclinações, que se procurará a realização da justiça social e, portanto, do bem-estar social. Como reflexo da liberdade humana, a liberdade de iniciativa mereceu acolhimento nas encíclicas papais de caráter social, inclusive na mencionada, a **Mater et Magistra**, de João XXIII. Esta, textualmente, afirma que "no campo econômico, a parte principal compete à iniciativa privada dos cidadãos, quer ajam em particular, quer associados de diferentes maneiras a outros" (2ª Parte, n. I). Daí decorre que ao Estado cabe na ordem econômica posição secundária, conquanto importante, já que sua ação deve reger-se pelo princípio da subsidiariedade. E deve ser tal que "não reprima a liberdade de iniciativa particular mas antes a aumente para a garantia e proteção dos direitos essenciais de cada indivíduo" (Calvez, Perrin, Église et société économique, cit.). FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 170, v. 4, arts. 170 a 245.

¹⁴⁸ VAZ, op. cit., p. 99.

A atividade empresarial, portanto, porque inserida no contexto constitucional, mesmo que exercitada com vistas ao lucro¹⁴⁹, atua também como instrumento de realização da justiça social – da melhor distribuição de renda – com a devida valorização do trabalho humano, como forma de assegurar a todos uma existência digna. Assim, o lucro não se legitima por ser mera decorrência da propriedade dos meios de produção, mas como prêmio ou incentivo ao regular desenvolvimento da atividade empresária, segundo as finalidades sociais estabelecidas em lei.

A liberdade de iniciativa, destarte, mas do que uma garantia individual, passa a servir a uma *técnica de produção social*, dentro da qual se insere o sistema de mercado, cujos objetivos são juridicamente estabelecidos. Isso equivale a dizer que o estabelecimento de uma ordem econômica, que tem por objetivo a realização da justiça social, através da proteção do consumidor, da busca do pleno emprego, da redução das desigualdades sociais, entre outros, condiciona não só a ação do Estado, mas as ações de toda sociedade. Todos, inclusive os empresários, devem orientar suas atitudes com vistas à consecução de tais objetivos¹⁵⁰.

3.3.3 Papel do Estado num regime de livre iniciativa

Para evitar a consumação de atos atentatórios à iniciativa privada é que o legislador constituinte entendeu, sob pena de comprometer o desenvolvimento regular da atividade empresarial, calcada no histórico direito de propriedade, coibir a utilização do tributo com efeito de confisco, além de outras interferências que possam resultar na ineficiência daquilo que a Constituição julgou deva ser eficiente para que o interesse social seja atendido.

Tomado numa acepção latina de onde promana sob a denominação de *confiscatio*, de *confiscare*, o vocábulo *confisco*, significa, segundo Plácido e Silva, “ato pelo qual se apreendem e se adjudicam no fisco bens pertencentes

¹⁴⁹ O lucro não pode ser visto apenas como resultado positivo do balanço de resultado (receitas maiores do que despesas). Tanto numa situação de lucro quanto, o lucro social está embutido no processo, com a geração de emprego, renda e a melhoria das condições familiares.

¹⁵⁰ BRUNA, 2001.

a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei”¹⁵¹. Registre-se que, não obstante, a Constituição preconize a necessidade de a propriedade atender a sua função social, a mesma garante o direito de propriedade. De igual sorte, a ordem econômica concebida, além de fundada na livre iniciativa, manda seja observado o princípio da propriedade privada, impedindo a confiscação.

Esse viés autoritário, que caracteriza as ações fiscais de grande parte dos governos, sem dúvida resulta da ausência de compreensão por partes dos setores públicos da dimensão que a Constituição confere ao mercado. A regra estatuída no art. 185-A do CTN tenta edificar um Estado tributário autoritário, sem precedentes na história do Direito Tributário, como bem lembrado por André Portella¹⁵²:

Configura-se medida de natureza confiscatória, sobretudo por não considerar as circunstâncias que levaram ao não-pagamento da dívida tributária, ou não-apresentação de bens à Penhora. Desnecessária a indicação dos efeitos nocivos que tal medida pode provocar sobre a economia de uma forma geral, sobre as empresas de forma específica, e, por via oblíqua, sobre a própria possibilidade de satisfação do crédito tributário.

Além do mais, bem diz sobre isso Francisco Wildo Lacerda Dantas¹⁵³ quando fala de forma peremptória sobre a necessidade de se resguardar, no processo de execução, o respeito à dignidade humana, como se vê:

Por esse princípio, segundo aceito pela doutrina e pela jurisprudência dominante, ‘A execução não deve levar o executado a uma situação incompatível com a dignidade humana’, não se admitindo que a execução possa ser utilizada como instrumento para causar a ruína, a fome e o desabrigo do devedor e de sua família, gerando situação incompatível com a dignidade da pessoa humana (grifo do autor).

Já disse Paul Samuelson, que o poder de tributar é o poder de preservar (e não de destruir). Daí ter pouco sentido o uso da máquina fiscalista para exacerbar as suas ações perante as pessoas físicas e jurídicas. A utilização do tributo com efeito de confisco constitui manifestação abusiva do

¹⁵¹ SILVA, Plácido e, op. cit., p. 199.

¹⁵² PORTELLA, André. Comentários ao Código Tributário Nacional. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do; PORTELLA, André. (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 477.

¹⁵³ DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. **Execução contra a Fazenda Pública**: regime do precatório. Brasília, DF: Brasília Jurídica, 1999. p. 30-31.

poder fiscal, portanto, lesiva aos interesses do cidadão-contribuinte. Configura atividade de risco para a renda, salários e proventos, além de atentar contra a garantia do patrimônio privado. Deve ser examinada em contra posição com o direito de propriedade expresso na lei, que assegura como garantia constitucional, erigida em nível de princípio concebido pelo capítulo estruturador da ordem econômica.

É de se ressaltar o tratamento displicente que a Fazenda Pública vem dispensando ao devedor, a quem não vem sendo assegurada ampla defesa no processo administrativo fiscal. Como exemplo dessa sanha fiscalista e destruidora do esforço dos que produzem de fato, veja o caso da penhora on-line; ela somente se justifica após ter sido o contribuinte intimado para garantir o juízo, em consonância com o que a respeito dispõem o art. 5º e incs. LIV e LV da CF.

Veja-se nesse sentido o entendimento do STJ, nas palavras do Min. Humberto Martins: “Nos termos do art. 10 da Lei 6830/80, do art. 600, IV, do CPC e do art. 185-A, do CTN, não é válida a penhora on-line efetuada antes da intimação do contribuinte para promover a garantia do juízo”¹⁵⁴.

Dentre as cinco perguntas formuladas por ocasião do XXXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, sob a coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, uma delas indagava: “É válido proceder a Penhora on-line antes de intimado o contribuinte para promover a garantia do juízo”? Os juristas¹⁵⁵

¹⁵⁴ MARTINS, Humberto, STJ, p. 51.

¹⁵⁵ Agostinho Toffoli Tavoraro, André Portella, Andrei Pitten Velloso, Ângela Maria da Motta Pacheco, Carine Cristina Funked, Carlos Henrique Abrão, Carlos Valder do Nascimento, Cláudia Vit, Cleide Previtalli Cais, Dirceu Antônio Pastorello, Douglas Yamashita, Eduardo Junqueira Coelho, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Fernanda Guimarães Hernandez, Fernando Facury Scaff, Fernando L. Lobo D’êça, Flávio Couto Bernardes, Francisco de Assis Alves, Francisco Gioamino Rodrigues, Frederico Menezes Breyner, Heleno Taveira Torres, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Humberto Martins, Ives Gandra da Silva Martins, Jorge de Oliveira Vargas, José Eduardo Soares de Melo, Kiyoshi Harada, Leon Frejda Szklarowsky, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Mário Luiz Oliveira da Costa, Moisés Alselrad, Octavio Campos Fischer, Roberto Luiz Ribeiro Haddad, Sacha Calmon Navarro Coelho, Schubert de Farias Machado, Vinicius T. Campanile, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Yoshiaki Ichihara e Zelmo Denari (N.A.).

que dele participaram responderam negativamente, assim tendo, igualmente, se posicionado o autor¹⁵⁶ deste estudo.

Procedimento dessa natureza exige, antes de sua consumação, seja o devedor citado para oferecer garantia ao juízo. Do contrário, seria mais um instrumento de opressão do contribuinte, diante da esmagadora máquina estatal nem sempre contida pelo Judiciário. Tanto que o cidadão se vê acuado pela maior carga tributária de todos os tempos sem a mínima chance de, pelo menos, arguir sobre a legitimidade de alguns impostos, de maneira especial os que incidem sobre o patrimônio doméstico.

Na hipótese de impossibilidade de garantia de juízo, é permitido ao executado valer-se da ação de pré-executividade para, depois de citado, o desconstituir o título executivo extrajudicial. Se o caso do contribuinte for em sede de embargos ou de pré-executividade, o que importa é que não tenha seu direito constitucional de defesa cerceado pelas autoridades fiscais, tão mais compenetradas com o procedimento arrecadatório do que com os direitos do contribuinte.

É preciso dizer que a Constituição assegura ao cidadão ampla acessibilidade ao Poder Judiciário, ao qual poderá sempre recorrer para que aprecie a lesão aos seus pleitos reivindicatórios; de modo que a inafastabilidade da função jurisdicional e o direito de petição, prerrogativas constitucionais, não podem ser afastados, sob pena de tornar inócuas as garantias asseguradas pela Constituição da República.

Conquanto os embargos possam ser colocados fora do alcance do executado, e este não dispõe de bens penhoráveis, nada impede que lance mão do seu direito de petição, que não pode ser negado a quem quer que seja. Deveras, o Judiciário, se assim proceder, põe obstáculo indevido ao legítimo exercício do direito constitucional de defesa por negativa do devido processo legal. Cabe ao juiz, inclusive, com relação à Fazenda Pública, adequar à regra do art. 16 da Lei de Execução Fiscal o caso concreto, se ao executado não for

¹⁵⁶NASCIMENTO, Carlos Valder do. Execução fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Cadernos de Pesquisas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. n. 14.

possível propiciar a segurança do juízo, agindo em sintonia com a realidade fática.

A exceção de pré-executividade que se presta a essa finalidade tem natureza suspensiva, visto tratar-se de matéria que afeta o processo de execução contra o qual busca ser excepcionada. Deve ser sempre apreciada, sob pena de invalidar qualquer esforço no sentido de demonstrar a improcedência de título agitado em seu desfavor, o que confirmaria de forma cabal a fragilidade de sua posição na relação obrigacional.

Em conclusão, vale aduzir que a penhora on-line, por tentar reproduzir o *solve et repete* de triste memória, não merece prosperar nem antes nem depois da intimação do contribuinte. O que se precisa restabelecer com urgência é a relação de confiança entre a Administração Fiscal e o contribuinte. Verdade é que o crédito tributário não pode continuar inflado com acréscimos insuportáveis criados por deveres instrumentais a custa de infrações formais sob a nomenclatura equivocada de obrigações acessórias. A obrigação não comporta de composição e o texto constitucional, ao estabelecer sua unicidade, traduz a ideia de que ela emana unicamente do tributo.

CAPÍTULO IV

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

4.1 Noção de princípio

Impende salientar, preliminarmente, que a noção conceitual de *princípio* pode ser formulada sob diversos ângulos. Todavia, aqui será fundamentada em pressupostos lógicos, posto que a proposição seja no sentido de caracterizar os princípios fundamentais da Legislação Tributária, portanto, em consonância com a legislação positiva, numa perspectiva sistemática.

Assentado nesse prisma, e a partir do conceito dado por Carlos Valder do Nascimento¹⁵⁷, segundo o qual a Legislação Tributária

é o conjunto sistemático de princípios e normas, de natureza tributária, que regula as relações jurídicas entre o poder fiscal e o contribuinte e disciplina os procedimentos operacionais delas decorrentes,

pressupõe-se que esse conjunto de normas não traduz um simples amontoado de leis; somatório de legislações sem qualquer articulação dentro do ordenamento jurídico. Trata-se de um conjunto ordenado e de tal sorte estruturado dentro de um ordenamento sistematizado, albergado por princípios e normas que lhe dão conteúdo e forma.

Relevante é a contribuição de Maximiliano¹⁵⁸ que, compartilhando com esse entendimento, assevera: Todo conjunto harmônico de regras positivas é apenas o resumo, a síntese, o *substratum* de um complexo de altos ditames, o índice materializado de um sistema orgânico, e concretização de uma doutrina, série de postulados que enfeixam princípios superiores. Constituem estes as diretivas idéias do hermeneuta, os pressupostos científicos da ordem jurídica.

¹⁵⁷ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Princípios fundamentais da legislação tributária**, Ilhéus: Imprensa Universitária, Fespi, 1983.

¹⁵⁸ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 9. ed., 2. tirag. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

Observa Marcelo Caetano¹⁵⁹, por seu turno, que o sistema de normas não se configura como coleções de legislação ou de jurisprudências, porquanto nele já se vislumbra uma construção científica impregnada de alguns conceitos como conotação de princípios “cuja generalidade lhes dar maior importância na estruturação e caracterização do sistema e donde será ilícito extrair, por dedução, as conseqüências logicamente neles contidas”.

De notar, na esteira desse raciocínio, que os princípios estão embutidos no sistema de regras jurídicas, considerando que não são enunciados formulados *a priori*. Exigem, portanto, para sua configuração, da associação de elementos ou mesmo de aspectos revelados pela essência das normas jurídicas. Marcelo Caetano afirma que os princípios, em grande parte, não são postulados nem tampouco “conceitos intuídos *a priori*: é síntese extraída das normas, por abstração de aspectos do seu conteúdo ou de sua forma”¹⁶⁰.

Ainda dentro de uma perspectiva lógico-normativa, Couture apud Catharino¹⁶¹ define, ao tratar de normas processuais, princípios como “enunciado lógico extraído da ordenação sistemática e coerente de diversas normas de procedimento, em forma de dar à solução constante destas o caráter de uma regra de validade universal.”

Já para José Souto Maior Borges:

A doutrina vem insistindo na acentuação da importância dos princípios para iluminar a exegese dos mandamentos constitucionais. Salientou que o princípio deve ser entendido como a disposição expressa ou implícita, de natureza categorial em um sistema, pelo que conforma o sentido das normas interpretadas em uma dada ordenação jurídica. E mais: que o princípio é um mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico,

¹⁵⁹ CAETANO, Marcelo. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 22.

¹⁶⁰ Ibidem, p. 22.

¹⁶¹ CATHARINO, José Martins. Princípios fundamentais do Direito Processual do Trabalho. **Revista Bahia Forense**, Salvador, v. 12,, 1978. p. 3.

donde poder concluir-se pela relevância do princípio e da sua supremacia até sobre as próprias normas constitucionais.

Por todas as considerações antecedentes, impõe-se a conclusão pela eficácia eminente dos princípios na interpretação das normas constitucionais. É o princípio que iluminará a inteligência da simples norma; que esclarecerá o conteúdo e os limites da eficácia de normas constitucionais esparsas, as quais têm que harmonizar-se com ele¹⁶².

4.2 Princípio da legalidade

Da maior importância no contexto constitucional são os seus princípios basilares, entre os quais vale destacar o princípio da legalidade tributária, que objetiva resguardar o indivíduo contra possíveis abusos do poder. É, portanto, dentro do capítulo do sistema tributário, o princípio assecuratório da tutela jurídica do cidadão no sentido de refrear a incursão do Estado no direito de propriedade.

Inserido no sistema federativo de competências, o princípio em questão objetiva estabelecer o necessário equilíbrio entre os entes autônomos da Federação: União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, que dão consistência ao Estado brasileiro. Deste modo, visa a permitir a livre participação e autonomia de cada um dentro do processo de desenvolvimento nacional, colocando, assim, cada pessoa política no mesmo nível de competência para dispor sobre matéria tributária.

O princípio da legalidade é, destarte, da essência do regime representativo e republicano, já que vem embutido em todas as Constituições do Brasil. Ao Texto Magno vigente assegura que é vedado aos entes políticos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Tem assim conotação de natureza política, configurando como a luta dos povos ao longo do tempo contra as prepotências de todos os matizes.

4.3 Princípio da capacidade contributiva

Embora assim não se possa conceber como professa a Constituição Federal, a capacidade contributiva constitui um instrumento de contenção do

¹⁶²BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975. p. 13-14.

poder de tributar. Indiferente a isto, os governos perseveraram no sentido de escorchar os trabalhadores assalariados, na faixa de até três salários mínimos, com uma tributação perversa de 50% incidentes sobre seus ganhos. Os impostos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, isso é o que diz o Artigo 45, § 1º da Constituição Federal.

O legislador constituinte conquanto tenha disposto sobre a matéria nesse sentido, a Constituição não vem sendo cumprida, já que os governos não garantem o mínimo existencial indispensável à subsistência dos trabalhadores. O argumento de que, em devolução, recebem serviços essenciais é destituído de qualquer fundamento, tendo em vista as vicissitudes enfrentadas pelos mesmos na trajetória de sua luta existencial.

Fato é que a capacidade contributiva deve centrar-se na distribuição dos encargos tributários de conformidade com as condições econômicas das pessoas submetidas ao poder impositivo do Estado. Busca, assim, uma repartição equitativa da carga tributária, de maneira que os cidadãos devem contribuir para os cofres públicos sem prejuízo da sua sobrevivência e mesmo da sobrevivência das empresas responsáveis pelo desenvolvimento econômico.

4.4 Princípio da vedação do confisco

O termo confisco ou confiscação é empregado no sentido de tributar além da capacidade econômica do contribuinte, colocando em risco a sobrevivência do trabalhador e das empresas. Assim, o legislador constituinte entendeu, sob pena de atentar contra o histórico direito de propriedade, coibir a utilização do tributo com efeito de confisco.

Nesse sentido, dispõe a Constituição Federal de modo expresso: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: utilizar tributo com efeito de confisco”¹⁶³. A norma em tela refere-se ao gênero tributo, o que se pode constatar que se trata de vedação de natureza genérica. É extensivo,

¹⁶³ Constituição Federal, art. 150, IV.

portanto, aos impostos, taxas, contribuição de melhoria e especiais e empréstimos compulsórios.

Registre-se que, não obstante, a Constituição preconiza a necessidade de a propriedade atender a sua função social, a mesma garante o direito de propriedade. De igual sorte, a ordem econômica concebida, além de fundada na livre iniciativa, manda que seja observado o princípio da propriedade privada, impedindo confiscação.

Daí ser inadmissível, como ensina Ives Gandra da Silva Martins¹⁶⁴, a *tributação que atinja a propriedade inviabilizando a justa indenização*. E acrescenta o tributarista, citando: desta forma, por confisco deve-se entender toda a violação ao direito de propriedade dos bens materiais, retirados dos indivíduos sem justa e prévia indenização, não podendo a imposição tributária servir de disfarce para não o configurar.

Também Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁶⁵ tratou de examinar a questão, em recente estudo, assim se posicionando:

o conceito clássico de confisco operado pelo Poder do Estado contra o cidadão empata com a apropriação da alheia propriedade sem contraprestação, pela expropriação indireta ou pela tributação. O confisco pela tributação é indireto. Quando o montante do tributo é tal que consome a renda ou a propriedade, os proprietários perdem ou tendem a desfazer-se de seus bens.

Deste modo, o conceito de confisco não pode ser examinado sem o devido cotejo com o aspecto patrimonial do contribuinte. Tanto mais porque o Poder Público, aqui entendidas as três esferas tributantes, não pode carrear suas burras, através de transferência, recursos de particulares excedentes às suas possibilidades, isto é, além da sua capacidade econômica.

Ainda no plano doutrinário, vale à pena trazer à colação o pensamento vigoroso de outros tributaristas já expendidos em derredor da questão. Destaque-se, entre eles, o de Ruy Barbosa Nogueira: tanto é confisco

¹⁶⁴ MARTINS, Ives Gandra da. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1997.

¹⁶⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 249.

tributário a absorção, pelo tributo, da totalidade do valor da situação ou do bem tributado, como qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente.

Para Hugo Brito Machado¹⁶⁶ é extremamente problemático fixar o exato sentido da expressão *tributo com efeito de confisco* expressa no texto constitucional. Todavia, o citado autor assegura que o preceito pelo menos *demonstra um rumo a ser seguido pela tributação no Brasil* e que a tributação deve ser usada para a obtenção de receitas para atendimento dos gastos públicos e nunca como instrumento de extinção da propriedade privada.

Por outro lado, cumpre trazer como desdobramento da temática desenvolvida o conceito mais amplo e universal do confisco que está assim vazado: é um princípio reconhecido por todas as nações que os direitos de propriedade não podem ser transferidos pela ação de autoridades públicas, de um particular para outro, nem podem eles ser transferidos para o tesouro público, a não ser para uma finalidade publicamente conhecida e autorizada pela Constituição.

A teoria do não confisco encerra vedação que se insere num contexto da maior amplitude, daí o seu caráter genérico, contemplando todas as espécies tributárias, portanto, abrangente do gênero tributo. Deve ser examinada em contraposição com o direito de propriedade expresso na lei, que assegura como garantia constitucional, erigida em nível de princípio concebido pelo capítulo estruturador da ordem econômica.

A utilização do tributo com efeito de confisco constitui manifestação abusiva do poder fiscal, portanto, lesiva aos interesses do cidadão-contribuinte. Configura atividade de risco para a renda, salários e proventos, além de atentar contra a garantia do patrimônio privado.

De sorte que, não havendo parâmetro para que se possa estabelecer com clareza o que seja tributo confiscatório, cabe ao Poder Judiciário examinar cada concreto apresentado pelo contribuinte que se veja prejudicado pela voracidade do fisco. Assim, tal situação há de ser avaliada em

¹⁶⁶ MACHADO, op. cit, p. 31.

função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto.

Pois bem. A Constituição Federal oferece garantia ao direito de propriedade, ressalvando, entretanto, que ele deva cumprir sua função social, como se pode notar dos dispositivos transcritos, a saber:

é garantido o direito de propriedade¹⁶⁷, e a propriedade atenderá a sua função social b) a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: ...II - propriedade privada; III - função social da propriedade¹⁶⁸.

Como se denota, a propriedade configura *anteparo constitucional entre o domínio privado e o público*¹⁶⁹. Desse modo, a Constituição, ao instituir cláusula protecionista, permite a desapropriação de imóveis urbanos, ou mesmo da propriedade rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização, em atendimento à política de desenvolvimento urbano e ao interesse social¹⁷⁰.

4.5 Princípio da igualdade

Regra matriz do princípio da isonomia¹⁷¹ está inscrita de maneira ampla do Texto Constitucional, segundo o qual “todos são iguais perante a lei,

¹⁶⁷ Constituição Federal, art. 5º, XXII.

¹⁶⁸ Ibidem, art. 170, II e III.

¹⁶⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Editora Saraiva, 1989. p. 119, v. 2.

¹⁷⁰ O princípio, portanto, embora colocado no capítulo Sistema Tributário -- e objetivando impositivas descabidas do erário -- transcende o campo específico do direito fiscal. E nesta transcendência compreende-se a expansão *efeito* de confisco mais abrangente que a singela vedação do confisco tributário. Vide: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. 6. ed. São Paulo: Saraiva 1990. v. 1.

¹⁷¹ Misabel Abreu Machado Derzi, invocando a análise kelseniana do princípio da isonomia, expressa esta idéia, afirmando: A igualdade de todos perante a lei supõe tão-somente uma aplicação correta da lei, a qual decorre da própria estrutura lógica da norma. E esclarece que, segundo Kelsen, “o princípio da igualdade, materialmente considerado, não tem substância científica. Assim, o legislador pode contemplar, na norma, as diferenças ou uniformidades que quiser, na proporção ou forma que lhe aprouver, que não haverá, cientificamente, como apreciar o teor da norma. Vide: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988. p. 98.

sem distinção de qualquer natureza”¹⁷² Transportado o princípio para o âmbito estrito do campo tributário, ele assim se manifesta:

é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrarem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos¹⁷³.

Trata-se de norma endereçada, de modo especial, aos impostos pessoais, consequentemente, o de renda; este, entretanto, sujeito aos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, estatuídos na forma da legislação pertinente. Tal princípio teve como escopo eliminar isenções concedidas a determinadas categorias de servidores públicos, parlamentares, militares e magistrados. Como se vê, o contribuinte nas mesmas condições deve ser tratado de modo igual.

Referido princípio foi concebido visando a acabar com os privilégios em matéria tributária, como adverte Bernardo Ribeiro de Moraes, ao dissertar sobre suas origens: o princípio da igualdade jurídica nasceu para abolir a estrutura social do século XVIII, onde existem privilégios de nascimento, regalias de toda ordem e diferenciações sociais. Propugnava-se, então, uma completa igualdade entre os homens, isto é, pela abolição de vez dos privilégios e regalias então reinantes.

Neste sentido, Celso Antônio Bandeira de Melo assevera:

Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando: I- A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada [...]”¹⁷⁴.

¹⁷² Constituição Federal, art. 5º.

¹⁷³ Ibidem, art. 150, II.

¹⁷⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984. p. 59.

4.6 Princípios estruturantes da ordem econômica tributária

4.6.1 Princípio constitucional da moralidade

O princípio da moralidade tem natureza institucional, “na medida em que se apresenta como estruturante de toda e qualquer instituição.” Daí não se enquadrar no plano, mas ao Direito, na lição de Sérgio Sérulo da Cunha¹⁷⁵, acrescentando:

Em direito, o princípio da moralidade significa que as normas morais representam padrões de comportamento juridicamente exigíveis das autoridades e de todos os membros da Administração, e assim se enuncia: é juridicamente exigível das autoridades e dos membros da Administração a observância das regras morais.

Contra esse mandamento atenta a corrupção em suas mais variadas manifestações espúrias: *nepotismo*, *propinismo*, *oportunismo*, *caixa dois*, as figuras tipificadas no Código Penal e vinculadas aos *mensaleiros*, *sanguessugas* e tantas outras fraudes forjadas pela mente fértil dos contumazes assaltantes dos cofres públicos que pululam nos corredores do Congresso Nacional sem ser alcançados pelo braço policial.

A legislação constitucional ou mesmo normas infraconstitucionais devem sempre observar o princípio da moralidade tributária do Estado e do contribuinte em face das nefastas consequências que vêm causando ao patrimônio privado. De fato, as normas instituidoras de tributos, em decorrência do processo legislativo, de legitimidade no mínimo duvidosa, têm-se contaminado pelo vício de origem, posto desencadeado sem observância do postulado da *moralidade*.

Em razão de desvio de conduta, os atos praticados pelo Congresso Nacional têm merecido a reprovação pública, porque a sociedade não lhe outorgou o mandato para a realização de atos reprováveis, a fim de manipular resultados em favor de quem quer que seja. Eis aí um desempenho pífio comprometedor da função de legislar, transformada, por um número expressivo de parlamentares, em um balcão de negócios, a impedir o livre desembaraço dos trabalhos legislativos.

¹⁷⁵ Ibidem, p. 149.

O contribuinte não pode ficar à mercê dessas medidas de ocasião, obrigado a atender aos interesses exclusivos da corporação governamental de plantão. É necessário lisura e seriedade, a fim de que o processo legislativo reflita a vontade do povo expressada nas urnas. Na verdade, como instrumento de barganha, esse processo de manipulação de resultados da matéria legislativa posta em julgamento no Parlamento mais tem servido aos parlamentares do que a sociedade.

Se, como de conhecimento geral, a legislação vem sendo construída por parlamentares, em troca de dinheiro, inclusive público, desembolsado pelo cidadão-contribuinte, não há como emprestar credibilidade a esse sistema de votação viciada. Neste sentido, cai por terra o dogma da soberania popular, porque estar-se diante do exercício desvirtuado de um poder, em razão do desempenho desqualificado de seus representantes no que toca à função de legislar.

É verdade que a competência para reformar constitucionalmente, embora questionável, há de ater-se aos limites fixados pelo *legislador constituinte originário*. Nunca se presenciou tamanha fúria legislativa, cuja dimensão ilimitada tem fugido ao controle eficaz, mesmo com a demonstração cabal de se tratar de um *ilícito legislativo* capaz de invalidar a proteção ao direito adquirido assegurado pela Constituição.

É importante consignar que o princípio da moralidade tem natureza institucional, “na medida em que se apresenta como estruturante de toda e qualquer instituição”¹⁷⁶. Daí não se enquadrar no plano, mas ao Direito, na lição de Sérgio Sérulo da Cunha¹⁷⁷, acrescentando:

Em direito, o princípio da moralidade significa que as normas morais representam padrões de comportamento juridicamente exigíveis das autoridades e de todos os membros da Administração, e assim se enuncia: é juridicamente exigível das autoridades e dos membros da Administração a observância das regras morais¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Ibidem, p. 149.

¹⁷⁷ Ibidem.

¹⁷⁸ Ibidem, p. 149.

Essa prática reiterada de parlamentares, utilizando-se de meios pouco usuais, sobretudo escusos para exercer suas funções, vem comprometendo de forma crucial a legitimidade de sua atuação no parlamento. Há excesso de leis e isso estimula a corrupção porque, enquanto penaliza os menos influentes economicamente, protege a elite dominante que a elas se apegam para se afastar de seus rigores, utilizando-se de mecanismos como imunidade parlamentar, verdadeiro monumento à impunidade. O desconhecimento da lei também contribuiu para isso, conforme assevera José Luis Estevez *apud* Partido Comunista Brasileiro¹⁷⁹:

Otra causa de incumplimiento generalizado es la hipertrofia legislativa. Cuando se legisla en exceso, como sucede a menudo en las organizaciones políticas contemporáneas, no hay nadie capaz de conocer la inmensa mayoría de los textos legales. ¿Cómo entonces garantizar su observancia?

Las normas desconocidas por la mayoría de sus destinatarios donde imposible. Y en la práctica, la ignorancia masiva equivale a universal repudio, como si se debiese a un acuerdo multitudinario para boicotear una disposición odiosa.

O agir dos agentes políticos nessas condições, por incompatibilidade com o decoro parlamentar, não satisfaz aos ditames constitucionais, sobretudo por inadequação aos meios utilizados para alcançar os fins colimados. Neste ponto, fere o princípio da impessoalidade, o que os coloca sob suspeição, visto que estão atuando no interesse próprio ou de terceiros, desvirtuando, assim, a finalidade pública a que se destina. Por outro lado, segundo Sérgio Sérulo da Cunha:

embora transparente e participativo, é difícil caracterizar o desvio de poder legislativo 'em alguns casos concretos é possível identificá-lo, como ocorreu na edição da lei 9985, de 7 de fevereiro de 1995 (Lei Humberto Lucena): ali, sob a aparência de uma norma geral anistiando crimes eleitorais, buscou-se afastar a imposição de condenação a um senador' (grifo do autor)¹⁸⁰.

¹⁷⁹ PARTIDO COMUNISTA BRASILEIRO. **Novos rumos**: Constituição nova para o Brasil. São Paulo: Novos Rumos, 1986. p.38.

¹⁸⁰ CUNHA, Sérgio Sérulo da, op. cit., p. 154.

4.6.2 Princípio da razoabilidade

A atividade estatal, inclusive no caso da tributação, para ser constitucional, deve ser razoável. O razoável é o oposto do arbítrio e significa, conforme a razão, o justo, o moderado, o prudente. Os poderes legislativo e executivo, por seus representantes, quando atuam no exercício de suas funções, devem agir de maneira razoável. A razoabilidade aproxima a justiça da igualdade.

Para Germán Birdarte Campos apud Ricardo Haro¹⁸¹ *“la razonable es lo ajustado a la Constitución, no tanto a la letra como a su espíritu, y lo irrazonable es lo que consulta La Constitución, lo anticonstitucional”*. Já Rafael Bielsa¹⁸² asevera que a razonabilidad configura *una dosificación que se realiza de acuerdo con los principios de justicia y que lo razonable es la medida o dosificación del ejercicio de un derecho frente otro, cuya extensión no siempre aparece definida*”.

4.6.3 Princípio do federalismo

Caracterizar os elementos essenciais do federalismo é, antes de tudo, promover a delimitação dos contornos básicos que lhe dão consistência. Comporta afirmar, de logo, que a forma federativa não se reveste de caráter imutável, podendo variar de acordo com as exigências do Estado moderno. Mas é certo, todavia, que ela tem se assentado na convivência harmônica entre os entes autônomos que compõem a federação.

Nessa linha, os postulados republicano e federativo constituem elementos estruturantes do ordenamento jurídico. Eis que neles deve assentar toda a base de sustentação do modelo de Governo e de Estado adotado pela sociedade. Assim, as matérias relacionadas com a satisfação das necessidades públicas não lhe podem ser indiferentes.

O moderno federalismo dirige-se no sentido da persecução do objeto comum, calcado num modelo de cooperação ditado por um pacto federativo

¹⁸¹ HARO, Ricardo. **El control de constitucionalidad**. Buenos Aires: Zavalia, 2003. p. 32.

¹⁸² BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Público**. Buenos Aires: Depalma, [20--]. p. 485, v. 1.

consagrador da autonomia das pessoas políticas. Então, os elementos constitutivos desse enlace intraestatal, além de ingredientes políticos, encontram igual justificativa em fundamentos axiológicos, visando, em última análise, a construção da democracia.

CAPÍTULO V

BASES ECONÔMICAS DA IMPOSIÇÃO

5.1 Substratos econômicos do fato gerador

Os fatos cujos substratos econômicos possibilitam a incidência da regra jurídica formuladora da relação jurídico-obrigacional tributária são aqueles envolvendo o produto do trabalho e do capital. São eles: a renda, o consumo e o patrimônio. Cada um deles será tratado nos itens a seguir.

5.2 Tributação da renda

A implementação de duas condições são fundamentais, segundo Arthur Seldon e F.G. Pennance¹⁸³, para a determinação do conceito de renda, a saber: “A existência de um sujeito econômico e o aumento de bens em conexão com a economia ou com a atividade lucrativa do sujeito”. Não há, pois, como concebê-la dissociado do substrato econômico a que se vincula.

O termo *renda*, formado do verbo *render* (produzir, pagar, restituir), do verbo latino *reddere* (render), donde a origem de crédito (juro), é aplicado na linguagem jurídica e financeira em várias significações. Aliás, o Direito Tributário, no capítulo em que regulamenta o imposto sobre a renda, aplica-o nesta significação: é o rendimento, é a receita auferida pela pessoa, física ou jurídica, sem importar sua fonte ou origem¹⁸⁴.

Aquisição de disponibilidade jurídica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção da faculdade de usar, gozar ou dispor de dinheiro ou de coisas nele conversíveis, entrando para o patrimônio do adquirente por ato ou fato jurídico. Esta é a conclusão a que chegou o XI

¹⁸³ SELDON, Arthur; PENNANCE, F.G. **Dicionário de Economia**. 2. ed. Rio de Janeiro: Blach Editores, 1978. p.102.

¹⁸⁴ SILVA, op. cit.

Simpósio Nacional de Direito Tributário, sob o tema: Fato Gerador do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza¹⁸⁵.

A pesquisa de valores que devem ou deveriam impor-se, acima da onipotência do legislador, acima da criação arbitrária de regras formais do direito positivo, conduz, portanto, necessariamente à elaboração de uma ética do legislador¹⁸⁶.

O fato econômico se sobressai por si mesmo, valendo dizer que sua existência independe do fenômeno da juridicidade. Nesse sentido, pode se afirmar que os termos renda e proventos estão sempre nele contido, mesmo que não derive de uma situação jurídica devidamente constituída. Porém, a ocorrência da disponibilidade exige que a situação jurídica esteja consolidada.

Para Aliomar Baleeiro, estribado na posição de Rubens Gomes de Souza:

o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo consideração pragmática, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. E se serve de uma, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador¹⁸⁷.

Decerto, nem na seara da Economia há um consenso doutrinário a respeito da noção conceitual de renda, em face de suas variadas definições históricas, como assinalam Arthur Seldon e F. G. Pennance. Entendem que o conceito de renda é consubstanciado pelo tempo e só pode ser concebido em referência a um determinado momento dele. Daí realçar a imprecisão de certas noções a respeito da questão, no âmbito da Economia, visceralmente vinculada “à produção, à criação de riquezas sob a forma de bens reais de serviços”¹⁸⁸.

A legislação complementar no CTN absorveu o sentido do excedente econômico construído pela doutrina a fim de emprestar consistência

¹⁸⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**, n. 2. São Paulo: CEEU: Editora Resenha Tributária, 1987.

¹⁸⁶ BOUUAERT, I. Clacys. Reflexões sobre as bases de uma política fiscal. In: TAVOLLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios tributários no Direito brasileiro e comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

¹⁸⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 334.

¹⁸⁸ SELDON; PENNANCE, 1978, p. 402.

aos argumentos indispensáveis à justificação teórica de políticas fiscais a serem implantadas. De ordinário, o que se denomina de renda constitui apenas as transferências do setor privado que ingressam no patrimônio público em forma de receita para a satisfação dos gastos públicos.

Waldir Silveira Mello também não discrepa desse entendimento: “O conceito de rendas e proventos não vem definido em nossa legislação específica...”¹⁸⁹, de sorte que o enunciado do art. 43 do CTN que estabelece o fato gerador do imposto de renda fixa um critério arbitrário para a mensuração do imposto, suscitando, assim, uma questão de terminologia e não conceitual.

Adam Smith foi quem fixou as vigas mestras do imposto, que devem ser consideradas em razão do processo evolutivo no plano social e econômico. Assim, a ordenação em máximas das Ciências das Finanças propiciou uma melhor compreensão da imposição tributária, no sentido de que esta deve observar quatro princípios gerais: comodidade, certeza, economia e justiça.

A palavra patrimônio deriva do latim *patrimonium*, de *pater*, empregado originariamente para designar os bens da família ou os bens herdados do pai¹⁹⁰. No plano jurídico, especialmente do direito público, é entendida como “o conjunto de bens, de direitos e obrigações, aplicáveis economicamente, isto é, em dinheiro, pertencente a uma pessoa, natural ou jurídica, constituindo uma universalidade”¹⁹¹.

Como se observa, nem a Constituição Federal, nem o Código Tributário Nacional, tampouco o regulamento do imposto de renda explicitaram o conceito de renda, ações que podem ser tributadas a esse título. Não poderia ser diferente, pois essa tarefa deve ser construção da doutrina, à luz dos elementos fornecidos pela área econômico-financeira ou mesmo da ciência das finanças.

¹⁸⁹ MELLO, Waldir Silveira. Fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: CEEU: Editora Resenha Tributária, 1986, p. 509. v. 11.

¹⁹⁰ SILVA, De Plácido e, op. cit.

¹⁹¹ Ibidem, p. 1012.

Esse fato é da maior relevância, na medida em que delimita o campo de abrangência da atividade legislativa no plano da feitura das leis. Na verdade, o legislativo não detém poderes exorbitantes para dizer o que é renda e o que não é. Daí revelar certo exagero a posição do emérito jurista Rubens Gomes de Sousa no sentido de que o legislador tem aquela liberdade para estabelecer o conceito de renda.

Por conseguinte, o econômico-financeiro pauta as finanças públicas delimitando, sobretudo, a ação política voltada para a consecução das rendas das pessoas, jurídica e física, visando ao financiamento dos gastos públicos. Isso implica dizer que os fluxos dos rendimentos devem ser retirados efetivamente de certas expressões econômicas, pois segundo Emanuele Morselli¹⁹²:

Com esta visão conclusiva pertinente à necessidade de uma noção financeira (fiscal) da Renda, estamos aptos a declarar, se não a impossibilidade da ordem conceitual, as insuperáveis dificuldades de ordem prática de determinar e medir, singularmente, os rendimentos individuais dos quais pretende participar a finança pública¹⁹³.

Para Klaus Tipke apud Nascimento:

La Constitución no otorga al legislador poderes en blanco para establecer a su capricho el contenido de las leyes. El poder de la mayoría parlamentaria elegida democráticamente está sometido los derechos fundamentales. La Constitución identifica La democracia con el Estado del Derecho. Es tarea del Tribunal Constitucional impedir que la legislación tenga un contenido que abandone de modo injustificable el ámbito del Derecho, en concreto de los principios de Justicia. El Tribunal Constitucional es también el guardián de la moralidad fiscal. El vigilante de dicha mora. El grado con que asuma esta labor depende de que opte por el judicial sel – restante o el judicial activismo¹⁹⁴.

¹⁹² Operando, assim, penetra a finança nos mais variados aspectos da atividade econômica dos seus subordinados, desviando, a seu favor, parte dos lucros de toda a produção, onde estão incluídos os frutos dos trabalhos e do capital. Além disso, a finança exige para si um agravo de sacrifícios por parte do particular, quando guarda para certos consumos e diversões, ou executa certas operações de troca, ou é sujeito de transferências patrimoniais. In: MORSELLE, Emanuele. **Curso de Ciências das Finanças Públicas**: introdução e princípios gerais. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1959. p. 56.

¹⁹³ Ibidem, p. 57.

¹⁹⁴ TIPKE, Klaus. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besreuerungsmoral und Steuermoral). Madrid: Marcial Pons, 2002, apud NASCIMENTO, Carlos Valder do. **O Supremo contra o Direito**: o caso da contribuição dos inativos. Ilhéus: Editus, 2010. p. 91.

No tocante a base imponible relativa ao *imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, esta deve atingir um universo maior de contribuintes, devendo, para tanto, contemplar base de imposição ampliada, como, em linhas gerais, recomenda Fernando Rezende¹⁹⁵:

a tributação de renda deve ser feita de forma abrangente, reduzindo-se ao mínimo as deduções e abatimentos, eliminando-se os regimes especiais e restringindo a progressividade das alíquotas ao imposto cobrado sobre a renda familiar. A pesada carga que onera os lucros deve ser reduzida, extinguindo-se o tratamento discriminatório concedido ao capital estrangeiro.

Todas as rendas e proventos devem ser objetos de tributação e não apenas os salários decorrentes daquelas pessoas formalmente empregadas. Os ganhos de capital, renda variável também podem dar margem a base imponible sobre a renda. A tabela deve permitir a inserção de todos os rendimentos tributáveis conjugados com alíquotas progressivas com impacto expressivo na arrecadação.

A progressividade da tributação da renda revela-se importante na medida em que, conforma Paul Hugon¹⁹⁶, "tende a realizar mais justiça no imposto, procurando fixar a capacidade contributiva em função da igualdade de sacrifício". Busca estabelecer igualdade do sacrifício fiscal entre os contribuintes, ainda na percepção do referido autor, que aduz ao seu raciocínio:

Com a progressividade, a taxa do imposto se eleva à medida que a importância da matéria tributável aumenta. O imposto progressivo permite atingir uma parte dos recursos taxados tanto maior quanto mais importante for o valor destes recursos¹⁹⁷.

5.3 Tributação sobre o consumo

Este estudo assenta sua fundamentação em bases imponíveis classificadas, utilizadas na formulação jurídica dos sistemas fiscais, consistentes na venda e consumo. O patrimônio foi descartado em face do seu rendimento pouco expressivo em países como o Brasil, de dimensão

¹⁹⁵ REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 361.

¹⁹⁶ HUGON, Paul. **O imposto: teoria moderna e principais sistemas – o sistema tributário brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, [20--]. p. 78.

¹⁹⁷ Ibidem, p. 74.

continental. Mantiveram-se os impostos de caráter regulatório incidentes sobre o comércio exterior e sobre operações financeiras.

A escolha recai sobre o *consumo*, tendo em vista sua preferência como forma de tributação, em nível internacional. Resulta, pois, da fusão de dois impostos sobre o valor agregado (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e imposto sobre produtos industrializados). Nesse caso, poder-se-ia alcançar a neutralidade, na medida em que “cada agente de produção ou comercialização saberá o imposto pelo qual é responsável. Não há dúvida, nessa forma de tributação, sobre o que é imposto e quais são os demais custos”.

Sob uma perspectiva de natureza econômica, Paulo Sandroni¹⁹⁸ aduz que o consumo consiste na

utilização, aplicação, uso ou gasto de um bem ou serviço, por um indivíduo ou uma empresa. É o objetivo e a fase final do processo produtivo, precedido pelas etapas de fabricação, armazenagem, embalagem, distribuição e comercialização.

Pelo aspecto hierárquico, deriva-se de consumidor, do latim *consumere* e possui a significação de gasto, extração, utilização, financiamento. O Direito Fiscal o emprega em sentido *lato*, desde que não tem em conta a destruição da coisa pelo primeiro uso, mas sua aquisição para ser utilizada, segundo seus fins.

Na técnica do Direito Fiscal, ainda é o consumo distinguido em supérfluo¹⁹⁹, útil²⁰⁰ e necessário²⁰¹, classificação esta que serve de pauta à

¹⁹⁸ SANDRONI, Paulo. **Dicionário de Economia**. São Paulo: Abril Cultural, 1985. p. 87.

¹⁹⁹ É o consumo que se credencia quando as coisas consumidas não representam utilidades, nem úteis, nem necessárias, mais se mostrando o ato um prazer. O terno, as bebidas, as cartas de jogar, entendem-se produtos de consumo supérfluo. De Plácido e Silva. op. cit.

²⁰⁰ É aquele que, não se mostrando necessário, tem a sua utilidade, isto é, traz qualquer proveito à pessoa. Entendem-se como artigos de consumo útil o vinho, o café, o açúcar, o chá, a cerveja. Ibidem.

²⁰¹ Assim se diz daquele que incide sobre o produto ou mercadorias de uso forçado por se mostrarem indispensáveis à alimentação, tais sejam, o pão, o sal, o leite, a manteiga e outros artigos, ditos de primeira necessidade. Ibidem.

orientação tributária, a fim de que seja nesta modalidade de imposto, preferido o produto menos necessário para maiores encargos fiscais²⁰².

Arrecadado sobre bens e serviços e pagos, diretamente, pelos consumidores, o imposto não se relaciona diretamente à renda, mas sim à procura do consumidor de bens e serviços individuais e inclui não somente os tributos tradicionais indiretos como os direitos e os tributos de compra, que são pagos pelos produtores em um estágio qualquer do processo produtivo – mas também impostos cobrados diretamente dos consumidores de serviços ou de alguns bens de capital, v.g. tributos sobre a propriedade real e licenças de veículos²⁰³.

Tem-se como de consenso a assertiva de que a retomada do crescimento em novas bases e o resgate da dívida social irá requerer um esforço de investimento significativo. Para viabilizá-lo torna-se imprescindível efetivar reformas estruturais básicas como a reforma das finanças públicas e a revisão dos espaços de atuação do Estado e da iniciativa privada²⁰⁴.

Por justo motivo no desenho do novo modelo fiscal há de se possibilitar o crescimento das médias e grandes empresas nacionais, mediante a perspectiva de utilização de parte do lucro obtido, para expansão de suas atividades, no plano de aquisição de equipamento, investimento e infraestrutura e no aperfeiçoamento do parque industrial, comercial ou agropecuário e, sobretudo, na valorização dos seus empregados.

Há de se revelar exequível que, ao invés de distribuição do lucro em dinheiro, as empresas pudessem substituí-lo por ações, livres do ônus tributário, em benefício de ambos, acionista e empresa, visto que, consoante José Zamprogna, “ganharia o acionista e também a empresa, porque esta se

²⁰² Ibidem.

²⁰³ SELDON; PENNANCE, op. cit., 1975, p. 230.

²⁰⁴ MARCIAL, Carlos. **Fórum Nacional sobre Reforma Fiscal**. Brasília, DF: UNAFISCO NACIONAL, 1992. p. 24.

capitalizaria retendo o lucro, podendo, assim, crescer rapidamente, criando novos empregos e gerando novos lucros”²⁰⁵. E acrescenta o referido professor:

É fundamental que as empresas, que vão se formando, incluam no seu contrato de constituição, planos de crescimento programado, para evitarem fracassos precoces como ocorrem com a maioria delas, principalmente as empresas familiares. Nosso país precisa criar condições de explodir na criação de empresas, em qualquer ramo de atividade, bem como facilitar a expansão daquelas já existentes, para aproveitar a mão de obra desocupada e gerar muito mais riqueza para a nação, imensos tributos para o Fisco e também bons salários para os trabalhadores²⁰⁶.

O acréscimo patrimonial da pessoa física não se insere no conceito de imposto de renda, considerando que ele

seria o que se convencionou chamar de imposto sobre a renda poupada ou investida, modalidade que não se ajusta ao conceito do nosso imposto sobre a renda e produtos de qualquer natureza. O que a legislação do tributo contempla é, tão somente, a possibilidade de serem considerados rendimento da pessoa física os acréscimos patrimoniais de origem não comprovada ou que o contribuinte não tenha como demonstrar terem resultado de operações isentas ou já tributadas na fonte em caráter final²⁰⁷.

5.4 Tributação sobre o patrimônio

De importância fundamental para essa problemática reveste-se o delineamento da estrutura da relação obrigacional, que deve ser assentada em bases sólidas no contexto da constitucionalidade. De fato é possível imaginar-se um sistema fiscal justo a partir de sua concepção talhada em princípios aplicáveis ao dever de tributação: capacidade econômica, progressividade, pessoalidade, como instrumentos capazes de permitir a efetivação da igualdade e da autonomia da liberdade das atividades econômicas.

Esse dever de tributação de que fala Francisco Garcia Dorado²⁰⁸ para fazer face aos gastos públicos “*nace de la propia existencia del estado como colectividad necesaria de unos medir para poder cumplir con las funciones que se le encomiendan*”. Decorre, pois, da necessidade que obriga a

²⁰⁵ ZAMPROGNA, José. **Fórum Nacional sobre Reforma Fiscal**. Brasília: UNAFISCO NACIONAL, 1999, p. 102.

²⁰⁶ Ibidem, p. 102-103.

²⁰⁷ CANTO, Gilberto de Uihôa. Imposto sobre a Renda e Produtos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, v. 11. São Paulo: Resenha Tributária: CEEU, 1986. p. 44.

²⁰⁸ DORADO, Francisco Garcia. Ob. cit. p. 28.

todos a contribuir com uma quota de acordo com as condições do cidadão-contribuinte mediante “*un sistema tributario que sea justo. La justeza Del sistema vendrá definida por los principios de igualdad, progresividad no confiscatoriedad*”²⁰⁹.

Descarta-se aqui a possibilidade de eleição do patrimônio como base imponible, tendo presente que boa parte da renda ou proventos dos cidadãos é poupada, investida ou consumida com produtos e mercadorias diversos. Em verdade, conquanto o patrimônio passe a ser indicador de capacidade contributiva, na medida em que representa “*renta ahorrada da se agravado en el momento de su obtención mediante el impuesto sobre la renta*”²¹⁰.

Parece clara a inexistência de qualquer motivação para gravar os que poupam ou investem sua renda em lugar de consumir bens de modo completo. Isto porque, consoante Klaus Tipke²¹¹, a renda pode ser gravada no momento de sua obtenção ou no momento de gasto. De sorte que aduz o referido autor,

pero, en principio, no puede justificarse que aquel que no consume toda su renta, sino que en parte la ahorra, sea gravado con un impuesto especial. En el caso de que pudiese justificarse un impuesto sobre el Patrimonio, debería ser consecuente en la determinación del patrimonio gravado.

Somente se justifica gravar os bens do cidadão, tomando como parâmetro a capacidade econômica, a fim de evitar que a mesma base seja tributada duas vezes, como adverte Klaus Tipke²¹²:

Se considera que el impuesto sobre el patrimonio gava la productividad potencial del patrimonio, pero el principio de capacidad económica se basa en la riqueza actual. El gravamen de renta potenciales solo se justifica como solución de emergencia cuando no sea posible determinar los rendimientos utilizando medios proporcionados En la realidad sucede exactamente al contrario: la experiencia que son los rendimientos potenciales los que sólo poder calcularse con elevados, sostres, debido a la dificultad de valoración del patrimonio. Y aun así no se somete al impuesto con arreglo a las exigencias de la igualdad.

²⁰⁹ Ibidem, p. 28.

²¹⁰ TIPKE, op. cit., p. 40.

²¹¹ Ibidem.

²¹² Ibidem.

Embora o legislador tenha dado tratamento diferenciado a problemática da capacidade econômica, ao utilizar as riquezas ou objetos de gravame, é preciso atenuar para o não permitido, o que Francisco Garcia Dorado²¹³ denomina de *plurimposición* sobre uma mesma base impossível, como se vê:

El mismo legislador justificar esta sobreimposición como un intento de discriminar las rentas de capital entendiendo que estas comportan una adicional capacidad económica con relación a otras formas de obtención de renta, y por ello, les somete a una tributación suplementaria a través del Impuesto sobre Patrimonio. Es decir, el mismo legislador viene a reconocer la existencia de una acumulación de gravámenes sobre una misma manifestación de riqueza a los que ha de hacer frente el titular de dicha riqueza. Nos encontramos de nuevo, ante el fenómeno de la doble o plurimposición sobre una misma riqueza imponible, la renta, sin que en este caso, el legislador articule algún método que le reduzca o elimine.

²¹³ Ibidem, p. 252

CAPÍTULO VI

CRÍTICA AO MODELO DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO ATUAL

6.1 Revisão do pacto federativo em matéria tributária

O pacto federativo em matéria tributária deverá passar, necessariamente, pelo crivo dos diversos segmentos da sociedade que já se mostram preocupados com a excessiva carga de tributo incidente sobre o Produto Interno Bruto, que lhe está sendo imposta. Isso é determinado pela arrecadação de tributos, instituídos à revelia de todos e por iniciativa daqueles que pouca preocupação tem com a escorcha fiscal, imposta às empresas e aos cidadãos, submetidos à ditadura do capital especulativo.

A exaustão do sistema constitucional tributário vigente indica a necessidade premente da implantação de um novo modelo de financiamento dos gastos públicos, ajustado aos comandos ditados pelos princípios conformadores da ordem econômica. Para tanto, torna-se imperiosa a participação efetiva do Parlamento no sentido de dotar o país, a partir de uma reforma tributária, de uma estrutura fiscal flexível, cujos atributos sejam calcados na funcionalidade, simplicidade e desburocratização, disciplinada por uma legislação descomplicada.

Há uma indignação generalizada diante da tributação desordenada, sem qualquer critério de racionalidade, a onerar cada vez mais os que são submetidos a rígido processo tributário sem a devida contrapartida, como era de se esperar. O que se vê, todavia, é um sistema ineficiente que induz a sonegação e a evasão, prejudicando os empreendimentos produtivos e tornando insuportável o verdadeiro confisco imposto ao assalariado, que já

recolhe metade dos seus rendimentos para os cofres públicos, em troca de absolutamente nada, como bem acentua Marcos Cintra Albuquerque²¹⁴:

O sistema tributário brasileiro atingiu um estágio avançado de deterioração, de irracionalidade e ineficiência. A carga tributária é iníqua, mal distribuída, excessiva e rebarbativa sobre o restrito segmento dos pagantes. Onera empresas e trabalhadores do setor formal e premia um vasto segmento de evasores e sonegadores. Proliferação legislativa anárquica, regulamentação confusa, Fisco desaparelhado, alucinam o contribuinte honesto e estimulam a desobediência. Superposição de tributos mal desenhados e de esferas de competência concorrentes engendram um custo insuportável ao produtor e prestador de serviços, ao trabalhador e ao consumidor. Há demanda consensual por mais racionalidade, simplicidade, desregulamentação, ampliação das bases tributáveis com redução dos encargos, alívio dos custos de gestão fiscal. É preciso fazer face a esse desafio circunscrito, sem misturá-lo, numa primeira etapa, com problemas de reforma política e de repactuação federativa.

6.2 Inadaptabilidade dos textos fiscais

A situação conflituosa que se quer estabelecer entre a livre iniciativa e outros postulados constitucionais voltados para a dignidade do trabalho é de mera aparência. Não se pode afirmar que a economia de mercado seja incompatível com o Estado de bem-estar social, na medida em que a Constituição Federal, ao contemplar a livre iniciativa como princípio geral da atividade econômica, também ressalta seu papel de valor supremo da sociedade, elegendo-a ao patamar de fundamento maior da República Federativa do Brasil.

Três aspectos determinam de modo imperativo a instituição de um novo modelo de sistema tributário: o redesenho do pacto federativo, a simplificação da legislação sobre a tributação e a necessidade de adequação à ordem econômica.

²¹⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. Atividades Legislativas. Projetos de leis e outras proposições. **PL 26 27/2000**. Acrescenta dispositivo ao art. 485 do Código de Processo Civil, que dispõe sobre a ação rescisória. Alterando a Lei nº 5.869, de 1973. Dispõe que a sentença ou o acórdão baseado em dois ou mais fundamentos poderá ser rescindido ainda que atacado somente um deles, sendo suficiente para afetar a decisão em sua totalidade. (Projeto do Deputado Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque, Arquivada na Mesa Diretora da Câmara dos Deputados). Brasília, DF, 2001. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=18406>>. Acesso em: 15 abr. 2011.

Conquanto a tributação devesse se caracterizar como um pacto celebrado entre sociedade e governo, tal não vem ocorrendo no Brasil ao se constatar que o objetivo nesse campo tem sido tão somente pela perspectiva da arrecadação, sem levar em conta o sacrifício do contribuinte, que é quem suporta os custos da atividade estatal. De sorte que a carga tributária não pode expandir-se de modo a comprometer o fundamento do tributo que é a capacidade contributiva.

Outro aspecto que justifica a reforma do sistema tributário funda-se na complexidade de legislação que prolifera nos três níveis de governo.

Por último, o motivo que diz respeito à necessidade de adaptação do sistema tributário à evolução estrutural da economia, consoante preconiza a justificativa da proposta de reforma tributária preparada pelo Ministério da Fazenda, ao assinalar que:

O segundo motivo que justifica a necessidade de reformas em um sistema tributário relaciona-se às mudanças estruturais da economia, que devem ser acompanhadas pelas devidas adaptações nos sistemas tributários. Não proceder dessa forma significa estagnar as bases de financiamento governamental, o que seguramente gerará uma tributação ineficiente e terá aspectos negativos sobre a inserção internacional de um país²¹⁵.

No plano da Ciência das Finanças, o tributo funciona conjugando dois aspectos fundamentais que põem em relevo a necessidade de que um sistema tributário tenha uma estrutura bem alicerçada. Um deles mostra o tributo como instrumento de financiamento dos gastos públicos e o outro revela como o tributo afeta o funcionamento da economia privada; pois, ao contrário, “pode com certeza trazer prejuízos sérios à ordenação econômica nacional”, solapando a capacidade econômica de determinados setores, ao inibir sua capacidade competitiva²¹⁶.

Basicamente qualquer sistema tributário encerra caráter fiscal e extra-fiscal, com o objetivo, respectivamente, arrecadatório e de intervir no

²¹⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. www.fazenda.gov.br.

²¹⁶ Idem..

processo econômico. Ideal, para Cristiano Viveiro de Carvalho²¹⁷, seria “que a realização de tais objetivos se faça por meio da distribuição do ônus tributário sobre o maior universo possível de contribuintes, com neutralidade, simplicidade, transparência e baixo custo administrativo.”

Tem-se observado que a inadequação do sistema tributário ao ordenamento da economia pode ser debitada a determinadas causas, detectáveis em países como o Brasil, considerado como em vias de desenvolvimento. Dentre elas os resquícios da colonização, a ausência de uma política fiscal consistente e, principalmente, vontade política da elite dominante.

De sorte que tem predominado a cobrança de impostos indiretos, relativos aos direitos de consumo e de circulação e alfandegários e aos impostos de transações, como lembra Pierre Beltrame²¹⁸, a representarem parte expressiva das receitas fiscais. Isso leva a evidenciar que o país não cobra de modo eficaz os impostos diretos que lhes são devidos face ao alto índice de sonegação fiscal.

Patente é a falta de reflexão sobre essa problemática na busca da edificação de um sistema fiscal timbrado pela originalidade. Não constitui exagero dizer que até o momento não se conhece uma proposta de reforma capaz de atacar a questão pelo seu cerne, operando mudança estrutural na sistemática até então adotada.

Na verdade, “à sua partida, os colonizadores deixaram quase sempre às administrações autóctones um sistema fiscal complexo, feito no interesse da metrópole e adaptado ao seu grau de desenvolvimento”. Esses sistemas fiscais herdados pelos Estados foram sendo aperfeiçoados, sem,

²¹⁷ CARVALHO, Cristiano Vieiros de. **Sobre a distribuição do ônus tributário no Brasil**. (Introdução, Estrutura de arrecadação). Brasília, DF: Anafisco Sindical, [200-]. p. 1. Disponível em: <<http://www2.unafisco.org.br/tributacao/33/report03.htm>>. Acesso em: 1º jun. 2012.

²¹⁸ BELTRAME, op. cit., p. 44.

entretanto, remover de modo substancial as sequelas da colonização. Daí a bem colocada posição de H. Nonorgues²¹⁹ com pertinência a matéria:

Longe de inovar em matéria fiscal, os governos interessados mal pensam no imposto e não é senão depois de cada um ter avaliado o custo do plano e em seguida recuado perante a dimensão da soma que acaba por pensar-se no papel que a fiscalidade poderia desempenhar no financiamento.

Por isso, prossegue H. Nonorgues²²⁰,

as decisões relativas às questões fiscais são muitas vezes tomadas de uma maneira fragmentária, sob o impulso das necessidades orçamentárias do momento [...]. Destes estudos demasiados apressados, nascem fatalmente textos imprecisos e incompletos, mal adaptados às necessidades do país porque não são integrados num plano de desenvolvimento que deveriam preceder ou apoiar.

Pelo que se observa, a questão fiscal em países subdesenvolvidos, notadamente no Brasil, ganha especial relevo "pelo facto de que deve não apenas assegurar a cobertura das despesas públicas, mas igualmente servir de instrumento de desenvolvimento económico"²²¹. Essa complexidade tem permeado a indagação sobre se para alcançar os objetivos perseguidos, as disponibilidades financeiras são suficientes para o atendimento de demanda dessa magnitude?

As desigualdades regionais e a elevação dos municípios a nível federativo constituem características marcantes do federalismo fiscal brasileiro, trazendo como consequências a ampliação da sua competência tributária e as transferências intergovernamentais, que coloca o Município no mesmo patamar dos Estados-membros. Daí a relevância do sistema tributário na busca do equilíbrio em torno do pacto federativo, como adverte Fernando Rezende²²²:

No Brasil, a marcante presença do Estado na vida econômica contribuiu para dar ao sistema tributário um papel de relevo na política de desenvolvimento regional, colocando em conflito, com frequência, as demandas por maior autonomia tributária dos Estados mais desenvolvidos com as pressões por aumento das transferências compensatórias executadas pelos de menor grau de desenvolvimento.

²¹⁹ NONORGUES, H. **La Fiscalité et le Développement des pays du Tiers**. Paris: Monde, [20--]. p. 37.

²²⁰ Ibidem, p. 37.

²²¹ BELTRAME, op. cit, p.46.

²²² REZENDE, Fernando. **Finanças públicas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 361.

Nesse plano, é imperativo que a repartição das receitas financeiras guarde compatibilidade com a minimização das designadas regionais, matéria que está a desafiar a capacidade imaginativa de quantos se debruçam sobre o tema. De fato, o sistema tributário de 1988 não buscou ajustar a tributação ao gasto público em matéria de competência, abriu apenas caminho para restaurar a autonomia financeira dos Estados e Municípios.

Trata-se de procedimento pouco ortodoxo, que implicou uma proliferação desordenada de novos Municípios que, hoje, em sua maioria, vivem a expensas das transferências intergovernamentais, em face de inexpressiva receita própria decorrente do seu processo arrecadatário. O corolário dessa atitude, segundo Fernando Rezende²²³, "foi o afrouxamento do vínculo de corresponsabilidade entre o cidadão-contribuinte e o poder público estadual e municipal, gerando condições propícias à irresponsabilidade e ao desperdício".

6.3 Alterações na matriz constitucional tributária

O conflito distributivo de renda ocupa lugar de destaque no debate travado no cenário nacional, na medida em que afeta o modelo tributário adotado pelo constitucionalismo brasileiro. Sua análise merece ser aprofundada, partindo da permissão que a gestão tributária tem contribuído fortemente para acentuar os desníveis sociais.

Em verdade, afastando-se de princípios básicos como da equidade e da capacidade contributiva, a política fiscal adotada pelo Governo é concentradora de renda e, por isso, pouco tem pautado sua ação na vertente que implique na redução da miséria que aflige as camadas mais baixas da sociedade. Refletir sobre essa problemática é tarefa que depende do exame dos elementos constitutivos do modelo até aqui desenhado. A sistemática adotada permitiu a determinação das bases econômicas, sob a desculpa de sua inserção na nova ordem internacional.

²²³ Ibidem, p. 361.

O papel reservado ao Estado no balizamento de sua atuação está definido no texto constitucional, que disciplina sua exploração direta, bem como na sua condição de agente regulador da atividade econômica. Tal diretriz impede que o Estado possa atuar na condição de empresário, explorando diretamente a atividade econômica.

Perfeitamente delineada na Constituição Federal, a nova ordem jurídico-econômica afasta o Estado da participação direta em atividades que não lhes são próprias, tais como as de natureza estritamente privada. Dentro dessa diretriz traçada pela constituição econômica, compete-lhe garantir a eficácia dos princípios nela explicitados, através do controle e do planejamento de governo, tornados efetivos no plano normativo.

Diante dessa problemática, é pertinente discutir, à luz da teoria jurídico-constitucional, a amplitude do poder reformador em matéria tributária visando clarificar a viabilidade de instalação de um Estado cada vez mais distante dos interesses do povo brasileiro, ansioso por manter e ampliar seus direitos sociais. Daí a necessidade imperiosa da construção de um novo modelo tributário atrelado aos desígnios da ordem econômica inserta no texto constitucional.

É evidente que a reforma tributária decorre da necessidade de se adequar as regras jurídicas a um dado momento histórico. Tem, assim, o condão de acompanhar a transformação que se opera em todos os campos da atividade humana. Portanto logo se vê que uma Constituição não pode ser imutável, está adstrita às limitações culturais, circunstâncias históricas e à evolução das relações sociais.

Ressalte-se, todavia, que a linha mestra do ordenamento jurídico há de ser sempre levada em conta em qualquer reforma, que não pode destruir o cerne essencial da Constituição posta. De fato, o poder de reforma "está estreitamente ligado à necessidade de garantir a Constituição, visando adaptá-

la mediante procedimentos formalmente compatíveis com a mesma e com as novas exigências, conservando-a em seus traços essenciais"²²⁴.

Por outro lado, tocado pelos fortes ventos do neoliberalismo, a corporação governamental imprimiu alterações na matriz constitucional, como na percepção de Odair Tramontin²²⁵, para quem não há "qualquer dúvida de que o Estado passou a atuar com maior ênfase em favor do grande capital, o que significa abstenção de uma distribuição mais equânime dos resultados econômicos".

Em razão dessa problemática, ficam evidentes as seguintes constatações:

a) o sistema constitucional tributário não satisfaz o interesse da comunidade nacional, em termos de eficiência, nacionalidade, com observância dos princípios da equidade e da capacidade contributiva, tendo como paradigma o caráter pessoal do tributo preconizado pela Constituição Federal;

b) não cumpre os desígnios constitucionais de contribuir para o esforço da construção de uma República Federativa solidária, de modo a evitar a denominada guerra fiscal entre a União e os Estados e os Municípios e o Distrito Federal;

c) não revela adequação da tributação à ordem econômica, que enaltece e elege como seus fundamentos a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa;

d) embora opte pela liberdade empresarial ao ditar os princípios gerais da atividade econômica na Constituição, a tributação não está permitindo que a empresa se desenvolva dentro desse parâmetro constitucional.

²²⁴ VERGOTTINI, Guiseppe. Constituição. In: BOBBIO, Norberto et al. **Dicionário de Política**. Brasília: UnB, 1989. p. 261.

²²⁵ TRAMONTIM, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas e guerra fiscal**. Paraná: Juruá, 2000,

6.4 Análise da proposta do Poder Executivo

O projeto em questão, originário do Poder Executivo, mereceu sugestão do relator da Comissão Especial, deputado Mussa Demes, e basicamente sua proposição é no sentido de se efetivar a fusão do Imposto sobre Produtos Industrializados com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, para dar lugar a imposto único, sob o título de Imposto sobre o Valor Agregado, dotado de duas alíquotas a serem arrecadadas ou em nível federal ou estadual.

Trata-se de proposta que em nada aproveita o interesse da sociedade, face ao seu caráter extravagante e, sobretudo, por não alterar a estrutura atual da tributação. O impacto sobre a carga tributária não se fará sentir, tendo em vista não surtir qualquer efeito no tocante a redação da carga tributária sobre a fusão do ISS com o IVA misto (federal e estadual), incidindo sobre o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo do referido IVA, propõe a criação de um IVVS (Imposto sobre Vendas a Varejo e prestação de serviço, visando a compensar os municípios pela perda do ISS).

Como se vê, com essa proposta, os contribuintes seriam prejudicados pelo nível de complicação por ela irradiada, especialmente os varejistas, consoante observa Ernani Galvêas²²⁶:

O comércio varejista e de serviços vai ser o mais prejudicado de um lado, ficará sujeito a três fiscalizações simultâneas: federal, estadual e municipal. Além dessa confusão, a proposta coloca o contencioso administrativo e as decisões judiciais na esfera estadual, mesmo que o litígio se refira ao IVA federal. E ainda haveria um Fundo de Equalização para compensar eventuais perdas dos Estados e Municípios.

Por outro lado, a federalização do ICMS soa como adequada, se analisada pelo ângulo exclusivamente da arrecadação. Assim, embora a proposta busque se apoiar na experiência internacional, onde predominam os países de formação unitária, depende sua implementação da verificação do

²²⁶ GALVEAS, Ernani. Editorial. Jornal do Brasil, 27-10-99.

seu impacto sobre o Brasil, face sua natureza federativa, como lembra Adriano Henrique Rebelo Beata²²⁷:

Entretanto, a avaliação de seu impacto sobre a Federação depende da explicitação dos fluxos de recursos a serem transferidos entre níveis de governos, bem como do potencial de arrecadação dos tributos de competência dos Estados e de Municípios.

Como essa sugestão implica centralização fiscal, retornando o tempo da Constituição de 1967, poderia contribuir, no plano político, para o processo de exacerbação na transferência intergovernamental. Desse modo, o IVA encontraria dificuldade operacional em nosso sistema federativo, como adverte Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque²²⁸, acrescentando:

Esse novo tributo exige antes de mais nada uma ética tributária que não existe em nosso país. Trata-se do evidente mimetismo cultural pretender arrecadar impostos cobrados em cada ponta de varejo. A evasão seria brutal. Trata-se de um imposto utópico para o Brasil. Imaginem o que acontecerá quando, ao invés de se tributar à cerveja diretamente nos cinco ou seis grandes fabricantes, passar-se a fazê-lo em cada balcão de bar ou em cada mesa de restaurante espalhado em todo o País. Os custos administrativos serão enormes, inclusive pela necessidade de novos e pesados sistemas de fiscalização.

Sob essa perspectiva, vale dizer que a proposta do deputado Mussa Demes ao invés de minimizar o impacto negativo da tributação indireta, que penaliza o contribuinte de menor renda, agravaria mais a situação em face do incremento de arrecadação, pulando de 60% para 73% das receitas decorrentes da competência dos níveis de governo: federal, estadual e municipal.

A ideia volta-se para a criação de uma nova Contribuição Social Global com a finalidade específica da eliminação dos chamados tributos em cascata. Substituiria o PIS, a COFINS e a CSLL e que, por não produzir efeitos cumulativos, tendo assim o condão de funcionar como elemento de estímulo ao processo de exportação. Ressalte-se, todavia, que, segundo Ernane Galvêas,

²²⁷ BAETA, Adriano Henrique Rebelo. Avanço técnico com ranço de submissão. In: **Economia em Perspectivas**. São Paulo: Corecon, nov. 1997p. 2. n.146

²²⁸ ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. A Inviabilidade da Nova Proposta Tributária. In **Economia em Perspectivas**, nº 146, nov-97, São Paulo: Corecon, 1997, p. 6.

"se o seu valor fiscal for igual à soma das contribuições substituída, estaremos apenas mudando o sofá de lugar"²²⁹.

Posteriormente, em junho de 1998, o Poder Executivo, por iniciativa do Ministério da Fazenda, apresentou nova proposta de reforma tributária, sem sinalizar mudanças mais radicais no sistema, embora com o propósito de reduzir o número de impostos, visando atender aos reclamos da sociedade. Prevê, em primeiro plano, a substituição do IPI, ICMS, ISS, Cofins, PIS/Pasep e CPMF pelo IVA federal, incidente sobre bens e serviços; IVV, estadual, sobre mercadorias – com a possibilidade de participação dos municípios na arrecadação do mesmo; IVS, municipal, sobre serviços; *Sexcise tax*, federal, sobre determinados tributos e serviços e IMF – equivalente à CPMF, também federal.

²²⁹ Jornal do Brasil, 27-10-99.

CAPÍTULO VII

O SISTEMA TRIBUTÁRIO IMPOSITIVO E SUA ADEQUAÇÃO À ORDEM ECONÔMICO-SOCIAL

7.1 Força normativa da Constituição

Sendo certo que a Constituição Federal reflete um dado momento histórico, não menos verdade é que sempre busca sua conformação na realidade política, social, econômica e cultural revelada pela sociedade. Somente dentro desse contexto é que qualquer ordenamento jurídico tem significação, visto que examinado de maneira estanque não retrata a exata percepção do seu sentido normativo.

A Constituição é o mais importante paradigma na condução das ações públicas e o seu cumprimento é condição essencial para que a vontade da sociedade se manifeste de forma concreta. Mas existe um viés corporativo, ideológico e até preconceituoso que distancia a ação dos governos dos postulados corretivos que consubstanciam o papel do Estado; mas não é só isso, e os agentes públicos terminam, até por ignorância, separando cada vez os governos eventuais do Estado permanente, desconhecendo o seu papel corretivo.

A ausência de percepção integrada no setor público, o olhar fragmentado na academia e a postura imediatista dos agentes públicos terminam contribuindo para a formulação de leis e normas tributárias ditadas ao sabor das conveniências pessoais, segmentadas e, muitas vezes, em total desarmonia com o sistema constitucional.

O economista de governo legisla a partir da necessidade dos seus orçamentos e de caixa; o jurista concebe leis dentro de uma perspectiva ideológica e programática. No fim, o cidadão comum termina sendo o único sacrificado por uma visão liberatória que ainda acha que o direito de tributar é o direito de preservar. Mas preservar o que e para quem? Nesse âmbito, situa-se a ideia equivocada dos impostos sobre patrimônio, sobre riqueza, sobre casas,

sobre imóveis rurais produtivos, muitos dos quais obtidos a partir da livre iniciativa, da acumulação, da poupança, do investimento, referências importantes como elementos de estruturação da sociedade brasileira, por mais que se seja avessa a essa concepção de vida. Ter-se-ia que modificar tudo. Não se pode raciocinar e formular conceitos de uma sociedade livre, incorporados nas Constituições e agir como se vivenciasse regimes econômicos estranhos.

A visão de certa doutrina de que a Constituição é destituída de caráter impositivo, é improsperável, posto não configurar tão somente uma promessa de garantia dos direitos fundamentais da disciplina das funções do Estado, pois sua força normativa “expande-se aos terrenos da ordem econômica e social!”²³⁰. Não é um amontoado de princípios e normas, como adverte J. J. Gomes Canotilho²³¹:

Está hoje definitivamente superada a idéia da Constituição como um simples concentrado de princípios, cuja eficácia era a de simples diretivas que o legislador ia concretizando de forma mais ou menos discricionária. Não se questiona, pois, a juridicidade, vincula atividade e atualidade das normas constitucionais²³².

Escrevendo sobre o sistema brasileiro, Jorge Miranda aduz que a Constituição Federal cunha os direitos fundamentais dando prioridade aos mesmos, em relação às demais matérias nela contidas. Quanto ao conteúdo pertinente à ordem econômica, o referido autor entende que ela se apresenta moderadamente nacionalista e prevalentemente liberal (mas com abertura ao pluralismo de setores de propriedades), talvez nem sempre em sintonia com as incumbências assumidas pelo Estado na ordem social, domina o espírito compromissório²³³.

Entretanto, como adverte Konrad Hess, “a força normativa²³⁴ da Constituição não reside, tão somente, na adaptação inteligente a uma nova

²³⁰ CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 1991. p. 43.

²³¹ Ibidem.

²³² Ibidem, p. 43.

²³³ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1990. p. 240. v.1.

²³⁴ A concretização plena da força normativa constitui meta a ser almejada pela Ciência do Direito Constitucional. Ela cumpre seu mister de forma adequada não quando procura

realidade”²³⁵. É necessário, em razão de vontade de poder (*Wille Zur macht*), sua conversão em força ativa e consequente imposição de tarefas a fim de fazer valer também a vontade de constituição (*Wilde Zur Vertassung*). Nessa linha, sua efetividade ficaria condicionada a vontade ou “disposição de orientar a própria conduta segundo a ordem nela estabelecida... e se puder identificar a vontade de concretizar essa ordem”²³⁶

Dessa forma, no plano da eficácia, a força constitutiva plasmadora da essência fundamental da normatividade constitucional “reside na natureza das coisas, impulsionando-a, conduzindo-a e transformando-se, assim, em força ativa”²³⁷. Disso resultam igualmente “os pressupostos que permitem às Constituições desenvolverem, de forma ótima, a sua força normativa” refere-se tanto ao conteúdo da Constituição quanto à práxis constitucional.²³⁸

E não é sem razão que Miguel Reale²³⁹ exalta a filosofia que inspira o texto constitucional no tocante a concretização dos fins por ele preconizados. Imbuído desse sentimento que norteia seu raciocínio, o referido autor assevera que não é a letra da Constituição, mas o seu espírito, ou seja, os seus valores dominantes e específicos, que devemos procurar realizar, sob pena de continuarmos a viver, como agora temos vivido, à sombra de um constitucionalismo aparente. Para a formação dessa consciência política, é indispensável o debate das ideias que nos impõe fidelidade as que elegemos²⁴⁰.

demonstrar que as questões constitucionais são questões do poder, mas quando envia esforços para evitar que elas se convertam em questões de poder (*Machtfragen*).

Em outros termos, o Direito Constitucional deve explicitar as condições sob as quais as normas constitucionais podem adquirir a maior eficácia possível, propiciando, assim, o desenvolvimento da dogmática e da interpretação constitucional. Portanto, compete ao Direito Constitucional realçar, despertar e preservar a vontade de Constituição (*Wille zur Verfassung*), que, indubitavelmente, constitui a maior garantia de sua força normativa. Essa orientação torna imperiosa assunção de uma visão crítica pelo Direito Constitucional, pois nada seria mais perigoso do que permitir o surgimento de ilusões sobre questões fundamentais para a vida do Estado. HESS, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1991. (No original: *Die Normative Kraft der Verfassung*). p. 27.

²³⁵ Ibidem, p. 27.

²³⁶ Ibidem, p. 19.

²³⁷ Ibidem, p. 20.

²³⁸ Idem, p. 20

²³⁹ REALE, op.cit.

²⁴⁰ REALE, Miguel. **O Estado Democrático de Direito e o conflito de ideologias**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 46.

Para o jurista alemão, a constituição está condicionada pela realidade histórica e assim

Ela não pode ser separada da realidade concreta de seu tempo. A pretensão de eficácia da constituição somente pode ser realizada se se levar em conta essa realidade. A constituição jurídica não configura apenas a expressão de uma dada realidade. Graças ao elemento normativo, ela ordena e conforma a realidade política e social. As possibilidades, mas também os limites da forma normativa da Constituição resultam da correlação entre ser (*sein*) e dever ser (*sollen*)²⁴¹.

7.2 Constituições econômicas

Ao conjunto de normas e princípios constitucionais relativos à economia – isto é, à ordem constitucional da economia – pode dar-se, de acordo com um conceito já sedimentado na doutrina, o nome de constituição econômica²⁴².

²⁴¹ HESS, op.cit., p. 24.

²⁴² Seria sem propósito empreender aqui uma larga discussão sobre o conceito de Constituição Econômica. A doutrina ainda não firmou orientação segura sobre o tema.

Aqui interessa considerar a *Constituição Econômica formal*, como parte da Constituição que interpreta o sistema econômico, ou seja: que dá forma ao sistema econômico, que, em essência, é o capitalista. Vale dizer: A *Constituição Econômica formal brasileira* consubstancia-se na parte da Constituição Federal que contém os direitos que legitimam a atuação dos sujeitos econômicos, o conteúdo e limites desses direitos e a responsabilidade que comporta o exercício da atividade econômica.

Não se trata de conceber a Constituição Econômica formal como simples disciplina jurídica fundamental da intervenção do Estado no domínio econômico, que seria concepção considerada, com razão, muito estreita e insuficiente. Procura-se fixar a idéia de que a Constituição Econômica formal, como objeto do direito constitucional positivo, consiste, não no conceito autônomo de constituição ao lado da constituição política, mas, sim, no conjunto de normas desta que, "*garantindo os elementos definidores de um determinado sistema econômico*", estabelece os princípios fundamentais de "*determinada forma de organização e funcionamento da economia*" e constitui, "*por isso mesmo, uma determinada ordem econômica*", *vide* SILVA, Jose Afonso da Silva. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, [20--]. p. 764.

As Constituições atuais têm larga base econômica. Esmein foi o primeiro constitucionalista a aludir à expressão "*constituição econômica*". As Constituições no século XIX eram Constituições políticas; as Constituições do século XX são Constituições econômicas.

A Constituição Econômica é assim aquele conjunto de normas contidas no texto constitucional com princípios definidores de determinada forma de *sistema econômico*. A ideia de sistema econômico é válida, consagrando determinada ordem econômica e social, com um tipo de organização e funcionamento.

Na atualidade, praticamente toda Constituição dedica larga parte do seu conteúdo à Constituição econômica formalizada, numa orientação que começou, sobretudo, com a Constituição alemã de Weimar com sua larga influência histórica. In: FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 125-126.

Rolf Petermann circunscreve a noção de Constituição Econômica para entendê-la como sendo "*um conceito jurídico, portanto, o conteúdo do conjunto das normas jurídicas que tenham como objeto jurídico (significação) a ordem econômica apreendida pela interpretação das normas jurídicas de cunho econômico dentro do contexto de todo o texto constitucional*" (1990, p. 68).

Trata-se do conjunto de normas e princípios constitucionais que caracterizam basicamente a organização econômica, determinam as principais regras do seu funcionamento, delimitam a esfera de ação dos diferentes sujeitos econômicos, prescrevem os grandes objetivos da política econômica, enfim, constituem política da economia²⁴³.

Constituição Econômica é a expressão utilizada para designar a reunião de normas e princípios, dispostos sistematicamente, que encerra conteúdo jurídico em nível constitucional, de maneira que a matéria econômica, em face de sua relevância, tem sua inserção em título específico sob a denominação: *Da Ordem Econômica e Financeira*, na Carta Magna.

A expressão Constituição Econômica evidencia um conteúdo de determinado sistema, a par de reunir elementos concretos que lhe dão efetividade. Revela-se no quadro terminológico simples para significar os princípios jurídicos fundamentais da organização econômica de determinada comunidade política. Equivale, portanto, segundo Manuel Afonso Vaz,²⁴⁴ a ordem econômica fundamental (*wirtschaftsordnung*) ou à expressão francesa *ordre public économique*.

Para Luis S. Cabral de Moncada²⁴⁵, a denominada Constituição Econômica não pode ser concebida pelo aspecto unitário que lhe é atribuído por certos doutrinadores, face à multiplicidade de suas normas integrativas. Nessa perspectiva, a mesma tem por escopo “estabelecer uma determinada ordem econômica alterando mesmo passo a estrutura econômica existente, através de política dos órgãos do Estado”.

²⁴² Segundo o pesquisador, a Constituição Econômica abrange as normas que definem e constituem o estatuto do sistema econômico, traçando as garantias do mesmo, que têm por objeto as formas de organização e funcionamento do sistema, normas variáveis no espaço e no tempo, que “prospectivamente disciplinam ou implementam uma nova ordem econômica, mostrando-se aí -- como, em boa medida, acontece na vigente Constituição Portuguesa -- o papel inovador ou criador do Direito (área de programa, Constituição Programática)” (Petermann, 1990, p. 68). In: GONÇALVES, Marcos Peixoto Mello. **Pluralismo organizado**: uma nova visão do direito econômico. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 117.

²⁴³ Ibidem, p. 151.

²⁴⁴ AFONSO, op. cit., p. 91.

²⁴⁵ MONCADA, Luiz S. Cabral de. **Direito Econômico**. Coimbra: Coimbra Editora, 1988. p. 82.

Como se observa esse conjunto de normas constitucionais econômicas, lastreado pelo princípio vetor da livre iniciativa, reúne-se em torno dos objetivos conformadores da política determinante da ordem econômica consagrada pelo legislador constituinte. Daí poder afirmar-se o seu caráter programático ou diretivo, como consagração da doutrina portuguesa, liderada por publicista de nomeada.

Alguns aspectos significativos que envolvem a chamada Constituição Econômica vinculam-se ao direito de propriedade, a liberdade de iniciativa e a dignidade do trabalhador. Esses valores sociais por ela contemplados visam a dar consistência à economia de mercado, consoante assinala Geraldo de Camargo Vidigal²⁴⁶:

O que marca o significado econômico de uma Constituição são as suas opções quanto à propriedade privada e quanto às liberdades, especialmente as de iniciativa econômica, de exercício de ação concorrencial, de trabalhar. Do conjunto dessas liberdades resultam condições para estruturação de mercados.

Da Constituição Econômica, que reúne de modo sistemático as regras básicas e princípios vinculados à atividade econômica, pode-se afirmar que dela “é possível retirar as coordenadas fundamentais de um sistema e de um regime econômico que ela pretende garantir”²⁴⁷. Esse conjunto orgânico é que confere “legitimação para o exercício de atividades econômicas e apontam as limitações a esse mesmo exercício, além de colocarem à disposição do Estado um conjunto de instrumentos que lhe pertinem intervir no processo econômico”²⁴⁸.

A característica mais notável das constituições econômicas contemporâneas é o fato de incluírem, em geral, um grande número de disposições destinadas a informar a política econômica, isto é, conterem uma ordem econômica programática, enfim, uma Constituição Econômica diretiva.

²⁴⁶VIDIGAL, Geraldo de Camargo. A Ordem Econômica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **A Constituição Brasileira de 1988**: interpretação. Rio de Janeiro: Forense Universitária; Fundação Dom Cabral: AIDE, 1988. p. 373.

²⁴⁷ SANTOS, Antônio Carlos et al. **Direito Econômico**. Coimbra: Almedina, 1991. p. 17.

²⁴⁸ Ibidem, p. 18.

Essas normas constitucionais apresentam-se como diretrizes da atividade do Estado, prescrevem certo programa de política econômica, são diretrizes políticas em termos de normas constitucionais²⁴⁹.

O abarcamento da economia pela constituição demonstra-nos que esta não contém somente a organização e atividade dos órgãos do poder político e, quando muito, o modo de ser das relações entre aquele e o indivíduo, mas verdadeiramente, além disso, um princípio estruturante do todo da vida social, com destaque, ainda que implícito, para a economia. Ao mesmo tempo permite-nos inferir um conjunto de princípios gerais que conferem unidade de sentido à economia, fazendo dela uma ordem jurídica, e que nos possibilitam o seu estudo científico, para além do simples casuísmo²⁵⁰.

Não se revelam como meras reprodutoras de planos de governo sem qualquer perspectiva de materialização ou como promessas de servir apenas como instrumento da ação governamental. As Constituições Econômicas veiculam um sistema normativo e, como tal, devem ser cumpridas em toda a sua inteireza. Compreendem, portanto, "a enunciação dos fins da política econômica, postulando, na sua conformação, a implantação de uma nova ordem econômica"²⁵¹.

Para Eros Roberto Grau²⁵², as constituições programáticas "enunciam diretrizes, programas e fins a serem pelo Estado e pela sociedade realizados". Contêm os princípios basilares que conformam a ordem jurídica da economia, de sorte que a Constituição de 1988 é dirigente, segundo o referido autor, a "ela confere o caráter de plano global normativo, do Estado e da sociedade"²⁵³.

Funda-se esse ordenamento nos princípios de valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, como tintura ideológica a plasmar o regime econômico a ser construído em consonância com os ditames da justiça

²⁴⁹ MOREIRA, Vital. **Economia e Constituição**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1979. p. 117.

²⁵⁰ Ibidem, p. 67.

²⁵¹ SANTOS, 1991, p. 79.

²⁵² GRAU, Eros Roberto. **Elementos de Direito Econômico**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981. p. 199.

²⁵³ Ibidem.

social. Conformado, assim, por tal ideologia, o capitalismo brasileiro busca a promoção do desenvolvimento nacional e da justiça social, objetivos que devem ser conciliados com aqueles princípios.

Discorrendo sobre garantias constitucionais, Garcia Belsunce²⁵⁴ aduz que a constituição argentina não contém normas expressas que importe na adoção de um determinado sistema que possa reger a ordem econômica. Ressalta, entretanto, que reconhece e garante:

en forma explícita derecho civiles de naturaleza económica - llamados libertades al ser puestos en ejercicio – que presuponen la vigencia de un sistema económico determinado. Éste surge del espíritu de la Constitución que fluye de su texto íntegro y, en particular, del sistema político adoptado como forma de gobierno.

7.3 Normas constitucionais programáticas

A Constituição Econômica programática, segundo Luis S. Cabral de Mancada, tem por escopo “estabelecer uma determinada ordem econômica alterando do mesmo passo a estrutura econômica existente, através da ação política dos órgãos do Estado”²⁵⁵. A consagração desse regramento programático configura, ainda conforme o referido autor, “uma consequência direta da constitucionalização de uma escala de valores cuja realização só entende se natural no modelo do Estado de Direito social dos nossos dias”²⁵⁶.

Nada impede que as constituições programáticas²⁵⁷ sejam devidamente observadas e, portanto, cumpridos os comandos delas

²⁵⁴ GARCIA, Belsunce. **Garantias Constitucionales**. Buenos Aires: Depalma, 1984. p. 105.

²⁵⁵ MONCADA, Luis S. Cabral de. **Direito Econômico**. Coimbra: Coimbra Editora, 1986. p. 66.

²⁵⁶ Ibidem, p. 67.

²⁵⁷ Quando se fala em normas que indicam fins ao Estado, bem como o estabelecimento de programas para atingi-los, se está a considerar a materialidade das normas constitucionais, em que pese já estar pacificado o entendimento que qualquer que seja a matéria conteúdo da norma, o fato de estar inserida em uma Constituição formal, a faz compartilhar da mesma natureza de todas as suas outras normas, da sua imperatividade maior, da sua supremacia frente a todo universo jurídico normativo estatal.

Por sua vez, Vezio Crisafulli sustentou que as normas constitucionais que determinam apenas um esquema de atuação são tão perceptivas como qualquer outra, e isso porque, ao regularem comportamentos públicos destinados a incidir sobre determinadas matérias, são nessa medida vinculantes, de tal modo que as normas ordinárias contrárias a elas são inválidas, quando anteriores e inconstitucionais se posteriores e ao ditar comportamentos em razão de interesses, ao dispor limites, o faz do alto de sua imperatividade suprema de Lei Fundamental e dentro de sua capacidade eficaz. Cf. FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, [20--]. p. 173.

emergentes. Não somente pelo seu caráter de efetividade, assim ditado pela sua natureza diretiva, mas, principalmente, pelo poder de eficácia irradiada do seu próprio conteúdo na produção de efeitos jurídicos.

Partindo da premissa maior de que todo o conteúdo normativo tem eficácia, pode-se afirmar que os dispositivos constitucionais econômicos não são meras diretrizes de caráter facultativo, pois, se assim fossem, descaracterizariam a natureza coercitiva de regra jurídica como elemento intrínseco de sua estrutura material. Daí porque seus comandos devem cumprir o fundamento maior que encerra seu enunciado, vinculando o Governo e a sociedade.

Busca produzir um resultado em proveito de uma causa, qual seja, a de alinhar toda a atividade econômica dentro dos parâmetros da livre iniciativa, capaz de elevar e proteger a dignidade do trabalhador. Não é outro senão esse propósito de tornar efetivo o mandamento constitucional porque consumado no plano legal, surtindo os efeitos perseguidos pelo legislador constituinte.

Se a norma jurídico-constitucional goza de eficácia, no tocante ao seu campo de aplicabilidade, é porque tem qualidade para alcançar o fim colimado. Dir-se-ia que reveste a condição de força matriz com propriedades para fazer-se impor no universo jurídico. “Advém da força jurídica ou dos efeitos legais atribuídos ao ato jurídico, em virtude da qual deve ser o mesmo cumprido ou respeitado, segundo as determinações, que nele se contêm”²⁵⁸.

Outra característica que pode ser elencada em relação às normas constitucionais programáticas é a que liga o seu conteúdo ao plano dos direitos econômicos e sociais. Tal afirmativa decorre do que já foi tratado, em outra oportunidade, no presente estudo, vale dizer, das transformações que o mundo experimentou após a Primeira Guerra Mundial, com o nascimento de um conjunto de direitos de crédito frente ao Estado, como a saúde, alimentação, habitação e educação, passando de mero espectador para participante da economia, ou seja, quando o Estado passa a intervir na ordem econômica e social, limitando a autonomia privada na busca do bem-estar coletivo.

A partir daí crescem nas Constituições as normas disciplinadoras dos direitos econômicos e sociais e, conseqüentemente, passa a ser a ordem econômica e social sistematicamente disciplinada, o que se dá, em grande medida, por meio de normas do tipo programáticas. É assim que, pela atuação de programas voltados para realização de determinados fins, visa-se, em nosso sistema constitucional, nos moldes dos arts. 170 e 193 da Constituição Federal de 1988, assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social (Ibidem, p. 198).

²⁵⁸ SILVA, Plácido e, op. cit., p. 296.

A apreensão do conteúdo das normas jurídico-constitucionais e sua consequente valoração no plano normativo são fatores que poderão facilitar sua efetiva realização como meta do Estado que busca atender aos desígnios constitucionais. Disso resulta claro que as constituições econômicas enunciam, consoante Eros Roberto Grau, diretrizes, programas e fins da política econômica a serem realizados pelo Estado e pela sociedade²⁵⁹.

A Constituição veicula os valores supremos da ordem jurídica positiva a que se submetem a sociedade e o poder público, em razão do vínculo por ela estabelecido na conformação desse desiderato; de modo que, como regra maior do sistema jurídico, baliza a atividade dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e dos órgãos que compõem a estrutura do Estado, dando contorno concreto à ordem normativa no campo da atividade econômica.

Os preceitos da *Constituição Econômica* não são dotados de eficácia menor, visto estarem no mesmo patamar dos outros que povoam o universo constitucional. São, portanto, de caráter impositivo, exigindo do Estado o seu cumprimento mediante a efetivação de ações concretas de política econômica dentro dos parâmetros fixados, porquanto as “normas programáticas são também normas jurídicas. Constituem o Estado na obrigação de as realizar”²⁶⁰.

Para Regina Maria Macedo Nery Ferrari²⁶¹ as normas constitucionais programáticas²⁶² vinculam os poderes públicos, como se infere da sua posição abaixo transcrita:

²⁵⁹ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. São Paulo: RT, 1990. p. 79-80.

²⁶⁰ CANOTILHO; MOREIRA, op. cit., p. 174.

²⁶¹ FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Normas Constitucionais Programáticas: normatividade, operatividade e efetividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 181-182.

²⁶² As normas programáticas são de grande importância, como dissemos, porque procuram dizer *para onde e como* se vai, buscando atribuir *fins* ao Estado, esvaziado pelo liberalismo econômico. Essa característica teleológica lhes confere relevância e função de princípios gerais de toda a ordem jurídica, como bem assinala Natoli, tendente a instaurar um regime de democracia substancial, ao determinarem a realização de fins sociais, através da atuação de programas de intervenção na ordem econômica, com vistas a assegurar a todos existência

O aqui determinado não pode ser violado, no sentido de que não pode ser contradito, não observado, vinculando, portanto, os Poderes Públicos e a própria sociedade estatal.

É dentro dessa realidade, e reconhecimento a sua importância, que se admite estudar a oportunidade e imperatividade das normas constitucionais programáticas, como normas que determinam a constitucionalização da responsabilidade do Estado no campo jurídico, político econômico, social, isto é, no âmbito das relações econômico-sociais.

Uma das características das normas programáticas é o fato de que participam da mesma natureza de todas as outras que integram um diploma constitucional rígido, isto é, são dotadas de imperatividade suprema frente ao ordenamento jurídico que compartilham da mesma hierarquia, pois que todas as normas constitucionais encontram-se no mesmo plano, de tal modo que as normas infraconstitucionais que com elas conflitem, quando posteriores, padecem de invalidade ou inconstitucionalidade, quando anteriores, são automaticamente revogadas, e isso em virtude da necessária harmonia que deve reger um sistema jurídico. Isso impede que normas consideradas como programáticas, mas tidas por incômodas para a realização de políticas públicas, venham a não ser observadas, sob a alegação de que pela densidade de seu conteúdo possam vir a ser descartadas.

7.4 Conexão entre a tributação e a ordem econômica e social

O Sistema Tributário Nacional, ao estabelecer conectividade com o ordenamento econômico na persecução do desenvolvimento social, tem em mira o bem comum, meta primordial do Estado Social a quem compete sua

digna, conforme os ditames da *justiça social*. Esta é o fim que os arts. 170 e 193 da Constituição de 1988 prescrevem para as ordens econômica e social.

Em suma, cada vez mais a doutrina em geral afirma o caráter vinculativo das normas programáticas, o que vale dizer que perdem elas, também cada vez mais, sua característica de programas, a ponto, mesmo, de se procurar nova nomenclatura para defini-las, como, por exemplo, normas que expressam "apenas uma finalidade a ser cumprida obrigatoriamente pelo Poder Público, sem, entretanto, apontar os meios a serem adotados para atingi-la, isto é, sem indicar as condutas específicas que satisfariam o bem jurídico consagrado na regra". Não nos parece melhorar muito a terminologia. São *normas de princípio teleológico* porque apontam, em mero esquema, para um fim a ser atingido. Qualquer que seja, porém, a expressão utilizada, o certo é que sua vinculatividade vem sendo mais e mais reconhecida. Significa que o fato de dependerem de providências institucionais para sua imperatividade direta é reconhecida, como imposição constitucional aos órgãos públicos. São, por isso, também aplicáveis nos limites dessa eficácia, consoante resumiremos em seguida. In: SILVA, José Afonso da Silva. **Aplicabilidade das normas Constitucionais**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999. p. 145-155.

efetivação mediante políticas públicas eficazes. Para tanto, recorre à atividade financeira tendo como instrumento de concretização desses encargos, a tributação.

O enlace entre o Direito Tributário e a economia configura uma equação que busca contribuir para a prosperidade de atividade empresarial e para a realização do seu bem-estar social. O tributo somente se justifica na medida em que cumpre esse desiderato, inclusive, com a redução das desigualdades sociais. Do contrário, o ideário da justiça fiscal de difícil atendimento e a rejeição da sociedade pela imposição reflete na descrença dos partidos e dos políticos.

Por sua vez, o gasto público faz integrante dessa engrenagem sendo dela peça de fundamental importância para, inclusive, citar a disfunção do sistema tributário, que deve ser eficiente. O Estado brasileiro, pela sua característica acintosamente burocrática, tem, de certo modo, contribuído para entravar a economia; situação ainda agravada com a corrupção e a ineficiência do gasto público, o que vem impedindo a implementação de políticas públicas de amplo aspecto a favor da população pobre.

O federalismo peca pela concentração excessiva de recursos financeiros no Poder Central o que o torna quase unitário na sua estrutura funcional tocante o esvaziamento das finanças municipais não lhes permite investimento de infraestrutura, saúde, educação e transportes e especialmente o saneamento básico.

A economia de mercado em que se funda o liberalismo não tem se cercado o suficiente para equacionar as questões do homem e das empresas pela ausência de ética que envolve sua prática. Daí, a tributação merecer destaque nesse plano pela possibilidade de facilitar a instauração de nova ordem econômico-social inspirar nos ditames constitucionais da solidariedade humana.

O apelo não é apenas doméstico, pois várias penalidades têm se manifestado nesse sentido, cumpre destacar, entre eles, Eric Hobsbaw²⁶³, que afirma:

El mercado no puede resolver los problemas de la justicia social, no siquiera proveer gobiernos, sistemas políticos y economías que supuestamente sirvan a los intereses de la gente. Me refiero a las mayorías. Desde luego que no se puede tener una economía avanzada sin un elemento fuerte de nacionalidad de mercado.

Pero también está claro que la economía de mercado pura no sirve no siquiera el propósito de maximizar el crecimiento económico. En aquellos países en que grandes sectores del Estado son burocráticos, ineficientes y corruptos, podía calificarse de progreso.

Na verdade, entende o grande historiador inglês o êxito em âmbito de economia de mercado somente pode se alcançado mediante interesse entre a empresa privada e o planejamento estatal²⁶⁴.

Há uma estreita correlação sob uma perspectiva fenomenológica entre direito e economia é que ambos se dirigem a um campo de investigação comum em direção às questões sociais relevantes tendo o homem e a natureza como ponto fulcral de suas reflexões. De fato, o desemprego, a fome e o meio ambiente são desafios a serem enfrentados nesse campo em face das contradições da contemporaneidade.

CAPÍTULO VIII

FUNDAMENTOS ÉTICOS E JURÍDICOS PARA UMA REFORMA TRIBUTÁRIA

8.1 Ética tributária: pressupostos histórico-filosóficos

²⁶³ LEBRANDE, Vicente P. **El Solidarismo**: perspectiva de un orden social más justa. Buenos Aires: Osmar Baystti Liberial Editorial, 1997. p. 39.

²⁶⁴ Ibidem.

Desde Platão há uma nítida preocupação com a questão da justiça na sua inter-relação com a ética. Nos seus escritos, ele já afirmava que uma ação é justa quando dá a cada um o que merece. Logo toda justiça parece estar referida ao mérito. Não há dúvidas de que o processo de partilhamento dos tributos entre os membros da sociedade exige que um princípio ético esteja no mínimo pressuposto.

Estabelecer uma relação entre ética e tributação significa encontrar um liame entre um ato imposto por uma regra jurídica e a internalização do seu cumprimento. Além disto, é importante entender como se dá no campo da moralidade e mais que isto, se a relação está referida a um princípio universal.

As normas morais são cumpridas através da convicção íntima dos indivíduos, diferentemente das normas jurídicas. Logo se se deseja que os tributos sejam considerados justos e aceitáveis, é necessário que suas bases estejam assentadas na tendência do ser humano de ser conduzido por uma eticidade. Ou seja, o comportamento moral deve ter um fim que ultrapasse a ação por si mesma; é essencial visar um princípio, um fim - o bom. O mesmo espera-se das normas jurídicas, embora esta não seja uma exigência própria da sua natureza. No entanto, se espera uma aceitação das normas jurídicas sem que seu cumprimento não decorra de um ato impositivo e coercitivo, é essencial descobrir seu fundamento universal. Assim, se a ética revela uma relação entre o comportamento moral, a necessidade e os interesses sociais, ela nos ajudará a situar no devido lugar a moral efetiva, real, de um grupo social que tem a pretensão de que seus princípios e suas normas tenham validade universal sem levar em conta necessidades e interesses concretos.

Na configuração da relação princípio ético e princípio fundador da tributação é importante a realização de uma digressão da época antiga até a contemporaneidade, tentando identificar como o progresso histórico-social é acompanhado de um progresso moral.

Se se tomar a busca do sentido do bom como base para uma ética, vai-se perceber que, ao longo da história, diversas concepções foram sendo engendradas na persecução do sentido teleológico do estar-no-mundo.

Entre os povos primitivos, o bom é, antes de tudo, a valentia, enquanto que o mal é a covardia. Com a divisão da sociedade em classes, o bom da antiguidade perde o seu significado de princípio moral do comportamento humano. Nem todos os homens são ou podem ser bons; só os livres, os outros, os escravos, não são bons nem maus, não existem como seres dotados de razão.

Este sentido do bom começa a ser mais bem fundamentado com as teorias aristotélicas. A tese de que a felicidade é o único bom ou o princípio máximo foi sustentada por diversos teóricos. Para Aristóteles, o homem aspira a felicidade, obtida através do exercício da razão, desde que haja condições objetivas de operá-la (segurança econômica e liberdade pessoal). Desde a antiguidade já se percebe que o fim último não se alcança simplesmente por termos uma racionalidade; se ela não for conduzida por bons propósitos ou se as condições da sua efetividade inexistem, não se pode exercê-la na sua dimensão finalística.

Este modo aristotélico de abordar a questão tem sido cada vez mais reforçado atualmente. Os homens não podem ser verdadeiramente felizes na miséria, na exploração, na falta de liberdades políticas, na discriminação racial. Entretanto não se pode ter uma posição simplista de imaginar que a existência de condições externas por si só garantem a obtenção da felicidade ou talvez da sensação de sentir-se feliz. No dizer de Vasquez²⁶⁵,

numa sociedade na qual não vigore o princípio da propriedade privada nem a onipotência do dinheiro, e na qual o destino pessoal não se possa conceber separado da comunidade, os homens terão de buscar outro tipo de felicidade.

É forçoso salientar que a felicidade, como bem supremo, se efetivava em uma polis, comunidade natural e soberana, guiada por viver bem e agir bem, ou seja, a vida vivida em função das virtudes e da justiça.

Para superar os condicionantes do exercício da eticidade, Kant pondera que o bom deve ser algo incondicionado, sem restrição alguma. Cabe perguntar: haverá algo bom de maneira absoluta, sem restrição alguma, em

²⁶⁵ VASQUEZ, Antonio. **Ética**. São Paulo: Civilização Brasileira, 1982. p. 160.

toda circunstância e em todo momento? Diz Kant: "nem no mundo nem também, em geral, fora do mundo é possível conceber alguma coisa que possa considerar-se boa sem restrições, a não ser unicamente uma boa vontade"²⁶⁶.

Evidente que existem inúmeras objeções ao conceito kantiano, especialmente no que se refere ao seu caráter social, abstrato e universal. No entanto, o que se faz relevante é a identificação de um princípio presente no fazer do homem, fora da ordem natural como professado pelos filósofos até este momento da história.

Seguindo a tendência humanista que centra no homem e na autonomia da sua vontade a base da moralidade, encontra-se uma alternativa na Crítica da Razão Prática:

a lei moral em mim começa no meu eu invisível, na minha personalidade, e projeta-me num mundo que tem a verdadeira infinidade. O espetáculo da lei moral em mim eleva infinitamente o meu valor como inteligência por meio de minha personalidade, na qual a lei moral me descobre uma vida independente da animalidade, e mesmo de todo o mundo sensível²⁶⁷.

As éticas, aristotélica e kantiana, são concebidas a partir do suposto conflito existente no íntimo do ser humano. Na modernidade encontram-se, no seu bojo, outros componentes do tônus social. Na contemporaneidade é importante destacar que o conflito básico é de ordem social, cabendo neste caso tomar de empréstimo a ética política de J. Rawls²⁶⁸ centrada em três princípios: reconhecimento do conflito entre os bens disponíveis escassos e o desejo ilimitado de posse por parte dos indivíduos; intervenção da teoria da justiça instaurando a sociedade bem ordenada; e a consolidação da comunidade política onde prevalece a cooperação, o senso da justiça e as virtudes da cidadania.

Por outro lado, neste mundo cada vez mais unificado, saturado de soluções formais e de problemas existenciais, a vigência de símbolos conduz a problema ético para o campo da hermenêutica e da linguagem, especialmente

²⁶⁶ KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Prática**. São Paulo: Editora Abril Cultural, 1986. p. 123. (Coleção Os Pensadores).

²⁶⁷ Ibidem, p. 289.

²⁶⁸ RAWLS, John. **Justiça como equidade**: uma reformulação. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

para dar conta da nova visão do homem e das relações do seu viver com as condições que o cercam. O advento da experiência democrática vem agregar um novo fator, levando o ser humano a estabelecer relações com instituições e na sua conduta levar em conta as dimensões, pública e privada.

Na ética clássica, as situações eram linearmente definidas com relação às obrigações pessoais, e às eventuais culpas decorrentes de atos igualmente pessoais, mas no mundo contemporâneo, as obrigações surgem como o componente básico da eticidade.

No dizer de Nelson Saldanha²⁶⁹ "a Ética antiga era uma ética da ordem; a moderna, uma ética da hermenêutica, com a figura dos deveres e dos direitos fragmentada pelas condições e refratada ou atravessada por diferentes interpretações".

O Direito moderno, caracterizado pela positividade, legalidade e formalismo, começou a exigir outros fundamentos anteriormente dispensáveis, já que a base de sustentação do direito estava centrada na fé e na autoridade. Com as novas demandas trazidas pela modernidade, marcada pela ciência, pelo poderio da razão, o sagrado e a tradição não puderam mais se constituir como bases fundamentadoras do Direito.

No dizer de Moreira²⁷⁰

a aplicação da lei (jurisdição) e a criação do Direito (legislação) estão vinculadas a procedimentos do tipo formal dependentes da competência formal dos juristas. Essa situação exige que a sistematização dos preceitos jurídicos e a coerência da dogmática jurídica alcancem tamanha sofisticação conceitual, de tal modo que o Direito passe a obter sua justificação através da derivação de princípios.

Este é o ápice do positivismo no âmbito do Direito, além da evidência de que a positividade dele está vinculada à vontade do legislador político, que termina se constituindo no mandatário da soberania popular. Em assim sendo, o Direito, através dos seus processos normatizadores, regula a

²⁶⁹ SALDANHA, Nelson de Souza. **Ética e história**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 105.

²⁷⁰ MOREIRA, Luiz. **Fundamentação do Direito em Habermas**. Belo Horizonte: Editora Mandamentos, 2002. p. 33.

sociedade e suas contradições, mas tornando-se dela desvinculado. Neste sentido, os sujeitos estão dispensados de preocupações éticas, uma vez que a lei regula e aplaca as consciências, sendo lícito tudo quanto não é proibido. Nesse âmbito, não há uma regulação positiva dos deveres materiais concretos, mas sim a possibilidade de fazer ou deixar de fazer tudo aquilo que não é vedado em lei.

A inclusão da fenomenologia e da hermenêutica no debate ético abre espaço para dois grandes teóricos: Max Weber e Jürgen Habermas. O primeiro afirma que o Direito dispõe de uma racionalidade própria, independente da moral. Além disto, o Direito tem como marco fundamental a sistemática jurídica, ou seja, o direito proposto por Weber é um direito de juristas. O segundo afirma que as pessoas agem em conformidade com três posturas básicas: primeiro, obedecendo às leis, que são fruto de um consenso publicamente estabelecido e como tal podem ser legitimamente alteradas; segundo, agindo conforme seus próprios interesses sem menção à intenção ética da ação; e, por último, tirando todo proveito possível da possibilidade auferida na ação em conformidade com a lei, pois são previsíveis as consequências da ação realizada segundo os parâmetros jurídicos. Habermas busca o intercâmbio entre o sistema (Economia e o Estado) e o mundo da vida, através das redes de comunicação, instrumento do processo de legitimação.

Desse modo, as proposições de Weber têm sentido apenas se concebermos um direito formal distanciado dos reais problemas do cotidiano dos cidadãos, além disto, sem nenhuma preocupação com a eticidade. Com essa posição Weber não aceita que a racionalização material do Direito represente passos decisivos para o progresso da ética, mas como um dismantelamento da concepção de racionalidade cognitiva da qual o Direito é portador, pondo em xeque o formalismo jurídico. As qualidades formais do Direito não devem conduzir à ideia de que sua feição ética e factual seja desnecessária.

Caminhando em outra direção, Habermas se coloca como partidário da concepção de que ao ser instituída a distinção entre moralidade e legalidade fica estabelecida a necessidade de justificação prática para as normas legais,

ou seja, é preciso que elas tenham uma relação com o real. Por outro lado, ao estabelecer a vinculação entre normas de ação e normas jurídicas, o Direito moderno remete, por sua vez, à necessidade de uma moralidade fundada em princípios. Isto significa dizer que quando um indivíduo pauta sua ação pela descrição de cunho prático contido na lei, ele ao mesmo tempo em que se guia pela lei, pergunta pela base de validade do Direito que, em última instância, é fornecida por princípios morais²⁷¹.

Corroborando com o nosso ponto de vista, Habermas²⁷² afirma que sem uma correlata assunção do patamar jurídico a níveis convencionais ou pós-convencionais, a evolução social não se constituirá em níveis de integração. Ou seja, somente em sociedades em que o Direito libertou-se das amarras do sagrado e passou a reger-se ou por prescrições oriundas da norma jurídica, ou, ainda, por uma ética da responsabilidade norteadas por princípios, é que se pode chegar a uma integração social que tenha o Direito como portador desse sentido, uma vez que o mesmo é aquela categoria que vai institucionalizar as demandas sociais.

Como não mais vivemos em uma sociedade primitiva em que a normalidade jurídica é assegurada pelo reparo do dano ou pelo castigo ao infrator, faz-se necessário que o Direito esteja centrado em outras bases. Além disso, não mais cabe pensa-lo como depositado nas mãos de quem tem algum tipo de autoridade. É, pois, chegado o momento de buscarmos o equilíbrio entre a formalidade da norma e a vida real e concreta. Na interpretação de Habermas há que se admitir que a positivação do Direito esteja intrinsecamente ligada à sua necessidade de fundamentação.

É importante destacar que o processo legislativo, ou melhor, as normas jurídicas, devem emanar de uma composição equilibrada entre soberania do povo e os direitos humanos, superando a dicotomia existente entre colocar o peso das decisões ou sobre a norma ou sobre a moral. Para

²⁷¹ HABERMAS, Jurgen. **Consciência moral e agir comunicativo**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989. p.116.

²⁷² Ibidem.

melhor compreensão do quanto explicitado, tomemos de empréstimo a afirmação de Habermas²⁷³:

o nexó interno entre direitos humanos e soberania popular, que buscamos aqui, reside pois no fato de que a exigência de institucionalizar a autolegislação em termos de direito tem que ser preenchida com o auxílio de um código, o qual implica, ao mesmo tempo, a garantia de liberdades subjetivas de ação e de reclamação. Inversamente, a repartição igualitária desses direitos subjetivos (e de seu valor equitativo) só pode ser satisfeita através de um processo democrático que justifica a suposição de que os resultados da formação política da opinião e da vontade são racionais. Deste modo, a autonomia privada e a pública pressupõem mutuamente, sem que uma possa reivindicar o primado.

Para Jürgen Habermas²⁷⁴, a lei não se insere no contexto da simbologia, mas sua ação é uma decorrência do sistema onde se acha embutida. Vai além do determinismo moral ligado estritamente a consolidação das normas que povoam o ordenamento jurídico. Ele a vê “como algo que medeia à idéia de direitos humanos e a de soberania popular de tal modo que o propósito moral da lei se torna à extensão da autonomia política”²⁷⁵.

Desse modo, Habermas sugere que a sustentação da prática legal não passa pela objetividade científica, porquanto os valores dignos de legitimação é uma criação da racionalidade instrumental. Portanto, o sistema jurídico constitui uma “forma de integração social na qual os imperativos morais sob a lei estão em estado constante de tensão em relação às várias formas de atividade instrumental pertencentes ao poder e ao dinheiro”²⁷⁶. Nesse plano, é que a energia interna da lei pode “fazer parte daquelas existentes entre a comunicação e o agir estratégico”. Assim, seu objeto “coincide com as implicações da teoria do discurso; o antropológico encontra o ético”²⁷⁷.

Sem qualquer referência à estrutura do discurso legal, torna-se tarefa difícil de entender e captar a racionalidade do Direito, visto que procura regular formas particularizadas do agir estratégico, com vistas à consecução de

²⁷³ HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, p. 316

²⁷⁴ Ibidem.

²⁷⁵ HABERMAS, Jürgen. **Notes parer Fundser une Éthique de la Discusión Móchale et Comunication**. Paris: Gallimard, 1987 p. 361.

²⁷⁶ Ibidem, p. 361.

²⁷⁷ Idem, p. 362

objetivo material (concreto); de sorte que ele tem em mira “o desenvolvimento de instituição capaz de ligar processos sistêmicos às implicações morais substantivas da lei”²⁷⁸.

Para a interação humana há de concorrer, segundo Jürgen Habermas, dois elementos de fundamental importância que, igualmente, conformam sua teoria crítica voltada para o enfrentamento de uma forma negativa de ciência positiva, buscando sua transformação em ações emancipatórias no plano das reformas sociais e políticas. Uma normativa de caráter predominante e outra de natureza instrumental destinada a satisfazer as necessidades. Desse modo, não se pode ter uma visão estanque desses interesses, tendo presente que:

normas e valores têm de ser objeto de rigorosa reflexão crítica, pelo menos porque a própria distinção entre técnico e normativo depende de uma distinção anterior de um tipo normativo. Assim, mesmo um interesse ostensivamente técnico ou estratégico não pode ser visto isoladamente de um interesse em um conjunto eticamente informado de princípios universais²⁷⁹.

A ideia desse postulado é de que as sociedades promanam da “intersubjetividade do reconhecimento de tradições, valores e normas de ação comum, o que lhes confere uma característica essencialmente integradora”.²⁸⁰ São, desse modo, os órgãos responsáveis pela unificação do todo social, hoje desmembrado, por força da complexidade das sociedades em diversos setores, cada qual, segundo Lúcia Maria de Carvalho Aragão²⁸¹, responsável por funções específicas.

Para a autora, a sociedade é formada pela aceitação de normas de ação que expressam os valores morais de uma comunidade, cabendo a ela a

²⁷⁸ Ibidem, p. 362.

²⁷⁹ LECHTE, John, **Cinquenta pensadores contemporâneos essenciais**: do estruturalismo à pós-modernidade. Rio de Janeiro: Difel, 2002. p. 211.

²⁸⁰ ARAGÃO, Lúcia Maria de Carvalho. **Razão Comunicativa e Teoria Crítica em Jürgen Habermas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. p. 118.

²⁸¹ Ibidem, p. 118.

função específica de definir as relações morais que devem vigir entre indivíduos, na forma de obrigações, direitos e deveres²⁸².

Extrapola a filosofia do direito a equação engendrada por Habermas no sentido de que “maneira é possível fundar na razão mandamentos e normas”²⁸³. Nesse plano é importante saber o que esclarece a compreensão da normatividade como elemento particularizado da ética. É que os enunciados éticos e jurídicos carecem de uma legitimação, que pode ser assimilada, assegura J. Habermas, pela via da discussão²⁸⁴.

Nesse plano, o eixo do discurso prático vincula-se às regras que possam operar na satisfação das necessidades de todos. O processo argumentativo, depurado pelo aprofundamento do debate, busca reconhecer as normas tocadas pelo reconhecimento geral, excluídas as de cunho essencialmente particularizados, conforme adverte Jovino Pizzi²⁸⁵.

8.2 A eticidade como base de atuação do Estado

O poder exercido de acordo com o ordenamento jurídico positivo se legitima a partir do conteúdo moral de que se revestem as qualidades formais do Direito, conforme doutrina Luiz Moreira²⁸⁶. Neste aspecto particular, tem-se que essa legitimidade “decorre da institucionalização de processos que contêm um conteúdo moral implícito, que possibilita o resgate discursivo de suas pretensões de validade”²⁸⁷.

²⁸² Ibidem, p. 118.

²⁸³ HABERMAS, op. cit., p. 361.

²⁸⁴ HABERMAS, 1987, p. 125.

²⁸⁵ PIZZI, Jovino. **Ética do dicionário**: a racionalidade ético-comunicativa. Porto Alegre: Edipucrs, 1994. p. 142.

²⁸⁶ MOREIRA, Luiz. **Fundamentação do Direito em Habermas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

²⁸⁷ A validade do Direito positivo é determinada pela sua adequação a procedimentos juridicamente válidos e que, por isso, são reconhecidos como Direito, e suas normas passam a ter um caráter vinculante. Por outro lado, o caráter de legitimidade das normas jurídicas se mede através da racionalidade do processo legislativo ou ainda porque a medida de sua

Por uma questão de eticidade, deve-se entender a concepção impregnada no Direito positivo de tal forma que possa emprestar uma finalidade altruística à tributação. Para tanto, na formulação de qualquer sistema tributário, há de se ter em mente a justiça fiscal, cuja realização pressupõe a necessária observância do postulado da equidade.

Por conseguinte, é importante assinalar que o ideário de justiça²⁸⁸ está ligado indissolivelmente às aspirações do cidadão, daí seu caráter de irrenunciabilidade. Isto porque, segundo Josué Lafayette Petter citando Offried Hoffe²⁸⁹, a concepção de justiça social vincula-se ao discurso ético do Direito e do Estado. Daí acrescenta:

a perspectiva histórica universal, já em Atenas, assume que leis e formas de estado são recusadas e até não aceitas no caso de excessiva dureza e injustiça. Daí que a simples significação de uma ordem jurídica positiva não pode dispensar uma camada elementar de justiça, sob pena de se tornar ilegítima²⁹⁰.

No percuciente exame dos processos de juridicização, sob enfoque na crítica do conceito weberiano de racionalidade jurídica, Luiz Moreira²⁹¹ dá conta das transformações operadas no Estado Social diante da inserção do paradigma ético-moral no Direito, que ensejou alterações nas bases do sistema jurídico, com se vê de suas palavras:

A introdução de elementos éticos e morais no Direito, ocorrida no Estado social, ocasionou uma fissura nas bases liberais do sistema jurídico. Essa materialização do Direito pode ser entendida, no

justificação dá-se em um patamar de cunho ético ou moral. A legitimidade, isto é, a validade jurídica, depreende-se da 'resgatabilidade discursiva de sua pretensão de validade normativa' (grifo do autor). Ibidem, p. 67.

²⁸⁸ A busca incessante da justiça é dever supremo do jurista cômico da contribuição instrumental do Direito, superando a estreiteza empirista dos que renunciam à tarefa axiológica, mal percebendo que nesta atitude renunciam à idéia mesma de racionalidade e necessária legitimidade que acompanha a compreensão e justificativa do fenômeno jurídico. Neste sentido, a inserção da *justiça social* como fim da ordem econômica há de ser tida como o reconhecimento de que todos se encontram em face de um destino comum, numa inescapável empresa comunitária, onde a coexistência deve ser vista de frente ou nos atordoará pelas costas. Vide: PETTER, Josué Lafayette. **Princípios Constitucionais da Ordem Econômica**: o significado e o alcance do art.170 da Constituição Federal. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005. p. 183.

²⁸⁹ Ibidem, p. 183

²⁹⁰ Ibidem.

²⁹¹ MOREIRA, op. cit., p. 67.

sentido weberiano, como uma pedra no sentido racional que o norteia, pois uma vez que se estabelece um nexó entre racionalidade e formalidade, o Direito só pode ser racional à medida que em seu bojo não se encontram elementos normais. Em síntese, para ser racional o Direito precisa afasta-se de quaisquer proposições ético-morais²⁹².

De outra banda, ao discorrer acerca da fundamentação do Direito em Jurgen Habermas, o referido doutrinador, a propósito da legitimidade resultante do enlace com a legitimidade, conformada entre processos jurídicos e uma argumentação moral, aduz:

Assim, só tem sentido falar em legitimidade da legalidade à medida que a juridicidade se abre e incorpora a dimensão da moralidade, estabelecendo assim uma relação com o direito que, ao mesmo tempo, é interna e normativa. Em síntese, só é legítima a legalidade circunscrita em uma racionalidade cujo procedimento se situa entre processos jurídicos e argumentos morais²⁹³.

8.3 Fundamentos éticos e políticos da maximização do tributo

As pessoas afetadas pela maximização fiscal devem resultar da convergência, sem dúvida, da racionalidade do Sistema Tributário em simetria com a eficiência do gasto público. Daí, a necessidade de compatibilidade entre o poder de tributar e a capacidade do contribuinte, na órbita da eticidade, já que a obrigação moral deve ser recíproca entre os sujeitos da relação jurídica tributária.

Para Richard Posner:

Para promover a eficiência, o Estado organiza, direta ou indiretamente, a distribuição dos 'bens públicos', cujos benefícios não se restringem aos que pagam por eles; e que são, portanto, produzidos em quantidade insuficiente pelo mercado. Um desses bens públicos é um sistema jurídico que corrija as fontes de talha do mercado, como as externalidades²⁹⁴.

Tais externalidades se vinculam de forma direta à questão da desregulação, com reflexo para a economia interna do país afetado, razão pela qual sem uma regulação abrangente haverá evasão regulatória das finanças.

²⁹² Ibidem, p. 67.

²⁹³ Ibidem, p.74.

²⁹⁴ POSNER, Richard A. **A Economia da Justiça**. São Paulo: Editora WMF: Martins Fontes, 2010. p. 123-124.

Nesse sentido tem-se manifestado Joseph E. Stiglitz, prêmio Nobel de Economia:

A desregulação teve uma função crucial na crise. Um novo conjunto de regulações será necessário para evitar a eclosão de outra crise e para restaurar a confiança dos bancos. Sem uma regulação abrangente, haverá evasão regulatória: as finanças migrarão para o país menos regulado. Outros, então, terão de agir com o objetivo de impedir que instituições mal-reguladas possam produzir efeitos de contágio. Em suma, o fato de que um país não regule adequadamente suas atividades provoca externalidades negativas sobre outros²⁹⁵.

A regulação uniforme dos tributos em nível mundial, com regras definidas de modo claro, poderia favorecer a justiça fiscal (sobretaxa). Tal poderia se materializar mediante acordos capazes de prevenir a bitributação, a fim de compensar os excessos cometidos contra os chamados países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento, conforme adverte o citado economista:

Qualquer jogo tem regras e árbitros, e o jogo da economia não é exceção. Uma das funções essenciais do governo é estabelecer as regras e proporcionar os árbitros. As regras são as leis que controlam a economia de mercado. Os árbitros incluem os reguladores e os juízes que aplicam e interpretam a lei. As regras antigas, a despeito de seu valor no passado, não são as regras adequadas para o século XXI²⁹⁶.

As desigualdades que se tornaram manifestas com a queda dos salários, o aumento do desemprego e os cortes na rede de proteção social, por um lado, e, por outro, os enormes aumentos dos bônus dos bancos e da riqueza das corporações, além da expansão da sua própria rede de proteção, geram amargura e rancor. Um ambiente de amargura e rancor, de medo e desconfiança, não é a melhor maneira de começar a longa e difícil tarefa de reconstrução. Mas não temos escolha: se queremos restaurar a prosperidade sustentável, necessitamos de um novo conjunto de contratos sociais baseados na confiança entre todos os elementos da nossa sociedade: entre os cidadãos e o governo e entre esta geração e o futuro²⁹⁷.

Não se pode formular uma política fiscal sem levar em conta aspectos vinculados à ordem econômica e social em conectividade com a tributação e orçamento. Além de ter que considerar a capacidade contributiva, a lei fiscal deverá fixar um estatuto do contribuinte, dentro de um espaço democrático. Para tanto, exige pesquisa dos valores fundamentais em que se

²⁹⁵ STIGLITZ, Joseph E. **O mundo em queda livre**: os Estados Unidos, o mercado livre e o naufrágio da economia mundial. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 313-314.

²⁹⁶ Ibidem p. 302.

²⁹⁷ Ibidem, p. 304.

funda o Estado, centrada na dignidade da pessoa humana e voltada para o bem comum.

E nesse aspecto, a democracia busca protegê-la, em fase do caráter de eticidade que timbra seu conteúdo substantivo, como ensina I. Claeys Bouuaert.

A pesquisa de valores que devem ou deveriam impor-se, acima da onipotência do legislador, acima da criação arbitrária de regras formais do direito positivo, conduz, portanto necessariamente à elaboração de uma ética do legislador²⁹⁸.

A democracia resulta do exercício pleno da cidadania não se confundindo, portanto, com um sistema eleitoral, “uma técnica de atribuições ou mesmo partilha de poderes”. A democracia, segundo, ainda, I. Claeys Bouuaert, “é uma ética, feita essencialmente de respeito ao ser humano, até quando pertence à oposição. Ela não é um sistema, mas um estilo de vida”²⁹⁹.

De sorte que a adequação do tributo à capacidade econômica do sujeito passivo é fator preponderante para a delimitação da justiça fiscal. Para consecução desse desiderato torna-se necessário considerar as receitas auferidas pelo fisco e as despesas, mesmo que estejam sob a esfera de campo privado.

João Bosco Coelho Pasim, na mesma linha aqui desenvolvida, entende que uma reforma nesse campo deve:

*Privilegiar la moralidad pública-compatibilizando un sólido ordenamiento jurídico y su aplicación en el camino de la justicia social --, en especial, en lo que se refiere a la moralidad institucional y, por supuesto, a la seguridad jurídica [...]*³⁰⁰

Como se vê, posto nestes termos, as mudanças que se propõem são no sentido da construção e solidificação de um Estado fiscal centrado na solidariedade. O imposto federativo e as competências privativas caminham

²⁹⁸ BOUUAERT, I. Claeys. Reflexões sobre as bases de uma política fiscal. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Tributários do Direito Brasileiro e Comparado**: estudos em homenagens a Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 377.

²⁹⁹ Ibidem, p. 376.

³⁰⁰ PASIN, João Bosco Coelho. **Derecho Tributario y Ética**. Buenos Aires: Heliasta, 2010, p. 239.

para a consecução desse desiderato, com a consequente minimização das desigualdades sociais e regionais, como bem acentua o autor antes referido:

El equilibrio de la carga tributaria: con la reducción del número de tributos (simplificación y el alargamiento de las bases imponibles de los tributos (nuevos y actuales), que estarán dotados de alícuotas progresivas o selectivas (redistribución y adecuación, y con la prohibición de que el peso de la carga tributaria en suma global sea superior a 30% del producto interior bruto - PIB³⁰¹.

CAPÍTULO IX

UMA PROPOSTA DE REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

9.1 Desenho do novo modelo de sistema constitucional tributário

O anteprojeto, como proposto, de Emenda Constitucional aqui formulado fixa uma estrutura do STN enxuta, na medida em que põe no seu

³⁰¹ Ibidem.

texto matéria estritamente constitucional. Tal providência evita as constantes modificações pontuais na disciplina tributária com inserção na Constituição de normas que, efetivamente, são de natureza infraconstitucional.

O desenho do novo modelo sobressai-se pelo seu conteúdo substantivo, em razão, especialmente, da criação do imposto a ser compartilhado com os entes federativos já determinados constitucionalmente. O mecanismo de compartilhamento, com percentuais definidos nesse nível, permitirá uma distribuição equitativa dos recursos arrecadados à altura dos encargos cometidos às pessoas políticas na consecução dos seus objetivos sociais.

Ao preconizar a relevância dos fundamentos éticos e políticos para a maximização do tributo, realça a importância da eficiência do gasto público. Abre, pois, espaço para que o poder de tributar seja pautado na capacidade contributiva. Objetivamente, sob uma perspectiva principiológica, incorporou a moralidade como dever dos sujeitos da relação jurídica tributária pelo que a ética vincula-se, igualmente, ao poder de tributar.

Regra explícita no texto coloca de modo imperativo que a legislação do tributo não pode ser usada com efeito confiscatório, como, por exemplo, o que expropria o patrimônio privado em excesso. Daí, que o postulado da moralidade ínsito na referida norma doravante há de nortear a instituição do tributo, tendo em vista a sua condição estruturante e que, portanto, deve orientar o processo legislativo.

Quanto ao aspecto estrutural, o STN proposto contempla os seguintes princípios: legalidade, anterioridade, capacidade contributiva, razoabilidade e moralidade. Desse modo, a interpretação e a aplicação do direito deverão ser consideradas como elementos indissociáveis de uma tributação justa. De igual modo, devem ser levados em conta pelos legisladores no exercício de sua atividade.

Por sua vez, preserva a seção que cuida das limitações constitucionais do poder de tributar, incorporando outras desonerações ditadas

pelas necessidades sociais. Assim, inclui as empresas públicas prestadoras de serviços ou que detenham o monopólio estatal. Nessa linha, acolhe, também, a imunidade impositiva dos livros eletrônicos, em face da interpretação restritiva dos tribunais pelo simples fato de se achar explicitada na Constituição Federal.

Ficam, também, preservadas as competências privativas para dispor sobre a instituição e cobrança dos impostos deferidos à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Amplia, entretanto, a capacidade de financiamento dos Estados e Municípios com a dotação de recursos financeiros compatíveis com as necessidades impostas pelas demandas locais. Isso será possível com a implementação do IVA, que se caracteriza como um imposto federativo.

No Brasil os direitos dos contribuintes não são respeitados em face do afrouxamento das garantias constitucionais. Assim, o Estado fiscal põe e dispõe sobre a tributação a seu talante sem qualquer participação da sociedade, cumprindo tão somente a obrigação de pagar e, ainda, se sujeitar a satisfação de deveres instrumentais forjados como obrigações acessórias. A proposição afasta essa hipótese ao assegurar a moralidade tributária na persecução do bem comum.

Ela se direciona no sentido de que “El Derecho y la moral deben convergir en sus objetivos por los ideales de justicia”³⁰². É isso que se quer, porquanto essa simbiose possibilita a segurança jurídica ora quebrada com o abuso do exercício do direito de legislar sobre a matéria fiscal; e, assim, restabelecer o primado da equidade indispensável à legitimidade do poder de tributar hoje perdido no cipoal de regras prolixas e complexas.

O olhar sobre o sistema tributário considera a dignidade humana como fonte de toda a inspiração do Direito em construção, vislumbrando o Ser como uma consequência ou produto de

determinações históricas múltiplas, preso a um processo histórico de estratégias cotidianas pela sobrevivência material, modos produtivos relacionados reciprocamente, a partir das quais o Ser relaciona concomitantemente seu espírito e seus níveis de consciência, vale

³⁰² PASIN, 2010, p.243.

dizer, a partir dos quais cria a Filosofia e em seguida toda a super estrutura jurídica, as leis, o Direito e o Estado³⁰³.

Não é que a Constituição seja uma promessa do paraíso, fraseologia invocada pelos juristas de plantão para ocultar as intenções de degradação dos trabalhadores com uma pesada tributação que consume toda a sua condição de existir e viver com dignidade. Efetivamente, “o trabalho humano, a rigor, não é uma opção que os indivíduos possam fazer, mas uma necessidade de sobrevivência”³⁰⁴. Para ilustrar o quanto dito até o momento, os dados a seguir dão exata dimensão dessa realidade de taxaço regressiva que conspurca o ser humano no curso de sua trajetória existencial.

9.2 Proposta de anteprojeto de reforma tributária

Seção I

DOS PRINCÍPIOS GERAIS

Art. A – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir (observados os princípios da legalidade, anterioridade, moralidade, capacidade contributiva, vedação do confisco e razoabilidade) os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas;

IV – Contribuições sociais e econômicas;

V – Empréstimo compulsório;

³⁰³ ROCHA, José Manuel de Sacadura. *Ética jurídica*: para uma filosofia ética do direito. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p.121-122.

³⁰⁴ Ibidem, p. 124.

§ 1º - Os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. B - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

e) instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

f) estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Art. C - A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. D - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício deste, do regime previdenciário de que trata o art. 40 da CF.

Seção II

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, ***inclusive eletrônicos***, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) mínimo existencial, observado o art. ...

§ 1º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, ***e as empresas públicas prestadoras de serviços públicos ou que detenham o monopólio estatal.***

§ 2º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 3.º Qualquer subsídio, isenção ou desonerações de tributos somente será concedida mediante lei específica, federal, estadual ou municipal.

Art. F - É vedado à União:

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

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Seção III

DOS IMPOSTOS DA UNIÃO

Art. G - Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza mais **CSLL** no IRPJ;

IV - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II e IV.

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Art. H - A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Seção IV

DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - propriedade de veículos automotores;

III – propriedade territorial rural.

Seção V

DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

Art. J - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

Seção VI

Imposto Federativo

Art. K – Integra os tributos compartilhados entre a União, os Estados e o Distrito Federal e os Municípios, o imposto sobre produtos industrializados, circulação de mercadorias e serviços de qualquer natureza, contribuições do PIS/PASEP e COFINS:

I – Imposto sobre o Valor Agregado

§ 1º - O imposto previsto no inciso I será não cumulativo, nos termos da lei complementar;

§ 2º - Cabe ao Senado Federal estabelecer suas alíquotas;

§ 3º - O imposto terá as respectivas repercussões financeiras sobre os preços dos produtos, sejam bens ou serviços, calculados através de matriz insumo-produto ou outra metodologia.

§ 4º – cabe à lei complementar:

I – definir a competência de normalização e fiscalização do imposto referido no inciso I, do art. 156-A, mediante cadastro único de contribuintes;

II - fixar as alíquotas do imposto;

III – definir seus contribuintes;

IV – dispor sobre substituição tributária;

V – disciplinar o regime de compensação do imposto.

9.3 Justificação da proposta

A seguir são apresentados os argumentos primordiais sustentadores da proposta de anteprojeto.

9.3.1 Redimensionamento da federação

Com o advento da CF de 1988 houve expressiva ampliação dos entes que compõem a Federação, com a criação de quase dois mil municípios; muitos deles, sem qualquer expressão econômica, se instalaram em determinado espaço territorial, nos moldes existentes hoje, para abrigar um número reduzido de habitantes, onerando os orçamentos municipais, sem uma estrutura burocrática eficiente.

Em alguns desses municípios, o quadro não mudou em termos de má gestão do dinheiro público, mesmo com a redução do número de vereadores na composição das Câmaras Municipais. Os gastos com sua manutenção no plano de custeio e de pessoal contrastam com a má qualidade dos serviços prestados à população, revelando, assim, que a ascensão de distritos a condição de municípios ensejou apenas a elevação da carga tributária.

Soma-se a isso a presença do Poder Executivo municipal, cujas prefeituras se transformam em verdadeiros cabides de emprego, abrigando em seus quadros para administrá-las pessoas sem vocação para o exercício de cargo ou função pública, aliada à prática do nepotismo. É óbvio que os dois poderes retiram uma boa fatia do orçamento público.

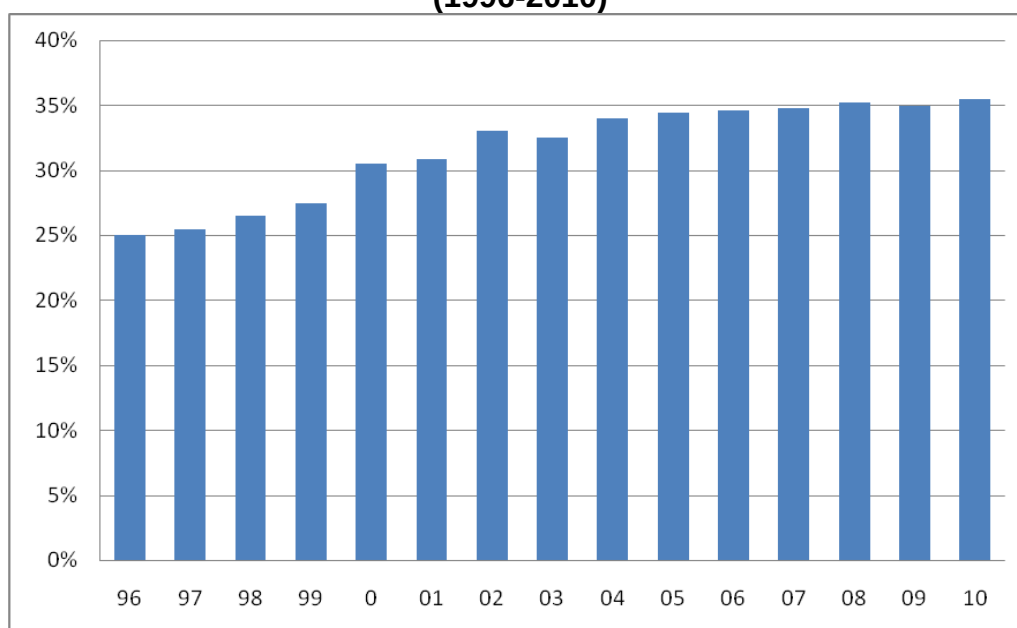
Exemplo de demanda artificial, sem qualquer vinculação com o interesse público, pode ser colhido da ampliação do número de cadeiras nas Câmaras de Vereadores do país. Desnecessariamente, porque tal iniciativa implica gastos com reflexos nos orçamentos municipais, na medida em que restringem o atendimento de políticas públicas em favor da população e, por consequência, pode redundar na instituição de novos tributos para pagar aos novos parlamentares.

Por causa disso é que Ives Gandra Martins da Silva, revelando sua perplexidade, afirma que a Federação Brasileira é maior do que o PIB, acrescentando:

A criação de 1900 novos municípios, para o mesmo povo, em 13 anos, a evidência, tornou o custo da federação insuportável. Hoje, a sociedade gera 1/3 se seu PIB para pagar tributo, sem receber serviços públicos adequados, visto que tal receita se esvai pelos meandros de uma estrutura esclerosada e repartida em 5.500 entidades autônomas! Esvai-se, também, no sustentar políticos e burocratos, multiplicados pela multiplicação de entes desnecessários, muitos deles vivendo exclusivamente à custa de transferências de receitas de outras unidades³⁰⁵.

Isso redundou num crescente aumento da carga tributária, como se vê de sua evolução projetada de 1996 a 2010, nos GRÁFICOS 1, 2 e 3.

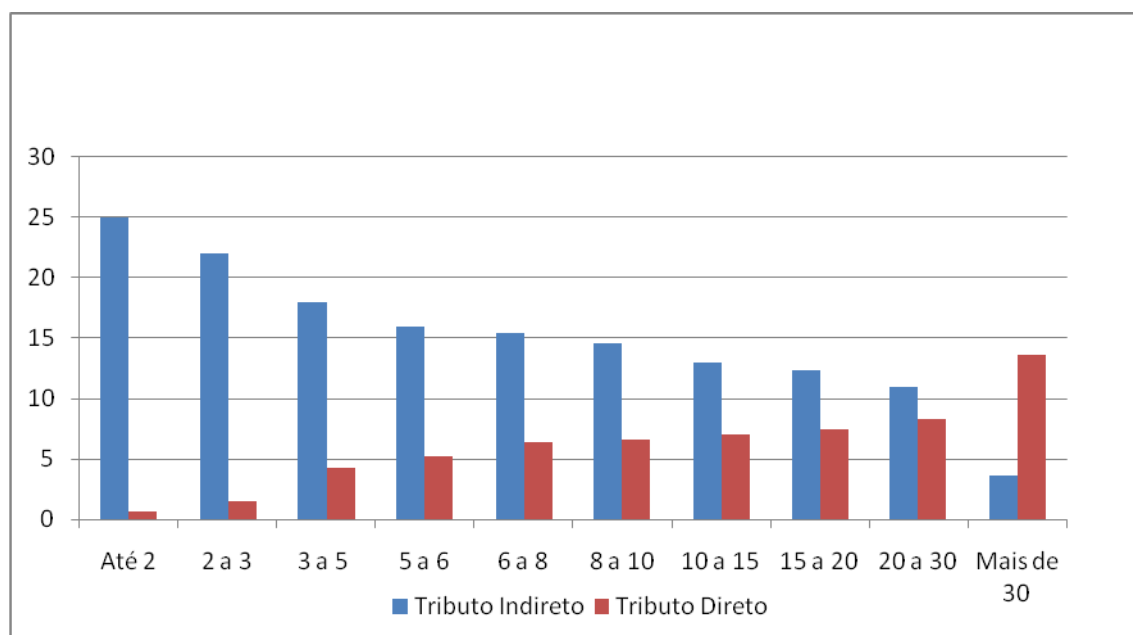
GRÁFICO 1 -- BRASIL: EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA (1996-2010)



Fonte: IBPT, IBGE, BACEN, 2010

GRÁFICO 2 -- CARGA TRIBUTÁRIA DIRETA E INDIRETA SOBRE RENDA, SEGUNDO CLASSES DE RENDA EM SALÁRIOS MÍNIMOS PARA O TOTAL DAS ÁREAS

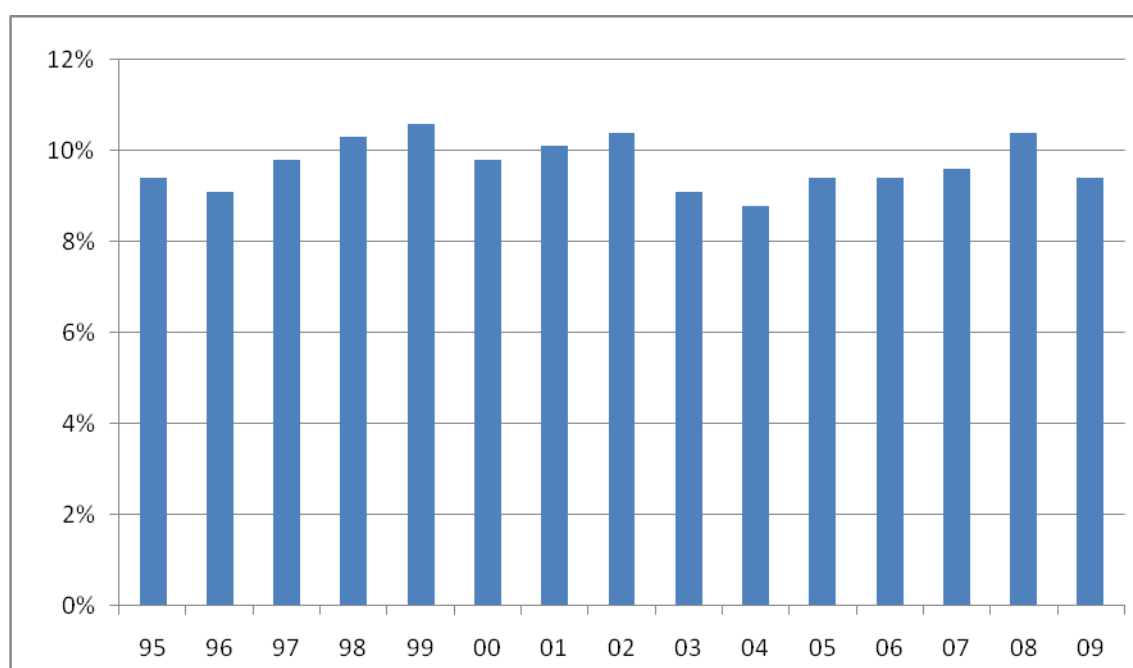
³⁰⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Os fundamentos Constitucionais da Lei de Responsabilidade Fiscal n.º 101/2000. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética 2001. p. 169.



Fonte: POF / IBGE (1996).

Nota: Elaboração: VIANNA (2000).

GRÁFICO 3 -- Brasil: receitas federais transferidas a Estados e Municípios, em % da receita total*



Fonte: BACEN 2009

Nota: * Inclui transferências totais.

A reforma tributária exige, a rigor, outras medidas complementares a fim de se ajustar à realidade federativa cuja dimensão afeta a tributação. Importa salientar que o pacto da Federação perpassa, também, pelo

redimensionamento de sua organização e estrutura, a fim de guardar relação de compatibilidade com as receitas disponíveis capaz de suportar o impacto das mudanças.

É razoável admitir a possibilidade de se estabelecer um patamar segundo o qual o Município somente pode ter no mínimo, 50 (cinquenta) mil habitantes o que reduziria, nos três níveis, número considerável de parlamentares, pelo bem da democracia. E a extinção do Senado Federal, cuja utilidade até hoje não se fez sentir em prol dos estados que diz representar, pelo bem da economia e da sociedade, além da redução do número de deputados.

A reforma tributária por si só, embora possa resolver em parte a problemática a que desenhava deve ter como contrapartida outras reformas relevantes, dentre elas, cumpre desfalcar a da Previdência Social, a Administrativa e a Política. Sem a comprovação de esforços nessa direção é provável que não surta os tão decantados benefícios esperados pelos seus defensores.

A nova ordem federativa deve assim contemplar mudanças significativas para atender os ditames da contemporaneidade.

TABELA 1 -- TOTAL DOS TRIBUTOS ARRECADADOS PELOS TRÊS NÍVEIS FEDERATIVOS COM DEMONSTRATIVO DO ÍNDICE DE CRESCIMENTO DA RECEITA ENTRE OS ANOS 2011 E 2012

TRIBUTOS EM BILHÕES	2011	% PIB	2012	% PIB
Impostos Sobre Importação	26,73	0,65%	31,11	0,71%
IPI	46,92	1,13%	45,93	1,04%
Imposto Sobre a Renda	249,82	6,03 %	264,15	6,00%
IOF-Imp.Sobre Oper.Financeiras	31,81	0,77%	30,77	0,70%
ITR-Imp.Territorial Rural	0,6	0,01%	0,68	0,02%
Cofins-Contrib.Seguridade Social	158,08	3,82%	174,47	3,96%
Pis/Pasep	41,84	1,01%	46,22	1,05%
CSSL – Cont. Social Lucro Líquido	58,13	1,40%	57,52	1,31%
CIDE - Combustíveis	8,93	0,22%	2,74	0,06%

Segur.Social Servidor	22,59	0,55%	22,98	0,52%
Fundaf	0,58	0,01%	0,56	0,01%
Outras Receitas	62,31	1,50%	57,8	1,31%
INSS – Previdência Social	271,59	6,56%	302,32	6,87%
Fgts	71,77	1,73%	79,97	1,82%
Total Tributos Federais	1.051,83	25,39%	1.117,21	25,38%
ICMS	301,3	7,27%	329,78	7,49%
Previdências Estaduais	14,37	0,35%	15,37	0,35%
Outros Tributos Estaduais	47,63	1,15%	49,52	1,12%
Total Tributos Estaduais	363,29	8,77%	394,67	8,96%
Tributos Municipais	71,01	1,71%	78,09	1,77%
Previdências Municipais	6,02	0,15%	7,04	0,16%
Total Tributos Municipais	77,02	1,86%	85,13	1,93%
Total	1.492,15	36,02%	1.597,02	36,27%
PIB	4.143,02		4.402,54	

Fonte: IBPT- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2013

Da TABELA 1 podem ser tiradas as seguintes conclusões:

A carga tributária brasileira mantém ritmo significativo de crescimento: atingiu **36,27%** do PIB; aumentou nominalmente em R\$ 104,87 bilhões em relação a 2012, alcançando o crescimento de (7,03%). Por outro lado, a arrecadação federal teve crescimento nominal de R\$ 65,38 bilhões (6,22%); a arrecadação dos Estados apresentou crescimento nominal de R\$ 31,38 bilhões (8,64%); os tributos municipais cresceram 10,53%, em termos nominais (R\$ 8,11 bilhões); a carga tributária per capita do período cresceu 5,93% (nominal).

No ano, cada brasileiro pagou, aproximadamente, R\$ 8.230,31 em 2012, representando um aumento aproximado de R\$ 460,37 em relação a 2011. Já em 2012, a carga tributária teve crescimento recorde, com arrecadação expressiva, se comparada ao ano imediatamente anterior, com um crescimento nominal de 36,27% em comparação a 2011.

O total da arrecadação em 2012 foi de R\$ 1.597,02 trilhões contra uma arrecadação em 2011 de R\$ 1.492,15 trilhão, com um crescimento nominal de 7,03%. Os tributos que mais contribuíram para tal crescimento foram: INSS (R\$ 30,73 bi), ICMS (R\$ 28,48 bi), COFINS (R\$ 16,39 bi) e Imposto de Renda (R\$ 14,33 bi)³⁰⁶.

9.3.2 Simplificação da legislação tributária

No plano da simplificação normativa, o ponto fundamental é que a proposição expressa no que projeto veicula matéria de caráter constitucional tornou-se inevitável a bem da clareza e objetividade do texto, visando a sua melhor interpretação e aplicação pelos atores da cena jurídica.

Desse modo, a Constituição Federal – Sistema Tributário Nacional tem preservado a sua estrutura básica sem prejuízo de sua efetividade. O texto denso em vigor somente pode ser reformado, por meio de emendas, o que dificulta qualquer iniciativa nesse sentido. Afinal, o quórum qualificado constitui um fator de emperramento do processo legislativo.

De forma concreta, várias leis serão revogadas, inclusive, de ICMS, em razão da criação do IVA que exigirá disciplina específica. A lei complementar se incumbirá de estabelecer as características, a estrutura e as funções dos tributos suprimindo as lacunas deixadas pelo texto constitucional, o que facilitará as mudanças pontuais da matéria tributária.

Serão diluídas todas as vinte e sete legislações sobre o imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços bem como os atos administrativos normativos delas decorrentes. Somente essa providência será capaz de eliminar uma quantidade de regras que infernizam a vida dos contribuintes, tornando suas obrigações descomplicadas, inclusive com a supressão de encargos instrumentais.

³⁰⁶ Dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). Disponível em: <www.ibpt.com.br>. Acesso em: 29 set. 2011.

O estudo busca estabelecer uma nova estrutura fiscal em sintonia com a ordem econômica e social visando à persecução de um Estado eficiente no plano do gasto público e do investimento.

Deve, pois, pautar a reforma nos postulados da progressividade e da neutralidade,

critério que implica em reduzir ao máximo as distorções alocativas causadas pelo ato de tributar. [...]

Fato gerador: o lucro bruto menos investimentos deixando de incidir sobre a folha de pagamento estimulando as inversões produtivas dos empregados. Estudos recentes apontam a absoluto regressividade do sistema atual. Temos uma estrutura de tributos baseada em incidências indiretas sobre o consumo, inclusive de alimentos e remédios, que pesam tanto mais nos orçamentos quanto mais pobre for a família do brasileiro. Numa dessas pesquisas, embora realizada sobre uma base de dados de 1996, pelo IPEA, órgão de planejamento e estudos do próprio Governo federal aponta-se a assombrosa carga tributária indireta de 26,5% sobre a renda líquida das famílias com menos de 2 salários-mínimos da época.³⁰⁷

Desoneração do setor produtivo implica na descontração regional e na melhor competitividade das empresas.

A par de se caracterizar como um tributo não cumulativo, o IVA, em razão de sua sistemática de arrecadação, tem natureza de autocontrole. O ISS que, também, incorpora a sua base de cálculos é sabidamente um imposto em cascata, servindo, ainda, para eliminar a incidência cumulativa.

Há diferentes tipos do imposto proposto, inclusive, o que admite sua mensuração levando em conta a cobertura por setores de produção e distribuição; ou, no caso brasileiro, pode, também, um setor como é o caso do Imposto sobre produtos industrializados. Nessa hipótese em razão da função industrial mais atacadista ou mesmo, em determinados casos, atacadista mais o varejista, conforme classificação proposta por John F. Due³⁰⁸.

³⁰⁷ CASTRO, Paulo Rabello de. Reforma da Reforma: a estrutura tributária “dez, dez, dez”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra (Coord.). **Tratado de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 220, 235.

³⁰⁸ DUE, John F. **Tributação indireta nas economias em desenvolvimento**. São Paulo: Ed. Perspectiva, 1974. p. 22.

Outra classificação decorre da metodologia de cálculo em que a empresa “calcula suas obrigações aplicando a alíquota do tributo sobre o total de vendas e subtraindo o imposto pago sobre as aquisições durante o mesmo período (ou, como na França, durante o período precedente)”³⁰⁹. É interessante, porquanto de simples operacionalização para as firmas afetos a esse sistema de crédito fiscal, propiciando, ainda, um controle fácil pelo Fisco.

Nessa linha, pode-se considerar uma terceira classificação desenvolvida por C. S. Shoup, citado por John F. Due, a qual é:

Baseada no tratamento fiscal correspondente ao produto final dos bens de capital, como equipamentos, máquinas e estoques. Dispõe-se de três opções: primeiro no caso da fórmula de consumo (França e todos os países da CEE), pode-se deduzir numa base em vigor os impostos sobre todos os bens comprados para fins comerciais³¹⁰.

9.3.3 Criação do imposto federativo

Outro aspecto importante diz respeito a condição de imposto federativo a ser partilhado entre os três níveis de governo. Os percentuais correspondentes a quota de cada um devem ser fixados, em face da característica do imposto, na Constituição Federal. E as repartições das receitas entre os estados e os municípios deveriam ser feitas em razão metodológica estabelecida pelo TCU, tendo como parâmetros o critério populacional e as desigualdades regionais.

A ideia de um imposto de caráter federativo sempre esteve nas cogitações de quantos têm desempenhado nos debates tratados em torno da necessidade de uma reforma tributária para o Brasil. Isso decorre da complexidade, da burocracia e da alta carga suportada pelo contribuinte em matéria de tributação. Além de penalizar os trabalhadores de baixa renda (até dois salários mínimos), vem comprometendo a competitividade das empresas, as exportações, bem como acirrando a guerra fiscal entre os estados.

³⁰⁹ IBPT

³¹⁰ Ibidem, p. 22.

Diante desse quadro, propõe-se a criação do imposto sobre o valor agregado, o conhecido IVA, já adotado por diversos países que compõem a União Europeia. Essa iniciativa atende ao apelo sobre o consumo, que já observava o princípio de não cumulatividade, cumprindo, entre eles, o ICMS e o IPI.

É inegável o mérito do imposto sobre o valor agregado em face do seu caráter de tributo neutro sob uma perspectiva econômica. Nesse plano, na América Latina há restrições às deduções sobre os bens de produção e as vezes não contemplando o setor de varejos: no sistema tributário nacional único o setor industrial os estados cuidam do setor de circulação/distribuição (ICMS).

Com a introdução de um imposto federativo, ou seja, o imposto sobre o valor agregado – IVA, os conflitos, possíveis, entre as três IVA podem ser minimizados, já que vão compor a mesma base de industrialização, circulação de mercadorias e de prestação de serviços; isso deve ser estabelecido por lei infraconstitucional no que toca ao seu campo de abrangência.

A sistemática de compartilhamento dos três impostos: sobre serviços, circulação de mercadorias e produtos industrializados reduz, sem dúvida, a possibilidade de conflitos. Entre os entes federativos, em termos de competência, o campo de incidência do novo imposto, ora proposto, deve ser veiculado por meio de lei complementar, instrumento adequado para editar normas gerais de Direito Tributário, a fim de persistir os ajustes necessários ao longo do seu processo de implementação.

Sua grande vantagem reside na neutralidade econômica, citando os efeitos adversos do imposto sobre o movimento de transação sem concentração da incidência sobre um único setor. Visto que o tributo é aplicado unicamente ao valor adicionado por cada etapa, e não às receitas brutas, a organização da produção, o grau de integração e a alocação de funções particulares não afetam a arbitrariedade tributária total, como condição de que todos os setores, inclusive o varejista, sejam abrangidos. A firma altamente integrada pagará um

tributo igual à quantia fiscal paga pelas várias firmas independentes, no sistema de concorrência de distribuição não-integrada³¹¹.

Com referência ao ICMS, essa garantia já está assegurada pela Constituição Federal como se vê do dispositivo transcrito, a saber:

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

I – [...]

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

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores³¹².

De forma didática, a lei reproduz essa diretriz como é de costume da prolixidade inerente ao processo legislativo, veja a confirmação do que se está dizendo:

³¹¹ Ibidem, 17.

³¹² CONSTITUIÇÃO FEDERAL, Art. 155, II, § 2º, I e II, a e b.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação (Lei complementar nº 87/96)³¹³.

Para o IPI, o texto constitucional também reserva a mesma coisa como se infere de sua redação, nestes termos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I – [...]

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores³¹⁴.

O IVA deverá ser formado pelo IPI, ICMS, ISS e as contribuições relativas ao PIS/COFINS pelo bem da harmonização do sistema, incidindo sobre mercadorias em geral, serviços em geral, combustíveis, energia elétrica, telecomunicações, fumo, bebida e veículos. Com isso fica decretada a extinção dos referidos tributos, conseqüentemente, sepultado o carrossel de alíquotas e, sobretudo, a proliferação de leis e instrumentos normativos, responsáveis pela complexidade do sistema que encarece o chamado custo-Brasil.

9.3.4 Inserção do país no plano internacional

Uma vez alcançada a estabilização tributária, mediante legislação e procedimentos uniformes, estaria aberto o campo para a inserção do STN no contexto internacional. O fim da tributação em cascata e da guerra fiscal constitui fator determinante no processo de integração dos mercados em decorrência da livre circulação de mercadoria entre as empresas ligadas ao circuito comunitário.

³¹³ LEI COMPLEMENTAR nº 87/96, Art. 20.

³¹⁴ Idem, Art. 153, § 3º, II.

Nesse ponto, alinhados os aspectos aduaneiros norteadores do esforço reformista encarecido por tarifas comuns entre países, o Brasil está preparado para inserir-se no Mercosul. É evidente que se trata de uma perspectiva, na medida em que propiciará o melhor desempenho nas trocas comerciais empreendidas pelos países envolvidos com as relações do comércio exterior no plano das exportações.

Isso deixa clara a necessidade de que o Brasil deve assumir sua responsabilidade no tocante ao bem-estar da sociedade, a ser alcançado em governos eficazes. E também “com judiciários fortes e independentes, responsabilização democrática, abertura e transparência, bem como o fim da corrupção quem vem sufocando a eficácia do setor público³¹⁵ e o crescimento do setor privado”.

No contexto externo, notadamente no âmbito comunitário, é da maior relevância afastar o isolacionismo estatal, o que possibilitaria “enfrentar o peso político dos países do 1º mundo”, conforme adverte José Souto Maior Borges³¹⁶, acrescentando: “um bloco de Estados, congregados no Mercosul fortalecido, ou que lhe faça às vezes, teria obviamente maiores chances de competir com as grandes economias mundiais”.

Desse ponto de vista também não discrepa Fernando Resende ao afirmar que, no âmbito do Mercosul, o tratamento diferenciado nas compras e vendas de mercadorias entre os Estados brasileiros cria forte incentivo ao fortalecimento das relações comerciais com os demais países do bloco. Quando isso ocorre, a não incidência de impostos internos nas fronteiras internacionais pode constituir uma vantagem significativa, quando comparada com a alternativa de aquisição no mercado doméstico. A opção pela internacionalização da cadeia produtiva é reforçada pelo efeito da comutatividade³¹⁷.

³¹⁵ STIGLITZ, op. cit., p.302.

³¹⁶ BORGES, Jose Souto Maior. **A reforma tributária: seus modelos e sua crítica**. 2011. No Prelo.

³¹⁷ REZENDE, Fernando. **Brasil: conflitos federativos e reforma tributária**. Rio de Jnaeiro: Editora FGV, 2006. p. 105-106.

Diz mais ainda o ínsito economista: com o avanço do Brasil na economia global, o tamanho da carga tributária e sua composição passam a ter uma importância decisiva para a preservação da competitividade da produção brasileira no mercado doméstico e para conquista de novos mercados no exterior. Crescem, portanto, as pressões por reformas que modernizem os impostos, racionalizem os gastos e eliminem qualquer modalidade de tributação que penalize a produção, os investimentos e a exportação³¹⁸.

O mercado brasileiro, apesar dos grandes centros financeiros como Rio de Janeiro e São Paulo, não tem se constituído como atrativo no plano internacional. Nem mesmo a perspectiva de o Brasil chegar, até 2050, como uma das cinco economias emergentes. De fato, como adverte Marcelo Moura³¹⁹, os referidos estados estão, respectivamente, nas posições de 50º e 44º no ranking de 75 centros financeiros ao redor do mundo.

O ilustre economista entende que para melhorar tal performance, o fator mais relevante seria uma regulação financeira. Implica, pois, “simplicidade e transparência nas regras e, principalmente, estabilidade das mesmas, ou seja, não mudar as regras com excessiva frequência”³²⁰.

Outros aspectos fundamentais dizem respeito à competitividade, normas claras na disciplina dos negócios encontrados no ambiente do mercado financeiro. Combate à corrupção e à atuação eficiente e com presteza do Poder Judiciário. De igual sorte, o mercado brasileiro fica sujeito à oscilação da legislação, além de sofrer taxaçaõ excessiva nas operações financeiras que comprometem seu desempenho.

A proposição do presente estado direcionado a formulação dos tributos de maneira sistêmica busca a adaptabilidade do texto fiscal as mudanças estruturais da economia. Isso forma imperativo a inserção do sistema Tributário à ordem econômica internacional e, com sua consequente

³¹⁸ Idem. **A reforma tributária e a federação**. Rio: Editora da FGV, 2009, p. 29

³¹⁹ MOURA, Marcelo L. Regulação Financeira é o principal atrativo dos centros no mundo.

Folha de São Paulo, São Paulo, p. B3, 4 set. 2012.

³²⁰ Ibidem.

integração ao direito comunitário. Para tanto, sua harmonização facilitará enormemente esse processo de modernização da política fiscal.

É evidente que a nova concepção do sistema fiscal, no sentido da desoneração dos investimentos, a par de contribuir para a competitividade da atividade empresarial, com a adoção de políticas de desenvolvimento consistentes, propiciará o aperfeiçoamento do mercado interno. Daí, permitir, também, melhor tratamento fiscal no âmbito do comércio exterior a reduzir o custo dos investimentos e das exportações.

A unificação dos tributos indiretos sobre bens e serviços com uma proliferação de incidências sobre a mesma será equacionada com a simplificação da legislação. Esta induz a desburocratização com a criação de Imposto sobre o Valor Agregado, aliviando os custos das empresas na apuração dos tributos devidos.

9.3.5 Normas tributárias editadas no Brasil

Do total de normas editadas no Brasil, nestes 19 anos, cerca de 6,50% veiculam conteúdo tributário. São 235.900 editadas pelos entes federativos, conforme levantamento feito pelo IBPT, reproduzido nas tabelas a seguir:

TABELA 2 -- TOTAL DE NORMAS EDITADAS EM NÍVEL FEDERATIVO

TOTAL DE NORMAS EDITADAS	GERAIS	TRIBUTÁRIAS
FEDERAL	157.807	29.748
ESTADUAL	1.172.828	89.461
MUNICIPAL	3.284.671	171.723
TOTAL GERAL	4.615.306	290.932

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) 2012

Os números apresentados na TABELA 2 são contundentes e revelam, de forma cabal, a complexidade do sistema tributário mesmo com toda essa parafernália legal, mantém-se o contribuinte pagando o valor do imposto que incide sobre

mercadorias e serviços. E para quantificar determinados tributos, as empresas têm que contar com a mão de obra de um ou mais especialistas.

Além de cumprir as obrigações tributárias principais e acessórias, o contribuinte ainda tem de arcar com plano de saúde e pagar a educação. Como se observa em razão do mau funcionamento da máquina estatal, o cidadão não recebe os serviços básicos que ao Estado incumbe oferecer. Trata-se de um verdadeiro quadro de bitributação, isto é, duplicidade de custos econômicos.

Estão em vigor os artigos, os parágrafos, os incisos e as alíneas constantes da TABELA 3:

TABELA 3 -- NORMAS EM VIGOR POR ARTIGOS, PARÁGRAFOS, INCISOS E ALÍNEAS

NORMAS TRIBUTÁRIAS		ARTIGOS	PARÁGRAFOS	INCISOS	ALÍNEAS
EDITADAS	235.900	2.649.157	6.172.536	19.736.20	2.596.174
EM VIGOR	17.173	192.853	449.347	436.753	188.996

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) 2012

Em consequência há uma absurda proliferação de artigos, parágrafos, incisos e alíneas como elementos constitutivos da estrutura formal dos tributos que disciplinam a matéria fiscal. Os números por si só revelam as dificuldades de todos no sentido de compreender e digerir todas as informações contidas nas referidas normas. Isso evidencia um custo desnecessário para empresas e para os contribuintes pessoas físicas.

TABELA 4 -- DISTRIBUIÇÃO DOS OCUPADOS POR FAIXA DE RENDIMENTO, GRANDES REGIÕES E BRASIL (2003)

	PIB	TRIBUTOS	% SOBR E	TRIBUTOS	% SOBRE	TRIBUTOS	% SOBR E	TOTAL	% S/ PIB	CRESCIM
ANO		FEDERAIS	O PIB	ESTADUAIS	O PIB	MUNICIPAIS	O PIB	ARRECA DAÇÃO		C.TRIBUT. ANO ANT
1986	337.832	56.386	16,69%	17.160	5,08%	2.095	0,62%	75.641	22,39 %	
1987	360.810	55.048	15,26%	16.015	4,44%	2.093	0,58%	73.156	20,28 %	-2,11 PONTO PERCENTU AL
1988	371.999	55.542	14,93%	16.656	4,48%	2.232	0,60%	74.430	20,01 %	-0,27 P. P.
1989	399.647	58.544	14,65%	27.613	6,91%	2.398	0,60%	88.555	22,16 %	2,15 P.P.
1990	398.747	79.352	19,90%	36.219	9,08%	3.684	0,92%	119.255	29,91 %	7,75 P.P.
1991	405.679	65.386	16,12%	29.686	7,32%	4.781	1,18%	99.853	24,61 %	-5,3 P.P.
1992	355.453	60.437	17,00%	26.297	7,40%	3.480	0,98%	90.214	25,38 %	0,77 P.P.
1993	429.968	79.510	18,49%	25.398	5,91%	2.971	0,69%	107.879	25,09 %	-0,29 P.P.
1994	477.920	98.199	20,55%	34.334	7,18%	4.200	0,88%	136.733	28,61 %	3,52 P.P.
1995	646.192	124.695	19,30%	53.139	8,22%	9.024	1,40%	186.858	28,92 %	0,31 P.P.
1996	843.966	139.484	16,53%	62.980	7,46%	10.116	1,20%	212.581	25,19 %	-3,73 P.P.
1997	939.147	158.566	16,88%	69.320	7,38%	11.305	1,20%	239.191	25,47 %	0,28 P.P.

1998	979.276	181.828	18,57%	72.070	7,36%	14.219	1,45%	268.117	27,38 %	1,91 P.P.
1999	1.065.000	210.691	19,78%	79.154	7,43%	15.096	1,42%	304.941	28,63 %	1,25 P.P.
2000	1.179.482	241.602	20,48%	96.223	8,16%	16.371	1,39%	354.190	30,03 %	2,03 P.P.
2001	1.302.136	278.599	21,40%	108.262	8,31%	16.884	1,30%	403.745	30,81 %	0,78 P.P.
2002	1.477.822	341.510	23,11%	122.234	8,27%	18.742	1,27%	482.486	32,64 %	1,84 P.P.
2003	1.699.948	391.052	23,00%	139.137	8,18%	22.990	1,35%	553.179	32,53 %	-0,11 P.P.
2004	1.941.498	454.313	23,40%	166.117	8,56%	29.705	1,53%	650.135	33,49 %	0,95 P.P.
2005	2.147.239	514.417	23,95%	187.873	8,74%	30.574	1,42%	732.864	34,13 %	0,64 P.P.
2006	2.639.483	570.789	24,09%	211.956	8,95%	35.193	1,49%	817.938	34,52 %	0,39 P.P.
2007	2.661.343	650.997	24,46%	233.416	8,77%	38.832	1,46%	923.245	34,69 %	0,17 P.P.
2008	3.032.204	739.682	24,39%	270.120	8,91%	46.840	1,54%	1.056.642	34,85 %	0,16 P.P.
2009	3.239.404	759.880	23,46%	286.000	8,83%	50.053	1,55%	1.095.933	33,83 %	(1,02) P.P.
2010	3.770.085	895.112	23,74%	337.821	8,96%	57.190	1,52%	1.290.123	34,22 %	0,63 P.P.
2011	4.143.015	1.051.829	25,39%	363.291	8,77%	77.024	1,86%	1.492.144	36,02 %	1,80 P.P.
2012	4.402.542	1.117.214	25,38%	394.669	8,96%	85.133	1,93%	1.597.016	36,27 %	0,25 P.P.

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)

2012

Nota: * Eventuais diferenças nos somatórios devem-se aos arredondamentos

Os tributos embutidos no preço dos bens e serviços denominados como indiretos têm aprofundado a injustiça entre os mais pobres pelo seu

caráter regressivo. A TABELA 4 mostra o quadro de iniquidade a que chega o STN, principalmente nas faixas até 3 (três) salários mínimos. Os valores pagos pelos trabalhadores assalariados são retirados da renda familiar modesta para financiar gastos supérfluos, inclusive privilégios de categorias profissionais que compõem a estrutura dirigente do Estado.

A má distribuição de renda conjugada a concentração de impostos sob o consumo desloca a má riqueza para os mais ricos, opção infelizmente vigente em nosso país. No Brasil, a distribuição de renda efetiva depois da tributação é pior do que a distribuição de renda nominal antes da tributação. Desafia a lógica do razoável ao escorchar, de forma impiedosa, os trabalhadores assalariados de forma contundente, principalmente aos que estão na faixa de ganho de até cinco salários mínimos.

Dentro ainda desse raciocínio, Lafayette Josué Petter³²¹ entende que as políticas tributárias devem ser direcionadas como fator de inibição das desigualdades sociais. Eis como coloca sua posição a esse respeito:

De se assinalar, também, que *políticas tributárias e orçamentárias* têm por escopo o mesmo fim da redução de desigualdade sociais e regionais. Assim, por exemplo, a despeito da proibição da União de instituir tributo que não seja uniforme no território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a estado ou Município (CF, art.151, I), ela entregará 3% do produto da arrecadação do IR e do IPI às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste para aplicação em programas de financiamento do setor produtivo (CF, art.159, I, c), à evidência procurando favorecer as regiões mais pobres.

Ressalta-se, entretanto, que hoje chega ao inacreditável percentual de 50%, conforme a TABELA 4 Em contraste, porém, com os que ganham acima de 10 salários mínimos tributados com 30% dos salários.

9.3.6 Estabilidade do sistema tributário para se chegar a 30% da carga tributária até 2020

As salvaguardas inscritas em princípios ou regras de direito positivo não têm se revelado eficazes em estabelecer um estatuto protetivo do

³²¹ PETTER, José Lafayette. **Princípios constitucionais da ordem econômica**: o significado e o alcance do artigo 170 da Constituição Federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p.255

contribuinte contra os abusos perpetrados pelo Estado fiscal, redundando no aumento da carga tributária brasileira. Constitui, pois, um desafio à filosofia moral pelo seu caráter confiscatório. São instituídos e cobrados tributos e multas sem a observância do princípio da equidade.

A arrecadação, no Brasil, centra-se na chamada renda consumida em mercadorias e serviços. As incidências nessa área são originárias do IPI, ICMS e ISS que são responsáveis pela receita correspondente a 70% dos valores recolhidos pelos entes federativos. Já os impostos com a renda auferida são responsáveis pela parcela restante.

Para Roberto Nogueira Ferreira, ao ferir o tema da reforma sob a ótica da reforma empresarial, as distorções alocativas decorrem principalmente da alta concentração de impostos no consumo. E isso contribui para que o sistema tributário seja regressivo de modo a não permitir uma distribuição justa de renda.

9.3.7 Normas sobre tributação nos três níveis federativos

Os dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário oferecem a exata dimensão do cipoal legislativo que povoa o universo jurídico. As TABELAS 5, 6, 7, 8 e 9 revelam o volume de normas tributárias editadas, retratando, de forma nítida, os percalços dos intérpretes e aplicadores do Direito ao enfrentar as complexas questões que lhe são submetidas no cotidiano forense.

As normas gerais federais, estaduais e municipais quantificam as regras formuladas pela Constituição Federal, pelas emendas constitucionais e pelas leis: complementares, ordinárias, delegadas, medidas provisórias originárias e reeditadas, decretos federais. E, ainda, as normas complementares, consistentes nos atos administrativos normativos, convênios, decisões singulares e coletivas, bem como as práticas reiteradas das autoridades competentes em matéria tributária.

TABELA 5 -- NORMAS GERAIS FEDERAIS EDITADAS DE 1988 A 2007

Quantidade de normas editadas – 24 anos da CF de 1988		
Normas federais	Gerais	Tributárias
Constituição Federal	1	1
Emendas constitucionais de revisão	6	-
Emendas constitucionais	70	15
Leis delegadas	2	-
Leis complementares	83	37
Leis ordinárias	4.981	1.095
Medidas provisórias originárias	1.196	200
Medidas provisórias reeditadas	5.491	1.674
Decretos federais	10.812	1.579
Normas complementares	135.165	25.147
Total	157.807	29.748
Média por dia	18	3,39
Média por dia útil	27	5,08

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) 2010

Neste âmbito, foram editadas 148.577 normas desde a promulgação da CF.

TABELA 6 -- NORMAS GERAIS ESTADUAIS EDITADAS DE 1988 A 2007

NORMAS ESTADUAIS	GERAIS		TRIBUTÁRIAS	
	TOTAL ESTADUAIS	MÉDIA POR ESTADO	TOTAL ESTADUAIS	MÉDIA POR ESTADO
Leis Complementares/Ordin árias	218.762		14.896	
Decretos	317.464		16.117	
Normas complementares	420.464		41.016	
Total	956.695	35.433	72.029	2.668

Média por dia	137,87	5,11	10,38	0,38
Média por dia útil	201,88	7,48	15,20	0,56

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) 2013

Os Estados membros editaram 956.695 normas.

TABELA 7 -- NORMAS GERAIS MUNICIPAIS EDITADAS DE 1988 A 2007

NORMAS MUNICIPAIS	GERAIS		TRIBUTÁRIAS	
	TOTAL MUNICIPAIS	MÉDIA POR MUNICÍPIO	TOTAL MUNICIPAL	MÉDIA POR MUNICÍPIO
Leis complementares/ordinárias	432.466		12.715	
Decretos	479.253		29.091	
Normas complementares	1.611.022		95.211	
Total	2.522.741	453	137.017	25
Média por dia	363,56	0,07	19,75	0
Média por dia útil	532,34	0,10	28,91	0,01

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) 2013

Já os Municípios foram responsáveis pela edição de 2.522.741 normas.

Do total de normas editadas no Brasil, nestes 19 anos, cerca de 6,50% se referem à matéria tributária. São 26.854 normas tributárias federais (18,07% do total), 72.029 normas tributárias estaduais (7,53% do total) e 137.017 normas tributárias municipais (5,43% do total).

TABELA 8 -- TOTAL DAS NORMAS GERAIS E TRIBUTÁRIAS EDITADAS ENTRE 1988 E 2007

TOTAL DE NORMAS EDITADAS	GERAIS	TRIBUTÁRIAS
FEDERAL	148.577	26.854
ESTADUAL	956.695	72.029
MUNICIPAL	2.522.741	137.017
TOTAL GERAL	3.628.013	235.900

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) 2013-10-12

TABELA 9 -- NORMAS TRIBUTÁRIAS EDITADAS POR DIA

QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS POR DIA		
	GERAIS	TRIBUTÁRIAS
FEDERAL	21	4
ESTADUAL	138	10
MUNICIPAL	364	20
TOTAL GERAL	523	34

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) 2013

Em média, foram editadas 34 normas tributárias/dia ou 1,42 norma tributária por hora.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ponto de partida do trabalho funda-se na constatação de que a questão da justiça na sua inter-relação com a questão sempre esteve nas cogitações de Platão. Nessa perspectiva, tinha como uma ação justa àquela que pudesse ser repartida conforme o merecimento e, assim, teria que está referido ao mérito, na medida em que cada um seria contemplado de acordo com seu merecimento.

Transportando essa ideia para o campo da tributação, a fim de se estabelecer uma relação com a ética, resulta tarefa relevante para o entendimento da questão. Implica encontrar um vínculo entre um ato de imposição e o seu consequente cumprimento. Demais disso, saber como se dá o fenômeno no campo da moralidade e, principalmente, se a relação está referida a um princípio universal na perspectiva de sua conformação.

Partindo do pressuposto de que a norma moral depende da convicção íntima dos indivíduos para ser cumprida, tal não ocorre com a jurídica em face do seu caráter coercitivo que impõe sua estrita observância. Entretanto, isso não impede que o tributo criado para exercer uma função social deva ser considerado justo e aceitável, devendo, portanto, ser assentado no plano da eticidade.

Por conseguinte, a moral do Estado não deve se circunscrever à filosofia do “arrecadar por arrecadar” já impregnada no comportamento das autoridades fiscais. Ao contrário, ela deve perseguir uma finalidade que extrapole a ação por si mesma na busca de um fim bom em homenagem à dignidade da pessoa humana dignatária de todo o esforço estatal no plano do bem comum a ser alcançado.

Ao ferir o tema reforma tributária e competitividade empresarial, Flavio Castelo Branco aduz:

O sistema tributário brasileiro é um conjunto de obstáculos à operação eficiente e à expansão das empresas. Desde sua criação, o sistema vem sofrendo constantes modificações, como, em sua maioria, elas buscam aumentar o Poder arrecadador, foi gerado uma

série de distorções. O que era para ser um sistema tornou-se uma colcha de retalhos tributária³²².

Em decorrência disso, fazer a correlação entre princípio ético e princípio fundador da tributação exige a realização de uma digressão no tempo histórico social cujo progresso dele decorrente sempre faz acompanhar de um progresso moral. Trata-se de incursão importante que possibilitará uma compreensão melhor dessa problemática.

Partindo-se dessa premissa básica tem-se que se a ética desvela um liame entre o comportamento moral, a necessidade e os interesses sociais, por certo ela propiciará o ensejo de que se possa ser situada no devido lugar a moral efetiva, real, de determinado grupo social cuja pretensão busca afirmar que seus princípios e suas normas tenham validade universal sem considerar necessidades ou mesmo interesses concretos.

Desse modo, este trabalho fundamentou-se na ética de Habermas que tem como base a compreensão de que o processo legislativo, ou melhor, as normas jurídicas devem emanar de uma composição equilibrada entre soberania do povo e os direitos humanos, superando a dicotomia existente entre colocar o peso das decisões ou sobre a norma ou sobre a moral.

A proposição que plasma a linha de ação aqui desenvolvida traz os seguintes destaques: a) a eficácia plena das normas constitucionais; b) os princípios da tributação; c) a análise crítica do projeto de reforma do Governo Federal; d) a proposta de mudança estrutural do sistema tributário e sua adequação à ordem econômica; e elementos de ordem axiológica e ética em que se funda a proposta, com ênfase na teoria do agir comunicativo de Jürgen Habermas.

O pacto federativo em matéria tributária deverá passar, necessariamente, pelo crivo dos diversos segmentos da sociedade que já se

³²² BRANCO, Flávio Castelo. Reforma tributária e a competitividade empresarial: a tributação sobre bens e serviços. In: PISCITELLI, Roberto Bocaccio; ELLERY JR, Roberto; Costa, Tânia (org.) **Reforma tributária**: a costura de um grande acordo nacional. São Paulo: Atlas, 2009. p. 58.

mostram preocupados com a excessiva carga de tributo incidente sobre o Produto Interno Bruto, que lhe está sendo imposta. Isso é determinado pela arrecadação de tributos instituídos à revelia de todos e por iniciativa daqueles que pouca preocupação tem com a escorcha fiscal, imposta às empresas e aos cidadãos, submetidos à ditadura do capital especulativo.

Tem-se observado que a inadequação do sistema tributário ao ordenamento da economia pode ser debitada a determinadas causas, detectáveis em países como o Brasil, considerado como em vias de desenvolvimento; dentre elas, os resquícios da colonização, a ausência de uma política fiscal consistente e, principalmente, a vontade política da elite dominante.

De sorte que tem predominado a cobrança de impostos indiretos, relativos aos direitos de consumo e de circulação e alfandegários e aos impostos de transações, como lembra Pierre Beltrame³²³, a representarem parte expressiva das receitas fiscais. Isso leva a evidenciar que o país não cobra de modo eficaz os impostos diretos que lhes são devidos face ao alto índice de sonegação fiscal.

Os elementos histórico-filosóficos do Direito moderno, caracterizado pela positividade, legalidade e formalismo, começaram a exigir outros fundamentos anteriormente dispensáveis, já que a estrutura de sustentação do Direito estava centrada na fé e na autoridade. Com as novas demandas emergidas pela modernidade, marcada pela ciência, pelo poderio da razão, o sagrado e a tradição não puderam mais se constituir como bases fundamentadoras do Direito.

Com efeito, o poder exercido conforme o direito positivo ganha legitimidade a partir do conteúdo moral impregnado em suas qualidades formais, conforme doutrina Luiz Moreira³²⁴. Neste aspecto particular, tem-se que essa legitimidade “decorre da institucionalização de processos que contêm

³²³ BELTRAME, Pierre. **Os sistemas fiscais**. Coimbra: Ed. Coimbra, 1976. p. 44.

³²⁴ MOREIRA, Luiz. **Fundamentação do Direito em Habermas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

um conteúdo moral implícito, que possibilita o resgate discursivo de suas pretensões de validade” ³²⁵ . .

Por uma questão de eticidade, deve-se entender a concepção impregnada no direito positivo de tal forma que possa emprestar uma finalidade altruística à tributação. Para tanto, na formulação de qualquer sistema tributário, há de se ter em mente a justiça fiscal, cuja realização pressupõe a necessária observância do postulado da equidade.

As pessoas afetadas pela maximização fiscal devem resultar da convergência, sem dúvida, da racionalidade do Sistema Tributário em simetria com a eficiência do gasto público. Daí, a necessidade de compatibilidade entre o poder de tributar e a capacidade do contribuinte, na órbita da eticidade, já que a obrigação moral deve ser recíproca entre os sujeitos da relação jurídica tributária. De sorte que a adequação do tributo à capacidade econômica do sujeito passivo é fator preponderante para a delimitação da justiça fiscal. Para consecução desse desiderato torna-se necessário considerar as receitas auferidas pelo fisco e as despesas, mesmo que estejam sob a esfera de campo privado.

Dois aspectos que avultam como da maior importância dizem respeito à regressividade do STN e as múltiplas incidências tributárias. Os trabalhadores assalariados e outros de baixo poder aquisitivo respondem pelo financiamento dos gastos públicos, cuja participação corresponde a 65% das receitas decorrentes dos tributos federais. Os impostos cobrados sobre o consumo consomem fatia expressiva da população de baixa renda obrigada a suportar uma carga tributária acima de sua capacidade contributiva.

A multiplicidade de incidências na mesma base de cálculo, inclusive, imposto sobre imposto tem sido uma constante, o que tem descaracterizado o sistema. Isso constitui uma das distorções graves detectadas, já que contribui para acentuar as desigualdades sociais e, sobretudo, para penalizar a

³²⁵ Ibidem, p. 67.

sociedade em face do seu caráter injusto, ao se afastar do objetivo da tributação, que é promover a distribuição de renda e de riqueza.

A ideia central é no sentido de se criar um Imposto de caráter Federativo sobre o consumo (IVA) a ser partilhado entre os três níveis de governo. Os percentuais correspondentes a quota de cada um deverão ser fixados de acordo com suas características não cumulativas. E partilha das receitas entre os estados e os municípios observará metodologia estabelecida pelo TCU, tendo como parâmetros o critério populacional e as desigualdades regionais.

O Imposto sobre o Valor Agregado compreenderá a fusão do Imposto sobre serviços de qualquer Natureza, Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, Impostos sobre Produtos Industrializados, e as contribuições PIS e COFINS. Inegável o mérito do imposto sobre o valor agregado em face do seu caráter de tributo neutro sob uma perspectiva econômica. A sistemática de compartilhamento dos três impostos: Sobre Serviços, Circulação de Mercadorias e Produtos Industrializados reduz, sem dúvida, a possibilidade de conflitos e evitará o fenômeno de *bis in idem*.

REFERÊNCIAS

ARAGÃO, Lucia Maria de Carvalho. **Razão comunicativa e teoria crítica em Jürgen Habermas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

ATHIAS, Jorge Alex. **A ordem econômica e a Constituição de 1988**. Belém, PA: Cejup, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 334.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Editora Saraiva, 1989. p. 119, v. 2.

BELTRAME, Pierre. **Os sistemas fiscais**. Coimbra: Almedina, 1976.

BIELSA, Rafael. **Derecho Constitucional**. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1954.

BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Público**. Buenos Aires: Depalma, [20--]. p. 485, v. 1.

BOBBIO Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10. ed. Brasília: UnB, 1999.

BONAVIDES. Paulo. **Política e Constituição: os caminhos da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

_____. **Teoria constitucional da democracia participativa: por um direito constitucional de luta e resistência, por uma nova hermenêutica, por uma repolitização da legitimidade**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BORGES, Jose Souto Maior. **A reforma tributária: seus modelos e sua crítica**. 2011. No Prelo.

_____. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.

BOUUAERT, I. Clacys. Reflexões sobre as bases de uma política fiscal. In: Tavollaro, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios tributários no Direito brasileiro e comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

BRANCO, Flávio Castelo. Reforma tributária e a competitividade empresarial: a tributação sobre bens e serviços. In: PISCITELLI, Roberto Bocaccio; ELLERY JR, Roberto; Costa, Tânia (org.) **Reforma tributária: a costura de um grande acordo nacional**. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Atividades Legislativas. Projetos de leis e outras proposições. **PL 26 27/2000**. Acrescenta dispositivo ao art. 485 do

Código de Processo Civil, que dispõe sobre a ação rescisória. Alterando a Lei nº 5.869, de 1973. Dispõe que a sentença ou o acórdão baseado em dois ou mais fundamentos poderá ser rescindido ainda que atacado somente um deles, sendo suficiente para afetar a decisão em sua totalidade. (Projeto do Deputado Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque, Arquivada na Mesa Diretora da Câmara dos Deputados). Brasília, DF, 2001. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=18406>>. Acesso em: 15 abr. 2011.

BRITO, Edvaldo. **Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico**. São Paulo: Saraiva, 1982.

BRUNA, Sérgio Varella. **O poder econômico e a conceituação do abuso em seu exercício**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda, 2001.

BUGARIN, Paulo; FONSECA, Antonio. Liberalismo na Constituição. **Pontos de Vista**. [S.l., 200-]. Disponível em: <<http://www.centrodeestudos@agu.gov.br>>. Acesso em: 14 abr. 2011.

CAETANO, Marcelo. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Imposto sobre a Renda e Produtos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, v. 11. São Paulo: Resenha Tributária: CEEU, 1986.

CARVALHO, Cristiano Vieiros de. **Sobre a distribuição do ônus tributário no Brasil**. (Introdução, Estrutura de arrecadação). Brasília, DF: Anafisco Sindical, [200-]. p. 1. Disponível em: <<http://www2.unafisco.org.br/tributacao/33/report03.htm>>. Acesso em: 1º jun. 2012.

CARVALHO. Manuel Cavalcanti de. **Evolução do Estado brasileiro**. Rio de Janeiro: Editor Coelho Branco. 1941.

CASTRO, Paulo Rabello de. Reforma da Reforma: a estrutura tributária “dez, dez, dez”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra (coord.). **Tratado de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011.

CATHARINO, José Martins. Princípios fundamentais do Direito Processual do Trabalho. **Revista Bahia Forense**, Salvador, v. 12

CAVALCANTI, Temístocles Brandão. **A federação no sistema constitucional**. Estudos sobre a Constituição de 1967 e sua Emenda n.º1. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1977.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COMPARATO, Fábio Konder. Fundamentos dos direitos humanos. In: DINIZ, José Janguê Bezerra (coord.). **Direito Constitucional**. Brasília, DF: Consulex, 1998.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Introdução ao Direito Civil**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. **Execução contra a Fazenda Pública: regime do precatório**. Brasília, DF: Brasília Jurídica, 1999.

DEL MORAL, Antonio Torres. Realización del Estado Social y Constitución Económica. In: BECERRA, Manuel José Terol (director). **El Estado Social y sus exigencias constitucionales**. Valencia: Triabt Lo Blanch, 2010. p. 57.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

DIAS, Guilherme. Reforma ou monopólio de tributação. **Jornal Valor**, São Paulo, p. A11, 9, 10, 11 set. 2011.

DÓRIA, Antonio R. Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: Bushatsky, 1972.

DUE, John F. **Tributação indireta nas economias em desenvolvimento**. São Paulo: Ed. Perspectiva, 1974.

FANROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero e Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1976.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, [20--].

_____. **Normas Constitucionais Programáticas: normatividade, operatividade e efetividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Bem comum. LIMONGI, França (coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 170, v. 4, arts. 170 a 245.

FERREIRA, Maria Conceição Martins. Princípios constitucionais informadores da República Federativa do Brasil e da Ordem Econômica (soberania, livre iniciativa e valor social do trabalho). **Revista dos Tribunais**, São Paulo, ano 6, n. 25, p. 134-186, out.-dez. 1998.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1994.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

GARCIA, Belsunce. **Garantias Constitucionales**. Buenos Aires: Depalma, 1984.

GARCIA, José Carlos Cal. **O conteúdo jurídico do devido Processo Legal**: interpretação dos direitos e garantias fundamentais. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito)— Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2005.

GARSON, Sol. **Regiões metropolitanas**: por que não cooperam? Rio de Janeiro: Letra Capital: Observatório das Metrópoles: Belo Horizonte: PUC, 2009.

GOMES, Orlando; GOTTSCHALK, Elson. **Curso de Direito do Trabalho** Rio de Janeiro: Forense, 1975. v. 2

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990. p. 184-185.

_____. **Elementos de Direito Econômico**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.

GRUPPI, Luciano. **Tudo começou com Maquiavel**. São Paulo: LP&M, 1976.

GUERRA, Sidney; MERÇON, Gustavo. **Direito Constitucional aplicado à função legislativa**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

GUIDE, Carlos. **Compêndio d'Economia Política**. Porto Alegre: Ed. Globo, 1960. p. 37.

HABERMAS, Jurgen. **Consciência moral e agir comunicativo**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989.

_____. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

_____. **Notes parer Fundser une Éthique de la Discusión Móchale et Communication**. Paris: Gallimard, 1987.

HABERMAS, Jürgen. **Sobre a Constituição da Europa**: um ensaio. São Paulo: Unesp, 2012.

HARO, Ricardo. **El control de constitucionalidad**. Buenos Aires: Zavalia, 2003.

HESS, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1991.

HUGON, Paul. **A reforma tributária e a federação**. Rio: Editora da FGV, 2009.

HUGON, Paul. **O imposto**: teoria moderna e principais sistemas – o sistema tributário brasileiro. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, [20--].

KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Prática**. São Paulo: Editora Abril Cultural, 1986. (Coleção Os Pensadores).

LEBRANDE, Vicente P. **El solidarismo**: perspectiva de un orden social más justa. Buenos Aires: Osmar Baystti Liberial Editorial, 1997.

LECHTE, John, **Cinquenta pensadores contemporâneos essenciais**: do estruturalismo à pós-modernidade. Rio de Janeiro: Difel, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. A função do tributo nas Ordens Econômica, Social e Política. **Revista da Faculdade de Direito**, Fortaleza, v.28, n. 2, p.1-45, jul.-dez. 1987.

MAFFETTONE, Sebastiano. VECA, Salvatore. **A idéia de justiça de Platão a Rawls**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MAGGI DE GANDOLFI, Maria Celestina Donadio. **Biodiversidade y biotecnología**: reflexões em biotécnica. Buenos Aires: Educa, 2004.

MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARÇAL, Patrícia Fontes. **Estudo comparado do preâmbulo da Constituição Federal do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MARCIAL, Carlos. **Fórum Nacional sobre Reforma Fiscal**. Brasília, DF: UNAFISCO NACIONAL, 1992.

MARINHO, Josaphat. Constituição Econômica. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 156, p. 1-14, abr.-jun. 1984.

MARPHY, Liam; NAGEL Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MARTINS, Cláudio. **Normas gerais do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**, n. 2. São Paulo: CEEU: Editora Resenha Tributária, 1987.

_____. **Comentários à Constituição do Brasil**. 6. ed. São Paulo: Saraiva 1990. v. 1.

_____. Os fundamentos Constitucionais da Lei de Responsabilidade Fiscal n.º 101/2000. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética 2001.

_____. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1997.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 9. ed., 2. tirag. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984.

MELLO, Waldir Silveira. Fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: CEEU: Editora Resenha Tributária, 1986, p. 509. v. 11.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1993. p. 166. v. 4.

_____. **Manual de Direito Constitucional**. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1990. v.1.

MONCADA, Luis S. Cabral de. **Direito Econômico**. Coimbra: Coimbra Editora, 1986

_____. **Direito Econômico**. Coimbra: Coimbra Editora, 1988.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MOREIRA, Luiz. **Fundamentação do Direito em Habermas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

MOREIRA, Vital. **Economia e Constituição**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1979.

_____. Economia e Constituição. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. 19, p.103-165, 1976.

_____. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. 18, p. 57-117, 1975.

MORSELLE, Emanuele. **Curso de Ciências das Finanças Públicas**: introdução e princípios gerais. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1959.

MOURA, Marcelo L. Regulação Financeira é o principal atrativo dos centros no mundo. **Folha de São Paulo**, São Paulo, p. B3, 4 set. 2012.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Execução fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Cadernos de Pesquisas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. n. 14.

_____. **O Supremo contra o Direito**: o caso da contribuição dos inativos. Ilhéus: Editus, 2010. p. 91.

_____. **Princípios fundamentais da legislação tributária**, Ilhéus: Imprensa Universitária, Fespi, 1983.

NEVES, José Roberto de Castro. O artigo 194 do Código Civil: uma leitura do conceito de equidade nas relações de consumo. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v.98, n. 360, p.51-59, mar.-abril. 2002.

NOGUEIRA JÚNIOR, Paulo Batista. Estado e empresário: aspectos da questão tributária. **Novos Estudos**, São Paulo, n. 41, p. 29, mar. 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Poder tributário: conceito e autonomia. **Revista de Direito Administrativo**, [Belo Horizonte], v. 84, p. 341, abr.-jun.1966.

NONORGUES, H. **La Fiscalité et le Développement des pays du Tiers**. Paris: Monde, [20--].

NOVOA, César García. **El principio de seguridad jurídica en materia tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

NUNES, António José Avelãs, **Os sistemas económicos**. Coimbra: Edições Almedina, 1994.

PARTIDO COMUNISTA BRASILEIRO. **Novos rumos**: Constituição nova para o Brasil. São Paulo: Novos Rumos, 1986.

PASIN, João Bosco Coelho. **Derecho Tributario y Ética**. Buenos Aires: Heliasta, 2010.

PASQUIER, Claude de. **Introduction à la theorie et à la philosophie du Droit**, Paris: Dalloz ETO, 1984.

PELAYO, Garcia. **Las transformaciones del Estado contemporáneo**. Madrid: Alianza Universidad, 1977.

PETTER, Josué Lafayette. **Princípios Constitucionais da Ordem Econômica**: o significado e o alcance do art.170 da Constituição Federal. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005.

PIZZI, Jovino. **Ética do dicionário**: a racionalidade ético-comunicativa. Porto Alegre: Edipucrs, 1994.

Platão. **A República**. São Paulo: Abril Cultural, 1976. p. 45.

PORTELLA, André. Comentários ao Código Tributário Nacional. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do; PORTELLA, André. (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

POSNER, Richard A. **A Economia da Justiça**. São Paulo: Editora WMF: Martins Fontes, 2010.

_____. **Fronteiras da Teoria do Direito**. São Paulo: IUME: Martins Fontes, 2011.

RAWLS, John. **Justiça como equidade**: uma reformulação. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REALE, Miguel. O bem comum como fundamento da soberania e do Direito. In: _____. **Teoria do direito e do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **O Estado Democrático de Direito e o conflito de ideologias**. São Paulo: Saraiva, 1998.

REZENDE, Fernando. **Brasil**: conflitos federativos e reforma tributária. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

_____. **Finanças Públicas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ROCHA, José Manuel de Sacadura. **Ética jurídica**: para uma filosofia ética do direito. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

RUSSOMANO, Rosah. **O princípio do federalismo na Constituição Brasileira**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965.

SALDANHA, Nelson de Souza. **Ética e história**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

_____. **O Estado de direito, liberdade e garantias**. São Paulo: Sugestões Literárias 1979.

SANDRONI, Paulo. **Dicionário de Economia**. São Paulo: Abril Cultural, 1985.

_____. **Novo Dicionário de Economia**. São Paulo: Best Seller: Círculo do Livro, 1993.

SANTOS, Antônio Carlos et al. **Direito Econômico**. Coimbra: Almedina, 1991.

SARAIVA, Paulo Lopo. **Federalismo regional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1982.

SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais sociais na Constituição de 1988. **Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, nº 1, p. 1, 2001. (Centro de Atualização Jurídica, CAJ). Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 7 ago. 2013.

SELDON, Arthur; PENNANCE. F.G. **Dicionário de Economia**. 2. ed. Rio de Janeiro: Blach Editores, 1978.

SILVA, Adauto Quirino. **Direito Tributário**: comentários ao Sistema Tributário Nacional. São Paulo: Ed. Sugestões Literárias, 1980.

_____. **Vocabulário Jurídico**. Rio: Forense, 1975.

_____. **Vocabulário Jurídico**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 576.

SILVA, José Afonso da Silva. **Aplicabilidade das normas Constitucionais**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, [20--].

SILVA, José Afonso da. Os tributos no quadro do Direito. In: _____. **Fundamentos do Direito Tributário e tributos municipais**. São Paulo: J. Bushatsky, 1978.

_____. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2000.

SILVA, Mário Tinoco da. **O sistema tributário na nova Constituição**: da crise financeira às perspectivas com novo sistema. 2. ed. Brasília, DF: UnB, 1989.

SOMELKH, Nadia. Brasil metropolitano. **Jornal Valor**, São Paulo, p. A10, 9,10, 11 set. 2011.

STIGLITZ, Joseph E. **O mundo em queda livre**: os Estados Unidos, o mercado livre e o naufrágio da economia mundial. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

TENÓRIO, Igor. **Curso de Direito Financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Mabri, 1970.

TIPKE, Klaus. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besreuerungsmoral und Steuermoral). Madrid: Marcial Pons, 2002.

TRAMONTIM, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas e guerra fiscal**. Paraná: Juruá, 2000.

TROTABAS, Louis. **Manuel de droit public et administratif**. Paris: Dalloz ETO, 1962.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

VASQUEZ, Antonio. **Ética**. São Paulo: Civilização Brasileira, 1982.

VAZ, Isabel. **Direito Econômico da concorrência a sua plenitude**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

VAZ, Manoel Afonso. **Direito Econômico**: a ordem econômica portuguesa. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1990. p. 54.

VERGOTTINI, Guiseppe. Constituição. In: BOBBIO, Norberto et al. **Dicionário de Política**. Brasília: UnB, 1989.

VIDIGAL, Geraldo de Camargo. A Ordem Econômica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **A Constituição Brasileira de 1988**: interpretação. Rio de Janeiro: Forense Universitária: Fundação Dom Cabral: AIDE, 1988.

VIDIGAL, Geraldo de Camargo. A Ordem Econômica. In:_____. **A Constituição brasileira de 1988**: interpretação. Rio de Janeiro: Forense Universitária: Fundação Dom Cabral: AIDE, 1988.

VILLEGAS. Héctor. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1980.

WEBER, Max. **Economia & Sociedade**: esboço de Sociologia Compreensiva. São Paulo: Pioneira, 1969.

ZAMPROGNA, José. **Fórum Nacional sobre Reforma Fiscal**. Brasília: UNAFISCO NACIONAL, 1999.