



Universidade de Brasília

PEDRO JÚLIO SALES D'ARAÚJO

**A regressividade da matriz tributária brasileira:
debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica,
política e social**

Brasília

2015

PEDRO JÚLIO SALES D'ARAÚJO

**A regressividade da matriz tributária brasileira:
debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Valcir Gassen

Brasília

2015

PEDRO JÚLIO SALES D'ARAÚJO

**A regressividade da matriz tributária brasileira:
debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Em _____ de _____ de _____, o candidato foi considerado _____ pela banca examinadora.

BANCA EXAMINADORA:

Professor Doutor Valcir Gassen – Presidente
Universidade de Brasília

Professor Doutor Fernando Facury Scaff - Avaliador
Universidade de São Paulo

Professor Doutor José Geraldo de Sousa Júnior - Avaliador
Universidade de Brasília

Professor Doutor Argemiro Cardoso Moreira Martins - Suplente
Universidade de Brasília

A todos aqueles que me apoiaram.

Agradecimentos

Agradeço aos meus pais, Júlio e Rosana, que sempre estiveram ao meu lado me apoiando incondicionalmente. À minha irmã, Juliana, pelo exemplo de determinação e carinho. A todos os meus familiares, que, sem sombra de dúvida, sempre apoiaram o meu desenvolvimento e torceram pelo meu sucesso.

Aos meus queridos amigos, por estarem ao meu lado nos bons momentos da vida. E aos meus melhores amigos por estarem ao meu lado em todos os outros - sem eles, o caminho percorrido até hoje não faria muito sentido.

A todo o Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília e, em especial, ao Professor Valcir Gassen, meu orientador. Eles me mostraram todos os encantos que o direito tributário pode proporcionar e possibilitaram o desenvolvimento do diálogo travado neste trabalho.

A todos os demais professores do Curso de Direito, por mostrarem, desde minha graduação, a necessidade de desenvolvermos um olhar crítico em relação ao papel que o direito desempenha em nossa sociedade.

À Universidade de Brasília e à Faculdade de Direito, pela oportunidade ímpar que me foi conferida de fazer parte de tão grandiosa instituição.

Resumo

O presente trabalho analisa a estruturação das opções feitas no campo da tributação em nossa comunidade política, debruçando-se sobre os resultados de tais escolhas na distribuição do ônus tributário entre os diversos estratos de nossa pirâmide social. Assim, a partir do conceito de matriz tributária, será abordada a evolução histórica deste fenômeno em nossa sociedade e como ele se conecta à nossa realidade econômica, social e política, resultando em uma estrutura impositiva regressiva que contribui para o aprofundamento das desigualdades existentes em nosso país. Para tanto, a regressividade de nossa matriz será abordada sob uma dupla perspectiva, tanto sob uma ótica econômica, quanto sob um viés cognitivo. O objetivo dessa dupla abordagem é demonstrar que a tributação no Brasil, além de onerar proporcionalmente mais quem menos tem, o faz de maneira anestesiante, negando cidadania fiscal para essa parcela da população que mais é chamada a contribuir.

Palavras-chaves: Matriz tributária - bases econômicas de incidência - finalidades da tributação - desigualdade econômica - desigualdade social - regressividade

Abstract

This research aims at analyzing the options made to structure the tax policies in our political community, focusing on the results originated from such choices in the distribution of tax charge between the diverse social classes of the pyramid scheme. Therefore, from the concept of tax matrix, this work will investigate the historical evolution of this phenomenon in our society and how it can be connected to our economic, social and political reality – resulting in an authoritative and regressive structure that helps increase inequality in our country. Our regressive taxation will be approached from a double perspective, firstly from an economic perspective and, secondly, from a cognitive one. The objective of this double approach is to demonstrate that taxation in Brazil, besides charging more onerously those who have less money, also does it in an anaesthetizing manner, which denies fiscal citizenship to this people, who are more often called to contribute.

Keywords: Tax matrix – tax base – objectives of taxation – economic inequality – social inequality – regressive taxation

Sumário

| | |
|--|------------|
| Introdução | 10 |
| Capítulo 1 - O fenômeno tributário: estruturação da matriz e seus condicionantes | 14 |
| 1.1 - Estruturação da Matriz: as funções da tributação | 19 |
| 1.1.1 - A função alocativa | 22 |
| 1.1.2 - A função distributiva..... | 27 |
| 1.1.3 - A função estabilizadora..... | 31 |
| 1.2 - Estruturação da Matriz: as bases econômicas de incidência e seus reflexos | 33 |
| 1.2.1 - A tributação da renda | 34 |
| 1.2.2 - A tributação sobre o consumo..... | 42 |
| 1.2.3 - A tributação sobre o patrimônio..... | 50 |
| 1.2.4 - Algumas considerações acerca da tributação sobre a folha salarial | 56 |
| 1.3 - As influências na estruturação da matriz tributária..... | 60 |
| Capítulo 2 - A estruturação histórica da tributação no Brasil | 68 |
| 2.1 - A matriz tributária brasileira antes da década de 1960 | 70 |
| 2.1.1 - A mudança do centro dinâmico e o reflexo na tributação..... | 72 |
| 2.1.2 - A redemocratização em 1945 e a consolidação do processo industrial | 81 |
| 2.2 - A reforma da matriz tributária na década de 1960 e o "milagre econômico" | 83 |
| 2.2.1 - As modificações da estrutura fiscal..... | 85 |
| 2.2.2 - As consequências das mudanças: opções conscientes pela regressividade..... | 90 |
| 2.2.3 - Exaurimento e crise da matriz..... | 96 |
| 2.3 - A matriz tributária na Constituição de 1988..... | 99 |
| 2.3.1 - Os princípios tributários e o início da estruturação da atual matriz | 101 |
| 2.3.2 - O desenho constitucional e a distribuição das competências | 107 |
| Capítulo 3 - Sociedade, tributação e desigualdade: a regressividade da matriz tributária | 112 |
| 3.1 - A realidade e a desigualdade social brasileira..... | 114 |
| 3.2 - A dupla regressividade da matriz tributária brasileira..... | 126 |

| | |
|--|------------|
| 3.2.1. A Regressividade econômica: retirando mais de quem menos possui | 129 |
| 3.2.2 - A regressividade cognitiva: a negação de cidadania..... | 143 |
| 3.3 - Novos caminhos para o debate acerca da matriz tributária brasileira | 151 |
| Conclusão..... | 155 |
| Referências Bibliográficas | 159 |

Introdução

Em 2013, a carga tributária bruta das três esferas federativas de nosso país foi de aproximadamente 1,7 trilhões de reais. Isso equivale a aproximadamente 35,95% de nosso Produto Interno Bruto para aquele ano (BRASIL, 2014, p. 1). Trata-se da maior arrecadação do país na última década (BRASIL, 2014, p. 2), e, em uma análise comparativa com a arrecadação de outros países, tal porcentagem de arrecadação em relação ao PIB colocaria o Brasil acima da média apresentada pelos países integrantes da OCDE (BRASIL, 2014, p. 4).

Esta é a faceta comumente apreendida pela população brasileira no tocante ao fenômeno tributário em nosso país. E é a partir destes dados que se elaboram as severas críticas feitas quanto ao tamanho da máquina pública brasileira, ou do baixo retorno social proporcionado por tal arrecadação¹. É corriqueiro que a tributação passe, assim, a ser compreendida pelo cidadão apenas enquanto fonte de recursos para os cofres públicos – e que se questione a legitimidade de tal agir estatal, o qual se voltaria para a sociedade como um todo para extrair significativa fatia da riqueza por ela produzida (MARTINS, 1983).

Todavia, ainda que se noticie o nível da carga tributária brasileira, pouco temos discutido acerca de sua composição, e a conseqüente distribuição regressiva de seu ônus perante os diferentes estratos de nossa sociedade. Pois, ainda que venhamos abordando os alarmantes índices de desigualdade social², falta uma compreensão por parte da sociedade do papel que é conferido à tributação neste cenário que se desenha, não sendo poucas as análises que menosprezam os efeitos deletérios de nossa tributação regressiva para a manutenção do profundo fosso que separa o topo da pirâmide social brasileira do restante de sua população³.

Assim, a análise do fenômeno tributário carece de uma maior problematização quanto ao papel que o tributo pode vir a desempenhar enquanto instrumento de transformação econômica, social e política. É necessário, portanto, analisar uma variada gama de fatores que influenciam a formação desse instrumento político, bem como os efeitos causados por ele em

¹ Neste sentido, conferir estudo disponível em <<https://www.ibpt.org.br/noticia/896/Brasil-tem-alta-carga-tributaria-mas-continua-oferecendo-menor-retorno-a-populacao>> acessado em 05.fev.2015

² Nesse sentido, nestas últimas décadas tem sido produzidos diversos estudos que indicam o aumento da desigualdade e os riscos de tal fenômeno para manutenção do contrato social, tais como PIKETTY (2014), MEDEIROS (2014a; 2014b), STIGLITZ (2013).

³ A título exemplificativo, recomendamos a leitura de duas análises elaboradas e amplamente divulgadas acerca dos efeitos da distribuição do ônus tributário em nossa conjuntura atual <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,fabulacoes-tributarias-imp-,1629795>> e <http://www.bbc.co.uk/portuguese/noticias/2014/05/140523_ricos_desigualdade_ms> acessado em 05.fev.2015

nossa sociedade, principalmente quando tratamos das abissais desigualdades de renda e riqueza existentes.

É sob esta perspectiva que o presente trabalho se propõe a analisar o fenômeno tributário em nosso país, abordando como a sua estruturação histórica resultou em um modelo que auxilia na manutenção de uma profunda desigualdade social que aqui reina. Ou seja, o objeto deste estudo é compreender a construção da regressividade da matriz tributária brasileira.

Por uma carga tributária regressiva, é importante destacar desde já que se tratar de uma classificação que leva em consideração o crescimento da onerosidade do tributo em razão inversa à capacidade de determinado indivíduo em contribuir (SELIGMAN, 1914, p. 30). Ou seja, ao analisarmos a carga tributária total suportada por cada brasileiro⁴, é possível constatar que aqueles que possuem menor poder econômico acabam por contribuir proporcionalmente mais em relação aos seus concidadãos mais afortunados⁵.

Todavia, para compreender como se dá a construção da regressividade de nossa tributação, mostra-se necessário iniciarmos nosso estudo com uma reestruturação dos elementos que pautam o atual debate em torno do direito tributário. Ante a insuficiência das categorias comumente utilizadas pela atual dogmática que rege a produção do saber nesse campo do conhecimento, buscamos outros elementos que contextualizem a tributação com a complexa realidade social, econômica e política de nosso Estado.

É neste sentido que será adotada a ideia de matriz tributária para representar as escolhas realizadas por nossa comunidade política no campo da tributação. Pretende-se, com a adoção dessa perspectiva, deixar de analisar tal fenômeno apenas sob a ótica normativista, que, a partir da ideia de sistema tributário, compreende a tributação como sendo apenas o conjunto de normas jurídicas que regem a relação existente entre o Estado e o contribuinte.

Entendemos que, para compreender o complexo papel da tributação em nossa sociedade e a sua participação na manutenção da extrema desigualdade que se apresenta em nosso país, se faz necessário buscar uma análise mais completa da realidade que cerca esta

⁴ E aqui analisamos o comportamento da carga tributária em relação à capacidade dos indivíduos de suportar tal ônus, e não a política de alíquotas de determinados tributos, que pode se comportar progressivamente ou regressivamente em relação à base de cálculo da exação. Podem existir casos em que o tributo, em que pese possua uma política progressiva de alíquotas, se comporte regressivamente em relação à capacidade de cada indivíduo em contribuir. Assim, a conclusão acerca de um comportamento progressivo ou regressivo de determinada carga tributária só pode ser aferido a partir da análise do resultado final de incidência de todos os tributos que compõem a aquela estrutura impositiva.

⁵ Em oposição à regressividade, temos a progressividade enquanto crescimento diretamente proporcional da onerosidade da carga tributária em razão da situação econômica daquele que suporta o encargo. Para maiores considerações, recomendamos a leitura de Seligman (1914).

construção política. É a partir deste olhar que se desenvolve a discussão do primeiro capítulo, o qual trata dos elementos sobre os quais se manifestam nossas escolhas no campo da tributação, ou seja, de nossa matriz tributária.

Assim, abordamos as três principais finalidades do tributo: a alocativa, a distributiva e a estabilizadora e como elas orientam a estruturação da matriz. Também colocamos em análise a estruturação sob a perspectiva das bases econômicas de incidência, ou seja, a tributação sobre renda, patrimônio e consumo. Analisamos como as escolhas e relações existentes entre esses elementos podem influenciar a distribuição do ônus fiscal perante os estratos sociais. Este capítulo ainda analisa os fatores que condicionam as escolhas referentes a tais elementos estruturantes. Por fim, aborda como essas condicionantes são responsáveis por dar contornos únicos para a matriz tributária de determinada sociedade, representando um retrato desta, ao mesmo tempo em que podem ser responsáveis pelas mudanças que venham a ser implementadas no seio daquela comunidade.

Passada a análise de tais elementos, o capítulo dois discorre sobre como estes fatores foram articulados para resultar na própria construção da matriz tributária brasileira, já adentrando em como se estruturou a regressividade que observamos nos dias de hoje. Discorreremos acerca das opções tomadas durante o último século, analisando as influências causadas pela realidade econômica, social e política de nosso país.

Abordamos como foram lançadas as bases para nossa atual matriz, a partir das mudanças proporcionadas pelas reformas da década de 1960, e como se deu, pela primeira vez, a utilização consciente da tributação enquanto instrumento coordenado de concentração de recursos nas mãos de certos setores da sociedade. Detendo-nos ainda na análise de nossa matriz, analisamos as alterações proporcionadas pela Constituição de 1988 e como as opções feitas desde então vem de encontro aos ideais ali esculpidos de promoção de uma sociedade justa e igualitária.

O terceiro capítulo, por sua vez, adentra a questão da distribuição do ônus tributário em nossa sociedade, contextualizando sua incidência a partir da própria desigualdade de renda e de patrimônio existente no Brasil. Assim, antes de analisarmos propriamente a regressividade de nossa carga tributária, verificamos como se dá a própria distribuição dos recursos na pirâmide social brasileira. Constatamos, com isso, o quanto o Brasil se apresenta como um país de intensos contrastes, uma vez que, ao mesmo tempo em que apresenta uma economia com PIB absoluto próximo a de países desenvolvidos, possui um grande fosso que separa sua sociedade em duas realidades extremamente distintas. Em uma delas uma pequena

parcela da população concentra a maior parte dos recursos disponíveis, enquanto do outro lado temos uma grande maioria que procura sobreviver com o que resta.

E é a partir da análise da profunda desigualdade que marca nossa sociedade que analisamos como se comporta a matriz tributária brasileira. Abordamos algumas das principais causas que levam nossa tributação a se portar como promotora da desigual distribuição de recursos entre a população brasileira.

Para tanto, desenvolvemos neste trabalho a ideia da existência de uma dupla regressividade em nossa matriz tributária, analisando a desigual incidência tanto sob uma ótica econômica, na qual a estrutura fiscal retira proporcionalmente mais recursos da fatia da população que menos possui, quanto sob uma perspectiva cognitiva, onde essa mesma estrutura é formatada de modo a extrair estes recursos de uma maneira anestésica, na qual a população literalmente contribui com o Estado sem ter consciência de tanto. A tributação no Brasil hoje não retira apenas as riquezas de quem já quase nada tem, ela também acaba por negar cidadania para uma parcela da população que já se vê distante de qualquer noção de seu papel enquanto membro de uma mesma comunidade política.

A pesquisa ora apresentada permite que passemos a compreender nossa matriz tributária não apenas como resultado de um processo cujo objetivo final é fornecer recursos para os cofres públicos. Estruturar a matriz tributária de um país passa necessariamente a significar uma discussão em torno de como se dará a distribuição dos ônus e resultados gerados por aquela comunidade, e se tal distribuição se mostra condizente com um ideal moral que guie tal grupo político (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 5). No caso brasileiro, compreender como se dá tal distribuição e se ela é coerente com os princípios aqui vigentes se faz indubitavelmente a partir da compreensão de como se opera a regressividade de nossa matriz tributária.

Capítulo 1 - O fenômeno tributário: estruturação da matriz e seus condicionantes

O debate em torno da tributação vem assumindo um papel de protagonismo na agenda política de nossa sociedade. Desde a necessidade de redução das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de determinados setores da economia, passando pelo reajuste do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) em certos municípios, a revisão da tabela de alíquotas do Imposto de Renda de Pessoas Físicas (IRPF), ou até mesmo a necessidade de melhor discutirmos o financiamento de certas atividades públicas demonstram o quão importante o fenômeno tributário é para a estruturação de nossa comunidade política.

Entretanto, ainda que tenha ganhado certa relevância, não há como deixar de constatar que o fenômeno tributário ainda é por demais incompreendido quanto a sua própria estruturação e finalidade. Afinal de contas, como se formata um modelo impositivo em uma sociedade complexa como a nossa? Como planejar no plano teórico e trazer pra realidade fática um instrumental jurídico responsável pela concentração de recursos oriundos de toda a sociedade para as mãos de um organismo político, que buscará implementar seus objetivos de governo? Como são tomadas as decisões acerca de como se financiar a atividade estatal e para onde direcionar tal atuação? Quais são os elementos que interferem em tais escolhas e que, por consequência, acabam por interferir em todas as escolhas dos membros de nossa comunidade?

Pois, muito mais do que simplesmente financiar a atividade estatal, a tributação exerce hoje verdadeira influência em nosso modelo de vida, moldando os mais diversos aspectos dela e modelando toda uma estrutura política, econômica e social a qual estamos submetidos⁶. Ainda que possa não ser facilmente apreendido pelo cidadão comum, diversos aspectos de tal fenômeno acabam sendo sentidos por ele quando se dispõe a tomar suas decisões na vida privada. Como quando deixa de comprar determinado produto por considerá-lo caro demais, ou quando recebe em seu contra-cheque os descontos tributários retidos na fonte. Em todos esses, e em diversos outros momentos, a tributação se faz presente no cotidiano de nossa sociedade, afetando diretamente as escolhas que tomamos dia após dia.

⁶Nesse sentido, Andréa Viol afirma que "nascendo com a finalidade primordial do financiamento do Estado por desejo da coletividade, uma vez instituída, a tributação adquire uma abrangência que influencia transversalmente todos os aspectos da vida na *Polis*, por ser ela um dos mais poderosos instrumentos de política pública mediante a qual os governos expressam suas ideologias econômicas, sociais, políticas e até morais." Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>> acessado em 02.ago.2014

Infelizmente, o instrumental teórico disponibilizado pelo direito tributário brasileiro para a análise desse fenômeno social se mostra muitas vezes insuficiente, incapaz de apreender os diversos elementos de influência e estruturação da tributação e das tomadas de decisão que envolvem esse campo de estudo. Fruto de uma busca por autonomia enquanto campo científico, o direito tributário acabou se centralizando na análise do sistema tributário enquanto seu objeto de estudo e refletindo toda a pretensão de uma geração de juristas pátrios que, se filiando a uma perspectiva positivista do direito, buscaram excluir toda e qualquer consideração estranha a norma posta da análise da tributação. Um exemplo claro de tal época pode ser observado na afirmação de Geraldo Ataliba (2012, p. 23), que, para ressaltar a autonomia do direito perante qualquer outro elemento "metajurídico", afirma que:

O conceito jurídico de tributo é construído à luz dos princípios e da técnica jurídica e à sua sistemática afeiçoado. Não é possível tentar trazer, para o mundo do direito, noções pré-jurídicas que a ele sejam aplicadas.

O direito constrói suas próprias realidades, com especificidade, característica e natureza própria. 2.2. Balladore Pallieri recorda que a engenharia não confunde coisas heterogêneas como regras técnicas da arte de construir e o material da construção. Não se pode pretender deixar de lado o discernimento lógico e impostergável entre objeto do tributo, o comportamento humano, e o objeto deste, inserido no mundo fático, o dinheiro.

Tal análise tem como principal característica a focalização do fenômeno a partir das normas jurídicas que compõem o sistema tributário e são responsáveis pela regulação da atividade fiscal existente entre o ente tributante e o cidadão contribuinte (GASSEN, 2012, p.29)⁷. Assim, não raras são as pesquisas em direito tributário que envolvem a dissecação de categorias normativas desse ramo do direito e que, de fato, contribuíram para o alto grau de especialização de seus institutos jurídicos e para o desenvolvimento de diversas construções teóricas nas últimas décadas (CALIENDO, 2009, p. 126).

Entre obras típicas dessa corrente normativista, podemos citar os estudos desempenhados por Alfredo Augusto Becker (2010 e 2004), pelo já citado Geraldo Ataliba (2012), bem como por Paulo de Barros Carvalho (1974)⁸. É importante destacarmos a relevância do estudo desses e de outros teóricos do direito tributário para a sistematização desse ramo do saber jurídico, uma vez que, de certa maneira, intentaram pôr fim a uma

⁷ Tal perspectiva pode ser notada da própria definição de sistema tributário conferido pelo Art. 2º do Código Tributário Nacional, que o limita apenas as normas jurídicas que regem essa relação jurídico-tributária (Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais).

⁸ Nesse sentido, entre conferir André Folloni (2013, p. 51 e ss) e Cristiano Carvalho (2013, p. 123), que caracterizam esses autores como filiados a uma corrente formalista no estudo do direito tributário.

realidade que ficou conhecida no século XX como um verdadeiro manicômio jurídico-tributário (BECKER, 2010). Em interessante descrição desse momento histórico, André Folloni (2013, p. 48) expõe que

Além dos problemas propriamente constitucionais, o Brasil ressentia-se da falta de uma legislação nacional, que impusesse normas gerais, de observância obrigatória para União, estados e municípios, sem excluir, de cada um deles, a edição de normas específicas relativas aos tributos de sua competência. Registrava-se a inexistência de uniformidade nos prazos de decadência e prescrição, nas regras de sujeição passiva e nas bases de cálculo dos tributos estaduais e municipais - possibilitando, inclusive, invasão de competência. Faltava uniformidade nos conceitos fundamentais, como o de fato gerador. Não havia conceituação clara das espécies tributárias, normas de interpretação da legislação, regras sobre compensação. Era preciso uma coordenação nacional na legislação tributária.

Tal cenário, em um ambiente federativo como o brasileiro, potencializava a insegurança jurídica nas relações travadas entre contribuintes e entes tributantes. Com isso, a contribuição fornecida por esses teóricos naquele momento, com o estabelecimento de parâmetros racionais de sistematização do ordenamento e a manutenção do foco na análise da norma tributária positivada, eliminando fatores externos a ela de seu estudo, auxiliaram na construção da atual estrutura impositiva de nosso país.

Todavia, esse expressivo desenvolvimento técnico acabou por afastar o direito tributário da realidade sobre a qual ele incide, com o conseqüente afastamento do cidadão comum deste fenômeno social. Criou-se um linguajar hermético e apartado da realidade, propiciando um afastamento justamente pelo alto grau de complexidade e burocratização deste ramo do saber jurídico. Desta forma, o direito tributário passou a ser apresentado como descolado da realidade social (GASSEN, 2012, p. 30), completamente árido e contribuindo para um processo de alienação no qual o contribuinte, longe de se tornar um cidadão, consciente de seu papel enquanto membro de uma comunidade política, passa a ser mero financiador acrítico do aparato estatal, incapaz de entender o funcionamento da atividade fiscal e de cobrar de seus governantes o mínimo de compromisso para com seus governados (CDES, 2011, p. 34).

Assim, a análise do fenômeno da tributação acaba por escapar de um debate contextualizado, no qual se leve em consideração aspectos econômicos, sociais e políticos que envolvem a sua estruturação. Ainda que em determinado momento histórico tal tentativa de abstração em relação aos aspectos tidos por metajurídicos tenha sido importante para por fim ao já citado manicômio que imperava, hoje o afastamento do fenômeno da realidade que o circunda leva a uma compreensão equivocada da tributação.

Deste modo, sob tal perspectiva formalista, os teóricos da tributação, quando não discutem apenas os aspectos normativos do direito tributário, acabam observando o fenômeno tributário apenas sob seu viés arrecadatório⁹, um mecanismo para se angariar recursos para o ente tributante. Como se prover os cofres públicos fosse um fim em si mesmo de tal atividade, afastando “de seu conteúdo a possibilidade de trabalhar com a justificação finalística da causa *impositionis*, tolhendo a possibilidade de que esta disciplina jurídica viesse a criar liames condicionantes entre arrecadação e aplicação do produto arrecadado” (MARINS, 2009, pág. 11).

Observa-se, assim, que debates envolvendo o gasto público, por exemplo, são excluídos de um estudo da tributação que seja focado no sistema tributário, pois a finalidade da tributação em si, com a consequente destinação de tais recursos, foge de seu alcance epistemológico¹⁰. Ignora-se, de certo modo, que a própria existência de um sistema de direitos e garantias passa a depender de uma estrutura tributária que permita sua sustentação e, conseqüentemente, acaba por interferir no tamanho da carga tributária de determinado país (HOLMES, SUSTEIN, 1999). Ou ainda, passamos a encarar a norma tributária como verdadeira norma de rejeição social (MARTINS, 1986), que nada mais representaria do que como uma grande intromissão estatal na propriedade privada dos indivíduos¹¹.

O equívoco de tal perspectiva é evidente, uma vez que, conforme mencionado anteriormente, a tributação se relaciona umbilicalmente com os mais diversos aspectos de nossa realidade social, não podendo ser deixado de lado do estudo desse fenômeno todo o processo de formação da comunidade política sobre a qual se estrutura. O estudo corriqueiro feito hoje em nosso país, centrado na análise do conjunto de normas jurídicas que

⁹Tal enfoque pode ser observado em declarações das mais diversas, como na proferida por Geraldo Ataliba (2012, pág. 30): "As normas tributárias, portanto, atribuem dinheiro ao estado e ordenam comportamentos, dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro dos particulares para os cofres públicos. Serve o direito, portanto, de instrumento de tão importante desígnio estatal. As normas que constituem esta parte do direito se designam direito tributário, em seu conjunto."

¹⁰ Tal crítica é bem apontada por Fernando Facury Scaff (2007, p. 2), que expõe que a análise do fenômeno "especificamente na área jurídica, trata-se de uma intersecção entre direito constitucional, tributário, financeiro e econômico, fazendo com que a tradicional abordagem isolada efetuada por cada qual dessas disciplinas jurídicas seja insuficiente para analisar o objeto proposto. É imprescindível a realização de um esforço para que se esboce uma compreensão desses mecanismos de financiamento que a sociedade realiza (direito tributário) a fim de permitir ao Estado (direito financeiro) a concretização dos direitos humanos (direito constitucional) estabelecidos em seu ordenamento jurídico, especialmente os da 2ª dimensão (direito econômico). No Brasil, este tipo de análise alcança um papel de especial relevo em face do detalhamento adotado na Constituição quanto ao seu sistema tributário (principalmente nos arts. 145 a 157) e financeiro (essencialmente focados nos arts. 157 a 169), que muitas vezes são estudados de forma estanque, separadamente dos direitos fundamentais igualmente estabelecidos de forma bastante minuciosa na Carta de 1988 (de maneira central nos arts. 1º a 11)"

¹¹ Para uma melhor análise desta perspectiva e as críticas inerentes a ela, recomendamos a leitura de Murphy e Nagel (2005).

caracterizam o chamado sistema tributário, acaba por limitar o entendimento deste fenômeno e mostra-se insuficiente para formação de uma cidadania crítica acerca da relação existente entre contribuinte e Estado.

São por essas razões, por acreditarmos ser mais coerente um estudo global da tributação, que passaremos a analisar esse fenômeno não sob o enfoque de seu sistema normativo pura e simplesmente, mas sempre tentando contextualizá-lo enquanto a construção social que é, refletindo as escolhas feitas por um grupo heterogêneo de pessoas que compõe aquela sociedade em um determinado momento histórico.

Dessa forma, passamos a adotar o conceito de matriz tributária para caracterizar esse conjunto de opções que refletem a estrutura da própria comunidade política e ajudam a moldá-la como tal. Esta expressão representa

as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário. Incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só o conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre o ente tributante e o contribuinte, não só a escolha feita das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua consequente participação no total da arrecadação; não só as questões dogmáticas pertinentes à obrigação tributária; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só a estrutura do Estado a partir das suas condições materiais de existência, no caso, das condições de financiamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos. (GASSEN, 2012, p. 32).

O fenômeno tributário passa a ser interpretado, portanto, como fruto de um labor coletivo e inserido em um contexto complexo, no qual diversos aspectos sociais, políticos e econômicos auxiliam em sua formação, bem como são por tal fenômeno influenciados.

E é justamente nesta pluralidade de fatores que se auto-implicam que se localiza o debate acerca de qual é a melhor forma, ou pelo menos a mais socialmente aceitável, de se distribuir perante aquela comunidade os ônus e resultados proporcionados pelo Estado por meio de sua atividade fiscal. Ou seja, é apenas levando em consideração toda a complexidade envolvida no debate acerca da tributação que poderemos discutir tal tema com seriedade.

Entretanto, antes de entrarmos em tal debate, analisando a construção da matriz tributária brasileira até os dias de hoje, é preciso traçar ainda algumas considerações acerca de seus elementos estruturantes¹². Somente a partir daí começaremos a analisar as opções

¹² Importante destacar ao leitor que a proposta do presente trabalho é analisar a matriz tributária sob a perspectiva da arrecadação, e como a construção histórica dessa estrutura foi determinada por uma série de variantes econômicas, sociais e políticos, que culminaram com sua atual regressividade. Ainda que se entenda que a matriz tributária deva englobar a perspectiva do gasto público, tal campo será afastado da presente análise por necessitar de um estudo mais aprofundado e que foge dos objetivos aqui apresentados. Assim, quando

históricas realizadas por nossa comunidade política e, de certa forma, tentaremos verificar qual o retrato de nossa sociedade que se pode extrair de tal fenômeno. Para tanto, é necessário, antes de mais nada, analisarmos o tributo não mais como um fim em si mesmo, mas sim como um instrumento à disposição do Estado para a persecução de determinadas finalidades.

1.1 - Estruturação da Matriz: as funções da tributação

Conforme vimos, a matriz tributária é um conjunto de escolhas feitas pela comunidade política no campo da tributação. Para se traçar a configuração de tal estrutura impositiva, devemos ter em mente, portanto, quais os objetivos que pretendemos atingir quando implementamos estas escolhas. Entender a finalidade que a instituição de um tributo assume em nossos dias é passo fundamental para compreender toda a configuração de uma matriz tributária, bem como elemento primordial para que se possa criticá-la.

Isso se deve ao fato de que a tributação deve ser encarada como um instrumento para a persecução de fins, e jamais um fim em si mesma. A partir de tal constatação, não há como abstrairmos de nossas escolhas os reflexos produzidos na realidade social, uma vez que, como já exposto, qualquer mudança no campo da tributação acaba por interferir diretamente na alocação de recursos e, conseqüentemente, nas próprias decisões tomadas pelos agentes privados.

Assim, é comum observarmos o Estado utilizar alguma medida tributária com o intuito de atingir determinada meta específica. Exemplos claros desse tipo de política são os benefícios concedidos com a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados para estimular determinados ramos da indústria nacional¹³, ou a isenção tributária de certas matérias-primas de medicamentos, com o objetivo claro de baratear o preço final desses produtos para seus consumidores¹⁴.

retomarmos a expressão matriz tributária no decorrer do presente trabalho, tenham em mente que estamos nos referindo principalmente às escolhas tomadas pela sociedade apenas sob a perspectiva de como se estruturará a distribuição do ônus econômico entre os membros de nossa comunidade política.

¹³ < <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2014/06/governo-mantem-reducao-de-ipi-para-carros-novos-ate-31-de-dezembro> > acessado em 11 de julho de 2014.

¹⁴ <<http://www.brasil.gov.br/saude/2014/06/cresce-lista-de-medicamentos-livre-de-impostos>> acessado em 11 de julho de 2014.

Mas se a utilização de tributos como meios para atingir determinados fins é comum, por que ainda discutimos a tributação sem explicitar quais são os objetivos possíveis de serem alcançados? Por que tal fenômeno ainda nos é exposto como se a tributação fosse uma mera intervenção do ente político na nossa esfera privada?

A doutrina jurídica, ao se debruçar sobre o tema da finalidade da tributação, tende a distinguir os tributos sob duas perspectivas básicas: os tributos podem ser fiscais, se o seu objetivo é o de prover o estado com recursos para a manutenção da "máquina pública", ou os tributos podem ser extrafiscais, caso o objetivo na instituição de um tributo ou alteração de alíquotas seja qualquer outro que não o de angariar receitas derivadas. Assim, o Imposto de Renda, por exemplo, seria um tributo com caráter predominantemente fiscal, pois sua função seria arrecadatória. Por outro lado, tributos como o Imposto de Importação ou de Exportação são considerados tributos extrafiscais, pois o papel destes tributos na política governamental é muito mais o de intervir na economia, do que o de nutrir a arrecadação de nosso país.

Geralmente, a caracterização da extrafiscalidade vem associada à imagem de um efeito colateral do tributo instituído, o qual, uma vez incidente nos mercados, acaba tendo um efeito indutor de comportamentos nos indivíduos. Deste modo, é comum que a extrafiscalidade seja encarada tão somente a partir do viés arrecadatório dos tributos, assumindo um papel subsidiário em termos de função do tributo, onde toda medida tomada que não seja voltada à obtenção de recursos aos cofres públicos é considerada extrafiscal. Dessa forma, poderia o governante, atuando como um agente indutor, onerar ou não certas atividades e, com isso, produzir resultados sociais, econômicos ou políticos.

Tal perspectiva pode ser aferida através da análise de diversos excertos, como o proferido por Paulo de Barros Carvalho (2003, p. 232) quando afirma que a extrafiscalidade consiste no “emprego de fórmulas jurídico-tributárias para obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários [...]”. Ou Hugo de Brito Machado (2011, p. 68), que acentua a ocorrência da extrafiscalidade quando o objetivo principal do tributo é a “interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”. Também é possível observar tal posicionamento em Regina Helena Costa (2014, p. 70), quando afirma que "a extrafiscalidade, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, de incentivadoras ou inibitórias de comportamentos", em Leandro Paulsen (2012, p. 18), que defende se tratar de um tributo extrafiscal quando "os efeitos extrafiscais não são apenas uma decorrência secundária da tributação, mas seu efeito

principal, deliberadamente pretendido pelo legislador, que se utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular condutas", ou ainda em Luciano Amaro (2010, p. 111) quando afirma que "se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamento, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz que os tributos tem finalidade extrafiscal ou regulatória".

Assim, ao se discutir a finalidade da tributação, a doutrina apresenta duas vertentes: foca apenas em seu perfil arrecadatório, mas ignora a destinação dada a esses recursos - como se a análise da tributação se limitasse a isso - ou então analisa seus efeitos extrafiscais, deixando claro, todavia, que não passam de meros efeitos colaterais dos tributos que, eventualmente, possam ser utilizados pelo detentor do poder político. Qualquer debate fora dessa dicotomia não merece consideração em sua análise. Reduz-se, assim, o papel do tributo em nosso tempo, deixando este de ser encarado como veículo de promoção de políticas públicas e passando a ser tão somente instrumento de arrecadação¹⁵.

Tal visão reducionista do papel da tributação em nossa sociedade retira a importância desse instrumento enquanto forma de legitimação do próprio Estado. Surge, portanto, a necessidade de se rediscutir a finalidade da tributação, analisando-a para além da mera arrecadação de recursos para o Estado, e passando a contextualizá-la na própria realidade na qual se insere. Pois, muito mais do que simplesmente angariar recursos aos cofres públicos, os tributos hoje exercem o papel de instrumento por meio do qual o sistema político põe em prática a sua própria visão mundo (MURPHY; NAGEL; 2005, p. 5).

É importante deixarmos claro que não negamos aqui a importância da função arrecadatória da tributação. Contudo, conforme expusemos, o fenômeno tributário é muito mais complexo, não podendo ser interpretado desassociado de seu papel instrumental, como uma das diversas formas do Estado atuar em prol de seus objetivos. A própria finalidade arrecadatória da tributação, inclusive, só pode ser visualizada a partir dessa complexidade, uma vez que impostos, taxas, contribuições especiais e todas as outras figuras tributárias apenas possuem sentido em ser interpretadas como formas de se financiar toda uma gama de atividades estatais, entre as quais a promoção, direta ou indiretamente, dos direitos fundamentais dos membros daquela comunidade política. É por essa razão que não podemos

¹⁵Como exemplo de tal enfoque, Ives Gandra da Silva Martins (2014, p. 89) defende que "sendo, para mim, a norma tributária norma de rejeição social, pois em todos os espaços geográficos e períodos históricos os governos cobram mais que o necessário dos cidadãos para tornar o Estado, em parte, prestador de serviços públicos e, em parte, propiciador de toda a espécie de benesses para os detentores do poder (políticos, burocratas e amigos), luta o contribuinte, permanentemente, contra o excesso da exação, que sabe desmedida".

simplesmente desconsiderar tais elementos comumente tidos por extrínsecos ao estudo do direito tributário.

Dessa forma, passamos aqui a analisar quais as funções da tributação enquanto instrumento político. Para tanto, em contraposição a esta análise "clássica", passaremos a analisar o fenômeno tributário sobre perspectivas outras que a sua já citada função de prover os cofres públicos com recursos para seu funcionamento, pois, além de tal evidente finalidade, o tributo exerce ainda as importantes funções alocativa, distributiva e estabilizadora¹⁶.

1.1.1 - A função alocativa

A atuação do Estado na economia é um ponto de eterna discórdia. Defender uma maior ou menor "intervenção" estatal é algo que corriqueiramente orienta a pauta política de nossas arenas de deliberação, bem como norteia programas de governo de candidatos aos cargos eletivos. Entretanto, o que parecer ser uma eterna dicotomia Estado *versus* livre mercado, onde a predominância de um sobre o outro toma contornos de disputas ideológicas acerca de uma pretensa melhor visão de mundo, na verdade se mostra muito mais como uma relação umbilical de coexistência (GIAMBIAGI; ALEM, 2011, p. 4 e ss).

Não é de hoje que diversos teóricos, ao se debruçarem sobre o tema, defendem a tese de que o mercado, por si só, não é capaz de desempenhar todas as funções econômicas (MUSGRAVE, 1980, p. 5), necessitando da atuação governamental para guiar, corrigir ou até mesmo suplementar certas atividades, quando não criar condições para que o livre mercado atue, fornecendo uma estrutura legal e institucional que garanta a efetivação de direitos, cumprimento de contratos ou a proteção da propriedade privada¹⁷.

¹⁶ Andréa Lemgruber Viol, ao analisar as finalidades da tributação, acrescenta, além das finalidades originária (arrecadatória), econômica (alocativa e estabilizadora) e a social (distributiva), a finalidade política, que trata da relação biunívoca estabelecida entre governantes e governados, na qual o governante só poderia tributar aqueles submetidos ao seu poder, bem como seus súditos pagam tais tributos como demonstração da dependência deles para com o poder estatal (p. 7). Assim, a tributação representaria uma das manifestações de vínculo político existentes entre súdito e governante. Todavia, muito embora consideremos relevantes as colocações apresentadas pela autora, entendendo relevante essa faceta política que com o passar dos séculos evolui para verdadeira estruturação de legitimação em um contexto democrático (p. 8), entendemos que não poderemos considerar tal relação como uma das funções da tributação, tendo em vista que a mesma não é instituída com o objetivo de estabelecer um vínculo entre cidadão e Estado, mas sim como reflexo necessário desse vínculo. Bem como qualquer análise de legitimidade dessa relação deve ser observada como consequência da utilização da tributação como instrumento de persecução de metas políticas moralmente aceitáveis. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>> acessado em 02.ago.2014

¹⁷ Nesse sentido, há de se destacar desde já que, quando falamos em direito à propriedade, adotamos a tese de que este direito só existe como tal após a incidência da tributação. Essa ideia de direito a propriedade pós-

Por outro lado, a história nos mostra também que estruturas estatais totalizantes acabam se mostrando ineficientes para suprir todas as necessidades de seus súditos. Incapaz de regular todos os aspectos da vida em sociedade, o Estado também necessita da livre atuação do mercado, inclusive para que este possa gerar riquezas e fornecer bens a serem consumidos pela sociedade¹⁸.

Assim, é importante que, ao analisarmos a atuação do Estado na economia, tenhamos a consciência de que as opções feitas podem se mostrar tanto ideológicas¹⁹, como corriqueiramente é traçado, quanto técnicas (MUSGRAVE 1980, p. 05), em termos de eficiência na alocação de recursos. É sob essa perspectiva que analisamos a primeira finalidade da tributação: sua finalidade alocativa.

Como vimos, a arrecadação tributária não pode ser encarada como um fim em si mesmo. Muito mais do que simplesmente arrecadar riquezas da sociedade, a tributação permite ao Estado a persecução de finalidades socialmente justificáveis, dentre as quais encontramos o fornecimento de certos bens que o mercado é incapaz de disponibilizar para o restante da sociedade. Essa capacidade que o Estado possui de realocar divisas com o objetivo de disponibilizar quantidades ideais de certos serviços que não podem ser fornecidos por um sistema de transação entre particulares é conhecida como função alocativa (MUSGRAVE 1980, p. 06)²⁰. E a tributação, como não poderia deixar de ser, é parte fundamental na estruturação de tal sistema ao permitir que o Estado transfira recursos da iniciativa privada para o setor público e permita, assim, que esse ente direcione tais verbas segundo prioridades que nem sempre seriam atendidas pelo mercado em si.

tributada deriva da concepção de que nosso sistema de propriedade privada só existe em função da existência do próprio Estado, que, enquanto ente político organizado, é responsável por garantir, através de um sistema jurídico normativo, tal direito aos seus cidadãos. Assim, ao financiar a atividade do Estado, a tributação permite que a propriedade privada exista, parecendo ser ilógico defender um direito natural anterior à incidência de tal exação. Ademais, é de se destacar que é a própria tributação que molda a propriedade, uma vez que, de acordo com as escolhas daquela comunidade acerca das bases tributáveis, é que será determinado o resultado que irá figurar como propriedade privada do indivíduo. Nesse sentido, podemos citar MURPHY; NAGEL (2005. Pág. 13).

¹⁸ Importante ter em mente que no Brasil o desenvolvimento de atividades econômicas pelo Estado é limitada constitucionalmente, uma vez que vigora em nosso país a regra da liberdade de iniciativa. Nesse sentido, interessante ponto é levantado por Hugo de Brito Machado, que trata a tributação como “o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia” (MACHADO, 2011, p. 26)

¹⁹ Aqui utilizamos o termo para caracterizar a maneira de pensar, o conjunto de ideias características daquele indivíduo ou grupo. Para uma abordagem mais detida, sugerimos a leitura de Chauí (2008).

²⁰ Nesse sentido recomendamos ainda a análise feita por Andrea Viol quanto a capacidade de influência da tributação na alocação de recursos nas esferas privadas. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>> acessado em 02.ago.2014

Todavia, quando falamos no fornecimento de bens públicos e na ineficiência do mercado em disponibilizá-los, é necessário deixar claro sua definição e a razão de ser da impossibilidade de se conferir à sociedade, através das trocas privadas, a incumbência de fornecê-los. E a análise dos bens públicos, por sua vez, passa, impreterivelmente, pela própria definição de bens privados.

Deste modo, bens públicos são aqueles bens que não podem ser fornecidos a um determinado indivíduo sem necessariamente ser colocado à livre disposição de todos (MUSGRAVE, 1980, p. 06). São todas as utilidades que, uma vez fornecidas, não obedecem à lógica de um consumo rival e exclusivo. Ou seja, são aqueles bens que, ainda que consumidos, independente da quantidade de indivíduos que o façam, não se esgotam, não ocorre a diminuição da utilidade para as demais pessoas que vierem a usufruí-los.

Também não é possível limitar o acesso a tais bens, e daí surge sua ausência de exclusividade, que se dá tanto pela falta de interesse econômico em excluir o acesso a tal bem, tendo em vista que seu consumo não-rival não cria custos extras para fornecimento a todos que vierem a dele usufruir, quanto pela própria impossibilidade fática em limitar tal acesso, naqueles casos de bens que a exclusão dos beneficiados é impraticável pela própria natureza daqueles. Exemplos clássicos de tal situação podem ser trazidos no caso da segurança nacional, ou da própria despoluição do ar. São serviços que, uma vez prestados, não se esgotam para o restante da coletividade, assim como não se pode excluir os possíveis beneficiários.

Desse modo, por serem bens não-rivais e não-exclusivos, o mercado se mostra ineficiente em seu fornecimento (MUSGRAVE, 1980, p. 42). Isso é possível de ser inferido pela simples constatação de que o mercado funciona através de um sistema de preços onde os possíveis consumidores demonstram suas preferências por certos bens cujo consumo seja necessariamente rival e exclusivo (MUSGRAVE, 1980, p. 59). Ou seja, uma vez adquirido, o consumo daquele bem por um indivíduo impede o consumo por outro e é possível que se excluam dos benefícios do consumo daquele bem os indivíduos que não pagarem seu preço. Assim, através de um sistema de oferta e demanda de bens, o mercado consegue alocar os recursos e permitir o fornecimento de bens de maneira, *a priori*, eficiente (MUSGRAVE, 1980, p. 42).

Todavia, tal lógica não funciona com os bens públicos. Uma vez que o consumo destes é não-rival e não-exclusivo, os fornecedores não conseguem saber as preferências dos consumidores quanto ao nível ideal de disponibilização daquele bem, ao mesmo tempo que

não conseguem evitar que terceiros que não pagam pelo fornecimento se beneficiem de tal uso. Assim, os consumidores, beneficiados pelo efeito do carona, poderão nada pagar pelo fornecimento daquele bem, tendo em vista que, ainda que não paguem, poderão consumir quantas unidades quiserem daquele bem e não terão seu acesso a ele limitado (MUSGRAVE, 1980, p. 43).

Tal constatação demonstra a ineficiência do mercado em fornecer tais bens públicos, uma vez que os agentes privados não conseguirão estabelecer os preços a serem cobrados e, muito menos, conseguirão obter tal pagamento voluntariamente de todos aqueles que se beneficiam do serviço posto (MUSGRAVE, 1980; GIAMBIANGI, ALÉM, 2011). Entretanto, como pudemos perceber, alguns desses bens são extremamente importantes para a nossa sociedade, não podendo simplesmente ser deixados de lado. Ou é possível imaginar uma sociedade complexa como a nossa sem serviços como iluminação pública, segurança externa, proteção do meio ambiente, entre outros?

Assim, diante da ineficiência do mercado em prover tais bens, o Estado se incumbem de tal tarefa, valendo-se dos tributos recolhidos da sociedade, compulsoriamente, para financiar a prestação destes, realocando os recursos obtidos através da atividade fiscal para a persecução desses fins (GIAMBIANGI, ALÉM, 2011, p. 12). Nota-se, portanto, que não há um atrelamento necessário entre a importância do bem e o fato dele ser bem público ou privado (MUSGRAVE, 1980, p. 54). Nem há qualquer relação com a natureza jurídica do fornecedor de tal bem. A distinção crucial entre bens públicos e privados está, essencialmente, no fato do consumo destes ser rival e exclusivo, enquanto o consumo daqueles não.

Observa-se, também, que não há, ainda, qualquer discussão quanto à moralidade do Estado fornecer ou não tais serviços. Ainda que tal debate tenha seu relevo para definição do nível ideal da prestação dispensada, ou até mesmo em razão da delimitação daqueles responsáveis por arcar com tais custos, o financiamento de bens públicos através de uma cobrança compulsória se dá em razão da própria ineficiência do mercado em conseguir captar estas divisas para prestar tais serviços.

Entretanto, se o mercado é ineficiente para estabelecer o nível ótimo de fornecimento de tais bens públicos, uma vez que não é possível delimitar o conjunto de beneficiados, ou as preferências destes quanto a um nível ótimo de prestação do serviço, como é possível ao Estado fazê-lo? Conforme leciona Musgrave (1980, p. 46), as preferências em sociedades democráticas acabam sendo definidas através do voto de cada cidadão, o qual revela, entre as

diversas propostas existentes, aquela que atende as suas expectativas, ou mais se aproxima delas.

Tal processo deliberativo é falho, e a escolha lá obtida não será necessariamente a mais eficiente. Todavia, entre as formas de escolha, talvez seja esta a que melhor permitirá ao Estado, enquanto prestador de serviço, atingir um nível próximo da eficiência no fornecimento deste bem público, estabelecendo, em contrapartida, o montante tributário a ser recolhido para financiar tal bem.

Contudo, ainda que o debate ocorra acerca do nível ideal de prestação do bem público, bem como em termos de eficiência do Estado em gerir e alocar tais recursos, um dos pontos cruciais envolvidos em torno da atuação estatal perante a sociedade se dá em razão de determinados bens que, ainda que possam ser fornecidos através do sistema de mercado, acabam sendo conferidos como dever do Estado em razão de alguma utilidade pública em seu fornecimento, ou até mesmo em razão de seu valor estratégico. Tais situações são exemplos de ocasiões que o Estado pode vir a desconsiderar interesses individuais para fornecer a quantidade de tais bens, conhecidos por meritórios (MUSGRAVE, 1980, p. 54), utilizando, para tanto, a tributação como instrumento realocativo dos recursos existentes na sociedade.

É importante observar, assim, que quando utilizamos a estrutura tributária para interferir na alocação de recursos, estabelecendo transferências dos agentes privados para os cofres públicos, levamos em conta questões de eficiência, para saber a melhor combinação entre a atuação dos setores público e privado. Mas também nos envolvemos diretamente com uma questão moral de se definir o papel a ser exercido pelo Estado, o que leva em consideração, necessariamente, a perspectiva mais ou menos coletivista daquela sociedade²¹. Assim, ainda que não possamos confundir uma coisa com a outra (MURPHY NAGEL, 2005, p. 102/103), o debate em torno da matriz tributária deve necessariamente passar por uma definição de justiça distributiva para se estabelecer que estratos da sociedade serão os responsáveis pelo financiamento do Estado, e quem serão os beneficiados pela atividade estatal, tendo em vista que até mesmo decisões meramente alocativas terão impacto na distribuição de resultados promovida pelo mercado.

²¹Nesse sentido conferir Andrea Viol. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>> acessado em 02.ago.2014

1.1.2 - A função distributiva

Analisada a função alocativa, vimos que a tributação, muito mais do que um simples mecanismo de arrecadação de recursos ao Estado, exerce papel fundamental na determinação do nível de fornecimento de bens públicos, os quais, conforme demonstrados, necessariamente devem ser financiados por ela. Assim, quando discutimos a promoção de tais serviços sob a perspectiva alocativa da tributação, temos um enfoque necessariamente em termos de eficiência, discutindo-se primordialmente se os recursos e fatores de produção transferidos por meio da tributação seriam mais úteis nas mãos dos particulares ou do Estado.

Entretanto, conforme deixamos antever, as escolhas no campo da tributação não envolvem apenas a alocação eficiente de fatores de produção. Ao se debater como serão financiados e, principalmente, quem financiará tais bens públicos, outra finalidade da tributação começa a se fazer presente: trata-se da já citada função distributiva. É através dessa função que surge a possibilidade de que uma estrutura tributária redefina os parâmetros de retorno concedidos pelo mercado, adotando-se uma realocação de recursos que obedeça algum ideal de justiça presente naquela sociedade (GIAMBIANGI; ALÉM, 2011, p.13).

Assim, faz parte de uma das finalidades da tributação o estabelecimento de medidas seletivas que permitam uma maior retirada de recursos de certas camadas mais abastadas da população, atuando a matriz tributária, portanto, como instrumento de promoção dessa redistribuição²².

Sempre muito polêmico, o estabelecimento de políticas de redistribuição por meio da tributação costuma movimentar intensos debates, principalmente entre os defensores de uma corrente libertária do pensamento político. Tais teóricos entendem que os resultados fornecidos pelo livre mercado são justos por si só, uma vez que recompensariam os fatores de produção de uma maneira condizente com as leis de oferta e demanda e, conseqüentemente, da maneira mais eficaz e coerente possível²³. Desse modo, qualquer interferência estatal em tais estruturas de alocação de recursos seria uma ingerência indevida em uma esfera da vida que deveria ser pautada pela liberdade dos agentes privados e respeito quanto às suas escolhas. Qualquer redistribuição promovida pelo Estado representaria uma intromissão em

²² Como outras medidas, é possível citar os próprios mecanismos de transferência de renda, bem como as isenções e subsídios. Tais mecanismos, aliados com uma tributação progressiva atuam de maneira interventiva nos resultados fornecidos pelo mercado, possibilitando a redistribuição de ônus e retornos sob algum critério de justiça socialmente relevante.

²³ Nesse sentido, ver NOZICK, Robert. ANARQUIA, ESTADO E UTOPIA. São Paulo: MARTINS FONTES, 2011.

um campo que a princípio não lhe pertence e fruto, portanto, de uma espécie de distorção ideológica por ele causado, podendo ser tudo, menos eficiente. Contudo, pressupor que os resultados obtidos através do mercado seriam justos por si sós também se revela uma posição tão ideológica quanto aquela criticada pelos defensores do livre mercado²⁴.

Em um modelo ideal de mercado, livre de qualquer interferência, a distribuição da renda entre os agentes depende necessariamente dos preços pagos pela remuneração dos fatores de produção, sejam eles o trabalho ou o próprio capital. Todavia, outros fatores tendem a influenciar o retorno fornecido pelo mercado (MUSGRAVE, 1980, p. 68).

Tais influências podem ser facilmente observadas quando tratamos das distorções causadas pela distribuição inicial dos fatores de produção, seja através de heranças, que permitem ao agente privado uma posição com mais recursos no mercado de remunerações e, conseqüentemente mais retorno, seja em razão de habilidades naturais daquele indivíduo, que por fatores genéticos pode ter uma maior predisposição para fazer determinado trabalho bem feito e ser remunerado em razão disso. Estas variáveis em nada dependem da responsabilidade do agente privado em si. Entretanto, elas acabam distorcendo o fiel da balança dos resultados fornecidos pelo mercado.

Outras variáveis que podem vir a distorcer os resultados fornecidos por esse mercado ideal estão relacionadas à características intimamente institucionais daquela sociedade, deixando os agentes, portanto, à mercê de certos fatores culturais que fogem de seu controle. Assim, tanto a taxa de remuneração, quanto a própria oferta de empregos podem vir a ser definidas em razão de gênero, cor, origem social, ou baseada em qualquer outro padrão cultural, não sendo raros os estudos que apontam para o quão cruel pode ser a desigualdade criada pelo mercado quando o deixamos livre para fazer suas escolhas²⁵.

Dessa forma, argumentar que qualquer interferência do Estado geraria uma distorção na justiça dos resultados fornecidos pelo mercado é algo tão ideológico quanto querer defender a redistribuição de tais retornos. Não há qualquer justificativa plausível que legitime um direito natural a um resultado livre de interferências, até mesmo porque, conforme já exposto no tópico anterior, é ilógico raciocinar a completa independência entre Estado e mercado, uma vez que essas duas esferas necessariamente se autoimplicam, e toda e qualquer atuação do Estado, e aqui não nos restringimos à tributação, por si só, tende a produzir

²⁴ Nesse sentido, sugerimos a leitura de MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

²⁵ Nesse sentido < <http://www.dieese.org.br/notatecnica/2014/notaTec140Rais2013.pdf>> acessado em 01.fev.2015>

impactos na distribuição de recursos²⁶. Assim, se os resultados do mercado são influenciados por uma série de fatores e juízos de moralidade política, não há como se vedar que entre tais fatores se encontre uma política de redistribuição de renda de acordo com alguma concepção moral de justiça existente naquela sociedade, cumprindo então ao Estado, por meio de uma estrutura tributária, a realocação dos recursos de uma maneira mais condizente.

O Estado surge, assim, como um agente econômico capaz de redistribuir as riquezas produzidas em nossa sociedade, não havendo qualquer impeditivo de ordem moral para tanto. Tudo passa a depender dos juízos de valores da própria comunidade, que pode incorporar um combate à desigualdade social como uma meta estatal, como um bem público a ser perseguido (MURPHY, NAGEL, 2005, p. 115). Caberia, portanto, aos membros da sociedade definir quais padrões de bem-estar geral devem ser fornecidos pelo Estado, e até que ponto a estrutura tributária poderia transferir tais recursos como parte de uma política de redistribuição.

Entretanto, é importante termos em mente que, mesmo que não se adote nenhuma concepção moral que justifique a redistribuição de resultados por si só, é possível ao Estado promover um rearranjo na distribuição destas riquezas por meio de exercício de sua função alocativa, utilizando, portanto, meros juízos de eficiência no reagrupamento de tais recursos (MURPHY, NAGEL, 2005, p. 105).

Conforme visto no tópico anterior, quando tratamos da função alocativa da tributação, vimos que uma razão para que o Estado venha a fornecer certos bens para a sociedade é a total incapacidade do mercado avaliar qual o nível ideal de disponibilização daquele serviço, uma vez que os beneficiários dificilmente demonstrarão sua preferência e remunerarão voluntariamente tal prestação. Assim, cabe ao Estado fixar o nível ideal de disponibilização

²⁶ Nesse sentido, mostra-se interessante a colocação de Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p. 47), que expõem que "para florescer, a economia capitalista precisa da imposição do direito criminal, contratual, empresarial, proprietário e civil, mas isso só não basta. (Mesmo esses direitos não são naturais, mas envolvem teorias mutáveis e controversas acerca da limitação de responsabilidades, da falência, da obrigatoriedade dos contratos, das soluções para os delitos contratuais e civis etc.) Para a maioria dos economistas, é preciso além disso pelo menos um regime de legislação antitruste para promover a competição e um controle sobre as taxas de juros e a oferta de dinheiro para estimular ou retardar o crescimento econômico e controlar a inflação. Depois disso ainda vêm questões como a regulamentação dos transportes e das ondas de rádio e o modo pelo qual o governo alivia os chamados fatores negativos externos ao mercado, como a obrigação ambiental. Todas essas funções do governo são tacitamente aceitas, até mesmo pelos mais ardorosos partidários do mercado. Nesse contexto, o problema da doutrina dos sacrifícios é que as decisões tomadas pelo governo no desempenho de suas funções afetam os retornos do mercado. O lucro de um empresário da siderurgia depende, por exemplo, do regime vigente de legislação ambiental. O sucesso de um investidor no mercado de títulos depende da flutuação das taxas de juros, a qual é influenciada pelo governo. A consequência disso tudo é que, mesmo que os indigentes sejam entregues a própria sorte, não se pode dizer que os resultados pré-tributados dependem exclusivamente do mercado. São, na verdade, os resultados de um mercado regulado de acordo com um certo conjunto de princípios políticos estabelecidos pelo governo."

desse bem público e cobrar da sociedade a remuneração para tanto. Todavia, em razão da variação da taxa de preferências, é plausível admitir que determinado bem público seja mais útil para uns do que para outros, de modo que alguns membros da sociedade não se importariam em pagar mais para aumentar o nível de prestação de um serviço público específico.

Tal fato pode ser explicado pelo conceito econômico de utilidade marginal do dinheiro, uma vez que as pessoas mais abastadas, por exemplo, sentirão menos falta de uma unidade marginal de suas riquezas do que as pessoas menos abastadas, não se importando em empregar essa unidade sobressalente para financiar um serviço público em um nível mais condizente com suas necessidades. Com isso, em termos de eficiência, seria muito mais positivo para todos, ricos e pobres, se o Estado realocasse essa unidade marginal através da tributação, ao invés de deixá-la em poder da população (MURPHY, NAGEL, 2005, p. 113).

Exemplificando, vamos analisar as preferências para um serviço universal, no qual não se dá para individualizar quanto cada um se beneficia de sua prestação, como a segurança nacional ou a limpeza de nossas ruas, fornecido em um certo nível para dois indivíduos com rendas diferentes: o sujeito A, com renda mensal de dez mil reais e o sujeito B, com renda mensal de apenas cem reais. Neste exemplo pode ser interessante para o sujeito A que o nível de segurança ou o nível de limpeza das ruas seja fornecido em um patamar superior ao presente, enquanto que para o indivíduo B, o nível presente se mostra condizente com suas necessidades e seu orçamento, não estando ele disposto a pagar nem um pouco a mais para obter um serviço melhor. Diante de tal cenário, o indivíduo A pode se mostrar interessado em contribuir mais para que aquele serviço seja prestado em um nível satisfatório a ele, ainda que toda a coletividade vá se beneficiar com a prestação de tal bem público. Assim, acabamos tendo um efeito distributivo causado pela tributação, ainda que os motivos que o causaram não tenham qualquer relação com uma posição moral de A de redistribuir sua renda.

Tal situação serve para nos demonstrar o papel distributivo que a tributação exerce em nossa sociedade. Seja por meio da realocação dos recursos existentes em nossa sociedade, transferência essa realizada segundo juízos de eficiência, ou por meio da redistribuição das riquezas segundo juízos morais de equidade, a tributação exerce uma importante função na formatação das políticas públicas de nosso Estado. Vale lembrar que esta função é primordial na orientação das escolhas realizadas pela sociedade para a melhor estruturação de nossa matriz tributária.

1.1.3 - A função estabilizadora

Vimos nos tópicos anteriores que a tributação, enquanto instrumento colocado à disposição do poder público, possui distintas finalidades e que todas elas são importantes para orientar as escolhas a serem realizadas. Assim, vimos ser possível realocar os recursos econômicos por meio da tributação, de modo a possibilitar a persecução de metas socialmente mais significativas, além de fornecer ao restante da sociedade certos bens que não são disponibilizados pelo mercado.

Analisamos também a possibilidade de se utilizar a tributação como forma de redistribuir esses resultados econômicos segundo padrões outros de moralidade que não os fornecidos pelo mercado. Observamos não haver qualquer óbice em termos de tornar a redistribuição mais equitativa, de acordo com um ideal de justiça distributiva que oriente aquela sociedade.

Assim, como última função da tributação a ser analisada no presente trabalho, temos a estabilização promovida pelo Estado de resultados macroeconômicos. A busca pela promoção e manutenção de tais resultados, dentre os quais encontramos níveis de emprego, inflação, crescimento econômico e déficit público, se insere no debate quanto à inexistência de qualquer impedimento para que o Estado atue perante o mercado enquanto agente realocativo.

Entretanto, diferente dos tópicos anteriores, nos quais o Estado agia por meio do fornecimento de bens públicos ou redistribuição de rendas entre os membros da sociedade, ao utilizar a tributação segundo uma perspectiva estabilizadora, tal ente político atua muito mais como um agente regulador, incentivando ou não os agentes privados com o objetivo de que estes, através do desempenho de suas atividades econômicas, possibilitem o atingimento de metas socialmente interessantes. Ou seja, através de políticas tributárias, o Estado atua perante a economia para estabilizar resultados, criando políticas de desonerações tributárias ou sobretaxações para interferir nos níveis de oferta e demanda, bem como combater certas instabilidades estruturais que o mercado historicamente tem se mostrado incapaz de solucionar (GIAMBIANGI, ALÉM, 2011, p. 14 e ss).

Um exemplo recente de tal forma de política, e aqui já citado, foi o episódio das desonerações feitas pelo Governo Federal no que tange ao Imposto sobre Produtos Industrializados para automóveis e linha branca, com o objetivo de manter aquecida a economia nacional frente à crise internacional observada a partir de 2008. Esta medida foi configurada visando possibilitar o pleno funcionamento das indústrias brasileiras e a

consequente manutenção de níveis de crescimento e pleno emprego (BRASIL, 2009). Notem que a orientação de tais escolhas no campo da tributação não foi feita com o objetivo de simplesmente realocar as riquezas para produção de bens públicos, ou ainda redistribuir rendas pelas faixas populacionais da sociedade. O que motivou a adoção de tais políticas foi a estabilização de resultados econômicos importantes para nossa sociedade²⁷.

Nesse sentido, tais medidas foram adotadas os veículos de promoção de determinados resultados, exemplificando como a interpretação do fenômeno tributário não pode levar em consideração apenas seu aspecto arrecadatório, como viemos discorrendo no presente capítulo. O estabelecimento de políticas fiscais e, por reflexo, a configuração de nossa própria matriz tributária, passa também por fatores outros que o simples encher cofres públicos, possuindo tais finalidades papel primordial no desenho da estrutura impositiva que buscamos para nossa sociedade.

É bem verdade que corriqueiramente estudamos, como aqui já citado, o aspecto extrafiscal da tributação, enquanto efeitos colaterais causados por esta, e utilizados pelo Estado para atingir fins diversos da arrecadação. Todavia, como já abordamos, conferir a tal finalidade da política tributária um aspecto secundário em relação à arrecadação é retirar toda a complexidade que envolve a configuração de nossa própria matriz tributária e como tais funções são essenciais para tal estruturação. Ignorar o papel da tributação enquanto instrumento de intervenção do Estado na economia para estabilizar resultados socialmente relevantes, é também desconsiderar todo um processo de legitimação da própria atividade fiscal, e conseqüentemente do próprio Estado, perante a sociedade²⁸.

Contudo, importa destacar que tais objetivos econômicos perseguidos através da função estabilizadora da tributação não podem ser interpretados desassociados de um contexto maior, no qual levamos em consideração os próprios princípios norteadores da comunidade em análise e os objetivos elencados como primordiais para tal grupo social.

Assim, qualquer estímulo ou desestímulo realizado pelo Estado através da tributação devem ser justificados socialmente. É nesse sentido, por exemplo, que não pode ser simplesmente aceita a concessão de políticas de desoneração tributária concedidas por muitos estados-membros sem levarmos necessariamente em consideração os fins por elas almejadas.

²⁷ É possível que venha a ser articulada uma crítica quanto ao setor beneficiado por tal política de desoneração. Todavia, ainda que tal escolha venha a ser questionada, estas indagações não invalidam o fato de que a política fiscal então adotada tinham entre seus objetivos garantir níveis satisfatórios de empregos em um momento de crise econômica.

²⁸ Para uma melhor análise da utilização da extrafiscalidade como instrumento de legitimação estatal, recomendamos a leitura de Guilherme Bicalho (2014, p.164 e ss)

Ainda mais quando tratamos de políticas tributárias, tendo em vista que o produto obtido pelo Estado através dessa atividade fiscal deve ser empregado segundo o interesse da sociedade como um todo, e jamais ser apropriado segundo interesses de grupos que se estabelecem no poder e costumam confundir o público com o privado, utilizando-se do Estado como instrumento de seus objetivos pessoais²⁹.

Rompe-se, dessa forma, com uma ideia desenvolvimentista por si só, onde o Estado seria um instrumento fomentador da economia, mas sem se preocupar com qualquer outro objetivo social³⁰. O crescimento do bolo, recorrendo a uma analogia comumente utilizada, é por demais essencial, mas só se justifica se a política de distribuição das fatias atender a sociedade como um todo (SIQUEIRA, FARIAS, 2012, p. 47).

Com isso, finalizando o presente tópico, toda análise que envolva a matriz deve necessariamente levar em consideração os efeitos gerados perante a sociedade. As escolhas tomadas por nossos agentes políticos, enquanto representantes da sociedade, não são inconsequentes, devendo ser sempre contextualizadas segundo os objetivos almejados. Elas não podem ser consideradas aleatórias. Se uma escolha é tomada, é porque algum resultado específico é pretendido, não devendo, assim, serem excluídas de qualquer debate que envolva a matriz tributária as próprias finalidades da tributação enquanto instrumento político do Estado, uma vez que, como vimos, é a partir de tais fins que a estrutura impositiva desse ente político é modelada.

1.2 - Estruturação da Matriz: as bases econômicas de incidência e seus reflexos

Após analisar as finalidades da tributação, mostra-se necessário debruçar-nos nesse momento sobre outro elemento estruturante das escolhas políticas de uma comunidade no campo da tributação: as bases econômicas de incidência.

Por bases econômicas de incidência entendam-se aquelas manifestações de riqueza do contribuinte sobre as quais incidirá a carga econômica do tributo. Não devemos confundir, portanto, a base econômica com o conceito de base de cálculo, uma vez que esta representa tão somente uma forma de quantificar a manifestação de riqueza para que se aplique a alíquota, determinando, deste modo, o tributo devido (COSTA, 2014, p. 230).

²⁹ Diversamente do que vem ocorrendo historicamente em nosso país, conforme veremos no próximo capítulo.

³⁰ Nesse sentido, recomendamos a leitura de SEN, Amartya. Desenvolvimento como Liberdade; trad. Laura Teixeira Motta; rev. téc. Ricardo Doninelli Mendes - São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

As diversas matrizes tributárias do mundo trabalham com três bases econômicas (GASSEN, 2013, p. 61). São elas: patrimônio, renda e consumo³¹. Todos os sistemas tributários globais hoje recorrem a uma dessas três bases, instituindo seus tributos, cada país com uma configuração diferente sobre elas, refletindo as escolhas históricas daquela sociedade quanto à forma de se tributar e as finalidades que se pretende promover a partir da atividade fiscal.

A importância de se discutir as formas de incidência se deve ao fato de que é a partir da escolha da renda, do patrimônio ou do consumo, bem como na relação existente entre elas, que a comunidade traçará o panorama geral do sistema impositivo. É a partir destas escolhas que se inicia a definição de quem arcará com o ônus e quais as finalidades que se pretenderá buscar com a tributação, bem como se estabelece todo um plexo de direitos decorrentes da tributação, influenciando diretamente nas escolhas de seus cidadãos. Ainda que tais escolhas tenham valor instrumental, não sendo possível fixar a partir delas um ideal de justiça daquela comunidade (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 131), é da análise das escolhas envolvendo as bases tributáveis que se inicia a aferição do próprio retrato da sociedade em termos de construção histórica de sua matriz tributária.

1.2.1 - A tributação da renda

A escolha da renda como base econômica de incidência é algo relativamente recente no contexto histórico da tributação, não sendo unanimidade entre os cidadãos a ela submetida. Embora haja certa controvérsia acerca de sua origem, é possível afirmar que a sua primeira ocorrência se deu com a criação da *scala* na Florença do século XV, passando a ser adotada logo em seguida por diversos outros Estados europeus, como a França no século XVIII e a Inglaterra no século XIX.

Criada inicialmente como parte da percepção dos governantes da época de que a economia de suas comunidades se desenvolvia em função da crescente atuação da classe burguesa e que as formas tradicionais de tributação, majoritariamente a tributação sobre o

³¹ É importante ter em mente que nem todas as espécies tributárias utilizam necessariamente uma dessas três grandezas como forma de se fazer incidir o gravame fiscal. É o caso brasileiro das taxas, por exemplo, que, por serem vinculadas a uma atividade estatal e seguirem uma lógica comutativa orientada pelo princípio do benefício, não guardam a referibilidade a uma dessas três manifestações de riqueza, constituindo uma figura tributária a parte, ainda que de grande relevo para o desenho institucional de nossa comunidade. Todavia, tal constatação não retira a importância de análise das bases econômicas, uma vez que elas orientam a maior parte da arrecadação estatal e os tributos a elas relacionados são responsáveis pela realização das finalidades anteriormente trabalhadas de alocação de recursos, estabilização de resultados e distribuição de renda.

patrimônio e a importação, não conseguiam atingir tais fenômenos, a tributação sobre a renda acabou se mostrando como substancial fonte de recursos, principalmente em situações de exceção, como as diversas guerras que assolaram aquele continente³².

Diante da necessidade de fazer caixa frente a tais despesas extraordinárias, esses Estados recorriam a seus súditos instituindo tributos sobre a renda destes. Entretanto, o que começou como uma situação excepcional acabou se firmando no decorrer dos últimos dois séculos e se expandindo para outros países, de maneira que a tributação sobre a renda passou a integrar de vez o figurino tributário, se consolidando como uma importante base tributável em diversos países.

Em 2012, a tributação sobre a renda foi responsável pela arrecadação média de 33,6% do montante auferido a títulos de tributos pelos países que compõem a chamada Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - a OCDE³³. Como se pode ver, nesses países a tributação sobre a renda acaba por representar a principal fonte de financiamento do aparelho estatal, deixando para trás outras fontes de recursos, como a tributação sobre o consumo e sobre o patrimônio, que serão estudadas logo mais. Assim, esta base se mostra crucial para que tais organismos políticos possam perseguir os fins elencados no tópico precedente, de fornecimento de bens públicos, de estabilização econômica e da redistribuição de riquezas entre os membros da sociedade.

Já no Brasil, a tributação sobre a renda atendeu em 2013 tão somente a 18,10% da arrecadação total do país, se mostrando ainda como importante fonte de recursos, mas ficando atrás da arrecadação sobre o consumo de bens e serviços, por exemplo, que no mesmo ano foi responsável por 51,28% das receitas tributárias de nossos entes políticos (BRASIL 2014, p. 20). Tal percentual de arrecadação também acaba se mostrando insatisfatório quando levamos em consideração o potencial transformador desta forma de tributação, que entre todas as bases econômicas de incidência existentes é a que se apresenta com maior capacidade para aferir o real poder de contribuição de cada membro da sociedade.

Mas antes de adentrarmos nas reais possibilidades transformadoras de tal forma de incidência, cumpre aqui destacarmos o que é considerado renda para fins de incidência tributária.

³² Para uma melhor análise do processo histórico de construção e consolidação dessa importante base econômica de incidência, sugerimos a leitura de LEONETTI, Carlos Araújo. O imposto de renda como instrumento de justiça social no Brasil. Barueri, SP: Manole, 2003.

³³ Dados extraídos do sítio da OCDE < <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>

Conforme vimos no presente capítulo, o processo de formação das matrizes tributárias de cada país é fruto de uma construção histórica e social própria. Assim, o tratamento dado para certas receitas auferidas por um indivíduo em um determinado Estado não necessariamente corresponde ao tratamento dado por outro, bem como certas isenções e benefícios concedidos por um podem não ter paralelo em outra comunidade política (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 228). Também é possível que determinada receita ou benefício possa ter tratamentos diferentes dentro de um mesmo país em momentos históricos diversos, o que nos leva à percepção de que não é possível caracterizar precisamente o que podemos ou não considerar renda para fins tributários. Tal conceito em si só poderia ser utilizado após uma análise minuciosa do sistema legal de cada comunidade naquela conjuntura temporal.

Todavia, nas últimas décadas temos observado processos de integração econômica e fluxos internacionais de capital que levam os países a adotarem modelos próximos de tributação, evitando que determinadas receitas venham a sofrer com a bi-tributação em diferentes países, ou ainda que não sejam tributadas em nenhum deles³⁴. Assim é possível que se estabeleça alguns conceitos gerais, comuns, daquilo que pode ser classificado como renda para fins tributários.

A OCDE, ao classificar as bases econômicas de incidência, caracteriza, como sendo tributação sobre a renda a exação estatal incidente sobre as receitas oriundas de salários, lucros, ganhos de capital e outros, sejam eles de pessoas físicas ou jurídicas - Código 1000³⁵. Tal interpretação é reflexo de um conceito amplo de renda, que costuma caracterizar tal manifestação como todo o acréscimo líquido de riqueza no patrimônio do contribuinte em determinado espaço de tempo, independente de ser tal rendimento regular ou flutuante, esperado ou inesperado, ou ainda realizado ou não.

Esta definição, resultante dos estudos de Robert M. Haig e Henry C. Simons no início do século XX, é mundialmente difundida e defende ser indevida qualquer distinção das fontes de receita para fins de caracterização da renda tributável (LEONETTI, 2003, p. 22). Segundo tal conceito amplo de renda, somente se uniformizarmos o tratamento das diversas fontes é que podemos estabelecer um sistema de alíquotas que realmente atenda à capacidade contributiva do cidadão (MUSGRAVE, 1980, p. 205).

³⁴ Embora tal processo seja mais perceptível quando tratamos da circulação de mercadorias e serviços, base econômica distinta da renda, é comum vermos tratados internacionais que tratem da tributação sobre a renda, bem como ingerências externas para que determinados países alterem suas legislações internas como contrapartida à obtenção de investimentos.

³⁵ Dados extraídos do sítio da OCDE <<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>

Outro ponto relevante de tal teoria é que, para fins de tributação, ela considera apenas o aumento líquido do poder de consumo do contribuinte, ou seja, apenas aquilo que se incorpora a título de acréscimo, descontando-se, portanto, os gastos realizados com fins de se obter tal renda (MUSGRAVE, 1980, p. 206). Assim, restaria justificada a exclusão de certas despesas realizadas pelo contribuinte, uma vez que elas seriam utilizadas como insumos para a produção da riqueza em si, não representando qualquer aumento potencial de um poder de consumo (LEONETTI, 2003, p. 24).

Todavia, ainda que inspire os diversos sistemas jurídicos de tributação sobre a renda espalhados pelo globo, tal teoria acaba sendo mitigada por diversas razões, dando ora tratamento diferenciado para as rendas obtidas de acordo com sua fonte³⁶, ou ora permitindo a dedutibilidade de certos gastos realizados pelo contribuinte que, ainda que não sejam necessariamente atrelados à atividade econômica geradora de renda deste, são concedidos como forma de promoção de algum objetivo político específico, como estímulo de conduta do cidadão³⁷, ou apenas como fins de se realizar alguma medida de equidade³⁸.

³⁶ É o caso, por exemplo da política de alíquotas que distinguem os ganhos realizados pelo trabalho, dos ganhos oriundos do capital que diversos países adotam (LEONETTI, 2003, p. 29), ou ainda a distinção conferida às verbas de cunho indenizatório, que por representarem uma recomposição do patrimônio do contribuinte, acabam por ficar de fora da tributação pelo imposto de renda. Há ainda outras receitas que acabam por serem excluídas do conceito de renda tributável, integrando, por outro lado, a base de cálculo de outros tributos, como é o caso das heranças, por exemplo.

³⁷ Acreditamos que esse é o caso da possibilidade de se deduzir no Brasil as despesas oriundas com a educação dos filhos, uma vez que a possibilidade do contribuinte excluir parcela de tais gastos da base de cálculo do imposto de renda pode representar um estímulo para que o mesmo invista na educação de sua prole e contribua para aumento do grau de instrução médio da população brasileira. Assim, nos afastamos da concepção generalizada de que a dedutibilidade de tais gastos representaria uma contrapartida concedida pelo Estado em razão de uma suposta ineficiência deste em promover um serviço público de educação de qualidade. Para nós, tal visão iria de encontro a um ideal de igualdade material, uma vez que tais deduções acabam beneficiando apenas uma parcela da população que tem condições de realizar tais despesas, deixando a grande maioria da população brasileira completamente excluída deste benefício estatal e refém de um serviço público de qualidade duvidosa. Ou seja, de acordo com tal concepção, a dedutibilidade de gastos educacionais acaba sendo uma forma do Estado financiar, através de renúncias fiscais, a educação daqueles membros de sua sociedade que tem condições de recorrer ao ensino privado, enquanto que o grosso da população nada recebem. Verifica-se, portanto, a incongruência de tal posição dos que defendem deduções de gastos no imposto de renda de pessoas físicas a partir de uma ideia de ineficiência do Estado em promover políticas públicas. A nosso ver, certas deduções apenas se justificam segundo uma perspectiva de se promover a própria política pública desejada, através do estímulo de condutas que levem a resultados socialmente importantes.

³⁸ A nosso ver, aqui se enquadrariam as deduções com saúde e com dependentes, uma vez que buscam nivelar situações de desigualdade através de um tratamento tributário distinto. Por exemplo, duas pessoas, ainda que recebam a mesma renda, não necessariamente podem revelar a mesma capacidade contributiva para fins de incidência do imposto de renda. Enquanto uma pode ser plenamente saudável e disponha daquela renda para seu próprio consumo, a outra pode vir a gastar uma parcela de seus rendimentos para fazer frente a um tratamento médico que necessite. Já em outro caso, não podemos considerar que dois contribuintes tenham o mesmo tratamento tributário, caso um deles, ainda que receba a mesma renda do outro, tenha que sustentar uma família, enquanto o outro seja solteiro e tenha toda aquela renda disponível para si. Dessa forma, tais deduções se justificariam de acordo com uma ideia de promoção de igualdade.

No Brasil, costuma-se afirmar que o conceito de renda tributável começa a ser previsto através da leitura da própria Constituição Federal, que no inciso III de seu artigo 153 prevê a competência da União instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Dessa forma, não poderia a legislação infraconstitucional tributar manifestações de riqueza que fugissem de um conceito econômico de renda, pois a mesma violaria o texto constitucional (LEONETTI, 2003, p. 18).

Contudo, é possível apreender da leitura, tanto do texto constitucional, quanto do disposto no Código Tributário Nacional³⁹, a opção brasileira por adotar a teoria do acréscimo patrimonial, tributando, assim, "toda aquisição de riqueza nova, quer decorra do capital e do trabalho, quer não" (AMARO, 2010, p. 402). Entretanto, conforme já exposto, como em diversos outros países, o Brasil também reservou alguns tratamentos diferenciados a depender da fonte da renda ou da natureza dos gastos realizados pelo contribuinte.

A análise de tal tratamento diferenciado para as rendas e deduções, todavia, é de extrema importância para a compreensão de como se dá o desenho da matriz tributária de cada comunidade política. Isso se deve ao fato da tributação sobre a renda ser conhecida como uma forma direta de incidência, uma vez que o ônus econômico do gravame não pode ser repercutido, sendo o contribuinte de direito o responsável por arcar com ele⁴⁰.

Assim, na tributação sobre a renda a incidência atinge o indivíduo em que se espera que sofra com a exação, tornando mais fácil a aferição do poder de contribuição econômica do contribuinte, bem como possibilitando o melhor desenho de um sistema impositivo que atenda às finalidades a que se propõe a tributação, principalmente quando envolva políticas que promovam a distribuição de riquezas, através de uma tributação progressiva⁴¹.

É sob essa perspectiva que a tributação sobre a renda assume um papel primordial na definição da estrutura geral de uma matriz tributária, uma vez que entre as bases econômicas

³⁹ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

⁴⁰ Tal característica ficará mais clara quando tratarmos da chamada tributação indireta na análise do consumo enquanto base econômica.

⁴¹ Por tributação progressiva entenda aquela cujo peso proporcional do ônus fiscal tende a crescer de acordo com o aumento da renda, em oposição a uma tributação regressiva, na qual o encargo tributário tende a ser proporcionalmente maior nos níveis de menor capacidade contributiva da população. Para interessantes considerações a respeito de tal conceito, indicamos a leitura de Eugênio Lagemann (2012, p. 66)

passíveis de utilização é a que traduz melhor essa relação existente entre carga tributária e capacidade econômica do contribuinte, justificando, inclusive, a possibilidade de se realizar tal distinção de tratamento entre as fontes de renda, por exemplo, possibilitando com isso uma tributação mais gravosa nas fontes de renda típicas dos indivíduos com maior poder contributivo.

Nesse sentido, em termos de progressividade, seria interessante a instituição de um imposto de renda que privilegiasse a tributação das rendas oriundas do capital, tendo em vista que tais entradas são mais comuns nas classes mais abastadas da sociedade, em contrapartida a uma menor oneração de rendas decorrentes do trabalho, que conhecidamente é responsável pela composição dos ganhos de classes menos favorecidas na pirâmide social (MUSGRAVE, 1980, p. 204).

Entretanto, esse não é o caso brasileiro, que tende a conferir uma tributação mais favorecida aos ganhos que não sejam os de trabalho, como os ganhos com juros sobre capital próprio e no mercado acionário. Estes estão sujeitos em geral a alíquotas fixas ou mais reduzidas (de 15% no primeiro caso⁴² e de 15% a 22,5% no segundo⁴³), quando não completamente isentos.

Tais benefícios, aliados com a falta de informações relacionadas aos quadros de arrecadação de referido tributo, fazem com que o Imposto de Renda no Brasil tenha sua progressividade reduzida, não sendo possível a aferição das distorções por ele causadas nas formas de remuneração existentes em nosso país, nem como corrigir possíveis equívocos em sua forma de incidência (AFONSO, 2014).

Ainda que tal tratamento diferenciado se justifique sob uma ótica de estímulo ao investimento na economia, é de se perguntar até que medida tais argumentos são relevantes para suplantar outros ideais relevantes, como o combate à desigualdade social, ou a busca pela realização de uma igualdade material. Assim, não é raro ouvirmos que a tributação sobre a renda no caso brasileiro é uma tributação que agrava a renda do trabalhador assalariado, o que de longe não representa a ideia de progressividade que deveria orientar tal forma de incidência (SALVADOR, 2012, p. 87).

A tributação sobre a renda permite ainda, em razão de ser uma base econômica mais ampla, a tributação de manifestações de riqueza que fogem das outras bases. Assim, ao se tributar todas as entradas realizadas pelo contribuinte, é possível ao Estado fazer incidir o

⁴² Lei 9.249/95, art. 9º, § 2º

⁴³ Conferir <http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/ContribFont2012a2015.htm>

ônus fiscal tanto nas rendas destinadas ao consumo, quanto nas rendas destinadas à poupança (MUSGRAVE, 1980, p. 187).

Tal opção pela renda acaba por refletir, assim, a escolha daquela comunidade em possibilitar uma maior tributação das riquezas poupadas, o que pode influenciar no nível de consumo dos contribuintes, uma vez que poderia se mostrar desinteressante a tentativa de poupar recursos em uma comunidade que se tributa tão pesadamente a renda. Sob essa perspectiva, a criação de um sistema ideal onde só se tributa o consumo permitiria a livre formação de poupanças que poderiam estimular o investimento.

Por outro lado, como já exposto, por se tratar de uma forma direta de tributação, a incidência fiscal sobre a renda permite uma melhor aferição da capacidade econômica daquele que se pretende gravar com o ônus tributário, sendo, dessa forma, um melhor instrumento de políticas distributivas. Além de que, em muitas perspectivas, o mero acúmulo de capital por meio da poupança pode ter um viés negativo, por tornar tal concentração de recursos ineficiente do ponto de vista econômico, sendo talvez mais interessante que se tribute tais riquezas, concentrando assim recursos nas mãos do poder público para que este venha a realizar objetivos socialmente mais justificáveis⁴⁴. Assim, como já deixamos transparecer no decorrer deste trabalho, a medida existente entre a importância das bases econômicas na arrecadação global será determinada de acordo com as escolhas da comunidade em torno de quais objetivos que a tributação, e conseqüentemente o Estado, deverão buscar.

A tributação sobre a renda apresenta ainda como característica de sua forma direta de incidência o fato de ser facilmente perceptível àqueles responsáveis pelo seu recolhimento, que acabam tendo plena consciência do montante arrecadado e do peso que esse gravame representa em suas economias. Tal aspecto faz com que os tributos diretos recebam a pecha de serem considerados normas de rejeição social, ou ainda, uma forma de incidência "irritante" (GASSEN, 2013, p. 104), pois o contribuinte se mostra ciente do volume de recursos que deve recolher aos cofres públicos, e muitas vezes o faz de mal-grado, acreditando ser tal forma de cobrança uma invasão do Estado em sua esfera de liberdade⁴⁵.

⁴⁴ Para maiores considerações acerca dos efeitos da escolha da renda em contraposição à escolha do consumo, Musgrave (1980, p. 186 e ss)

⁴⁵ Tal crítica é fruto de uma concepção libertária de propriedade e parte de um pressuposto de que os resultados fornecidos pelo mercado seriam legítimos por si só, devendo o Estado se abster de interferir em tal produto através de seu sistema tributário, e aqui se incluíram tanto os tributos diretos quanto os indiretos. Essa posição, ao nosso ver, se mostra equivocada em diversos sentidos, desde o fato de se acreditar ter o indivíduo um direito natural à propriedade pré-tributada, desconsiderando-se, portanto, todo o papel do Estado na produção e garantia de tais resultados (MURPHY, NAGEL, 2005), até em razão de uma ideia clara de ineficiência do Estado em alocar e gerir tais recursos, que muitas vezes acabariam escoando para uma espécie de ralo (GODÓI, 2012).

Outro aspecto importante de tal forma de tributação é que influi diretamente nas escolhas realizadas em torno da matriz tributária de um país é que diferente das formas de incidência que valorizam o consumo ou o patrimônio enquanto bases econômicas, a oneração da renda é de difícil fiscalização por parte do Estado. Tais obstáculos, associados à característica "irritante" dessa forma de tributação⁴⁶, acabam por funcionar como estímulo à sonegação tributária, o que leva a grandes perdas aos cofres públicos e, conseqüentemente, à adoção de medidas de recomposição de tais prejuízos, geralmente traduzidas no aumento de outras formas de arrecadação de mais fácil fiscalização, como é o caso da tributação sobre o consumo⁴⁷.

Por fim, outro elemento comumente trazido para debate quando se discute a tributação sobre a renda e a aplicação de alíquotas progressivas é a possível existência de um *trade off* no que diz respeito às escolhas do contribuinte envolvendo o trabalho gerador da renda tributada e o lazer que ele possa a vir desfrutar. Tal debate é oriundo de estudos acerca dos efeitos causados pela incidência de tributos na produção dos resultados finais do mercado, e que objetivam a criação de um sistema impositivo eficiente na busca de um ponto ótimo⁴⁸. Assim, para os defensores dessa teoria, um sistema de alíquotas progressivas sobre a renda auferida nem sempre possui um resultado final positivo em termos de arrecadação, uma vez que tais alíquotas, caso atinjam patamares muito elevados, podem induzir o contribuinte a preferir não trabalhar e gastar seu tempo com lazer, o que reduziria a riqueza global produzida e, conseqüentemente, o produto da tributação.

Defende-se, portanto, que a tributação deve ser pensada de modo a reduzir ao máximo na interferência do tamanho do bolo, o que, no caso da tributação sobre a renda se traduziria em alíquotas marginais mais baixas. Tal perspectiva, todavia, parece se fundamentar justamente em uma ideia de que o desenvolvimento econômico, por si só, trará resultados

Abordaremos tal posição em um momento posterior deste trabalho, todavia, era importante, desde já, esclarecer nossa oposição a esta corrente doutrinária.

⁴⁶ O termo irritante remete à concepção de tributação direta, que é sentida por aqueles responsáveis pela contribuição. Em sua oposição temos a concepção de tributação anestesiante para fazer referência a tributação indireta, que repercute economicamente na cadeia produtiva, sendo arcado por terceiros que não o responsável pelo seu recolhimento.

⁴⁷ Nesse sentido, interessante colocação é posta por Maurin Almeida Falcão (2003, p. 74), que, ao analisar a eficiência da fiscalização da tributação sobre o consumo, afirma existir "uma redução do universo de contribuintes, ou seja, ao Estado caberá, apenas, controlar um determinado número de pessoas jurídicas, o que eliminará a necessidade de controle sobre todo o universo de consumidores, ao contrário do que se passa, por exemplo, na tributação sobre a renda."

⁴⁸ Nesse sentido, para uma melhor análise da teoria da tributação ótima, ver Musgrave (1980, Cáp. 4) e Laggemann (2004)

socialmente aceitáveis, o que, sob vários enfoques se mostra duvidoso⁴⁹. Mas entre todas as objeções possíveis, parece-nos ser problemática tanto a crença de que o crescimento do bolo vá ser repartido entre toda a sociedade, o que, sem qualquer estímulo externo jamais ocorrerá, bem como que a desigualdade de renda produzida por tal forma de tributação, que crê que as camadas mais ricas da sociedade são mais aptas a reproduzir a riqueza, será necessariamente benéfica para todos os demais membros da sociedade, ou até mesmo condizente com uma ideia de justiça que deve pautar a formação de um sistema impositivo.

É evidente que argumentos de eficiência são muito importantes para a formatação de matriz tributária. Entretanto, conforme vimos no tópico antecedente, há outras finalidades que são buscadas pela tributação, entre as quais encontramos justamente a ideia de se melhor distribuir os recursos produzidos pela sociedade, seja como forma de se combater possíveis distorções causadas pelo mercado, seja como forma de conferir a tais resultados uma configuração moralmente mais aceitável. Assim, a equidade dos resultados produzidos acaba sendo tão relevante quanto a eficiência destes.

1.2.2 - A tributação sobre o consumo

Responsável por incidir no processo de produção e circulação de mercadorias e serviços, a tributação sobre o consumo também possui papel de destaque na composição da arrecadação de diversos países. Sua existência não é algo recente na experiência histórica da humanidade, mostrando-se consolidado, até o surgimento das imposições sobre a renda, como a principal fonte de receita derivada dos Estados, seja através da incidência sobre o comércio exterior, naquilo que envolvia tanto a importação, quanto a exportação de mercadorias, seja na comercialização no mercado interno sobre produtos específicos, como tabaco ou tecidos⁵⁰. Todavia, com o crescente desenvolvimento técnico observado nas últimas décadas, bem como com a intensificação da comercialização de bens e prestação de serviços, a tributação sobre o

⁴⁹ Para uma melhor análise das críticas à teoria ótima, conferir Murphy; Nagel (2005).

⁵⁰ Um exemplo claro dessa realidade histórica é a importância do Imposto sobre Importações para a arrecadação do Brasil no início do século XIX, estrutura essa que refletia as práticas mercantis comuns da época do Império e que vem descrita por Varsano (1996, p. 2): "A República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública. Às vésperas da proclamação da República este imposto era responsável por aproximadamente metade da receita total do governo (...) Observa-se que os impostos discriminados na Constituição são tributos sobre o comércio exterior ou impostos tradicionais sobre a propriedade ou sobre a produção e as transações internas."

consumo vem alterando sua configuração, assumindo uma postura mais geral, com uma base de incidência mais alargada, e capturando situações que antes lhe eram estranhas.

Assim, ainda que em alguns países venha a competir em termos arrecadatórios com outras fontes de recursos, tal base econômica vem ganhando cada vez mais destaque no debate que envolve a estruturação da tributação, seja em razão dos aportes financeiros que fornece ao Estado, seja em razão de sua importância para a integração e harmonização de mercados internacionais, ou seja, por fim, em razão da sua relevante participação enquanto instrumento de promoção de políticas públicas que visem interferir diretamente nos resultados fornecidos pelo mercado.

É nesse contexto que a tributação sobre o consumo foi responsável no ano de 2012 por 32,8% da arrecadação média dos países da OCDE⁵¹. Já o Brasil, conforme demonstramos anteriormente, utilizou tal base de incidência no ano de 2013 para arrecadar aproximadamente 51,28% de sua carga tributária⁵². Essa análise é importante, pois, como já exposto, a distribuição de cargas tributárias, ainda que não seja elemento único para análise da justiça das escolhas realizadas no campo da tributação⁵³, é um importantíssimo fator de análise da moralidade de tal sistema, deixando antever como a tributação atinge as diversas camadas de nossa sociedade e auxilia na delimitação de quais são os responsáveis pelo ônus da arrecadação. Entretanto, antes de entrarmos na análise dos reflexos gerados por tais escolhas, cumpre aprofundarmos o estudo dos aspectos gerais e dos mecanismos de funcionamento da tributação sobre tal base de incidência.

Assim, inicialmente, é importante termos em mente que, quando descrevemos a tributação enquanto incidente sobre o consumo, analisamos as exações fiscais que oneram o consumo pelo cidadão de bens ou serviços que lhe são fornecidos onerosamente pelos agentes de mercado. Dessa forma, ainda que o Estado possa escolher momentos outros para sua incidência e recolhimento, levando em consideração as diversas fases do processo produtivo

⁵¹ Dados obtidos em <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

⁵² Adotando a conceituação da Receita Federal do Brasil, inclui-se aqui parte das contribuições especiais que incidem sobre o faturamento das empresas, que incluem tal forma de tributação como incidente sobre a renda consumida. Neste sentido: "Este estudo limita-se à análise da incidência indireta sobre a venda de mercadorias e serviços ou, de forma equivalente, sobre o faturamento. Posto isto, deve ficar claro que a base de incidência da tributação indireta é a renda consumida e não a renda auferida. Da renda total recebida, parte é consumida e parte é poupada. A propensão a poupar aumenta conforme aumenta a renda, pois as necessidades básicas são cobertas por uma fração cada vez mais baixa da renda total, podendo o agente econômico optar por investir em ativos financeiros (poupança)" (BRASIL, 2002, p. 08)

⁵³ Murphy e Nagel (2005) defendem que a análise da justiça de um sistema deve ser aferida através de uma análise de resultados do sistema como um todo e não apenas da distribuição da arrecadação através das cargas. Concordamos em boa parte com tais colocações, todavia acreditamos que as informações fornecidas por tal estudo são fundamentais para entendermos a estruturação do sistema impositivo, principalmente o brasileiro, onde a má compreensão acerca do ônus fiscal parece imperar.

enquanto caracterizações do fato gerador abstratamente previsto em sua legislação de regência, a manifestação de riqueza que se mostra objeto da tributação é tão somente o consumo final daquele bem ou serviço produzido.

É em razão de tal constatação que se mostra equivocado nomear tal forma de tributação em função da circulação ou produção de tais bens, como vem descrito em nosso Código Tributário Nacional (Capítulo IV do Título III). Ainda que nossa legislação tributária tenha optado por fazer incidir a tributação nas várias fases do processo produtivo, adotando uma cobrança plurifásica, tal escolha não passa de uma opção legislativa, como tantas outras, para melhor formatar a incidência aos interesses da administração tributária, deixando para recolher o tributo em momentos anteriores ao consumo propriamente dito. Isso, entretanto, não desconstitui o fato de que tal forma de tributação incide sobre o consumo em si, enquanto manifestação de riqueza⁵⁴.

Nesse sentido, é interessante notarmos que, independente do momento em que se dá o recolhimento do tributo, seu ônus econômico é sempre suportado pelo consumidor final, responsável este por realizar demonstrar a manifestação de riqueza apta a ser tributada, ou seja, o consumo. Tal fenômeno faz com que a tributação sobre o consumo, mesmo que plurifásica, seja caracterizada como uma forma de tributação indireta, onde o encargo acaba repercutindo na cadeia produtiva através do sistema de preços, que embute tal valor como custo do bem ou serviço, onerando ao final pessoa diversa daquela legalmente responsável por recolher o montante (AMARO, 2010, p. 111). Ocorre, assim, uma cisão entre as figuras do contribuinte de direito, responsável legal pelo recolhimento do tributo, e contribuinte de fato, que arca com seu encargo econômico (GASSEN 2013, p. 91 e ss).

Esse ponto faz com que seja realçada uma outra característica muito peculiar da escolha do consumo como base econômica: o mecanismo de repercussão do tributo, associado ao fato de ser uma forma de tributação objetiva. Isto, como vimos, dificulta a aferição da

⁵⁴ Nesse sentido, é importante trazer à análise as colocações de Richard Musgrave (1980, p. 282), que já em meados do século XX não tinha dificuldade em trabalhar tais categorias colocando muito bem que tudo não passa de uma escolha política quanto ao momento de recolhimento do tributo: "a outra questão é se o imposto deve ser coletado de uma só vez, apenas no ponto final da venda, ou se ele deve ser coletado em partes como ocorre no caso do imposto sobre valor adicionado. Nesta abordagem, o valor do produto é dividido em parcelas ou frações (o valor adicionado em cada estágio) aos quais o imposto é aplicado ao longo dos sucessivos estágios do processo de produção. Como veremos mais adiante na pesquisa, o imposto sobre o valor adicionado do tipo consumo se assemelha a um imposto sobre vendas no varejo; apenas o método de coleta é diferente, e a escolha deve ser feita em função da escolha administrativa."

capacidade contributiva do consumidor final, real responsável pela manifestação de riqueza onerada⁵⁵.

Isso se explica pelo simples fato de que dois indivíduos de rendas, e conseqüentemente capacidades contributivas, diferentes, que venham a adquirir o mesmo produto estarão sujeitos, enquanto consumidores, à mesma carga tributária. Entretanto, por possuírem rendas distintas, o peso daquele encargo será mais árduo no indivíduo que tiver menor poder aquisitivo. Coloquemos a questão em um exemplo simples: uma pessoa de baixa renda que adquire um fogão arca com a mesma carga tributária de uma pessoa de alta renda que adquire o mesmo produto.

Esta situação ainda se agrava se levarmos em consideração que pessoas de baixa renda tendem a gastar a maior parte de suas economias com o consumo, uma vez que o pouco que recebem mal lhes sobra para poupar ou para adquirir um patrimônio propriamente dito⁵⁶. Com isso, quando um Estado opta por favorecer a escolha do consumo enquanto base econômica de incidência, acaba por onerar mais aqueles que menos possuem, contribuindo, assim, para que a matriz tributária apresente altos índices de regressividade. Em outras palavras, pessoas de baixo poder aquisitivo contribuem proporcionalmente mais, mesmo que esses indivíduos, localizados na base da pirâmide social, venham a receber benefícios fiscais do Estado, como faixas de isenção na tributação sobre a renda ou programas de transferência direta.

Esta situação ainda é agravada em razão da baixa transparência da tributação sobre o consumo, uma vez que, em oposição aos tributos diretos, que possuem uma natureza tida por "irritante", este acaba sendo caracterizado como anestésico (GASSEN, 2013, p. 104). Por impedir a aferição do peso que esses tributos têm em seu orçamento, esse fenômeno dificulta que o cidadão comum tenha a real compreensão de seu papel enquanto contribuinte do

⁵⁵ Ainda em Musgrave (1980, p. 276), "o aspecto mais importante é que os impostos sobre vendas diferem do imposto de renda na medida em que eles são impostos *in rem* ao invés de *impostos sobre pessoas*. Como tais, eles não levam em conta as características pessoais dos consumidores em contraste com o que ocorre no caso do imposto sobre renda das pessoas físicas com suas isenções, deduções e alíquotas progressivas. Conseqüentemente, os impostos sobre as vendas são inferiores em termos tanto de equidade horizontal quanto da equidade vertical."

⁵⁶ Interessante notar que tal colocação é posta inclusive pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (2002, p. 8), que reconhece o alto grau de regressividade da tributação sobre o consumo através da constatação de que a renda das famílias de baixa renda tende a ser gastas dessa forma: "Da renda total recebida, parte é consumida e parte é poupada. A propensão a poupar aumenta conforme aumenta a renda, pois as necessidades básicas são cobertas por uma fração cada vez mais baixa da renda total, podendo o agente econômico optar por investir em ativos financeiros (poupança). Conseqüentemente, tributos indiretos têm natureza regressiva em relação à renda total. Ou seja, embora as famílias com mais alta renda consumam mais e, portanto, paguem mais impostos indiretos em valores absolutos, a relação entre esse montante pago e a renda total (valores relativos) tende a ser mais alta para famílias com baixa renda."

aparato estatal, uma vez que essa parcela de riqueza lhe é retirada sem que ele, muitas vezes, tenha consciência disso. Deste modo, é comum em países que tendem a privilegiar tal base de incidência a inobservância de uma cidadania fiscal, acompanhada de uma má percepção da estrutura impositiva, o que leva a sociedade a exigir políticas fiscais de desoneração de certas parcelas de seu contingente que contribuem abaixo da média global.

Mas se a tributação sobre o consumo tende a ser regressiva, por que ainda compõe grande parte das arrecadações de diversos países, orientado a escolha desses Estados no campo da tributação?

Como já expusemos no tópico anterior, a tributação sobre o consumo tende a ser mais facilmente administrada, uma vez que é possível reduzir o universo de contribuintes de direito de acordo com a escolha do momento temporal da arrecadação, concentrando o recolhimento do tributo para determinada fase do processo de fabricação ou circulação do bem, e deixando para o industrial ou comerciante a tarefa de repercutir o ônus fiscal na cadeia produtiva, até que ela atinja o contribuinte de fato (MARTINS, 2011, p. 203). Ainda relacionado ao aspecto prático da arrecadação, outro fator que estimula a adoção da tributação sobre o consumo é o fato de que em nossa sociedade, complexa e globalizada, os contribuintes da tributação direta tendem a ter à disposição uma série de mecanismos que facilitam o deslocamento de suas rendas e patrimônios para países com tributações favorecidas, distorcendo, assim, a estruturação do sistema que intente atingir tais recursos.

Um caso emblemático de tal fenômeno que podemos citar é a mudança do domicílio fiscal da banda U2 em 2006, que se mudou da Irlanda para a Holanda, visando uma redução da carga tributária dos lucros auferidos com seus shows. Tal atitude, comum no meio artístico, vem causando revoltas e protestos ao redor do mundo⁵⁷. Todavia, tal manobra não é exclusividade de artistas. Pessoas físicas com alto poder aquisitivo e, principalmente, grandes companhias, tem se utilizado destes mecanismos de planejamento para buscar uma tributação mais favorecida, criando efeitos nefastos nas economias públicas locais, que com essa evasão de divisas acabam não tendo outra forma de sobrevivência que não tributar o consumo (DERZI, 2014).

Outro fator que auxilia na escolha do consumo como importante base econômica de incidência de uma matriz tributária é o fato de que, sobretudo em países em desenvolvimento, a maioria das pessoas não possui renda ou patrimônio tributável, ficando muitas vezes abaixo de faixas de isenção concedidas pelo Estado. Assim, tais manifestações de riqueza acabam se

⁵⁷ < <http://g1.globo.com/pop-arte/noticia/2011/06/grupo-favor-do-pagamento-de-impostos-protestara-contrabono-e-u2.html>> acessado em 15.out.2014

mostrando desinteressantes para esses Estados, pois não se consegue, ou sequer há a tentativa, de extrair das camadas que possuem renda e patrimônio uma tributação correspondente a sua capacidade contributiva. Com isso, se mostra mais vantajoso "distribuir" (ou concentrar) o ônus tributário na grande massa despossuída, que embora não manifeste uma grande riqueza, possui alto poder de consumo (MARTINS, 2011, p. 204).

Tal situação acaba sendo facilitada pelos efeitos anestésicos de tais incidências indiretas, uma vez que, como vimos, seus mecanismos reduzem a capacidade do cidadão comum "sentir" o peso dos tributos sobre suas rendas. Assim, além de colaborar para nutrir os cofres públicos, a tributação sobre o consumo ainda o faz de maneira camuflada, escondendo seus encargos econômicos através do sistema de preços e induzindo o real contribuinte do Estado ao erro de achar que nada paga, naquilo que chamaremos mais a frente de regressividade cognitiva.

Entretanto, ainda que a tributação sobre o consumo tenda a gerar as já citadas distorções, sua implementação não necessariamente acarreta em um aumento da desigualdade em um país. A escolha de tal base de incidência pode vir a ser estruturada de tal modo que sua política de alíquotas varie de acordo com o bem gravado, naquilo que é comumente conhecido por seletividade das alíquotas. De acordo com tal mecanismo, é possível graduar as alíquotas a partir da essencialidade do bem tributado, criando-se itens que podem vir a ser completamente desonerados, caso seu consumo seja considerado fundamental pelas famílias, enquanto outros podem vir a ter alíquotas mais pesadas, caso sejam supérfluos.

Tal estrutura de diferenciação de alíquotas por meio da essencialidade dos bens tende a reduzir a regressividade na escolha de tal base econômica. Tendo em vista que os gastos das famílias da base da pirâmide social geralmente são direcionados para esses produtos mais básicos, enquanto famílias mais abastadas, por terem um estoque maior de riquezas, podem dispende maiores montantes com o consumo de bens menos essenciais⁵⁸. Assim, ao sobretaxar tais bens, indiretamente estaríamos atingindo grupos de maior capacidade contributiva, que com seu consumo financiariam as atividades do Estado, ao mesmo tempo que preservaríamos a renda das famílias mais pobres de nossa sociedade⁵⁹. Sob essa perspectiva, a tributação sobre o consumo pode vir a assumir uma faceta progressiva.

⁵⁸ Para uma melhor análise de como a diferenciação na tributação com base em considerações distributivas e em tendências de aversão a desigualdade tem contribuído para a redução da regressividade do consumo enquanto base de incidência, sugerimos a leitura de Sampaio de Sousa (1996).

⁵⁹ Nesse sentido vide Sampaio (2004, p. 198): "Abre-se espaço então para a discussão da adoção de um imposto progressivo sobre o consumo, que isentaria (ou aplicaria alíquotas reduzidas) os bens e serviços de primeira necessidade, ao mesmo tempo em que fixaria alíquotas mais elevadas sobre bens discricionários e/ou de luxo." Assim, continua a autora que para efeitos redistributivos, "a isenção de itens da cesta básica equivale a fixar um

É possível ainda estipular uma política de alíquotas tendentes a induzir comportamentos no contribuinte, estimulando (ou não) o consumo de certos bens de acordo com a moralidade daquela comunidade. É o caso das bebidas alcoólicas e do tabaco no Brasil, que por serem considerados nocivos, acabam tendo suas alíquotas exacerbadas, como parte de uma política de desincentivo ao seu consumo. A tributação serviria, assim, para corrigir externalidades negativas relacionados ao consumo desses produtos, por meio de uma estrutura de alíquotas que objetivariam a internalização dos custos sociais causados por tais itens nocivos e que geralmente não são contabilizados nos preços correntes⁶⁰.

Contudo, é importante termos em mente que tal política de alíquotas é dissociada de qualquer aferição acerca da capacidade contributiva do consumidor do bem. A variação de alíquotas em tal panorama é feito de acordo com características dos bens gravados, e não da renda do contribuinte. Assim, via de regra, não haverá qualquer alteração do encargo fiscal em razão de características pessoais daquele que adquire o bem, de modo que, caso uma pessoa de baixa renda venha a adquirir um bem que em função de uma política fiscal é considerado supérfluo, o montante de tributo que lhe será repassado é o mesmo suportado por qualquer outro adquirente daquele produto.

Outra forma possível de se operacionalizar essa faceta progressiva da tributação sobre o consumo seria com a estipulação de um certo nível de despesa para as famílias, no qual a partir de tal patamar, os bens seriam tributados, possibilitando, assim, a isenção com os dispêndios que atendam um ideal de mínimo existencial. Outra possibilidade seria a criação de mecanismos de restituição dos tributos suportados pelo consumidor, por meio de mecanismos de repasse desses valores, que acabariam por exercer um papel similar à figura da isenção (SAMPAIO, 2004, p. 198).

É interessante notarmos ainda que tal estruturação de incidência, em um cenário de trocas econômicas globais e fluxos comerciais cada vez mais intensos, é parte fundamental de qualquer processo de harmonização e integração de mercados nacionais, sendo comum aos

nível de isenção para o imposto de renda, enquanto a taxação mais elevada dos bens de luxo corresponde a aumentar as faixas tributárias, nos níveis superiores de renda". De acordo com ela, "a escolha entre a correção de desigualdades por meio da tributação do consumo ou pela adoção de um imposto progressivo sobre a renda envolve a avaliação dos benefícios e dos custos implicados por essas formas alternativas de tributação. Seria necessário, pois, comparar as desvantagens associadas à fixação de um imposto de renda progressivo, que requer fiscalização individual dos contribuintes com aquelas derivadas da complexidade administrativa inerente à introdução de um imposto progressivo sobre o consumo, que isentaria total ou parcialmente os gastos com bens e serviços essenciais, não envolvendo, porém, declarações individuais de renda."

⁶⁰ Tal correção de externalidades através da instituição de tributos com o objetivo de internalizar tais custos é conhecida pelas ciências econômicas como tributação pigouviana, em homenagem ao economista inglês Arthur Cecil Pigou (1877-1959), responsável pelas considerações acerca do papel do Estado na identificação e correção de possíveis falhas do mercado com intuito de redução de custos e/ou promoção de benefícios sociais.

Estados estabelecerem acordos mútuos no campo da tributação sobre o consumo que visem facilitar a livre circulação de mercadorias e serviços em seus territórios⁶¹.

Por fim, outro aspecto relevante que envolve as escolhas no campo da tributação quando discutimos a incidência sobre o consumo diz respeito à maneira que irá se operacionalizar a arrecadação em contextos plurifásicos, onde o Estado onera o mesmo produto em diversas fases de sua cadeia produtiva. Nessa perspectiva, a tributação sobre o consumo pode ser cumulativa ou não cumulativa.

Entende-se por cumulativa aquela forma de cálculo do montante devido em que não se permite o creditamento do tributo arrecadado nas fases anteriores do processo produtivo para que se possa compensar com as fases seguintes. Assim, faz-se incidir o encargo fiscal sobre outros tributos, criando um efeito cascata que acaba por incluir na base de cálculo da incidência grandezas estranhas a qualquer manifestação de riqueza que possibilitasse a tributação. Este mecanismo de cálculo acabava por criar distorções na cadeia produtiva, sobretaxando produtos que viessem a envolver muitos estágios de produção, e ocasionando uma verticalização de todo o processo industrial para se evitar a multiplicação desnecessária das fases e, conseqüentemente, o ônus de tais tributos. Se mostrava, dessa forma, comum a criação de vários conglomerados industriais onde produtores se uniam aos fornecedores para concentrar todas as etapas de produção da mercadoria, gerando, todavia, estruturais empresariais extremamente complexas que acarretavam a perda de eficiência e competitividade (MUSGRAVE, 1980, p 278-279).

Tal situação perdurou até a criação da não-cumulatividade tributária, mundialmente conhecida como tributação do tipo IVA (imposto sobre o valor agregado)⁶². Esta classificação surgiu por volta dos anos 50 do século passado, quando a França, tentando superar os efeitos negativos gerados pelos tributos cumulativos, criou um sistema de créditos tributários que permitia a dedução na operação seguinte daquilo que já havia sido pago anteriormente a título daquele determinado tributo.

Esse sistema de compensação permitiu que se onerasse apenas o valor acrescido naquela fase da cadeia produtiva. Hoje em dia, tal modelo de tributação é adotado pelos mais diversos países do mundo e vem sendo usado como forma de afastar os efeitos da

⁶¹ Para maiores considerações acerca do tema, recomendamos a leitura da GASSEN (2013).

⁶² “Os tributos que utilizam tal técnica passaram a designar-se, na França, em estudo pioneiro de Maurice Lauré, de 1952, de *taxe sur la valeur ajoutée – TVA* -. Na Inglaterra a designação foi praticamente a mesma - *value added tax – VAT* -, mas, como não poderia deixar de ser, o sinal já convencionado na França foi firmado de forma diferente. Em países de língua portuguesa os tributos sobre o consumo de tipo valor agregado, ou acrescido, recebem em regra a denominação de “impostos sobre o valor agregado” – IVA-“. (GASSEN, 2004, p. 123)

cumulatividade, evitando, assim, o encarecimento causado pela incidência de tributos sobre tributos e auxiliando, de certo modo, a tornar mais transparente e adequada a apuração do valor da carga tributária embutida no preço final dos bens e serviços consumidos pela população em geral⁶³.

Assim, não é de se estranhar o destaque que tal base de incidência vem recebendo nos debates em torno da estruturação das matrizes tributárias ao redor do mundo, seja em razão de seus efeitos integrativos, seja em razão de sua alta importância para a carga tributária de diversos países, funcionando desde mecanismo de intervenção do Estado nos resultados de mercado até pedra de toque para a promoção de qualquer ideal de igualdade material daquela comunidade política.

1.2.3 - A tributação sobre o patrimônio

Superada a análise das tributações sobre o consumo e sobre a renda, abordaremos nesse momento a utilização do patrimônio enquanto base econômica de incidência passível de escolha quando da formatação da matriz tributária de determinado Estado. Tal base de incidência, assim, objetiva a tributação dos estoques das famílias enquanto manifestação de riqueza, seja sob a perspectiva estática de propriedade desse patrimônio propriamente dita, seja sob a perspectiva dinâmica, em que considera as hipóteses de transferência dessas riquezas, gratuita ou onerosamente (TILBERY, 1987, p. 295). Busca-se, dessa forma, taxar o acúmulo de riquezas do contribuinte enquanto manifestação de sua capacidade para contribuir para com o restante da sociedade.

A fundamentação da tributação sobre o patrimônio assume, com isso, uma perspectiva de realização desse ideal de capacidade contributiva, sendo utilizada como forma subsidiária à renda para se aferir o poder econômico dos cidadãos daquela comunidade e suas possibilidades de contribuir com a arrecadação do ente tributante (TILBERY, 1987, p.325). Tal constatação é possível de ser observada se levarmos em consideração que até mesmo a tributação sobre a renda acaba por não tributar certos acréscimos patrimoniais que se incorporam às riquezas dos cidadãos⁶⁴.

⁶³ Para maiores considerações acerca da não-cumulatividade tributária, recomendamos a leitura de MOREIRA (2012). Para entender a importância de mecanismos cumulativos e não cumulativos em processos de integração internacional, sugerimos a leitura de GASSEN (2013).

⁶⁴ Musgrave (1980, p. 295) evidencia tal ponto quando expõe que "em se considerando o uso da riqueza como uma medida da capacidade de pagamento tributário, concluímos que um imposto sobre a riqueza, sendo um imposto complementar sobre a renda do capital, não é necessário caso a renda do capital já se encontre tributada

Todavia, é inegável que a tributação dessa base econômica hoje se mostra extremamente aquém de seu potencial, em especial no caso brasileiro, muito embora seja possível também verificar a baixa participação desta nas arrecadações dos demais países da OCDE. Ainda que no passado o patrimônio tenha exercido vital importância na estruturação de sistemas tributários, hoje, com o aumento das transações comerciais e da produção de bens, tal base de incidência acabou perdendo relevância para outras formas de aferição do poder econômico dos cidadãos para fins tributários, como a renda e consumo, assumindo, dessa forma, uma posição secundária (KHAIR, MELO, 2004, p. 252).

Com isso, levando em consideração dados da OCDE, temos que a tributação do patrimônio correspondeu no ano de 2012, em média, a 5,5% do total arrecadado, muito embora tal porcentagem não reflita a verdadeira importância dessa manifestação de riqueza nas receitas derivadas de países desenvolvidos. A título exemplificativo, em 2011, a tributação sobre o patrimônio refletia 12,4% da arrecadação nos Estados Unidos e 11,6% do Reino Unido. Ainda que não possamos traçar um parâmetro comparativo, pois esses dois países são pontos fora da curva em termos de tributação sobre o patrimônio, é interessante notar o importante papel dessa base de incidência em termos de construção histórica das escolhas no campo da tributação dessas comunidades, pois ainda que se mostrem o berço da tradição liberal de defesa da propriedade privada, optaram historicamente a recorrer à propriedade de seus súditos como fonte de financiamento do aparato do Estado.

No Brasil, a participação de tal base de incidência chegou apenas a 3,93% da arrecadação total em 2013⁶⁵. Isso sem dúvida é um dado interessante, pois, levando em consideração o alto grau de desigualdade existente em nosso país no que diz respeito à distribuição histórica da renda, é de se pressupor que tal abismo seja ainda mais profundo quando analisamos os estoques de riqueza das camadas da sociedade (KHAIR, MELO, 2004, p. 253). Assim, a tributação sobre esse patrimônio, ainda que não exercido, tem potencial redistributivo importante no desenho institucional de nossa matriz tributária.

Contudo, a baixa participação de tal base de incidência vem sendo explicada por vários motivos. Um deles é a propalada dificuldade em se proceder com mecanismos eficientes de administração dos tributos incidentes sobre o patrimônio, uma vez que se mostra complexo fiscalizar a revelação completa de todos os bens de propriedade do contribuinte, bem como realizar uma correta avaliação do valor venal de tais bens ofertados à tributação

sob um imposto de renda abrangente. Mas nós também notamos que um imposto sobre a riqueza pode ser útil para a complementação de uma cobertura deficiente da renda do capital através do imposto de renda."

⁶⁵ Dados obtidos em BRASIL (2014, p. 20)

(TILBERY, 1987, p. 329). Este último ponto, inclusive, é de extrema relevância, não sendo raras as vezes em que encontramos as tabelas e plantas genéricas de valores imobiliários de diversos municípios completamente defasadas e, conseqüentemente, afastadas de uma real avaliação do valor dos imóveis sujeitos à tributação sobre o patrimônio, o que acaba prejudicando a arrecadação final⁶⁶.

Há ainda o argumento atrelado aos riscos que existem em razão de uma suposta redução de incentivos à poupança, uma vez que uma tributação exacerbada sobre o patrimônio poderia desestimular o acúmulo de recursos em território nacional, e a conseqüente fuga de capitais para o exterior. A nosso ver, todavia, as escolhas pessoais do contribuinte, ainda que possam ser influenciadas pela incidência ou não de certos tributos, não são justificativas plausíveis para fundamentar a baixa participação de tal base econômica na matriz tributária de um país, até porque as opções de cada indivíduo podem ser influenciadas por diversos outros fatores que não necessariamente a tributação.

No caso da obtenção de uma casa por certa família, por exemplo. Ainda que a carga tributária envolvida na transmissão e posterior manutenção da propriedade seja relevante para o orçamento daquela unidade familiar, não nos parece que tal fator possa ser determinante para a preferência na aquisição ou não deste bem. Outros fatores parecem pesar muito mais decisivamente nessa escolha, tais como localização e vizinhança do imóvel, espaço físico condizente com o planejamento familiar, possível valorização do bem, etc.

Com isso, argumentos como os que a tributação pesada da propriedade desestimularia a obtenção de tais patrimônios ou induziria uma fuga de capital para o exterior, prejudicando a poupança, parecem se mostrar desassociados de nossa realidade⁶⁷.

A nosso ver, uma das principais razões para a fraca participação de tal base de incidência na arrecadação total de diversos países, o que inclui o Brasil, é simplesmente a falta de interesse político em se rediscutir a tributação sobre o patrimônio, muitas das vezes causado pelo fato de que os grupos responsáveis pelos rumos das políticas públicas geralmente coincidem com os grupos detentores dos grandes patrimônios de nosso país, representando, com isso, um obstáculo a sua imposição (GASSEN, SILVA, 2012, p. 264). Assim, a tributação sobre o patrimônio historicamente recebeu forte oposição das camadas

⁶⁶ Caso exemplar foi o observado no município de São Paulo, no qual o reajuste da planta genérica de valores foi objeto de severas críticas e oposições por parte de setores organizados da sociedade civil daquela cidade. Abordaremos tal ponto em momento futuro, quando analisaremos as perspectivas para se repensar a análise do fenômeno tributário em nosso país.

⁶⁷ Henry Tilbery (1987, p.329), ao abordar o assunto, bem coloca que "não nos impressiona o argumento de fuga de capitais para o exterior, que geralmente está motivada por outras considerações, mas não por um imposto de (por exemplo) 1%!"

mais ricas da população, que no afã de manter intocada sua riqueza, corriqueiramente atribui à tributação dessa base econômica a pecha de ser confiscatória e, portanto, vedada por nossa Constituição (GASSEN, SILVA, 2012, p. 248 e ss).

Entretanto, o que podemos considerar como propriedade a fim de ser tributada? O conceito de patrimônio para fins de tributação é algo relativo na experiência histórica da humanidade, variando com o passar do tempo e de comunidade para comunidade. Assim, se em um passado a capacidade contributiva era medida de acordo com a quantidade de cabeças de gado que determinado senhor possuía (MUSGRAVE, 1980, p.295), hoje a tributação sobre patrimônio se orienta mais a partir da propriedade imobiliária ou de outros bens específicos.

Inicialmente considera-se patrimônio todo acréscimo de riqueza observado no estoque do contribuinte que seja fruto de sua renda ou de heranças e doações. Entretanto, os bens que orientam a tributação são objeto de discussão em cada Estado, não havendo uma unidade propriamente dita, tendo alguns países que buscam a tributação de um patrimônio líquido global, enquanto outros preferem a tributação de bens específicos do contribuinte⁶⁸.

No caso brasileiro, por exemplo, costuma-se tributar, como patrimônio, a propriedade de bens imóveis, através do imposto predial territorial urbano e do imposto sobre propriedade territorial rural, e a propriedade de veículos automotores terrestres, por meio do imposto sobre a propriedade de veículo automotores⁶⁹. Assim, a propriedade de jóias, gados, embarcações e aviões, por exemplo, ficam de fora de tal base econômica em nossa experiência constitucional.

Contudo, ainda assim, alguns fatores podem ser apreendidos de tal forma de tributação. Como dito, é possível tributar o patrimônio sob sua perspectiva estática ou dinâmica. No primeiro caso, a opção feita envolve o alcance da riqueza que foi imobilizada pelo contribuinte, ou seja, tributa-se determinada manifestação pelo simples fato daquele cidadão deter bem sob sua posse, direta ou indireta, em certo espaço de tempo. Tal situação, por si só, estando prevista na legislação, permite sua tributação pelo ente político.

Já sob a perspectiva dinâmica, a incidência tributária atinge a transmissão da riqueza, seja ela gratuitamente ou não. Nessas hipóteses, o legislador busca tributar as diversas formas de deslocamento dessas riquezas por entre os contribuintes (TILBERY, 1987, p. 295).

⁶⁸ Para maiores considerações a respeito, recomendamos a leitura de Tilbery (1987).

⁶⁹ Aqui é importante destacar que, no caso da cobrança de IPVA sobre aeronaves e embarcações, tal vedação é de natureza meramente interpretativa - não há qualquer declaração expressa em nosso texto constitucional que impeça tal medida -, uma vez que o Supremo Tribunal Federal, através de uma interpretação histórica da antiga Taxa Rodoviária Única, entendeu, a nosso ver, equivocadamente, que não haveria que se fazer incidir esse imposto sobre tais bens.

Na perspectiva estática, não é possível aferir-se a fonte de tal patrimônio, de modo que geralmente incide-se o mesmo grave, desconsiderando, assim, o labor do cidadão na construção de tal riqueza para possíveis diferenciações de alíquotas e demais tratamentos tributários. Essa preocupação, por outro lado, pode ser facilmente empregada quando tratamos da tributação sob a perspectiva dinâmica, onde diferenciamos a tributação de transferências onerosas para as de transferências gratuitas, a título de heranças ou doações. Nesses casos, sob a perspectiva dinâmica, as transferências gratuitas, por representarem um acréscimo patrimonial sem qualquer contrapartida de seu possuidor, acabam sendo encaradas em diversas comunidades como um instrumento de concentração de recursos e, conseqüente fonte de desigualdade social (GASSEN, SILVA, 2012, p. 241-275). Justamente por isso, doações e, principalmente heranças costumam ser pesadamente tributadas em diversos países do mundo, realidade essa, todavia, que infelizmente não é seguida pelo Brasil⁷⁰.

Outra questão importante que já deixamos transparecer é a clara possibilidade de aferição da capacidade contributiva dos detentores de patrimônio. Tendo em vista que pessoas que possuem grandes patrimônios geralmente possuem igual capacidade para arcar com os tributos. Tal realidade seria condizente, portanto, com o estabelecimento de alíquotas progressivas para estas formas tributárias, possibilitando a distribuição de recursos por toda a sociedade como parte de uma política estatal de promoção de maior justiça social através da tributação (TILBERY, 1987, p. 324).

Deste modo, nos parece problemático, por exemplo, alegações do calibre das desenvolvidas na doutrina pátria de que tributos reais, como o são também as formas de tributação sobre o consumo, não poderiam se submeter a uma tabela de alíquotas progressivas em razão do valor venal do bem envolvido, uma vez que tal estrutura impositiva não permitiria a verificação de aspectos pessoais do contribuinte. Com base em tal entendimento, nossos tribunais frearam por mais de uma década toda medida tendente a tornar a tributação sobre o patrimônio mais condizente com a capacidade econômica dos diversos estratos de nossa sociedade; tornando-a, conseqüentemente, mais progressiva⁷¹.

⁷⁰ Em nosso país, a regressividade de nossa matriz tributária atual faz com que quem menos ganhe acabe arcando com a manutenção do Estado, enquanto os cidadãos que possuem ganhos mais elevados ainda que contribuam, podem acumular riquezas e adquirir patrimônio. Este patrimônio, ao ser transferido através da herança, acaba sendo tributado com a mesma alíquota do pouco que foi acumulado pelas pessoas de baixa renda, de modo que a atual configuração da tributação sobre o patrimônio, principalmente a tributação das heranças contribui para a perpetuação das desigualdades sociais existentes em nosso país. Retomaremos esse ponto quando tratarmos da regressividade no capítulo 3 do presente trabalho.

⁷¹ Importante destacar que em pesquisa recentemente realizada por Thiago Acca, da Fundação Getúlio Vargas, foi constatado que o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo mantém firme tal entendimento quanto à impossibilidade de que o IPTU tenha fixado alíquotas progressivas. Embora abordemos esse tópico no capítulo

Essa interpretação se mostra completamente disparatada da realidade social sobre a qual incide a tributação, fazendo crer que os proprietários de imóveis localizados nas zonas nobres de nossas cidades não poderiam estar submetidos a alíquotas proporcionalmente maiores às incidentes sobre as propriedades das zonas marginais por não ser possível a aferição da capacidade contributiva de cada um⁷². A capacidade contributiva de cada indivíduo, nesses casos, pode muito bem ser aferida a partir das características do próprio patrimônio que se pretende tributar, possibilitando-se, com isso, a instituição de uma progressividade de alíquotas em razão do valor dos bens, por exemplo. O que não pode é pretender equiparar um indivíduo com extenso acervo patrimonial com um indivíduo de poucas posses, onde os dois, por não possuírem qualquer renda, teriam a mesma capacidade contributiva para fins de tributação do patrimônio (TILBERY, 1987, p. 288).

Tal constatação passa ainda pela caracterização dessa forma de exação como tributação direta, na qual o ônus tributário acaba não sendo repercutido e incide no responsável pelo recolhimento deste aos cofres públicos. Assim, do mesmo modo que na tributação sobre a renda, a escolha do patrimônio enquanto base econômica permite ao Estado um melhor direcionamento da tributação segundo a capacidade econômica de quem deve contribuir com o pagamento do tributo (TILBERY, 1987, p. 325)

Isso se explica pelo fato de que, conforme já exposto no decorrer deste trabalho, é possível observar uma tendência nas famílias de baixo poder aquisitivo em consumir a maior parte de sua renda, quando não toda, com artigos necessários para sua subsistência. Dessa forma, pouco restaria para essas famílias, ao final de cada mês, a permitir sua acumulação como patrimônio em si. Tal situação não ocorre, por sua vez, com o outro lado da pirâmide social, onde as famílias corriqueiramente possuem recursos suficientes para realizar seus

3, quando trataremos da regressividade de nossa matriz tributária, é necessário destacar que este posicionamento não só vai de encontro à própria lógica de orientar uma matriz tributária segundo um ideal de capacidade contributiva, como hoje ainda colide com a nossa Constituição Federal, que após a EC nº 29 passou a prever expressamente tal possibilidade, bem como com o posicionamento consolidado do Supremo Tribunal Federal e do próprio Tribunal paulista, que já afirmaram em casos diversos a constitucionalidade de tal medida. Pesquisa divulgada em < <http://www.valor.com.br/legislacao/3889876/decisoes-do-tj-sp-sao-contrarias-progressividade-do-iptu#impresso-953863>> acessado em 03.fev.2015

⁷² Nesse sentido mostra-se importante trazer os argumentos de Roque Antonio Carrazza (2012, p. 124), que ao analisar o tema, já afirmava que: "exige obediência ao princípio da capacidade contributiva o IPTU (imposto predial territorial urbano). Agora, com a vigência da nova Carta, o proprietário de amplo e luxuoso imóvel, situado em bairro residencial, deve proporcionalmente ser mais tributado, por via do IPTU, do que o proprietário de casa modesta, localizada em bairro fabril. Quando dizemos 'deve ser proporcionalmente mais tributado', queremos significar que deve ser submetido a uma alíquota maior. Assim, se o imóvel urbano de 'A' vale 1.000 e o imóvel urbano de 'B' vale 10.000 e o primeiro paga 1 e o outro paga 10, ambos estarão pagando proporcionalmente o mesmo imposto, o que fere o princípio da capacidade contributiva. A Constituição exige, *in casu*, que 'A' pague 1 e 'B' pague, por hipótese, 30, já que, só por ser proprietário do imóvel mais caro, revela possuir maior capacidade contributiva do que 'A'. Se ambos forem tributados com alíquotas idênticas, estarão sendo tratados desigualmente, porque em um desacordo com a capacidade contributiva de cada qual."

dispêndios, essenciais ou não, e ainda lhes sobra uma boa quantia de capital para ser utilizado na aquisição e na acumulação de um patrimônio que possui toda a aptidão para ser tributado (GASSEN, SILVA, 2012, p. 94).

Assim, ao se instituir e valorizar tal base de incidência o Estado acaba, por consequência, buscando seu financiamento por meio dos membros de sua comunidade com real poder aquisitivo, tornando sua matriz tributária, a princípio, mais progressiva. Permitir uma maior tributação desse patrimônio, através de alíquotas progressivas, possibilitaria ao Estado garantir um mínimo de recursos para combater as desigualdades intergerações e garantir iguais pontos de partida para os diferentes membros de nossa comunidade política (DWORKIN, 2006, p. 186). Representaria, portanto, uma forma de perseguir os objetivos previstos em nossa Constituição de combater as desigualdades sociais, com o objetivo de se constituir uma sociedade mais justa e solidária, erradicando a pobreza e marginalização e promovendo o bem estar de todos. Desta forma, diferentemente do que geralmente é exposto quando tratamos de um aumento da tributação, a ampliação da incidência sobre o patrimônio não pode ser encarada sob uma perspectiva fiscalista, mas sim como meio de efetivação dos princípios constitucionalmente previstos⁷³.

1.2.4 - Algumas considerações acerca da tributação sobre a folha salarial

Por fim, após analisarmos as três bases econômicas de incidência, é necessário trazermos breves considerações acerca da chamada tributação sobre a folha salarial em razão de sua discriminação nos dados fornecidos tanto pela Receita Federal do Brasil, quanto pela OCDE, com códigos próprios e importante papel na carga tributária desses países⁷⁴.

Tal incidência tributária, geralmente destinada ao financiamento da seguridade social acaba sendo devida tanto por empregadores, que fazem incidir alíquotas específicas sobre o

⁷³ Outra característica marcante da tributação do patrimônio é a possibilidade de se utilizar de uma política de alíquotas diferenciadas com o objetivo de se conferir uma destinação socialmente mais interessante para o patrimônio dos membros daquela comunidade. Tal característica é corriqueiramente utilizada em nosso país, o qual prevê a possibilidade de uma progressão das alíquotas do Imposto Predial Territorial Urbano em razão do não cumprimento por seu proprietário de uma função social daquele bem. Assim, o poder público pode utilizar da tributação sobre o patrimônio, além de importante mecanismo de redistribuição das riquezas de nossa sociedade como importante ferramenta de promoção de políticas socialmente relevantes, contribuindo para a concretização do princípio da função social da propriedade.

⁷⁴ No Brasil, a arrecadação sobre a folha de salário atingiu em 2013 a marca de 24,98% do produto tributário do país. Já na OCDE, a tributação destinada à seguridade social devida por empregadores e empregados ficou em média com 26,2% da arrecadação total.

chamado salário-contribuição⁷⁵, quanto por empregados, que, a partir da mesma base de cálculo dos empregadores, tem retido por estes parte de sua remuneração a título de retenção na fonte para fins de pagamento de tal contribuição (BARBOSA, BARBOSA, 2004, p. 301). Observa-se, portanto, que tais contribuições utilizam como base de cálculo, tanto para o empregador, quanto para o empregado os valores pagos a título de remuneração enquanto contraprestação ao trabalho prestado, o que inclui não só o salário em si, mas também todos os rendimentos que sejam pagos ou creditados a qualquer título como forma de remunerar tal labor (PAULSEN, 2014, p. 149).

Entretanto, ainda que tais contribuições incidam sobre as verbas remuneratórias de tais trabalhadores, é importante termos em mente que tais grandezas econômicas não podem ser consideradas bases econômicas de incidência autônomas, como se coexistissem na matriz tributária à parte das opções realizadas que oneram renda, patrimônio ou consumo. Conforme supramencionado, tal constatação se deve pelo fato de que não podemos confundir as bases econômicas de incidência com a base de cálculo do tributo em si. Por bases econômicas de incidência devemos entender as manifestações de riqueza do contribuinte sobre as quais incidirá a norma tributária impositiva, enquanto base de cálculo representa a forma de quantificar a manifestação de riqueza para que se aplique a alíquota e seja determinado o tributo devido.

Diante disso, resta então a necessidade de classificar qual a manifestação de riqueza que está arcando com o ônus de tal tributo para podermos então traçar uma melhor imagem de nossa matriz tributária. E é a partir da contribuição devida pelo trabalhador que iniciamos tal análise.

Como anteriormente afirmado, a contribuição incidente sobre a folha de salário devida pelo trabalhador geralmente vem retida na fonte por aquele responsável pelo pagamento da remuneração, que tem a obrigação de recolher o montante devido para posterior remessa a entidade tributante. Entretanto, é fácil perceber que em tais hipóteses, a manifestação de riqueza tributada é a própria renda do trabalhador, a qual suporta a retenção na fonte quando do pagamento de suas verbas remuneratórias.

⁷⁵ De se destacar que recentemente o Governo Federal vem adotando uma política de desoneração da folha de trabalho, alterando a base de cálculo da contribuição patronal. Assim, tais contribuições deixariam de incidir sobre o chamado salário contribuição, para ter por base o faturamento da empresa. Entretanto, esta mudança vem sendo implementada setorialmente, o que não invalida as constatações realizadas no presente tópico. Para uma visão geral do panorama aqui citado, consultar tabela fornecida pelo Ministério da Fazenda < http://www1.fazenda.gov.br/spe/publicacoes/conjuntura/bancodeslides/por_legislacao.pdf > acessado em 02.dez.2014

Assim, um trabalhador que desempenha suas funções e em razão de tal serviço realizado tem em seu contrato uma remuneração bruta específica, jamais terá aquela grandeza disponibilizada diretamente em sua conta, uma vez que sua fonte pagadora irá reter uma porcentagem a título de contribuição. É importante ter em mente tal realidade, uma vez que ela corrobora a verdadeira faceta da tributação da renda nas diversas matrizes tributárias existentes, as quais, ao buscar tributar a renda dos cidadãos demonstram uma clara preferência em atingir as riquezas produzidas pelo trabalho, deixando de lado, na maior parte das vezes a tributação oriunda da aplicação do capital, o que denota a regressividade de tal opção⁷⁶.

Entretanto, se é fácil caracterizar a grandeza econômica que serve de suporte para a tributação devida pelo trabalhador, tal tarefa não se mostra tão simples quando analisamos a outra face da moeda, que é a contribuição devida pelo empregador. Ao ser desenhada, tal contribuição parece ter sido cindida para que o empregador, enquanto fonte pagadora, também fosse responsável por colaborar com a seguridade social como um todo, utilizando da folha de pagamento de seus funcionários apenas como parâmetro de cálculo de tal tributo, mas arcando, ao final das contas, com seus próprios recursos, fazendo diminuir sua margem de lucro para contribuir socialmente. Assim, numa primeira análise, tal forma de tributação também incidiria sobre a renda, mas sobre a renda dos empregadores, sejam estas pessoas físicas ou jurídicas.

Porém, tal panorama não é observado na prática, uma vez que, em mercados competitivos resta claro que tais incidências tributárias acabam sendo refletidas ao final na redução dos salários dos próprios trabalhadores assalariados, que acabam se submetendo a uma redução de seus salários como única forma de conseguirem uma colocação no mercado, tendo em vista a alta procura por postos de trabalho, bem como a tendência das empresas em reduzirem seus custos. Nessa perspectiva, seria indiferente a legislação prever esta cisão entre contribuições devidas pelo empregador e pelo empregado, uma vez que na análise final toda ela seria suportada pela renda deste último (MUSGRAVE, 1980, p. 353).

Faz-se necessário, ainda, analisar tal base econômica envolvendo outras variáveis, tendo em vista que tal poder de repasse do ônus ao empregado não é ilimitado. Isso se deve em razão de haver certos movimentos de pressão desenvolvidos em favor da classe

⁷⁶ Nesse sentido, é importante apresentar a contribuição de Musgrave (1980, p. 317) que, ao analisar o tema, expõe que "aqui basta constatar que se o imposto sobre a folha de pagamentos for considerado como um componente da receita geral, independente de seus benefícios, ele configurará um imposto altamente desigual. A equidade horizontal é danificada na medida em que apenas a renda do trabalho é tributada, enquanto a renda do capital é excluída. Do ponto de vista da equidade vertical, o imposto sobre a folha de pagamento também apresenta um baixo desempenho, pois ele é regressivo em função da exclusão da renda do capital, cuja participação na renda total cresce de importância com a elevação da renda."

trabalhadora por meio dos sindicatos, por exemplo - os quais, em negociações coletivas com os empregadores, tendem a estabelecer as faixas salariais mínimas.

Nesse cenário, o empregador dificilmente conseguirá repassar o ônus das contribuições sobre a folha salarial para a remuneração de seus empregados. Todavia, ele também dificilmente suportará esse ônus por meio da redução de seus lucros. Assim, nessas hipóteses, é bem provável que o empregador acabe repercutindo o ônus de tal tributo no preço final de seu produto ou serviço vendido, repassando o encargo econômico para o consumidor final, ainda que tal encargo represente um aumento do preço final de seu produto e, conseqüentemente, uma perda de competitividade (MUSGRAVE, 1980, p. 353). Sob essa perspectiva, ainda que não seja classicamente caracterizada como incidente sobre o consumo, a tributação incidente sobre a folha de salário acaba se portando como tal, assumindo características típicas de um tributo indireto.

Deste modo, duas constatações podem ser extraídas dessa breve análise da tributação da folha de salário. A primeira é que a divisão do ônus de tais contribuições se mostra ficta, uma vez que, seja por meio da redução dos salários de seus empregados, seja por meio do repasse do ônus pelo sistema de preços, o empregador dificilmente arcará com o ônus desse tributo, sendo irrelevante, portanto, afirmar que tal contribuição é devida pelo empregador.

A segunda constatação é que não há equívoco em afirmar que a estruturação das escolhas no campo da tributação, no tocante às bases de incidência, se dá a partir de três opções de manifestações de riqueza aptas a suportar o ônus tributário, uma vez que tal exação só pode ser cobrada a partir da renda, do patrimônio ou do consumo - não havendo como se falar em outras possíveis bases econômicas. Dessa forma, a distinção efetuada pela Receita Federal do Brasil ou pela própria OCDE não desnatura tal colocação. Ainda que tal segregação seja importantíssima para termos noção do quão regressiva é a tributação da própria renda, uma vez que privilegia a renda oriunda do trabalho ao invés de voltar os olhos para a tributação do capital, não há como se caracterizar a folha de pagamento como um figura autônoma enquanto base de incidência.

Superada a análise das opções quanto às bases de incidência, destacando as importantes conseqüências que podem ser refletidas de tais escolhas, e uma vez que já analisamos também as finalidades que a matriz tributária pode desempenhar através de tais escolhas enquanto instrumento de políticas públicas a serem promovidas pelo Estado, cumpre agora trazer para uma breve análise quais elementos influenciam a formatação da estrutura impositiva e as escolhas no campo da tributação.

1.3 - As influências na estruturação da matriz tributária

Nos tópicos anteriores, analisamos alguns elementos sobre os quais se estruturam as escolhas realizadas no campo da tributação. Vimos inicialmente que a tributação não deve ser encarada como um fim em si mesma, mas como um instrumento colocado à disposição do Estado para que este promova seus próprios objetivos. Observamos que muito mais do que simplesmente fornecer recursos aos cofres públicos, a tributação em um Estado cumpre funções outras que nem sempre guardam relação com o financiamento em si do aparato estatal, podendo sim cumprir a finalidade de realocar recursos e fornecer bens públicos, como também estabilizar resultados sócio-econômicos que interessem à sociedade, ou ainda redistribuir os ônus e resultados estabelecido pelo livre mercado de acordo com algum parâmetro de eficiência ou equidade. Assim, demonstramos que a estruturação da matriz tributária leva em consideração a persecução de tais finalidades, sendo primordial para as escolhas seguintes a serem realizadas no campo da tributação.

Analisamos também as bases econômicas sobre as quais incidem a tributação, demonstrando que a preferência por determinada base na carga global pode muito nos dizer acerca das decisões tomadas em torno da matriz tributária. Dessa forma, a formatação da estrutura impositiva ao redor da renda, patrimônio ou consumo pode revelar diversas nuances acerca de como se opera o fenômeno da tributação naquele país, e quais resultados podem ser atingidos por meio dessa atividade fiscal.

Portanto, pudemos nos debruçar acerca das bases econômicas que o Estado tem à disposição quando tratamos da tributação, bem como quais as finalidades que podem ser perseguidas com a utilização de tal instrumento, cumprindo agora discorrer, ainda que brevemente, acerca dos diversos fatores que podem vir a influenciar em referidas escolhas, organizando a estrutura tributária de determinado país. Contudo, há que se destacar que ao discorrer acerca desses fatores condicionantes, este trabalho não objetiva analisá-los minuciosamente, tendo em vista que tal tarefa caberia em uma pesquisa à parte. O objetivo do presente tópico é apenas apresentar ao leitor alguns dos condicionantes que interferem na formatação da matriz tributária, auxiliando-o na compreensão de como se dão as escolhas nesse campo do agir estatal.

Dessa forma, quando falamos em condicionantes à construção de uma matriz tributária estamos falando dos elementos de influência que agem no campo da política tributária e interferem nas escolhas tomadas pelos agentes políticos na elaboração de um sistema

tributário histórico. Este termo foi cunhado por Eugênio Lagemann para descrever a concretização, no plano das possibilidades reais, da concepção teórica racional, através de um sistema normativo expresso na legislação (LAGEMANN, 2012, p. 52). Tal sistema legal, todavia, antes de expressar um todo uniforme, permanece sujeito às mais variadas inconsistências, que refletem justamente a conjugação de influxos típicos do processo deliberativo, no qual os agentes políticos, enquanto representantes da sociedade, acabam por expressar a dinamicidade e diversidade socioeconômica desta.

Desta forma, o sistema tributário histórico surge da confluência de diversos outros condicionantes. Mas quais seriam esses condicionantes na elaboração do conjunto normativo? Eugênio Lagemann (2012, P. 56), ao abordar tal tema, agrupou os diversos fluxos de pressão em quatro grupos básicos que orientam o debate em torno da estruturação da matriz tributária.

O primeiro fator condicionante na elaboração, segundo o autor seria exatamente os sistemas legais preexistentes, que limitariam o campo de atuação dos agentes políticos quanto à reformulação da estrutura tributária. Segundo o autor, excluindo as hipóteses excepcionais, onde se encontram o surgimento de novos Estados, ou a deflagração de revoluções, o debate existente em torno da estruturação da matriz tributária geralmente envolve experiências concretas já existentes, que tendem a permanecer inclusive em razão da força pela manutenção do *status quo*. Assim, como dificilmente ocorrerá uma ruptura na ordem estabelecida, é comum que movimentos reformadores se estruturam a partir desse sistema tributário já existente, adaptando-o conforme as necessidades que se apresentem.

O segundo elemento condicionante para Lagemann seria o que o autor chama de efeito demonstração. Tal efeito é caracterizado a partir da experiência histórica vivenciada por outros países, que tem suas soluções teóricas difundidas ao redor do mundo e, muitas das vezes, adotadas sem qualquer adaptação à realidade social local. Este fenômeno é observado principalmente com a exportação das concepções teórico-rationais originadas nos países desenvolvidos, uma vez que os Estados de periferia buscam (ou são forçados a aceitar através de pressões internacionais causadas seja por países, seja por organismos internacionais) esses modelos tidos por bem-sucedidos como a solução para seus problemas econômicos. Um exemplo típico de tal condicionante foi a difusão no final da década de 1980 dos ensinamentos preconizados na cartilha neoliberal comumente conhecida por Consenso de Washington, a qual, defendida por instituições internacionais, como o Fundo Monetário Internacional, pregava a adoção pelos países em desenvolvimento de uma série de medidas de

reestruturação da matriz tributária, interferindo nas escolhas das bases econômicas da tributação, ou na destinação da aplicação de tais recursos⁷⁷.

Ainda nessa perspectiva, uma terceira condicionante da estruturação de uma matriz tributária é a própria interferência sofrida com as já citadas concepções teórico-rationais. Tais modelos ideais são criados por teóricos que, com base na aplicação de princípios econômicos, projetam sistemas racionais "perfeitos" que fundamentam a ação política no debate em torno da reformulação da matriz tributária vigente. É sobre tais modelos que os agentes públicos constroem as propostas de reforma da matriz impositiva no mundo real, das possibilidades efetivas, criando o já mencionado sistema tributário histórico, que é expresso pelo sistema legal daquele determinado país. Estes modelos, conforme constata Lagemann, geralmente são pensados nos países desenvolvidos e lá exercem um papel mais forte enquanto condicionantes, ficando os países periféricos sujeitos à imposição destes, como resultado do já citado efeito demonstrativo.

Por fim, como último condicionante trazido por Lagemann, temos a própria realidade econômica, social e política na qual se insere a construção da estrutura impositiva. Segundo o autor, tais fatores seriam responsáveis pelo próprio dinamismo do sistema tributário, bem como sua constante necessidade de se alterar para melhor se adaptar as novas situações que surgem em determinada sociedade. Sob a perspectiva econômica, seriam tais fatores, por exemplo, os responsáveis por fornecer as condições materiais para instituição da matriz tributária, uma vez que é o nível das atividades desenvolvidas um país que define como se dará a composição da carga quanto às bases econômicas de incidência, uma vez que não é possível instituir tributo que parte de uma manifestação de riqueza inexistente em determinado território.

Por outro lado, estabelecidas as condições materiais, quais são as bases disponíveis para serem tributadas? Restaria definir, por meio de fatores sociais e políticos, o nível da riqueza social que será concentrada nas mãos dos agentes públicos para a realização da atividade estatal. É a partir deste jogo de forças sociais e políticas que se estabelece como se

⁷⁷ Nesse sentido, é interessante citar um breve trecho de Paulo Nogueira Batista (1994, p. 20), que sintetiza o conjunto de medidas no campo da tributação proposto pelo Consenso de Washington: "A proposta da "burocracia washingtoniana" é declaradamente conservadora no terreno tributário. Posiciona-se contra a utilização da política tributária como instrumento de política econômica ou social e se opõe à elevação da carga tributária como forma de equilibrar as contas públicas. Sem se preocupar com o fenômeno da evasão, recomenda que a carga tributária seja distribuída sobre uma base mais ampla e que, para isso, seja menos progressivo o imposto de renda a contribuição dos impostos indiretos. A função do imposto se circunscreve a cobrir as despesas mínimas de um Estado reduzido a sua expressão mais simples. Trata-se de proposta que acentua ainda mais o grande peso que já tinham na América Latina os impostos indiretos e que tende a contribuir para o agravamento da perversa estrutura da distribuição da renda na região. Mas, sem dúvida, atraente para os setores empresariais, concorrendo para a popularidade das reformas neoliberais entre as elites latino-americanas."

dará a distribuição da arrecadação entre as bases ou até mesmo qual a destinação de tais receitas.

Tal análise também é compartilhada por Fabrício Augusto de Oliveira (2012, p. 219) quando este analisa os fatores determinantes para definição dos níveis e composição da carga tributária. Para o autor, mais do que o padrão de acumulação e do desenvolvimento econômicos em uma dada sociedade, as características da matriz tributária de um país guardam estreita relação com o papel desempenhado pelo Estado perante aquela comunidade, bem como com a própria relação de forças sociais e políticas responsáveis por definir como que se dá a distribuição do ônus fiscal perante os diversos segmentos sociais⁷⁸.

Um exemplo de tal constatação se dá na própria experiência histórica brasileira, que analisaremos mais detidamente no próximo capítulo. Será a partir da confluência desses três condicionantes que a nossa matriz tributária passará de uma composição voltada eminentemente para o comércio exterior, no início do século XX, para uma estruturação mais complexa, apta a apreender as manifestações de riqueza interna e apresentando uma variação maior de bases econômicas de incidência, ainda que permaneça com forte incidência sobre o consumo.

Assim, é possível observar a conjuntura dessas três realidades, econômica, social e política, no alicerce de qualquer matriz tributária existente. Entretanto, não é possível

⁷⁸ Nas palavras de Oliveira (2012, p. 221), "O padrão de acumulação e o estágio de desenvolvimento atingido pelo país, medido por indicadores como o nível de renda *per capita*, condiciona as bases de incidência da tributação e, portanto, as possibilidades da arrecadação e de sua distribuição entre impostos diretos e indiretos. Economias predominantemente agroexportadoras, por exemplo, com um mercado interno restrito e reduzidos níveis de renda *per capita*, terão suas bases tributárias formadas principalmente pelos impostos indiretos sobre o comércio exterior e por alguns poucos impostos internos, limitando as possibilidades de ampliação das receitas tributárias. Nestes, de fato, os fatores econômicos tendem a se sobrepor aos políticos tanto na determinação do nível como na composição da carga fiscal.

Diferentemente, países que apresentam uma estrutura econômica industrializada e diversificada, com níveis de renda *per capita* mais elevados, ao contarem com uma base de tributação mais ampla e com maior diversidade, que permite a cobrança de impostos internos diretos e indiretos, além dos externos, são dotados de maior flexibilidade, tanto para estabelecerem níveis mais elevados de arrecadação, como para optarem por composições diferenciadas da estrutura de seus impostos. Nessa determinação, são os fatores políticos que tendem a se sobrepor aos econômicos.

Assim, é que o nível da carga tributária será definido em função do papel que será atribuído ao Estado pela sociedade. Se a intervenção do Estado na vida econômica e social do país é considerada nociva para o funcionamento do sistema, como preconiza o ideário liberal, suas atividades tenderão a ser mínimas e reduzidas suas necessidades de recursos. Se contrariamente, a sua atuação no campo econômico e social é considerada vital para a reprodução do sistema, ampliando-se as demandas que lhe são endereçadas por bens e serviços públicos, suas necessidades de recursos serão maiores e a carga tributária mais elevada. Definido o montante de recursos que ele terá de contar para o desempenho de suas tarefas, que são determinadas historicamente, é que se levanta a questão da distribuição de seu ônus entre os membros da sociedade, cuja definição tende a ocorrer como resultado da correlação de forças políticas e sociais que têm inscrito seus interesses no interior de seus aparelhos."

falarmos dos condicionantes da estruturação de uma matriz tributária, sem falarmos dos limites impostos pela sociedade ao poder de tributar.

E em algumas ocasiões, a confluência desses fatores na arena política de determinada sociedade acaba por se traduzir em limites impostos ao agir estatal. Tais limites surgem como frutos de um jogo de forças econômicas, políticas e sociais que refletem as próprias singularidades de cada sociedade, se cristalizando na forma de princípios políticos e conferindo a cada ordenamento jurídico uma identidade para com a comunidade na qual se insere.

Entendemos que tais normas, enquanto condicionantes da estruturação impositiva, tendem a limitar o agir fiscal do ente tributante a um determinado lócus de competência, fora do qual não haverá legitimidade para se instituir qualquer exação. Tal limitação se justificaria pelo fato de tais normas serem assentadas na moralidade comunitária e originadas de um processo de autolegislação realizado pelos membros da sociedade (DWORKIN, 2007, p. 229), que, ao elaborarem um sistema normativo próprio, acabam por ser representados através de uma comunidade personificada (DWORKIN, 2007, p. 204),

Dessa forma, ao passarem por esse processo de validação perante o espaço público, tais ideais socialmente relevantes assumem o papel de princípios jurídicos e, além de exercerem a função de limitadores da atividade fiscal do Estado – como no caso do direito tributário –, passam a moldar a própria existência deste organismo político segundo uma concepção própria da comunidade acerca do que seria justiça e equidade⁷⁹.

Os princípios no campo da tributação representam, assim, a própria configuração do Estado, o esqueleto sobre a qual este organismo deve se estruturar. Tais princípios se apresentam como uma opção dos membros deste organismo político sobre as concepções socialmente relevantes de justiça e equidade que devem ser levadas em consideração por todos aqueles que se submetem a tal ordenamento jurídico, justamente porque representam, em última instância, uma medida de igual consideração e respeito apta a legitimar todo o agir estatal.

Com isso, antes de mais nada, resta saber qual a conjunto de princípios adotados pelo Estado Brasileiro. Como visto, tal interpretação pode ser aferida a partir dos princípios eleitos por nossa comunidade política, o que, em nosso caso, pode ser extraído da própria Constituição Federal. E a partir de uma análise deste texto, infere-se que a opção política

⁷⁹ “Tratamos a comunidade como algo anterior à justiça e à equidade, no sentido de que as questões de justiça e equidade são vistas como questões do que seria equitativo e justo no interior de um grupo político específico”. (DWORKIN, 2007, p. 252)

adotada foi a de tornar o Estado Brasileiro um Estado Social e Democrático de Direito (SUNDFELD, 2008, p. 54 e ss).

Tal aferição se dá pelo fato de nosso Estado, enquanto comunidade personificada, assumir o compromisso de promover uma maior justiça social, com uma redistribuição de renda e combate às desigualdades regionais, objetivando, assim, se tornar uma sociedade mais igualitária, sem, todavia, abrir mão de direitos e liberdades individuais (LEAL, 2012, p. 38).

Não é nosso objetivo analisar neste momento se o Estado Brasileiro cumpre os objetivos a que ele se propõe, muito embora às vezes pareça ser evidente que a realidade social passa ao largo daquilo que vem previsto em nosso texto constitucional⁸⁰. A intenção aqui é tão somente constatar como as promessas constitucionais enumeradas em nossa Constituição, em especial em seus artigos 1º⁸¹ e 3º⁸², deveriam vincular a atividade estatal sob suas mais diversas perspectivas, configurando, deste modo, o modelo de Estado ao qual estamos submetidos⁸³.

Assim, é neste sentido que o Estado Brasileiro se proclama como sendo Social e Democrático, assumindo certos compromissos perante os seus cidadãos, compromissos estes

⁸⁰ Neste sentido, interessante notar o comentário de Klaus Tipke que, em seu *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*, já asseverava que “o Brasil pertence ainda àquele grupo de países em que a Constituição e a realidade constitucional claramente divergem” (2012, p. 46). Contudo, para chegar a tal conclusão, nem precisaríamos recorrer a este autor alemão. Basta verificarmos que, apesar de ocupar atualmente a posição de oitava nação mais rica do planeta, o Brasil ainda tem um desempenho pífio no que diz respeito ao combate à desigualdade social, numa clara afronta a todos os princípios e objetivos anteriormente elencados.

⁸¹ Art. 1º. 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;

V - o pluralismo político.

⁸² Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

⁸³ Nas palavras de Fernando Facury Scaff (2007, p.5), “é com base nesses Fundamentos e nos Objetivos traçados em 1988 pelo constituinte originário que todas as pessoas físicas e jurídicas reguladas pelas leis brasileiras devem pautar suas ações. Observa-se que este preceito é determinante para toda e qualquer ação governamental (ou não) e para as interpretações do texto constitucional e do texto normativo que advém da Carta de 1988 ou que por ela foi recepcionado. É uma nova diretriz que foi estabelecida na redemocratização brasileira pós-88. Por outras palavras, tanto as políticas públicas a serem desenvolvidas pelos diferentes níveis de governo brasileiro, quanto as ações privadas, devem se pautar pelos Fundamentos acima referidos - serem desenvolvidos de forma soberana e cidadã, respeitando a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e respeitando o pluralismo político -, a fim de alcançar os Objetivos previstos na Carta, quais sejam, a construção de uma sociedade livre, justa, solidária e desenvolvida, sem pobreza e marginalização e com reduzida margem de desigualdade regional e social, sem discriminação de qualquer ordem. Portanto, estes preceitos não podem ser afastados de nenhuma leitura da Constituição e de nenhuma ação, pública ou privada que venha a ser desenvolvida sob as leis deste país.”

que se refletem em uma busca pelo combate à desigualdade social. Desta forma, não há equívoco em dizer que o agir de nosso Estado é pautado segundo ideias de justiça e equidade que visam, acima de tudo, transformar a nossa comunidade política diminuindo o fosso existente entre diferentes estratos de nossa sociedade.

Cumprimos, assim, no plano ideal⁸⁴, aquele requisito de legitimidade levantado por Dworkin (2006, p. 118-119) de que o Estado, enquanto uma comunidade de princípios, deve tratar seus membros com igual consideração e respeito, binômio esse que só pode ser interpretado como um respeito do Estado às diferenças existentes entre seus cidadãos⁸⁵.

Sob essa perspectiva, uma matriz tributária que atenda a esses requisitos de legitimidade deve buscar ao máximo atingir a progressividade. Sendo o sistema tributário uma ferramenta essencial para a redistribuição de resultados, resta evidente que na busca por um tratamento equânime, devemos tributar mais aqueles que possuem uma maior capacidade de contribuição para a manutenção do Estado, ao mesmo tempo em que tal ente político deve utilizar tais recursos para financiar programas de assistência àqueles que menos possuem⁸⁶.

Com isso, segundo nosso paradigma de Estado, o ideal de justiça só pode ser interpretado enquanto a realização de uma justiça social. A redistribuição de resultados materiais para nossa comunidade política só está moralmente justificada se atender a tal requisito. Já a equidade de tratamento, por sua vez, deve ter em conta que a preocupação dispensada pelo Estado para com seus cidadãos respeite as diferenças materiais existentes entre eles.

Todavia, não parece ser esse o resultado apreendido da análise de nossa matriz tributária. Como iremos observar neste trabalho, as opções adotadas por nossa comunidade política no campo da tributação acabaram por criar uma estrutura impositiva extremamente regressiva e afastada, portanto, dos objetivos políticos elencados em nossa Constituição e que deveriam nortear um ideal de justiça adotado por nossa comunidade. É diante de tal constatação que traçaremos nos próximos capítulos um paralelo entre a construção histórica

⁸⁴ E aqui é importante já observarmos que o cumprimento desses requisitos realmente se faz em um campo ideológico, termo este aqui usado para refletir o conjunto de ideias em si. Observaremos no decorrer deste trabalho que, ao menos no campo da tributação, as escolhas realizadas vão, em muito, de encontro a esse plano ideal.

⁸⁵ Neste sentido, vide CARVALHO NETO, Menelick de; OLIVEIRA, Paulo Henrique Blair de. **Igualdade como diferença, liberdade como respeito**. Publicado no C&D nº 26.

⁸⁶ Nas palavras de Dworkin (2006, p. 92), “Taxes are the principal mechanism through which government plays this redistributive role. It collects money in taxes at progressive rates so that the rich pays a higher percentage of their income or wealth than the poor, and it uses the money to finance a variety of programs that provide unemployment and retirement benefits, health care, aid to children in poverty, food supplements, subsidized housing, and other benefits.”

de nossa comunidade e a formatação de nossa matriz tributária, para tentarmos apreender, sendo tal matriz um retrato de nossa sociedade, qual é a imagem que podemos refletir de tal estrutura.

Capítulo 2 - A estruturação histórica da tributação no Brasil

Conforme apresentado no capítulo anterior, a formação da estrutura tributária de um país envolve uma série de escolhas dos agentes políticos daquela comunidade quanto aos elementos que a orientarão. Assim, o desenho envolve escolhas tanto quanto ao fim empregado na instituição do tributo, se tal exação será meramente alocativa, distributiva ou estabilizadora, quanto às bases econômicas que sofrerão a incidência tributária, se incidente sobre a renda, consumo ou patrimônio, e, por fim, principalmente, sobre qual camada da população que recairá o ônus de tais cobranças.

Observamos também que tais escolhas são influenciadas por uma diversidade de outros fatores que impactam diretamente nas decisões tomadas quanto aos elementos estruturantes da matriz tributária. Dessa forma, os sistemas tributários históricos acabam sendo determinados a partir das estruturas preexistentes na comunidade, a partir das influências de experiências de outros Estados, a partir de modelos teóricos idealizados e, ao final, a partir da própria realidade econômica, social e política daquela comunidade.

A tributação passa a ser, portanto, fruto de diversos influxos de grupos sociais que determinam a sua formatação. Muito mais do que simplesmente arrecadar recursos aos cofres públicos, a tributação passa a ser encarada como instrumento de promoção de determinados objetivos políticos dos agentes envolvidos, e reflexo das escolhas da própria sociedade.

Assim, a compreensão de sua estrutura está necessariamente conectada à compreensão histórica de sua formação, em um cenário que tem como pano de fundo a formação do próprio país. E, assim como o Estado que a institui, a tributação acaba por ter como característica tanto um viés econômico, de estruturar um processo de concentração e destinação de riquezas, como um viés político, por meio da manutenção ou não de classes hegemônicas em nossa sociedade, bem como de seus respectivos projetos de governo (OLIVEIRA, 1991, p. 17).

Com isso, compreender a tributação deve levar necessariamente em consideração a própria formação daquela comunidade política, seu desenvolvimento econômico e social, e o próprio papel a ser desenvolvido pelo Estado perante todo esse jogo de forças. Afinal, como vimos, sua maior "passividade" ou seu maior "intervencionismo" estão intimamente relacionados tanto com o tamanho da carga tributária, quanto com a aplicação desses recursos acumulados (OLIVEIRA, 2009, p. 222). Ou seja, longe de ser neutro, conforme já deixamos antever no capítulo anterior, a tributação em um país, e as normas jurídicas que regem a

relação existente entre contribuinte e Estado, são necessariamente frutos de escolhas políticas previamente definidas. Ignorar tais pressupostos "anteriores" às normas é ignorar parte significativa do que representa a estrutura fiscal de um país, não podendo ao estudioso da norma jurídica, ainda que atue unicamente no campo do direito, deixar de problematizar todo esse campo ideológico previamente existente.

E tais considerações, como não poderiam deixar de ser, também são aplicáveis ao nosso país. Compreender a atual matriz tributária brasileira, suas regressividades e seus anacronismos passa, necessariamente, pelo estudo histórico das correlações de forças que ditaram os rumos da formação de nosso país.

Todavia, analisar tal jogo de forças nos levaria a momentos anteriores ao próprio descobrimento do Brasil, nosso processo de colonização e todas as demais implicações daí decorrentes, bem como os diversos momentos da estrutura fiscal que sustentaram tal desenvolvimento. Tal perspectiva, de certo modo, acabaria por fugir do objetivo central do presente trabalho, que é o de melhor compreender o fenômeno tributário brasileiro e seus elementos estruturantes, a partir do momento histórico em que ele passa a ser considerado um todo sistematizado e utilizado enquanto instrumento político de acumulação propriamente dito.

Assim, ainda que influenciado por todo esse processo civilizatório, o sistema normativo que disciplina a tributação em nossos dias é fruto de uma estruturação mais recente e com ela detém intrínseca relação. Se podemos afirmar que possuímos hoje, de certa forma, um sistema tributário em vigor, um todo organizado no qual esse instrumento de acumulação de recursos é coordenado em todas as esferas da federação para se alcançar determinados fins, só o fazemos em razão das reformas empreendidas pelo regime militar iniciado com o Golpe de 1964.

Dessa forma, a estrutura atual de nossa matriz tributária se origina a partir das reformas que tiveram como marco central a Emenda Constitucional nº 18/65 e pela promulgação do Código Tributário Nacional em 1966. É a partir deste momento histórico que o Brasil passa a ter um sistema tributário em si, um instrumento que permitiu, muito mais do que simplesmente arrecadar recursos para a manutenção do Estado, reunir as condições materiais necessárias a possibilitar ao Estado a implementação de seu regime social, político e econômico.

Com isso, buscaremos no presente capítulo analisar tal processo de formação a partir do início de sua sistematização na década de 1960. Buscaremos analisar como os elementos estudados no capítulo anterior foram ordenados nesse processo histórico para formar a

estrutura existente em nossos dias, bem como tentando desde já descortinar todo um pressuposto ideológico que fundamenta o sistema normativo em vigor. E começaremos nossa análise a partir das condições materiais que vigoravam nas décadas que antecedem a reforma tributária promovida pelos militares durante o período autoritário, trazendo ao leitor a formação de parte do aparato normativo então existente, principalmente no que diz respeito às espécies tributárias vigentes e os reflexos delas na estruturação da matriz tributária da época.

2.1 - A matriz tributária brasileira antes da década de 1960

Como já exposto, compreender a estrutura tributária de determinado país implica analisar as diversas pressões históricas que influenciam sua formatação. E, para analisarmos o início do nosso modelo, precisamos retroceder algumas décadas antes de 1960, para compreender o processo de acumulação que vinha sendo desenvolvido até então e o salto que as reformas empreendidas representaram em termos de construção de um sistema legal. E, para tanto, iniciamos nossa análise a partir da Proclamação da República, em 1889, momento em que se inaugura um novo regime político em nosso país.

Naquele momento histórico, ainda que o país estivesse passando por um processo de remodelação política, com a criação de uma estrutura federativa, poucas mudanças significativas puderam ser observadas em sua matriz tributária em relação ao período anterior. Isso se explica, de certo modo, em razão das condições materiais de então, as quais, embora passassem por processos de reformulação, como fim da escravidão, disseminação do trabalho assalariado e criação das primeiras indústrias, ainda não haviam produzidos os efeitos necessários para alterar substancialmente o modelo fiscal até então vigente (OLIVEIRA, 2010, p. 156).

Assim, a economia de nosso país permanecia eminentemente agrária, tendo no café o seu principal produto⁸⁷ e em sua exportação sua principal fonte de receitas. Adotando uma postura liberal, o Estado de então possuía funções e estruturas reduzidas, não necessitando, assim, de grandes aportes de capitais para se financiar, o que acabava por impactar diretamente na carga tributária da época, que girava em torno de 12% do PIB durante o período até 1930 (OLIVEIRA, 2009, p. 227).

⁸⁷ Celso Furtado expõe que a produção brasileira havia aumentado exponencialmente no período de 1880 a 1901, de modo a se configurar que a expansão mundial na produção de tal artigo ocorreu dentro de um único país, o Brasil. Ainda segundo Furtado, naquela época, os produtores brasileiros controlavam três quartas partes da produção global, o que os colocavam em uma posição muito privilegiada em termos de manipulação da oferta mundial de café (2013, p. 251 e ss)

Deste modo, nesse primeiro momento, a carga tributária iria se sustentar basicamente sobre os tributos incidentes sobre o comércio exterior, tendo em vista que a exportação de café correspondia à principal atividade econômica daquele momento. Ainda que houvesse incipientes trocas econômicas internamente, elas se mostravam insuficientes para se apresentarem como manifestações de riqueza aptas a serem tributadas. Esse cenário de negligência das bases econômicas internas perdurará até a década de 1930 (BORDIN, LAGEMANN, 2006, p. 46), muito embora já na década de 1920 observássemos a criação de tributos sobre a renda e sobre o comércio interno (BALTHAZAR, 2006, p. 113).

Com isso, após a Proclamação da República em 1889, a Constituição promulgada em 1891, no que diz respeito à tributação, manteve em boa parte os impostos já existentes na época do império. As bases econômicas já existentes continuaram sendo exploradas nas mesmas medidas, com tão apenas o imposto sobre importações respondendo por 53,6% das receitas da União em 1900, enquanto que o imposto sobre exportações, então de competência dos Estados, correspondendo a 46,9% de sua arrecadação neste mesmo ano⁸⁸. Entretanto, é possível observar uma preocupação em filtrar e aprimorar a legislação tributária anterior, excluindo na oportunidade tributos cuja base econômica de incidência restava pouco clara, como impostos de armazenagem e de faróis, discriminando de forma mais clara as rendas tributárias (BALTHAZAR, 2005, p. 106).

Com o surgimento de um Estado Federado com a Constituição de 1891, uma preocupação tratada em seu texto foi a delimitação de competências tributárias para que as antigas províncias pudessem ter seus recursos próprios. Cabia aos Estados-membros tributar a exportação de mercadorias de sua própria produção (fosse para fora do país, fosse para outros Estados-membros federados), além de instituir cobranças sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedade, sobre indústrias e profissões. Era de sua competência ainda a instituição da taxa de selos, contribuições dos correios e telégrafos estaduais e a instituição de impostos sobre competências residuais⁸⁹. Já a União possuía como sua competência a instituição de impostos sobre a importação de procedência estrangeira, direito de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selos, taxas dos correios e telégrafos federais, bem como a instituição de impostos de acordo com a competência residual⁹⁰.

Esta divisão de competências acabou por gerar alguns problemas para a Federação recém-criada. O primeiro problema que se mostrava era a própria competição tributária

⁸⁸ Dados retirados de Bordin, Lagemann (2006, p. 53)

⁸⁹ Constituição de 1891, art. 9º

⁹⁰ Constituição de 1891, art. 7º.

existente entre União e Estados-membros no que dizia respeito à competência residual, causando um fenômeno de bitributação, no qual o mesmo fato acabava sendo objeto de incidência fiscal de ambos os entes federados. Este cenário acabava por ser estimulado pela própria constituição, que previa em seu artigo 12 tal faculdade, desde que o tributo em si não atingisse a competência privativa destes entes já discriminadas⁹¹. Entretanto, a falta de uma distinção teórica normativa clara entre taxas e impostos e a falta de uma correlação precisa entre o tributo instituído e sua base econômica de incidência acabava por contribuir para esse cenário de concorrência e confusão tributária, propagando a insegurança dos contribuintes, bem como a sobreposição de tributos (OLIVEIRA, 2009, p. 233).

Outro problema que se apresentava era a ausência expressa de competência tributária para os Municípios. Tal competência ficou a cargo dos Estados-membros, que definiriam em suas constituições locais quais os tributos que ficariam a cargo de tais entes, tornando os Municípios seus dependentes (BALTHAZAR, 2005, p 109).

Esta situação era agravada pela inexistência de um mecanismo de repasses entre os entes federados, o que impedia a distribuição mais equânime das receitas auferidas com a tributação, e levava o poder econômico a ficar concentrado nos Estados-membros onde se localizavam as atividades produtivas do país.

O poder central, por sua vez, encontrava-se enfraquecido e sob domínio das oligarquias regionais, que ditavam as políticas econômicas que deveriam ser adotadas pela União, e muitas vezes levavam ao sacrifício a economia nacional (OLIVEIRA, 2010, p. 159). Um exemplo claro de tal política se deu com as constantes intervenções provocadas pelo governo central com objetivo de reduzir as perdas na cafeicultura, numa clara socialização do risco do desenvolvimento de tal atividade produtiva e proteção da renda dessa elite cafeeira (FURTADO, C. 2013, p. 251).

Assim, em resumo, neste momento histórico a estruturação da arrecadação brasileira se sustentou em tributos sobre o comércio exterior durante toda a fase da chamada República Velha, deixando de lado as bases econômicas internas, ainda que essas tenham sido criadas nesse período. Essa situação perdura até o início da década de 1930.

2.1.1 - A mudança do centro dinâmico e o reflexo na tributação

⁹¹Art 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1.

A mudança de um quadro de predominância da tributação sobre o comércio exterior para um outro que se volta às operações e manifestações de riqueza internas pode ser explicada por diversos fatores, todos os quais inter-relacionados com o cenário mundial que se desenhou no início do Século XX. As duas Grandes Guerras aliadas à Crise Econômica de 1929 fizeram com que as transações comerciais internacionais se reduzissem drasticamente. No Brasil, esse panorama externo afetou diretamente a economia, que, como vimos, era fundamentalmente sustentada pela atividade agroexportadora e, portanto, altamente dependente da conjuntura internacional para produzir receitas (OLIVEIRA, 1991, p. 25).

Ao mesmo tempo, nosso país assistiu a um movimento de industrialização que restou conhecido por processo de industrialização por substituição de importações. Esse processo foi causado em grande parte pela conjuntura internacional e pela própria política de proteção à atividade cafeeira, na qual o governo central derrubava o valor de sua moeda como forma de estimular a comercialização de sua produção agrícola. Tais fatores acabaram por encarecer os produtos importados, tornando-os desinteressantes para o consumo interno e estimulando a busca por similares nacionais. Essa demanda interna acabou por estimular a produção de bens de consumo que viessem a substituir as mercadorias antes importadas, deslocando o centro dinâmico da economia brasileira (FURTADO, C. 2013, p. 274).

O aumento das trocas internas acabou por refletir na própria estrutura fiscal de nosso país, que passou a tributar a renda e o consumo interno. Tais bases econômicas, todavia, não são novidades no desenho normativo da época.

Como vimos, essas bases tributáveis já haviam sido incorporadas ao nosso ordenamento jurídico por meio da competência residual concedida pela Constituição de 1891 à União e aos Estados-membros. É por essa razão que, em 1891, o governo central instituiu o Imposto de Consumo, inicialmente criado como um tributo especial para incidir sobre artigos de tabaco, mas que com o passar dos tempos foi tendo sua base alargada para incorporar outros produtos (VARSANO, 1996, p. 2). Ainda na tributação sobre o consumo, ocorreu a criação do chamado Imposto sobre Vendas Mercantis, embrião do hoje famoso ICMS, mas que na época não representava uma grande fonte de receita para o erário (OLIVEIRA, 2010, p. 162).

Já o Imposto de Renda propriamente dito foi criado em 1922, ainda que houvesse outras experiências de tributação dessa base econômicas em momentos anteriores, como o Imposto sobre Rendimentos de 1843, ou o Imposto Pessoal, criado durante a Guerra do Paraguai (BALTHAZAR, 2005, p. 113). Conforme vimos no capítulo anterior, inicialmente, a

tributação de tal base econômica se mostrou bastante impopular, sendo utilizada como recurso apenas em momentos de socorro aos cofres públicos⁹².

Todavia, com o passar dos anos, sua eficiência em prover de recursos a arrecadação estatal o transformou em importante base de diversas estruturas tributárias ao redor do mundo. Para tanto, tal exação necessitava de que a população de um modo em geral possuísse rendimentos aptos a serem tributados e que a economia local apresentasse certo dinamismo. Caso contrário, com uma base estreita, esse tributo pouco poderia contribuir em termos de fiscalidade para as receitas estatais, o que, de fato, ocorreu com o Brasil até os anos 1960, contribuindo para a baixa participação do Imposto de Renda até então (OLIVEIRA, 2009, p. 233)⁹³.

Ainda assim, o ingresso de tais tributos no desenho do ordenamento jurídico-tributário foi importante para confirmar a tendência observada de mudança do centro dinâmico da economia brasileira, que passava então a desenvolver um volume mais intenso de trocas comerciais internas. Tendência esta que, ainda que incipiente neste momento, representava o início da alteração do processo de acumulação e lançava as bases para uma mudança estrutural da matriz tributária de nosso país, cristalizada na Constituição de 1934.

Entretanto, não era só no campo econômico que o país passava por mudanças. Insatisfeitos com os rumos tomados pelo Governo Central e se sentindo alijados dos processos decisórios, em especial com as pretensões de Washington Luiz de conduzir outro paulista para sucedê-lo na presidência, forças políticas de Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Paraíba se uniram com intuito de chegarem ao poder, inaugurando, com a Revolução de 1930, um novo ciclo político, sob o governo de Getúlio Vargas. Com um novo governo, uma nova Constituição vem a ser promulgada, modificando a distribuição das competências tributárias e criando novas formas de financiamento da máquina pública, a qual naquele momento passava a se portar já como típico agente econômico, com o fornecimento de condições materiais para o estímulo do desenvolvimento econômico (OLIVEIRA, 1991, p. 23).

⁹² Interessante notar que, conforme constata Ubaldo Balthazar (2005, p. 112), inexistia à época um debate qualificado em termos de se utilizar tal tributo como forma de combater a desigualdade de riquezas entre ricos e pobres em nosso país. No momento de criação do Imposto de Renda a preocupação que direcionava os debates permanecia limitada a sua potencialidade de prover recursos ao erário.

⁹³ Nesse sentido, Fabrício Augusto de Oliveira (2010, p. 162) expõe que “este esforço tenderia a esbarrar em inevitáveis limites dados tanto pela estrutura econômica e pelos baixos níveis de renda da população, quanto pela capacidade de resistência dos setores agrários representados no aparelho do Estado no concernente ao aumento de sua contribuição para os cofres públicos. O fato é que nesta estrutura ainda não eram significativos os espaços, conforme indicam os resultados registrados até 1930, nem para tornar predominantes os impostos incidentes sobre as atividades internas, nem para tornar mais expressivos na arrecadação os impostos diretos, mais especificamente o imposto de renda, o que poderia melhorar o perfil de distribuição do ônus tributário entre os membros da sociedade”

Conforme exposto, a economia brasileira do início do século XX estava sedimentada em torno de uma estrutura agroexportadora, necessitando, assim, passar por uma série de reformas que alargassem as bases produtivas do capitalismo e eliminassem os pontos de estrangulamento. Entre várias medidas, mostrava-se necessária a realização de investimentos em infraestrutura básica do país, aprimorando a logística de transporte e fornecimento de energia elétrica, por exemplo (GREMAUD, VASCONCELLOS E TONETO, 2013, p. 360).

Outra medida fundamental era o fornecimento de insumos básicos necessários para a produção de tais bens de consumo pelas nossas indústrias. Tendo em vista o processo de industrialização desenvolvido com base na substituição de produtos importados, inexistiam em nosso país as chamadas indústrias de base, responsáveis por aprimorar as matérias-primas necessárias para a fabricação de tais bens de consumo (FURTADO, M. 2012, p. 160).

É nesse contexto que o Estado brasileiro, seguindo uma lógica interventiva, passa a atuar em complementaridade à iniciativa privada, desenvolvendo atividades que, ainda que necessárias para o desenvolvimento de nossos parques industriais, mostravam-se muito arriscadas e pouco lucrativas para o empresariado incipiente que surgia no Brasil. E ainda que tais investimentos pudessem ser implementados pelo capital internacional, o cenário global de crise econômica generalizada, bem como o clima de incerteza existente no Brasil, que passava por uma série de reviravoltas no campo político e via sua economia de então oscilar ao sabor da rentabilidade da exportação do café, tornavam qualquer investimento em nosso país algo completamente desinteressante (OLIVEIRA, 1991, p 23). Diante desse cenário de retração, não restava outro caminho senão o Estado assumir um papel intervencionista e alargar as bases necessárias para o desenvolvimento industrial de nosso país.

Contudo, tal atuação implicava em um alto grau de investimento e gasto público por parte do Estado brasileiro, recursos esses que se mostravam escassos à época. A estrutura tributária de então já se mostrava insuficiente para promoção desse financiamento. A mudança do centro dinâmico de nossa economia para a indústria emergente, aliada às constantes crises internacionais na exportação de café, demonstrava a real necessidade de alteração das bases econômicas de sustentação da estrutura tributária brasileira. Tais mudanças, como vimos, começaram a ser desenhadas ainda na década de 1920. Mas foi apenas em 1934 que o Imposto de Renda, o Imposto sobre Consumo e o Imposto sobre Vendas Mercantis ingressaram de vez no rol de tributos previstos em nosso texto constitucional.

Assim, ao distribuir as espécies entre os entes federativos, a Constituição de 1934 atribuiu à União a competência de instituir tributos sobre importação de mercadorias de

procedência estrangeira, consumo de quaisquer mercadorias (exceto os combustíveis de motor de explosão), renda e proventos de qualquer natureza (excetuada a renda cedular de imóveis); transferência de fundos para o exterior; sobre atos emanados do seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal; além de cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; e de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves; bem como de instituir impostos segundo a competência residual, em concorrência com os Estados-membros⁹⁴.

Já aos Estados restou definida a competência de instituir impostos sobre propriedade territorial rural; transmissão de propriedade *causa mortis*; transmissão de propriedade imobiliária *intervivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade; consumo de combustíveis de motor de explosão; vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores; exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento *ad valorem*; indústrias e profissões; atos emanados do seu governo e negócios da sua economia ou regulados por lei estadual; bem como ainda instituir taxas de serviços estaduais, além da instituição de impostos residuais⁹⁵.

Mas talvez a grande inovação tenha sido a atribuição de competência constitucional aos municípios que passaram a ter competência para instituir e cobrar o imposto de licenças; o imposto predial e territorial urbano; o imposto sobre diversões públicas; o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais; e as taxas sobre serviços municipais⁹⁶.

É certo que tais competências ainda se mostravam insuficientes em termos de financiamento de tais entes federados (FEITOSA, 2012, p. 212). Todavia a concessão de tais fontes de recursos representou, de certo modo, o reconhecimento da autonomia política dos municípios enquanto membros da federação, que não mais dependiam dos jogos políticos no âmbito dos Estados-membros para terem determinados os tributos de sua competência.

Deste modo, pela primeira vez, começava a se desenhar um sistema normativo minimamente estruturado, com competências específicas e uniformes a cada um dos entes federados (OLIVEIRA, 1991, p 24). Ainda que o sistema não tivesse explorado toda a sua potencialidade enquanto instrumento político, representando tão somente fonte de financiamento da atividade estatal, começava-se a desenvolver um raciocínio mais coeso em torno da tributação. Como exemplo de tal mudança de mentalidade, temos a instituição de

⁹⁴ Constituição de 1934, art. 6º e 10.

⁹⁵ Constituição de 1934, art. 8º e 10.

⁹⁶ Constituição de 1934, art. 13, § 2º

comissão específica anterior à própria Constituinte apenas para debater a situação financeira dos Estados e propor mudanças na estrutura até então vigente (BALTHAZAR, 2005, p. 114).

Observa-se, ainda, a estrutura de uma matriz tributária em que já se previa no texto constitucional a incidência sobre as três bases econômicas propriamente ditas. Nesse sentido, a tributação da renda e do consumo interno, que na experiência constitucional anterior era relegada à instituição de tributos por meio das competências subsidiárias, passou a integrar o rol de figuras tributárias constitucionalmente previstas, inserindo o Brasil em um contexto moderno de se voltar para manifestações internas de riqueza como fonte de seu sustento por meio da tributação (BORDIN, LAGEMANN, 2006, p. 58).

Outro ponto de destaque se dá pela vedação expressa à bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Todavia, tais medidas, ainda que interessantes, tiveram pouca efetividade no aspecto prático, uma vez que a severa imprecisão conceitual vigente à época, que precariamente distinguia impostos de taxas ou ainda não estabelecia com clareza o próprio fato gerador dos tributos, acabava por possibilitar a criação de diversas figuras tributárias que se sobrepunham umas às outras, de modo que, ainda que formalmente ocorresse a vedação à bitributação, na prática ocorria o contrário.

Conforme já exposto, esta estrutura impactava diretamente na própria racionalidade da estrutura fiscal imposta, que se mostrava anacrônica e complexa, com diversas figuras tributárias incidindo sobre as mesmas bases econômicas indiscriminadamente e cumulativamente, fato este que recebia inúmeras críticas por onerar demasiadamente o setor produtivo (FEITOSA, 2012, p. 214).

Um exemplo se dá a partir da análise de que a instituição de tributos sobre o valor agregado, os famosos IVA's, só surgiria no Brasil com as reformas da década de 1960. Até então, a instituição de tributos plurifásicos sobre a cadeia produtiva se dava por meio de exações cumulativas, ou seja, os tributos incidentes nas fases anteriores necessariamente entravam na base de cálculo nas próximas etapas do processo produtivo. Este fato, como apresentado no capítulo anterior, engessava a própria estruturação das linhas de produção, que passavam a se organizar unificando as fases produtivas com o objetivo de reduzir a carga tributária cumulativa.

Entretanto, talvez a mais perversa faceta da estrutura tributária atual começava a se desenhar naquela época, com a opção pela predominância de figuras tributárias que incidiam sobre o consumo, buscando assim nesta base de cálculo a principal fonte de financiamento estatal. Tal percepção é possível a partir do próprio número de novos tributos que incidiam

sobre tal base, tais quais o imposto sobre consumo, sobre vendas e consignações e sobre consumo de combustíveis sobre motor de explosão.

Porém, o número de espécies, por si só, não seria suficiente para a compreensão de tal fenômeno sem que se analisasse o próprio peso de tais tributos na arrecadação global de tais entes. Assim, é interessante notar que a partir da década de 1930, o imposto sobre consumo vai ganhando grande relevo no bolo tributário da União, respondendo, inicialmente por 28,7% do total recolhido por este ente no ano de 1930, mas fechando a arrecadação em 1964 em incríveis 51,3%. Outros tributos federais que acabavam por incidir sobre tal base econômica também colaboravam na relevância que o consumo passava a exercer na arrecadação da época. Dessa forma os tributos sobre selos e afins correspondiam a 16,4% em 1935, mantendo uma média de 12% durante o período, para fechar em 1964 um montante de 10,9% do bolo arrecadado. Já o imposto de importação, que como vimos, era a principal fonte de receita para a União durante o período, manteve uma arrecadação significativa até 1940, quando correspondeu a 35,9% da receita tributária, mas declinou de importância a partir de então, fechando 1964 com 6,2%⁹⁷.

Os Estados-membros, por sua vez, também acompanhavam a tendência de se sustentarem por meio da instituição de tributos sobre o consumo. Observa-se que tal base econômica correspondia a 26,72% da arrecadação estadual em 1940 por meio da receita do IVC, mas em 1964 este mesmo tributo já representava 70,11% do bolo (BORDIN, LAGEMANN, 2006, p. 59 e 64).

Como visto no capítulo anterior, a opção de tributar o consumo tende a onerar em maior medida as classes menos favorecidas da sociedade, uma vez que o encargo econômico de tais exações é repercutido na cadeia produtiva, atingindo, ao final, o consumidor do bem produzido. Assim, tais formas tributárias acabam por não observar a capacidade contributiva daquele que arca com o ônus, o que contribui para a regressividade como um todo da estrutura⁹⁸.

É possível verificar que à época a sociedade brasileira, ainda que observada a mudança do centro dinâmico de sua economia, não reunia todos os elementos necessários para suportar uma estrutura tributária interna apta a fornecer os recursos necessários para a expansão das bases produtivas promovidas pelo Estado. É justamente em razão disso que as reformas promovidas em 1934 só passariam a produzir efeitos mais substantivos anos depois de sua

⁹⁷ Dados extraídos de OLIVEIRA (2012, p. 234).

⁹⁸ Para maiores considerações sobre os impactos da tributação sobre o consumo na regressividade da matriz tributária, convidamos o leitor a retornar ao capítulo anterior.

instituição, quando a sociedade começa a se urbanizar. Este fato intensifica as trocas comerciais e o setor industrial começa a "produzir" uma massa proletária com renda apta a ser tributada, seja por meio de tributos diretos, seja, principalmente, por meio dos indiretos⁹⁹.

Contudo, este argumento não parece justificar a regressividade histórica da matriz tributária no momento que a estrutura de nossa matriz impositiva se voltou à tributação de bases econômicas internas. Ainda que a tributação naquele momento não pudesse ser encarada propriamente como instrumento de uma política coordenada de acumulação, era possível observar a predileção do Estado para determinados grupos sociais, bem como a influência de certos setores na fixação de políticas públicas. Isso é claro na já exposta política de proteção à atividade cafeeira, que via parte de seus estoques serem adquiridos e queimados pelo governo central com fins a controlar a oferta externa do produto, bem como as políticas de desvalorização cambial adotadas para proteger, ora o preço do café, ora a indústria incipiente que retomava seu crescimento.

É imperioso destacar que, ainda que constitucionalmente previstos, tributos diretos que incidiam sobre o patrimônio jamais tiveram suas potencialidades amplamente exploradas. A título exemplificativo, os impostos sobre transmissão jamais superaram os 2% do montante arrecadado pelos Estados-membros (BORDIN, LAGEMANN, 2006, p. 59). E os grandes latifúndios, por sua vez, permaneceram historicamente ao largo do processo de financiamento do Estado brasileiro. Outro exemplo claro reside no fato de que o imposto de renda, ainda que instituído desde 1922 isentava, desde o início os rendimentos auferidos por meio da atividade agropecuária, que à época, como já observamos, representava uma das principais atividades econômicas existentes (OLIVEIRA, 2010, p. 162). Assim, esse e outros benefícios faziam com que o imposto de renda possuísse uma base deteriorada, o que contribuía para a incrível regressividade da matriz de então.

É por essa razão que, desde aquela época, é possível concordar com a afirmação de Fabrício Augusto de Oliveira (2012, p. 219) quando analisa as opções realizadas pelas comunidades políticas quanto a sua forma de financiamento por meio da tributação:

Impostos diretos são, consensualmente na literatura sobre finanças públicas, impostos mais adequados e mais eficazes para a implementação de políticas

⁹⁹ Nesse sentido, é interessante trazer as considerações de Liana Silva (1976, p. 63-64), que ao analisar o período defendeu que "Na verdade, os impostos internos só se revelarão frutíferos no Brasil, como, de resto, em toda América Latina, quando a base de massa urbana se expandiu o suficiente para arcar com o custo da carga tributária. Nunca os setores das classes dominantes ou da pequena burguesia rural e urbana serviram de base ou se submeteram de bom grado ao aumento da carga tributária interna. Deste modo, sem um avanço decisivo da acumulação industrial, que permitisse a formação de um amplo proletariado urbano, de um 'terciário funcional' com base no trabalho assalariado e de uma crescente burocracia de pequenos funcionários". Disponível em

<http://www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?code=000074876&fd=y>. Acesso em 01.set.2014

comprometidas com a justiça fiscal, ao contrário dos impostos indiretos, que têm a regressividade como sua principal característica. Mas se podem ser considerados impostos mais civilizados, à medida que mais consentâneos com a questão da equidade, geralmente é forte a resistência de classes dominantes à sua imposição, ancorados em argumentos que pretendem provar seus efeitos perversos para os investimentos, a formação de poupanças, etc.

Com isso, ao voltar seus olhos para as manifestações internas de riqueza, o Estado brasileiro iniciava a estruturação de uma matriz tributária regressiva que tem sido mantida até nossos dias. Matriz esta, por sua vez, que escapava aos olhos da população em geral, assim como escapa até hoje, tendo em vista o alto efeito anestésico que tal opção realizada trazia para aqueles que eram chamados a financiar o Estado. Contudo, ainda que a regressividade sistêmica já se mostrasse nesta época, a estrutura impositiva ainda necessitaria passar por uma série de reformulações antes que pudéssemos começar a ver nele o sistema de nossos dias.

Tal estrutura tributária instituída em 1934 manteve-se após a promulgação da Constituição de 1937 e a inauguração do chamado Estado Novo governado por Vargas. Este texto constitucional, que historicamente ficou conhecido por Polaca, em alusão às constituições fascistas da Itália e Polônia, foi fruto de um golpe político que representava uma maior concentração de poderes nas mãos do Poder Executivo, com o fechamento do Congresso Nacional e a substituição dos governadores estaduais por interventores.

No campo econômico foi observado o aprofundamento da reorientação do papel do Estado brasileiro, já iniciado em 1930, enquanto agente interventivo responsável pelo desenvolvimento do país (OLIVEIRA, 2010, p. 171). Assim, foram criadas a partir de 37 diversas estatais responsáveis pelo fornecimento dos insumos necessários para o processo de industrialização observado, tais como a Companhia Siderúrgica Nacional (1941) Companhia Vale do Rio Doce (1942), a Companhia Nacional de Álcalis (1943) e a Fábrica Nacional de Motores (1943). Todo esse cenário e a assunção pelo Estado de uma postura desenvolvimentista impactaram diretamente nos gastos públicos de então, o que exigiria uma contrapartida em termos de arrecadação.

Contudo, a distribuição de competências em referida constituição se manteve muito próxima da observada no texto de 1934, não acompanhando, portanto, a tendência centralizadora que marcou o regime (OLIVEIRA, 2010, p. 170). As únicas alterações então realizadas foram a transferência do imposto sobre consumo de combustíveis, antes de competência estadual, para o rol de tributos da União; a incorporação pelo imposto de renda

do imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais, antes municipal; e a extinção das contribuições de melhoria, que só retornariam no texto da Constituição de 1946.

Já em relação ao produto da arrecadação, ainda que as mudanças observadas na década (com a internalização das bases econômicas) tenham proporcionado um aumento da carga em relação ao PIB, as receitas tributárias ainda mostravam-se aquém do necessário para a implementação de referido projeto desenvolvimentista (OLIVEIRA, 1991, p. 25). Isso levou o Estado a lançar mão de outras formas de financiamento, bem como a já questionar a necessidade de reformas estruturais da matriz então vigente.

2.1.2 - A redemocratização em 1945 e a consolidação do processo industrial

Com o final da Segunda Guerra Mundial, o fim dos regimes fascistas na Europa e a propagação de uma onda liberal, o governo de Vargas passou a sofrer pressões internas que acabaram por culminar com sua deposição e o início de um processo de redemocratização no país. Contudo, as mudanças no plano econômico a essa altura já se mostravam em funcionamento, com o eixo produtor alterado da economia agroexportadora para uma economia industrial (FURTADO, C. 2013, p. 274).

No campo da tributação, algumas competências constitucionais foram alteradas. A União inicialmente ficou responsável pela instituição de impostos sobre a importação; sobre o consumo; sobre lubrificantes e combustíveis, minerais e energia elétrica; sobre a renda; sobre transferências de fundos para o exterior; sobre atos, negócios e contratos de sua economia; além do imposto extraordinário de guerra, os de competências residuais, as taxas e as contribuições de melhoria.

Estados respondiam à época ao imposto sobre propriedade rural¹⁰⁰; ao imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações; ao imposto sobre transmissão *inter vivos*¹⁰¹; ao imposto sobre vendas e consignações; impostos sobre exportações¹⁰²; impostos sobre atos, negócios e contratos de sua economia; além de impostos de competência residual; taxas e contribuições de melhoria. Os municípios, por sua vez, eram responsáveis pelo Imposto predial territorial urbano; imposto de licenças; imposto de indústria e profissões; imposto sobre diversões públicas; além de taxas e contribuições de melhoria.

¹⁰⁰ Este tributo passou para a competência municipal com a EC ° 5/61 e, posteriormente, a competência federal com a EC n° 10/64

¹⁰¹ Este tributo passou para a competência municipal com a EC ° 5/61

¹⁰² Este imposto passava a onerar apenas as exportações voltadas ao exterior.

Outro ponto importante presente na Constituição de 1946 é a institucionalização de um sistema de partilhas e transferência de receitas mais sólido, privilegiando municípios e regiões menos desenvolvidas do país (OLIVEIRA, 2010, p. 177).

Por fim, é necessário destacar que no referido período o Brasil consolidava a tributação sobre as bases econômicas internas para financiar as atividades estatais, sendo os tributos sobre o comércio exterior mais voltados a uma função extrafiscal de proteção da economia do que propriamente gerar divisas aos cofres públicos. Como deixamos antever no tópico anterior, já nessa época observa-se um predomínio das incidências sobre o consumo enquanto base econômica. Segundo Varsano (1996, p. 6), no período referido, a carga tributária nacional já era integrada em 65% por tal base de incidência¹⁰³.

Entretanto, essa mudança de bases econômicas não se mostrou suficiente para financiar os intensos gastos públicos de então. O Estado era continuamente convocado a atuar ativamente no processo de superação dos pontos de estrangulamento necessários para o desenvolvimento e para a diversificação da atividade industrial. Sem uma estrutura tributária apta a financiar esses investimentos, os governos desse período se voltaram para políticas inflacionárias de financiamento, como emissão primária de moeda e endividamento estatal.

Outra política adotada à época, principalmente durante o chamado Plano de Metas¹⁰⁴ do governo de Juscelino Kubitschek, foi o recurso ao investimento estrangeiro por meio de estímulos fiscais concedidos pela Instrução 113 da Superintendência de Moeda e do Crédito (Villela 2011, p. 37).

Tal estrutura de financiamento, embora tenha colaborado para o desenvolvimento do setor industrial, consolidando a mudança do centro dinâmico da economia brasileira, acarretou em um severo processo inflacionário e de endividamento público, que, associado à desaceleração do crescimento, levou os primeiros anos da década de 1960 a uma severa crise econômica.

¹⁰³ Nas palavras de Varsano (1996, p. 6), "às vésperas da reforma tributária, o imposto de consumo é responsável por mais de 45% da receita tributária da União, o imposto de vendas e consignações corresponde a quase 90% da receita tributária estadual e o imposto de indústrias e profissões, que se tornara, na prática, uma versão municipal do imposto de vendas e consignações, gera quase 45% da receita tributária dos municípios. Em conjunto, eles perfazem 65% da receita tributária total do país."

¹⁰⁴ O Plano de Metas do governo JK constituiu-se em um conjunto ordenado de investimentos estatais destinados a alterar a estrutura econômica brasileira. De acordo com Carlos Lessa (1981, p. 70), o Plano de Metas "constitui a mais sólida decisão consciente em prol da industrialização na história econômica do país (...) e conferia prioridade absoluta à construção dos estágios superiores da pirâmide industrial verticalmente integrada e do capital social básico de apoio a esta estrutura. Daria continuidade ao processo de substituição de importações que vinha desenrolando nos dois decênios anteriores".

Essa depressão se deve em muito pela própria saturação da política desenvolvimentista do Programa de Metas, que deixava de se mostrar como instrumento viável de financiamento das mudanças estruturais que se faziam necessárias¹⁰⁵. Faltava ao Estado um instrumento de financiamento mais concreto. Uma fonte de receita mais estável para as pretensões desenvolvimentistas. Faltava a reestruturação completa do sistema tributário e a utilização desta estrutura como instrumento para orientar o processo de acumulação que surgiria nos anos seguintes, sustentando, assim, o projeto político-econômico do Estado brasileiro.

2.2 - A reforma da matriz tributária na década de 1960 e o "milagre econômico"

Como foi possível observar no decorrer desta exposição, até a década de 1960, em nenhum momento as escolhas realizadas no campo da tributação levaram-na a ser utilizada como instrumento eficaz de alteração das condições materiais de desenvolvimento de nossas estruturas sociais. Ao bem da verdade, durante citado período, as modificações realizadas nesta seara mostraram-se extremamente reativas, mais como respostas às mudanças que ocorriam em nosso território, do que como instrumento consciente em fomentar tais alterações¹⁰⁶.

Com isso, a tributação assumia uma perspectiva predominantemente arrecadatória. Todavia, tal perspectiva mostrava-se limitada, uma vez que as modificações estruturais observadas na matriz tributária acabaram por esbarrar nas próprias condições econômicas, sociais e políticas que compunham a sociedade brasileira da época¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Em interessante síntese do contexto de saturação do sistema de financiamento da época e na sua influência para o cenário de crise que então se instalava, Oliveira (1991, p. 31) expõe que "Esta acelerada expansão começaria, entretanto a esbarrar em limites intransponíveis já no início dos anos 60. Isto porque o amortecimento dos efeitos irradiados do bloco de investimentos da fase anterior estava a exigir, para que o processo não fosse obstado, a sucessão de um novo pacote capaz de garantir sua continuidade. (...) O esquema de financiamento inflacionário estava, a essa altura, impotente para continuar desempenhando o papel de captador de recursos necessários para a realização desse novo pacote de investimentos, à medida que todos os setores participantes do processo produtivo já respondiam prontamente à deterioração de suas rendas. O poder de barganha dos trabalhadores aumentara e a inflação perdera completamente sua funcionabilidade. Por outro lado, o estancamento da entrada de capital estrangeiro, em decorrência do conturbado momento político ou mesmo das restrições a ele impostas pelo estabelecimento da Lei de Remessas de Lucros, impedia que o problema fosse amortecido por esse lado".

¹⁰⁶ É importante deixar claro que, conforme exposto no decorrer deste capítulo, as mudanças observadas no eixo produtor do país, muito embora tenham sido fomentadas no bojo da política protecionista do café, pouco foram influenciadas pela estrutura tributária então vigente. Além disso, as poucas medidas observadas em tal campo político não refletiam uma decisão coordenada em busca de um fim específico. As alterações observadas na estrutura impositiva foram estabelecidas tão somente para se atingir melhores níveis arrecadatórios.

¹⁰⁷ Ainda que a tributação tenha acompanhado a alteração do eixo dinâmico que orientava o desenvolvimento econômico brasileiro da época, a evolução da carga tributária em termos relativos ao PIB não apresentou um

As modificações realizadas no campo de escolhas envolvidas em torno do fenômeno tributário são limitadas por uma série de condicionantes que interferem diretamente no resultado de um processo reformador. No caso brasileiro, o período anterior às reformas empreendidas durante a década de 1960 foi marcado por um conjunto de limitações no campo econômico, que estreitavam as bases de incidência internas e impossibilitavam o Estado de buscar em tais fontes o financiamento de suas atividades. É por essa razão que vimos no decorrer deste capítulo a busca por outras fontes de recursos, como o endividamento externo e o processo inflacionário. Já a tributação, ainda que passasse a ganhar um certo protagonismo, principalmente com a mudança do eixo desenvolvimentista e a opção pelas bases internas, ainda se mostrava aquém de seu potencial financiador.

Por outro lado, no decorrer do expansionismo industrial observado no decorrer do chamado Plano de Metas, quando tais limitações econômicas passavam a ser superadas e as bases de incidência começavam a se mostrar como uma alternativa sólida para o financiamento do desenvolvimento pátrio, a estrutura tributária ainda permanecia inerte. Faltava, naquela oportunidade, um contexto político que possibilitasse a reestruturação do pacto até então estabelecido entre as elites da época e o Estado brasileiro, e que permitisse a exploração de todo o potencial da matriz tributária brasileira, bem como seu redirecionamento para o atendimento dos interesses hegemônicos. Vigorava à época um pacto político que passou a ser conhecido por Estado de Compromisso, sustentado por um conjunto de alianças inter-regionais que refreavam qualquer tentativa de exacerbação da carga tributária¹⁰⁸.

Tal cenário de impasse acabou levando o país a uma crise política e econômica no início da década de 1960, que pôs em colapso a estrutura populista em vigor até então e permitiu a remodelagem das alianças existentes, culminando com o Golpe Militar de 1964 (OLIVEIRA, 2009, p. 228). Inaugurava-se, assim, um dos períodos mais sombrios da história brasileira, caracterizado pela sistemática violação dos direitos humanos, notadamente por meio de assassinatos, torturas, desaparecimentos forçados, perseguições e diversos outros crimes realizados pelos próprios agentes do Estado - em desfavor de qualquer manifestação oposição - como uma forma de repressão para que não houvesse resistência ao regime militar.

acréscimo significativo, passando da faixa de 10,7% em 1935, para 17% em 1964. Como vimos, isto levou o Estado brasileiro a buscar formas alternativas de financiamento de sua política desenvolvimentista.

¹⁰⁸ O Estado de compromisso, expressão do reajuste nas relações internas das classes dominantes, corresponde, por outro lado, a uma nova forma do Estado, que se caracteriza pela maior centralização, pelo intervencionismo ampliado e não restrito apenas à área do café, pelo estabelecimento de uma certa racionalização no uso de algumas fontes fundamentais de riqueza pelo capitalismo internacional (...).Boris Fausto. Revolução de 1930. Historiografia e história. São Paulo: Brasiliense, 1987, p. 109-110.

O Brasil, naquele momento, se caracteriza por já possuir um parque industrial robusto, com diversos segmentos produtores de bens de consumo duráveis implantado no período do Plano de Metas, mas que permanecia estagnado frente à crise que se instalava. Necessitava-se, portanto de um investimento estatal para sua reativação, através de políticas que estimulassem tal produção, bem como criassem um estrato consumidor desses bens (OLIVEIRA, 1991, p. 34).

O Estado brasileiro, assim, deveria assumir um papel de destaque na definição de políticas econômicas tendentes a permitir a retomada do crescimento. Essa perspectiva já não era estranha à época, que se viu acostumada a ter no Poder Público o tomador das rédeas para fornecer as condições materiais do desenvolvimento econômico do país. Entretanto, com a centralização política e perseguição de movimentos oposicionistas, o regime militar conseguiu coordenar um processo de acúmulo de recursos e direcioná-lo para os novos setores hegemônicos que emergiam naquele contexto histórico claramente vinculado ao sistema produtivo do capitalismo internacional.

Tal acúmulo de recursos, por sua vez, deveria ser empreendido por mecanismos alternativos aos empregados até então. O desgaste de uma política inflacionária e a inconstância do fluxo externo de capitais para o país levava à necessidade de se buscar uma forma de financiamento mais estável e constante. E é a partir de uma série de reformas, dentre as quais se encontra a tributária¹⁰⁹, que o novo pacto político se estabelece e orienta o processo de acúmulo de capital para a promoção de um novo ciclo de crescimento. Todavia, as escolhas feitas naquele momento deixavam claro a quais classes interessava o crescimento econômico planejado e quais classes seriam convocadas a contribuir para tal projeto.

2.2.1 - As modificações da estrutura fiscal

A reforma tributária e a consequente estruturação do atual sistema tributário tiveram o seu ápice na ocasião da promulgação da EC nº18/65, consolidando-se com a criação do Código Tributário Nacional. É certo que, no que diz respeito, ao menos ao Projeto do Código Tributário, suas discussões se iniciam bem antes da década de 1960, permanecendo adormecidas até que o país reunisse as condições políticas propícias para sua implantação

¹⁰⁹ Nesse contexto, é possível citar ainda as reformas administrativas do Estado, financeira, bancária, do mercado de capitais e previdenciária, as quais, juntamente com a tributária, só puderam ser realizadas nesse momento histórico graças à centralização do poder político nas mãos de um regime autoritário.

(BALTHAZAR, 2005, p. 150). Isso ocorre com o rompimento do pacto político então vigente e a reestruturação das relações de poder causadas pelo golpe militar.

Direcionada para certos objetivos muito bem definidos em sua exposição de motivos, as reformas promovidas neste momento histórico possibilitaram a reestruturação dos elementos basilares analisados no capítulo anterior. Criava-se um conjunto de normas organizadas sistematicamente e que melhor coordenava as esferas antes autônomas que envolviam União, Estados e Municípios, imprimindo uma maior racionalidade ao fenômeno tributário, que antes observava uma verdadeira batalha envolvendo os entes tributantes pelas bases econômicas de incidência¹¹⁰.

Dessa forma, observou-se um processo de saneamento da estrutura impositiva em vigor até então, com a eliminação de figuras tributárias que pouco diziam a respeito de sua base de incidência, e que, conseqüentemente, acabavam por gerar distorções econômicas por meio de típicas sobreposições de tributos (FERREIRA, 1986, p. 195). Assim, especificou-se os fatos geradores de cada uma das espécies tributárias, ao mesmo tempo em que, no campo dos impostos, promoveu-se uma alteração na nomenclatura de alguns, bem como a expressa eliminação de outros.

Nesta perspectiva, foram extintos os impostos sobre o selo, sobre indústrias e profissões; sobre diversões públicas; e o imposto de licenças, na esfera municipal. Concomitantemente, o imposto sobre vendas e consignações passou a denominar-se imposto sobre circulação de mercadorias, permanecendo na competência estadual. Já o imposto sobre o consumo foi alterado para imposto sobre produtos industrializados, também permanecendo com sua competência originária.

É importante notar que tais alterações não representavam apenas uma mudança no nome destas figuras tributárias (OLIVEIRA, 2010, p. 183). Ao promover estas modificações, a referida emenda constitucional passava a remeter tais impostos especificamente aos seus fatos geradores, impedindo que os entes tributantes buscassem onerar fatos outros que não os

¹¹⁰ Ao caracterizar a época que antecede as reformas, a comissão de notáveis expôs que "desde 1891 vem sendo seguido o critério de partilhar tributos designados por suas denominações jurídicas usuais, posto que nem sempre pacíficas para os próprios juristas. Esse sistema tem provocado ou facilitado distorções econômicas que o crescimento das necessidades financeiras do poder público, e a conseqüente complexidade de onerosidade dos tributos federais, estaduais e municipais somente tendem a agravar. Exemplo desta afirmativa é a proliferação de figuras tributárias, concebidas em termos, jurídico-formais com que os três governos tem procurado alargar o campo de suas competências e fortalecer o montante de suas arrecadações". "Isto sem falarmos nas sobreposições de tributos, do mesmo ou de outro poder, economicamente idênticos, e disfarçados apenas pelas roupagens jurídicas que o legislador os reveste. Pode-se mesmo dizer, sem exagero que existem hoje, no Brasil, mais tributos formalmente distintos que fatores econômicos aptos a servir de base à tributação" (BORGES, 1967, p. 131). Já Fabrício Augusto de Oliveira classificou tais reformas como um verdadeiro "ponto de ruptura" em relação à experiência anterior (1991, p. 50).

delimitados pelo arquétipo constitucional. Assim, o ICM utilizava como fato gerador específico a circulação econômica das mercadorias, enquanto que o IPI se voltava para os produtos industrializados e posteriormente circulados. É importante esclarecer, todavia, que ainda que se tenha alterado as nomenclaturas de tais impostos, sua base econômica ainda permaneceu a mesma, tendo em vista que, por repercutirem na cadeia econômica, tanto o IPI, quanto o ICM, são suportados ao final pelo consumidor, o verdadeiro contribuinte destes tributos¹¹¹.

Ainda se detendo ao IPI e ao ICM, um outra alteração relevante promovida pela EC nº 18/65 foi que, pela primeira vez na estrutura tributária brasileira, esses impostos passavam de uma incidência cumulativa para uma sistematização não-cumulativa, na qual os impostos pagos nas fases anteriores eram descontados do tributo a ser pago na fase seguinte. Assim, permitiu-se a tributação apenas do valor agregado em cada fase do processo produtivo, possibilitando pôr um término às distorções causadas nas experiências anteriores, bem como na estruturação artificial das empresas, as quais verticalizavam a cadeia produtiva com o fito de eliminar as incidências cumulativas¹¹².

Já no âmbito de racionalização da estrutura, foram criados pelas reformas empreendidas na década de 60 e inseridos na Constituição de 1946 pela referida emenda constitucional os seguintes impostos federais: o imposto sobre operações financeiras, o imposto sobre serviços de transportes e comunicações e sobre minerais. Estes tributos, juntamente com os impostos sobre importações; exportações¹¹³; propriedade territorial rural; renda, produtos industrializados; combustíveis e lubrificantes; e energia elétrica, acabavam por completar a competência da União.

Por sua vez os Estados ficavam responsáveis pela instituição de impostos sobre a transmissão de bens imóveis e sobre a circulação de mercadoria, enquanto que Municípios ficavam com os impostos sobre propriedade territorial urbana e sobre serviços de qualquer natureza, este recém-criado à época pela EC nº 18/65.

¹¹¹ Esta mudança causou um efeito negativo na compreensão da estrutura tributária como um todo. Conforme veremos ao tratar da classificação proporcionada segundo as bases econômicas, as alterações promovidas em referidos tributos acabaram por induzir o entendimento de que ICM e IPI oneravam, respectivamente, a circulação e a industrialização, quando na verdade tais tributos, por repercutirem na cadeia econômica, acabavam por onerar o consumo final daqueles bens produzidos. A referência à circulação e à produção em si se deve exclusivamente aos fatos geradores destes impostos, não podendo, todavia, ser utilizada como forma de ludibriar o real responsável pelo ônus fiscal.

¹¹² Tal ponto já fora abordado no capítulo anterior quando analisamos a incidência sobre o consumo.

¹¹³ Tal imposto passava para a competência federal, perdendo de vez seu viés arrecadatório, para figurar como instrumento de política fiscal da União.

Observa-se com isso a consolidação do desenho atual, com figuras tributárias que viriam a ser incorporadas posteriormente na estrutura criada pela Constituição de 1988, bem como a distribuição concisa das bases econômicas segundo as competências de cada um dos entes. Além de tais figuras, as três esferas poderiam ainda instituir suas respectivas taxas e contribuições de melhoria.

Outra característica importante implementada pela referida emenda se encontra na extirpação das competências residuais para os três entes federados. Com isso, evitava-se a deturpação da estrutura até então criada, possibilitando uma previsibilidade aos contribuintes, assim como garantia a racionalidade até então obtida. Entretanto, como bem aponta Fabrício Augusto de Oliveira (1991, p. 56), a limitação da competência residual para a União acabou por representar um inconveniente engessamento do poder central quanto às possibilidades de manipular a estrutura tributária para otimizar a arrecadação. Essa vedação, todavia, viria a ser corrigida pela Constituição de 1967, que ao absorver as mudanças implementadas em 1965, alteraria a reserva da competência residual para conferir à União o poder de criar novos tributos, como mais um instrumento à disposição para a formatação da estrutura fiscal.

Esta competência exclusiva concedida à União era apenas um dos vários sinais que demonstravam a tendência centralizadora das reformas realizadas, que podia ser observada ainda no grande número de tributos colocados à disposição de tal ente, em detrimento das outras esferas da federação, bem como na ingerência direta da União no estabelecimento das alíquotas do ICM estadual¹¹⁴.

É bem verdade que foi com a EC nº 18/65 que se institucionalizou um sistema de repasse de verbas entre os entes federados (BORDIN, LAGEMANN, 2006, p. 66). Todavia, além de se mostrar insuficiente, a repartição de receitas, com o passar do tempo, foi sendo modificada de maneira a concentrar ainda mais recursos nas mãos do poder central, deixando, assim, as finanças estaduais e municipais em severa crise (VARSANO, 1996; BORDIN, LAGEMANN, 2006; OLIVEIRA, 1995).

Outra característica implementada pelas reformas da década de 1960 foi a organização da estrutura fiscal, com os novos impostos sendo agrupados segundo suas bases econômicas. Assim a EC nº 18/65, segregou os impostos criados em quatro subgrupos específicos: impostos sobre o comércio exterior; impostos sobre patrimônio e renda; impostos sobre produção e circulação de bens; e impostos especiais.

¹¹⁴ Em interessante colocação de Varsano (1998, p. 10) "Para assegurar a não-interferência das unidades subnacionais na definição e controle do processo de crescimento, o seu grau de autonomia fiscal precisava ser severamente restringido. Assim, o poder concedido aos estados para legislar em matéria relativa ao ICM foi limitado, de modo que o imposto gerasse arrecadação sem que pudesse ser usado como instrumento de política".

Como vimos no capítulo anterior, a estruturação de uma matriz tributária a partir de suas bases econômicas de incidência representa um passo importante na instrumentalização do fenômeno tributário, uma vez que permite ao poder tributante definir com maior clareza os efeitos das políticas fiscais empreendidas. O fenômeno tributário deixa de ser encarado como uma simples fonte de recursos e passa a ser integrado aos processos produtivos do país, bem como a moldar comportamentos e ações da própria sociedade. Isto porque a compreensão acerca das bases econômicas permite que se formule a matriz tributária de acordo com a capacidade contributiva de todos os agentes envolvidos, e aqui devem ser incluídos, não só os detentores dos meios de produção em si, mas a sociedade como um todo.

Resta evidente que ao estabelecer o modelo da matriz tributária da época, o constituinte não refletiu com precisão as verdadeiras bases econômicas envolvidas na imposição fiscal: renda, patrimônio e consumo.

Tal opção se deve muito mais a uma referência explícita ao fato gerador de tais tributos, do que com a manifestação de riqueza escolhida para ser tributada. Sinaliza-se, portanto, com uma pretensa racionalização do sistema que acaba por alienar aqueles que analisam tanto a matriz da época, como a sua herdeira presente em nossos dias. Isso se explica pelo fato de que, muito embora os responsáveis pela formatação da estrutura fiscal tivessem compreensão de que ao se tributar o comércio exterior, a produção e circulação, ou até mesmo as ditas bases especiais, o que o Estado brasileiro realmente estava tributando era o consumo de bens e serviços e, conseqüentemente, distribuindo o ônus fiscal por toda a sociedade quando esta viesse a manifestar tal riqueza. Entretanto, essa compreensão sempre passou ao largo dos cidadãos comuns, que acabavam excluídos.

É a partir de tal percepção que o poder central, à época, moldava a estrutura tributária de acordo com um projeto político de acumulação e direcionamento de recursos, definindo muito bem os responsáveis por arcar com o ônus econômico de tais exações, bem como para quem seriam distribuídos os benefícios de tais práticas (OLIVEIRA, 1991, p. 59). Aumentava-se, com isso, a funcionalidade da estrutura tributária, que deixava de ser encarada sob a perspectiva meramente arrecadatória, para ter sua política fiscal definida segundo os objetivos políticos do Estado. Por meio da manipulação das bases econômicas, bem como das demais escolhas empreendidas a partir da estrutura posta à disposição, o poder central passou a se utilizar da tributação como instrumento para alocar os recursos para a implementação de certas políticas, para estabilizar resultados macroeconômicos e para definir a distribuição dos resultados obtidos à época.

Dessa forma, criava-se uma estrutura coordenada que era conduzida exclusivamente pelo poder central, para que esse pudesse direcionar os processos de acumulação até então planejados, os quais atendessem aos interesses dos grupos hegemônicos que sustentavam o pacto vigente. Todavia, tal estrutura altamente autoritária acabou por proporcionar um crescimento substancial dos níveis de desigualdade do país¹¹⁵. Em um regime antidemocrático como foi o nosso, caracterizado pela forte repressão em nome de um projeto político específico e claramente antagônico aos interesses de trabalhadores, a construção da matriz tributária de então não poderia seguir um rumo distinto. Esperar que sua reestruturação obedecesse algum critério de equidade seria em vão, e os resultados altamente regressivos não tardaram a se apresentar.

2.2.2 - As consequências das mudanças: opções conscientes pela regressividade

Conforme deixamos antever no tópico anterior, a construção da estrutura tributária de nosso país, promovida com a EC nº 18/65 e consolidada com a promulgação do Código Tributário Nacional, fazia parte de uma reforma mais ampla empreendida pelos militares como forma de reorganizar os fatores de produção e atender às expectativas de certos grupos de interesses que apoiaram o Golpe em 64 e conferiam sustentação política a esse pacto que surgia. Nesse contexto, a reforma tributária se mostrou um eficiente instrumento de acúmulo de capitais, proporcionando condições econômicas para o desenvolvimento do país nos anos que seguiram. Nesse momento o Estado utilizou a estrutura tributária como importante ferramenta política de acúmulo de recursos e fomento da econômica, moldando a matriz para que ela pudesse drenar recursos de toda a sociedade e direcioná-los para certos centros de interesses bem definidos, contribuindo, assim, para a construção de um modelo econômico que culminou em resultados típicos de um milagre.

Entretanto, ainda que fornecer as bases materiais para o projeto que estava por vir fosse o principal objetivo da reforma tributária, ele não era o único ao qual tal reformulação se propunha a atender. Como destacado por Fabrício Augusto de Oliveira (1991, p. 48) ao analisar a Exposição de Motivos de referida Emenda Constitucional, além de aumentar a captação de receitas, possibilitando ao Estado romper com as amarras e desempenhar as atribuições que se apresentavam naquela conjuntura, bem como de utilizar a tributação como

¹¹⁵ Segundo dados do IPEA, a medição pelo Índice de GINI da desigualdade na distribuição de renda para o ano de 1976, início da amostragem histórica do instituto, chegou à marca de 0,623, em contraposição ao índice obtido por Marcelo Neri (2012, p. 11) para o ano 1960, que estava na marca de 0,5367.

instrumento capaz de orientar o processo de acumulação e produção que se desenhava, as reformas da década de 1960 ainda propunham, de certo modo, uma melhor redistribuição do ônus econômico da carga tributária entre as regiões do país e entre as classes sociais existentes. A partir de tais objetivos, e com base nas modificações já observadas no último tópico, o poder central passou a fazer uma série de modificações, reestruturando o processo de acumulação de recursos.

Com a melhor definição das espécies tributárias segundo suas bases econômicas, bem como com a centralização da coordenação de tal instrumento em suas mãos, o Governo central passou a ampliar as alíquotas dos principais tributos de então, o IPI e o IR, federais, e o ICM, estadual (OLIVEIRA, 1995, p. 21). Aliada a um aprimoramento da estrutura de fiscalização, bem como ao avanço do desenvolvimento econômico observado no período, tais mudanças nas alíquotas destes tributos proporcionaram um salto na arrecadação, que viu a carga global saltar de 18% em 1963, para 25,2% do PIB em 1973/75¹¹⁶.

Em um primeiro momento, a majoração das alíquotas do IR poderia ser interpretada como uma opção do poder central em dar destaque a tal base econômica. Observou-se, à época, o debate em torno da ampliação da importância da incidência sobre a renda como instrumento orientador do processo de acumulação. Tanto o é que, na própria Exposição de Motivos da EC nº 18/65, o então Ministro da Fazenda, Octávio Bulhões, deixa clara a necessidade de se rever o papel deste tributo em razão tanto de seu potencial arrecadatório, quanto de seu potencial redistributivo:

Em um regime de desenvolvimento equilibrado, cuja segurança econômico-social é mantida pela estabilidade monetária, cabe ao imposto de renda o papel decisivo de esteio da arrecadação fiscal. É um imposto que além de captar receita adequada para os cofres públicos, é capaz, graças à flexibilidade de sua incidência, de promover a expansão econômica e corrigir as desigualdades da distribuição da renda social entre os indivíduos e entre as regiões do país.¹¹⁷

Ainda observando tal tendência, o IR teve seu universo de contribuintes ampliado por meio de uma universalização do tributo entre as pessoas físicas com a promulgação da EC

¹¹⁶ Segundo dados do IBGE, a evolução da carga tributária no período foi a seguinte:

| Ano | 1963 | 1964 | 1965 | 1966 | 1967 | 1968 | 1969 | 1970 | 1971 | 1972 | 1973 | 1974 | 1975 |
|-------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Carga | 16,1 | 17 | 18,8 | 20,6 | 20,2 | 23 | 24,6 | 26 | 25,3 | 26 | 25,1 | 25,1 | 25,2 |

Dados extraídos de <<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN49&t=carga-tributaria-bruta>> acessado em 14.dez.2014

¹¹⁷ Texto contido na obra de José Souto Maior Borges, A reforma do sistema tributário nacional, p. 134

nº09/64, eliminando-se diversas isenções concedidas a certas atividades profissionais (OLIVEIRA, 1991, p. 64). Com isso, professores, autores, jornalistas e magistrados passaram a ter suas rendas ofertadas a tributação, dando maior eficácia à ideia de um imposto geral sobre a renda. Ao mesmo tempo, reduziu-se o limite de renda mínima para isenção deste tributo, o que acabou proporcionando uma expansão significativa do número de declarações de IR, que saltou de 333.830 em 1968, para a marca de 1.171.750 no ano seguinte. Essa massificação na incidência da tributação sobre a renda fez com que essa base econômica ganhasse destaque no desenho institucional da tributação da época.

Porém, as opções feitas em torno desta estruturação, ainda que privilegiassem a tributação sobre a renda, acabaram por criar uma matriz altamente regressiva e que produziria reflexos até nossos dias no tocante à distribuição das riquezas produzidas pelo país, pondo em cheque qualquer busca por um ideal de equidade.

É de se destacar que, ainda que a renda passasse a ser mais explorada pelas reformas empreendidas, seu potencial redistribuidor passaria ao largo de ser utilizado, uma vez que tal política de equidade ia de encontro ao principal objetivo do processo de acumulação que se desenvolvia, que era impulsionar o crescimento econômico do país a partir da concessão de uma série de incentivos fiscais a determinados segmentos da sociedade (OLIVEIRA, 1991, p. 90).

Inicialmente, a ampliação das alíquotas de IR não veio desacompanhada na política de incremento da carga tributária. A tributação indireta também foi objeto de tal majoração, com destaque para o aumento das alíquotas de IPI e ICM, bem como a criação de uma série de outros tributos que acabavam por repercutir na cadeia econômica (OLIVEIRA, 2010, p. 185). Este modelo de tributação, como já exposto, possui uma tendência grave de se apresentar regressivo, pois onera os consumidores finais de mercadorias e serviços sem observar a capacidade econômica de cada um.

De acordo com dados fornecidos pelo IBGE e apresentados por Oliveira (1995, p. 40), durante o referido período, a carga tributária brasileira era composta por 80% de tributos indiretos, deixando os poucos tributos diretos à época, que incidiam basicamente sobre renda e patrimônio, com grau reduzido de participação na arrecadação. E ainda que tais tributos indiretos pudessem vir a ser seletivos, como é o caso do IPI, tributando produtos de acordo com sua essencialidade, o que se observou na prática foi uma opção contrária a tal propósito,

onerando mais os produtos mais essenciais e, conseqüentemente, consumidos pelas parcelas da população com menor poder aquisitivo¹¹⁸.

Este cenário ainda era agravado em razão dos diversos incentivos fiscais concedidos pelo poder central, que via no IR um importante instrumento para orientação de seu processo de acumulação (OLIVEIRA, 1991, p. 70). Sua configuração acabava por direcionar a maior parte de seu gravame para as rendas auferidas pelo trabalhador assalariado, deixando de fora os rendimentos sobre investimentos e capitais, os quais, como vimos no capítulo anterior, tendem a se concentrar nas frações mais ricas da pirâmide social de um país.

Assim, ao generalizar sua incidência aliada a essa série de benesses concedidas, o Estado brasileiro acabava por reduzir o potencial de progressividade do IR, o que, aliado à alta regressividade da tributação indireta, colaborava diretamente para o processo de aprofundamento das desigualdades sociais do país. Criava-se, desta forma, algo bem próximo a um "paraíso fiscal" para o capital em geral, paraíso este sustentado por meio dos recursos auferidos de todo o restante da sociedade via tributação (OLIVEIRA, 2010, p. 188).

Tal opção de concessão de incentivos às rendas do capital era explicada à época em razão das escolhas empreendidas pelos governantes, que viam em tal política uma forma eficiente de estimular o desenvolvimento de um mercado de capitais. Deste modo, buscava-se tornar o retorno desses investimentos mais atraentes do ponto de vista tributário, concedendo uma série de incentivos à poupança interna e aumentando, conseqüentemente, o capital disponível no mercado para investimentos. Esta manobra era necessária para a criação de uma fonte de financiamentos não inflacionária, tanto para os investimentos em empreendimentos em longo prazo, quanto para a concessão de linhas de créditos para o consumo de bens duráveis para as classes média e alta do país. Esses dois segmentos da população eram os alvos da maior parte dos incentivos concedidos naquele período e designados como essenciais para o processo de expansão do crescimento econômico brasileiro¹¹⁹.

¹¹⁸ Uma interessante análise das políticas de alíquotas do IPI é feita por Fabrício Augusto de Oliveira (1991, p. 40), que exemplifica as faixas de tributação de acordo com o produto objeto da exação. Assim, a época, enquanto vinhos eram tributados a uma alíquota de 20%, as cervejas eram oneradas em 35%. Enquanto charutos finos "sofriam" com uma alíquota de 10%, os cigarros eram tributados a 260%. Perfumaria e cosméticos, conhecidamente utilizados como exemplos de bens supérfluos, possuíam a mesma alíquota das vassouras.

¹¹⁹ Uma interessante análise do quadro é feita por Fabrício Augusto de Oliveira (1991, p. 94), que sintetiza as diretrizes da política econômica nos seguintes termos: "o grave problema enfrentado pela economia brasileira residia na ausência de um mecanismo de financiamento não-inflacionário e na existência de um desequilíbrio dinâmico entre estrutura da demanda e a estrutura de oferta. O parque industrial que se instalara no ciclo expansivo precedente afigurava-se ao de uma economia madura, com uma estrutura oligopólica e com a presença de um departamento produtor de bens de produção e de um departamento produtor de bens de consumo capitalista, que havia crescido na frente da demanda. Ao finalizarem-se os efeitos deste bloco de investimentos e na ausência de um novo 'pacote' capaz de sustentar a expansão, começaram a surgir problemas de capacidade ociosa em muitos setores. A reativação da economia dependia, dessa maneira, não somente dos investimentos

Além do capital financeiro, o Estado brasileiro estruturou a tributação da época para estimular o crescimento econômico, concedendo uma série de benefícios diretos a determinadas atividades empresariais tidas por essenciais para atingir esse objetivo (OLIVEIRA, 1995, p. 25). É nesse contexto que o governo central passa a criar uma série de incentivos à exportação, como créditos-prêmio de IPI¹²⁰, isenções de IPI e ICM e até mesmo um regime especial de importação conhecido por *draw-back*¹²¹. Observou-se ainda a concessão de uma série de benefícios que, na prática, reduziam a carga efetiva média suportada pelas pessoas jurídicas a patamares próximos de 19,4% (VARSANO, 1982, p. 11). Segundo Varsano (1982, p. 09), apenas os incentivos de IRPJ concedidos pelo Governo central acabavam por corresponder a 40% da carga efetiva, o que erodia as receitas desse tributo, e que praticamente reduziam o risco empresarial, uma vez que o desenvolvimento da atividade era custeada pelo processo de acumulação de capital posto em movimento.

Por fim, observou-se ainda um direcionamento do gasto público para a promoção desse desenvolvimento econômico, com os recursos obtidos sendo investidos no incremento da infraestrutura necessária para o crescimento do país (OLIVEIRA, 1995, p. 48). A opção de priorizar dispêndios ligados à atividade produtiva, em detrimento a gastos sociais, como saúde e educação, fechava o quadro perverso que se desenhou à época, o qual desempenhava o papel de Robin Hood às avessas. Suas receitas eram retiradas das classes menos favorecidas por meio de uma tributação regressiva para acumular através de gastos públicos diretos (com a transferência e aplicação em obras de infra-estrutura) e indiretos (com benefícios fiscais que erodiam as receitas) nos topos da pirâmide social.

públicos autônomos, mas também da criação da demanda efetiva para os bens duráveis de consumo. Nesta perspectiva, uma política de distribuição de renda que, ao favorecer as classes trabalhadoras, contribuísse para estimular as indústrias de bens de salário, se apresentava inviável para a acumulação, pois poucos efeitos irradiaria para os chamados setores dinâmicos da economia. Pelo contrário, a necessidade de diferenciação da demanda apontava para uma maior concentração dinâmica da renda, com ampliação do fosso existente entre os salários de base e os salários de cúpula. A direção imprimida pelos condutores da política econômica confirmaria o primado desta alternativa que, aliada à criação de um forte mecanismo de endividamento familiar, e à generosa utilização do sistema tributário para os propósitos da acumulação, seria, juntamente com outras medidas, capaz de promover uma elevação autônoma da demanda e atingir o ajustamento requerido."

¹²⁰ Trata-se de estímulo fiscal concedido às empresas exportadoras, instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69.

¹²¹ "O regime aduaneiro especial de drawback, instituído em 1966 pelo Decreto Lei nº 37, de 21/11/66, consiste na suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre insumos importados para utilização em produto exportado. O mecanismo funciona como um incentivo às exportações, pois reduz os custos de produção de produtos exportáveis, tornando-os mais competitivos no mercado internacional. Existem três modalidades de drawback: isenção, suspensão e restituição de tributos. A primeira modalidade consiste na isenção dos tributos incidentes na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes, destinada à reposição de outra importada anteriormente, com pagamento de tributos, e utilizada na industrialização de produto exportado. A segunda, na suspensão dos tributos incidentes na importação de mercadoria a ser utilizada na industrialização de produto que deve ser exportado. A terceira trata da restituição de tributos pagos na importação de insumo importado utilizado em produto exportado." Dados extraídos de <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/drawback/regime.htm>> acessado em 25.jan.2015

É de conhecimento que esse modelo produtivo concentrador, aliado às condições internas e externas favoráveis, acabou gerando resultados tidos por positivos à época, com o PIB brasileiro crescendo a uma incrível média de 10,7%¹²² - o que levou o período a ser conhecido como "milagre econômico". Entretanto, ainda que toda sociedade tenha sido convocada a contribuir, o produto de tal desenvolvimento não acabou sendo partilhado pelo restante da sociedade, que viu a distribuição ser feita apenas entre poucos, aprofundando, assim, o fosso da desigualdade social brasileira.

E como resultado prático das opções adotadas à época, vimos os recursos se concentrarem no topo da pirâmide social, com a metade mais pobre da população vendo a riqueza em suas mãos cair de 17,4% em 1960 para apenas 12,6% em 1980, enquanto os 10% mais ricos deixaram de concentrar 39,6% para abocanhar 50,9% no mesmo período (CAMARGO, 2010, p. 195). Ainda que o desenho da matriz tributária não seja o único responsável para o agravamento da situação, para o qual contribuiu também diversos outros fatores, como as políticas salariais e trabalhistas (MARQUES, REGO, 2013, p. 110), por exemplo, foi possível observar o quão importante ele foi para o desenvolvimento do processo de acumulação que estava em movimento.

As escolhas empreendidas, portanto, seja na definição dos objetivos a serem empreendidos (com a realocação e redistribuição de recursos e como com a estabilização de resultados macroeconômico), seja na definição do papel de cada base econômica (com a consequente definição de quem será chamado para contribuir), foram realizadas para atender o pacto político que então sustentava o regime militar, passando ao largo de qualquer predisposição para a equidade¹²³.

¹²² A série histórica do período foi

| Ano | 1968 | 1969 | 1970 | 1971 | 1972 | 1973 | 1974 |
|---------|------|------|------|------|------|------|------|
| PIB (%) | 9,8 | 9,5 | 10,4 | 11,3 | 11,9 | 14 | 8,2 |

Dados extraídos de: < <http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN53&t=produto-interno-brutobrvvariacao-volume> > acessado em 14.dez.2014

¹²³ Nas palavras de Oliveira (1995, p. 23), "isso não deve surpreender porque antes da questão meramente técnica, a distribuição do ônus tributário é, antes de tudo, questão política, e os gestores da política econômica, representantes das classes dominantes e de suas frações que deram o respaldo político e econômico para o golpe de 64 e se apoderaram do aparelho do Estado, estavam, àquela altura, muito mais preocupados em estimular a poupança interna e a acumulação de capital, do que em promover maior justiça social, mesmo porque a classe trabalhadora, alijada do cenário político, pouca ou nenhuma resistência possuía para se opor às suas pretensões. Tirante, portanto, a questão relativa à melhor distribuição do ônus tributário que, tudo indica, apenas teria figurado de forma ligeira no discurso das autoridades econômicas, a reforma teria cumprido o papel de modernizar e adequar o sistema tributário brasileiro à nova realidade sócio-econômica, ajustando-o à necessidade de recursos dos poderes públicos e transformando-o em peça decisiva para amparar a acumulação de capital. Mas não se deve causar estranheza essa despreocupação das autoridades econômicas com a questão da equidade. (...) o Princípio da Equidade, além das próprias dificuldades práticas para materializar-se, torna-se, habitualmente, letra morta quando entra em cena a velha mas sempre atual questão do incentivo ao crescimento

Como supramencionado, tal matriz tributária atendia a interesses específicos dentro de nossa sociedade, revelando-se uma importante ferramenta de acúmulo de capital e dominação social, dentro de um contexto político repressor característico do regime. A construção de resultados econômicos a partir do sacrifício de toda a sociedade não foi acompanhada da distribuição de tais resultados, cujos frutos foram colhidos por um grupo seleto de pessoas, muito embora o suposto milagre econômico tenha sido vendido à época (e de certa forma ainda é vendido em nossos dias) como fruto da força de nosso país durante aquele período. Todavia, tal modelo econômico se esgotou rapidamente, deixando uma crise que expôs a fragilidade dos resultados obtidos até então.

2.2.3 - Exaurimento e crise da matriz

À época do milagre não restou claro quais eram os efeitos (que posteriormente compreenderíamos como nefastos) de tal modelo tributário, os quais viriam a saturar a recém-criada estrutura logo na sua primeira década de implementação (OLIVEIRA, 1995, p. 15). Como dito, tal modelo era estruturado basicamente para promover o crescimento econômico do país. Este crescimento, por sua vez, foi fomentado através de um sistema de gastos públicos e renúncias fiscais direcionadas, que exauriram as fontes de recursos para o processo de acumulação implementado pelo Estado brasileiro.

Deste modo, superada a fase do milagre econômico, o país entrava em um período de crise, sendo forçado a rever a formatação de suas estruturas econômicas e, conseqüentemente, a alterar os elementos que sustentavam o pacto político vigente. Diversos foram os fatores que levaram o país a este quadro crítico, e é a partir da forma como o Estado lidou com tais variáveis que paulatinamente os referidos elementos de sustentação passaram a ruir.

Inicialmente, como antevisto, o sistema de acumulação estruturado à época se beneficiava de um processo regressivo altamente desequilibrado, marcado pela concessão de uma série de benesses do lado "superior" da pirâmide social, ao mesmo tempo em que promovia a contração da renda da parte inferior, com políticas de arrocho salarial e repasse do ônus fiscal às classes mais baixas. Tal política de renúncia de receitas acabou por prejudicar as contas públicas da União, levando esta a se voltar aos estados e municípios, já em 1968,

econômico, embora aquele jamais deixe de figurar no discurso da ciência burguesa. Assim, a atenção dispensada à questão relativa À justa distribuição do ônus tributário entre os membros da sociedade, embora sempre anunciada como objetivo a ser cumprido, encontra-se mais estreitamente vinculado à composição de forças políticas e aos objetivos estabelecidos pela sociedade do que a princípios abstratos".

para, em um processo de mutilação da estrutura de repasses montada até então, limitar os recursos destinados a estes entes federados¹²⁴.

Esse processo de centralização acabaria por arrastar as contas das entidades subnacionais ao um desajuste fiscal (BORDIN, LAGEMANN, 2006, p. 66), tendo em vista que muitos deles foram envolvidos no projeto desenvolvimentista do Governo central, dependendo vultosas quantias em investimentos em infraestrutura e concessões de incentivos para atrair a industrialização em seu território (OLIVEIRA, 1995, p. 29).

Este cenário só viria a ser alterado no decorrer da década de 1980, quando estados e municípios iniciaram um processo de reação à deterioração de suas receitas, fixando os repasses através da EC nº 23/83. Neste mesmo cenário bem foi instituindo o IPVA, de competência estadual, em substituição à antiga Taxa Rodoviária Única, então de competência federal, por meio da promulgação da EC nº 27/85 (BORDIN, LAGEMANN, 2006, p. 70).

Outros fatores que vieram a contribuir com a desestruturação do pacto então vigente foram as crises econômicas internacionais que eclodiram ao final da década de 1970, que reduziram drasticamente o fluxo de investimentos dos países desenvolvidos para os países em desenvolvimento, bem como acarretaram na explosão da dívida externa de diversos países, dentre os quais o Brasil (MARQUES, REGO, 2013, p. 136).

Os efeitos de tais crises são explicados pela forte dependência que a economia de nosso país desenvolveu durante o período do milagre. Beneficiados por uma liquidez do mercado internacional, com abundância de capitais para investimento, os países em desenvolvimento recorriam com frequência a tais recursos, o que acarretava em um rápido crescimento de suas dívidas externas (CAMARGO, 2010, p. 200). Por outro lado, o crescimento de nossa economia, centrado no consumo de bens duráveis, acabou por gerar uma dependência externa de nossa indústria em relação aos bens de capital, bem como do próprio consumo do petróleo, enquanto principal fonte energética utilizada à época. Assim, o crescimento econômico brasileiro observado no período se mostrava extremamente dependente das condições econômicas internacionais e da capacidade de nosso país de

¹²⁴ Nas palavras de Oliveira (2010, p. 189) "Em 1968, o Ato Complementar nº 40 reduziu o Fundo de Participação dos Estados e Municípios (FPPEM) de 20% para 12%. Restringiram-se a 5% os recursos destinados tanto para o FPE como para o FPM e destinaram-se 2% para um Fundo Especial, enfraquecendo a força deste instrumento para atenuar os desequilíbrios da federação. Em 1967, seria ampliada a participação da União na arrecadação do Imposto sobre Combustíveis e Lubrificantes de 40% para 60%, e reduzida a dos estados e municípios de 60% para 40% (32% para os estados e 8% para os municípios). A partir da reforma de 1965/66 e, poucos anos depois, em 1968/69, estados e municípios seriam envolvidos compulsoriamente na política de incentivo às exportações, ao ser-lhes imposto o ônus da perda de receita do ICM decorrente da concessão da isenção e do crédito-prêmio deste imposto para os produtos manufaturados."

importar, bem como de honrar suas dívidas por meio da geração de superávits (HERMANN, 2011, p. 75).

Deste modo, enquanto o cenário econômico internacional se mostrasse favorável, a estrutura montada para promoção do desenvolvimento econômico brasileiro se mostrava eficaz. Todavia, ao primeiro sinal de crise, como observamos no período subsequente ao milagre, tal dependência acabava por causar graves prejuízos ao processo de acumulação, uma vez que se viam secar os fluxos internacionais de recursos, justamente em um momento no qual o país precisava de receitas para saldar dívidas externas que não paravam de crescer. É neste panorama que o Brasil acaba por adotar políticas recessivas que impactariam profundamente nos resultados de nossa economia (OLIVEIRA, 2010, p. 190).

Diante de tais medidas, o crescimento econômico que tinha atingido índices expressivos no período pré-1974, acabou retrocedendo, o que acabou por dilapidar ainda mais as bases econômicas da matriz tributária, levando o Estado brasileiro a adotar uma resposta. Assim, é nesse período que começa a ser desmontada a estrutura de benefícios fiscais então vigente, acompanhada de uma ampliação das alíquotas dos tributos internos, bem como da criação de novas espécies tributárias. Com isso, tal período é marcado pela reinserção na estrutura da matriz tributária de tributos incidentes sobre o consumo que obedeciam a uma sistemática cumulativa (PIS¹²⁵ e FINSOCIAL¹²⁶ - então precursor da atual COFINS), extirpada com a promulgação da EC nº 18/65 (VARSAÑO, 1996, p. 10).

É neste contexto também que o Imposto de Renda acaba ganhando uma maior relevância na arrecadação, sem que tal alteração pudesse se traduzir, contudo, em qualquer alteração na redistribuição do ônus fiscal do país. Isso porque tais medidas foram adotadas com o intuito claro de suprir os cofres públicos, então deteriorados, com os recursos necessários para buscar soluções à crise instaurada. Deste modo, não havia qualquer preocupação em torno de uma maior equidade, o que se pode notar, inclusive, em razão do ainda acentuado peso que a tributação indireta possuía nos resultados tributários do país, beirando os 80% (OLIVEIRA, 2010, p. 190). Além de que, o Estado brasileiro não detinha as condições políticas para promover qualquer reforma de maior profundidade na matriz tributária brasileira, uma vez que qualquer medida nesse sentido iria de encontro aos interesses envolvidos nas alianças que sustentavam seu poder (OLIVEIRA, 2010, p. 235).

¹²⁵ Instituído a época pela Lei Complementar nº 7/70

¹²⁶ Instituído a época pela Decreto-Lei nº 1.940/82

Por fim, diante do risco de retorno de uma aceleração inflacionária causada por esta conjuntura econômica, o Governo Federal acabou por incluir em sua política de arrocho salarial toda a classe média, seguimento social importante para a sustentação do pacto político. A classe média, a partir de então, junta-se ao empresariado, descontente com os rumos da economia, e com lideranças políticas oposicionistas, em um processo de combate ao autoritarismo, culminando com as eleições diretas e com a promulgação da Constituição de 1988.

2.3 - A matriz tributária na Constituição de 1988

Contagiado por um sentimento democrático e antiautoritário, o processo constituinte iniciado em 1987 visava não só atender às diversas demandas reprimidas durante as décadas de regime militar, mas também estabelecer novas diretrizes ao Estado que ali surgia e que, por consequência, o afastariam da experiência autoritária. Marcada pela intensa participação popular e permeada por diversos princípios e objetivos que buscavam a implementação de uma sociedade mais justa e igualitária, o texto promulgado em 1988 ficou conhecido como sendo a Constituição Cidadã¹²⁷ - sobretudo por sua intenção de garantir a proteção dos direitos fundamentais a diversos grupos oprimidos durante o regime ditatorial.

É nesta perspectiva que vemos o texto constitucional prescrever entre seus fundamentos a dignidade da pessoa humana e a cidadania¹²⁸, ao mesmo tempo em que prevê como seus objetivos a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Além disso a Carta Magna prevê a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização, reduzindo as desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação¹²⁹.

Contudo, essa mesma Constituição, acabou, de certa forma, por representar uma solução de compromisso observada entre os grupos que até então davam sustentação ao pacto de poder em que se embasava o regime militar e os diversos seguimentos da sociedade

¹²⁷ "E, com efeito, afora as inúmeras sugestões apresentadas, foram apreciadas e votadas 122 emendas populares, algumas com mais de 1 milhão de assinaturas (no total foram colhidos 12 milhões de assinaturas), podendo-se falar em uma "irrupção social" na Constituinte" <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/plenario/discursos/escrevendohistoria/25-anos-da-constituicao-de-1988/constituente-1987-1988/panorama-da-constituente>> acessado em 18.dez.2014.

¹²⁸ Constituição Federal Art. 1º

¹²⁹ Constituição Federal Art. 3º

brasileira que ansiavam por um caminho democrático a ser perseguido (BICALHO, GASSEN, 2012; OLIVEIRA, 1992). Em razão desta constatação é possível observar algumas contradições existentes entre o texto constitucional promulgado, fruto desta transição pactuada, e a regulamentação prática dos preceitos lá previstos e que consubstanciam a matriz tributária existente.

Desta forma, a matriz tributária que surge a partir da promulgação de tal texto refletirá certa incongruência com as aspirações sociais originárias desse processo de redemocratização. Ao mesmo tempo em que se fundamentará na busca por uma maior justiça social, prevista em sua estruturação principiológica, observará, na prática, a herança de uma experiência preexistente, compromissada com a promoção da desigualdade social ao se balizar em escolhas altamente regressivas.

Esta constatação de insuficiência da estrutura fiscal inaugurada em 1988, todavia, não surpreende a análise aqui desenvolvida. Afinal, conforme observado anteriormente, toda reforma tributária acaba sendo condicionada pelos elementos existentes nas estruturas pretéritas. Assim, salvo em situações de rupturas claras da ordem estabelecida, geralmente realizadas por meio de revoluções, as escolhas empreendidas no campo da tributação geralmente não modificam drasticamente a estrutura já existente, quando muito reajustando-a às demais condicionantes sociais, econômicas e políticas, ou remodelando-a de acordo com os princípios então estabelecidos pela comunidade.

É neste contexto que observaremos boa parte das escolhas já realizadas pelas reformas da década de 1960 na estrutura idealizada pelo novo texto constitucional. E, muito embora tenha ocorrido, sim, alguma reorganização na distribuição de competências e até mesmo a criação de novas figuras tributárias, será possível observar por meio das escolhas e soluções propostas, a manutenção de um compromisso da estrutura recém-criada com a regressividade dos anos anteriores.

Deste modo, analisaremos no presente tópico a reestruturação empreendida a partir de 1988 e constantemente ajustada nos anos seguintes, analisando as opções empreendidas pelo Estado brasileiro para formatar sua matriz tributária, ao menos segundo sua estrutura jurídica. Deixaremos, portanto, para o terceiro capítulo a análise dos efeitos de tais escolhas e as razões para se acreditar que a regressividade empreendida pela atual configuração de nossa estrutura tributária tende a colidir com o espírito democrático empreendido pelo novo texto constitucional ao aprofundar as desigualdade sociais existentes em nossa sociedade.

2.3.1 - Os princípios tributários e o início da estruturação da atual matriz

Ao ter sido promulgada, a Constituição de 1988 promoveu uma série de alterações na estruturação da matriz tributária brasileira. Ainda que a sua essência tenha permanecido a mesma das experiências anteriores e boa parte das figuras tributárias tenha sido mantida, são notórias as inovações trazidas no que diz respeito aos princípios enquanto limitadores ao poder de tributar (OLIVEIRA, 1992, p. 117).

Como vimos no capítulo anterior, os princípios no campo da tributação representam a própria estruturação sobre a qual o Estado se organiza, orientando toda a elaboração normativa e consequente configuração da matriz tributária. É neste sentido que o novo texto constitucional avança em relação aos anteriores ao explicitar os princípios que deveriam orientar toda a formatação do fenômeno tributário, bem como a relação existente entre sociedade e Estado. E, assim como já abordado quando tratamos das condicionantes à estruturação da matriz tributária, a partir da análise dos princípios elencados na Constituição Federal é possível identificar uma ideia do espírito democrático e comprometido com a realização de uma maior justiça social que se inaugurava em 1988.

Assim, ainda que determinados princípios já viessem previstos nas constituições anteriores (BALTHAZAR, 2005, p. 181), explicitamente ou não, sua leitura a partir de 1988 se mostra inovadora ao trazer como objetivo expresso do Estado o compromisso em promover uma sociedade justa e igualitária, não podendo se afastar, portanto, de tais ideais.

Desta forma, podemos inicialmente listar no texto constitucional os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade¹³⁰. Tais princípios são comumente tratados como um limite imposto ao Estado para que este possa exercer seu poder de tributar frente a sociedade, conferindo, portanto, segurança jurídica às relações travadas entre o poder público e o cidadão no que diz respeito à tributação, não podendo este ficar a mercê de qualquer discricionariedade daquele no tocante a tal exação (AMARO, 2010, p. 133 e ss). Assim, o

¹³⁰ CF, Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - (...)

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

Estado só poderia instituir tributos mediante lei em sentido formal, que fosse aprovada no exercício financeiro anterior da incidência e que não pudesse, portanto, retroagir a fatos pretéritos.

Todavia, ainda que tais princípios guardem necessária relação com o objetivo de garantir ao cidadão o conhecimento prévio das normas às quais está submetido, em um regime democrático eles representam muito mais do que uma limitação do poder de tributar. O fato que o Estado só pode exigir tributos a partir de uma lei previamente aprovada e que só possa atingir fatos futuros reflete que tal captação de recursos deixa de ser uma imposição do detentor único do poder político, que poderia dispor da propriedade sob seu domínio como bem entendesse (BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 2009, p. 404), e passa a fazer parte de um empreendimento coletivo, um processo democrático de escolha em que a própria sociedade definirá como o Estado irá se financiar.

Dessa forma, o fenômeno tributário na contemporaneidade surge enquanto fruto de uma confluência de fatores, o resultado de um jogo de forças que acaba por ser traduzido na própria imagem que a sociedade tem de si, suas concepções de justiça e do próprio papel do Estado na qual está inserida¹³¹.

O tributo é, com isso, fruto de uma escolha da coletividade, pois é por meio desse agir comunicativo que o Estado obtém a legitimação necessária para a instituição de tal cobrança¹³². É por meio desse procedimento democrático que a sociedade definirá qual fração dos resultados econômicos obtidos pelo particular pode o Estado recolher a título de tributação e qual a fração que deverá ficar para aquele enquanto sua propriedade (MURPHY, NAGEL, 2005, p. 101). A definição acerca do fenômeno tributário passa a ser assim fruto de uma opção eminentemente política de determinada comunidade naquele determinado espaço de tempo, pois cabe à sociedade definir, através de um debate público, como que se dará o

¹³¹ Segundo Valcir Gassen (2009, p. 03), “para que se possa compreender o sistema tributário vigente em uma determinada sociedade, há que se ter uma compreensão adequada (ou suficiente) acerca de como esta determinada sociedade se organiza em termos econômicos, jurídicos, culturais, políticos, sociais, etc, pois, caso contrário, o conhecimento elaborado acerca de um determinado sistema tributário padecerá dos limites intrínsecos à sua produção”.

¹³² Na atualidade, muito mais do que mera autorização da sociedade civil, o fenômeno tributário só existe como reflexo do próprio agir democrático da comunidade política, da própria atuação dos cidadãos na elaboração das leis às quais estão submetidos, em um verdadeiro processo de autolegislação, por meio do qual os membros daquela comunidade política possam se sentir como autores das leis que regem suas próprias vidas. Nas palavras de Habermas (1997, p. 54) “sem um respaldo religioso ou metafísico, o direito coercitivo, talhado conforme o comportamento legal, só consegue garantir sua força integradora se a totalidade dos destinatários singulares das normas jurídicas puder considerar-se autora racional dessas normas. Nesta medida, o direito moderno nutre-se de uma solidariedade concentrada no papel do cidadão que surge, em última instância, do agir comunicativo.”

financiamento da atividade estatal, ou seja, cabe a ela decidir quem pagará e como será paga a conta.

E, como é de se imaginar, em uma sociedade democrática, tal escolha não poderia ser tomada por ninguém mais, uma vez que esta opção política terá profunda repercussão em toda a estrutura social daquela comunidade, interferindo diretamente em diversos aspectos desta¹³³.

Outro princípio importante que veio expresso no texto constitucional remete à isonomia tributária, o qual prevê a vedação à instituição de tratamento distinto entre contribuintes que estejam em situação equivalente¹³⁴. Com tal norma, que não estava contemplada no texto anterior (OLIVEIRA, 1992, p. 120), a Constituição passa a proibir privilégios injustificáveis¹³⁵, ao mesmo tempo em que amplia a base de cálculo de seus tributos, evitando, de certo modo, a proliferação dos tratamentos especiais que marcaram as experiências pretéritas.

Contudo, é importante esclarecer que a busca por um tratamento isonômico só pode ser compreendido a partir de uma ideia de igualdade material, o que, no direito tributário, é representado por outro princípio orientador da estruturação de uma matriz tributária: o princípio da capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva, enquanto princípio tributário, não representa apenas um limitador da atividade fiscal, mas também opera, naquilo que defendemos, como um orientador básico de como a atuação estatal deve ser voltada para a realização de uma maior justiça social. Este princípio delimita como será apurada a possibilidade de arrecadação de cada contribuinte, permitindo que a instituição de tributos seja compatível com a capacidade econômica própria de cada cidadão. Determina-se, assim, que o contribuinte deva contribuir para a manutenção do Estado de acordo com seu poder econômico.

¹³³ Como, por exemplo, no financiamento de políticas públicas e na própria moralidade do Estado ser responsabilizado por implementá-las, na manutenção ou não de determinados serviços públicos, na regulação ou não pelo Estado de determinadas atividades econômicas, e por fim na própria configuração e tratamento legal daquilo que vem a ser considerado propriedade privada

¹³⁴ CF, Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos

¹³⁵ Segundo Fernando Facury Scaff (2008, p. 349), a afirmação de igualdade é a base da definição do próprio conceito de República, o qual, enquanto forma de governo, tem por característica um ideal de "combate aos privilégios, aos direitos de classe, hierarquia ou nobreza, às sinecuras de livre nomeação concedidas aos apaniguados do poder"

Tal norma vem prevista na atual Constituição Federal no artigo 145, parágrafo primeiro¹³⁶. Todavia, cabe aqui se fazer uma ressalva. Não podemos compartilhar a tese de que a orientação estabelecida em tal dispositivo constitucional limita a aplicação deste princípio apenas às hipóteses em que “for possível” sua observância. Enquanto Estado Social que se proclama, não pode o Brasil sequer cogitar instituir tributos sem plenamente atender à capacidade contributiva – muito embora não seja isso que observemos em nossa realidade constitucional. Tal preceito é corolário de qualquer comunidade política que preze por implementar uma sociedade justa e igualitária, uma vez que seria ilógico conceber uma tributação que retire do cidadão mais do que ele tem a oferecer.

O Estado só pode instituir tributos, portanto, onde houver manifestação de riqueza apta a proporcionar o pagamento de destes (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31). Onde não houver esse substrato, não haverá o que ser tributado, uma vez que tal princípio deve ser interpretado como orientador de todo o sistema fiscal de nossa nação.

Ainda enquanto limite imposto ao poder de tributar, temos a vedação à utilização da tributação que possua efeitos confiscatórios. Prescrita no art. 150, IV, esta norma jurídica delimita um lócus de legitimidade ao Estado para que este venha a estabelecer seus tributos.

A vedação ao confisco busca garantir, assim, um mínimo de disponibilidade de ativo financeiro do contribuinte, de modo que este continue produzindo e gerando riquezas, não apenas para sobrevivência da propriedade privada do cidadão, mas também para a do próprio Estado (CARRAZZA, 2012, p. 112 e ss). A ideia é permitir que o contribuinte seja livre para buscar com seu esforço próprio os meios pelos quais possa realizar seus objetivos individuais (DWORKIN, 2006, p. 102 e ss). Afinal, não faz parte dos ideais de um Estado Social e Democrático de Direito a visão de um Estado totalizante, que não confere aos indivíduos o mínimo de liberdade, formal ou material, para que possa desenvolver sua esfera privada da maneira que lhe aprouver.

É nesse sentido que é recorrente o entendimento de tributos confiscatórios como aqueles que “absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral” (BALEIRO, 2005, p. 564).

Assim, segundo a doutrina, o legislador não estaria autorizado a fixar o gravame tributário em um patamar excessivo, que, ainda que não atingisse a totalidade de sua base de incidência, representasse um quantum exorbitante. E é justamente neste ponto nebuloso que

¹³⁶ Art. 145, § 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.

surge a grande controvérsia em torno desta norma jurídica: até que ponto é legítimo ao Estado tributar e a partir de onde essa tributação pode ser considerada excessiva a ponto de se configurar a vedação constitucional? Como é de se imaginar, traçar tal linha limítrofe não é tarefa fácil¹³⁷.

Desse modo, acaba por ser nota característica no debate sobre esse tema a ausência de fixação de critérios objetivos para definição do que vem a ser o efeito confiscatório vedado pela Constituição e, conseqüentemente, qual seria o quantum legítimo a ser tributado. Com isso, a vedação ao confisco acaba se relacionando em sua concretização com diversos outros princípios tributários tão abertos quanto ele e que em nada contribuem para uma solução concreta, tais quais: capacidade contributiva, proteção à propriedade privada ou à livre iniciativa e proteção a um mínimo existencial. E ignora, de outro modo, um debate claro acerca de quem realmente financia a arrecadação de nosso país, deixando de analisar a regressividade da matriz tributária construída¹³⁸.

Por fim, outro importante princípio trazido pela Constituição de 1988 e que aqui merece nossa atenção é o princípio da transparência tributária. Tal enunciado normativo vem inicialmente previsto no parágrafo 5º do artigo 150 de nossa Constituição, o qual dispõe que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. Desta forma, tal comando normativo pretende criar mecanismos que permitam ao cidadão obter maiores informações acerca da carga tributária incidente nos bens e serviços consumidos, aproximando-se, portanto, de um princípio básico do direito das relações de consumo, que é o da necessidade de sempre se fornecer uma informação clara, correta, precisa e completa ao consumidor (AMARO, 2010, p 171).

Como abordado anteriormente, é bem certo que os tributos sobre o consumo acabam sendo repercutidos na cadeia produtiva e incorporados ao preço final dos bens e serviços, sem que os consumidores, contribuintes de fato do encargo fiscal, tenham noção da carga tributária

¹³⁷ Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 179-180) "O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdica de exigência tributária. A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo dizer-se que sua doutrina está ainda por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científico editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco tem esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica."

¹³⁸ Assim, antecipando brevemente o debate que será travado no próximo capítulo, é interessante articular até que ponto realmente não existe um caráter confiscatório na regressiva matriz tributária vigente em nosso país, na qual as pessoas com menor poder econômico destinam fatias significativas de sua renda familiar para pagamento de tributos.

embutida. Assim, essa tributação acaba anestesiando o indivíduo acerca do que é arrecadado ao se adquirir determinado produto, uma vez que o gravame fiscal acaba disfarçado em seu preço. Sob essa perspectiva, inclusive, é desde já importante ressaltar quão necessário é adotar medidas como a implementada pela Lei n. 12.741/12, a qual determina que as notas fiscais informem o valor dos impostos embutidos no preço de produtos ou serviços adquiridos pelo consumidor.

Todavia, não podemos reduzir o princípio da transparência fiscal à mera discriminação do montante do tributo. Muito embora tal inovação legislativa se mostre como um grande avanço, tal princípio representa muito mais que isso. Este preceito assume a função de fundamento do Estado Democrático de Direito, a partir do momento em que permite, por intermédio da obrigação dirigida ao ente estatal de legislar de maneira clara e precisa, a criação de uma consciência crítica por parte do contribuinte acerca do seu papel enquanto financiador do aparato estatal.

Busca-se, com isso, que a tributação seja clara de tal modo que qualquer um possa ter ciência da carga a qual está submetido e tenha condições de questionar o Estado em uma arena pública. Tal princípio é fruto justamente do fato de que não pretendemos viver em um Estado opressor e arbitrário. A tributação deve ser baseada, portanto, em uma justificação calcada em argumentos socialmente aceitáveis.

Dessa forma, o princípio da transparência fiscal representa a legitimação do próprio Estado por intermédio dos ideais democráticos e republicanos. Democráticos por permitir que todos tenham acesso ao conteúdo da norma jurídica tributária, a qual, como vimos, não pode se utilizar de subterfúgios que impeçam sua compreensão pelo cidadão comum. E republicanos por incutir neste mesmo cidadão um espírito de *res publica*, de cultivar o cuidado com a coisa pública, permitindo que os membros da comunidade política passem a controlar e exigir de seus representantes um compromisso para com toda a sociedade.

Esses são os princípios básicos a nortear a matriz tributária a partir de 1988. Embora as limitações ao poder de tributar não se restrinjam a tais normas, existindo ainda outros princípios, bem como diversas outras imunidades, a análise dos preceitos aqui expostos em conjunto com os objetivos propostos no artigo 3º da Constituição em 1988 permite verificar o espírito democrático e a busca pela justiça social proposta por este texto a orientar a estruturação do Estado brasileiro.

Todavia, em que pese a definição desse norte, as escolhas realizadas no campo da tributação a partir de então acabaram por manter uma estrutura regressiva, afastando-se das diretrizes que propõem a formatação de nossa matriz.

2.3.2 - O desenho constitucional e a distribuição das competências

Antes de adentrarmos na análise dos efeitos das escolhas empreendidas no campo da tributação em nosso país, devemos delimitar melhor a estrutura inaugurada com a Constituição de 1988 e a coordenação dos elementos basilares de nossa matriz tributária. Já deixamos antever que as opções empreendidas não alteraram substancialmente a essência da tributação, que acabou se mostrando altamente regressiva por se basear essencialmente em um modelo que onerava mais as camadas mais pobres de nossa sociedade. Todavia, no presente tópico analisaremos o desenho da matriz tributária previsto com a promulgação do novo texto constitucional, analisando a distribuição das competências entre os entes tributantes.

Neste novo cenário ocorria um rearranjo das interações existentes entre as diversas esferas da federação, conferindo, assim, uma maior autonomia aos estados e aos municípios em contraposição à realidade anterior, marcada pela centralização das decisões no regime autoritário do Governo Federal. Os entes subnacionais ganharam então maior destaque nas competências tributárias, atraindo para si um número maior e mais importante de tributos, ao mesmo tempo em que viram ampliados os repasses constitucionais em seu favor. Por outro lado, a União Federal acabou vendo seu fluxo de receitas diminuir, impactando assim no equilíbrio de suas contas e na sua capacidade de orientar o processo de desenvolvimento econômico do país (VARSANO et. al., 1998, p. 12).

Assim, diante de tal contexto político tendente à descentralização, a União ficou com a competência para instituir os impostos sobre importação e exportação, sobre renda e proventos de qualquer natureza, sobre operações financeiras, sobre a propriedade territorial rural, sobre produtos industrializados e sobre as grandes fortunas, além da possibilidade de instituir suas respectivas taxas e contribuições de melhoria, bem como empréstimos compulsórios e contribuições sociais¹³⁹.

A União manteve assim sua competência sobre a tributação da renda, ao mesmo tempo em que viu ampliar a sua competência de tributar o patrimônio ao lhe ser conferida, além da tributação sobre a propriedade rural, que já possuía, a possibilidade de instituir impostos sobre grande fortunas, tributo este que aguarda até hoje sua regulamentação mediante lei complementar. Por outro lado, viu diminuir suas receitas oriundas da tributação sobre o consumo enquanto base de incidência, tendo em vista que, ainda que mantivesse a tributação

¹³⁹ CF/88, Arts. 145; 148; 149; 153 e 154

sobre o comércio exterior, sobre produtos industrializados, operações financeiras e contribuições especiais de um modo geral, viu sua competência de instituir os impostos únicos sobre energia elétrica, comunicação, combustíveis, transportes e minerais ser transferida aos Estados, os quais incorporaram tais bases ao seu imposto sobre circulação de mercadorias.

Os Estados, por sua vez, além de terem alargadas as bases do ICM, que passou a ser chamado de ICMS, imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações, passaram a ter competência para instituir o imposto de transmissão *causa mortis* e doações; o imposto sobre veículos automotores¹⁴⁰; o adicional de imposto de renda, que restou extinto com a promulgação da EC nº 03/93. Estes entes também mantiveram a competência quanto a suas taxas e contribuições de melhoria.

Por fim, os municípios ficaram responsáveis pela instituição do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana; o imposto de transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis; imposto sobre serviços de qualquer natureza; e o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, este último também extinto mediante a promulgação da EC nº 03/93. Assim como os demais entes federados, aos municípios também foi prevista competência para instituição de taxas e contribuições de melhoria, bem como teve sua competência alargada com a EC nº 39/02 para poder instituir a contribuição para iluminação pública¹⁴¹.

Conforme exposto, tal cenário de descentralização de competências acabou por drenar recursos antes destinados ao poder central, o que restou agravado, ainda, pela instituição de um considerável sistema de partilhas de receitas. De acordo com a Constituição, para a União só seria destinado 53% do arrecadado com o imposto de renda e 43% do arrecadado com o imposto sobre produtos industrializados, sendo o restante da fatia destinado aos Estados e aos municípios¹⁴².

Assim, o Governo central observou uma queda considerável em sua participação na carga tributária, o que não foi acompanhada pela respectiva redistribuição dos encargos entre os entes federativos, criando sério desequilíbrio nas contas nacionais (OLIVEIRA, 1995, p. 188). A Constituição, portanto, criava uma série de novas incumbências, conferindo diversas

¹⁴⁰ CF/88, Arts. 145 e 155

¹⁴¹ CF/88, Arts. 145; 149-A e 156

¹⁴² CF/88, Arts. 157 e ss

garantias e direitos aos cidadãos, mas sem criar uma contrapartida que permitisse o financiamento de tais atividades¹⁴³.

Em resposta a tal rearranjo institucional a União então passou a priorizar os tributos cuja arrecadação não era compartilhada, dando especial ênfase às contribuições sociais, bem como à criação de novas figuras tributárias¹⁴⁴. Assim, já em 1988, a União instituiu, mediante a lei n. 7.689, a contribuição social sobre o lucro líquido, enquanto que em 1990 aumentava a alíquota do FINSOCIAL (atual COFINS), ampliava o campo de incidência do PIS e majorava a alíquota do IOF. Já em 1993, mediante a EC nº 03/93, criava-se o imposto provisório sobre movimentação financeira, tributo que, assim como PIS, COFINS e IOF, apresentava uma forte incidência cumulativa (BALTHAZAR, 2005, p. 184), prejudicando a eficiência econômica e a competitividade dos produtos nacionais frente aos seus concorrentes estrangeiros (BORDIN, LAGEMANN, 2006, p. 74).

Tais medidas persistiram durante toda a década de 1990, levando a um aumento expressivo da carga tributária, ainda quando a economia brasileira não acompanhava este ritmo. Exemplo de tal cenário pode ser observado com os sucessivos recordes observados na arrecadação em função de alterações legislativas, como a observada em 1998, com a Lei 9.718/98 que, além de alterar a alíquota da COFINS de 2% para 3%, incluiu em seu campo de incidência as empresas financeiras. O efeito dessa medida foi o aumento da receita dessa contribuição, que passou de R\$17,6 bilhões em 1998 para R\$30,8 bilhões em 1999 (aumento de mais de 1,0% do PIB), em um ano que o setor industrial apresentou uma retração de 1,6%, e o PIB cresceu tão somente 0,82% em relação ao ano anterior (BRASIL, 2000).

Ainda que o efeito cumulativo do PIS e da COFINS tenha sido objeto de revisão a partir de 2002, é imperioso destacar que tais contribuições ainda se encontram longe de serem considerados tributos sobre valor agregado (BELLUZZO et. al., 2006, p. 129). Isso se explica pelo fato de que as alterações inseridas no sistema ao invés de transformarem o tributo integralmente em não-cumulativo, restringiram tal forma de cálculo apenas a determinados seguimentos econômicos, fazendo coexistir, portanto, duas formas de apuração dos tributos. Essa coexistência de diferentes sistemas de apuração, aliada ao aumento das alíquotas do

¹⁴³ Ao descrever a época, Varsano (1998, p. 13) expõe que "A Assembléia Nacional Constituinte, a despeito da amplitude do debate que promoveu, ao fracionar a discussão do papel do Estado por quase todas as comissões -- enquanto em uma delas se desenhava, isoladamente, o sistema tributário --, criou um sistema de financiamento insuficiente para o tamanho do Estado implicitamente definido nas diversas comissões. Este, por sua vez, não se fundamentou em uma previsão realista da disponibilidade de recursos para o financiamento de suas ações. A situação de desequilíbrio orçamentário que já existia, ao invés de ser eliminada, consolidou-se".

¹⁴⁴ Esta constatação é comum a diversos pesquisadores que analisam o período, podendo ser encontrada em Varsano et. al. (1998), Oliveira (1995), Lagemann; BORDIN (2006), entre outros.

sistema não-cumulativo, que passou de 3% para 7,6%, e somadas às discordâncias quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento, fazem com que referidas contribuições se tornem extremamente complexas, onerando ainda mais os setores produtivos.

E, a o mesmo tempo em que se engessava o setor produtivo, tais alterações ampliavam a regressividade da estrutura fiscal, uma vez que por serem tributos indiretos, acabavam por repercutir na cadeia econômica como custos de produção, onerando, assim, o consumidor final (OLIVEIRA, 1995, p. 189). Estima-se que 60% do crescimento da carga tributária nesse período decorreu da ampliação da participação de referidas contribuições (BIASOTO Jr., 2006, p. 70). E ainda que as receitas de tais contribuições sejam constitucionalmente destinadas às políticas de seguridade social, o fato delas se originarem das camadas mais pobres da sociedade acaba apenas por diminuir os efeitos redistributivos desta política fiscal, uma vez que, ao final, são justamente as pessoas que menos têm que sofrem os encargos dessa majoração da carga tributária¹⁴⁵.

Esse período foi marcado ainda por diversas outras reformulações que auxiliaram no aumento da regressividade da matriz tributária, como a desoneração do lucro das empresas por meio da redução da alíquota do imposto de renda de pessoas jurídicas¹⁴⁶, a criação de tratamento favorecido aos lucros auferidos em razão de aplicações de capital, como juros sobre capital próprio¹⁴⁷ ou as isenções para lucros distribuídos¹⁴⁸.

Esse aumento da regressividade na arrecadação, por sua vez, veio acompanhado, no decorrer da década de 1990, por uma redução nos gastos públicos, fruto de uma política de austeridade que visava à criação de superávits para pagamento dos juros da dívida. Essas medidas, ainda que revistas nas últimas décadas, auxiliaram o aprofundamento da desigualdade social em nosso país, afastando por completo o Brasil dos objetivos elencados em sua Constituição, transformando a matriz tributária brasileira, não só em um obstáculo para o desenvolvimento econômico do país, como constantemente divulgado, mas também em um forte instrumento concentrador de riquezas (OLIVEIRA, 2009, p. 238).

Todavia, não nos cumpre analisar neste momento o papel contraditório exercido pela tributação em nosso país. Ainda que tenhamos apresentado no decorrer do presente capítulo a construção histórica de nossa matriz tributária, analisando as escolhas empreendidas em torno de seus elementos estruturantes, deixaremos para analisar os efeitos da regressividade no

¹⁴⁵ Neste sentido, conferir Derzi (2014), Salvador (2012)

¹⁴⁶ Art. 3º da Lei 9.249/95

¹⁴⁷ Art. 9º da Lei 9.249/95

¹⁴⁸ Art. 10 da Lei 9.249/95

próximo capítulo, quando nos determos na atual distribuição das riquezas de nossa nação e no papel da tributação perante a desigualdade social existente no Brasil.

Capítulo 3 - Sociedade, tributação e desigualdade: a regressividade da matriz tributária

Como já visto, a análise da matriz tributária de um país envolve o estudo de uma série de escolhas que são tomadas por aquela sociedade para estruturar a atividade fiscal a ser desenvolvida, e, conseqüentemente, o próprio papel que o Estado deva desempenhar. Tais escolhas, ainda que condicionadas a diversos fatores, como os sistemas impositivos já vigentes, os modelos teóricos desenvolvidos nos projetos reformistas e a própria realidade subjacente, tendem a refletir uma concepção moral daquela própria sociedade. Ao escolher as bases econômicas de incidência, entre renda, patrimônio e consumo, ou ao definir qual o fim a que se propõe determinada norma tributária (se alocativa, distributiva ou estabilizadora), a comunidade política nos transmite uma clara mensagem acerca de quem arcará com o encargo da tributação e quem se beneficiará dos resultados obtidos em razão desse processo cumulativo.

Assim, ao mesmo tempo em que se volta para o passado, por meio de seus determinantes históricos, as escolhas na tributação são um reflexo da atual conjuntura de forças políticas existentes naquela sociedade e que estabelecem um pacto que definirá a atuação estatal, abrindo-se, portanto, para as possibilidades do futuro. Pois, é a partir da análise de como se dá a distribuição de ônus e resultados em um determinado país que é possível analisar os compromissos de sua sociedade com a promoção de uma maior justiça social, ou, então, com a manutenção de um *status quo* social já predeterminado.

Sob esta perspectiva, de saber como foram ordenados os elementos que compõem a estrutura tributária brasileira, o capítulo anterior abordou a evolução¹⁴⁹ da matriz, bem como os fatores que condicionaram tais escolhas.

Observarmos que o atual modelo foi estruturado a partir da década de 1960, quando a elaboração da matriz tributária foi atrelada pela primeira vez a um projeto desenvolvimentista coordenado pelo Poder Central e a maior parte das figuras tributárias foram criadas. Vimos que tal projeto de concentração de recursos, juntamente com o ineditismo da instrumentalização da tributação, foi uma das engrenagens necessárias para os resultados econômicos naquela época.

¹⁴⁹ E aqui é importante esclarecer que se faz uso do termo "evolução" apenas para representar a sucessão de fatos que levaram a atual matriz tributária, não se fazendo necessariamente um juízo de valor para comparar as diferentes experiências.

Por outro lado, a matriz tributária de então contribuiu para o aprofundamento das desigualdades sociais já existentes, colaborando para que o Brasil se tornasse um dos países com a pior distribuição de renda do mundo ao final do regime militar¹⁵⁰.

Pudemos observar ainda que, mesmo com a promulgação da Constituição de 1988, tal cenário não foi alterado. A matriz tributária surgida a partir do novo texto constitucional, ainda que fundada em princípios democráticos de justiça social e erradicação da pobreza, foi instrumentalizada neste momento para atender a uma política de ajuste fiscal, onde o Estado endividado deveria cumprir metas de arrecadação, bem como cortar seus gastos para cumprir com suas obrigações. Tais ajustes, mais uma vez, distanciaram a tributação de qualquer compromisso com os ideais que fundavam o Estado brasileiro, passando ao largo de qualquer debate em torno de uma melhor distribuição deste ônus.

Com isso, surge a necessidade de rediscutirmos o papel da tributação em nossos dias, bem como os efeitos que ela causa em nossa sociedade por meio da redistribuição dos resultados obtidos pelos particulares. O debate, assim, deve ser feito a partir da realidade social sobre a qual a matriz tributária incide. Deve-se discutir se as escolhas para definir a distribuição do ônus tributário, além de atenderem critérios de eficiência, também atendem requisitos de equidade. Deste modo, a partir dos elementos estruturantes trazidos nos capítulos antecedentes, o presente capítulo analisará o comportamento regressivo de nossa matriz tributária, bem como os efeitos que essa constatação traz para a nossa sociedade.

Para tanto, analisaremos a desigual distribuição de renda em nosso país e como a matriz brasileira se porta diante de tal cenário. Iniciaremos o capítulo discorrendo sobre a realidade social de nosso país e como se distribui a renda atualmente entre as diversas camadas de nossa sociedade. Analisaremos, então, os principais motivos para classificarmos tal estrutura como regressiva, observando tal promoção de desigualdades tanto sob uma perspectiva objetiva, de distribuição da carga fiscal seletivamente entre as camadas da sociedade, quanto sob uma perspectiva subjetiva, onde o senso comum construído em torno da tributação leva a uma camuflagem dos verdadeiros resultados produzidos por essa estrutura, qual seja o agravamento da desigualdade social.

¹⁵⁰ É emblemática a constatação de que em 1988 o Coeficiente de Gini de nosso país atingia a marca de 0,616. Dados extraídos de < <http://www.ipeadata.gov.br/> > acessado em 01.fev.2015.

3.1 - A realidade e a desigualdade social brasileira

Em 1974, Edmar Bacha publicou um artigo no jornal *Opinião* com o objetivo de questionar os métodos empregados até então para medição do crescimento do Produto Interno Bruto brasileiro. Segundo ele, o método utilizado não explicitava os critérios valorativos adotados para ponderar as variáveis calculadas e acabava, assim, por não fornecer qualquer referencial para os dados então apresentados. Este artigo se intitulava "O economista e o rei da Belíndia: uma fábula para tecnocratas", e se passava em um país fictício, que recebera seu nome em função da "estranha unidade dialética de contrários" originada da colonização do reino, na qual "povos trazidos das Índias produziam admiradas essências aromáticas que eram vendidas em mercados externos por comerciantes de origem belga" (BACHA, 2012, p. 33).

Bacha reconhece que não é propriamente o autor de tal expressão e que muito menos objetivava com seu artigo destacar o abismo social que separa o Brasil (BACHA, 2012, p. 11). Mas foi através desta fábula que o termo Belíndia entrou para a história como importante representação da desigualdade social existente no nosso país, que reunia características de um país desenvolvido como a Bélgica, ao mesmo tempo em que apresentava índices de desenvolvimento humano comparáveis a Índia.

Este cenário de desigualdades, como sabemos, ainda permanece. Muito embora tal termo tenha sido cunhado há mais de 40 anos, é possível perceber que no Brasil de hoje ainda perduram certas características que levaram este caricato apelido a ganhar tanta repercussão. Sabemos que já não vivemos sob o julgo de um regime autoritário como antes. Também é de conhecimento comum que nas últimas décadas temos enfrentado, e vencido, alguns dos sérios problemas sociais que assolam nosso país, como a fome e a extrema pobreza¹⁵¹. Entretanto, infelizmente, ainda é cedo para afirmarmos que o Brasil deixou de ser um país de contrastes.

Desse modo, é importante termos em mente a realidade de nosso país, para que possamos verificar a própria efetividade da atuação de nosso Estado, em todos os sentidos, seja por meio da análise das políticas públicas empenhadas, seja pela própria avaliação da estrutura tributária vigente. Não é possível entender o fenômeno tributário sem compreender a sociedade responsável por dar sustentação a essa estrutura, caso contrário, corremos risco de retirar recursos de estratos da população que nada possuem, ao mesmo tempo em que deixamos certas fontes passíveis de serem chamadas a contribuir de fora do bolo. É somente a partir da análise da realidade social de um país que podemos compreender melhor sua

¹⁵¹ Para maiores informações, recomendamos a leitura de FAO (2014)

tributação e os possíveis ajustes a serem feitos, não sendo, assim, leviana a afirmação que fizemos nesse trabalho de que tal realidade se apresenta como condicionante da própria ideia de matriz tributária.

Todavia, ainda que os aspectos sociais sejam uma condicionante da estrutura tributária, os efeitos da incidência em nossa sociedade parecem ser ignorados pelos responsáveis pela elaboração das políticas, bem como por aqueles responsáveis pela aplicação das normas tributárias. Exemplo de tal constatação pode ser extraído de uma singela análise dos programas de governo dos principais candidatos à Presidência da República, que ao proporem alterações à matriz tributária brasileira, quase nada trouxeram a respeito do impacto de suas medidas na realidade social.

Ainda que todos tenham abordado a questão da reforma tributária, sempre em voga no debate político em nosso país, pouco disseram a respeito do impacto da tributação nos diferentes estratos de nossa sociedade. E as poucas linhas destinadas à regressividade da estrutura, em nada traziam a respeito de como a tributação pode ser utilizada como instrumento de uma melhor distribuição de recursos para a população. A preocupação com uma maior justiça social, essa sim presente em todos os programas, parecia ignorar o enorme potencial da matriz tributária para promoção de tal meta¹⁵².

¹⁵² A título exemplificativo, basta analisarmos as propostas dos três principais candidatos à Presidência nas eleições de 2014. Muito embora tenhamos consciência de que outros candidatos tenham abordado o tema de maneira mais próxima à realidade social de nosso país, selecionamos os três primeiros candidatos por entender que suas propostas pautaram o debate em torno da tributação. Nesse sentido, Aécio Neves, candidato do PSDB, sintetiza suas propostas para reforma tributária com a seguinte colocação: "O compromisso do PSDB é encaminhar no primeiro semestre do novo governo uma proposta de reforma tributária com base nos seguintes princípios: (i) reduzir o número de impostos e contribuições, (ii) aperfeiçoar a técnica da não cumulatividade para os tributos federais; (iii) agilizar o aproveitamento dos saldos credores acumulados, especialmente por exportadores e investidores; (iv) instituir o cadastro fiscal único; e (v) implementar um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) nacional. Esses compromissos serão detalhados nas propostas seguintes." <<http://campanha2014.aecioneves.com.br/downloads/plano-de-governo/desenvolvimento-economico.pdf>> acessado em 05.dez.2014. Da análise de tais propostas resta clara a ausência de qualquer perspectiva de se valer da matriz tributária em sua perspectiva distributiva, uma vez que este tema sequer é abordado em sua proposta de governo.

Já Marina Silva, do PSB, ainda que aborde a necessidade de se combater a regressividade de nossa matriz tributária, ao se debruçar sobre o assunto nada diz acerca do que seria essa estrutura regressiva e quais os efeitos causados por ela na má distribuição de renda existente em nosso país. Ao invés, ela aborda a questão sobre a perspectiva de redução da eficiência alocativa causada pela alta incidência indireta, aparentemente ignorando a equidade em suas propostas de reforma: "Elevar a progressividade dos tributos, reduzindo a participação dos impostos indiretos e dos que incidem sobre o faturamento das empresas, também é princípio fundamental para a reforma tributária, sem o qual não se pode tornar o sistema tributário mais eficiente, reduzindo as distorções de preços que ele pode gerar e a consequente má alocação de recursos." Essa tônica se mantém nas demais propostas, entre as quais destaca o compromisso com a não-elevação da carga e com a justiça; redução dos impostos sobre faturamento de empresas; desoneração de investimentos; desarme da guerra fiscal. <[http://campanha.marinasilva.org.br/programa/#!/>](http://campanha.marinasilva.org.br/programa/#!/) em 05.dez.2014.

Por fim, em seu programa, Dilma Rousseff destaca as desonerações empreendidas por seu governo, como na cesta básica e na tributação sobre a folha de salários. Entretanto, estas mudanças são apresentadas quando da

Outro exemplo deste cenário se dá a partir da leitura da carta encaminhada pela Ordem dos Advogados do Brasil a esses mesmos candidatos, na qual elenca sugestões de mudanças na estrutura fiscal¹⁵³. Intitulada como "Carta dos Contribuintes", ainda que tenha abordado a inequidade de nossa matriz, tal documento deu pouca atenção às medidas necessárias para reverter esta situação, se importando mais em discorrer acerca da urgência em se imprimir maior eficiência e racionalidade à estrutura e trazendo diversas sugestões para uma reforma tributária em tal ponto. Assim, tais propostas se mostram mais próximas a um projeto de crescimento econômico do que a um debate político de promoção de justiça social.

Como tantas outras vezes, a balança do debate pendeu para o lado da eficiência, pouco considerando os aspectos de nossa realidade social. Entretanto, que realidade social é essa?

O Brasil pois hoje aproximadamente 202 milhões de habitantes. Sua população está distribuída desequilibradamente por um território de 8 milhões de km². Seu desempenho econômico, mesmo passando por um período de baixo crescimento, atualmente ocupa a sétima posição no ranking do Banco Mundial, com PIB estimado em 2.246 trilhões de dólares para o ano de 2013¹⁵⁴.

O país possui, portanto, uma economia robusta, mas que tem demonstrado certa dificuldade em solucionar problemas históricos de sua sociedade, que se mostra extremamente segregada, com a grande maioria de sua população não desfrutando de todo esse progresso em sua plenitude, ao mesmo tempo que uma pequena minoria continua a absorver a maior parte de seu crescimento econômico.

Ainda que nas últimas décadas tenhamos observado uma melhoria em tais índices, com um melhor direcionamento do gasto público, o Brasil ainda se mostra extremamente desigual, face essa que, ao que parece, permanece muitas vezes oculta em discursos que pregam uma unidade nacional que não existe na prática.

análise das mudanças em prol de uma maior competitividade do setor produtivo brasileiro. Ou seja, mais uma vez analisando a questão sob a ótica da eficiência tributária, sem contextualizar a matriz tributária enquanto instrumento político de distribuição de recursos. Essa perspectiva é reforçada pelas próprias propostas trazidas pela então candidata, quando, sem trazer um projeto claro de como se dará o enfrentamento dos problemas causados pela tributação, se compromete apenas com a simplificação e desburocratização do sistema impositivo. < <https://programadegoverno.dilma.com.br/wp-content/uploads/2014/07/Programa-de-Governo-Dilma-2014-RGB1.pdf>> acessado em 05.dez.2014

Para uma análise das propostas dos demais candidatos, < <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2014-09/confira-proposta-de-cada-candidato-para-area-tributaria>> acessado em 05.dez.2014

¹⁵³ Documento disponível em < <http://www.oab.org.br/noticia/27550/oab-envia-carta-do-contribuinte-brasileiro-aos-presidenciais>> acessado em 06.dez.2014

¹⁵⁴ Dados retirados de <<http://www.worldbank.org/pt/country/brazil>> acessado em 01.jan.2015

Segundo relatório apresentado pela ONU, em 2013, o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH)¹⁵⁵ do Brasil era de 0,744. Todavia, ainda que tal índice nos coloque em um patamar de nação com desenvolvimento elevado, de acordo com este mesmo relatório fomos a décima terceira nação mais desigual em termos de distribuição de renda, apresentando um Índice de Gini¹⁵⁶ médio de 0,547 entre 2003 e 2012 (ONU, 2014, p. 175). Tal estágio de desequilíbrio na distribuição de renda acaba colocando o Brasil em um patamar próximo ao de países de escalões inferiores, classificados por terem desenvolvimento humano médio ou baixo, jogando por terra boa parte dos avanços que o país vem obtendo.

Ainda que esse índice venha apresentando uma tendência de queda e hoje se encontre em um patamar inferior em relação ao apresentado pelo relatório da ONU, a desigualdade de renda em nosso país é elevada e muitas vezes negligenciada, principalmente quando vamos analisar o fenômeno da tributação e a distribuição de seu ônus. Deste modo, torna-se necessário compreender tal aspecto da realidade social brasileira, visualizando como se dá a distribuição dos resultados em nosso país, para, aí sim, dimensionar a desigualdade social como objeto de políticas públicas que visem combatê-la.

Com isso, segundo a última Síntese dos Indicadores Sociais elaborada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), divulgada em 2014, o Índice de Gini para a distribuição do rendimento mensal das pessoas de 15 anos ou mais, com rendimentos, no ano de 2013, era de 0,501. Este índice, segundo o mesmo levantamento, representaria uma sensível queda na medição da desigualdade da distribuição de renda do país, acompanhando a tendência que vem ocorrendo na última década, conforme se observa da tabela extraída de referido relatório:

| Ano | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Índice | 0,555 | 0,548 | 0,544 | 0,531 | 0,526 | 0,521 | 0,506 | 0,505 | 0,501 |

Elaboração própria. Fonte: IBGE, SIS2014 com base na PNAD 2004/2013

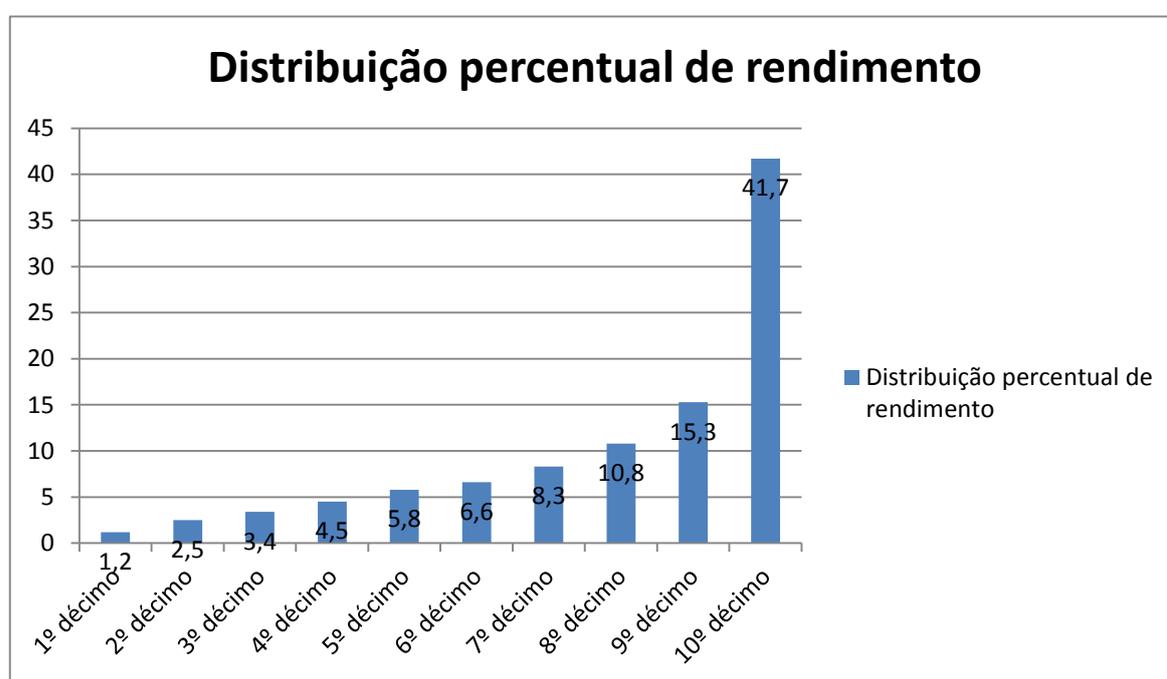
É interessante notar, contudo, que o estudo desconsidera os indivíduos sem rendimentos, declarados ou não. Caso tivesse considerado, é provável que o coeficiente se

¹⁵⁵ Tal índice mede o progresso a longo prazo de três fatores tidos por básicos para o desenvolvimento humano: renda, educação e saúde. <http://www.pnud.org.br/IDH/DH.aspx> acessado em 01.jan.2015

¹⁵⁶ O Índice de Gini, ou Coeficiente de Gini, mede o grau de desigualdade na distribuição de determinado fator entre os indivíduos de certo universo amostral. No decorrer do trabalho, usaremos tal índice para analisar a distribuição de diversos elementos entre os membros da sociedade brasileira. Seu valor pode variar teoricamente desde 0, quando não há desigualdade, até 1, quando a desigualdade atinge seu máximo e apenas um indivíduo detém toda elemento em análise.

mostrasse maior, tendo em vista a maior desigualdade que se apresentaria entre o estrato mais rico e o mais pobre da população, ainda que provavelmente também fosse possível verificar uma queda no levantamento histórico de tal índice¹⁵⁷.

Ainda segundo o relatório referente ao ano de 2013, foi observada uma pequena queda na renda auferida pelos 20% mais ricos da população brasileira, ao mesmo tempo em que ocorreu uma maior redistribuição entre os 80% mais pobres (IBGE, 2014, p. 153). Assim, segundo tal estimativa, a apropriação da renda para referido ano foi distribuída conforme o gráfico.



Dados extraídos de IBGE, SIS2014 Fonte: PNAD2013

Segundo os dados oficiais, portanto, é possível observar que apenas os dois últimos decimos da população brasileira apropriaram-se de mais da metade (57%) da renda produzida no Brasil no ano de 2013, o que demonstra que, mesmo que a desigualdade venha caindo, ela

¹⁵⁷ A título exemplificativo, o IPEAData traz para o mesmo período o seguinte rol, bem superior ao apresentado pelo IBGE:

| Ano | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Índice | 0,572 | 0,570 | 0,563 | 0,556 | 0,546 | 0,543 | 0,531 | 0,530 | 0,527 |

Tais valores são corroborados pelo Banco Mundial. Todavia, não há qualquer menção expressa sobre a forma de cálculo que justifique tais índices, muito embora a fonte de dados seja a mesma apresentada pelo IBGE.

não conseguiu ainda alterar a estrutura de concentração de renda existente em nosso país, uma vez que a maior parte do crescimento econômico acaba sendo historicamente absorvido pelo topo da pirâmide social brasileira¹⁵⁸. Desta forma, ainda que o Estado brasileiro tenha se comprometido com um projeto de promoção de justiça social, através de uma melhoria do gasto público, é fácil perceber que o décimo mais rico vem se mantendo como o principal destino do que é produzido pelo país, o que, como já pudemos antever e abordaremos com maior profundidade ao final deste trabalho, guarda uma relação próxima com à própria estruturação regressiva da matriz tributária brasileira.

É possível que a essa altura já se argumente que eventualmente o décimo mais rico da pirâmide social de um país não seja composto pelas mesmas pessoas, ou famílias, em um certo período. Em razão da mobilidade social ocasionada pela própria estrutura capitalista, seria possível ascender ou descender socialmente, a partir dos retornos auferidos pelo seu trabalho. Entretanto, tal crítica, como veremos adiante, vem perdendo espaço diante da comprovação de que uma profunda concentração de riquezas acaba se mostrando disfuncional em diversos sentidos, o que incluiria um prejuízo na mobilidade social, tendo em vista que certas estruturas montadas, como o alto retorno do capital investido ou o regime jurídico-tributário conferido às heranças, tendem a perpetuar esse processo de concentração, ou ao menos, retardar qualquer tendência a uma maior redistribuição.

E se uma profunda concentração de renda pode produzir efeitos deletérios para a sociedade onde ela se apresenta, o cenário no Brasil pode ser ainda mais grave. É possível que a distribuição de renda em nosso país seja mais desigual do que a apresentada pelos dados oficiais obtidos pelas Pesquisas Nacionais por Amostra de Domicílios, uma vez que essas não se mostram apuradas o suficiente para medir a renda do topo da pirâmide social.

Por meio de dados obtidos diretamente das declarações de Imposto de Renda de Pessoas Físicas, Medeiros et. al. (2014a) conseguem demonstrar que a concentração de renda se mostra muito mais estável do que aparenta nas pesquisas oficiais. A razão de ser de tal divergência se deve ao fato de que pesquisas realizadas por entrevista não conseguiriam medir parte importante da renda do décimo mais rico da população (MEDEIROS, SOUZA,

¹⁵⁸ Ainda a título exemplificativo, e para representar a realidade das coisas, o IPEADData fornece para o período de 2003/2013 a seguinte porcentagem da renda auferida pelo 10º décimo da população brasileira

| Ano | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2011 | 2012 | 2013 |
|-----|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 10º | 46,20 | 45,33 | 45,33 | 44,75 | 43,85 | 43,06 | 42,74 | 41,81 | 41,90 | 41,55 |

(Dados extraídos de IPEADData)

Ou seja, o crescimento econômico da última década foi em sua maior parte absorvido pelos 10% mais ricos da população brasileira, o que acaba perpetuando um ciclo vicioso de concentração de renda.

CASTRO, 2014a, p. 6), renda esta que, por outro lado, deve necessariamente ser declarada quando do ajuste anual do imposto de renda de pessoas físicas.

Todavia, quando passamos a analisar a base da pirâmide, a situação se inverteria. Tendo em vista que boa parte da população dos estratos com menos recursos possuem rendimentos abaixo da faixa de isenção e, portanto, não precisariam declarar, ao examinar essa parcela considerável da população brasileira, seria mais aconselhável adotar os resultados das pesquisas oficiais (MEDEIROS, SOUZA, CASTRO, 2014a, p. 8). Assim, os pesquisadores utilizaram os dados das PNAD para medir a renda dos 90% inferiores da população para, a partir de tal ponto, auferir a renda dos 10% localizados no topo com os dados tributários (MEDEIROS, SOUZA, CASTRO, 2014a, p. 8).

A partir de tal combinação de dados, os pesquisadores conseguiram chegar à interessante conclusão de que o nível de desigualdade no Brasil, auferido pelo índice de Gini, não só permaneceu estável na última década, bem como seria muito superior ao oficialmente divulgado. Segundo o estudo, o 0,1% mais rico da população foi responsável, em média, por aproximadamente 11% de toda a renda produzida no período analisado. Tal tendência de concentração é ainda observada nas outras parcelas do topo da pirâmide brasileira, com o 1% da população sendo responsável por 25% e os 5% da população, por 44% da renda ((MEDEIROS, SOUZA, CASTRO, 2014b, p. 13). No outro extremo da pirâmide, os 90% mais pobres, a gigantesca maioria da população nacional, recebeu tão somente algo em cerca de 40% da renda total produzida (MEDEIROS, SOUZA, CASTRO, 2014a, p. 11). Ou seja, de uma população de 140 milhões de adultos, faixa etária utilizada como referência para a pesquisa, 126 milhões acabaram por dividir menos da metade de toda a renda no Brasil.

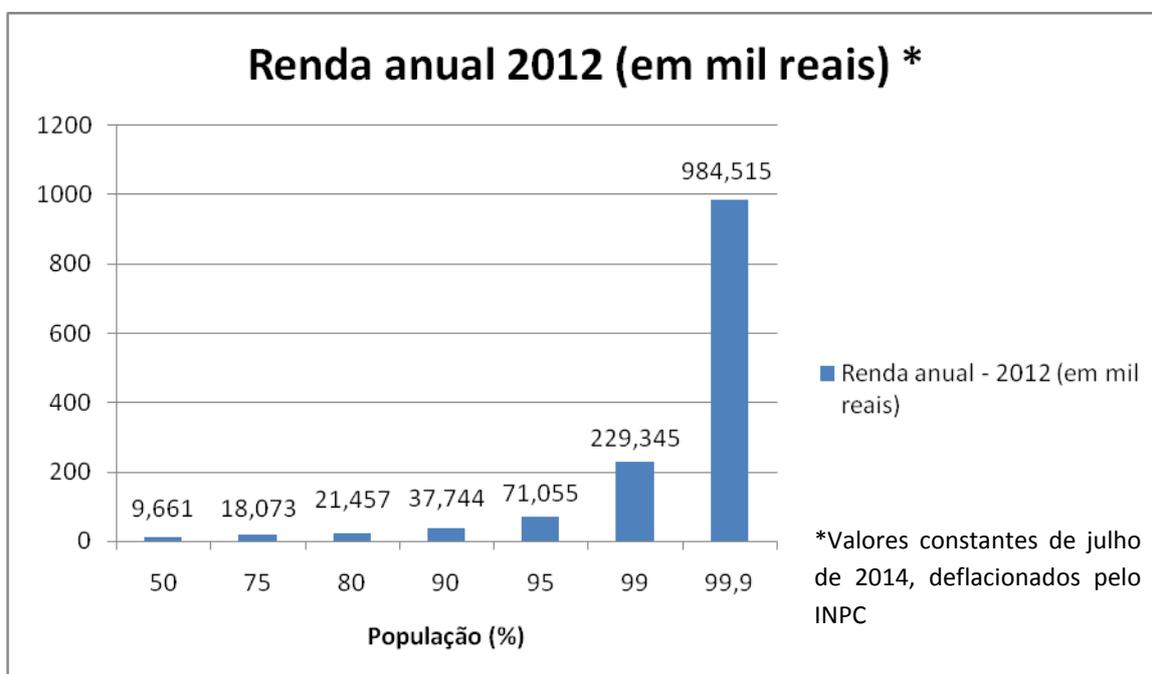
Tais dados, muito superiores aos apresentados nas pesquisas oficiais, as quais trazem uma apropriação de "apenas" 41% da renda para o último décimo da pirâmide social, acabam por impactar diretamente no próprio cálculo do coeficiente do Gini. Segundo os pesquisadores (MEDEIROS, SOUZA, CASTRO, 2014a, p. 9), para os anos de 2006, 2009 e 2012, este índice alcançaria, respectivamente, os valores de 0,696, 0,698, e 0,690, muito superiores, portanto, às medições feitas exclusivamente com os dados da PNAD para o mesmo período.

Esse grau de desigualdade, por sua vez, ganha um destaque especial quando analisamos na literatura internacional a abordagem que é conferida a níveis de concentração inferiores aos nossos. Um exemplo é trazido por Piketty (2014, p. 244), que, ao analisar a concentração de renda em diferentes realidades históricas, classifica como sendo uma

desigualdade muito acentuada a realidade que os Estados Unidos deverá enfrentar em 2030 – caso não altere os rumos atuais.

Essa realidade possível colocada por Piketty prevê, para a década futura em questão, um Índice de Gini de "apenas" 0,58, onde os 10% mais ricos concentrariam 60% da riqueza daquela nação. Tal análise demonstra o quão séria é a situação brasileira, uma vez que a alarmante situação hipotética apresentada por Piketty é bem próxima da realidade atual em nosso país.

Ainda seguindo na análise da distribuição da renda e investigação do topo da pirâmide social brasileira, Medeiros, Souza e Castro avaliaram o piso das rendas anuais de cada faixa da população:



Dados extraídos de MEDEIROS, SOUZA, CASTRO, 2014a, p. 16

Assim, para o ano de 2012, metade da população adulta brasileira auferiu uma renda mensal inferior a faixa de R\$ 750,00, ou algo um pouco superior a um salário mínimo¹⁵⁹. Para pertencer aos 10% mais ricos da população, o rendimento mensal médio deveria ser superior a R\$ 2.903,00, ou 4 salários mínimos. Ou seja, não falamos aqui de grandes fortunas ou salários exorbitantes, tendo em vista que 90% da população adulta brasileira auferiu renda de até 4 salários mínimos no ano de 2012. O grande salto, como é possível observar em tal gráfico, se

159 Na época o salário mínimo era de R\$ 622,00, o que, corrigido pelo INPC para valores de julho de 2014, corresponderia à R\$724,64.

dá a partir dos 5%, 1% e 0,1% da população, que tem sua renda expandida exponencialmente e passam a concentrar a maior parte da renda apropriada pelas famílias do país.

Este cenário de desigualdade na renda, por sua vez, é apenas mais uma faceta da incrível desigualdade social que ainda persiste em nosso país. Quando alteramos a variável envolvida na análise de concentrações, substituindo a renda pelo patrimônio, observamos uma tendência centralizadora ainda maior dos recursos existentes no Brasil.

Segundo o último Censo Agropecuário, realizado pelo IBGE em 2006, o coeficiente de Gini para distribuição das propriedades agrárias do país registrava um valor de 0,854. Comparado aos dados fornecidos pelos censos anteriores, este último anota uma estabilidade em tal índice, que em 1995/1996 atingiu 0,856 - enquanto que em 1985 registrava 0,857¹⁶⁰ - demonstrando uma tendência do Brasil em estruturar sua produção agropecuária em um modelo latifundiário.

De acordo com dados da pesquisa, enquanto os estabelecimentos rurais de menos de 10 ha correspondem a menos de 2,7% da área total ocupada pelos estabelecimentos rurais (nos três últimos Censos realizados), a área destinada aos estabelecimentos de mais de 1.000 ha acumula mais de 43,0% da área total durante o período. Já quando passamos a analisar o número de imóveis rurais, a situação se inverte e os estabelecimentos de menos de 10 ha passam a concentrar um percentual acima de 47,0%, enquanto os estabelecimentos de mais de 1.000 ha correspondem, respectivamente, a 0,87%, 1,02% e 0,91% do número total de propriedades agropecuárias nos anos analisados (IBGE, 2009, p. 110). Ou seja, a estrutura fundiária, assim como a renda, é caracterizada por um número reduzido de propriedades que concentram a maior parte da terra.

Essa desigualdade na distribuição de riquezas pode ser constatada ainda em outros estudos que analisam a concentração de patrimônio no Brasil. Ainda que as fontes de dados sejam limitadas, Castro (2014), ao analisar as declarações de bens de declarantes de Imposto de Renda de Pessoas Físicas, e Calixtre (2014), ao analisar as declarações de bens dos candidatos a prefeito e vereador nas eleições de 2012, chegam a conclusões similares de que a desigualdade de estoque (patrimônio) é muito superior à de fluxo (renda).

Assim, seja pela análise patrimonial, seja por meio da compreensão da apropriação da renda produzida, o retrato que da realidade social brasileira apresentado é bem claro. Somos uma nação marcada por uma cisão histórica, na qual a grande massa de sua população

¹⁶⁰ Dados extraídos de http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/indice_de_gini.shtm Acessado em 11.jan.2015

apresenta uma baixa renda, com padrões de vida limitados, enquanto que uma pequena minoria concentra a maior parte da riqueza produzida no país, ostentando um estilo de vida digno de países desenvolvidos.

O risco que essa desigualdade traz para nossa sociedade é evidente, uma vez que tais níveis alarmantes se mostram completamente disfuncionais, interferindo diretamente tanto em índices sensíveis de medição da qualidade de vida de nossa população, quanto na própria compreensão de Estado democrático que pretendemos possuir¹⁶¹. Isto porque, se de um lado, os níveis de desigualdade de uma nação podem ser os responsáveis pelos resultados negativos quanto às taxas de mortalidade, obesidade, gravidez precoce, educação, homicídios, hostilidade social, população encarcerada, consumo de drogas e baixa mobilidade social de uma sociedade (WILKINSON, PICKETT, 2007), de outro é possível ver que tanto o Estado de Direito, quanto a concepção existente de democracia são colocados em cheque diante do risco de ser cooptado pelo topo da pirâmide social¹⁶².

Conforme constatado por Marcelo Neves (1994), uma excessiva desigualdade pode colocar em xeque a própria concepção de cidadania, enquanto integração jurídica igualitária, na medida em que proporciona a criação de duas formas distintas de relacionamento com o sistema jurídico de um determinado país.

Para o autor, de um lado teríamos os subintegrados, que seriam aqueles grupos sociais marginalizados, que não teriam acesso aos benefícios do ordenamento jurídico, muito embora permaneçam submetidos aos deveres e prescrições das normas estatais. Nestes termos, tal parcela, majoritária, da população não estaria excluída do sistema jurídico em si, uma vez que

embora lhes faltem as condições reais de exercer os direitos fundamentais constitucionalmente declarados, não estão liberados dos deveres e responsabilidades impostas pelo aparelho coercitivo estatal, submetendo-se radicalmente às suas estruturas punitivas. Os direitos fundamentais não desempenham qualquer papel relevante no horizonte do agir e vivenciar, sequer quanto à identificação de sentido das respectivas normas constitucionais. Para os subintegrados, os dispositivos constitucionais têm relevância quase exclusivamente em seus efeitos restritivos de liberdades. E isso vale para o sistema jurídico como um todo: os membros das camadas populares "marginalizadas" (a maioria da população) são integrados ao

¹⁶¹ De acordo com Stiglitz (2013, p. 258), ao analisar a inequidade norte-americana, "the laws and the regulations, and how they are implemented and enforced, reflect the interests of the top layer of society more than those of the people in middle and at the bottom. Growing inequality, combined with a flawed system of campaign finance, risks turning America's legal system into a travesty of justice. Some may still call it the 'rule of law', but today's America the proud claim of 'justice for all' is being replaced by the more modest claim of 'justice for those who can afford it.' And the number of people who can afford it is rapidly diminishing".

¹⁶² Esta análise pode ser extraída da própria leitura do capítulo anterior, no qual vimos a estruturação de uma política de concentração de recursos segundo interesses de grupos específicos de nossa sociedade. Para uma análise específica do tema, sugerimos a leitura de STIGLITZ (2013).

sistema, em regra, como devedores, indiciados, denunciados, réus, condenados, etc., não como detentores de direitos, credores ou autores. Mas no campo constitucional o problema da subintegração ganha um significado especial, na medida em que, com relação aos membros das classes populares, as ofensas aos direitos fundamentais são praticados principalmente nos quadros da atividade repressiva do aparelho estatal (NEVES, 1994, p. 44)

Tal grupo de cidadãos "incompletos" se oporia a uma outra classe social, caracterizada esta justamente por uma relação de "plenitude" de direitos conjugada a mecanismos de fuga dos deveres. Esses grupos privilegiados são classificados por Neves como sobreintegrados, tendo por característica, em um primeiro momento, a utilização regular do texto constitucional apenas na medida em que seja favorável à manutenção do *status quo*.

Tendenciosamente, porém, na medida em que a Constituição impõe limites à sua esfera de ação política e econômica, é posta de lado. Ela não atua, pois, como horizonte do agir e vivenciar jurídico-político dos 'donos do poder', mas sim como uma oferta que, conforme a eventual constelação de interesses, será usada, desusada ou abusada por eles. Assim sendo, a garantia da impunidade é um dos traços mais marcantes da sobrecidadania. (...) Em certa medida, a Constituição só é caracterizada se interesses de grupos não privilegiados não são comprometidos. Constitucionalmente contra os interesses da sobrecidadania 'não é aconselhável', 'é inadequada ao meio ambiente'. Daí não se deve deduzir nenhuma esquematização simplista, porque entre os sobrecidadãos ocorrem conflitos jurídicos também a nível constitucional, que não raramente são solucionados conforme a 'lei fundamental'. Mas se o *status quo* é ameaçado, eles tendem a fórmulas, conciliatórias que 'rompem' ou 'escavam' a Constituição. Reformas sociais dentro da 'ordem constitucional' são frequentemente caracterizadas como subversivas, tão logo ponham na ordem do dia a abolição de privilégios e/ou a introdução eventual de medidas favoráveis a subcidadania. Atrás da não-identificação formal do texto constitucional estatuído, encontra-se a identidade da realidade constitucional com as classes e grupos privilegiados, de tal maneira que a institucionalização dos direitos fundamentais é estruturalmente deturpada. O agir e o vivenciar normativo do subcidadão e do sobrecidadão fazem implodir a Constituição como ordem básica da comunicação jurídica. Nessas condições, a Constituição não atua como mecanismo de autonomia operacional do Direito, sendo deformada durante o processo concretizador por força da sobreposição de injunções políticas particularistas e interesses econômicos concretos. (NEVES, 1994, p. 45)¹⁶³

¹⁶³ Compreensão análoga é compartilhada por José Murilo de Carvalho (2013, p. 215), que expõe haver uma cisão similar no Brasil em termos de efetivação dos direitos civis. Para o autor, "a parcela da população que pode contar com a proteção da lei é pequena, mesmo nos grandes centros. Do ponto de vista da garantia dos direitos civis, os cidadãos brasileiros podem ser divididos em classes. Há os de primeira classe, os privilegiados, os 'doutores', que estão acima da lei, que sempre conseguem defender seus interesses pelo poder do dinheiro e do prestígio social. Os 'doutores' são invariavelmente brancos, ricos, bem-vestidos, com formação universitária. São empresários, banqueiros, grandes proprietários rurais e urbanos, políticos, profissionais liberais, altos funcionários. Frequentemente, mantêm vínculos importantes nos negócios, no governo, no próprio Judiciário. Esses vínculos permitem que a lei só funcione em seu benefício. Em um cálculo aproximado, poderiam ser considerados 'doutores' os 8% das famílias que, segundo a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) de 1996, recebiam mais de 20 salários mínimos. Para eles, as leis ou não existem ou podem ser dobradas.

Não estamos a falar aqui, portanto, da necessidade de se combater os altos níveis de pobreza propriamente dita, que nosso país historicamente apresenta. Tais índices vêm sendo combatidos pelo governo brasileiro na última década e representam um grande avanço social, com o resgate de milhões de brasileiros que viviam em situação de risco¹⁶⁴. O que se questiona neste momento, e tal questionamento é partilhado por todo o globo¹⁶⁵, é exatamente qual o papel que a desigualdade possui na contemporaneidade e qual a postura que nós devemos tomar diante desse problema que surge¹⁶⁶.

Ao lado dessa elite privilegiada, existe uma grande massa de 'cidadãos simples', de segunda classe, que estão sujeitos aos rigores e benefícios da lei. São a classe média modesta, os trabalhadores assalariados com carteira de trabalho assinada, os pequenos funcionários, os pequenos proprietários urbanos e rurais. Podem ser brancos, pardos ou negros, têm educação fundamental completa e o segundo grau, em parte ou todo. Essas pessoas nem sempre têm noção exata de seus direitos, e quando a têm carecem dos meios necessários para os fazer valer, como o acesso aos órgãos e autoridades competentes, e os recursos para custear as demandas judiciais. Frequentemente, ficam à mercê da polícia e de outros agentes da lei que definem na prática que direitos serão ou não respeitados. Os 'cidadãos simples' poderiam ser localizados nos 63% da famílias que recebem entre acima de dois a 20 salários mínimos. Para eles, existem os códigos civil e penal, mas aplicados de maneira parcial e incerta.

Finalmente, há os 'elementos' do jargão policial, cidadãos de terceira classe. São a grande população marginal das grandes cidades, trabalhadores urbanos e rurais sem carteira assinada, posseiros, empregadas domésticas, biscateiros, camelôs, menores abandonados, mendigos. São quase invariavelmente pardos ou negros, analfabetos, ou com educação fundamental incompleta. Esses 'elementos' são parte da comunidade política nacional apenas nominalmente. Na prática, ignoram seus direitos civis ou os têm sistematicamente desrespeitados por outros cidadãos, pelo governo, pela polícia. Não se sentem protegidos pela sociedade e pelas leis. Receiam o contato com agentes da lei, pois a experiência lhes ensinou que ele quase sempre resulta em prejuízo próprio. Alguns optam abertamente pelo desafio à lei e pela criminalidade. Para quantificá-los, os 'elementos' estariam entre os 23% de famílias que recebem até dois salários mínimos. Para eles vale apenas o Código Penal.

¹⁶⁴ Levando em consideração a linha da pobreza segundo as necessidades calóricas, por exemplo, o resultado obtido a partir de 1990 é surpreendente. Enquanto no início de referida década 41,92% da população vivia abaixo da linha da pobreza, em 2013 atingimos a incrível marca de ter "apenas" 15,09% de pobres no país. Porcentagem esta que, ainda que represente uma parcela expressiva de nossa população, não pode deixar de ser comemorado ante o evidente processo de resgate dessas pessoas ocorrido nos últimos anos. A título exemplificativo, segue abaixo a tabela com as porcentagens da população que viviam abaixo da linha da pobreza, segundo o IPEAData:

| Ano | 1990 | 1992 | 1993 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2001 | 2002 |
|-----|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| % | 41,92 | 42,09 | 42,98 | 35,08 | 34,73 | 35,18 | 33,97 | 35,26 | 35,09 | 34,38 |

| Ano | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2011 | 2012 | 2013 |
|-----|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| % | 35,75 | 33,71 | 30,83 | 26,75 | 25,36 | 22,60 | 21,41 | 18,42 | 15,93 | 15,09 |

¹⁶⁵ Nesse sentido, conferir < <http://economia.uol.com.br/noticias/bloomberg/2015/02/10/g-20-sinaliza-flagelo-da-desigualdade-de-renda-pela-primeira-vez.htm>> acessado em 12.fev.2015

¹⁶⁶ Nas palavras de José Murilo de Carvalho (2013, p. 229), "a desigualdade é a escravidão de hoje, o novo câncer que impede a constituição de uma sociedade democrática. A escravidão foi abolida após 65 anos após a advertência de José Bonifácio. A precária democracia de hoje não sobreviveria a espera longa para extirpar o câncer da desigualdade"

Assim, é diante de tal realidade que a alcunha que ficou famosa no texto de Bacha, abordada no início desse tópico, se mostra tão atual quanto na época em que foi forjada. O Brasil de hoje ainda se mostra extremamente desigual. Ao mesmo tempo em que apresentamos índices e padrões de consumo dignos de países tidos por centrais, com uma elite que vai muito bem, apresentamos também uma grande massa que sobrevive com o que sobra dessa desigual distribuição. E como veremos nos próximos tópicos, entender tal realidade é essencial para que possamos compreender e (re)pensar o fenômeno tributário em nosso país e o papel que este exerce em tal concentração de recursos.

3.2 - A dupla regressividade da matriz tributária brasileira

Em recente relatório, a Receita Federal do Brasil divulgou os últimos resultados acerca da arrecadação realizada no ano de 2013. Nele, pudemos observar que a estrutura fiscal brasileira bateu mais um recorde em termos de montante recolhido, em que pese o fraco desempenho econômico do país durante este período, alcançando 35,95% do Produto Interno Bruto do país (BRASIL, 2014, p. 1).

Foi observada uma ligeira queda na participação da esfera federal na receita tributária do ano de 2013. Esta queda é explicada pelo relatório da Receita Federal como causada em parte pelas desonerações empreendidas pela União no último ano. Entretanto, quando analisamos a série histórica, podemos notar que a participação federal no bolo permanece estável no decorrer dos anos, concentrando 68,92% do total arrecadado em 2013, contra 25,29% de Estados e 5,79% dos municípios (BRASIL, 2014, p. 5).

Mas talvez o aspecto mais importante observado no relatório e que retrata bem a estrutura tributária em nosso país seja a distribuição da incidência atual carga tributária nas três bases econômicas: renda, patrimônio e consumo.

Conforme disposto na Constituição Federal, a matriz brasileira hoje é composta por cinco figuras tributárias bem definidas. São elas os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios (COSTA, 2014, p. 128). Dentre tais tributos, em termos de participação na arrecadação dos entes, as principais espécies são necessariamente os impostos e as contribuições especiais, responsáveis por financiar a atividade geral do Estado, no caso dos impostos (COSTA, 2014, p. 130), bem como, no caso das contribuições especiais, financiar certos aspectos específicos da atividade estatal (COSTA, 2014, p. 149), como a seguridade social, por exemplo. Tais espécies, como

vimos no capítulo 1, são estruturadas para incidir nas três bases econômicas já citadas, renda, patrimônio e consumo, sendo a partir da análise de referida incidência que podemos mensurar o impacto da distribuição do ônus tributário entre as diversas camadas de nossa sociedade.

De acordo com o analisado no capítulo 1, atualmente, a carga tributária se distribui entre as bases onerando drasticamente o consumo de bens e serviços. Se levarmos em consideração apenas a classificação adotada pela Receita Federal, tal base corresponderia no ano de 2013 a 51,28% da arrecadação, contra 18,1% para a renda, 3,93% para a tributação da propriedade, 1,67% para transações financeiras e 24,98% para a tributação incidente sobre a folha de salários (BRASIL, 2014, p.27).

Tal proporção vem se mantendo em uma constante no último quinquênio¹⁶⁷, com leves variações no decorrer dos anos, influenciadas por certos fatores conjunturais, como aumento de desonerações para determinada base de incidência, ou alargamento da base de cálculo ou alíquotas de determinado tributo. Ou ainda uma alteração em algum aspecto específico da realidade econômica que atinja diretamente a arrecadação, como desempenho de algum segmento, ou o aumento do número de contribuintes, como observado com o aumento do número de empregos formais, que impactou diretamente na arrecadação de tributos incidentes sobre a renda.

Todavia, conforme colocado na supramencionada análise estrutural da carga tributária, é possível observar que as fatias de participação essencialmente não se alteram, deixando claro sobre qual base econômica nossa arrecadação se sustenta.

| Tributo/Ano | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Renda | 19,57% | 18,20% | 19,05% | 17,88% | 18,10% |
| Folha de Salários | 25,70% | 25,40% | 24,99% | 25,68% | 24,98% |
| Patrimônio | 3,89% | 3,78% | 3,73% | 3,88% | 3,93% |
| Bens e Serviços | 49,10% | 50,45% | 49,98% | 50,61% | 51,28% |
| Operações Financeiras | 1,78% | 2,10% | 2,19% | 1,95% | 1,67% |
| Outros | - 0,05% | 0,06% | 0,05% | -0,01% | 0,04% |

Elaboração Própria. Fonte: RFB, 2014

¹⁶⁷ Tal padrão se observa ainda nas décadas anteriores. Todavia, como ocorreram diversas mudanças metodológicas entre os relatórios, não é possível listar comparativamente os dados fornecidos pela Receita.

Na análise de tais dados, ainda mostra-se relevante levar em consideração o fato de que tanto a tributação sobre as operações financeiras, quanto parte da tributação sobre a folha de salários tendem a se comportar como tributação indireta, ou seja, aquela que repercute na cadeia econômica, não sendo suportada pelo seu contribuinte de direito.

Assim, conforme discutido no capítulo 1, é possível estimar que a carga tributária indireta atinja no Brasil algo próximo a 70% do total arrecadado. Ou seja, mais de dois terços das receitas tributárias brasileiras não são suportadas por aqueles responsáveis pelo recolhimento, sendo repercutidas e suportadas pelo restante da sociedade, quando consomem bens e serviços que carregam tais encargos em seus preços.

A importância de analisarmos as bases econômicas se dá em função de que a modelagem a partir de tais opções permite a aferição do ônus entre as diversas camadas da população, e no caso brasileiro não poderia ser diferente. Como iremos perceber no decorrer do presente tópico, as escolhas empreendidas no campo da tributação produziram um duplo efeito deletério em nosso país, uma vez que além de proporcionarem um financiamento regressivo do Estado brasileiro, indo de encontro às importantes conquistas sociais obtidas nos últimos anos, observa-se ainda um baixo grau de transparência fiscal, que se traduz na falta de compreensão do cidadão comum, principalmente o de baixa renda, acerca de seu papel enquanto financiador deste aparato estatal ou das políticas públicas das quais se beneficia.

Será possível verificar como a tributação em nosso país opera de maneira seletiva, incidindo distintamente entre os segmentos da pirâmide social. Retomando a terminologia adotada por Marcelo Neves (1994), observaremos claramente a existência de um grupo de sobreincludos que não contribui na medida de suas possibilidades, se beneficiando de uma tributação proporcionalmente menor ao restante da sociedade, que por um processo de subinclusão, ou ainda de subcidadania, não tem outra opção se não figurar como financiador da atividade estatal.

É nesse sentido que defendemos no presente tópico uma abordagem que expõe esse duplo efeito regressivo da matriz tributária brasileira. Isto porque, além de retirar mais de quem menos possui (questão tratada aqui como uma regressividade econômica, que é comumente debatida nas análises críticas de nossa arrecadação), ainda o faz de forma dissimulada, sem que os responsáveis por suportar o ônus econômico tenham consciência do ato. Assim, tal opção representa uma nova espécie de regressividade, que atingiria o indivíduo

sob uma perspectiva cognitiva, na qual, ao invés do conteúdo econômico, locupleta-se também sua própria cidadania.

3.2.1. A Regressividade econômica: retirando mais de quem menos possui

Como vimos, a elaboração da estrutura tributária brasileira sempre passou ao largo de qualquer debate mais concreto acerca de uma justa distribuição do ônus fiscal (GONDIM, LETTIERI (2014, p 63). Mesmo com a promulgação da Constituição de 1988, que cristalizou uma série de princípios democráticos, não pudemos observar na prática um debate efetivo em torno do papel da tributação no combate das mazelas que assolam nossa população (OLIVEIRA, 1991, p. 141).

Muito pelo contrário. Construída na década de 1960 em torno de um modelo que primava o desenvolvimento do país a partir da concentração das riquezas, e alterada durante a década de 1990 para ser implementada enquanto instrumento de realização de superávits, a matriz tributária brasileira acabou por colaborar reiteradamente com o cenário de desigualdades que reina em nosso país, sendo corriqueiramente opção consciente dos agentes políticos em estabelecê-la em tais termos. Pois, muito mais do que simples fruto do acaso, temos hoje um conjunto normativo que engessa a destinação do orçamento para pagamento da chamada dívida pública¹⁶⁸, colocando a efetivação de direitos fundamentais em segundo plano em termos de políticas públicas no nosso país (FATTORELLI, 2012)¹⁶⁹.

¹⁶⁸ A ordem econômica intervencionista e dirigente da Constituição de 1988 é isolada de seus instrumentos financeiros, cuja efetividade é medida em si mesma, sem qualquer relação com os objetivos da política econômica estatal ou da ordem econômica constitucional. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a insana proposta de emenda constitucional instituindo o déficit nominal zero são meios de excluir o orçamento da deliberação pública²⁸, garantindo metas de política monetária muitas vezes impostas de fora e em favor de interesses econômicos privados, que desejam uma garantia sem risco para seus investimentos ou para sua especulação financeira. A implementação da ordem econômica e da ordem social da Constituição de 1988 ficaram restritas, assim, às sobras orçamentárias e financeiras do Estado. A constituição financeira de 1988 foi, deste modo, “blindada”. A Lei de Responsabilidade Fiscal apenas complementa este processo, ao vedar a busca do pleno emprego e a implementação de outra política financeira. Neste processo, é importante ressaltar a edição da Lei n.º 10.028, de 19 de outubro de 2000, que, dentre várias medidas draconianas, tipifica como crime a promoção do déficit público. (BERCOVICI; MASSONETTO, 2006)

¹⁶⁹ Neste sentido, "ou seja, o orçamento público deve estar voltado para a garantia do investimento privado, para a garantia do capital privado, em detrimento dos direitos sociais e serviços públicos voltados para a população mais desfavorecida. Assim, nesta etapa, o direito financeiro, na organização do espaço político- econômico da acumulação, passa a servir a uma nova função do Estado – a tutela jurídica da renda do capital e da sanção de ganhos financeiros privados, a partir da alocação de garantias estatais ao processo sistêmico de acumulação liderado pelo capital financeiro (...)Por outras palavras: a constituição dirigente das políticas públicas e dos direitos sociais é entendida como prejudicial aos interesses do país, causadora última das crises econômicas, do déficit público e da “ingovernabilidade”; a constituição dirigente invertida, isto é, a constituição dirigente das políticas neoliberais de ajuste fiscal é vista como algo positivo para a credibilidade e a confiança do país junto ao sistema financeiro internacional. Esta, a constituição dirigente invertida, é a verdadeira constituição dirigente,

Como vimos, a tributação hoje se sustenta no consumo como principal base econômica. Tal opção tem por resultado a estruturação de um modelo que se mostra impossibilitado de atender ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que onera o consumidor final de determinado bem ou serviço, independente de seu poder econômico. Em um país como o Brasil, marcado pela profunda desigualdade de renda e riqueza, a elaboração de uma matriz em tais moldes permite a massificação da arrecadação, uma vez que o grosso da população não seria atingido caso se optasse por tributar a renda ou o patrimônio. Por essa perspectiva, todos seriam chamados a contribuir, sendo garantidos os recursos para a máquina pública.

Todavia, tal estrutura de tributos sobre o consumo apresenta uma face extremamente regressiva em nosso país. Ao instituir as diversas exações existentes indiscriminadamente sobre o consumo da população, o Estado brasileiro acaba por afastar, de certo modo, um ideal de seletividade, não observando a tributação de bens e serviços a partir de sua essencialidade. Dessa forma, observamos uma verdadeira panacéia, com bens de consumo popular sendo objeto de excessivas alíquotas, enquanto, por outro lado, vemos mercadorias tipicamente consumidas pelas classes de maior poder aquisitivo sendo tributadas de maneira mais branda.

A título exemplificativo¹⁷⁰, enquanto a cerveja tem uma carga tributária total de 55,6% e a cachaça de 81,87%, os vinhos de um modo em geral possuem gravame de 54,73%, e o whisky, uma exação de 61,22%. Enquanto cigarros são tributados na faixa de 80,42% de seu preço, os charutos possuem uma carga total de 61,94%. É bem certo que a carga excessiva desses bens é utilizada com intuito de desestimular seu consumo por serem bebidas alcóolicas e o tabaco, itens considerados nocivos a saúde da população. Entretanto, é questionável a razão de se tributar mais pesadamente itens consumidos pelas classes baixas do que seus congêneres das classes mais abastadas. Não seria o whisky tão nocivo à saúde quanto a cachaça? Por que tributar mais pesadamente o cigarro do que o charuto? Se ambos os produtos são nocivos, por que não se elevar a carga tributária desses itens para o mesmo patamar?

Neste mesmo sentido, enquanto motocicletas de até 125 CC são taxadas com uma carga média de 46,81%, e as bicicletas possuem carga de 45,93%, certos veículos de alto padrão possuem uma carga de 39,29%. Isso se considerarmos a carga sem a redução de IPI concedida em 2008, pois, levando em consideração essa desoneração, o referido carro

que vincula toda a política do Estado brasileiro à tutela estatal da renda financeira do capital, à garantia da acumulação de riqueza privada." (BERCOVICI; MASSONETTO, 2006)

¹⁷⁰Dados extraídos de <http://www.quantocustaobrasil.com.br/downloads/impostos_quantocustaobrasil.pdf> acessado em 29.jan.2015

atingiria uma carga média de 37,29%. Carga esta, todavia, ainda superior ao de barcos, que possuem uma tributação de 28,31% do valor do produto.

Felizmente, tal lógica não impera, via de regra, quando tratamos da alimentação. Tais mercadorias vêm sendo alvo de políticas de desoneração como forma de se ampliar o acesso das classes mais pobres ao seu consumo¹⁷¹. Contudo, ainda assim, é possível observar itens de primeira necessidade sendo onerados excessivamente se levarmos em consideração a essencialidade que o consumo de tais itens representa para a população em geral. Assim, arroz e feijão possuem carga de 17,24%, pão francês, 16,86%, óleo de cozinha, 22,79%, a batata, 11,22%, carne bovina, 23,99%, frango, 26,8%, o ovo de galinha, 20,59%, e o leite, 18,68%.

É assim que, ao estruturar sua matriz no consumo enquanto base econômica, tributando excessivamente tais alimentos, nosso Estado opta por atingir de maneira mais onerosa toda a base da pirâmide social brasileira. Isso se explica pela simples constatação, já articulada neste trabalho, de que, uma vez que tais itens são consumidos indistintamente por toda a população brasileira, ainda que o valor monetário desembolsado seja igual, ele tem um peso efetivamente maior no orçamento das classes baixas, que desembolsam proporcionalmente mais para comprar o mesmo bem.

Ao onerar mais quem menos tem, não obedecendo a um ideal de pessoalidade e capacidade econômica, tal estruturação da matriz impede, de certo modo, o próprio acúmulo de recursos nas faixas mais baixas da população, que destinam boa parte de sua renda à aquisição de produtos excessivamente tributados (HIGGINS, PEREIRA, 2013, p. 08).

E se a excessiva tributação sobre o consumo nos moldes do modelo estruturado no Brasil torna a matriz tributária regressiva por um lado, por outro lado, a tributação direta, seja sobre a renda, seja sobre o patrimônio, ainda que possuam um caráter progressivo, não é capaz de compensar tal regressividade (SILVEIRA et. al., 2011, p. 46).

Isso ocorre, em parte, devido ao fato de que o peso da tributação direta em nossa carga tributária é extremamente reduzido. Essa baixa representatividade de tributos progressivos se mostra emblemática em tributos incidentes sobre a renda de pessoas físicas, cujo Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) se apresenta como principal representante, mas que no ano de 2013 atingiu apenas 7,47% da carga bruta total (BRASIL, 2014, p. 20), ou até mesmo em relação ao Imposto Territorial Rural (ITR), o qual em que pese incidir sobre a propriedade rural, a qual vimos no tópico anterior se mostra extremamente mal distribuída em nosso país, corresponde a míseros 0,04% da arrecadação total, ou 0,02% do PIB brasileiro para o ano de

¹⁷¹< <http://www.dieese.org.br/notatecnica/2013/notaTec120DesoneracaoCestaBasica.pdf>> acessado em 30.jan.2015

2013 (BRASIL, 2014, p. 13). Assim, muito embora tenhamos ao nosso alcance importantes figuras que poderiam promover uma maior progressividade de nossa arrecadação, com a redistribuição mais justa do ônus fiscal, acabamos por pecar ao não conferir a elas papéis centrais no arranjo de nossa estrutura tributária¹⁷².

Contudo, até mesmo tais características progressivas da tributação direta acabam por ser mitigadas dentro das próprias opções que são realizadas na formatação de nossa matriz tributária. Isso ocorre, por exemplo, quando analisamos a tributação sobre a renda, a qual, em que pese estar orientada constitucionalmente segundo um princípio de generalidade, corriqueiramente privilegia a renda do capital em detrimento da renda do trabalhador, não levando os recursos auferidos enquanto retorno de capital à tabela progressiva do IRPF.

Atualmente o IRPF se estrutura progressivamente submetendo os rendimentos das pessoas físicas a quatro faixas de tributação, de acordo com o acréscimo da renda. Assim, para o exercício de 2015, ano-calendário 2014, os rendimentos até R\$ 21.453,24 anuais serão considerados isentos, enquanto aqueles que se encontram na faixa de R\$ 21.453,25 até R\$ 32.151,48 estão submetidos à alíquota de 7,5%. Já os rendimentos que vão de R\$ 32.151,49 até R\$ 42.869,16 são tributados à alíquota de 15%, e os rendimentos R\$ 42.869,17 até R\$ 53.565,72, 22,5%. Por fim, os rendimentos anuais superiores a tal patamar serão tributados à alíquota de 27,5%¹⁷³.

Entretanto, parte importante dos rendimentos hoje, não se submete à tabela. A título exemplificativo, a maior alíquota a que se submetem as aplicações em títulos e fundos de renda fixa é de 22,5%, caso o resgate em investimentos de longo prazo se dê em período inferior a 180 dias. Todavia, caso o título venha a ser resgatado em prazo superior a 720 dias, o rendimento estará sujeito a uma alíquota de apenas 15%. Já para aplicações no mercado de renda variável, a alíquota é de 15%, sendo isentos do imposto de renda os ganhos líquidos auferidos por pessoa física quando o total das alienações de ações no mercado à vista de bolsas de valores no mês não exceder R\$ 20.000,00 (somente para mercado à vista). Há ainda as hipóteses de lucro auferido em razão da alienação de bens e direitos do patrimônio da pessoa física, o qual está sujeito à alíquota única de 15%. Fora as demais isenções e tratamentos privilegiados já mencionadas no decorrer desse trabalho, é possível observar que todas as alíquotas estabelecidas para estes rendimentos estão em patamares inferiores às

¹⁷² Para exemplificar tal constatação, sugerimos a leitura do trabalho desenvolvido por Castro (2014), que constatou o alto potencial progressivo de nosso IRPF enquanto indutor de uma estruturação mais progressiva de nossa matriz tributária.

¹⁷³ Dados extraídos de < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/TabProgressiva2012a2015.htm>> acessado em 16.jan.2015

respectivas faixas aos quais estariam submetidos se fossem levados à tabela progressiva do IRPF.

Outra característica que tende a reduzir a progressividade da tributação da renda se mostra na indevida correção da tabela progressiva do IRPF observada nas últimas décadas, que ao não atualizarem as faixas de isenção (ou então atualizarem tais faixas abaixo dos índices de inflação observados¹⁷⁴), passaram a incorporar novos contribuintes que não apresentam a capacidade contributiva para tanto (FARIAS, SIQUEIRA, 2012, p. 50). Tal processo causou a massificação da arrecadação do imposto de renda nas últimas décadas, com um aumento significativo do universo de contribuintes, ao mesmo tempo em que tende ao aumento da regressividade deste tributo, ao onerar de forma mais pesada as rendas das classes trabalhadoras, sem acompanhar os ajustes inflacionários sobre seus salários.

Todavia, não são apenas as escolhas no campo da tributação sobre a renda que influenciam na baixa progressividade dos tributos diretos. Conforme já deixamos antever, a participação pífia da tributação sobre patrimônio tem sua parcela de responsabilidade.

Já analisamos aqui a baixa representatividade desta base econômica de incidência, que responde em sua totalidade a apenas 3,93% da arrecadação total do último ano. Contudo, em que pese a evidente participação diminuta desta fonte na carga global, associada à alta desigualdade de riquezas observada, a tributação do patrimônio continua enfrentando severas oposições a uma reforma que torne sua estrutura mais progressiva. Oposições estas, tanto do poder público (que não traz tais alterações para o debate), quanto de determinados seguimentos da sociedade (que, ao se organizarem, vetam qualquer mudança).

E entre os diversos exemplos disponíveis de tal disposição quanto à não tributação do patrimônio, o último e talvez mais emblemático tenha sido o debate quanto à revisão do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) paulistano ao final do ano de 2013.

No segundo semestre daquele ano, a prefeitura municipal de São Paulo conseguiu aprovar na câmara de vereadores uma revisão de seu imposto predial territorial urbano, atualizando tanto os valores unitários de metro quadrado de construção e de terreno, quanto fixando, para efeitos fiscais, novos perímetros para determinadas subdivisões da zona urbana do município¹⁷⁵. Dessa forma, a referida lei reajustaria o imposto para o ano de 2014 em até 20% para imóveis residenciais e em até 35% para os comerciais, promovendo uma

¹⁷⁴ <<http://atarde.uol.com.br/economia/noticias/1653909-governo-deve-encaminhar-nova-mp-para-corriger-tabela-do-irpf-diz-pepe-vargas>> acessado em 20.jan.2015

¹⁷⁵ Trata-se da Lei Municipal 15.889/2013, da cidade de São Paulo. <<http://dobuscadireta.imprensaoficial.com.br/default.aspx?DataPublicacao=20131106&Caderno=DOC&NumeroPagina=1>> acessado em 02.jan.2014

redistribuição da arrecadação no município de maneira a criar nas regiões periféricas novas zonas de isenção e redução do tributo, por um lado, e majorando a arrecadação em zonas centrais e mais valorizadas, por outro¹⁷⁶. Ainda segundo a prefeitura, tais reajustes trariam aos cofres do município recursos suficientes para promoção de diversas políticas públicas, aumentando o investimento em áreas tidas por críticas pela administração daquele ente político¹⁷⁷ e que foram objeto de reivindicações por parte da própria sociedade civil durante as manifestações de junho daquele mesmo ano¹⁷⁸.

Todavia, assim que começou a tramitar, o então projeto de lei foi alvo de inúmeras críticas de setores da sociedade, vencidos no processo deliberativo, e que se sentiam sobretaxados pelo município de São Paulo. Com a aprovação do diploma legal pela câmara de vereadores, esses mesmos setores passaram a questionar a constitucionalidade desse reajuste utilizando, entre outros argumentos, a violação aos princípios constitucionais da razoabilidade, da moralidade, da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação de efeitos confiscatórios do tributo.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, diante de tal demanda, concedeu a liminar nas ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas pela FIESP e pelo PSDB, entendendo, entre outras razões, justamente que a planta de valores teria elevado demasiadamente e sem critério o valor venal da maioria estarecedora dos imóveis, o que acarretaria uma violação ao princípio do não confisco tributário¹⁷⁹ e, conseqüentemente, imputaria a inconstitucionalidade de referido aumento.

O recurso à vedação do confisco, como ocorrido no debate do IPTU paulistano pode trazer conseqüências perigosas para a prática tributária brasileira. Isso se explica pelo fato de que o abuso de princípios, como bem pondera Marcelo Neves¹⁸⁰, pode levar a um

¹⁷⁶ Para uma análise do mapa comparativo das zonas municipais: < <http://noticias.uol.com.br/cotidiano/ultimas-noticias/2013/10/30/veja-como-ficou-o-reajuste-medio-do-iptu-em-cada-distrito-de-sp.htm>> acessado em 02.jan.2014

¹⁷⁷ < <http://m.g1.globo.com/sao-paulo/noticia/2013/12/prefeitura-de-sp-entra-no-stf-para-manter-aumento-no-iptu.html>> acessado em 02.jan.2014

¹⁷⁸ <http://g1.globo.com/brasil/linha-tempo-manifestacoes-2013/platb/> acessado em 02.jan.2014

¹⁷⁹ Tal argumento, por sua vez, mostra-se estranho, tendo em vista, principalmente, que defendeu-se que estivesse ocorrendo confisco justamente contra os seguimentos da sociedade que se mostram menos atingidos pela carga tributária, conforme será demonstrado adiante.

¹⁸⁰ “Os princípios, ao contrário, como estrutura de reflexividade, que nunca, em si mesmo, alcança definitividade, podem mais facilmente ser articulados para encobrir soluções que minam a consistência da ordem jurídica a favor de interesses particularistas que pressionam a solução do caso. Ou seja, os princípios são mais apropriados a abusos no processo de concretização, pois eles estão vinculados primariamente ao momento de abertura cognitiva do direito. Quando funcionam em um Estado constitucional rigorosamente consistente (autorreferência), eles desempenham um papel fundamental para adequar o direito à sociedade (heterorreferência). Entretanto, se o contexto social e a respectiva prática jurídica são fortemente marcados pelas

encobrimento de interesses particularistas através de uma roupagem pretensamente jurídica. Tais interesses seriam inseridos na cadeia argumentativa através dos princípios, que, por serem estruturas reflexivas, estariam mais abertos a esse tipo de influência, e acomodariam a retórica jurídica a seu bel prazer. Tal prática pode ser perniciosa em um contexto de desrespeito sistemático da ordem jurídica, como é observado em nosso país, com as elites se buscando ao máximo manter o seu *status quo* e frear qualquer tentativa de mudança social. Nesse contexto, a norma de vedação ao confisco acaba sendo usada na argumentação jurídica sistematicamente para frear qualquer alteração legislativa que vise tornar a matriz tributária mais progressiva, como a que ocorreu no município de São Paulo.

É bem verdade que tais liminares foram revistas ao final de 2014 pelo próprio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo -TJSP¹⁸¹, que decidiu ser válido o reajuste proposto pelo município. Entretanto, ainda assim, tais decisões acabaram por prejudicar o planejamento elaborado pela municipalidade, que acabou por "perdoar" os contribuintes quanto ao ajuste que deveria ter sido realizado já em 2014, bem como decidiu conceder um ressarcimento a todos aqueles que seriam beneficiados pela revisão da planta genérica, seja com reduções do tributo, seja com isenções¹⁸².

Mas a oposição observada em seguimentos da sociedade paulistana quanto ao reajuste do IPTU naquele município é apenas o mais recente de uma série de episódios que representam o debate em torno da tributação do patrimônio.

Entre outros exemplos históricos, podemos citar ainda o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal acerca da impossibilidade de se fazer incidir Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações e aeronaves¹⁸³, bem como o

ilegalidades e inconstitucionalidades sistematicamente praticadas pelos agentes públicos, uma doutrina principialista pode ser fator e, ao mesmo tempo, reflexo de abuso de princípios na prática jurídica. E essa situação se torna mais forte com a introdução de outro ingrediente: a ponderação desmedida. Os remédios para o excesso de consistência jurídica que decorreria do funcionamento do regime de regras tornam-se venenosas (ou drogas alucinógenas) no contexto de uma prática jurídica inconsistente, que atua ao sabor de pressões sociais as mais diversas." (NEVES: 2013, p. 191)

¹⁸¹ <http://www.tjsp.jus.br/institucional/canaiscomunicacao/noticias/Noticia.aspx?Id=24976> acessado em 07.jan.2015

¹⁸² <http://www.valor.com.br/politica/3795018/prefeitura-de-sp-vai-perdoar-aumento-do-iptu-deste-ano> acessado em 07.jan.2015

¹⁸³ Assim como diversos outros conceitos em nossa Constituição, a expressão veículo automotor prevista no artigo 155, III e § 6º carece de uma maior precisão semântica, abrindo, assim, para uma dúvida legítima acerca do que viria a ser caracterizado como tal. Diante de tal controvérsia, diversos Estados, através de suas assembleias legislativas, editaram suas normas com o intuito de fazer incidir o IPVA sobre embarcações e aeronaves. Tais normas, fruto de uma deliberação política, determinaram que a propriedade desses tipos de veículos seria a manifestação de riqueza suficientes para justificar a cobrança de tributo e, não limitando a Constituição Federal o conceito de veículo automotor apenas aos veículos terrestres, não haveria razão para restringir a incidência desse imposto a este tipo de meio de transporte. Todavia, esse debate foi parar às portas do

posicionamento que em muito vigorou acerca da impossibilidade de se estabelecer uma tabela progressiva de alíquotas para os tributos reais, ante ao argumento de que não seria possível aferir a capacidade contributiva em tais figuras impositivas¹⁸⁴.

Supremo Tribunal Federal, que no exercício do controle de constitucionalidade difuso, passou a defender a tese de que a propriedade de embarcações e aeronaves não estaria abrangida na hipótese de incidência do IPVA. Mas entre os vários argumentos utilizados pela corte para vedar tal incidência, talvez o que chama mais a atenção seja justamente a opção dos ministros para definição de um conceito de veículo automotor, utilizando como base para tanto uma interpretação histórica anterior à própria Constituição. A ideia básica que fundamentou tal decisão é que quando da criação do IPVA, em 1985, este imposto veio para substituir uma outra figura tributária de natureza completamente diversa da sua, a chamada Taxa Rodoviária Única, também conhecida como TRU, taxa essa que tributava tão somente veículos automotores terrestres. Com isso, desconsiderou-se a nova ordem jurídica fundada com a promulgação da Constituição, bem como a total desvinculação existente entre as figuras tributárias, interpretando o texto constitucional a partir de conceitos pré-existentes ao mesmo e desvinculados da realidade. Tal tese vingou e diversos outros processos passaram a ter o mesmo destino. Assim, mais uma vez, mesmo sem os instrumentos de repercussão de suas decisões, o posicionamento de nossa corte repercutiu e orientou todo o debate em torno da matéria, passando assim a parecer ser unívoca a interpretação de que somente seria possível a leitura desta expressão nos termos do decidido pelo Supremo, num claro exercício de um poder de quem dá a última palavra.

Dessa forma, através de uma interpretação histórica, os ministros do STF acabaram por “incluir” no texto constitucional uma expressão inexistente, limitando o campo de definição semântica do termo “veículo automotor” a sua própria concepção de que estes só abarcaria os veículos que se deslocam em terra.

¹⁸⁴ Durante a década de 90, um debate tomou conta de nossos tribunais no que tange à limitação ao poder de tributar. No exercício de sua competência constitucional, diversos municípios ao legislarem acerca das diretrizes de seu imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o IPTU, optaram por adotar alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel. Ou seja, tais entes federados entenderam por bem variar o patamar de suas alíquotas, majorando-as de acordo com o valor do bem objeto da tributação, sob o entendimento de que aquelas pessoas que possuíam imóveis de maior valor comercial, presumivelmente teriam maior capacidade de arcar com o ônus fiscal.

Com isso, objetivavam os referidos municípios orientar sua matriz tributária segundo o princípio constitucional da capacidade contributiva, o qual determina, em um juízo lógico, que todos os cidadãos devem contribuir de acordo com seu poder econômico. Tal princípio, aliado a uma lógica de realização de uma justiça redistributiva acaba por levar, por consequência, ao entendimento que aqueles que mais possuem devem contribuir mais para a coletividade (SILVA; GASSEN: 2012, p. 255).

Dessa forma, proprietários de imóveis mais valorizados não deveriam suportar as mesmas alíquotas daqueles que possuíam imóveis de menor valor. Segundo tais princípios, ainda que os montantes arrecadados fossem proporcionalmente iguais, não estaria atendido o enunciado constitucional da capacidade contributiva, uma vez que aqueles que mais possuem recolheriam aquém de seu poder econômico, desobedecendo assim uma ideia de igualdade material.

Como forma de tornar nossa matriz tributária em algo mais socialmente justa, tal entendimento também passou a ser aplicado a outros impostos que possuíam por base econômica o patrimônio do contribuinte, tendo os entes tributantes competentes passado a fixar sua faixa de alíquotas de uma maneira progressiva, aumentando a incidência tributária de acordo com o patrimônio envolvido. Assim, após debate e aprovação das leis em diversos municípios e estados, o imposto municipal sobre transmissão onerosa de bens imóveis, ITBI, e o imposto estadual de transmissão *causa mortis* e doação, ITCMD, também passaram a ter alíquotas progressivas conforme o valor dos bens envolvidos em tais transmissões. Passava-se, com isso a se conferir uma maior relevância à tributação sobre o patrimônio na arrecadação desses entes políticos, e, conseqüentemente, buscava-se tornar a matriz tributária brasileira mais próxima dos ideais de justiça social enunciados em nossa própria Constituição.

Todavia, em um movimento reativo, estas leis passaram a ser questionadas perante o judiciário, sob o principal argumento de que nossa Constituição Federal não traria expressamente tal previsão de progressividade. E após diversas decisões nas instâncias de nosso poder judiciário, essa questão foi bater às portas do Supremo Tribunal Federal, que, provocado a analisar o tema no recurso extraordinário nº 153.771, nos idos de 1997, entendeu por bem declarar a inconstitucionalidade da progressividade fiscal para o IPTU sob fundamento de que a partir da redação do artigo 145, § 1º, da Constituição, restava clara a incompatibilidade de tal política fiscal de alíquotas com os chamados tributos reais.

Para os Ministros do Supremo, através da interpretação de tal enunciado a Constituição determinava que a progressividade de alíquotas só poderia ser aferida para os tributos tidos por pessoais, ou seja, para aqueles

Assim, tais entendimentos emanados pelo Supremo Tribunal Federal auxiliaram na redução do campo de atuação do legislador quanto à elaboração de uma matriz tributária mais progressiva. O resultado prático acabou sendo a redução da tributação sobre o patrimônio, principalmente daqueles que mais possuem, como os proprietários de aeronaves e embarcações, que usufruem de tal riqueza sem o recolhimento de qualquer tributo (e em total contradição com a sua capacidade econômica para tanto), bem como dos proprietários de imóveis mais valiosos, que por muito tempo foram submetidos à mesma alíquota dos imóveis com menor avaliação.

Entretanto, a baixa tributação do patrimônio não se mostra como fruto apenas da atuação do judiciário na análise da constitucionalidade das leis. Os legisladores também exercem papel significativo para contribuir com o atual estado das coisas, ao não debaterem propostas que levem a sério os efeitos que uma tributação mais progressiva podem trazer para a sociedade.

A baixa tributação do patrimônio no Brasil é, em muito, fruto de nossa própria opção política de manter uma estrutura reprodutora da concentração de riquezas no país. Já vimos que, em que pese a alta desigualdade existente entre os proprietários de terra, o ITR apresenta uma baixíssima participação na arrecadação tributária. Todavia, ele não é o único.

Outro exemplo de imposto sobre patrimônio com baixa participação, em muito explicada pela própria legislação de regência, é o imposto incidente sobre heranças, que aqui no Brasil é chamado de Imposto sobre Transmissões Causa *Mortis* e Doações (ITCMD).

tributos que consideram os aspectos pessoais do contribuinte para a formação da base econômica. Segundo eles, os tributos reais, por levarem em consideração apenas aspectos materiais para definição da incidência tributária, não poderiam ter alíquotas progressivas, uma vez que os mesmos não permitiriam a real aferição da capacidade contributiva do contribuinte.

Dessa forma, de acordo com a corte, toda exceção para progressividade de tributos reais deveria ser expressamente prevista pela própria Constituição, como o foi posteriormente o caso do próprio IPTU, que necessitou de uma alteração constitucional para que pudesse, segundo tal lógica, ser progressivo.

Tal decisão acabou repercutindo na análise do tema, e logo outros julgados foram surgindo no sentido de se vedar, sob o mesmo fundamento aplicado ao IPTU, a progressividade de alíquotas nos demais tributos reais, chegando, inclusive, a ser, posteriormente, objeto de edição de súmulas pelo próprio tribunal, como forma de demonstrar como tão arraigada estava tal concepção no imaginário da corte. E mesmo sem contar na época com todos os instrumentos processuais de repercussão dos efeitos de suas decisões no controle difuso, tais decisões do STF foram adotadas como precedentes vinculantes em todas as instâncias judiciais e tiveram um efeito nefasto nas legislações estaduais e municipais de nosso país, que deixaram de prever a possibilidade de alíquotas progressivas em tributos reais.

Entretanto, essa construção interpretativa nunca foi unanimidade, sendo alvo de diversas críticas e instaurando uma verdadeira controvérsia no que diz respeito à própria configuração de nosso sistema tributário. Afirmar que a redação do artigo 145, §1º da Constituição não permitiria a instituição de alíquotas progressivas em tributos reais era uma interpretação que, de certa forma, não guardava relação muito próxima ao texto constitucional, ou à própria diretriz do princípio da capacidade contributiva (SILVA; GASSEN: 2012, p. 257). Tanto o é que recentemente tal interpretação foi afastada pelo próprio STF quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045/RS, que ao analisar a constitucionalidade de uma lei gaúcha que determinava o aumento das alíquotas do ITCMD em razão do aumento do valor do patrimônio transferido, entendeu por bem rever sua tese para defender que não haveria qualquer óbice em nosso texto constitucional que impedisse tal previsão.

Conforme vimos quando tratamos da distribuição de competências, esse tributo é um imposto estadual incidente sobre a transmissão gratuita de patrimônios, seja por herança, seja por doações. Todavia, ainda que estadual, sua alíquota máxima vem estabelecida por resolução do Senado Federal¹⁸⁵, que a fixou em 8% sobre o valor do patrimônio transferido. Se levarmos em consideração os dados apresentados nesse capítulo acerca da forte concentração de renda e riqueza observada no Brasil, tal teto estabelecido pelo Senado, por si só, já representaria uma subutilização desse tributo enquanto instrumento de combate à desigualdade, pois permitiria que as grandes fortunas existentes em nosso país se transmitissem entre as gerações praticamente por completo, atingindo assim qualquer ideal de justiça inter-geracional, na qual os membros de determinada comunidade política deveriam partir de pontos de partida próximos (DWORKIN, 2006).

Contudo, tal situação é ainda pior, tendo em vista que a maior parte dos estados em suas legislações locais optam por utilizar uma alíquota máxima de 4%, quando não estabelecem essas alíquotas uniformemente, aplicando-a independente do valor do patrimônio transferido¹⁸⁶, em uma clara violação a um ideal de capacidade contributiva.

Como resultado, o ITCMD correspondeu no ano de 2013 a apenas 0,24% da arrecadação total e somente 0,09% do PIB brasileiro, cenário este que se repete nos anos anteriores, confirmando a alta regressividade de nossa tributação, bem como indo de encontro à experiência de outras nações, que optaram por conceder às heranças um tratamento fiscal mais incisivo. Isso porque, enquanto tributamos nossas heranças com alíquotas médias de 4%, observamos países como Estados Unidos, França e Reino Unido atingirem alíquotas que podem chegar a 50%, 45% e 40%, respectivamente, a depender do valor da transferência e do grau de parentesco dos envolvidos¹⁸⁷.

É certo que tais características são próprias de cada Estado, e reflexo de condições históricas que moldaram suas respectivas matrizes tributárias de acordo com a realidade social, econômica e política de cada país. Todavia, é de se espantar que em certas experiências, conhecidamente defendidas como sendo liberais, observa-se a opção de dar destaque a formas de tributação direta, em detrimento à indireta, bem como adotam-se

¹⁸⁵ Trata-se da Resolução nº. 9/92

¹⁸⁶ Tal opção de alíquotas uniformes pode ser explicada em razão do já citado entendimento que prevalecia no STF quanto à impossibilidade de se estabelecer alíquotas progressivas para tributos reais. Como vimos, este posicionamento foi superado recentemente, mas ainda assim, não se observou uma mudança significativa nas legislações estaduais.

¹⁸⁷ Dados extraídos de <http://www.globalpropertyguide.com/> <acessao em 15.fev.2014

estruturas mais onerosas para transferências gratuitas, como heranças e doações, nas quais os beneficiários as recebem sem qualquer vínculo meritocrático¹⁸⁸.

Assim, tais opções tomadas no campo tributário contribuem para a baixa participação da tributação direta no resultado fiscal brasileiro, colaborando para uma lógica perversa que orienta nossa matriz tributária.

E os resultados de tais escolhas na estruturação de nossa matriz podem ser facilmente observados quando tratamos de analisar a distribuição do ônus fiscal entre as diversas camadas de nossa população.

Participação dos tributos segundo a renda total da população - 2009

| Décimos de renda disponível | Tributação Indireta | Tributação Direta | Total Tributos |
|------------------------------------|----------------------------|--------------------------|-----------------------|
| 1º | 28% | 4% | 32% |
| 2º | 22% | 4% | 25% |
| 3º | 19% | 4% | 23% |
| 4º | 18% | 5% | 23% |
| 5º | 17% | 5% | 22% |
| 6º | 16% | 5% | 22% |
| 7º | 15% | 6% | 21% |
| 8º | 15% | 7% | 21% |
| 9º | 13% | 8% | 21% |
| 10º | 10% | 11% | 21% |
| Média | 13% | 8% | 22% |

Fonte: IPEA (2011)

É possível verificar na tabela acima, portanto, que o comportamento da matriz tributária nas rendas totais da população corrobora a afirmação já exposta de que a tributação direta no Brasil não é capaz de reverter os efeitos regressivos da tributação indireta. Como

¹⁸⁸ É verdade, todavia, que mesmo em tais países vem se observando um aumento da desigualdade social, em muito causada por políticas tributárias que tendem a beneficiar as elites, como bem denunciado por Thomas Piketty (2014). Entretanto, é possível notar a compreensão de certos membros das classes mais abastadas quanto ao seu papel na arrecadação do país, como é o caso do emblemático artigo de autoria de Warren Buffet, no qual ele pede em 2011 que os Estados Unidos adotem uma tributação mais incisiva nos chamados "mega-ricos". Disponível em http://www.nytimes.com/2011/08/15/opinion/stop-coddling-the-super-rich.html?_r=0. Acesso em 19.jan.2015

resultado, quando observamos os efeitos cumulados da tributação, nossas suspeitas se confirmam e podemos constatar que as pessoas localizadas na base da pirâmide social brasileira acabam sendo as responsáveis por arcar proporcionalmente mais do que o topo da pirâmide social.

Tais dados, por sua vez, são apresentados segundo as rendas totais das famílias, como forma de melhor apurar o peso da tributação indireta no orçamento das famílias de baixa renda (IPEA, 2011, p. 5). Se levarmos em consideração apenas a renda monetária, esse grau de regressividade aumentaria conforme a tabela abaixo, mostrando-se próximo a algumas pesquisas corriqueiramente apresentadas¹⁸⁹.

Participação dos tributos segundo a renda monetária da população - 2009

| Décimos de renda disponível | Tributação Indireta | Tributação Direta | Total Tributos |
|------------------------------------|----------------------------|--------------------------|-----------------------|
| 1º | 47% | 6% | 53% |
| 2º | 30% | 5% | 35% |
| 3º | 25% | 6% | 31% |
| 4º | 23% | 6% | 29% |
| 5º | 21% | 6% | 27% |
| 6º | 19% | 7% | 26% |
| 7º | 18% | 7% | 25% |
| 8º | 17% | 8% | 25% |
| 9º | 15% | 9% | 24% |
| 10º | 10% | 12% | 23% |
| Média | 15% | 10% | 25% |

Fonte: SILVEIRA et. al. (2011)

Como é possível observar, ao utilizar a renda monetária, a participação da tributação indireta acaba expandindo drasticamente, o que eleva a tributação total para o 1º décimo ao patamar de 53% da renda auferida. Segundo SILVEIRA et. al. (2011), a utilização de tais dados, por desconsiderar os déficits orçamentários reportados nas POF's, acabaria por

¹⁸⁹ Tal constatação é apresentada tanto no Comunicado 92, do IPEA, quanto em SILVEIRA et. al. (2011, p. 49). Para ver os resultados de pesquisas que se baseiam na renda monetária, aconselhamos a conferência do Comunicado da Presidência IPEA nº 22 e do Relatório de Inequidade e Ineficiência do sistema tributário (CDES, 2011)

superestimar o peso da tributação indireta. Todavia, independentemente do dado apresentado, uma verdade pode ser constatada em ambos resultados: a matriz tributária se comporta regressivamente, principalmente em razão da alta incidência da tributação sobre o consumo.

A regressividade da opção por essa base econômica é tanta que, levando em consideração a pesquisa mais otimista, a diferença entre os pesos da tributação indireta suportados pela fração mais pobre é 18% maior do que o suportado pela fração mais rica de nossa pirâmide social, patamar este que não consegue ser superado pela tributação direta.

Outro dado interessante que vem a ser extraído de tal pesquisa é que, em ambas, o décimo mais rico acaba ficando abaixo da tributação média da sociedade brasileira. Essa constatação é importantíssima para refutarmos desde já análises que tendem a generalizar os resultados apresentados pelas pesquisas, utilizando a carga tributária média como padrão de toda a sociedade. Como se todas as camadas de nossa sociedade estivessem sujeitos à mesma carga tributária¹⁹⁰.

Como é possível observar, o Brasil é um país extremamente desigual e as diversas camadas de nossa pirâmide social são chamadas a contribuir de maneiras distintas, arcando com diferentes encargos a depender de sua posição social. Infelizmente, essa relação, como podemos ver, é inversamente proporcional, com as classes mais pobres pagando proporcionalmente mais. Dessa forma, em nada colabora uma análise genérica, uma vez que, como já podemos antever, ela tende a mascarar a real situação da população de nosso país.

Tal estrutura regressiva, por sua vez, ao onerar proporcionalmente mais quem menos tem, acaba por colocar em risco a própria efetividade de programas de distribuição, contribuindo, de certo modo, para a manutenção do *status quo* social altamente desigual que se desenha hoje em nosso país.

Esta constatação pode ser obtida quando analisamos o coeficiente de Gini para a concentração de renda a partir de diferentes momentos de interferência estatal. Esta análise, fundamentada em estudo de Jones (2007) divide os efeitos de benefícios e tributações nos resultados das rendas domiciliares de acordo com os seguintes estágios: (i) renda original - responsável por medir a renda auferida antes de qualquer intervenção estatal na distribuição; (ii) renda inicial - responsável por medir a renda após o pagamento de benefícios previdenciários e assistenciais; (iii) renda disponível - responsável por medir a renda após incidência de tributos diretos; (iv) renda pós tributação - responsável por medir a renda após

¹⁹⁰ Um exemplo claro dessa prática é a apresentada pela Associação Comercial de São Paulo (ACSP), que via sua ferramenta Impostômetro calcular, ano após ano, a arrecadação anual em números totais, sem detalhar o peso de cada base econômica de incidência, ou quem é responsável por suportar o ônus tributário.

incidência de tributos indiretos; e (v) renda final - responsável por medir a renda após o gasto público com bens em espécie, como fornecimento de saúde e educação.

Partindo de tal estudo, é possível avaliar uma variação nos níveis de distribuição e de concentração de renda passíveis de serem medidos por meio do coeficiente de Gini. Dessa forma, o estudo do IPEA (2011, p.4) utilizou os microdados fornecidos pela POF/2009 para fazer uma análise da variação ocorrida na concentração de renda em função da interferência estatal.



E é nesse sentido que diversos estudos realizados nos últimos anos têm indicado que os avanços obtidos com a expansão da renda na base da pirâmide social é muito mais resultado de um melhor direcionamento dos gastos públicos, tendo em vista que o papel regressivo da tributação permanece o mesmo. A análise do gráfico permite avaliar a baixa progressividade da tributação direta, a qual, ainda que produza um efeito redistributivo, acaba por ser completamente anulado pela tributação indireta. Esta por sua vez, apresenta um efeito tão concentrador que retorna os níveis de desigualdade para patamares anteriores à própria ação inicial do Estado, com pagamento de benefícios assistenciais e previdenciários.

Tal situação se mostra verdadeiramente anacrônica. Uma tributação regressiva prejudica a progressividade de um gasto público a partir do momento em que seus recursos são oriundos de uma estrutura regressiva. Levando-se em consideração que são esses recursos que financiam os programas sociais, a regressividade em sua arrecadação acaba por colocar em cheque qualquer compreensão de justiça minimamente distributiva¹⁹¹.

Assim, aliado à péssima distribuição da renda observada no tópico anterior, acabamos por construir no Brasil uma verdadeira perpetuação da desigualdade social, na qual o Estado brasileiro desempenha um papel de destaque através de uma tributação regressiva sobre o consumo.

É certo que o modelo regressivo de nossa tributação não é a única razão para a desigualdade que impera no Brasil. Suas razões remetem à própria construção histórica de nosso país, desde a sua colonização até os nossos dias¹⁹². Entretanto, ainda que não seja a causa única da desigualdade, a estruturação de nossa matriz vem sim contribuindo com este cenário, ainda que esta realidade acabe por passar despercebida aos olhos do cidadão comum.

3.2.2 - A regressividade cognitiva¹⁹³: a negação de cidadania

No tópico anterior foi possível analisar a regressividade sob o ponto de vista material, que leva em consideração a distribuição do ônus econômico entre as diversas camadas de nossa sociedade. Vimos que, ao ter sido estruturada desta forma, nossa matriz tributária acaba por retirar o financiamento do Estado das camadas mais pobres de nossa população, contribuindo, assim, para a forte tendência em se concentrar renda e patrimônio em nossa sociedade.

¹⁹¹ Nesse sentido, conferir Derzi (2014); Salvador (2012)

¹⁹² Em interessante análise da evolução da cidadania no Brasil, José Murilo de Carvalho (2013, p. 45) expõe que "a herança colonial pesou mais na área dos direitos civis. O novo país herdou a escravidão que negava a condição humana do escravo, herdou a grande propriedade rural, fechada à ação da lei, e herdou um Estado comprometido com o poder privado. Esses três empecilhos ao exercício da cidadania civil revelaram-se persistentes. A escravidão só foi abolida em 1888, a grande propriedade ainda exerce seu poder em algumas áreas do país e a desprivatização do poder público é tema da agenda atual de reformas."

¹⁹³ A elaboração de tal expressão, criação do autor, foi pensada a partir da própria definição de cognição trazida pelo Dicionário Michaelis enquanto ato de adquirir um conhecimento. Pretende-se, assim, representar a ideia de que a regressividade que se opera em tal perspectiva acaba por extrair a maior parte de seus recursos de maneira sub-reptícia, sem que aqueles chamados a contribuir possam ter noção de seu papel enquanto financiadores da atividade estatal. E a utilização do termo regressividade se explica no nosso caso pelo fato de que, ao extrair tais recursos de forma anestesiante dos estratos com menor capacidade econômica, o Estado brasileiro vem negando cidadania para as parcelas da população que historicamente já se mostram subincluídas, para utilizar a definição elaborada por Marcelo Neves (1994). Assim, em um uma alegoria que aqui tomamos liberdade de expor, a matriz tributária brasileira negaria cidadania para aquelas parcelas que menos tem.

Todavia, se esta é a dura realidade de nossa matriz tributária, como é possível que ainda hoje ela passe despercebida por aqueles que são chamados a contribuir? O que leva a essa má compreensão da estrutura como um todo, na qual se propaga que os reais responsáveis por sustentar a arrecadação ano após ano são as classes mais abastadas? Como vimos, tais discursos parecem ir de encontro à realidade social brasileira e o papel do fenômeno tributário em sua estruturação. Mas, então, como eles ainda sobrevivem, permitindo a estruturação de um fenômeno tributário tão regressivo em uma sociedade tida por democrática?

A resposta a tal pergunta se inicia novamente na própria análise de como se estrutura a matriz tributária brasileira e a relação existente entre a tributação indireta e a direta.

Conforme já debatido no presente trabalho, a formatação de nosso fenômeno tributário passou por escolhas históricas que acabaram por resultar em uma matriz que se fundamenta na tributação do consumo, em detrimento das outras bases econômicas de incidência. Vimos no capítulo 1 que tal escolha acaba por produzir resultados interessantes para o Estado que a adota. Ainda que possivelmente regressiva, uma tributação geral sobre o consumo possibilita uma massificação da incidência tributária na sociedade, transformando todos os consumidores de bens e serviços em verdadeiras fontes de recursos aos cofres públicos. Também há a vantagem de que tal escolha permite um aprimoramento das formas de fiscalização, dificultando, portanto, possíveis evasões fiscais.

Todavia, também vimos que tal opção se dá com um custo oneroso em termos de cidadania¹⁹⁴. Ao se estruturar desta maneira, o financiamento estatal se mostra claramente anestesiante, uma vez que os encargos são transferidos através do sistema de preço, sendo suportados pelos consumidores de maneira despercebida, os quais, na maior parte das vezes, adquirem bens e serviços sem saber o encargo tributário que compõe aquele valor pago¹⁹⁵.

¹⁹⁴ Ao se debruçar sobre a definição de cidadania, José Murilo de Carvalho (2013, p. 9) defende que a construção deste conceito é parte de um fenômeno complexo e historicamente definido, que envolveria três dimensões fundamentais de direitos, direitos civis, políticos e sociais, que nem sempre se mostram presentes contemporaneamente. Assim, "o exercício de certos direitos, como a liberdade de pensamento e o voto, não gera automaticamente o gozo de outros, como a segurança e o emprego. O exercício do voto não garante a existência de governos atentos aos problemas básicos da população. Dito de outra maneira: a liberdade e a participação não levam automaticamente, ou rapidamente, à resolução de problemas sociais. Isto quer dizer que a cidadania inclui várias dimensões e que algumas podem estar presentes sem as outras. Uma cidadania plena, que combine liberdade, participação e igualdade para todos, é um ideal desenvolvido no Ocidente e talvez inatingível. Mas ele tem servido de parâmetro para o julgamento da qualidade da cidadania em cada país e em cada momento histórico."

¹⁹⁵ Em relatório no qual se discute os indicadores de iniquidade do sistema tributário brasileiro, o CDES expõe que "Cidadania tributária significa a conscientização do cidadão para o fato de que a necessária arrecadação de tributos deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo distâncias sociais. Transparência, tanto no que diz respeito às fontes quanto aos usos dos recursos

Por outro lado, a tributação direta, ainda que corresponda a menos de 30% da arrecadação, acaba por ser sentida por aqueles que auferem renda e possuem patrimônio, criando-se a falsa sensação de que é essa faixa da população que arca com os tributos no Brasil. Como foi possível observar, em nosso país a faixa populacional que apresenta tais manifestações de riqueza acaba por se encontrar no topo da pirâmide social, tendo em vista que, em função da imensa desigualdade existente, a grande maioria da sociedade não possui patrimônio tributável ou se encontra na zona de isenção quando tratamos da tributação da renda.

Esta impressão distorcida da realidade é corroborada ainda pela falsa percepção de que o recolhimento dos tributos indiretos, arcados pela sociedade, se dá aos custos dos empresários e comerciantes, os quais, quando muito, exercem apenas o papel de "atravessadores" dos encargos, que são suportados pelos consumidores de bens e serviços e repassados pelos contribuintes de direito ao ente tributante.

Ou seja, temos um largo rol de pessoas que, por estarem submetidas à tributação indireta, contribuem "sem sentir" e, ainda por cima, acham que quem financia o país é a classe média e alta do Brasil, que por estarem "à mercê" da tributação direta, são os que "visivelmente" recolhem, mas que, na verdade, configuram-se apenas como a ponta do iceberg, pois a grande massa de arrecadação está abaixo desse oceano. A regressividade de nossa matriz tributária, assim, é um fato que está fora do horizonte de compreensão da população de nosso país. Esse é o retrato mal-feito e cruel da tributação Brasil, que, além de onerar mais quem menos pode pagar, contribui para essa má-formação da cidadania dos membros de nossa sociedade, que não possuem as condições mínimas de compreender as formas de financiamento das políticas estatais e reivindicar uma reordenação dos elementos que formam nossa matriz tributária a fins de torná-la mais condizente com um ideal de justiça social.

públicos é palavra-chave e primeiro requisito para o exercício da cidadania tributária. Dentre as injustiças do sistema tributário nacional, talvez o aspecto menos debatido seja a falta de cidadania tributária que, de um lado, afasta os brasileiros do pleno exercício do controle social e, de outro, do entusiasmo no compartilhamento do financiamento do Estado. A cidadania não é exercida no cotidiano da vida civil nem transparece na construção das instituições públicas. Os contribuintes brasileiros não se percebem como parte ativa e interessada no processo orçamentário, não estabelecem relações claras e diretas entre o pagamento de tributos, a aplicação dos recursos e a qualidade dos serviços públicos, e tampouco exigem informações acessíveis, transparentes e simples sobre o funcionamento do sistema tributário. Nesse sentido, é plausível considerar que a falta de cidadania se apresenta como causa e também como consequência das distorções verificadas no nosso sistema de arrecadação." (2011, p.34)

Assim, a estruturação de nossa matriz a partir de tributos indiretos, aliada e diversas outras ilusões fiscais¹⁹⁶ presentes em nosso ordenamento possibilitam a criação daquilo que denominamos como sendo uma regressividade cognitiva.

Todavia, tal constatação, por si só, não explicaria a má compreensão que se dá em torno do fenômeno tributário. A construção desta visão equivocada da realidade se dá em muito pela interpretação comumente realizada da experiência tributária pelos nossos juristas, na qual se observa tal atividade estatal apenas sob a perspectiva legal.

Essa perspectiva reducionista acaba por afastar o real contribuinte da compreensão da matriz tributária, justamente por se acreditar não ser necessário apreender os aspectos sociais, econômicos ou políticos da tributação. Ao jurista, enquanto estudioso da ciência do direito, caberia apenas o estudo do sistema tributário em si (BECKER, 2010, p. 21), objeto este que, conforme vimos no capítulo inicial do presente trabalho, é compreendido como o conjunto de normas jurídicas que regulam a relação existente entre Estado e contribuinte. Toda e qualquer preocupação existente com a análise do fenômeno tributário que envolva a compreensão de seus efeitos perante a sociedade não ficaria a cargo do jurista, tendo em vista que tais perspectivas deveriam ser consideradas pré ou pós-jurídicas (BECKER, 2010, p. 22).

O intérprete do direito passaria a se preocupar, portanto, tão somente com a norma posta e seus enunciados, ou com aquilo que Luis Alberto Warat denomina como sendo o senso comum teórico dos juristas.

Segundo esse autor devemos compreender o senso comum teórico como sendo o conjunto de condições implícitas de produção, circulação e consumo das verdades nas

¹⁹⁶ Um exemplo claro das diversas opções que impactam diretamente na compreensão de nossa sociedade acerca da carga tributária incidente sobre o consumo pode ser extraído do chamado cálculo por dentro do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Ao analisarmos a base de cálculo do ICMS prevista hoje no art. 13, § 1º, I da LC 87/96, é possível observar que incluímos na mesma, entre outros valores, o próprio montante do imposto, naquilo que ficou convencionado, de forma eufemística, de “cálculo por dentro”. Assim, a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo representa um artifício legal que determina que, no momento da apuração do quantum debeat ser recolhido pela imposição deste tributo, deve o contribuinte, para fins de apuração, considerar que o próprio imposto integra a sua base de cálculo. Tal mecanismo contábil cria uma exacerbação da alíquota realmente aplicável, que, em efeitos práticos, acaba por ser superior à alíquota legalmente prevista. Este subterfúgio fiscal contribui severamente para a má formação dos membros de nossa comunidade política enquanto cidadãos conscientes de seu papel no produto da arrecadação do Estado, representando, assim, uma grave violação ao princípio da transparência fiscal. Tal constatação é facilmente verificável, uma vez que em um sistema complexo e extremamente excludente como é o nosso sistema tributário são poucas as pessoas que teriam a capacidade necessária para compreender como se opera uma fórmula matemática que permite a uma alíquota nominal de 25% equivaler, por exemplo, em termos reais a 33,33% do valor do produto consumido. Defender que um tributo seja calculado de tal forma é desacreditar todo o objetivo do Estado. Entretanto, em que pese tais constatações, tal fórmula de cálculo é avalizada pelo Supremo Tribunal Federal, que em diversas oportunidades já declarou a constitucionalidade de referido dispositivo legal, sendo o mais emblemático o julgamento do RE 582.461/SP, decidido sob regime da repercussão geral.

diversas práticas que envolvem o saber jurídico, sejam elas teóricas, práticas ou acadêmicas (WARAT, 1994, p. 13).

O senso comum surge então como um vasto arcabouço de conceitos, representações, imagens, ficções e crenças que são colocados à disposição do jurista para que este possa, a partir de tal ponto, compreender o fenômeno jurídico e poder elaborar enunciados a respeito (WARAT, 1994, p. 14). Podemos compreendê-lo, portanto, sob uma perspectiva da intertextualidade, como sendo os próprios elementos que permitem o discurso jurídico, moldando-o e conferindo-lhe significado. Todavia, ao mesmo tempo em que representa uma espécie de signo necessário para o desenvolvimento da técnica, permitindo a operacionalização do Direito, o senso comum teórico guarda também uma mística de racionalidade em seu discurso que pretende respaldar a relação de poder que existe por trás da norma jurídica (WARAT, 2002, p. 58).

Assim, este discurso acaba por se traduzir na utilização de um saber fechado, restrito àqueles que passaram por um processo de formação para “dominá-lo”, o que exclui o restante da sociedade que não compreende o uso de tal linguagem. Esta linguagem seleta confere um caráter de legitimidade científica ao discurso, que se mostra imune à crítica. Reduz-se o discurso jurídico assim a uma técnica fechada, sendo esta a responsável pela produção da verdade através de enunciados tidos como inquestionáveis.

E é aí que surge o risco da imunização pretendida por uma cientificidade centrada na norma jurídica. Conforme bem afirma Warat (2002, p. 57), “respaldado na funcionalidade de suas próprias ficções e fetiches, a ciência do direito nos massifica, deslocando permanentemente os conflitos sociais para o lugar instituído da lei, tornando-os, assim, menos visíveis”.

Cria-se, portanto, uma realidade simbólica a partir desse senso comum teórico. Simbólica porque não condiz com a realidade histórica, concreta, uma vez que esta se mostra excluída do campo de apreensão do intérprete do direito¹⁹⁷. Passa-se a analisar os aspectos da

¹⁹⁷ Para tanto, importante contribuição nos é fornecida pelo próprio Warat (2002, 58), que expõe: "a força comunicacional da ciência jurídica passa vitalmente por um jogo de significados ilusórios; um território encantador onde todos fazem de conta que o Direito, em suas práticas concretas, funciona a imagem e semelhança do discurso que dele fala. Desta maneira, a montagem mítica que impregna o discurso jurídico ocidental gera uma relação imaginária entre o saber e as práticas do direito. Isto produz um capo simbólico (um eco de representações e ideias) que serve para dissimular conflitos e antagonismos que se desenvolvem fora da cena linguística. Eles existem na história e são negados por um conhecimento convertido em uma potência independente, abstrata, que se levanta por sobre os homens. As chamadas 'ciências jurídicas' aparecem, assim, como um conjunto de técnicas de 'fazer crer' com as quais se integra com significados tranquilizadores, representações que tem como efeito impedir uma ampla reflexão sobre nossa experiência sócio-política. Ideias dispersas e efêmeros fabuladores que contêm omissões intencionais sobre o saber jurídico, a lei e o poder. Neste sentido a linguagem oficial do direito determina uma multiplicidade de efeitos dissimuladores".

tributação descolados de qualquer preocupação com os efeitos práticos que tais escolhas acarretam. Passa-se a interpretar a tributação completamente descolada de nossa realidade social, como se aquela existisse independentemente da existência desta.

Assim, ao mesmo tempo em que o senso comum teórico dos juristas se apresenta como condição implícita para o desenvolvimento do direito em nossos dias, ele é caracterizado por uma série de efeitos dissimuladores. Observa-se, assim, um discurso alienante ao redor do fenômeno tributário, que tenta apartá-lo da realidade que o sustenta, impossibilitando que o real financiador do Estado tenha conhecimento de seu papel como tal. Uma série de figuras ideologizadas é construída, as quais deturpam a compreensão da regressividade do fenômeno, escondendo os efeitos sociais das medidas adotadas através de argumentos técnicos que acabam por afastar o cidadão da compreensão de nossa matriz. Nas palavras do próprio Warat (1994, p. 15):

Os juristas contam com um emaranhado de costumes intelectuais que são aceitos como verdades de princípios para ocultar o componente político da investigação de verdades. Por conseguinte se canonizam certas imagens e crenças para preservar o segredo que escondem as verdades. O senso comum teórico dos juristas é o lugar do secreto. As representações que o integram pulverizam nossa compreensão do fato de que a história das verdades jurídicas é inseparável (até o momento) da história do poder.

Como é possível observar de tal constatação, a linguagem jurídica, que se faz pretensamente pura, mascara uma relação de poder que necessariamente existe enquanto seu próprio pressuposto¹⁹⁸. Relação esta que permanece ocultada e, portanto, fora do alcance da apreensão do cidadão comum, que vê na norma jurídica um elemento de organização social neutro e legítimo. Deste modo, o conteúdo da norma surge como algo apartado das condições materiais de realização, algo naturalizado, fruto da apreensão da racionalidade do teórico que se encontra, via de regra, desvinculado da produção material¹⁹⁹.

É nesse contexto que surge o caráter ideológico de dominação da relação de poder preexistente à norma jurídica.

¹⁹⁸ De acordo com Chauí (2008, p. 24) "sociedades divididas em classes (e também em castas), nas quais uma das classes explora e domina as outras, essas explicações ou essas ideias e representações serão produzidas e difundidas pela classe dominante para legitimar e assegurar seu poder econômico, social e político. Por esse motivo, essas ideias ou representações tenderão a esconder dos homens o modo de relação como suas relações sociais foram produzidas e a origem das formas sociais de exploração econômica e de dominação política."

¹⁹⁹ Chauí (2008, p. 65) desenvolve tal argumento demonstrando que esse processo de naturalização surge quando o resultado da divisão social do trabalho se completa, com a cisão total entre o trabalho material e o espiritual. A partir de então, "a consciência pode realmente imaginar ser diferente da consciência da práxis existente, representar realmente algo, sem representar algo real. Desde esse instante, a consciência está em condições de emancipar-se do mundo e entregar-se à construção da teoria, da teologia, da filosofia, da moral etc. puras".

Segundo Chauí (2008, p. 86), em uma sociedade cindida, para que uma classe perpetue seus privilégios, é necessário que ela utilize instrumentos para dominar politicamente os demais integrantes daquela comunidade. Em nossos tempos, esses instrumentos seriam, segundo a autora, o Estado e a ideologia.

O Estado seria responsável pela estruturação de um aparato de coerção e repressão social, que submeteria todos os membros da sociedade às suas regras políticas. Para tanto, o Estado se valeria de um sistema normativo próprio, responsável por moldar o comportamento dos cidadãos de uma maneira pretensamente não violenta. Esse sistema normativo estatal é o próprio direito posto, que conferiria, segundo a autora, um pretensão ar de legalidade à dominação, facilitando sua aceitação pelos demais integrantes da sociedade.

Entretanto, mostra-se evidente que, enquanto instrumento de dominação, o direito posto só seria eficiente a partir do momento em que as classes dominadas não notassem a violência existente por trás da norma. E é aqui que se apresentaria a ideologia enquanto instrumento complementar desta dominação. Ela seria responsável por conferir um caráter de legitimidade à norma posta, por meio de uma substituição da realidade concreta por uma representação ideal dessa mesma realidade, geralmente de acordo com a projeção das ideias dos próprios grupos dominantes (CHAUÍ, 2008, p. 87). Dessa forma, o ideário das elites passaria a ser incorporado como o ideário da sociedade como um todo, sendo a ideologia, portanto, a estruturação de uma dominação do plano espiritual.

Para que tal estrutura funcione, Chauí (2008, p. 89) defende que (i) ainda que a sociedade seja fracionada em classes e que cada classe tenha seu ideário, a dominação de uma classe sobre a outra faz com que só seja considerado válido o conjunto de ideias da classe dominante; (ii) e para que isso aconteça, se mostra necessário que a população como um todo se veja enquanto integrante de uma mesma sociedade, coesa e uniforme, compartilhando de um mesmo destino e sem ser dividida em estamentos sociais diversos; (iii) para tanto, é necessário que a classe dominante difunda seu ideário por toda a sociedade, fazendo com que esse seja incorporado pelas diferentes classes sociais; (iv) e, por fim, tendo em vista que este conjunto de ideias não representa a verdadeira realidade social, mas apenas uma aparência social desenvolvida pela classe dominante, é possível que ele seja considerado independente da própria realidade, existindo abstratamente como uma projeção de algo que não se realiza no mundo real.

A ideologia estaria ligada, assim, a uma concepção mental que não corresponderia de maneira rigorosa à realidade do objeto analisado, o que acabaria deformando-o (CHAUÍ,

2008, p. 7). Ela seria um pressuposto adotado que constituiria o único ponto de partida possível de todo o pensamento. Seria, portanto, indiscutível, pois ao representar uma base de todo raciocínio, é dada como algo certo e aceita intuitivamente.

Assim, transferindo a percepção de Chauí para o fenômeno tributário, é possível entender como se dá a má-compreensão quanto à distribuição do encargo econômico de nossa matriz. Ao analisarmos a tributação brasileira apenas sob o viés arrecadatório, adotando discursos generalizantes quanto à incidência da carga tributária em nossa sociedade, ignoramos a forma como se divide tal encargo, dando a falsa impressão de que todos nós suportamos o mesmo ônus, quando na verdade a estrutura se faz extremamente "seletiva".

Esse processo de alienação faz com que a grande parcela da população não entenda a realidade fiscal brasileira (FARIAS, SIQUEIRA, 2012, p. 37), deixando de compreender-se a si mesmo, portanto, como contribuinte. Segundo Chauí (2008, p. 65):

A forma inicial da consciência é, portanto, a alienação, pois os homens não se percebem como produtores da sociedade, transformadores da natureza e inventores da religião, mas julgam que há um alienus, um Outro (deus, natureza, chefes) que definiu e decidiu suas vidas e a forma social em que vivem. Submetem-se ao poder que conferem a esse Outro e não se reconhecem como criadores dele. E porque a alienação é a manifestação inicial da consciência, a ideologia será possível: as ideias serão tomadas como anteriores à práxis, como superiores e exteriores a ela, como um poder espiritual autônomo que comanda a ação material dos homens.

Esconde-se, portanto, o próprio aspecto ideológico por trás da norma. As opções realizadas no campo do fenômeno tributário, quando optamos por criar uma estrutura altamente regressiva, se relacionam com uma realidade que é excluída do discurso comum. Ela reflete uma opção ideológica daqueles responsáveis por estruturar a matriz tributária do país, que tomam tais decisões unilateralmente, sem problematizar a tributação diante de nossa realidade social. Pois, se no plano ideal as decisões deveriam ser tomadas em um ambiente democrático, no qual todos os cidadãos estariam cientes de seus papéis enquanto contribuintes, a bem da verdade observa-se que em nosso país a opção escolhida se dá em favor da exclusão social da grande maioria da população, em total desacordo aos objetivos previstos em nossa Constituição.

É por esta razão que defendemos aqui que a matriz brasileira não é regressiva apenas sob a perspectiva econômica, ou seja, aquela que aborda a desigual distribuição de sua carga. Entendemos ser tal estrutura duplamente regressiva, pois, além de se mostrar regressiva sob o olhar econômico, ela também o é sob um viés cognitivo do sujeito responsável por arcar o

ônus, tendo em vista que a grande maioria de sua arrecadação se faz de maneira sub-reptícia, por meio de uma tributação indireta que em nada contribui para a formação de um Estado que se afirma democrático. Ao optar por se financiar de tal forma, nossa comunidade política acaba por moldar uma estrutura alienante, que deturpa a percepção que o cidadão comum possui da realidade, criando verdadeiras estruturas ilusórias que retiram qualquer capacidade de que os verdadeiros responsáveis por custear o Estado possam cobrar a correta destinação de tais recursos, em completo desatendimento aos diversos preceitos constitucionais já abordados no presente trabalho e que deveriam balizar o agir fiscal em nosso país (SCAFF, 2007, p. 5).

Deste modo, além de retirar a pouca riqueza da grande maioria dos brasileiros, nossa matriz tributária ainda nega-lhes cidadania - para que possam se posicionar criticamente em oposição a uma estrutura desigual²⁰⁰. É negado, dessa forma, a consciência necessária quanto à distribuição do ônus justamente àqueles que mais pesadamente são chamados a contribuir. É negada cidadania à parcela da população que mais necessita dela, essa mesma parcela que, subincluída no sistema jurídico pátrio, vê cotidianamente seus direitos fundamentais sendo negados. A mesmíssima parcela da população que cotidianamente é taxada como um fardo para o "restante" da sociedade, o qual supostamente financiaria as políticas assistenciais desenvolvidas pelo Estado. Essa mesma parcela que, de cidadã, passa a ser "mero" contribuinte - sem ao menos ter noção de tal realidade.

3.3 - Novos caminhos para o debate acerca da matriz tributária brasileira

Como pudemos observar no decorrer do presente trabalho, o debate em torno das opções a serem tomadas no campo da tributação sempre passaram ao largo da realização de um ideal de justiça e equidade. Ainda que com a Constituição de 1988 tenhamos assumidos uma série de compromissos que visem atingir uma sociedade mais justa e igualitária, quando tratamos das formas de arrecadação, e até de certo modo da destinação desses recursos, argumentos que se balizam pela equidade acabam por não se inserir na arena política.

²⁰⁰ "Esse caráter indiscutível, no entanto, duraria apenas enquanto as distorções provocadas pela ideologia não se tornassem gritantes aos olhos das pessoas. Assim, elas não representariam um determinante para o comportamento humano, o que nos prenderia a um destino inquestionável. Elas corresponderiam mais a um condicionante passível de ser superado a partir do momento em que suas contradições se tornam insustentáveis, por meio de uma crise paradigmática. Assim, as ideologias podem ser usadas como meio de dominação e perpetuação de uma classe no poder, cristalizando uma série de crenças no imaginário do homem, deformando seu raciocínio e concretizando a dominação, perdurando enquanto não houver o surgimento de uma crise que as questione". (CHAUÍ, 2008, p. 24)

Surge, portanto, a necessidade de se resgatar um ideal de justiça e equidade para orientar os debates envolvendo a matriz tributária brasileira. Mas o que é um tratamento justo e equânime?

Enquanto virtude política, equidade representa "uma questão de encontrar os procedimentos políticos – métodos para eleger dirigentes e tornar suas decisões sensíveis ao eleitorado – que distribuem o poder político de maneira adequada", ou seja, significa criar "procedimentos e práticas que atribuem a todos os cidadãos mais ou menos a mesma influência sobre as decisões que os governam". Já justiça deve ser compreendida como a preocupação que temos de que "nossos legisladores e outras autoridades distribuam recursos materiais e protejam as liberdades civis de modo a garantir um resultado moralmente justificável" (DWORKIN, 2007, p. 200).

Cria-se, assim, enquanto requisito de legitimidade do Estado perante seus "súditos", que aquele desenvolva um tratamento equânime no sentido de que as políticas públicas sejam estruturadas levando necessariamente em consideração seu impacto na vida de cada cidadão de maneira igualmente importante (DWORKIN, 2006, p. 97). Seja no respeito as escolhas e posições de cada um, que devem ser levadas igualmente em conta, seja na própria distribuição dos resultados produzidos por nossa coletividade.

Todavia, a matriz tributária brasileira historicamente se sustenta por meio dos chamados tributos sobre o consumo. Tais tributos tem como uma de suas principais características a repercussão econômica de seu ônus através da cadeia de consumo, de modo que o responsável por arcar com seu custo acaba sendo o último elo dessa corrente: o consumidor final. Assim, cria-se uma cisão entre o responsável por recolher o tributo e aquele que arca economicamente com a exação, a qual passa a integrar o custo do produto enquanto seu preço.

O problema de repercussão do ônus é que não há qualquer respeito à capacidade contributiva do consumidor em si. Não há, no momento da aquisição do bem ou do serviço, uma distinção de alíquota de acordo com aspectos pessoais do consumidor. Assim, tal orientação de nossa matriz dificilmente atenderá ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que seus próprios mecanismos de arrecadação obstaculizam tal observância.

Desse modo, um país que baseia sua arrecadação em uma tributação sobre o consumo tende a apresentar uma matriz tributária mais regressiva, de modo a onerar mais quem menos recebe. Esse é o caso do Brasil, no qual, ainda que promulgue ideais de uma justiça social em

sua Constituição Federal, no caso concreto, centraliza o produto de sua arrecadação em uma extensa tributação sobre o consumo.

Essa majoração indevida vai de encontro a princípios basilares de nossa estrutura política-constitucional, que, como vimos, objetiva permitir que seus cidadãos sejam tratados de maneira equânime, pressupondo que a cada um seja conferido um mesmo interesse. Tais princípios criam uma exigência de igual consideração e respeito, tanto entre os membros dessa comunidade, quanto entre o Estado e seus “súditos”, não podendo um único cidadão ter seu futuro sacrificado em prol de políticas de maioria ou argumentos econômicos. Um Estado que desconsidera tal exigência acaba por carecer de legitimidade, não podendo mais exigir de seus membros um cumprimento das regras estabelecidas segundo seus processos legislativos, muito menos das decisões estabelecidas em suas cortes (DWORKIN, 2006, p. 96-97).

Dessa forma, ao violar tais enunciados, violam-se também as bases de nossa comunidade uma vez que não há como argumentar que tal tratamento conferido pelo Estado forneça uma igual consideração e respeito deste ente político a todos os seus cidadãos. Não há como sustentar, portanto, com base em nossos ideais de justiça e equidade que a matriz tributária de nosso país acentue as desigualdades sociais de nossa comunidade. Não há como defender que o financiamento do aparato estatal se dê de tal forma que acabe por aumentar a regressividade do sistema como um todo, sacrificando aqueles que se encontram em situação de vulnerabilidade em prol de argumentos econômicos ou metas de arrecadação. Como vimos, os princípios políticos de nossa comunidade não permitem tal espécie de sacrifício.

Por outro lado, a estrutura posta, além de contribuir para o aumento do fosso de desigualdades de nosso país por meio de uma distribuição regressiva do ônus, colabora severamente para a má formação dos membros de nossa comunidade política enquanto cidadãos conscientes de seu papel no produto da arrecadação do Estado. Como vimos no decorrer do trabalho, tal artifício representaria, assim, não só uma grave violação ao princípio democrático da transparência fiscal.

Tal constatação se dá a partir da análise de que, diante de um sistema complexo e extremamente excludente como é o nosso sistema tributário, são poucas as pessoas que tem a capacidade de compreender como se opera a distribuição do ônus fiscal. É nesse sentido que se valer de estruturas de arrecadação como a adotada no Brasil só contribui para uma alienação dos cidadãos de todo o processo decisório de nosso país, uma vez que eles não têm a menor noção de sua importância enquanto financiadores da atividade estatal.

Não se quer aqui que a matriz tributária de nosso país seja inteligível do dia para a noite, e que todos os cidadãos compreendam as nuances de algo tão complexo. Entretanto, não podemos referendar medidas que nos afastem da obtenção de tal resultado, uma vez que, enquanto princípio de nossa comunidade política, a transparência fiscal se mostra como uma medida de igual consideração e respeito do Estado para com seus membros.

Permitir que a matriz tributária seja estruturada de tal forma é desacreditar todo o objetivo do Estado de se pautar por uma conduta ética e equânime para com os seus cidadãos, e esquecer o compromisso assumido de combater as desigualdades sociais, combate este que passa, necessariamente, pela formação de cidadãos conscientes que possam ser verdadeiros membros de um processo democrático de tomada de decisões.

Dessa forma, a busca pela equidade na tributação pressupõe não só um tratamento isonômico conferido pelo Estado para com seus cidadãos. É requisito que haja um tratamento respeitoso em relação a estes, no sentido de considera-los enquanto parte integrante de nossa comunidade. Ignorar esse compromisso de legitimação é se valer do Estado enquanto mecanismo de pura dominação, e o direito, no caso específico o direito tributário, estrutura ideológica de legitimação desta dominação.

É neste sentido que não pode ser simplesmente defendido que a matriz tributária de nosso país, enquanto fruto de um processo histórico e condicionada a diversos fluxos de influência não poderia apresentar outra estrutura que a atual. É comum vermos críticas no sentido de que qualquer alteração que vise combater tal regressividade acabará por se mostrar inócua ante o poder de planejamento dos agentes econômicos quanto à redistribuição do ônus, levando-se a crer que a má distribuição do encargo econômico do tributo seria irremediável²⁰¹. Todavia esses argumentos não podem servir para que retiremos de nossa arena política um debate claro e sincero em torno das estruturas de financiamento do Estado brasileiro. Não podemos simplesmente ignorar a regressividade das opções historicamente realizadas, sob pena de sacrificar todo um ideal de justiça e equidade que oriente nossa comunidade.

É necessário resgatar tais ideais para repensarmos nossa tributação contextualizada com a realidade social, econômica e política de nossa nação, ressignificando assim o debate em torno das escolhas políticas que estruturam nossa matriz.

²⁰¹ Nesse sentido, conferir < <http://www1.valor.com.br/legislacao/3985018/governo-novo-velhas-ideias>> acessado em 01.abr.2015

Conclusão

Como pudemos observar ao longo deste trabalho, o objetivo da pesquisa aqui realizada foi analisar a construção histórica de nossa matriz tributária e como as escolhas realizadas em tal campo de atuação levaram a uma regressiva distribuição do ônus fiscal nos diversos estratos da pirâmide social brasileira. Tal constatação contrasta com a já extensa desigualdade social do país, de modo a criar uma estrutura que concentra os vastos recursos de nossa nação nas mãos de poucos e os privilegia por meio de uma tributação que os onera proporcionalmente menos em relação ao restante da sociedade. Cria-se, desta forma, uma realidade marcada por um verdadeiro fosso social que se mostra difícil de ser superado. O Estado brasileiro, que se compromete em sua Constituição com a criação de uma sociedade justa e igualitária, que se compromete com o desenvolvimento social e com o combate à pobreza, acaba sendo um dos principais responsáveis pela manutenção das coisas como elas estão, utilizando a sua matriz tributária para tanto.

Isso se deve, em boa parte, por conta da predisposição histórica em estruturar o fenômeno tributário em torno de uma exacerbada incidência sobre o consumo enquanto base econômica. É verdade que a escolha de tal base, em detrimento de uma tributação mais vigorosa sobre a renda e o patrimônio, tende a trazer resultados positivos para a administração tributária, tendo em vista que a tributação sobre o consumo permite um maior alargamento de sua incidência sobre a sociedade. Pois é certo que, ainda que renda e patrimônio se concentrem nas mãos de poucos, todos de algum modo acabam por consumir bens e serviços. E a tributação que incide sobre esta manifestação de riqueza se pulveriza na sociedade, fazendo com que todos contribuam, ainda que sem perceber.

Porém, como supramencionado, esta mesma opção tem por consequência a estruturação de uma matriz regressiva sob o ponto de vista da arrecadação, uma vez que repercute o ônus econômico do tributo através da cadeia produtiva, fazendo com que o consumidor final arque com a exação. Deste modo, uma matriz tributária que se estrutura predominantemente sobre o consumo apresenta severas dificuldades em obedecer a uma ideia de capacidade contributiva, tendo em vista que o consumidor de determinado bem arcará com a mesma carga tributária, independente de suas condições para tanto.

Esta regressividade pode ser atenuada por meio de medidas que tendam a distribuir o ônus da incidência sobre o consumo geralmente realizado por aqueles que detêm maior poder

econômico. Contudo, este não parece ser o caminho adotado por nossa comunidade, pois como pudemos observar, a distribuição de alíquotas parece se preocupar muito mais com uma lógica fiscal de buscar meios de prover os cofres públicos, ao invés de uma lógica que privilegie a distribuição equitativa do ônus.

Mas a escolha do consumo enquanto base econômica não pode ser caracterizada como a única razão de nossa regressiva matriz tributária. Vimos também que tais resultados passam necessariamente pelas escolhas empenhadas na tributação sobre a renda e o patrimônio.

Estas bases econômicas, além de serem subutilizadas, tendem ainda a não atender toda sua potencialidade em termos de redistribuição de riquezas. Isto porque enquanto a tributação sobre a renda tende a se voltar sobre os ganhos produzidos pelo trabalho, deixando ao largo uma incidência mais incisiva sobre os resultados do capital, a tributação sobre o patrimônio tende a não explorar certas manifestações de maneira adequada, privilegiando tanto o acúmulo em nossa sociedade, quanto a transferência dessa riqueza entre gerações.

Entretanto, estas escolhas não são algo recente em nossa experiência histórica. Conforme pudemos verificar no presente trabalho, a construção da regressividade em nossa matriz tributária atual é resultado de uma série de decisões, conscientes ou não, para atingir tal realidade. E de todas as escolhas feitas, talvez as que mais impactaram no modelo que atualmente vigora em nosso país foram aquelas tomadas na década de 1960 e que, pela primeira vez, estabelecem um sistema tributário coordenado, voltado para um projeto de concentração de recursos nas mãos de certos setores da sociedade com objetivo claro de promover o desenvolvimento econômico no Brasil.

É verdade que observamos, nos períodos anteriores, diversas medidas que auxiliaram na estruturação de uma matriz regressiva, em especial na já predominância de uma tributação sobre o consumo em detrimento das demais bases econômicas. Contudo, é a partir das reformas implementadas na década de 1960 que se lançam as bases para a matriz atual, com a criação da maior parte das figuras tributárias hoje existentes, bem como pelo ineditismo da apresentação da tributação enquanto instrumento político a disposição do Estado.

Deste modo, é a relação existente entre essas três bases e as escolhas tomadas quanto a elas que determinam como se distribuirá o fluxo de riquezas da sociedade para o Estado. É apenas compreendendo como se dá tal interação que podemos compreender como se estrutura a matriz tributária em nosso país. Não podemos, assim, analisar o fenômeno tributário sem considerar como se dão as escolhas quanto às bases econômicas.

Mas apenas a análise quanto às bases econômicas não é possível para que possamos apreender a estruturação de nossa matriz e sua regressividade. Para compreender como se dá tal resultado é importante que tenhamos em mente que a tributação não é simples fonte de recursos aos cofres públicos. Ela possui relevante papel enquanto instrumento para que o Estado possa implementar as políticas públicas que achar necessárias. Seja enquanto fonte de recursos para que tal ente possa se sustentar e prover bens públicos, seja como próprio indutor de resultados econômicos e sociais tidos por necessários, ou até mesmo para que se possa pôr em prática o ideal de justiça social que norteie aquela sociedade.

A tributação mostra-se, assim, muito mais do que um instrumento com fim arrecadatório. Enquanto instrumento político que é, a matriz tributária de um país apresenta ainda as finalidades alocativa, estabilizadora e distributiva. Compreender estas finalidades possibilita que intérprete do fenômeno tributário avalie melhor as escolhas tomadas no campo da tributação e o quão próximas elas se mostram dos fins almejados pelo responsável por estabelecê-las.

Saber que a tributação guarda necessária relação com um ideal de redistribuição permite, por exemplo, que confrontemos tal ideal com a estrutura que se estabelece em nosso país nos dias de hoje. Tendo o cidadão conhecimento de que qualquer medida tomada em tal campo de escolha impacta na redistribuição de ônus e resultados na nossa sociedade, permite que ele avalie tal reorganização de fatores por critérios outros que não necessariamente de eficiência. Permite que se avalie a tributação segundo um ideal de justiça que entenda ser válido naquela comunidade. Permite que confronte a matriz existente com o projeto de nação que o Estado brasileiro se propõe a construir.

Assim, a regressividade de nossa matriz deixa de ser encarada como algo dado e impassível de ser alterado. A distribuição dos ônus não se faz de modo neutro. Ela não é o resultado natural e inevitável de qualquer matriz existente.

A regressividade que hoje existe na tributação de nosso país é fruto de uma série de escolhas tomadas historicamente por nossa sociedade. A análise da distribuição iníqua de nossa carga tributária só faz sentido se levarmos em considerações todos esses aspectos da realidade brasileira. Ela é resultado de um jogo de forças econômicas, sociais e políticas que, enquanto condicionantes de sua existência, determinam sua estruturação. E como construção social que é, o debate em torno de como se dará este financiamento da política estatal deve ser desenvolvido de forma aberta e franca.

E tal constatação nos leva à segunda regressividade abordada no presente trabalho, pois, se vimos que a tributação onera proporcionalmente mais quem menos tem, vimos também que tal encargo é imputado aos estratos mais pobres sem que estes tenham compreensão disso. Com isso, defendemos no presente trabalho que além de economicamente regressiva, a matriz tributária brasileira também pode ser encarada como cognitivamente regressiva, negando cidadania fiscal justamente para aquela parcela da população que já se encontra em uma situação de subcidadania. Ou seja, nossa matriz tributária utiliza-se de mecanismos "anestésiantes" para arrecadar daqueles que têm menos condições de apreender a realidade fiscal existente em nosso país - excluindo do horizonte de sentido dessa significativa parcela da população a real compreensão de seu papel enquanto financiadora do Estado.

Surge, assim, a necessidade de se romper com esse lócus de silêncio existente em torno da forma como se analisa a tributação em nosso país, de modo que passemos a interpretar nossa matriz a partir da realidade social, econômica e política subjacente, bem como os efeitos que tal estrutura pode proporcionar para alterar o *status quo* vigente. Não podemos compreender a tributação ou o direito tributário como um fenômeno apartado, como pretendia a visão normativista que prevaleceu no último século.

Deste modo, a tributação assume a estrutura que a sociedade entende imprimir a ela. Ela acaba sendo resultado da confluência de uma série de fatores, externos e internos, que moldam a tributação como reflexo da comunidade sobre a qual incide, de modo que não é possível analisar as escolhas realizadas em torno de sua estruturação como fruto do acaso. A matriz tributária de um país, enquanto instrumento político de persecução de fins específicos, só pode ser entendida se interpretada como parte de uma construção social que envolve toda aquela comunidade política. E as escolhas envolvidas, as que já foram tomadas e as que serão tomadas, só podem ser corretamente compreendidas se levarmos em consideração toda essa complexidade de fatores que envolvem sua construção. A análise da matriz tributária só faz sentido se trouxermos a sua interpretação para a realidade social, analisando os resultados por ela produzidos e julgando se são condizentes com os objetivos propostos por nossa comunidade política.

Referências Bibliográficas

AFONSO, José Roberto. IRPF e desigualdade em debate no Brasil: O já revelado e o por revelar FGV/IBRE (8/2014). disponível em <<http://www.joserobertoafonso.ecn.br/publicacoes/item/3995-irpf-x-desigualdade-afonso.html>>

AFONSO, José R.; SOARES, Julia M; CASTRO, Kleber P. Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro: livro branco da tributação brasileira. BID. Banco Interamericano de Desenvolvimento. 2013.

AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BACHA, Edmar Lisboa. Belíndia 2.0: fábulas e ensaios sobre o país dos contrastes. Rio de Janeiro: Editora Civilização Brasileira, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BARBOSA, Fernando de Holanda; BARBOSA, Ana Luiza de Holanda. O sistema tributário no Brasil: reformas e mudanças. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Coord.). Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier: Campus; [São Paulo]: FGV, 2004

BATISTA, Paulo Nogueira O CONSENSO DE WASHINGTON: A VISÃO NEOLIBERAL DOS PROBLEMAS LATINO-AMERICANOS. in Barbosa Lima Sobrinho e outros autores, Em Defesa do Interesse Nacional: Desinformação e Alienação do Patrimônio Público, São Paulo: Paz e Terra, 1994

BECKER, Alfredo Augusto. Carnaval tributário. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BELLUZZO, Luis Gonzaga de Mello et. al. A carga tributária sobre produtos selecionados em sua relação com a política de exportação. In: PINTO, Márcio Percival Alves; BIASOTO JR., Geraldo. Organização. Política Fiscal e Desenvolvimento no Brasil. Campinas, SP: Editora da Unicamp, 2006.

BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Fernando. A Constituição Dirigente Invertida: A blindagem da Constituição Financeira e a Agonia da Constituição Econômica. Boletim de Ciências Econômicas XLIX, págs. 2/23. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2006

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. Extrafiscalidade tributária: pós-modernidade e legitimação do Estado Social Brasileiro. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014.

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella; GASSEN, Valcir. Estado, Ideologias e Tributação: a construção do Estado Brasileiro e a finalidade do poder de tributar. In: GASSEN, Valcir (Org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

BORDIN, Luís Carlos Vitali.; LAGEMANN, Eugênio. Formação tributária do Brasil: A trajetória da política e da administração tributárias. Porto Alegre, 2006.

BORGES, José Souto Maior. A reforma do sistema tributário nacional (emenda constitucional n.º 18). Recife: Centro Regional de Administração Municipal (CRAM) Imprensa Universitária, 1967.

BRASIL, IPEA. Comunicados do IPEA n.º 92: Equidade fiscal no Brasil: Impactos distributivos da tributação e do gasto social. 2011.

BRASIL, Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação n.º 2. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011.

BRASIL. IPEA Comunicado da Presidência n. 22 - Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil. 2009

BRASIL. Impactos da Redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de Automóveis. IPEA, 2009 Disponível em http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/2009_nt015_agosto_dimac.pdf

BRASIL, IBGE Síntese de Indicadores Sociais: Uma análise das condições de vida da população brasileira 2014. Estudos e Pesquisas Informação Demográfica e Socioeconômica número 34. Rio de Janeiro. 2014. Disponível em <ftp://ftp.ibge.gov.br/Indicadores_Sociais/Sintese_de_Indicadores_Sociais_2014/SIS_2014.pdf>

BRASIL. Receita Federal. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Coordenação-Geral de Estudos econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. Carga Tributária no Brasil 2013: Análise por tributos e bases de incidência. Brasília-DF. 2014

BRASIL. Receita Federal. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Coordenação-Geral de Estudos econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação. Carga Tributária no Brasil 1999. Brasília-DF. 2000.

BRASIL, Receita Federal. A Progressividade no Consumo Tributação Cumulativa e sobre o Valor Agregado, 2002 disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/16%20Progressividade%20no%20Consumo.pdf>>

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. A progressividade no consumo: tributação cumulativa e sobre o valor agregado. disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/16%20Progressividade%20no%20Consumo.pdf>>

CALIENDO, Paulo. Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CALIXTRE, André. Nas fronteiras da desigualdade brasileira. 2014 <<http://library.fes.de/pdf-files/bueros/brasilien/11105-20141216.pdf>> acessado em 14.jan.2015

CAMARGO, José Marangoni. Do "milagre econômico" à "marcha forçada" in PIRES, Marcos Cordeiro. Economia brasileira: da colônia ao governo Lula. São Paulo: Saraiva, 2010

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 28. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

CARVALHO, Cristiano. Teoria da decisão tributária. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013.

CARVALHO, José Murilo de. Cidadania no Brasil: o longo caminho. 16 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária. São Paulo: Livraria dos Advogados Editora Ltda, 1974.

CASTRO, Fábio Ávila, IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA: COMPARAÇÕES INTERNACIONAIS, MEDIDAS DE PROGRESSIVIDADE E REDISTRIBUIÇÃO. Universidade de Brasília. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade Dissertação de Mestrado, 2014 Disponível em http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014_F%C3%A1bioAvilaDeCastro.pdf

CHAUÍ, Marilena. O que é ideologia. 2. ed. São Paulo: Brasiliense, 2008.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DERZI, Misabel. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade) Revista Jurídica da Presidência. vol. 16, n. 108, fev/mai 2014

DWORKIN, Ronald. O império do direito. Tradução Jefferson Luiz Camargo et al. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

DWORKIN, Ronald. Is democracy possible here?: principles for a new political debate. New Jersey: Princeton University, c2006. xii

FALCÃO, Maurin Almeida. A Reforma Tributária Brasileira: Um enfoque distorcido? in MORHY, Lauro. Organizador. Reforma tributária em questão. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003.

FAO, O ESTADO DA SEGURANÇA ALIMENTAR E NUTRICIONAL NO BRASIL Um retrato multidimensional RELATÓRIO 2014. Agosto/2014 disponível em <http://aplicacoes.mds.gov.br/sagirms/noticias/arquivos/files/SOFI4_10_09-2.pdf>

FARIAS, Fátima Gondim; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. Bases Tributáveis Brasileiras: penalizando os pobres e beneficiando os rentistas. In: CATTANI, Antônio David,

OLIVEIRA, Marcelo Ramos (org). A sociedade justa e seus inimigos. Porto Alegre: Tomo Editorial. 2012

FATTORELLI, Maria Lúcia. 'Bolsa Rico'. In: CATTANI, Antônio David, OLIVEIRA, Marcelo Ramos (org). A sociedade justa e seus inimigos. Porto Alegre: Tomo Editorial. 2012

FAUSTO, Boris. Revolução de 1930. Historiografia e história. São Paulo: Brasiliense, 1987

FEITOSA, Fernando Barbelli. O princípio da equidade na reforma tributária de 1965/1967: as bases da matriz tributária brasileira In: GASSEN, Valcir (Org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

FERREIRA, Benedito. Legislação tributária: a história da tributação no Brasil. Brasília: [s. n.], 1986

FOLLONI, André. Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.

FURTADO, Celso. Formação econômica do Brasil. 34. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

FURTADO, Milton Braga. Síntese da economia brasileira. 7. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2012.

GARGARELLA, Roberto. As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

GASSEN, Valcir. Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GASSEN, Valcir. Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

GASSEN, Valcir; SILVA, Janyl de Jesus. A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (Org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. Finanças públicas: teoria e prática no Brasil. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, Elsevier, 2011.

GIAMBIAGI, Fabio; VILLELA, André; CASTRO, Lavinia Barros de; HERMANN Jennifer. Economia Brasileira Contemporânea: 1945-2010. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GODÓI, Marciano Seabra de. Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir (Org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

GONDIM, Fátima; LETTIERI, Marcelo. Tributação e desigualdade In: BAVA, Silvio Caccia (org.) Thomas Piketty e o segredo dos ricos. São Paulo: Veneta; Le Monde Diplomatique Brasil, 2014.

GREMAUD, Amaury Patrick.; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de.; TONETO JR, Rudinei. Economia Brasileira contemporânea. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

HABERMAS, Jürgen. Direito e Democracia: entre faticidade e validade. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. 4 ed. Rio De Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (Org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

HIGGINS, Sean.; PEREIRA, Claudiney. The effects of Brazil's high taxation and social spending on the distribution of household income. Tulane University. 2013.

HOLMES, Stefen & SUNSTEIN, Cass R. The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes. New York/London: W.W. Norton & Company, 1999.

JONES, F. The effects of taxes and benefits on household income, 2005-06. Office for National Statistics, May 2007.

KHAIR, Amir Antônio; Melo, Luciane. O sistema tributário e os impostos sobre patrimônio. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Coord.). Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier: Campus; [São Paulo]: FGV, 2004

LACERDA, Antônio Corrêa de.; BOCCHI, João Ildebrando.; REGO, José Márcio.; BORGES, Maria Angélica.; MARQUES, Rosa Maria.; organizadores: Economia Brasileira. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

LAGEMANN, Eugênio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios In: GASSEN, Valcir (Org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

LAGEMANN, Eugenio. A tributação ótima. In: Ensaios Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser. Porto Alegre: FEE, 2004, Vol 25, nº. 2.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação eqüitativa. In: Ensaios Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser. Porto Alegre: FEE, 2001, Vol 22, nº. 1.

LEONETTI, Carlos Araújo. O imposto de renda como instrumento de justiça social no Brasil. Barueri, SP: Manole, 2003.

LESSA, Carlos. 15 anos de política econômica. 2.ed., São Paulo, Brasiliense, 1981

LUSTIG, Nora.; GRAY-MOLINA, George; HIGGINS, Sean.; JARAMILLO, Miguel.; JIMÉNEZ, Wilson; PAZ, Veronica.; PEREIRA, Claudiney.; PESSINO, Carola.; SCOTT, John.; YAÑEZ, Ernesto. The impact os taxes and social spending on inequality and poverty in Argentina, Bolivia, Brazil, Mexico and Peru: A synthesis of results. Tulane University. 2012.

LYRA FILHO, Roberto. O que é direito. 18. ed. São Paulo: Brasiliense, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32 ed. Rio de Janeiro: Malheiros Editores, 2011.

- MARINS, James. Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte. São Paulo: Dialética, 2009
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. São Paulo: Saraiva, 1983.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva.; CASTILHO, Ricardo. Organização. Direito tributário e Direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- MARTINS, Marcelo Guerra. Tributação, propriedade e igualdade fiscal: sob elementos de direito e economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- MEDEIROS, Marcelo.; SOUZA, Pedro.; CASTRO, Fabio Avila. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012. 2014a
- MEDEIROS, Marcelo.; SOUZA, Pedro; CASTRO, Fabio Avila. O topo da distribuição de renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares, 2006-2012. 2014b
- MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. São Paulo: Noeses, 2012.
- MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. Finanças públicas: teoria e prática. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.
- NERI, Marcelo. De volta ao País do Futuro: crise européia, projeções e a nova classe média. Rio de Janeiro: FGV/CPS, 2012
- NEVES, Marcelo. Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013.
- NEVES, Marcelo. Entre subintegração e sobreintegração: a cidadania inexistente *in* DADOS - Revista de Ciências Sociais, vol 32, nº 2. Rio de Janeiro: Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro, 1994.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Reforma tributaria de 1966 e a acumulação de capital no brasil(a). São Paulo: Oficina de livros, 1991
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Autoritarismo e crise fiscal no Brasil (1964-1984). São Paulo: Hucitec, 1995.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Crise, reforma, e desordem do sistema tributário nacional. (tese apresentada à Universidade Estadual de Campinas para o concurso de livre docência na Área de Economia Brasileira do Departamento de Política e História Econômica do instituto de Economia) Campinas, SP: 1992.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Economia e política das finanças públicas no Brasil: um guia de leitura. São Paulo: Hucitec, 2009.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A EVOLUÇÃO DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA E DO FISCO BRASILEIRO: 1889-2009 *in* Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009 / organizadores: Jorge Abraão de Castro, Cláudio Hamilton Matos dos Santos, José Aparecido Carlos Ribeiro. Brasília: Ipea, 2010. 514 p.: gráfs., tabs.

ONU, Human Development Report 2014 Sustaining Human Progress: Reducing Vulnerabilities and Building Resilience. 2014 disponível em <<http://www.pnud.org.br/arquivos/RDH2014.pdf>>

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário - completo. 4.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012

PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINTO, Márcio Percival Alves; BIASOTO JR., Geraldo. Organização. Política Fiscal e Desenvolvimento no Brasil. Campinas, SP: Editora da Unicamp, 2006.

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. IPEA. 2010 disponível em <http://ppe.ipea.gov.br/index.php/pppe/article/viewFile/1224/1072>

POCHMANN, Marcio. O mito da grande classe média: capitalismo e estrutura social. São Paulo: Boitempo, 2014.

SAMPAIO, Maria da Conceição Tributação do consume no Brasil: aspectos teóricos e aplicados In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Coord.). Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier: Campus; [São Paulo]: FGV, 2005

SALVADOR, Evilásio. A injustiça fiscal no financiamento das políticas sociais. In: CATTANI, Antônio David, OLIVEIRA, Marcelo Ramos (org). A sociedade justa e seus inimigos. Porto Alegre: Tomo Editorial. 2012

SCAFF, Fernando Facury. Constitucionalismo, tributação e direitos humanos. Organização. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SCAFF, Fernando Facury. República, tributação, finanças. In Revista de direito do estado. N.º 10. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SELIGMAN, Edwin R. A. A Study of the History, Theory and Practice of the Income Taxation at Home and Abroad. 2. ed. New York: Macmillan Company, 1914

SILVA, Liana Maria Lafayette Aureliano da. No limiar da industrialização : estado e acumulação de capital, 1919-1937. UNICAMP, Tese de doutorado disponível em <<http://www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?code=000074876&fd=y>>

SILVEIRA, Fernando Gaiger e outros. Qual o impacto da tributação e dos gastos públicos sociais na distribuição de renda no Brasil? Observando os dois lados da moeda. in Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos : elementos para reflexão / organizadores: José Aparecido Carlos Ribeiro, Álvaro Luchiezi Jr., Sérgio Eduardo Arbulu Mendonça. Brasília : Ipea : SINDIFISCO : DIEESE , 2011. 154 p. : gráfs., tabs.

SOUSA, M. C. Sampaio de. Tributação indireta no Brasil: eficiência versus equidade. Revista Brasileira de Economia, Rio de Janeiro, FGV, v. 50, n. 1, jan/mar. 1996.

STIGLITZ, Joseph E. *The price of inequality: how today's divided society endangers our future*. New York: W. W. Norton & Company Ltd. 2013.

- SUNDFELD, Carlos Ari. Fundamentos de direito público. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- TILBERY, Henry. Reflexões sobre a tributação do patrimônio. São Paulo: ResenhaTributária, 1987
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TIPKE, Klaus. Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed. 2012
- VARSANO, Ricardo A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO AO LONGO DO SÉCULO: ANOTAÇÕES E REFLEXÕES PARA FUTURAS REFORMAS IPEA TEXTO PARA DISCUSSÃO Nº 405. Rio de Janeiro: 1996
- VARSANO, Ricardo. Os incentivos fiscais do imposto de renda das empresas In: Revista Brasileira de Economia. Rio de Janeiro. Abr/Jun 1982
- VARSANO, Ricardo e outros. UMA ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA DO BRASIL, TEXTO PARA DISCUSSÃO Nº 583. Rio de Janeiro: IPEA. 1998
- WARAT, Luis Alberto. Introdução geral ao Direito I: interpretação da lei temas para uma reformulação. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1994.
- WARAT, Luis Alberto. Introdução geral ao Direito II: a epistemologia jurídica da modernidade. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.
- WARAT, Luis Alberto. Introdução geral ao Direito III: o direito não estudado pela teoria jurídica moderna. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.
- WILKISON, Richard G.; PICKETT, Kate E. The problems of relative deprivation: Why some societies do better than others. Elsevier, 2007.