

JUSTIÇA FISCAL COMO REQUISITO INAFASTÁVEL DO ESTADO DE DIREITO: UMA ANÁLISE DO CASO BRASILEIRO¹

Tathiane Piscitelli²

1. Introdução. 2. A formação do sistema tributário brasileiro: um breve histórico. 3. O Sistema Tributário Nacional na Constituição da República de 1988. 4. Afastando-se do sistema tributário ideal: a distribuição da carga tributária brasileira sobre as bases tributáveis. 5. Conclusão: para onde devemos ir?

1. Introdução

Os debates brasileiros atualmente vistos em matéria tributária superam, e muito, a dimensão da incidência do tributo e, assim, a delimitação do conteúdo da norma que resulta na tributação. Com muita frequência, vê-se contribuintes, Fazenda e juízes argumentarem no sentido dos efeitos econômicos da norma tributária ou da decisão judicial acerca de um dado caso concreto³. Ao lado disso, questões relativas à destinação

1. A versão integral deste texto foi publicada em: DOMINGOS, Francisco Nicolau (Org.). *Justiça Tributária: um novo roteiro*. Lisboa: Rei dos Livros, 2018, v. 1, p. 55-70.

2. Professora de Direito Tributário e Finanças Públicas da Escola de Direito de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas. Professora dos cursos de especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Doutora e mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

3. Por todas, confira-se a discussão quanto à inclusão do imposto sobre circulação de

das verbas arrecadadas e à qualidade do gasto público estão igualmente presentes quando se trata de discutir, no Brasil, a figura das contribuições e a possibilidade de restituição de valores em face da incorreta utilização dos recursos ou mesmo do exaurimento da finalidade para a qual o tributo teria sido criado⁴. Por fim, o debate sobre política fiscal e a melhor forma de se tributar está cada vez mais presente diante do debate acerca da configuração ideal de nosso sistema tributário⁵.

Como resultado disso tudo, tem-se a necessidade de se ponderar sobre os limites do direito tributário como disciplina normativa, com vistas ao atendimento de demandas que são decorrentes da sofisticação das práticas que envolvem essa área. O desafio, portanto, é responder se o direito tributário é capaz de solucionar essas questões complexas sem, entretanto, recorrer a artifícios políticos ou não jurídicos, que prejudicariam a legitimidade do argumento e da decisão eventualmente proferida.

No Brasil, é usual que o direito tributário seja estudado e aplicado a partir da perspectiva dos contribuintes: trata-se de interpretar tal disciplina como aquela que estabelece limites ao poder de tributar e, assim, positiva princípios e normas constitucionais que asseguram que a invasão do patrimônio

mercadorias e serviços (ICMS) na base de cálculo de contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, mais notadamente o PIS e a COFINS: PISCITELLI, Tathiane. “Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequencialistas e modulação de efeitos em matéria tributária”. São Paulo: Revista dos Tribunais. Revista dos Tribunais, v. 980, p. 35-48, 2017 e PISCITELLI, Tathiane; VASCONCELLOS, Breno; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. “ICMS na base do PIS/COFINS e a modulação de efeitos da decisão do STF: o risco fiscal e a reconstrução de um argumento”. São Paulo: Revista dos Tribunais. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, v. 9, p. 17-48, 2017.

4. Sobre o tema: PISCITELLI, Tathiane; CRESTANI, William Roberto. “A contribuição da LC 110/2001 deve ser extinta?” São Paulo: Revista dos Tribunais. Revista Tributária das Américas, v. 10, p. 155-170, 2014.

5. Diferente dos anteriores, no Brasil, esse debate é mais frequente realizado por economistas. Nesse sentido, confira-se: REZENDE, Fernando, OLIVEIRA, Fabrício, ARAUJO, Erika. O dilema fiscal: remendar ou reformar? Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

do particular pelas mãos da tributação se dê de forma limitada e contida. Nesse sentido, o núcleo e finalidade do direito tributário seriam as normas constitucionais tributárias – notadamente os princípios – que limitam a atividade estatal que visa à arrecadação⁶.

Porém, em que pese respeitável e sólida, tal posição não é suficiente para dar conta de resolver os problemas que atualmente se colocam quando tratamos da tributação. A desconexão do direito tributário com sua finalidade precípua, que é a de manter o Estado, assegurando o pleno exercício dos direitos e garantias individuais, reduz as possibilidades argumentativas no seio dessa prática e limita o debate sobre os objetivos mais gerais da tributação, na medida em que questões relacionadas à justiça fiscal são comumente isoladas naquele discurso.

De outro lado, são recorrentes as tentativas de realização de uma reforma tributária. Desde 1988, ano da promulgação da Constituição da República que marca a redemocratização do país, ao menos três projetos de emendas constitucionais foram apresentados, com vistas à alteração do Sistema Tributário Nacional constante da Constituição. Desses, apenas um foi aprovado e poucas mudanças significativas ocorreram – trata-se do Projeto de Emenda Constitucional (PEC) nº 41/2003, que deu origem à Emenda Constitucional (EC) nº 42/2003. As demais propostas⁷ concentraram-se no tratamento isolado de certos tributos, sem que tenha cogitado de uma leitura mais ampla da estrutura e dos efeitos concretos do sistema tributário brasileiro.

Mais recentemente, em meados de 2017, o deputado federal Luis Carlos Hauly propôs algo mais amplo, prevendo uma mudança estrutural no desenho das competências tributárias,

6. Os princípios constitucionais tributários estão, em sua maioria, no artigo 150 da Constituição brasileira.

7. PEC 175/1995 e PEC 233/2008, disponíveis em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD18AGO1995.pdf#page=33> e http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=540729&filename=PEC+233/2008. Esta última, especialmente, concentrou-se na tentativa de criação de um imposto sobre valor agregado federal, sem ocupar-se do sistema tributário como um todo. Acesso em 14 mar 2018.

que teria por resultado a reunião de diversos tributos em poucas siglas. Ainda neste caso, a despeito de a justificativa da proposta mencionar a necessidade de imprimir maior justiça ao sistema tributário brasileiro, as alterações pouco contribuiriam nesse sentido⁸.

O objetivo deste artigo é apresentar as fragilidades que sistema tributário brasileiro apresenta quando se trata de realizar a igualdade (e assim a justiça fiscal) pela via da tributação. Diante disso, o primeiro desafio que deve ser enfrentado é: essa temática é relevante? Ou seja, cogitar do uso do direito tributário como mecanismo de redução das desigualdades sociais faz sentido? A resposta a essas perguntas depende de compreender o papel do direito tributário em face da formação do Estado brasileiro e, mais ainda, do movimento de autonomização do direito tributário em face de outras disciplinas. Este último ponto será objeto da próxima seção⁹ para, após, nas seções seguintes, proceder à análise mais concreta do sistema tributário positivado na Constituição de 1988 e operacionalizado via legislação infraconstitucional.

2. A formação do sistema tributário brasileiro: um breve histórico

Do ponto de vista dogmático, pode-se dizer que a análise sistematizada da realidade tributária tem início em olhar

8. Sobre a proposta do deputado Luis Carlos Hauly, vale destacar que não se trata de um projeto formal de emenda constitucional, mas tão somente uma proposta apresentada à Comissão da Reforma Tributária da Câmara dos Deputados. Mais informações em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria>, acesso em 14 mar 2018. Algumas críticas ao projeto podem ser vistas em: PISCITELLI, Tathiane. “Reforma Tributária além da unificação de tributos”, disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5093016/reforma-tributaria-alem-da-unificacao-de-tributos>. Acesso em 14 mar 2018.

9. As considerações do próximo item, que revelam densa pesquisa histórica, são fruto de minha tese de doutoramento. O texto, em que pese distinto, tem inspiração naquele outro. Para mais detalhes, confira: PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

mais específico para a atividade financeira do Estado, no que se refere à obtenção da receita¹⁰. Esse movimento nasce no Direito Administrativo¹¹ e, posteriormente, se estende para o que, no Brasil, chamou-se de “Ciência das Finanças”.

Contudo, o efetivo desenvolvimento e independência da prática tributária em relação à Ciência das Finanças ocorrem somente a partir dos debates relativos à discriminação de rendas e, portanto, à distribuição das receitas tributárias entre os entes da Federação. Tais questões, aliás, estão presentes desde a Carta Constitucional de 1824: a primeira após a independência de Portugal, cuja vocação centralizadora proibia a criação de impostos pelas Províncias, invocando, por essa razão, embates relevantes sobre o tributo como forma de garantidor de autonomia política e financeira¹².

As mudanças, porém, não foram imediatas. A separação entre o orçamento geral e aquele das Províncias deu-se, pela primeira vez, apenas com publicação da lei orçamentária para os anos de 1833-1834 (lei de 24 de outubro de 1832). Nos termos do artigo 83, as Províncias passaram a deter competência residual – ou seja, poderiam instituir impostos não compreendidos na receita geral. Essa previsão conferiu mais força aos movimentos descentralizadores, que clamavam por maior autonomia financeira e administrativa. A solução passava, necessariamente, por uma discriminação detalhada de rendas¹³.

10. Para um histórico detalhado da influência do direito tributário na formação do Estado moderno, confira: MURPHY, Richard. *The joy of tax*. London: Penguin Random House, UK, 2015.

11. A obra de Otto Mayer, datada de 1850, é um marco na identificação dos tributos como um elemento relevante de financiamento estatal. MAYER, Otto. *Derecho Administrativo Alemán*. Trad. Do original francês por Horacio H. Heredia e Ernesto Krotoschin. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1949.

12. PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando...*, cit., pp. 139 e ss.

13. Sobre as reformas que se seguiram, até o fim do Império, cf. VILELLA, André. “Distribuição Regional das Receitas e Despesas do Governo Central no II Reinado, 1844-1889”. In *Estudos Econômicos*. São Paulo, 37 (2), abr-jun 2007, pp. 247-274. Mais detalhes em: PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando...*, cit.

É em 1891, apenas, com a promulgação de uma nova Constituição sob a vigência da República, que se verifica maior cuidado no tema relativo à discriminação de rendas. Para Aliomar Baleeiro, essa Constituição inaugura o que pode ser visto como a semente do sistema constitucional tributário brasileiro, pois não apenas delimita a competência tributária da União e dos Estados, como estabelece garantias aos contribuintes.¹⁴

A Carta de 1934 inaugurou a característica da rigidez do sistema tributário¹⁵, que se repetiu nas Constituições seguintes e que se mantém até os dias atuais. Isso significa que o desenho constitucional da competência tributária é imutável, sob pena de afronta ao pacto federativo – considerando-se o papel fundamental que os tributos têm na garantia da autonomia política e financeira dos entes, qualquer mudança posterior à divisão das rendas deve ser interpretada como um atentado à independência entre os entes e à própria Federação.

Em que pese a evidente evolução na estrutura e detalhamento dos sistemas tributários brasileiros desde a Constituição de 1891, nos debates da Assembleia Constituinte de 1946 a questão da distribuição das incidências tributárias é novamente suscitada, tanto da perspectiva dos municípios, que necessitavam de mais receitas, quanto sob a ótica da melhor delimitação das competências tributárias – a competência concorrente resultava na possibilidade de os entes tributarem os mesmos fatos, elemento que resultava em sobreposições e bitributação¹⁶.

14. BALEEIRO, Aliomar. *Constituições Brasileiras: 1891*. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001, p. 39. Contudo, posteriormente tal divisão foi objeto de crítica, seja porque desconsiderava em absoluto os municípios, seja em razão das incidências tributárias cumulativas, que resultavam em invasões de competência e bitributação. Sobre o tema: CARVALHO PINTO, Carlos Alberto A. de. *Discriminação de rendas*. Prefeitura do Município de São Paulo: 1941.

15. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

16. Trabalho exemplar sobre o tema é o de BALEEIRO, Aliomar. *Alguns andaimas da Constituição*. Rio de Janeiro: Aloísio Maria de Oliveira, Editor. 1950.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Dado relevante na história da formação do sistema tributário brasileiro tal como o conhecemos hoje, foi a promulgação da Emenda Constitucional (EC) n° 18/1965, que introduziu à Constituição de 1946 um Sistema Tributário Nacional e, assim, normas mais estruturadas quanto ao exercício do poder de tributar. Pretendeu-se, à época, resolver as deficiências da redação original da Carta de 1946, em especial já mencionada a invasão ou superposição de competências, viabilizada, em grande medida, pela competência concorrente. Essa faculdade foi enfim extinta e estabeleceu-se limites materiais e formais à tributação. Como exemplos, cite-se os princípios da legalidade e da anterioridade, além do respeito a algumas imunidades tributárias. Ainda que já houvesse previsão na redação original da Constituição de 1946 da competência da União para editar normas gerais de direito tributário, apenas em 1966 foi aprovado do Código Tributário Nacional (Lei n° 5.172/1966), que refinou ainda mais o direito tributário pela uniformização de institutos e incidências¹⁷.

Em 1988, com a redemocratização do país, promulgou-se uma nova constituição, que trouxe um sistema tributário de corpo, com diversas garantias aos contribuintes, além de uma discriminação rígida de competências. Com isso, delimitou-se as receitas possíveis de cada ente da Federação, sem que houvesse, ao menos em princípio, os problemas anteriores de sobreposição ou bitributação¹⁸.

A conclusão que se pode chegar a partir dessa rápida perspectiva histórica é a de que os debates em torno do direito tributário no Brasil centraram-se, por muito tempo, em torno da repartição de competências entre os entes da Federação. A discussão de fundo era de direito financeiro; tratava-se de assegurar receitas suficientes para a preservação da autonomia

17. Para as principais alterações, cf. VEIGA, Clóvis de Andrade. O Sistema Tributário na Constituição de 1967. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 4.

18. Para uma crítica do sistema tributário anterior à Constituição de 1988, cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. "O novo Sistema Tributário", in Revista de Direito Tributário, n. 36, São Paulo: Revista dos Tribunais, pp. 112-134

política e financeira dos entes, sem que isso resultasse em disputas internas entre eles próprios, em prejuízo da segurança jurídica dos contribuintes. Questões mais conceituais, relativas ao papel distributivo da tributação, por exemplo, ficavam relegadas a segundo plano. As urgências centravam-se na necessidade de coibir incidências tributárias múltiplas sobre o mesmo fato, de um lado, e garantir a sobrevivência financeira dos entes da Federação, de outro.

Disso decorre ser possível afirmar que o direito tributário tal como o conhecemos hoje se organiza em torno das regras de competência tributária, pois sua estruturação como disciplina e prática autônoma se deu a partir desse debate. A despeito da intensa produção doutrinária em torno dos princípios constitucionais tributários¹⁹, é a partir da distribuição de competências que a Constituição estabelece e detalha os instrumentos pelos quais a receita será obtida (espécies tributárias possíveis), além de fixar os limites materiais e formais para o exercício da tributação – dado que remete não apenas aos princípios e imunidades, mas, também, à delimitação das bases impositivas²⁰.

De outro lado, a análise da evolução histórica do direito tributário no Brasil igualmente atesta que a cobrança de tributos está na base da própria formação do Estado brasileiro tal qual ele se apresenta. E não há novidade alguma aqui: todos os Estados modernos ocidentais têm como principal fonte de financiamento a receita obtida por meio da tributação²¹. Há, contudo, uma implicação teórica relevante que decorre dessa afirmação: se o exercício da tributação está imbricado com a formação do

19. CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional..., cit.; BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Atualizações de DERZI, Misabel Abreu de Machado. 8. Ed. São Paulo: Forense. 2010. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. 2. Ed. São Paulo: Malheiros. 2015.

20. Nesse sentido, PISCITELLI, Tathiane. Argumentando..., cit.

21. Nesse sentido, confira-se: MURPHY, Liam, NAGEL, Thomas. The myth of ownership – Tax and Justice. OUP: New York, 2002 e NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Almedina: Coimbra, 2009.

Estado em si, porque financia institucionalmente sua existência, naturalmente que o modelo tributário deve refletir os valores e o modelo daquele Estado que a receita tributária viabiliza do ponto de vista material. Verifica-se, portanto, uma relação de dependência material e conceitual entre eles.

Um olhar específico para o Brasil revela que o sistema tributário previsto na Constituição da República de 1988 deve realizar os valores inerentes ao Estado Social e Democrático de Direito que aquela Constituição instituiu. Isso implica assumir que a tributação brasileira necessariamente terá contornos distributivos. Tal se revela pelo fato de o Estado brasileiro ser um Estado liberal do ponto de vista da teoria política, cujas instituições jurídicas estão organizadas a partir do pressuposto de que a distribuição de bens e rendas realizada pelo mercado é injusta, sendo o direito um importante instrumento na garantia de uma melhor distribuição e, como consequência, no atingimento de uma sociedade mais justa e isonômica²².

Com isso, diga-se, não se pretende negar outras funções à tributação (*ex vi* a intervenção no domínio econômico), mas tão somente destacar que a busca da justiça distributiva está entre seus objetivos primordiais e constituidores do direito tributário tal como ele se apresenta no atual sistema constitucional.

As normas relativas à competência tributária são um reflexo, portanto, dessa concepção de Estado e de seu papel distributivista. A realização de justiça fiscal, portanto, é um requerimento inafastável do Estado Social e Democrático de Direito inaugurado pela Constituição da República de 1988 e os debates sobre eventuais reformas no sistema tributário não podem se furtar de enfrentar esse ponto.

Considerando essas premissas, o próximo passo é analisar com mais detalhes o texto constitucional e indagar: do ponto de vista normativo, o sistema tributário brasileiro está

22. Nesse sentido, RAWLS, John. *A theory of justice – revised edition*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2000.

configurado de forma a realizar a justiça distributiva? Em outras palavras: é coerente com o modelo de Estado que ajuda a constituir e a manter? As respostas a essas perguntas serão objeto do próximo item.

3. O Sistema Tributário Nacional na Constituição da República de 1988

Conforme mencionado linhas acima, o sistema tributário brasileiro presente na Constituição de 1988 teve inspiração nas alterações feitas à Constituição de 1946 pela EC nº 18/1965, a despeito de ampliar aquelas disposições significativamente em alguns pontos.

O Sistema Tributário Nacional é um capítulo no Título IV da Constituição de 1988, denominado “Da Tributação e do Orçamento”. Tal capítulo divide-se em seis seções: (i) princípios gerais (artigos 145 a 149-A); (ii) limitações do poder de tributar (artigos 150 a 152); (iii) impostos da União (artigo 153); (iv) impostos dos estados e do Distrito Federal (artigo 155); (v) impostos dos municípios (artigo 156); e (vi) repartição das receitas tributárias (artigos 157 a 162)²³.

Coerente com o momento político de redemocratização do país, há um número considerável de dispositivos dedicados às garantias do cidadão em face do poder de tributar (artigos 145 a 152). Já do ponto de vista da distribuição dos ônus tributários (artigos 153 a 156), a análise das seções reservadas ao detalhamento dos impostos dos entes da Federação revela que o legislador constituinte se valeu das três bases clássicas da tributação: propriedade, renda e consumo.

23. A descrição contida nesse parágrafo contempla, apenas, as regras constantes do chamado “Sistema Tributário Nacional”. Contudo, a leitura integral da Constituição revela outros dispositivos, esparsos no texto constitucional, que igualmente tratam de questões tributárias. Como exemplo, cite-se o artigo 177, § 4o, que disciplina a contribuição de intervenção no domínio econômico sobre combustíveis e o artigo 195, que detalha a competência tributária da União para instituir contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

Em linhas gerais, a tributação da renda é realizada pela União, via imposto de renda sobre pessoas físicas e jurídicas, que se soma a uma contribuição social específica, cuja previsão encontra-se em dispositivo não integrante do Sistema Tributário Nacional. Trata-se da contribuição social sobre o lucro, devida pelas pessoas jurídicas, prevista no artigo 195 da Constituição, que detalha a competência da União para criar contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

A propriedade, de outro lado, é onerada pelos três entes da Federação, cada qual responsável por uma realidade econômica: à União compete instituir imposto sobre a propriedade rural e o imposto sobre grandes fortunas, aos municípios compete a instituição e cobrança do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, além do imposto incidente na transmissão onerosa, por ato *inter vivos*, de bens e direitos relativos a imóveis, e, por fim, aos estados cabe o imposto sobre heranças e doações de bens móveis e imóveis.

Por fim, a tributação do consumo se concentra majoritariamente nas mãos dos estados (via imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicações - ICMS) e dos municípios (imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS). Há, ainda, algumas incidências tributárias da União que oneram essa mesma base – tome-se, como exemplo, os impostos aduaneiros, contribuições sociais sobre o faturamento e a receita das pessoas jurídicas e impostos sobre produtos industrializados e operações financeiras.

A leitura rápida dessa breve descrição já revela a maior presença numérica dos tributos sobre o consumo, cuja base de incidência é sabidamente regressiva²⁴. A despeito disso, esse fato isolado não seria um problema *a priori*, do ponto de vista da

24. É sabido que a tributação sobre o consumo resulta em efeitos econômicos indesejáveis, já que onera mais pesadamente as pessoas de baixa renda. Nesse sentido, confira-se: DECOSTER, A., LOUGHREY, J., O'Donoghue, C. and VERWERFT, D. (2010), How regressive are indirect taxes? A microsimulation analysis for five European countries. *J. Pol. Anal. Manage.*, 29: 326–350. doi:10.1002/pam.20494.

realização da justiça fiscal pela tributação. Isso decorre do fato de o próprio sistema ter previsto limites ao poder de tributar, que seriam capazes de reequilibrar a distribuição do ônus tributário.

Um exemplo clássico nesse sentido seria a necessária progressividade do imposto incidente sobre a renda: a despeito de a tributação sobre o consumo ser regressiva e afetar negativamente a desigualdade, o dever constitucional de progressividade de alíquotas no imposto de renda minimizaria tal efeito, sem prejuízo da utilização de sua arrecadação para a realização de políticas distributivas de transferência de renda, direta ou indireta. O mesmo se diga da tributação da propriedade: a existência de ônus tributário significativo sobre heranças e doações seria capaz de reduzir o acúmulo intergeracional de riqueza e, assim, mitigar os efeitos de potencial desigualdade social resultante de um conjunto de normas tributárias com muitos tributos sobre o consumo.

Portanto, do ponto de vista abstrato, o sistema tributário brasileiro parece ser capaz de cumprir com seu desiderato. Retomando-se as premissas expostas acima, tendo-se em vista que o exercício da tributação viabiliza materialmente o Estado, a Constituição de 1988 parece ter construído um sistema tributário capaz de atender as demandas do Estado Social e Democrático de Direito que ela implementa.

Para corroborar essa afirmação, tome-se como referencial teórico para a avaliação das normas constitucionais tributárias do Brasil as cinco características de um sistema tributário ideal, construídas por Joseph Stiglitz: eficiência econômica, simplicidade administrativa, flexibilidade, responsabilidade política e justiça como equidade (*fairness*)²⁵.

Como já tive oportunidade de debater em outra ocasião²⁶, as normas tributárias constitucionais realizam todos esses

25. STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3rd edition, New York/London: W.W.Norton & Company. Pp. 456 e ss.

26. PISCITELLI, Tathiane. “De qual reforma tributária precisamos? Análise do sistema tributário à luz das características ideais de um sistema tributário”. São

critérios, os problemas de ineficiência e falta de simplicidade, especialmente, situam-se no nível infraconstitucional. Do ponto de vista estrutural, não há nada no sistema constitucional tributário que nos condene a termos um sistema ineficiente e complexo; essas características se revelam na operacionalização das normas tributárias, especialmente pela imposição de deveres instrumentais em demasia.

Quanto à responsabilidade política e, assim, o efetivo controle e transparência da aplicação das receitas tributárias, o texto constitucional apresenta um sistema bastante estruturado de orçamento público, ao lado da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101/2000 – que prevê instrumentos concretos de controle das despesas públicas. A eventual irresponsabilidade com o manejo dos recursos orçamentários não decorre, portanto, do texto constitucional. Ao contrário. A existência de algum controle institucionalizado deve-se a ele. Novamente, a prática dessas normas acaba por revelar um cenário bem distinto e distante do idealizado pelo legislador constitucional.

Por fim, resta tratar da flexibilidade e da justiça. A flexibilidade refere-se à possibilidade de as normas tributárias responderem às demandas do mercado e, assim, ao uso da tributação para a correção de ineficiências econômicas, no mais das vezes. Um exemplo típico situa-se no uso de impostos aduaneiros com o objetivo de gerar intervenção econômica. A Constituição de 1988 traz essa possibilidade, ao autorizar a alteração de alíquotas via Decreto editado pelo chefe do Poder Executivo. Como é sabido, o governo federal tem usado essa faculdade de modo bastante eficiente, seja para reduzir a tributação em alguns setores, estimulando a economia, seja para limitar o acesso a outros bens, que considera prejudiciais à população e, conseqüentemente, ao sistema público de saúde²⁷.

Paulo: Noeses, 2013. MOREIRA, Andre Mendes [et al.], Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais. Pp. 1021-1035.

27. Para ilustrar essas hipóteses, cite-se as sucessivas isenções de IPI sobre eletrodomésticos da linha branca (Decreto nº 6.825/2009 e prorrogações) e a tributação mais gravosa de bebidas alcoólicas e cigarros (Decreto nº 7.555/2011 e Lei 13.241/2015).

Já a justiça como equidade está evidentemente presente no texto constitucional. O princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 1º da Constituição, por todos, revela a preocupação do legislador constituinte em assegurar tributos justos, mensurados de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. Ao lado desse dispositivo, cite-se, ainda, as previsões de alíquotas progressivas, tratamento tributário mais favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, entre outras.

Diante disso tudo, seria possível afirmar que, ao menos abstratamente, o Sistema Tributário Nacional não representa um entrave formal ou material para a realização da justiça, nem sequer se distancia do que idealmente se pretende com o exercício da tributação. Contudo, como já antecipado linhas acima, a prática da produção normativa infraconstitucional revela outra realidade, conforme será detalhado no item a seguir.

4. Afastando-se do sistema tributário ideal: a distribuição da carga tributária brasileira sobre as bases tributáveis

Os dados mais recentes da Receita Federal do Brasil apontam para uma carga tributária bruta de 32,28% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2016. Inserindo-se esse percentual na média dos países da OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, nota-se que o Brasil não é um país cuja carga tributária seja excessiva, especialmente considerando suas dimensões continentais²⁸. A despeito, essa informação isolada não é capaz de prover elementos para a avaliação substantiva do sistema tributário em face da realização da justiça fiscal. Para tanto, faz-se necessário detalhar as incidências tributárias por base de tributação.

28. Cf. Relatório da Receita Federal do Brasil, publicado em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>. Acesso em 14 mar 2018.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Um olhar mais apurado para a composição dessa carga tributária, porém, revela a alta concentração da arrecadação tributária no consumo, em relação ao PIB: 13,2%, incluindo-se, apenas, tributos sobre bens e serviços – estão fora dessa consideração, portanto, as contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, que representam 8,3% do PIB em termos arrecadatários^{29,30}. Nesse ponto, tomando-se a realidade dos países integrantes da OCDE, o cenário é discrepante: apenas a Hungria onera mais o consumo que o Brasil. Todos os demais países ficam abaixo desse nível de tributação³¹.

Desde logo mencione-se que essa constatação é bastante prejudicial à realização da justiça fiscal. Na verdade, um sistema tributário que opta por concentrar suas forças arrecadatórias no consumo claramente se distancia de qualquer ideal de realização de justiça. Isso decorre da natureza inerentemente regressiva da tributação do consumo e do efeito maléfico que esse ônus demasiado possui em relação ao aumento da desigualdade, especialmente em países como o Brasil, em que a aplicação dos recursos arrecadados com tal fonte em políticas de redistribuição não é clara.

Ademais, embora seja possível cogitar, em tese, de um eventual reequilíbrio distributivo por força da tributação da renda, na prática, esse cenário não se concretiza. Dados da OCDE mostram que a tributação da renda do Brasil equivale a 6,7% do PIB³² e, dentre os países da Organização, o Brasil

29. Essa ressalva é relevante, pois grande parte dessas contribuições incide sobre o faturamento ou a receita bruta das pessoas jurídicas e, assim, acabam por onerar o consumo, ainda que indiretamente.

30. Cf. dados da OCDE, disponíveis em: <http://www.oecd.org/tax/latin-america-and-the-caribbean-tax-revenues-continue-to-rise-despite-low-economic-growth.htm>. Acesso em 14 mar 2018.

31. Cf. Relatório da Receita Federal do Brasil, gráfico 7, publicado em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>. Acesso em 14 mar 2018.

32. <http://www.oecd.org/tax/latin-america-and-the-caribbean-tax-revenues-continue-to-rise-despite-low-economic-growth.htm>. Acesso em 14 mar 2018.

é o que apresenta a menor carga tributária sobre a renda³³. Para a tributação da propriedade, o cenário não difere muito: tributa-se 2%³⁴ do PIB e, no rol dos países da OCDE, há apenas doze jurisdições que tributam a níveis menores³⁵.

Diante disso, conclui-se que a prática normativa tributária claramente se vocaciona para a tributação do consumo e isso pode ser explicado por diversas razões. Em primeiro lugar, tendo-se em vista que o Brasil é um país de baixa renda, eleger o consumo como fonte principal de financiamento é mais seguro da perspectiva da entrada constante de receitas tributárias. Some-se a isso o fato de que, do ponto de vista político, o modelo é igualmente mais interessante, já que majorações de alíquotas e de base de cálculo em tributos desse tipo são pouco percebidas pela população. Isso é especialmente verdade no modelo brasileiro, em que vigora a tributação indireta da cadeia produtiva e de consumo.

Contudo, da perspectiva da realização da justiça fiscal, há enorme prejuízo, pois, proporcionalmente, a tributação do consumo onera de forma mais gravosa a população de baixa renda, aumentando os níveis de desigualdade. A compensação que poderia ser feita pelo imposto de renda, de outro lado, não se realiza. Conforme visto, há pouca concentração tributária nessa base. Ademais, a progressividade do imposto de renda, obrigatória no texto constitucional, revela-se absolutamente inócua na prática.

Estudos recentes da Receita Federal do Brasil³⁶ mostram que as faixas mais altas de rendimentos são isentas do

33. Cf. Relatório da Receita Federal do Brasil, gráfico 6, publicado em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>. Acesso em 14 mar 2018.

34. <http://www.oecd.org/tax/latin-america-and-the-caribbean-tax-revenues-continue-to-rise-despite-low-economic-growth.htm>. Acesso em 14 mar 2018.

35. Cf. Relatório da Receita Federal do Brasil, gráfico 4, publicado em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>. Acesso em 14 mar 2018.

36. <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf>.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

pagamento do imposto de renda das pessoas físicas: aqueles que recebem mais de 320 salários mínimos por mês³⁷ tem uma isenção média de 70% dos seus rendimentos, já quem recebe de 1 a 3 salários mínimos mensais se beneficiam com 9% de isenção.

Esse cenário irracional se justifica, em grande medida, pela não tributação de dividendos, vigente no Brasil desde 1995: sendo as altas rendas provenientes da distribuição de lucros aos empresários, esses, do ponto de vista da pessoa física, ficam resguardados de toda e qualquer tributação. Disso decorre, pois, a ineficácia do sistema de alíquotas progressivas do imposto de renda das pessoas físicas: na medida em que os altos rendimentos não são tributados, as alíquotas mais elevadas apenas atingem a classe assalariada, acentuando ainda mais a desigualdade estimulada pela concentração de tributos sobre o consumo.

Em relação à tributação da propriedade, o quadro geral não se revela mais otimista. Ainda que essa base seja historicamente pouco tributada, um olhar atento ao sistema tributário brasileiro permite afirmar que haveria margem para melhorar a distribuição dos ônus tributários nesse ponto. Tome-se como exemplo a tributação de heranças, de competência dos estados e do Distrito Federal.

A média nacional da alíquota do imposto sobre transmissão *causa mortis* (ITCM) é de apenas 4%, com pouca ou nenhuma isenção. Os bilionários brasileiros (31) reúnem um patrimônio de mais de US\$ 135 bilhões, sendo que metade deles (16) herdou o patrimônio da família³⁸. A tributação nesse caso – se houve, dadas as práticas de planejamento sucessório – é

Acesso em 14 mar 2018. Confira-se, também: https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf e <https://nacoesunidas.org/brasil-e-paraiso-tributario-para-super-ricos-diz-estudo-de-centro-da-onu/>. Acesso em 14 mar 2018.

37. Um salário-mínimo no Brasil equivale a cerca de € 236 (R\$ 954,00).

38. Cf. https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf. Acesso em 14 mar 2018.

ínfima, em face do maléfico efeito do acúmulo intergeracional de riqueza. De outro lado, as heranças menores, merecedoras de menor impacto tributário pelo aspecto redistributivo que podem gerar, são oneradas no mesmo percentual, o que revela evidente regressividade também desse imposto.

Em resumo, todos esses dados apontam para a mesma conclusão: o sistema tributário brasileiro tal qual instituído é um veículo que promove a desigualdade e, assim, se afasta de um de seus desideratos centrais, que é a realização da justiça distributiva. Resta saber, então, para onde devemos caminhar institucionalmente, visando à melhoria desse cenário. Esse será o objeto do próximo item, à guisa de conclusão.

5. Conclusão: para onde devemos ir?

Conforme visto linhas acima, o desenho institucional do sistema tributário brasileiro não expõe, *a priori*, as desigualdades aqui apontadas. Ao contrário. Uma análise isolada das normas tributárias revela claro potencial de realização da justiça distributiva pelas mãos da tributação. A não verificação desse potencial na prática se deve, pois, à operacionalização infraconstitucional do direito tributário: incidências demasiadas sobre o consumo e permissividade nas isenções relativas ao imposto de renda. Conclui-se, pois, pelo evidente distanciamento do Sistema Tributário Nacional de um de seus objetivos centrais: a redistribuição de ônus e bônus, como forma de realização do Estado Social e Democrático de Direito que a Constituição da República de 1988 instituiu. Diante disso, quais seriam as saídas institucionais para combater tal constatação?

Em primeiro lugar, faz-se necessário jogar luzes sobre o tema, de modo que o debate público sobre uma eventual reforma tributária seja orientado não apenas pela racionalização do sistema do ponto de vista de sua simplificação mas, também, pela necessidade de assegurar maior justiça no exercício concreto da tributação. A revogação da isenção sobre os dividendos e a previsão de alíquotas progressivas e mais altas

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

para grandes heranças já seria um passo relevante. Ao lado disso, seria possível cogitar-se de uma reestruturação na tributação sobre o consumo, de forma a assegurar mais benefícios aos bens de primeira necessidade e consumidos largamente pela camada mais pobre da população brasileira. Mas não é só.

A realização da justiça fiscal passa, também, pela racionalização do acesso à justiça, inclusive como forma de cidadania. A situação atual do Poder Judiciário brasileiro revela o asoeramento da justiça estatal. Apenas no Poder Judiciário federal, há € 466 bilhões inscritos na Dívida Ativa da União; desse valor, 35,74% equivalem a devedores de menor potencial arrecadatório³⁹. Na esfera administrativa, a situação não é diferente: o tribunal administrativo federal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em agosto de 2017 possuía perto de € 166 bilhões em disputa⁴⁰, em razão de 121.731 processos pendentes.

Diante disso, não podemos deixar de cogitar, também, da adoção de métodos alternativos de resolução de disputa em matéria tributária como forma de efetivação dessa mesma justiça. Apesar de os debates sobre arbitragem tributária e transação na esfera federal ainda serem incipientes, a reflexão acadêmica sobre sua viabilidade prática é fundamental. Ainda que os métodos alternativos não auxiliem na construção de um sistema mais justo, do ponto de vista da distribuição das incidências tributárias, eles podem contribuir institucionalmente com o atingimento da justiça tributária por viabilizar o acesso mais eficiente à jurisdição.

39. Aproximadamente R\$ 1,84 trilhões, utilizando-se da cotação de € 0,2532 para R\$ 1,00. Dados do relatório PGFN em Números 2017: dados de 2016, disponível em <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/fevereiro/pgfn-disponibiliza-edicao-2017-do-201cpqfn-em-numeros201d/201cpqfn-em-numeros201d-2017.pdf>. Acesso do link em 30/01/2018.

40. R\$ 655 bilhões, aproximadamente. Relatório gerencial com dados do comportamento dos processos em estoque no CARF, disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/ComportamentoeEstoqueCARFSetembro2017.pdf/view>. Acesso do link em 30/01/2018.

Ademais, é notório que tais métodos podem resultar em maior eficiência arrecadatória e, nesse caso, tal ganho em escala pode (e deve) ser utilizado em políticas redistributivas, por meio de transferência direta ou indireta de recursos. Mais uma razão, portanto, para o desenvolvimento sólido de ponderações nesse sentido.

Por fim, não devemos nos furtar de olhar para o gasto público. De nada adiantaria um sistema tributário perfeito, eficiente do ponto de vista arrecadatório e justo na distribuição dos ônus, diante da presença de gastos públicos desordenados, pouco transparentes e que, por isso, potencialmente reforçariam as desigualdades. O controle efetivo das receitas públicas, a partir dos mecanismos institucionais existentes, bem como da conscientização política da população quanto à exigência desse controle rígido, é fundamental para que qualquer sistema tributário releve o máximo de sua capacidade na realização da justiça fiscal.

Diante de todo o exposto, conclui-se ser fundamental jogar luzes sobre o tema da realização da justiça fiscal pelas mãos do sistema tributário brasileiro como requerimento institucional do Estado Social e Democrático de Direito inaugurado pela Constituição de 1988. O debate envolve muitas questões que, se não forem devidamente tratadas no ambiente jurídico, podem resultar no risco de se aprovar alterações inócuas ao texto constitucional, que em nada colaborariam com a redução das desigualdades evidentes do país, limitando-se ao mero discurso político, sem efetividade concreta.

Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. *Alguns andaimes da Constituição*. Rio de Janeiro: Aloísio Maria de Oliveira, Editor. 1950.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

BALEEIRO, Aliomar. *Constituições Brasileiras: 1891*. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001, p. 39.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizações de DERZI, Misabel Abreu de Machado. 8. Ed. São Paulo: Forense. 2010.

BRASIL. PEC nº 175/1995, disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD18AGO1995.pdf#page=33>>. Acesso em 15 de mar 2018.

BRASIL. PEC nº 233/2008, disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=540729&filename=PEC+233/2008> Acesso em 15 de mar 2018.

BRASIL. PEC, disponível em <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria>>, acesso em 14 mar 2018.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. Ed. São Paulo: Malheiros. 2017;

CARVALHO PINTO, Carlos Alberto A. de. *Discriminação de rendas*. Prefeitura do Município de São Paulo: 1941.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “O novo Sistema Tributário”, in *Revista de Direito Tributário*, n. 36, São Paulo: Revista dos Tribunais, pp. 112-134

dados da OCDE, disponíveis em: <<http://www.oecd.org/tax/latin-america-and-the-caribbean-tax-revenues-continue-to-rise-despite-low-economic-growth.htm>> Acesso em 14 mar 2018.

DECOSTER, A., LOUGHREY, J., O’Donoghue, C. and VERWERFT, D. (2010), *How regressive are indirect taxes? A micro-simulation analysis for five European countries*. J. Pol. Anal. Manage., 29: 326–350. doi:10.1002/pam.20494.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Malheiros. 2015.

MOREIRA, Andre Mendes [et al.], *Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais*. Pp. 1021-1035.

MURPHY, Liam, NAGEL, Thomas. *The myth of ownership – Tax and Justice*. OUP: New York, 2002

MURPHY, Richard. *The joy of tax*. London: Penguin Random House, UK, 2015.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Almedina: Coimbra, 2009.

Notícia, disponível em: <<https://nacoesunidas.org/brasil-e-paraiso-tributario-para-super-ricos-diz-estudo-de-centro-da-onu/>> Acesso em 14 mar 2018.

MAYER, Otto. *Derecho Administrativo Alemán*. Trad. Do original francês por Horacio H. Heredia e Ernesto Krotoschin. Buenos Aires: Editorial Depalma, 1949.

PISCITELLI, Tathiane. “Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequencialistas e modulação de efeitos em matéria tributária”. São Paulo: Revista dos Tribunais. *Revista dos Tribunais*, v. 980, p. 35-48, 2017

_____; VASCONCELLOS, Breno; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. “ICMS na base do PIS/COFINS e a modulação de efeitos da decisão do STF: o risco fiscal e a reconstrução de um argumento”. São Paulo: Revista dos Tribunais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 9, p. 17-48, 2017

_____; CRESTANI, William Roberto. “A contribuição da LC 110/2001 deve ser extinta?” São Paulo: Revista dos Tribunais. *Revista Tributária das Américas*, v. 10, p. 155-170, 2014.

_____. “De qual reforma tributária precisamos? Análise do sistema tributário à luz das características ideais de um sistema

tributário”. São Paulo: Noeses, 2013. MOREIRA, Andre Mendes [et al.], *Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais*. Pp. 1021-1035.

_____. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Reforma Tributária além da unificação de tributos*, disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5093016/reforma-tributaria-alem-da-unificacao-de-tributos>> Acesso em 14 mar 2018.

RAWLS, John. *A theory of justice – revised edition*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2000.

Relatório da Receita Federal do Brasil, disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>> Acesso em 14 mar 2018.

Relatório da Receita Federal do Brasil, disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf>> Acesso em 14 mar 2018.

Relatório gerencial com dados do comportamento dos processos em estoque no CARF, disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/ComportamentoeEstoqueCARFSetembro2017.pdf/view>> Acesso em 30 jan 2018.

Relatório da Oxfam, disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf> Acesso em 14 mar 2018.

relatório PGFN em Números 2017: dados de 2016, disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/fevereiro/pgfn-disponibiliza-edicao-2017-do-201cpgfn-em-numeros-201d/201cpgfn-em-numeros201d-2017.pdf>> Acesso em 30 jan 2018.

REZENDE, Fernando, OLIVEIRA, Fabrício, ARAUJO, Erika. *O dilema fiscal: remendar ou reformar?* Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3rd edition, New York/London: W.W.Norton & Company. Pp. 456 e ss.

VEIGA, Clóvis de Andrade. *O Sistema Tributário na Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 4.

VILELLA, André. “Distribuição Regional das Receitas e Despesas do Governo Central no II Reinado, 1844-1889”. *In Estudos Econômicos*. São Paulo, 37 (2), abr-jun 2007, pp. 247-274.