

**EQUIDADE E EFICIÊNCIA DA
MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

DÍALOGOS SOBRE ESTADO, CONSTITUIÇÃO E TRIBUTAÇÃO

VALCIR GASSEN
(ORGANIZADOR)

EQUIDADE E EFICIÊNCIA DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

DIÁLOGOS SOBRE ESTADO, CONSTITUIÇÃO E TRIBUTAÇÃO

2ª EDIÇÃO

REVISADA, ATUALIZADA E AUMENTADA



Belo Horizonte
2016

CONSELHO EDITORIAL

Álvaro Ricardo de Souza Cruz	Jorge Bacelar Gouveia - Portugal
André Cordeiro Leal	Jorge M. Lasmar
André Lipp Pinto Basto Lupi	Jose Antonio Moreno Molina - Espanha
Antônio Márcio da Cunha Guimarães	José Luiz Quadros de Magalhães
Bernardo G. B. Nogueira	Kiwonghi Bizawu
Carlos Augusto Canedo G. da Silva	Leandro Eustáquio de Matos Monteiro
Carlos Bruno Ferreira da Silva	Luciano Stoller de Faria
Carlos Henrique Soares	Luiz Manoel Gomes Júnior
Claudia Rosane Roesler	Luiz Moreira
Clèmerson Merlin Clève	Márcio Luís de Oliveira
David França Ribeiro de Carvalho	Maria de Fátima Freire Sá
Dhenis Cruz Madeira	Mário Lúcio Quintão Soares
Dircêo Torrecillas Ramos	Martonio Mont'Alverne Barreto Lima
Emerson Garcia	Nelson Rosenvald
Felipe Chiarello de Souza Pinto	Renato Caram
Florisbal de Souza Del'Olmo	Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Frederico Barbosa Gomes	Rodolfo Viana Pereira
Gilberto Bercovici	Rodrigo Almeida Magalhães
Gregório Assagra de Almeida	Rogério Filippetto de Oliveira
Gustavo Corgosinho	Rubens Beçak
Jamile Bergamaschine Mata Diz	Vladmir Oliveira da Silveira
Janaína Rigo Santin	Wagner Menezes
Jean Carlos Fernandes	William Eduardo Freire

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprográficos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2016.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho

Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva

Revisão: Responsabilidade do Autor

343.04 Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre
E64 estado, constituição e tributação. 2. ed. rev., atual., aum. [organizado
2016 por] Valcir Gassen. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.
p.323

ISBN: 978-85-8238-229-5

1. Direito tributário. 2. Tributos – Brasil. 3. Tributação. 4. Matriz Tributária Brasileira.
5. Bitributação internacional. I. Gassen, Valcir (Org.). II. Título.

CDD(23.ed.)–343.04
CDDir – 341.39

Elaborada por: Fátima Falci
CRB/6-nº 700

MATRIZ

Rua do Ouro, 136, Sala 406 - Bairro Serra
Belo Horizonte/MG - CEP 30220-000
Tel: (31) 3031-2330

FILIAL

Rua Senador Feijó, 154/cj 64 - Bairro Sé
São Paulo/SP - CEP 01006-000
Tel: (11) 3105-6370

www.arraeseditores.com.br
arraes@arraeseditores.com.br

Belo Horizonte
2016

NOTA À SEGUNDA EDIÇÃO

Em evento realizado em dezembro de 2012 no Auditório Joaquim Nabuco da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB) fizemos o lançamento da primeira edição de **“Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário”**.

Entre as inúmeras boas surpresas que ocorreram, vale destacar três: a primeira, quando do evento de lançamento, o forte envolvimento dos alunos de graduação e de pós-graduação, de docentes e da comunidade jurídica externa à Universidade; a segunda boa surpresa ocorreu já no primeiro semestre de 2014 com o esgotamento da primeira edição; e, a terceira, a participação cada vez mais efetiva de discentes e docentes no Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação (GETRIB) no período que se seguiu.

Consideramos esses acontecimentos como boas surpresas, pois acreditamos que a discussão acerca da equidade e eficiência na tributação é uma questão central na concretização do preceito constitucional contemplado no artigo 3º, de que os objetivos da República Federativa do Brasil são construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização; reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos sem preconceitos ou qualquer tipo de discriminação.

É uma tarefa árdua nas disciplinas de direito tributário, direito financeiro, direito constitucional e afins colocar no centro do debate questões relacionadas às atividades estatais de como se arrecada e como se gasta no Brasil. Há, infelizmente, um silêncio perturbador no meio acadêmico que afasta o fenômeno da tributação de uma análise dogmática e crítica em uma perspectiva inter e ou transdisciplinar. Como resultado, há uma reprodução persistente de um conhecimento dogmático propositadamente afastado das relações econômicas, políticas e sociais existentes na sociedade brasileira.

Felizmente, esta situação vem se modificando progressivamente, o que pode ser observado, por exemplo, nas boas surpresas mencionadas anteriormente. Cada

vez mais a questão da equidade e da eficiência na tributação passa também a ser objeto de pesquisas e debates nas faculdades e universidades. Espera-se com isso uma contribuição da academia para qualificar os debates realizados durante os processos eleitorais para que contemplem esses temas, o que já é “normal” em tantos outros países que discutem permanentemente a finalidade da tributação na sociedade e entendem como Thomas Piketty, em “**O capital no século XXI**”, que na análise econômica da equidade e eficiência na distribuição da renda é central o debate sobre a tributação.

Assim, diante dessas rápidas ponderações, é com muita satisfação que apresentamos à comunidade acadêmica esta segunda edição revisada, atualizada e aumentada. Além das revisões e atualizações necessárias, a presente edição contempla o trabalho desenvolvido por Ubaldo Cesar Balthazar e Velocino Pacheco Filho com o capítulo **O princípio da neutralidade da tributação do consumo como limitador da aplicação do regime de substituição tributária “para frente” no ICMS**. Os autores analisam de forma competente a questão relevante do instituto da substituição tributária com a finalidade estatal de uma busca maior de eficiência na arrecadação.

Já o trabalho elaborado por Yann Santos Teixeira e Paulo Henrique Blair de Oliveira contempla em uma excelente análise empírica a atuação do Supremo Tribunal Federal em matéria fiscal, com o cotejo de dados e expressos em gráficos adequados, no capítulo **O Supremo Tribunal Federal como instituição contramajoritária: uma análise do instituto da repercussão geral em matéria tributária**.

A organização desta segunda edição só foi possível com a pronta colaboração de todos os autores na revisão e atualização dos capítulos que compõe a obra e, em especial, com as sugestões de ajustes pontuais dos colegas Guilherme Pereira Dolabella Bicalho, Jamyl de Jesus Silva e Pedro Júlio Sales D’Araújo.

Nossos agradecimentos também a **Arraes Editores** por viabilizar a publicação e divulgação da obra e ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – **CNPq** – pelo apoio financeiro que viabiliza em considerável medida as atividades de pesquisa desenvolvidas no âmbito do GETRIB.

Fica aqui o convite à comunidade jurídica, com a leitura e consulta dos capítulos que integram esta edição, para participar efetivamente desse importante debate acerca da equidade e eficiência da matriz tributária brasileira.

Abril de 2016

VALCIR GASSEN

AUTORES

VALCIR GASSEN

Professor da Universidade de Brasília (UnB). Mestre e Doutor em Direito na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Pós-doutorado em Direito pela Universidade de Alicante-Espanha e pela Thomas Jefferson School of Law San Diego-EUA. Coordenador do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação (GETRIB) da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

EUGENIO LAGEMANN

Doutor em Economia pela Universidade de Heidelberg/Alemanha em 1992. Professor de Economia da PUCRS (1980-1988) e da UFRGS desde 1987. Agente Fiscal do Tesouro do Estado do Rio Grande do Sul (1981-2010). Integrante do Comitê de Aspectos Tributários do Subgrupo de Trabalho X do MERCOSUL (1992-1994).

GUILHERME PEREIRA DOLABELLA BICALHO

Professor de Direito Financeiro e Tributário. Procurador do Distrito Federal. Especialista em Direito da Economia e da Empresa pela Fundação Getúlio Vargas. Mestre em Direito pela Universidade de Brasília. Mestre em Argumentação Jurídica pela Universidade de Alicante/Espanha. Membro do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

CRISTIANO KINCHECKI

Doutorando em Direito na Universidade de Brasília. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. Membro do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília. Advogado e parecerista. Assessor Jurídico na Diretoria Jurídica do Banco do Brasil, onde integra a carreira técnico-científica de Advogado.

AUGUSTO CESAR DE CARVALHO LEAL

Mestre em Direito, Estado e Constituição da Universidade de Brasília - UnB -, Procurador da Fazenda Nacional atuante perante o Supremo Tribunal Federal, Ex-Procurador Federal, Especialista em Direito Público pela Universidade de Brasília - UnB -, Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET e Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE.

MARCIANO SEABRA DE GODÓI

Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Graduação em Ciências Econômicas pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais. Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Complutense de Madri. Diretor-Executivo do Instituto de Estudos Fiscais - IEFi. Pós-doutorado na Universidade Autónoma de Madri.

FERNANDO BARBELLI FEITOSA

Professor Tutor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributário - IBET, em Brasília. Especialista em Regulação em exercício na Agência Nacional de Aviação Civil - ANAC. Especialista em Direito Tributário, Contratos e Transportes Terrestres. Mestre em Regulação pelo Centro de Estudos em Regulação de Mercados da Universidade de Brasília - CERME/UnB.

JAMYL DE JESUS SILVA

Mestre em Direito pela Universidade de Brasília - UnB. Professor da Universidade Federal Fluminense. Juiz Federal. Membro do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

PEDRO JÚLIO SALES D'ARAÚJO

Mestre em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Advogado. Membro do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

SANDRA REGINA DA FONSÊCA PAULINO

Bacharel em Direito na Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB).

RODOLFO TSUNETAKA TAMANAHA

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Mestre em Direito, Estado e Constituição pela UnB. Graduado e especialista em Direito Administrativo pela PUC/SP. Professor Voluntário da Universidade de Brasília. Membro do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília. Advogado.

KALYARA DE SOUSA E MELO

Procuradora da Fazenda Nacional.

ANDERSON FORBECK BATTISTELLI

Assessor Jurídico do Banco do Brasil S/A, Especialização em Direito Constitucional pela Academia Brasileira de Direito Constitucional. Especialização em Direito Tributário pela UNISUL. MBA em Direito Bancário pela FGV. Membro do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

UBALDO CESAR BALTHAZAR

Professor Titular do Centro de Ciências Jurídicas da UFSC. Doutor em Direito pela “Université Libre de Bruxelles”, Bélgica. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. Vice-Diretor do Centro de Ciências Jurídicas da UFSC. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/SC e do Instituto dos Advogados de Santa Catarina (IASC). É líder do grupo de pesquisa de Direito Administrativo e Constitucionalismo.

VELOCINO PACHECO FILHO

Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e Auditor Fiscal da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina.

YANN SANTOS TEIXEIRA

Graduado em direito pela Universidade de Brasília, com formação complementada por graduação sanduíche na Justus-Liebig Universität Gießen (Alemanha).

PAULO HENRIQUE BLAIR DE OLIVEIRA

Professor da Universidade de Brasília (UnB). Mestre e Doutor em Direito, Estado e Constituição pela Universidade de Brasília.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO À PRIMEIRA EDIÇÃO.....	XVI
PREFÁCIO À SEGUNDA EDIÇÃO	XXII
PREFÁCIO À PRIMEIRA EDIÇÃO.....	XXVI

CAPÍTULO 1

MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: UMA PERSPECTIVA PARA PENSAR O ESTADO, A CONSTITUIÇÃO E A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

<i>Valcir Gassen</i>	1
1. Introdução	1
2. Concepções de sistema tributário e de matriz tributária.....	2
3. A cisão histórica entre estado e propriedade	5
4. A propriedade como direito pós-tributação.....	8
5. A extrafiscalidade como elemento de legitimação	11
Conclusão	13
Referências	14

CAPÍTULO 2

TRIBUTAÇÃO: SEU UNIVERSO, CONDICIONANTES, OBJETIVOS, FUNÇÕES E PRINCÍPIOS

<i>Eugenio Lagemann</i>	16
1. Introdução	16
2. A estrutura do universo da tributação	16
3. Fatores condicionantes de um sistema tributário histórico.....	19
4. Objetivos, funções e princípios da tributação.....	21
5. Princípios da justa distribuição da carga tributária.....	22
6. Progressividade	26
Conclusão	29
Referências	29

CAPÍTULO 3

ESTADO, IDEOLOGIAS E TRIBUTAÇÃO: A CONSTRUÇÃO DO ESTADO BRASILEIRO E A FINALIDADE DO PODER DE TRIBUTAR

<i>Guilherme Pereira Dolabella Bicalbo e Valcir Gassen</i>	30
1. Introdução	30
2. A crise da teoria da Constituição e a relevância teórica do Estado.....	31
3. A construção de estados e as ideologias do liberalismo e igualitarismo: do estado liberal ao estado social	37
4. Breve panorama da história constitucional brasileira: o estado moldado pela Constituição de 1988	44
5. As perspectivas do poder de tributar no Estado Social brasileiro: a finalidade da tributação	49
Conclusão	54
Referências	54

CAPÍTULO 4

A FORMAÇÃO HISTÓRICA DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

<i>Cristiano Kincheski</i>	57
1. Introdução	57
2. A matriz tributária	58
3. O pacto tributário.....	61
4. A evolução do sistema tributário brasileiro	67
Conclusão	75
Referências	76

CAPÍTULO 5

(IN)JUSTIÇA SOCIAL POR MEIO DOS TRIBUTOS: A FINALIDADE REDISTRIBUTIVA DA TRIBUTAÇÃO E A REGRESSIVIDADE DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

<i>Augusto Cesar de Carvalho Leal</i>	78
1. Introdução	78
2. A finalidade da tributação não se restringe à obtenção de receitas pelo Estado	79
3. O Estado Social e a finalidade redistributiva da tributação	83
4. A regressividade da matriz tributária brasileira, uma espécie de Robin Hood às avessas: redistribuição de riqueza dos mais pobres para os mais ricos	95
Conclusão	103
Referências	104

CAPÍTULO 6

CRÍTICA À VISÃO LIBERTARISTA DO TRIBUTO E DO DIREITO TRIBUTÁRIO

<i>Marciano Seabra de Godói</i>	105
---------------------------------------	-----

1. A questão atualmente já resolvida da identidade dogmática (mas não autonomia científica) do Direito Tributário.....	105
2. Significado do tributo na ordem constitucional contemporânea	106
2.1. A postura libertarista.....	106
2.2. Para onde vão os recursos angariados com os tributos? O mito do tributo como combustível consumido exclusivamente nas atividades da máquina estatal.....	108
3. A postura libertarista cabe na Constituição de 1988?.....	109
4. Conclusões sobre a fundamentação ética, a natureza jurídica e o papel social do tributo no contexto atual	111
5. Crítica à visão insulada da justiça tributária	112
6. Perfil dos gastos públicos brasileiros e sua evolução recente.....	114
7. As finanças públicas pós-1988 e sua contribuição para a persecução dos objetivos fundamentais da república (art. 3º da Constituição).....	116
Referências	118

CAPÍTULO 7

O PRINCÍPIO DA EQUIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1965/1967: AS BASES DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

<i>Fernando Barbelli Feitosa</i>	120
1. Introdução, 207	120
2. Precedentes da reforma tributária de 1965/1967	121
3. Da reforma tributária brasileira de 1965/1967.....	132
3.1. Da Emenda Constitucional n° 18/65.....	135
3.2. Do Código Tributário Nacional.....	140
4. Da Constituição Militar de 1967/1969.....	142
5. Da Constituição democrática de 1988.....	144
Conclusão	146
Referências	147

CAPÍTULO 8

A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL

<i>Jamyl de Jesus Silva e Valcir Gassen</i>	149
1. Introdução	149
2. Os verdadeiros limites à tributação do patrimônio no Brasil: proibição do confisco e outras falácias.....	150
2.1. Uma leitura constitucional do efeito confiscatório da tributação	150
2.2. A posição atual (e ainda retrógrada) da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF – sobre a progressividade na tributação do patrimônio.....	153
3. A (in)viabilidade do Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF.....	156
4. A tributação do patrimônio como efetivo instrumento de justiça social.....	160

4.1. Obstáculos velados ao aprimoramento da matriz tributária brasileira quanto à tributação do patrimônio: uma infeliz coincidência e uma conceituação necessária	160
4.2. A extrafiscalidade na tributação do patrimônio: prestígio aos valores da Constituição cidadã e busca da justiça social	162
4.3. Progressividade e outras polêmicas em tributos sobre o patrimônio.....	164
4.4. Progressividade e outras polêmicas em tributos sobre o patrimônio.....	166
5. Perspectivas e possibilidades	168
Conclusão	171
Referências	172

CAPÍTULO 9

TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: O ESFORÇO EM ONERAR MAIS QUEM GANHA MENOS

<i>Pedro Júlio Sales D'Araújo, Sandra Regina da Fonsêca Paulino e Valcir Gassen</i>	174
1. Introdução.....	174
2. A tributação sobre o consumo: contextualização inicial e análise expositiva dos principais tributos desta natureza no Brasil.....	175
3. A tributação sob o ponto de vista do princípio da capacidade contributiva.....	180
4. Cenário atual: o peso da tributação sobre o consumo na renda da população e possíveis alternativas.....	186
Conclusão	193
Referências	194

CAPÍTULO 10

A PERCEPÇÃO DE QUE OS DIREITOS TÊM CUSTOS E A JURISPRUDÊNCIA DO STF

<i>Rodolfo Tsunetaka Tamanaha</i>	196
1. Introdução.....	196
2. A constatação nada trivial de que os direitos custam dinheiro	197
2.1. Delimitação dos conceitos	198
2.2. Motivos pelos quais se costuma ignorar o tema dos custos dos direitos.....	199
2.3. A falácia da dicotomia: direitos positivos e direitos negativos	200
2.4. A faceta pública dos direitos individuais.....	202
3. A dimensão da influência de The Cost of Rights sobre a jurisprudência do STF	203
Conclusão	207
Referências	208

CAPÍTULO 11

QUEM PAGA E NÃO DEVERIA VERSUS QUEM DEVERIA E NÃO PAGA: A EFICIÊNCIA NA RECUPERAÇÃO DE ATIVOS FISCAIS E SUA RELAÇÃO COM A EQUIDADE NA MATRIZ TRIBUTÁRIA

<i>Kalyara de Sousa e Melo e Valcir Gassen</i>	209
1. Introdução	209
2. A tributação equitativa e a distribuição da carga tributária entre as faixas de renda	210
3. A recuperação do crédito por meio da execução fiscal e a sua (in)eficiência	215
4. Execução fiscal: princípio da eficiência e alternativas	221
Conclusão	229
Referências	230

CAPÍTULO 12

BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DAS PESSOAS JURÍDICAS BRASILEIRAS E JUSTIÇA FISCAL

<i>Anderson Forbeck Battistelli</i>	232
1. Introdução	232
2. Soberania fiscal e globalização.....	233
3. Direito tributário internacional e direito internacional tributário.....	237
4. Elementos de conexão e princípios internacionais tributários	238
4.1. Princípio da territorialidade	240
4.2. Princípio da universalidade	242
5. Tributação das empresas sediadas no Brasil sobre os lucros e participações recebidos por meio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior.....	243
6. Bitributação internacional e justiça fiscal	246
7. Tratados internacionais para evitar a bitributação	249
Conclusão	253
Referências	253

CAPÍTULO 13

CAPÍTULO XIII

O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO COMO LIMITADOR DA APLICAÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE” NO ICMS

<i>Ubaldo Cesar Balthazar e Velocino Pacheco Filho</i>	255
1. Introdução	255
2. Dois conceitos fundamentais.....	255
3. Livre concorrência, livre iniciativa e economia de mercado.....	262
4. Limitações constitucionais à intervenção do Estado no sistema de preços	263
5. Os impostos não-cumulativos e a tributação neutra.....	265

6. Tributação neutra e isonomia.....	267
7. Neutralidade na tributação do consumo e substituição tributária.....	268
8. Conclusões.....	271
Referências	271

CAPÍTULO 14

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO INSTITUIÇÃO
CONTRAMAJORITÁRIA: UMA ANÁLISE DO INSTITUTO DA
REPERCUSSÃO GERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

<i>Yann Santos Teixeira e Paulo Henrique Blair de Oliveira</i>	273
1. Introdução.....	273
2. O papel do Supremo Tribunal Federal.....	275
3. A função da repercussão geral	277
4. O exame da repercussão geral em matéria tributária	279
5. Para um agir crítico e reflexivo do Supremo Tribunal Federal.....	286
Conclusão	289
Referências	290

APRESENTAÇÃO À PRIMEIRA EDIÇÃO

Quando do estudo do Direito Tributário brasileiro, uma questão de pronto aparece: a evidente ausência de vínculo entre o Direito Tributário e a realidade social e econômica brasileira.

Prepondera, nas Faculdades de Direito, no ensino de graduação e de pós-graduação, uma dogmática tributária mal arrevesada, ao ponto de Alfredo Augusto Becker, ao desenvolver sua teoria geral do Direito Tributário, afirmar que estamos diante de um “manicômio jurídico tributário”.

Além da falta de rigor na construção da dogmática tributária, tem-se o distanciamento do fenômeno tributário da formação ou conformação do Estado brasileiro. Os estudiosos do Direito Tributário ficam preponderantemente enclausurados em detalhes de detalhes constantes de instruções normativas e de outros atos normativos e não discutem a relação dessa área do direito com a economia, com a política fiscal, com as questões sociais etc.

Diante dessa constatação, o **Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário** da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB) optou por tratar da questão da eficiência e da equidade da matriz tributária brasileira, sem, contudo, descuidar da especificidade dogmática da área. A perspectiva é observar o fenômeno tributário tanto em seus aspectos internos quanto externos.

Quando se faz referência ao Estado ou à Constituição, *v.g.*, ao Estado de Bem-Estar Social, ao Estado Democrático de Direito, ao Estado Constitucional, ao Estado Social, à Constituição Cidadã, entende-se que é necessária uma compreensão adequada do Direito Tributário, em especial da matriz tributária brasileira. Esta entendida como as opções feitas de antemão, no âmbito da tributação, que estabelecem, no horizonte de sentido, os limites do Estado e da Constituição.

Isso posto, o que com certeza demanda uma longa e profícua discussão é de se salientar que a falta de ligação do fenômeno tributário com a realidade social e econômica brasileira é, em certa medida, resultado da ignorância, no sentido de desconhecimento, do cidadão. Uma das causas possíveis dessa ignorância tributária é o desrespeito ao princípio da transparência tributária, ao ponto de fragilizar a própria ideia acerca de **Estado de Direito**, quiçá de **Estado Democrático de Direito**.

Um exemplo da falta de transparência tributária: ensina-se nos Cursos de Direito que as bases de incidência dos tributos existentes são três, a renda, o patrimônio e a circulação (ou, a circulação e a produção). Em verdade, os tributos incidem, de fato, sobre a renda e o patrimônio, mas não incidem sobre a circulação e produção, incidem sobre o consumo e, portanto, quem vai suportar o ônus do gravame tributário não será o empresário, o comerciante, o industrial (contribuintes de direito), mas sim o consumidor final, ou seja, o consumidor de bens e serviços. Tal situação é preocupante, pois, além dos estudiosos do Direito Tributário fazerem as afirmações acima, o Ministro da Fazenda, Guido Mantega, em debates sobre a reforma tributária, faz referência a desonerar a “circulação e a produção” como um dos objetivos da reforma tributária.

Importa também lembrar que, nos sistemas tributários, existem dois tipos de tributos: os “irritantes” e os “anestésiantes”. Os primeiros têm como bases de incidência a renda e o patrimônio, e “irritam” o contribuinte, visto que este percebe o quanto está sendo onerado quando do pagamento do tributo (por exemplo, o imposto de renda e o imposto sobre a propriedade territorial urbana). No segundo caso, dos “anestésiantes”, o ônus tributário é repercutido ao consumidor final (contribuinte de fato), que acaba não percebendo o valor do tributo incluso no preço do bem ou serviço. O contribuinte, na maioria das vezes, não sabe dizer qual é o preço de uma geladeira, de um automóvel, de uma bicicleta, pois o valor que ele conhece é o preço total, do bem ou serviço, já incluso o valor do tributo.

A falta de transparência no fenômeno tributário alcança também as alíquotas praticadas no principal imposto brasileiro sobre o consumo de bens e serviços, o ICMS. As alíquotas nominais não são as alíquotas reais, pois o cálculo é feito “por dentro” (o imposto integra a sua própria base de cálculo), em uma clara afronta à lógica e à interpretação sistemática da Constituição Federal. A título de exemplo: uma alíquota de 18% importa em uma alíquota real de 21,95%, e uma alíquota de 25% corresponde a uma alíquota real de 33,33%.

Os tributos que têm por base de incidência o consumo, além de “anestésiantes”, são regressivos, isto é, oneram de forma mais gravosa os contribuintes de menor capacidade contributiva e oneram de forma menos gravosa os contribuintes de maior capacidade contributiva. A característica da regressividade dos tributos sobre o consumo ganha maior destaque diante da opção que se faz no Brasil em relação às bases de incidência e da correspondente arrecadação de cada uma das bases, sendo a base incidente sobre o consumo responsável por cerca de 70% de tudo o que se arrecada em termos de receitas tributárias.

Essas questões não são explicitadas ao contribuinte e tampouco aos discentes nas disciplinas ministradas no âmbito do Direito Tributário. É um processo ideológico amplo e complexo, no qual o princípio da transparência tributária é sistematicamente desrespeitado. É perceptível que a falta de transparência do sistema tributário brasileiro colabora, em certa medida, com o processo de desconexão entre o Direito Tributário e a realidade social e econômica e impede ou limita a discussão sobre a eficiência e a equidade da tributação no Brasil.

Assim, para tratar dessas e de outras questões que são consideradas fundamentais para entender o fenômeno tributário, apresenta-se o primeiro volume da coletânea **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Com essa publicação, pretende-se preencher parte da lacuna bibliográfica acerca desse relevante tema.

A obra está dividida em 12 capítulos, e a maior parte dos estudos foram desenvolvidos no período compreendido entre o segundo semestre de 2010 e o primeiro semestre de 2012 no espaço da disciplina **Direito Tributário: equidade e eficiência na matriz tributária brasileira** do Curso de Pós-Graduação em Direito, Mestrado e Doutorado, na Universidade de Brasília, e também no âmbito do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário. A maioria dos textos que integram esta coletânea foi objeto de leitura, sugestões e críticas pelos participantes da disciplina e do Grupo de Pesquisa.

O primeiro capítulo, de acordo com a proposta de encadeamento temático entre os capítulos que integram a coletânea, foi elaborado com o objetivo de esclarecer alguns pontos de partida necessários à adequada compreensão do fenômeno tributário. Assim, em **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**, o organizador trata do acordo semântico a respeito da expressão matriz tributária, bem como dos elementos ou pressupostos que sustentam esse entendimento. Aborda, para tanto, a cisão entre Estado e propriedade na esteira das duas revoluções ocorridas no século XVIII; a propriedade enquanto direito em um contexto pós-tributação e a questão da legitimação do poder por intermédio da característica da extrafiscalidade dos tributos.

No texto seguinte, tem-se a contribuição de Eugenio Lagemann com uma abordagem no campo da economia. Discute, em **Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios**, questões como as teorias racionais sobre tributação, os princípios da justa distribuição da carga tributária e a explicitação do que se entende por equidade horizontal e equidade vertical, bem como a progressividade e regressividade dos tributos. Salienta-se que o capítulo é permeado por uma série de minuciosas e didáticas exemplificações que facilitam o entendimento das questões econômicas envolvidas.

Em **Estado, ideologias e tributação: a construção do Estado brasileiro e a finalidade do poder de tributar**, de Guilherme Pereira Dolabella Bicalho, em coautoria com organizador da coletânea, tenta-se demonstrar como a tributação é importante elemento na implementação dos direitos fundamentais. Sustentam, os autores, a ideia de centralidade do Estado e da Constituição no desenvolvimento da ciência jurídica e que, por intermédio de uma perspectiva participativa do cidadão na elaboração das políticas públicas e na definição das bases ideológicas para a construção do Estado, é que se torna possível a obtenção de uma estatidade máxima e eficiente, promotora dos direitos fundamentais enumerados constitucionalmente. Neste contexto, formulam e ofertam uma resposta à pergunta: a tributação é um instrumento do qual dispõe o Estado

brasileiro para atuar eficientemente na consecução de seu escopo no campo ideológico de um Estado social?

No quarto capítulo, **A formação histórica da matriz tributária brasileira**, Cristiano Kincheski discute a evolução do sistema tributário brasileiro, cuidando de assuntos relevantes no âmbito do Direito Tributário, tais como as acepções possíveis da expressão matriz tributária, o pacto tributário, a má distribuição da carga tributária entre os contribuintes e a patente regressividade da tributação no Brasil, ofertando, assim, um conjunto de reflexões sobre a formulação de uma reforma tributária que respeite a equidade e a eficiência da tributação.

Na sequência, tem-se o texto **(In) justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira**, de autoria de Augusto Cesar de Carvalho Leal. Pretende, o autor, discutir a questão da redistribuição da riqueza por intermédio da tributação e para isso salienta que a finalidade da tributação não pode ser reduzida a sua função fiscal em um contexto da transição do paradigma do Estado Liberal para o paradigma do Estado Social (neutralidade tributária *versus* a tributação como instrumento de justiça social).

Em continuação, tem-se o texto **Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário**, de Marciano Seabra de Godói. O autor inicia a discussão no âmbito da inserção do Direito Tributário no ordenamento jurídico de que o Direito Tributário não é um ramo **autônomo** do Direito como muito se apregoa, mas que os princípios e institutos próprios do Direito Tributário ofertam a ele uma **identidade**, para, em seguida, no campo do significado do tributo em face à ordem constitucional atual, criticar a postura libertarista que toma o pagamento de tributo como uma subtração tolerável de direitos legítimos do cidadão.

No sétimo capítulo, Fernando Barbelli Feitosa, em **Tributação equitativa e a reforma tributária de 1965/1967: as bases do sistema tributário brasileiro**, reconstrói historicamente a estrutura e as principais características do sistema tributário nacional vigente até a década de 60 do século passado, para tratar, em seguida, da reforma tributária de 1965/1967 (da importância da Emenda Constitucional nº 18/65 e do Código Tributário Nacional em 1966). Com isso, é possível avaliar a influência da teoria da tributação equitativa como elemento orientador da transição de um sistema tributário, em grande medida desregrado, para um sistema de maior racionalidade que teve ecos na própria Constituição Federal de 1988.

Os dois capítulos seguintes tratam de duas das três bases de incidência de uma matriz tributária: o patrimônio e o consumo. O capítulo **A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social**, elaborado por Jamyl de Jesus Silva e este organizador, tem o propósito de evidenciar, no campo da tributação do patrimônio, que a matriz tributária brasileira tem cumprido uma tarefa inquestionável: perpetuar as desigualdades. Trata, inicialmente, dos limites interpretativos acerca da tributação sobre o patrimônio no que se refere às posições doutrinárias e jurisprudenciais, e, em especial, de algumas falácias, como a da tributação com efeitos confiscatórios e a da impossibilidade da progressividade da tributação sobre

o patrimônio, pelo fato de sobre ele incidirem tributos reais. Analisa, em seguida, a previsão constitucional do imposto sobre grandes fortunas e a sua não instituição, do imposto sobre a propriedade territorial urbana, do imposto sobre a propriedade territorial rural, da tributação incidente sobre a herança e como a tributação sobre o patrimônio pode auxiliar como efetivo instrumento de justiça social.

Em **Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**, de Pedro Júlio Sales D'Araújo, Sandra Regina da Fonsêca Paulino e o organizador desta coletânea, objetiva-se examinar a tributação sobre o consumo e o peso que ela representa na renda da população brasileira, demonstrando o quão regressiva é nossa matriz tributária. Após uma análise sucinta das espécies tributárias que incidem sobre o consumo, o texto trata do sistema tributário sob a perspectiva da capacidade contributiva, enquanto princípio limitador do poder de tributar e garantidor do chamado mínimo existencial. Apresenta, por fim, propostas alternativas no que diz respeito à tributação sobre o consumo.

O décimo capítulo, de Rodolfo Tsunetaka Tamanaha, **A percepção de que os direitos têm custos e a jurisprudência do STF**, investiga a forma de utilização por um ministro do Supremo Tribunal Federal das ideias expostas por Stephen Holmes e Cass R. Sustein na obra *The Cost of Rights: why liberty depends on taxes* para decidir casos envolvendo a efetivação e implementação de direitos pelo Poder Judiciário em casos de omissão do Poder Legislativo e/ou do Poder Executivo.

Em continuação, chega-se ao texto em coautoria de Kalyara de Sousa e Melo e o organizador desta obra, **Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária**. A questão central é o fraco resultado obtido na recuperação de ativos fiscais sob a análise da equidade da matriz tributária brasileira. Da releitura da execução fiscal, à luz do princípio da eficiência, ofertam-se algumas sugestões de aprimoramento.

O último capítulo é dedicado à discussão da soberania fiscal e às questões relacionadas ao processo de globalização da economia, em específico, à questão da tributação das empresas sediadas no Brasil sobre os lucros e participações recebidos de suas filiais. É o tema tratado no texto **Bitributação internacional das pessoas jurídicas brasileiras e a justiça fiscal**, de Anderson Forbeck Battistelli, sob a ótica de adequação da matriz tributária brasileira para afastar a bitributação internacional.

A construção e organização desta coletânea só foi possível pelo esforço coletivo e pelo apoio incondicional dos discentes Cristiano Kincheski, Guilherme Bicalho e Jamyl Silva, que fizeram a releitura dos capítulos e ofertaram várias sugestões para ajustes pontuais. Fica aqui registrado a dívida de gratidão com os integrantes do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário. Salienta-se que a concessão de apoio financeiro do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq - para o desenvolvimento das atividades do Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário é de fundamental importância.

De forma sucinta, assim está apresentada a presente coletânea, e nos votos de uma excelente e crítica leitura, tenha-se a certeza de que cada autor, ao seu modo, procurou ofertar ideias, argumentos, perspectivas, com o intuito de qualificar a discussão acerca da equidade e da eficiência na matriz tributária brasileira. Nesse sentido, espera-se que esta obra possa contribuir para a melhor compreensão do fenômeno tributário, uma vez que não se deve dissociar o Direito Tributário da realidade social e econômica brasileira, pois o Direito é um fenômeno humano.

Setembro de 2012

VALCIR GASSEN

PREFÁCIO À SEGUNDA EDIÇÃO

Misabel Abreu Machado Derzi¹

Sinto-me lisonjeada ao realizar o prefácio à presente edição deste livro. A obra resulta de primoroso trabalho, realizado pelo Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Direito Tributário da Universidade de Brasília - UnB - que visa a observar o fenômeno tributário em sua realidade ontológica e deontológica.

Vivemos um momento de entrelaçamento entre a filosofia do direito, a moral e a política, em que cada vez mais a produção legítima do direito depende de um discurso moral que a filosofia prática ou normativa busca prover nas sociedades democráticas. Em que pese à afirmação de Jürgen Habermas, de sua obra *Faticidade e Validez*: “já faz tempo que, na Alemanha, a filosofia do direito já não é coisa de filósofos”², esse fenômeno está longe de se verificar exclusivamente na Alemanha. De modo geral, constata-se, em todo o denominado Mundo Ocidental, uma tendência cada vez maior de aproximação entre a filosofia do direito e a prática jurídica, a ética, a economia e a política em geral. Em todas as partes, torna-se evidente a necessidade de se construir uma justificação moral para os modelos econômicos, fiscais e administrativos adotados pelos Estados “soberanos” na sociedade internacional.

Nesse sentido, o economista, Thomas Piketty, sustenta, na introdução de sua obra mais conhecida, que “a questão da distribuição da riqueza é importante demais para ser deixada apenas para economistas, sociólogos, historiadores e filósofos”;...“felizmente, a democracia jamais será suplantada pela república dos especialistas”³. Filósofos como Rawls e Dworkin, ambos de vertente liberal, sedimentaram os seus modelos filosóficos na importância do individual, sem fundir as pessoas no coletivo do utilitarismo, ao mesmo tempo em que demonstraram que os sistemas morais e a propriedade são criações da sociedade humana (Rawls, 1971; Rawls, 2000; Dworkin 2006). Sobretudo admitiram o caráter redistributivo dos tributos.

A ONU proclamou que “enfrentar a desigualdade assim como os direitos humanos, a paz, a segurança e a sustentabilidade devem ocupar o núcleo da agenda

¹ Profa. Titular de Dir. Tributário e Financeiro da UFMG.

² Cf. JÜRGEN HABERMAS, *Facticidad y validez: Sobre el Estado democrático de derecho en términos de teoría del discurso*. Trad, Manuel Jiménez Redondo. Madri: Trotta, 2005, p. 57.

³ Cf. THOMAS PIKETTY. *Le Capital au XXIe Siècle*. Ed. Seuil, 2013, Paris, p.17.

*pós-2015*⁴. E esta obra, coordenada pelo *Prof. Valcir Gassen*, por sua vez, não se afasta dessa tendência contemporânea.

Em que pese o Brasil ser um país marcado pela injustiça social, conforme estudo das Organizações das Nações Unidas (ONU) que coloca o País na 13ª posição em desigualdade social⁵, a Constituição brasileira impôs ao Estado o objetivo de alcançar uma sociedade justa (artigo 3º). Na área tributária tal escopo deve ser perquirido por escolhas arrecadatórias que se baseiam nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva (artigos 146, §1º e 150, II).

Não obstante, a realidade fática demonstra que a tributação se afasta em muito dos objetivos dispostos na Carta da República. Conforme recente relatório produzido pela Receita Federal do Brasil⁶, 51,28% da arrecadação tributária brasileira deriva de tributos que incidem sobre o consumo, enquanto 18,10% da renda e 3,93% sobre o patrimônio.

Ademais, ao comparar a forma de tributação brasileira com países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), ou seja, países que têm economias de renda alta, observa-se que, em 2010, a média de tributação sobre o consumo nos países membros da OCDE era de 33,1%, contudo no Brasil os tributos incidentes sobre o consumo representavam 43,6% da receita tributária⁷. Conforme dados, constantes do parágrafo anterior, da Receita Federal do Brasil, a arrecadação advinda de tributos incidentes sobre o consumo é, rigorosamente, bem mais elevada em nosso País.

Ao focar a tributação sobre o consumo, impõe o Estado uma elevada carga regressiva no sistema o que, longe de promover uma sociedade mais justa, acaba por acentuar-lhe a concentração iníqua da renda⁸.

O caráter regressivo do sistema tributário nacional parece indiscutível, pois é denunciado por vários institutos de pesquisa respeitáveis. Em 2004, de acordo com estudo do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES)⁹, no Brasil as pessoas que obtinham renda mensal de até 2 (dois) salários mínimos gastavam 48,8% de seus rendimentos em tributos, enquanto quem recebia mais de 30 (trinta) salários mínimos suportava uma carga tributária de 26,3% sobre sua renda. O Comunicado nº 22 da Presidência do IPEA, de 2009, considerando os dados da CTB (Carga Tributária Bruta), chega às mesmas conclusões. E, apesar das possíveis

⁴ Cf. U.N. SYSTEM TASK TEAM ON THE POST-2015. U.N.DEVELOPMENT AGENDA. *Adressing inequalities:- the heart of he post-2015 agenda and the future we want for all*. New York: United Nations, 2012, p. 15.

⁵ Disponível em: <<http://www.undp.org/content/dam/undp/library/corporate/HDR/2014HDR/HDR-2014-English.pdf>>. Acesso em: 29 de janeiro de 2015.

⁶ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em 31 31 de janeiro de 2015.

⁷ Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf>. Acesso em 02 de fevereiro de 2015.

⁸ BRASIL. **Indicadores de equidade do sistema tributário nacional**: relatório de observação nº 1. Brasília: PR, CDES/Observatório da Equidade, 2009b.

⁹ Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/documento/2651756/indicadores-de-iniquidade-do-sistema-tributario-nacional-relatorio-de-observacao-n-2.html>>. Acesso em: 30 de janeiro de 2015.

oscilações, inerentes às projeções, outras consolidações de igual teor se apresentam (Alves, 2012; Instituto Alvorada, 2009; Brasil, 2009, Pechmann, 2008; Zockun, 2008), o que consagra o caráter regressivo do sistema, como um pressuposto.

Assim, ocorre que, ao contrário daquilo que dispõe a Constituição, nosso sistema tributário impõe aos cidadãos de menor capacidade econômica uma maior carga tributária comparativamente à carga suportada pelos cidadãos de capacidade econômica mais elevada¹⁰.

Destarte, observa-se que não se mostra condizente à realidade brasileira estudar o fenômeno da tributação dissociado da situação fática do país. Ora, pode o estudo da tributação permanecer dissociado da realidade, ao teórico basta analisar os institutos jurídicos e o sistema tributário nacional sem observar a grave iniquidade da sociedade brasileira que é reproduzida por nossa tributação altamente regressiva?

A presente obra responde negativamente à referida pergunta e nos apresenta com a ilação de que o fenômeno tributário deve ser analisado com base na realidade histórica, social e econômica de determinada sociedade.

Os pressupostos teóricos utilizados pelo grupo, em especial o conceito de matriz tributária, dão ao estudioso da matéria importante suporte para analisar o fenômeno da tributação. Assim leciona *Valcir Gassen*: “*A pretensão do uso da expressão matriz tributária com o sentido exposto é de colaborar com a discussão por parte dos estudiosos do fenômeno tributário de forma a explicitar a complexa realidade que cerca tal fenômeno. Enfim, de compreender de forma mais aprofundada a relação do fenômeno tributário com a realidade política, econômica, social existentes em determinado Estado.*”¹¹

O conceito de matriz tributária constitui um pressuposto de análise que examina o contexto ontológico da tributação, uma vez que ao teórico não é suficiente definir os aspectos normativos do tributo, mas deve, consciente de seu papel na sociedade, examinar a matriz tributária em que está inserido.

Já tivemos oportunidade de protestar contra o mutismo em torno de questão tão relevante, a da alta regressividade do sistema tributário nacional, considerando:

(...) mesmo em nome da camada mais pobre da população, que mais recebe benefícios previdenciários e assistenciais (e deve receber) na forma direta, os caminhos adotados no País são questionáveis, porque o que se dá com u'a mão tira-se com a outra. É sabido que os impostos sobre o consumo são regressivos e oneram com mais força os salários mais baixos. Com isso, pode-se afirmar que muitos dos benefícios previdenciários (de um salário mínimo) ou assistenciais (bolsa-família), por exemplo, são pagos pelos próprios carentes a quem deveriam beneficiar. O caráter redistributivo do esforço para a construção de um Estado do bem-estar social fica assim muito prejudicado.

O silêncio do “bolsa família” quanto à regressividade do sistema tributário é um sintoma geral de desconhecimento. Ele obscurece os males da concorrência tributária e seus

¹⁰ Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/231054/comunicado_da_presidencia_n22.pdf?sequence=2>. Acesso em 02 de fevereiro de 2015.

¹¹ GASSEN, Valcir. *Matriz Tributária Brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação*. In: GASSEN, Valcir (organizador). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira**. Brasília: Consulex, 2012 (p. 26).

efeitos. Quando os governadores dos Estados das regiões mais pobres do País levantam-se em prol dessa guerra fiscal, ao argumento de que precisam lutar por investimentos e empregos, esquecem-se de dizer aos mesmos cidadãos pobres de seu Estado que, como consequência do aumento das isenções e benefícios tributários para alguns, perderão receita e, necessitando manter os mesmos níveis de arrecadação para atender os serviços públicos essenciais, deverão elevar o ICMS para todos, especialmente incidente sobre o consumo dos alimentos, dos medicamentos, dos combustíveis, da energia e da comunicação. Tais medidas penalizarão exatamente os mais pobres (...)¹².

Deste modo, a presente pesquisa rompe com tal silêncio, tentando quebrar o círculo vicioso instalado. Pontua na seara tributária brasileira – marcada pelo entendimento de que o estudioso do direito tributário deve se limitar a analisar a regra jurídica de incidência¹³ – com um giro epistemológico, uma vez que observa que a análise do fenômeno da tributação deve ser realizada com base na experiência, e não somente na lei. Assim, o estudo da matriz tributária brasileira, ou seja, da experiência social, econômica e política em que estamos inseridos, dará suporte, tal como Hume deu à Kant¹⁴, a acordar o estudo da tributação nacional do sono dogmático que o acomete.

A Arraes Editores presta um grande serviço ao estudo do direito tributário nacional, uma vez que ajuda a construir um caminho novo e necessário na comunidade jurídica nacional.

Por fim, reitero meus agradecimentos por apresentar a presente obra que, considerando os pressupostos da tributação, produz uma visão crítica e, ao mesmo tempo, fundamentada, para analisarmos com o devido empenho a realidade social brasileira e os objetivos de nossa Carta Constitucional.

MISABEL ABREU MACHADO DERZI

Profa. Titular de Dir. Tributário e Financeiro da UFMG

¹² DERZI, Misabel Abreu Machado. “Bolsa família, guerra fiscal e silêncio”. In Revista Jurídica da Presidência: 108, vol.02, 2014.

¹³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010 (p. 23).

¹⁴ KANT, Immanuel. **Prolegômenos a toda metafísica futura**. Lisboa: Edições 70, 1988 (p. 17).

PREFÁCIO À PRIMEIRA EDIÇÃO

*Fernando Facury Scaff*¹

Honra-me o Grupo de Pesquisa sobre *Estado, Constituição e Direito Tributário*, da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, através de seu Coordenador, Prof. Dr. Valcir Gassen, em me pedir para prefaciar este volume com seus trabalhos sobre *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira*, composto de 12 estudos do mais alto gabarito investigativo sobre a temática apresentada.

Vários aspectos devem ser destacados nessa obra, que trata de produção acadêmica de um grupo de pesquisa operante, ativo e com atividade interdisciplinar endógena.

De fato, pelo próprio título do grupo destaca-se a preocupação em correlacionar diversas áreas jurídicas, afastando-se da matriz normativista que domina os estudos de Direito Tributário nos dias que correm.

O Direito Tributário trata eminentemente de um tipo de receitas públicas que avultam como principal fonte de recursos para suprir os gastos do Estado. Daí sua importância em correlacionar as necessidades públicas - estatais e sociais - à arrecadação tributária. O saber tributário que grassa nas faculdades de direito é de cunho formalista e individualista, necessitando ser atualizado para se inserir em uma sociedade plural e desigual. No Brasil temos enormes desigualdades econômicas, seja no âmbito das pessoas privadas, seja no âmbito federativo. Tentamos buscar igualdade onde reina a desigualdade, sem atentar para a necessidade de tratar desigualmente os desiguais *na medida de sua desigualdade*.

Ao tratar de isonomia Robert Alexy² parte do preceito de que “todas as pessoas são iguais perante a lei” constante da Constituição Alemã (art. 3º, §1º) e também da brasileira (art. 5º, *caput*) e demonstra que não é suficiente tratar a todos de forma absolutamente igual, pois, nestas hipóteses, se chegaria a verdadeiros absurdos, tal como estabelecer que todos devem prestar o serviço militar, inclusive os recém nascidos, pois todos são iguais perante a lei³. Não é desta forma que se

¹ Professor de Direito Financeiro da Universidade de São Paulo, Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo. Advogado sócio de *Silveira, Athias, Soriano de Melo, Guimarães, Pinheiro & Scaff - Advogados*.

² Robert Alexy, *Teoria de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 381 a 418.

³ Ob. cit., pág. 384.

deve interpretar a norma. É necessário que se verifique em quais situações é possível fazer distinções.

Também o amplo preceito de que “se deve tratar igual ao igual e desigual ao desigual” não dá parâmetros para o tratamento da desigualdade, mas apenas da igualdade. Segundo o Autor, a seguir este preceito, toda a legislação nazista contra os judeus estaria contemplada⁴, pois trataria “os desiguais” de forma desigual.

A solução, segundo Alexy, está no entendimento do Princípio da Isonomia assim formulado para o tratamento *igualitário*: “*Se não há nenhuma razão suficiente para a permissão de um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento igual*”⁵. Por esta máxima, todos devem ser tratados de forma igual, desde que não haja uma razão suficiente que permita a diferenciação.

E para o tratamento *não-igualitário* o preceito deve ser lido da seguinte forma: “*Se há uma razão suficiente para ordenar um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento desigual*”⁶. É imperioso que seja demonstrada a existência de “razão suficiente” para determinar a *quebra da isonomia*. Uma vez tendo sido demonstrada esta razão, é impositivo o tratamento diferenciado (“está ordenado”, diz o Autor).

O que fazemos no âmbito tributário brasileiro ainda está nas primeiras fases acima delineadas - tratamos igualmente os desiguais, mas não buscamos, com isso, sua igualdade, o que se revela injusto e equivocado.

A maior carga fiscal brasileira recai sobre os que possuem menor renda, em face do peso dos tributos indiretos sobre bens essenciais - mas como tal não considerados pela legislação fiscal brasileira. Pode-se pensar em um viver contemporâneo sem eletricidade ou telefonia? Ou ainda, ao reverso da essencialidade, como viver sem comida, também fortemente tributada em nosso sistema? Comemos ICMS e somos iluminados por PIS e COFINS.

Como tratar desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, visando minorá-las? Através de um sistema com tributos diretos, e que não onerem o singelo faturamento, mas o lucro e a propriedade - em especial a especulativa. Assim seria melhorado o perfil da oneração fiscal brasileira.

Neste passo deve-se acrescer ao tema da *igualdade* o das *liberdades públicas* - essência do constitucionalismo.

O gasto público encontra-se diretamente vinculado ao exercício dos direitos fundamentais, quaisquer que sejam suas dimensões, conforme nos ensina Holmes e Sustain⁷, o que inclui o exercício das liberdades reais visando obter a igualdade. Robert Alexy, ao expor as razões em favor da existência de direitos fundamentais sociais, que são direitos prestacionais e que necessitam da intervenção do Estado, apresenta duas teses.

⁴ Ob. cit., pág. 386.

⁵ Ob. cit., pág. 395.

⁶ Ob. cit., pág. 397.

⁷ Cass Sustain, *The Cost of Rights*, New York, Basic Books, 2004.

A primeira é que a liberdade jurídica para fazer ou deixar de fazer algo, sem a existência de liberdade fática ou real, carece de qualquer valor.⁸ Reproduz Lorenz von Stein que disse: “A liberdade só é real quando se possui as condições para seu exercício, os bens materiais e espirituais pressupostos de sua autodeterminação.” E ainda transcreve decisão do Tribunal Constitucional Federal: “o direito de liberdade não teria valor algum sem os pressupostos fáticos para poder fazer uso dele.”⁹

A segunda é que a liberdade fática de um sem número de titulares de direitos fundamentais não encontra seu substrato material em seu meio, mas dependem essencialmente de atividades estatais.¹⁰

Segue o Autor dizendo que para justificar a vinculação dos direitos sociais com um argumento de liberdade é necessário fundamentar que a liberdade assegurada pelos direitos fundamentais é a da liberdade *fática, real*. E prossegue afirmando que para um indivíduo tem importância existencial não viver abaixo de um nível de existência mínimo, não estar condenado a um permanente desemprego ou a não ficar excluído da vida social de sua época. Se o objetivo dos direitos fundamentais é que a pessoa humana se desenvolva livremente, eles apontam para as liberdades *fáticas*, a fim de assegurar também os pressupostos do uso das liberdades *jurídicas*.¹¹

O prêmio Nobel de Economia de 1999, Amartya Sen, em uma obra fundamental para compreender o sistema de liberdades, preleciona que “o desenvolvimento consiste na eliminação de privações de liberdade que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas de exercer preponderantemente sua condição de agente.”¹²

Para Amartya, “capacidade” é um tipo de liberdade para ter estilos de vida diferentes. Não comer por desejo de fazer jejum ou emagrecer é uma opção de quem pode comer; não comer por falta de alimento não decorre de uma opção da pessoa, mas de falta de capacidade (condições) de fazê-lo.¹³ Afinal, diz o Autor, “a privação de liberdade pode surgir em razão de processos inadequados (como a violação do direito ao voto ou de outros direitos políticos ou civis), ou de oportunidades inadequadas que algumas pessoas têm para realizar o mínimo do que gostariam (incluindo a ausência de oportunidades elementares como a capacidade de escapar da morte prematura, morbidez inevitável ou fome involuntária).”¹⁴

A partir dessa observação, bem como em outras partes de sua obra, pode-se ver que o conceito de liberdade não está vinculado apenas a um sistema econômico de trocas no mercado, mas também à possibilidade de efetivo exercício de liberdades políticas. Demonstra Amartya que na hipótese de obtenção de resultados econômicos idênticos entre uma economia de mercado competitivo

⁸ Teoría de los Derechos Fundamentales, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 486.

⁹ Ob. cit., pág. 487.

¹⁰ Ob. e loc. cit.

¹¹ Ob. cit., págs. 488-9, *passim*.

¹² Desenvolvimento como Liberdade. SP, Companhia das Letras, 3ª. reimpressão, 2000, pág. 10.

¹³ Ob. cit., pág. 94.

¹⁴ Ob. cit., pág. 31.

e uma economia centralizada, as pessoas certamente prefeririam viver em uma sociedade que privilegiasse as liberdades públicas¹⁵.

O Autor destaca a ação democrática entre pessoas que possuem a capacidade para exercer sua liberdade. “A liberdade individual é essencialmente um produto social, e existe uma relação de mão dupla entre (1) as disposições sociais que visam expandir as liberdades individuais e (2) o uso de liberdades individuais não só para melhorar a vida de cada um, mas também para tornar as disposições sociais mais apropriadas e eficientes.”¹⁶

“A expansão dos serviços de saúde, educação, seguridade social etc. contribui diretamente para a qualidade da vida e seu florescimento. Há evidências até de que, mesmo com renda relativamente baixa, um país que garante serviços de saúde e educação a todos pode efetivamente obter resultados notáveis de duração e qualidade de vida de toda a população.”¹⁷

Daí é que se pode extrair a ideia que, somente com *liberdade real* é que se poderá chegar à *igualdade* e se a cada qual influenciar nas decisões políticas de sua comunidade – o que irá impactar diretamente nas decisões de tributar, isentar e gastar as verbas públicas, com eficiência.

Só pode exercer com plenitude a liberdade, quem possui capacidade para exercê-la. E para que seja possível este exercício de liberdade jurídica é necessário assegurar a liberdade real (Alexy), ou a possibilidade de exercer suas capacidades (Amartya), através dos direitos fundamentais sociais – que exigem gastos públicos e que, por conseguinte, exigem um nível de receita pública adequada para fazer frente às exigências sociais.

Deste modo, e paradoxalmente, verificamos que *quanto mais desigual economicamente for a sociedade, maior a necessidade de assegurar os direitos fundamentais sociais àqueles que não conseguem exercer suas capacidades (ou liberdades reais) a fim de lhes assegurar o direito de exercer suas liberdades jurídicas. E daí, para desigualar os desiguais é necessário que exista “razão suficiente” que justifique o discrimen. Esta assertiva serve também para a distribuição do ônus fiscal na manutenção do Estado, seja na imposição tributária, seja nas renúncias fiscais ou nos gastos públicos.*

Sem isso, os direitos fundamentais serão letra morta, pois se configurarão em liberdades jurídicas, sem possibilidade fática de exercício por grande parte da sociedade, que, a despeito de não poder exercer seus direitos, é compelida a cumprir seus deveres para com o Estado - pagando seus tributos.

O sistema tributário brasileiro é um funil onde todos são levados a contribuir, mas só uns poucos recebem as prestações estatais. Eis a raiz da desigualdade e da perversidade do sistema tributário brasileiro. Desigual e ineficiente para atender as necessidades públicas.

¹⁵ Ob. cit., pág. 42.

¹⁶ Ob. cit., pág. 46.

¹⁷ Ob. cit., pág. 170-1.

Louvo os estudos que convergem para a análise desse sistema. O grupo de estudos, através dos trabalhos aqui publicados, trilha este caminho, que é largo como o rio Amazonas e onde muitos afluentes desaguam. A sociedade paga pelo Estado que possui; e este deve responder às suas necessidades, na medida das determinações constitucionais. Eis a chave de abóbada do sistema: estudos sobre Constituição, Estado e Tributos devem convergir em busca de uma sociedade mais justa, com maior equidade e eficiência - na arrecadação, na desoneração e na distribuição dos benefícios sociais.

FERNANDO FACURY SCAFF

Professor de Direito Financeiro da Universidade de São Paulo, Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo. Advogado sócio de *Silveira, Athias, Soriano de Melo, Guimarães, Pinheiro & Scaff - Advogados*