

**PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO ECONÔMICO E SOCIOAMBIENTAL**

ADRIANO ALVES KLEIN

**INTERAÇÕES ENTRE REFORMA TRIBUTÁRIA E PROMOÇÃO DO
DESENVOLVIMENTO NA FEDERAÇÃO BRASILEIRA**

**Curitiba
2013**

Adriano Alves Klein

**INTERAÇÕES ENTRE REFORMA TRIBUTÁRIA E PROMOÇÃO DO
DESENVOLVIMENTO NA FEDERAÇÃO BRASILEIRA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Socioambiental.

Orientador: Prof. Dr. Emerson Gabardo

Curitiba

2013

Dados da Catalogação na Publicação
Pontifícia Universidade Católica do Paraná
Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBI/PUCPR
Biblioteca Central

K64i
2013 Klein, Adriano Alves
Interações entre reforma tributária e promoção do desenvolvimento na
federação brasileira / Adriano Alves Klein ; orientador, Emerson Gabardo.
– 2013.
xii, 130 f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná,
Curitiba, 2013
Bibliografia: f. 120-130

1. Reforma tributária. 2. Federalismo. 3. Desenvolvimento econômico.
4. Direito. I. Gabardo, Emerson. II. Pontifícia Universidade Católica do Paraná.
Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Doris 4. ed. – 342.64

TERMO DE APROVAÇÃO

Adriano Alves Klein

INTERAÇÕES ENTRE REFORMA TRIBUTÁRIA E PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO NA FEDERAÇÃO BRASILEIRA

Dissertação aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Socioambiental, Programa de Pós-graduação em Direito, Centro de Ciência Jurídicas e Sociais, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientador: **Professor Doutor Emerson Gabardo**
Programa de Pós-graduação em Direito
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Componentes: **Professor Doutor André Parmo Folloni**
Programa de Pós-graduação em Direito
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Professor Doutor Paulo Ricardo Opuszka
Programa de Pós-graduação em Direito
Centro Universitário Curitiba

Curitiba, 27 de março de 2013.

Para os meus pais, Germano e Natália,
in memoriam.

Para minha esposa, Ligia.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus que me concede a cada dia o fôlego de vida.

À minha esposa, Ligia, pela paciência e compreensão.

Ao meu orientador, professor Dr. Emerson Gabardo, pela confiança, dedicação e responsabilidade com que aceitou e conduziu, de maneira competente, a proposta desta pesquisa.

Aos demais docentes, que, em conjunto com a Verônica, Eva e Daiane, acompanharam minhas atividades pelo Programa de Pós-graduação em Direito.

Ao meu sócio Robson Luiz Santiago pelo convívio profissional.

A todos aqueles, que embora não nominados, tenham colaborado de alguma forma para o desenvolvimento deste trabalho acadêmico.

“A tributação irracional dos últimos anos conduziu os contribuintes (em especial os assalariados) a tal estado que, hoje só lhes resta a tanga. E além da tanga, restam-lhes apenas a fé e a esperança na mudança desse estado de coisas...”

Alfredo Augusto Becker.
Carnaval tributário, 1999, p. 15.

SUMÁRIO

RESUMO	ix
ABSTRACT	x
LISTA DE ABREVIATURAS	xi
PROLÓGO	01
INTRODUÇÃO	06
1. A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DA INTERVENÇÃO ESTATAL	10
1.1 A justificação para receitas tributárias	10
1.2 A intervenção estatal através dos tributos	20
1.3 Política fiscal do Estado e suas funções	27
2. O PACTO FEDERATIVO REPUBLICANO	35
2.1 A autonomia dos entes federados	35
2.2 A federação como cláusula pétrea	44
2.1 Federalismo e repartição tributária	49
3. REFORMA TRIBUTÁRIA E DESENVOLVIMENTO	61
3.1 Principais problemas do sistema tributário	61
3.2 O efeito da reforma tributária como projeto de desenvolvimento	72
3.3 A reforma tributária como instrumento de justiça tributária	82
4. REFORMA TRIBUTÁRIA E O PACTO FEDERATIVO	91
4.1 Algumas propostas de reforma tributária	91
4.2 A possibilidade de mitigação dos limites federativos na reforma tributária para a busca do desenvolvimento	101
CONCLUSÃO	118
REFERÊNCIAS	120

RESUMO

O trabalho apresenta uma reflexão sobre a necessidade de uma reforma tributária objetivando a busca do desenvolvimento nacional. Visando justificar a receita tributária, faz-se uma breve digressão sobre os períodos históricos que originaram o Estado. Demonstra-se que o instrumento tributário extrafiscal é constitucionalmente legítimo e deve ser utilizado pelo Estado na busca de suas finalidades de caráter econômico, social e político, devendo-se, entretanto, respeitar os limites previstos constitucionalmente. Neste contexto, a política fiscal não pode ser entendida como o único instrumento para intervir na economia, mas pode ser entendida como poderoso instrumento na busca dos objetivos estatais. Após a apresentação dos elementos relacionados ao pacto federativo Republicano como a autonomia dos entes federados, a federação como cláusula pétrea, a forma de federalismo adotado no Brasil e a sua repartição tributária, discorre-se sobre a reforma tributária e desenvolvimento, demonstrando-se que o sistema tributário enfrenta diversos problemas, tais como: falta de transparência na tributação, aumento da tributação por meio das contribuições, guerra fiscal, complexidade do sistema, etc. Diante destes problemas torna-se imprescindível uma reforma tributária para que o Brasil implemente um amplo processo de desenvolvimento, buscando-se, em contrapartida, a justiça social. Ressalta-se ainda, que o aspecto federativo, não pode ser um óbice à reforma tributária.

Palavras-chave: Política fiscal. Reforma tributária. Federalismo. Desenvolvimento.

ABSTRACT

The work presents a reflection on the need for a tax reform aimed at the pursuit of national development. In order to justify the tax revenue, a brief digression on the historical periods that gave rise to the State. Demonstrates that the tax extrafiscal is constitutionally legitimate instrument and should be used by the State in pursuit of its aims of economic, social and political character, and should, however, respect the limits of constitutionally. In this context, fiscal policy cannot be understood as the only instrument for intervening in the economy, but it can be understood as a powerful tool in the pursuit of goals. After the presentation of the elements related to the Federal Republican Pact as the autonomy of federated entities, the Federation as stony as clause federalism adopted in Brazil and its tax sharing, talks on tax reform and development, demonstrating that the tax system is facing several problems, such as: lack of transparency in taxation, increased taxation by means of contributions, fiscal war, complexity of the system, etc. These problems becomes a tax reform so that Brazil implements a comprehensive development process, seeking, on the other hand, social justice. It should be noted that the federal aspect, cannot be an obstacle to the tax reform.

Keywords: Tax Policy. Tax reform. Federalism. Development.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COFINS	Contribuição para o financiamento da seguridade social
Coord.	Coordenador
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPMF	Contribuição provisória sobre movimentação financeira
CSLL	Contribuição social sobre o lucro líquido
EC	Emenda Constitucional
ed.	Edição
EUA	Estados Unidos da América
FER	Fundo de equalização de receitas
FPE	Fundo de participação dos estados
FNDR	Fundo nacional de desenvolvimento regional
FPM	Fundo de participação dos municípios
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICM	Imposto sobre circulação de mercadorias
IOBS	Imposto sobre operações de bens e serviços
IOF	Imposto sobre operações financeiras
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPVA	Imposto sobre propriedade de veículo automotor
IR	Imposto de renda
IRPF	Imposto de renda - pessoa física
IRPJ	Imposto de renda - pessoa jurídica
ISS	Imposto sobre serviços
ITR	Imposto territorial rural
IVA	Imposto sobre valor agregado
IVA-F	Imposto sobre valor agregado - federal
IVV	Imposto sobre valor de venda
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de formação do patrimônio do servidor público
PDR	Política de Desenvolvimento Regional
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIB	Produto interno bruto
PIS	Programa de integração social
RIR	Regulamento do imposto de renda

SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAC	Serviço Nacional do Comércio
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAR	Serviço Nacional de Aprendizagem Rural
SENAT	Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SESC	Serviço Social do Comércio
SESCOOP	Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo
SESI	Serviço Social da Indústria
SEST	Serviço Social de Transporte
trad.	Tradutor (a)

PRÓLOGO

O projeto deste trabalho baseou-se no propósito de estudar o tema – reforma tributária - que mesmo sendo recorrente nas discussões, não tem sido considerado de maneira vinculada a um projeto de desenvolvimento nacional.

No início do estudo buscou-se realizar uma breve digressão sobre a justificativa para receitas tributárias.

No Estado Moderno visualiza-se que a atividade financeira configura e delimita uma de suas facetas, pois existem contornos diferentes em cada uma de suas fases. No Estado Patrimonial o tributo não ingressava plenamente na esfera pública, a apropriação se dava de forma privada, de modo transitório, estando sujeita à renovação anual. Já o Estado de Polícia era modernizador, intervencionista, centralizador e paternalista. O Estado Fiscal tem como característica principal a receita pública, ocorrendo a separação entre o *ius eminens* e o poder tributário, entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe e entre política e economia.¹

Percebe-se, historicamente, que no século XIX o Estado limita ao máximo sua intervenção, propondo suas atividades aos seus fins estritos, atuando na ordem, justiça e defesa. Porém, após a crise de 1929 difunde-se a ideia de que o Estado não pode limitar sua atuação às funções tradicionais, mas deve intervir no campo econômico e social. Essa concepção de intervenção estatal nasce como uma das características do *Welfare State*.²

No Brasil, após a sua Independência, a Constituição de 1824 moldou a vida política e administrativa do País, revelando que a intervenção no domínio econômico possuía uma ênfase nos problemas de tarifas alfandegárias.³ Com a proclamação da República instaurou-se um sistema de organização política de base federativa e republicana.⁴

Visando atingir os objetivos do Estado, a Constituição de 1891 registrava a possibilidade de intervenção do poder central nos demais entes federativos, com determinadas limitações previstas no texto constitucional.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p.07-08.

² MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p.280.

³ VENANCIO FILHO, Alberto. *A intervenção do estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 1968. p.25.

⁴ “Dizer que o Estado brasileiro foi constituído como uma República é afirmar que os bens do Estado são bens públicos (res pública) e não daqueles que eventualmente ocupem, de modo provisório, o governo” (FOLLONI, André Parmo. República, democracia, legalidade e isenção de ICMS sem lei estadual. *Revista de direito empresarial*, n.05, p.241-273, jan./jun.2006. p.243).

Em que pese haver a limitação da exploração direta de atividade econômica pelo Estado, possibilita-se a intervenção no domínio econômico através dos tributos extrafiscais, incluindo-se a criação das denominadas contribuições interventivas. Por isso, na sociedade moderna o tributo continua sendo visualizado como um instrumento de arrecadação de receitas, mas também, passa a ser entendido como um veículo do poder regulamentador do Estado, estando relacionado à sua política fiscal. No Brasil essa política fiscal deve buscar atingir os objetivos fundamentais da República Federativa, que consistem na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, garantindo-se o desenvolvimento nacional, erradicando a pobreza e a marginalização, reduzindo as desigualdades sociais e regionais e promovendo o bem de todos.⁵ Obviamente que a política fiscal não é único instrumento para intervir na economia, ao seu lado encontram-se a política monetária e a política regulatória. É a utilização em conjunto destes instrumentos que faz com que o Estado prossiga na busca de seus objetivos fundamentais.

Na segunda parte do estudo, buscou-se apresentar os elementos relacionados ao pacto federativo republicano. O primeiro deles diz respeito a autonomia dos entes federados. Com a proclamação da República em 1889 o Brasil assumiu a forma de Estado Federal. O processo brasileiro foi inverso ao norte-americano, pois naquele país a Federação se deu por agregação, enquanto no Brasil por segregação. A decisão de adotar um regime federal não foi mera imitação do modelo norte-americano. Estava relacionado muito mais com a manutenção da integridade do território brasileiro, que desde antes do início da República já estava ameaçado por tentativas de secessão.⁶ As Constituições republicanas demonstram que ora havia uma maior centralização no poder central, ora havia uma redução nesta centralização. A Constituição de 1988 marca uma nova reorganização do federalismo, primando pela descentralização legislativa e pela autonomia dos entes federativos, bem como, estipulando a divisão de competências em matéria tributária.

Pela previsão constante no artigo 60º, §4º da Constituição de 1988, a federação é tida como cláusula pétrea, enquadrando-se com um dos princípios fundamentais do Estado brasileiro, uma vez que se relaciona às decisões políticas

⁵ Art.3º - CF/1988.

⁶ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. A federação brasileira: desafios e perspectivas. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. [org.]. *Federalismo e integração econômica regional: desafios para o Mercosul*. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2004. p.303-304.

estruturais do Estado. Neste contexto, no Estado Democrático de Direito brasileiro,⁷ é assegurada constitucionalmente a forma federativa e prevista a sua imutabilidade.

A Carta de 1988 foi fundada em princípios e ideais democráticos, estabelecendo limitações ao poder de tributar e discriminando as rendas tributárias para cada um dos entes federativos. Além de estabelecer os impostos específicos para cada ente, a Constituição manteve a possibilidade de instituição da contribuição de melhoria e das taxas em razão do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos, tanto pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A previsão rígida de discriminação de competência tributária visa o equilíbrio do sistema federativo, garantindo fontes de receitas para cada ente federado, resguardando-se a autonomia individual. Porém, como salienta Fernando Rezende, o modelo do federalismo proposto pela Constituição de 1988 baseia-se no modelo estabelecido pela reforma tributária de 1967 quando as condições da economia brasileira eram diferentes. Naquela reforma buscou-se um ponto de equilíbrio entre a repartição de competências e a disponibilidade de recursos orçamentários na Federação, somando-se a isso, a instituição de mecanismos eficazes para cooperação intergovernamental no tocante às políticas necessárias para o desenvolvimento. Pela Constituição de 1988 o modelo foi desfigurado, os fundamentos não foram reformulados gerando o acúmulo de distorções constatando-se a deterioração do sistema tributário brasileiro.⁸

A deterioração do sistema tributário é percebida quando são abordados os principais problemas do sistema. Ainda que não tenham sido abordados todos os problemas apresentados pelos críticos, são apresentados aqueles percebidos de maneira clara e que devem ser considerados numa reforma tributária: a) falta de transparência na tributação; b) aumento da tributação por meio das contribuições; c) guerra fiscal entre Estado; d) complexidade do sistema; e, e) tributação excessiva sobre a folha de salários. Após a abordagem de cada um destes problemas, percebe-se que, em relação a alguns, são editadas medidas visando amenizar os impactos tributários, porém, muitas destas medidas são paliativas e temporárias e não são realizadas pensando na modernização completa do sistema tributário. Portanto,

⁷ “E, sendo o Estado democrático, o povo é quem, em realidade, ocupa a titularidade do Estado, pela via de seus representantes, quando não diretamente (referendo e plebiscito, e.g.). Logo é o povo quem decide os direcionamentos do Estado” (FOLLONI, André Parmo. República, democracia, legalidade e isenção de ICMS sem lei estadual. *Revista de direito empresarial...* p.245).

⁸ REZENDE, Fernando; Modernização tributária e federalismo fiscal. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. [org.]. *Descentralização e federalismo fiscal no Brasil: desafios da reforma tributária*. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2003. p.25.

somente uma reforma abrangente “que seja capaz de promover amplas mudanças nos mecanismos de financiamento das políticas públicas, poderá tornar compatível o avanço simultâneo das reformas estruturais indispensáveis ao desenvolvimento brasileiro”.⁹

A reforma tributária como projeto de desenvolvimento é baseada no contexto do artigo 3º da Constituição Federal. Os incisos definidos neste preceito constitucional ultrapassam o *status* de meros enunciados normativos, devendo ser entendidos como objetivos a serem alcançados pela atuação conjunta dos poderes que constituem o Estado. Portanto, ao Estado utilizar-se de uma política fiscal buscando modificar os aspectos estruturais e conjunturais da sociedade por meios financeiros, estará atendendo aos ditames estabelecidos no texto constitucional. Essas mudanças devem respeitar a denominada justiça fiscal, que segundo Klaus Tipke baseia-se no princípio fundamental da capacidade contributiva.¹⁰ Ainda que o termo justiça se revista de certa subjetividade, defende-se o posicionamento que a justiça tributária é uma meta a ser atingida, sendo possível de ser alcançada quando se reparta os encargos tributários de maneira justa entre os contribuintes, respeitando-se, dentre outros, o princípio da capacidade contributiva. Diante destes argumentos, o sistema tributário depende de uma ampla reforma para atingir esse objetivo, o que não é conseguido por alterações pontuais na legislação.

No último tópico abordado, são apresentados, ainda que de maneira breve, pontos positivos e negativos das propostas de reforma tributária. Algumas propostas visam modificações significativas, outras propõem alterações pontuais. Além dos problemas do sistema tributário, já destacados, ressalta-se no tópico a regressividade do sistema, que afeta diretamente a classe mais pobre. No mesmo contexto, demonstra-se que progressividade do Imposto de Renda – Pessoa Física possui distorções, devido à defasagem da tabela, pois alguns dos contribuintes que estão incluídos nas faixas de contribuição continuam a recolher aos cofres públicos montante superior às suas capacidades.

Dentre as propostas de reforma tributária, encontram-se aquelas que visam à unificação de impostos, visando à simplificação do sistema. Ocorre que estas propostas pretendem a eliminação da competência dos Estados Federativos no que diz respeito ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Uma vez que

⁹ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. *O dilema fiscal: remendar ou reformar*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007. p.29.

¹⁰ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes: besteuermoral and steuernmoral*. Pedro M. Herrera Molina [trad.]. Madrid: Marcial Pond Ediciones Jurídicas, 2002. p.30.

estas propostas visam à criação de um imposto federal que inclua em sua hipótese de incidência os fatos que atualmente estão no campo da competência estadual, entende-se que essa supressão infringiria o princípio federativo.¹¹ É fato que ao tratar-se de princípios, o assunto se torna controvertido,¹² porém, apenas essa centralização não pode ser motivos para que uma reforma ampla não seja realizada.

Ao se apresentarem alguns períodos da história recente do Brasil visualizam-se momentos de maior concentração do Poder Central, mas essa situação não desvirtuou as características da formação federativa do Estado Brasileiro. Como bem salienta Emerson Gabardo os institutos da descentralização e da desconcentração justificam-se para o atendimento dos fins constitucionais.¹³ Diante destes argumentos, uma vez que não existe um modelo ideal de Sistema Tributário nem um padrão uniforme a ser adotado pelos Estados Federados, o Brasil deve ajustar-se promovendo a reforma tributária, ainda que isso implique na busca de uma nova forma de federalismo.

Saliente-se que não foi pretensão do autor ser exaustivo nas considerações apresentadas, mesmo porque, a existência de diversas posições frustraria essa tentativa.

Em relação ao aspecto metodológico, é importante esclarecer que após algumas citações literais de texto (entre aspas) não há imediatamente menção a fonte. Neste caso, significa que o texto construído em seguida consiste em paráfrase do autor original.

¹¹ “O permanente estado de reforma que envolve o ICMS é um bom exemplo: posta em um texto constitucional que tem a forma federativa de estado como cláusula pétrea, a competência relativa ao ICMS costuma ser afirmada como irrevogável e inalterável. Advoga-se a impossibilidade de uma reforma que substitua IPI, ICMS e ISS por um IVA nacional, por uma interpretação do art. 60, §4º, I, que considera imutáveis os termos da autonomia orçamentária dos estados na redação original da Constituição brasileira – ainda que essa interpretação dificulte ou até inviabilize, por exemplo, a plena integração comunitária do Brasil no Mercosul, outra determinação constitucional” (FOLLONI, André Parmo. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In. ÁVILA, Humberto. *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p.12).

¹² GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade – o Estado e a sociedade civil para além do bem e do mal*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 205-206.

¹³ GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade...* p.147.

INTRODUÇÃO

Percebe-se através de dados estatísticos que a arrecadação tributária brasileira tem superado todas as expectativas e previsões. Em 2012 a arrecadação dos tributos federais sob a responsabilidade da Receita Federal do Brasil ultrapassou a marca de R\$ 1 trilhão.¹⁴ Comparativamente ao ano de 2011 as receitas previdenciárias tiveram um aumento de 6,47% (seis vírgula quarenta e sete por cento); as receitas com a arrecadação da Cofins e do Pis/Pasep tiveram um aumento de 4,66% (quatro vírgula sessenta e seis por cento) e 4,76% (quatro vírgula setenta e seis por cento) respectivamente. Em relação ao imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, quando verificados os dados de maneira conjunta, houve uma pequena redução de 2,65% (dois vírgula sessenta e cinco por cento).¹⁵

As mais respeitadas e tradicionais instituições governamentais e não-governamentais como Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias, Receita Federal do Brasil, tem apresentado ao longo dos anos dados relacionados à carga tributária brasileira, sendo uma unanimidade que essa carga é elevada e tem crescido progressivamente ao longo do tempo.¹⁶

Além do aumento da arrecadação federal, o sistema brasileiro baseia-se no sistema regressivo, tributando mais o consumo por meio dos impostos indiretos. Esse sistema faz com que o brasileiro médio sofra um gravame tributário muito maior do que a qualidade dos bens e serviços públicos que lhe são ofertados.¹⁷

Em estudo relacionando a carga tributária *versus* retorno dos recursos à população em termos de qualidade de vida, desenvolvido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), constatou-se que entre os 30 países com a maior carga tributária, o Brasil continua sendo o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem estar da sociedade, ficando atrás, inclusive, do Uruguai

¹⁴ No mês de Janeiro de 2013 a arrecadação federal atingiu o valor de R\$ 116.066 milhões, apresentando variação real de +6,74% em relação ao mesmo mês do ano anterior (BRASIL. *Análise da arrecadação das receitas federais: janeiro de 2013*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2013/Analisemensaljan13.pdf>> acesso em 27 de fev. de 2013.

¹⁵ BRASIL. *Análise da arrecadação das receitas federais: dezembro de 2012*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2012/Analisemensaldez12.pdf>> acesso em 03 de fev. de 2013. A Argentina arrecadou no mesmo período a importância de 739.541.243,00 (pesos) (correspondente a R\$ 289.604.350,76). Disponível em: <<http://www.afip.gob.ar/institucional/estudios/>> acesso em 24 de fev. de 2013.

¹⁶ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro [org.]. *Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal*. Brasília: Sindifisco Nacional, 2010. p.123.

¹⁷ Idem.

(13º lugar) e Argentina (16º lugar). Austrália, Estados Unidos, Coréia do Sul e Japão ocupam, respectivamente, as quatro primeiras posições.¹⁸ O Brasil ocupa a 30ª posição, acompanhado da Itália (29ª), Bélgica (28ª) e Hungria (27ª).

Em relação à carga tributária corporativa, uma pesquisa realizada pela rede internacional de contabilidade e consultoria UHY *International*, revela que o Brasil tem uma das maiores cargas fiscais para as empresas. De 21 países pesquisados, apenas o Japão (42%), Estados Unidos (35%) e a França (34%) tem maior carga corporativa que o Brasil (34%), para as empresas com lucro, antes de impostos, acima de US\$ 100 milhões.¹⁹

Ao verificar-se a evolução da carga tributária no período de 2000 a 2009, sem se aprofundar em teorias ou dados estatísticos, constata-se que ela teve um aumento de pelo menos 4%, crescendo de 30,25% para 34,2%. Elizabeth de Jesus Maria e Álvaro Luchiezi Junior afirmam que mesmo com esse aumento não houve significativas reduções no aspecto da desigualdade social.²⁰

Dentre outros aspectos, a elevada carga tributária pode ser considerada como um dos fatores que limita a entrada investimentos estrangeiros; implica na redução da contratação formal dos trabalhadores já que as empresas brasileiras têm um dos maiores custos sobre a folha de salários;²¹ e ocasiona uma diminuição da competitividade brasileira em mercados internacionais, influenciando, portanto, diretamente no desenvolvimento do País.

É fato que no Estado contemporâneo²² a fonte de receitas está predominantemente baseada nas receitas derivadas, sobretudo naquelas geradas pela arrecadação tributária.²³ Neste contexto, enquanto fonte de recursos para

¹⁸ IBPT. *Estudo da relação da carga tributária versus retorno dos recursos à população em termos de qualidade de vida*. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/64/RetornoDeImpostosNoBrasilEPiorQueNoUruguai.pdf>> acesso em 24 de fev. de 2013. O estudo divulgado, baseado em dados da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), informa que em relação ao PIB a carga tributária brasileira atingiu em 2010 o índice de 35,13%.

¹⁹ UHY. *Brasil tem uma das maiores cargas tributárias para empresas no mundo*. Disponível em: <[http://www.uhymoreira.com.br/imprensa/releases/11out03-\(a\)-UHY_Brasil%20tem%20maior%20carga%20tribut%C3%A1ria%corporativa.pdf](http://www.uhymoreira.com.br/imprensa/releases/11out03-(a)-UHY_Brasil%20tem%20maior%20carga%20tribut%C3%A1ria%corporativa.pdf)> acesso em 27 de fev. de 2013.

²⁰ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro [org.]. *Tributação no Brasil ...* p.123.

²¹ Segundo *ranking* realizado pela UHY as empresas brasileiras têm os maiores custos de seguro social e demais impostos sobre seus empregados. Sobre salários de US\$ 30.000 (valor bruto) – US\$ 17.267 (57,6%) são custos adicionais. (IBPT. *Brasil tem a maior tributação trabalhista entre 25 países*. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/523/Brasil-tem-a-maior-tributacao-trabalhista-entre-25-paises>> acesso em 27 de fev. de 2013).

²² “O Estado, em virtude de seu poder de autoridade, pode retirar de seus súditos parcelas de suas riquezas para a consecução de seus fins, visando o bem-estar geral. É o *jus imperii* do Estado que lhe faculta impor sobre as relações econômicas praticadas pelos particulares, assim como sobre seus bens, o tributo que, na atualidade, se constitui em principal fonte da receita pública” (HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16.ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 73).

²³ Além dos tributos incluem-se como receitas derivadas: as multas e penalidades pecuniárias. As

sobrevivência do Estado o tributo é justificado por sua função arrecadadora, tendo-se “um bom tributo quando este assegurar a manutenção do Estado”.²⁴

Porém, o tributo não pode ser visto apenas com esta característica fiscal, pois já está superado há muito a denominada neutralidade tributária. Como leciona Luís Eduardo Schoueri, em virtude do reconhecimento de suas funções alocativa, distributiva e estabilizadora, a política fiscal ganha novos contornos, além da típica função arrecadadora.²⁵

Leonardo de Paola ressalta que com adoção do modelo do *Welfare State* pela Constituição de 1988, pressupõe-se que para fazer frente aos gastos sociais é necessária uma maior arrecadação de tributos,²⁶ porém, a “tributação, em especial (por dizer respeito ao financiamento do Estado) deve estar em sintonia com os objetivos constitucionais e ser adequada (compatível) com a realidade a qual se aplica”.²⁷ Luis Eduardo Schoueri afirma que “não basta o sistema tributário seja instrumento adequado para a arrecadação; impõe-se que sua configuração se dê de forma que não ponha em risco sua base de sustentação, qual seja, a própria economia”.²⁸ Aliomar Balleiro em seu clássico posicionamento já se manifestou no sentido de que o tributo “é a vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação”.²⁹

Neste contexto, partindo-se da ideia de desenvolvimento, considerado como condição necessária para realização do bem-estar social,³⁰ a tributação deve ser entendida como um dos instrumentos de utilização do Estado para atingimento de seus fins e objetivos.³¹ Portanto, face aos diversos problemas e incoerências

receitas originárias são aquelas que decorrem da exploração de atividades econômicas pelo Estado (HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário...* p. 63).

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho [coord.]. *Os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 141.

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho [coord.]. *Os princípios da ordem econômica e a tributação...* p. 143.

²⁶ PAOLA, Leonardo de. Tributação no Brasil: rumos e tendências. *Cadernos Jurídicos – OAB Paraná*, n.07, p.1-3, out.2009. p.03.

²⁷ GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In. In. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho [coord.]. *Os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p.175.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho [coord.]. *Os princípios da ordem econômica e a tributação...* p. 142.

²⁹ BALLEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p.01.

³⁰ BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p.69.

³¹ “Ora, se o tributo depende da prosperidade econômica, então se chegará ao chamado “duplo dividendo” da tributação: esta não apenas produzirá efeito arrecadatório (primeiro “dividendo” do tributo),

encontrados no sistema tributário, é necessário um debate sobre uma reforma tributária ampla e adequada à fase em que se encontra o Brasil, visando adequá-lo as novos desafios relativos à competitividade impostos pelo mundo globalizado e buscando o seu desenvolvimento.

como poderá servir de alavanca para a prosperidade econômica (segundo “dividendo” da tributação” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho [coord.]. *Os princípios da ordem econômica e a tributação...* p. 145) [destaques no original].

1 A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DA INTERVENÇÃO ESTATAL

1.1 A JUSTIFICAÇÃO PARA RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Ao se buscar uma justificativa para as receitas tributárias, é necessário fazer uma breve digressão sobre os períodos históricos que dão origem ao Estado. Retornando-se à Antiguidade, percebe-se que os cidadãos livres, não se sujeitavam aos pagamentos dos tributos,³² pois a sua cobrança estava relacionada à imposição³³ pelos vencedores aos vencidos em guerras e conquistas.³⁴ Constata-se também através do estudo dos tributos que em diversas culturas eles foram considerados ora como auxílios,³⁵ doações, presentes, em outros momentos como despojos de guerras e confiscos. Muitos soberanos exigiam certas contribuições arbitrárias para armar cavaleiros, para casamentos, para guerras e conquistas.³⁶ Porém, é possível indicar que é com a formação do Estado como organização jurídico-política,³⁷ que o tributo passa a ter uma conotação de auferimento de receitas para suprir os cofres públicos de recursos visando o atingimento dos seus fins. Daí a necessidade de brevemente estudar a origem do Estado,³⁸ situando neste contexto a justificativa para as receitas tributárias.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p.15.

³³ “Afinal, era bastante difundido, na antiguidade, o direito de tornar escravos os prisioneiros de guerra. Era a consequência do direito de pilhagem, que assegurava ao vencedor o direito de se apossar de todos os bens do vencido. Como não se conhecia a separação entre a pessoa e seu patrimônio, o direito de pilhagem se estendia à própria pessoa do vencido, que se tornava, como reparação pela guerra, escravo do vencedor. O vencedor da guerra, segundo o direito internacional da antiguidade, adquiria poder de vida e morte sobre o vencido, tornando-se sua propriedade as terras e as riquezas daquele; o vencedor, não se podendo apossar materialmente dos bens, consentia abandonar seu uso ao vencido, o qual por ter salva a vida ou para obter o uso das terras que não mais eram suas, obrigava-se a suportar uma prestação periódica recorrente em favor do Estado, mais forte” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário...* p.15).

³⁴ NICÁCIO, Antonio apud BALTHAZAR, Ubaldo César. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p.18.

³⁵ Regis Oliveira Fernandes indica que nas Cidades-estados da Grécia Antiga nasce a relação de auxílio ao Estado para a sua defesa, tendo como tributo básico o *eisphora*, imposto que recaía sobre o patrimônio, para suportar os gastos de guerra (OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. 3.ed. São Paulo: RT, 2010. p.73).

³⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995. p.05.

³⁷ “O Estado, como organização jurídico-política por excelência das sociedades civilizadas, deve ser estudado como categoria essencialmente histórica, que sucede a outras formas de organização política” (SOARES, Mário Lúcio Quintão. *Teoria do Estado: novos paradigmas em face da globalização*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2008. p.73).

³⁸ “Encontrar um conceito de Estado que satisfaça a todas as correntes doutrinárias é absolutamente impossível, pois sendo o Estado um ente complexo, que pode ser abordado sob diversos pontos de vista e, além disso, sendo extremamente variável quanto à forma por sua própria natureza, haverá tantos pontos de partida quantos forem os ângulos de preferência dos observadores (...) Em face de todas as razões até aqui expostas, e tendo em conta a possibilidade de convivência de se acentuar o componente jurídico do Estado, sem perder de vista a presença necessária dos fatores não-jurídicos, parece-nos que se poderá conceituar o Estado como a *ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território*” (DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria*

Dalmo de Abreu Dallari leciona que a denominação Estado (*status* – estar firme) indicando uma sociedade política, aparece somente no século XVI. Desse modo argumenta-se que inexistia o Estado antes do século XVII, pois o conceito de Estado não seria reduzido apenas a uma questão de nomenclatura, mas estaria vinculado à sociedade política dotada de certas características bem definidas.³⁹ Já os demais autores que admitem que a sociedade denominada Estado é igual a que existiu anteriormente, ainda que sob nomes diversos, costumam dar essa designação “a todas as sociedades políticas que, com autoridade superior, fixaram regras de convivência de seus membros”.⁴⁰

Friedrich Engels ao tratar da gens gregas, depois de se referir à deterioração da convivência harmônica entre seus membros, face à acumulação e diferenciação de riquezas repercutindo sobre a constituição social, onde a riqueza passou a ser valorizada e respeitada como bem supremo e as antigas instituições da gens começaram a ser pervertidas para justificar a aquisição de riquezas pelo roubo e pela violência,⁴¹ afirma que faltava apenas uma coisa:

(...) uma instituição que não só assegurasse as novas riquezas individuais contra as tradições comunistas da constituição gentílica, que não só consagrasse a propriedade privada, antes tão pouco estimada, e fizesse dessa consagração santificadora o objetivo mais elevado da comunidade humana, mas também imprimisse o selo geral do reconhecimento da sociedade às novas formas de aquisição de propriedade, que se desenvolviam umas sobre as outras – a acumulação, portanto, cada vez mais acelerada, das riquezas – uma instituição que, em uma palavra, não só perpetuasse a nascente divisão da sociedade em classes, mas também o direito de a classe possuidora explorar a não-possuidora e o domínio da primeira sobre a segunda. E essa instituição nasceu. Inventou-se o Estado.⁴²

Percebe-se, que do ponto de vista tratado por Engels o Estado é qualificado como um instrumento da burguesia para exploração do proletariado, e que ao não ter existido nos primeiros tempos da sociedade humana e porque a sua criação foi puramente artificial para satisfação de uma pequena minoria poderá ser extinto no futuro.⁴³

Diferentemente deste posicionamento apresentando por Engels, Darcy Azambuja ressalta que alguns autores consideram o Estado como um fim em si

geral do estado. São Paulo: Saraiva, 1995. p.100-101) [destaques no original].

³⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral...* p.43.

⁴⁰ Idem.

⁴¹ ENGELS, Friedrich. *A origem da família, da propriedade privada e do estado*. 12.ed. Leandro Konder [trad.]. Rio de Janeiro: Editora Bertrand Brasil, 1991. p.119.

⁴² ENGELS, Friedrich. *A origem da família, da propriedade privada...* p.120.

⁴³ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria...* p.47.

mesmo, “como o ideal e a síntese de todas as aspirações do homem e de todas as forças sociais. O Estado é o fim do homem, o homem é um meio que se serve o Estado para realizar a sua grandeza”. Em sentido contrário, há a argumentação de que o Estado é que é um “meio para o homem realizar a sua felicidade social, é um sistema para conseguir a paz e a prosperidade. O Estado tem fins, não é um fim”.⁴⁴

Georges Burdeau afirma que o Estado não é o território, população, ou o conjunto de regras obrigatórias, ainda que todos esses elementos não lhe sejam alheios, o Estado é uma ideia, existindo somente porque é pensado. Para ele, os homens inventaram o Estado para não ser necessário obedecer aos homens, ou seja, fizeram dele o suporte do poder, assim é possível curvar-se a uma autoridade sem sentirem-se sujeitos a vontades humanas.⁴⁵

É certo que o curso dos tipos estatais não é uniforme, não se podendo dispor cronologicamente a ordem sucessiva dos exemplares de Estado que tenham existido uns após os outros, porém, para efeitos de entendimento didático, a sucessão cronológica evidencia características específicas em cada época, visando uma melhor compreensão do Estado contemporâneo.⁴⁶ Mario Lúcio Quintão Soares afirma que não é tarefa simples, distinguir com rigor científico, “o momento do aparecimento do aparato estatal, mas seus paradigmas são encontrados nas instituições políticas da Antiguidade e da Idade Média”.⁴⁷

Na Antiguidade,⁴⁸ duas características fundamentais marcam a forma de organização e administração: a) natureza unitária: na organização do território há uma unidade geral, não admitindo divisão interior, territorial ou de funções; b) religiosidade: pela influência predominantemente religiosa afirmava-se a autoridade dos governantes como expressões da vontade de um poder divino.⁴⁹

Na Grécia destaca-se a cidade-Estado (*polis*) como sociedade política de maior expressão, visando-se como ideal a autossuficiência.⁵⁰ Nesta cidade-Estado nasce a relação de auxílio financeiro ao Estado,⁵¹ visando o bem público, que a época

⁴⁴ AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado*. 35.ed. São Paulo: Globo, 1996. p.121 e 122.

⁴⁵ BOURDEAU, Georges. *O Estado*. Maria Ermantina de Almeida Prada Galvão [trad.]. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p.10

⁴⁶ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria...* p.51.

⁴⁷ SOARES, Mário Lúcio Quintão. *Teoria do Estado...* p.73.

⁴⁸ Dalmo de Abreu Dallari refere-se a um “Estado Antigo” que também denominado Oriental ou Teocrático (DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria...* p.53).

⁴⁹ Idem.

⁵⁰ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria...* p.54.

⁵¹ “Em Atenas, a tributação direta era repudiada e por isso somente se admitia seu uso em face dos estrangeiros. Os comerciantes e trabalhadores estrangeiros, chamados “méticos”, pagavam um imposto direito, *per capita*, chamado “metoikon”. O métrico não só estava sujeito ao tributo direto, mas também não podia ser dono da terra e esta era isenta de tributação. Dos cidadãos livres, como visto, não se exigiam tributos ordinários; sua contribuição se fazia, ao contrário de forma voluntária, no que se chamava

baseava-se na defesa do território, surgindo a noção de coerção que não atinge a liberdade individual do grego, pois, como existe a necessidade de defender-se ou de atacar em casos de guerras, a contribuição surge como um dever para com a comuna.⁵²

Em relação ao Estado Romano, Dalmo de Abreu Dallari ressalta que por mais que se possa referir a ele com base nas suas conquistas e pela sua longa existência, Roma sempre manteve as características básicas de cidade-Estado, desde a sua fundação (754 a.C.) até a morte de Justiniano.⁵³ A Roma Republicana baseava sua força financeira nas prestações dos povos vencidos, o denominado *tributum* (*tributus*) existente à época não era considerado um imposto, mas um desembolso forçado que, em caso de necessidade se exigia da comunidade. Neste sentido há certa similaridade com a cidade-Estado Grega, até mesmo porque, em Roma existia a mesma questão de auferimento de receitas provenientes dos povos conquistados, que ao serem considerados súditos pagavam à Roma contribuições *in natura*, com percentuais definidos em relação a colheita, produção, animais, etc.⁵⁴

Por outro lado, houve no período romano uma distinção entre os patrimônios, distinguindo-se o “*fiscus Caesaris* do *aerarium populi romani*. Separa-se o patrimônio privado do Imperador do patrimônio público”.⁵⁵ No final do Império Romano, Diocleciano promoveu uma reforma fiscal, incrementando a arrecadação de recursos, fixando o que o Estado deveria receber anualmente, com bases fiscais simplificadas e instituindo a fiscalização sobre o não pagamento.⁵⁶

O período da Idade Média é marcado por instabilidade e heterogeneidade, “sendo possível estabelecer a configuração e os princípios informativos das sociedades políticas que, integrando novos fatores, quebraram a rígida e bem definida

“liturgia”, algo que era pago em virtude do sentimento público e, claro, do reconhecimento: diversões públicas, jogos esportivos e mesmo equipamento militar eram adquiridos pelos cidadão ricos e doados à cidade. Aqueles que detinham propriedade entendiam que tinham deveres para com a cidade e por isso a auxiliavam” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário...* p.16).

⁵² OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. 3.ed. São Paulo: RT, 2010. p.73.

⁵³ “Uma das peculiaridades mais importantes do Estado Romano é a base familiar da organização havendo mesmo quem sustente que o primitivo Estado, a *civitas*, resultou da união de grupos familiares (as *gens*), razão pela qual sempre se concederam privilégios especiais aos membros das famílias patrícias, compostas pelos descendentes dos fundadores do Estado. Assim como no Estado Grego, também no Estado Romano, durante muitos séculos, o povo participava diretamente do governo, mas a noção de povo era restrita, compreendendo apenas uma faixa estreita da população. Como governantes supremos havia os magistrados, sendo certo que durante muito tempo as principais magistraturas foram reservadas às famílias patrícias (...) A par disso, verifica-se que só nos últimos tempos, quando já despontava a ideia de Império, que seria uma das marcas do Estado Medieval, foi que Roma pretendeu realizar a integração jurídica dos povos conquistados, mas, mesmo assim, procurando manter um sólido núcleo de poder político, que assegurasse a unidade e a ascendência da Cidade de Roma” (DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral do estado*. São Paulo: Saraiva, 1995. p.55).

⁵⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro...* p.74.

⁵⁵ Idem.

organização romana, revelando novas possibilidades e novas aspirações, culminando no Estado Moderno”.⁵⁷

Dalmo de Abreu Dallari ressalta três pontos que marcaram o Período Medieval: 1) o cristianismo: que fazia superar a ideia de que os homens possuíam valores diferenciados de acordo com a origem, considerando-se desgarrados os que não fossem cristãos. Afirmava-se a unidade da Igreja e os motivos religiosos e pragmáticos levaram a conclusão de que todos os cristãos deveriam ser integrados numa única sociedade; 2) invasão dos povos bárbaros: estas invasões constituíram um fator de grave perturbação e de profundas transformações na ordem estabelecida. Esses povos (germanos, eslavos, godos, etc) introduziram novos costumes e estimularam as regiões invadidas a se afirmarem como unidades políticas independentes; 3) feudalismo: com a valorização da terra, onde ricos e pobres, poderosos ou não, deveriam tirar dela os seus meios de subsistência, toda a vida social passa a depender da propriedade ou da posse da terra, desenvolvendo-se com isso, uma organização militar e um sistema administrativo ligado à situação patrimonial.⁵⁸

Em relação ao feudalismo, Georges Burdeau ressalta que este regime é complexo, conjugando-se um estatuto dos bens, uma forma de fidelidade política e um estado de espírito que fundamenta as relações dos homens entre si.⁵⁹ Para ele, sempre que há este regime, “a dependência pessoal, os laços sociais individualizados prevalecem sobre a regra abstrata na organização da estrutura do grupo. Politicamente, o que caracteriza o sistema feudal é o compromisso da fé, o apego de homem a homem”.⁶⁰

Juntamente com o feudalismo outras três características são verificadas na Idade Média que distinguem este período histórico: a) benefício: que consistia na cessão de bens por prazo incerto e revogável.⁶¹ Essa cessão era contratada entre o senhor feudal e o chefe de família que possuísse patrimônio, que recebia uma faixa de terra para cultivar, extraindo dela o sustento de sua família, devendo entregar ao senhor feudal uma parcela da produção.⁶² “Estabelecido o benefício, o servo era tratado como parte inseparável da gleba, e o senhor feudal adquiria, sobre ele e sua família o direito de vida e de morte, podendo assim estabelecer as regras de seu

⁵⁶ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro...* p.75.

⁵⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral...* p.54.

⁵⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral...* p.56.

⁵⁹ BOURDEAU, Georges. *O Estado...* p.09.

⁶⁰ Idem.

⁶¹ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro...* p.75.

comportamento social e privado”;⁶³ b) vassalagem: era uma relação de sujeição entre homens livres que se obrigavam a dar apoio ao senhor feudal nas guerras, entregando-lhes uma contribuição pecuniária, recebendo em troca proteção⁶⁴ e sustento;⁶⁵ c) imunidade: aquelas terras sujeitas ao benefício ficavam isentas de tributos.⁶⁶

Ainda na Idade Média, como resultado da divisão de terras que gerou a fragmentação do poder político, surgem importantes tributos, dentre eles pode-se citar: 1) talha: incidia sobre parte da produção e o seu pagamento era devido pela proteção; 2) banalidades: gerada pelo uso do forno, moinho, forja e da prensa de olivas e uvas; 3) taxa de casamento: seu pagamento incidia para o servo que casasse fora do seu domínio; 4) dízimo: 10% dos rendimentos, devidos à igreja; 5) pedágio (peáge): obrigatório para uso dos caminhos do senhor feudal; 6) gabela: taxa sobre o sal.⁶⁷

Com o sistema feudal em franco progresso, ampliando o número de proprietários de terras, os senhores feudais, passaram a não tolerar “as exigências de monarcas aventureiros e de circunstância, que impunham uma tributação indiscriminada e mantinham um estado de guerra constante, que só causavam prejuízo à vida econômica e social”,⁶⁸ essa situação levou a concretização de um poder soberano, “reconhecido como o mais alto de todos dentro de uma precisa delimitação territorial”⁶⁹ constituindo o Estado Moderno⁷⁰ que é marcado pela soberania, território, povo e finalidade.⁷¹

Já no Estado Moderno, a atividade financeira configura e delimita uma de suas facetas, que se desenvolve desde o fenecimento do feudalismo, exibindo contornos diferentes em suas várias fases: Estado Patrimonial, Estado de Polícia, Estado Fiscal e Estado Socialista.⁷²

⁶² DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral...* p.59.

⁶³ Idem.

⁶⁴ Idem.

⁶⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro...* p.76.

⁶⁶ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral...* p.59.

⁶⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro...* p.76.

⁶⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral...* p.60.

⁶⁹ Idem.

⁷⁰ “O *Estado Moderno* nasce e se afirma como produto do capitalismo, ainda que se possa encontrar os primeiros traços do esboço de seu perfil em momentos históricos anteriores. Cumpre as funções de instalação das condições indispensáveis à produção capitalista e de produção de normas jurídicas necessárias à fluência das relações econômicas (*segurança e certeza jurídicas*) e de arbitragem dos conflitos individuais e sociais (*ordem e segurança*)” (GRAU, Eros Roberto. O discurso neoliberal e a teoria da regulação. In. TRINDADE, Antonio Augusto Cançado et.al. *Desenvolvimento econômico e intervenção do estado na ordem constitucional*. Estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1995. p.59) [destaques no original].

⁷¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral...* p.60.

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro...* p.07.

O Estado Patrimonial surge na Europa (XVI) sendo marcado por duas vertentes: a primeira está relacionada à Inglaterra e a Holanda onde emergem os interesses da burguesia e os monopólios estatais não são formados; a segunda teve predomínio na Espanha, Portugal, França, Alemanha e Áustria, surgida da necessidade de uma organização estatal para fazer guerra, agasalhando diferentes realidades sociais, políticas, econômicas e religiosas, porém, a sua dimensão principal, consistia em basear-se no patrimonialismo financeiro, “ou seja, em viver fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando na receita extrapatrimonial de tributos”.⁷³

No Estado Patrimonial o tributo não ingressava plenamente na esfera pública, sua apropriação se dava de forma privada, de modo transitório e sujeito a renovação anual,⁷⁴ assim, “se confundem o público e o privado, o *imperium* e o *dominium*, a fazenda do príncipe e a fazenda pública”.⁷⁵

Antecedendo ao Estado de Direito encontrava-se o Estado de Polícia (XVIII), que substituiu o Estado Patrimonial. Floresceu principalmente na Alemanha e Áustria verificando-se com certo atraso na Itália, Espanha e Portugal. Este modelo não penetrou na Inglaterra, Holanda e em algumas cidades italianas onde já se iniciava a prevalência dos interesses burgueses. Também não foi verificado na França, pois, neste país a passagem do patrimonialismo ao liberalismo ocorre de maneira revolucionária.⁷⁶

Luís Eduardo Schoueri salienta que foi Thomas Hobbes (Leviatã) quem defendeu que os homens não seriam propensos a criar um Estado que limitasse sua liberdade, mas eles mesmos estabeleceriam as restrições em que viveriam dentro do Estado visando obter sua própria conservação e uma vida mais confortável.⁷⁷ Neste sentido a liberdade natural, ampla e ilimitada, reveste-se destas características até a elaboração do pacto social e ao Estado ser organizado pela forma contratualista, o homem transfere inteiramente a sua liberdade ao Estado, cabendo a este determinar, condicionar e explicar a vontade humana através de leis civis. O homem, portanto, se despoja da liberdade natural para adquirir uma liberdade civil que é determinada pelo poder público e o Estado passa a ser o depositário de todos os direitos naturais de

⁷³ Idem.

⁷⁴ “Este modelo de Estado Patrimonial é aquele no qual o Estado, valendo-se de seus próprios meios, obtém o de que necessita para sua subsistência. Ou seja: o Estado, enquanto agente econômico, gera a riqueza que consome” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*.. p.20).

⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro*... p.07.

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro*... p.08.

⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*... p.21.

liberdade que exerce em nome dos indivíduos, de forma onipotente e absoluta. A liberdade apenas existe no Estado não podendo ser contrária a este.

“Surgiam, assim, as bases teóricas para a atuação de um Estado Forte, interventor: paradoxalmente, a liberdade se vê garantida a partir do Estado, a quem compete atuar positivamente em todos os ramos sociais”.⁷⁸ Neste contexto, o “Estado de Polícia é modernizador, intervencionista, centralizador e paternalista. Baseia-se na atividade de “polícia”, que corresponde ao conceito alemão de *Polizei*, e não ao de polícia no sentido grego latino, eis que visa sobretudo à garantia da ordem e da segurança e à administração do bem-estar e da felicidade dos súditos e do Estado”.⁷⁹

Substituindo o Estado de Polícia⁸⁰ surge o Estado Fiscal⁸¹ (Estado do Imposto), tendo como principal característica a receita pública, fundando-se nos empréstimos autorizados e garantidos pelo legislativo, pelos tributos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte, não mais se apoiando nos ingressos ordinários do patrimônio do príncipe, ocorre a “separação entre o *ius eminens* e o poder tributário, entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe e entre política e economia, fortalecendo-se sobremaneira a burocracia fiscal, que atingiu um alto grau de racionalidade”.⁸² No Estado Fiscal os orçamentos públicos são aperfeiçoados, a tributação do campesinato é substituída pela tributação dos indivíduos⁸³ e a intervenção estatal é minimizada.

Ricardo Lobo Torres salienta que no Estado Fiscal, “projeção financeira do Estado de Direito”,⁸⁴ são verificadas três fases distintas: 1) Estado Fiscal Minimalista (final do século XVIII ao início século XX): corresponde o Estado Liberal Clássico⁸⁵

⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário...* p.21.

⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro...* p.08.

⁸⁰ “Também com características absolutistas, desenvolvia-se o cameralismo, teoria econômica que entendia que todos os fenômenos econômicos poderiam ser conduzidos por normas estatais. Para os cameralistas, a economia apresentava-se como um sistema de vasos comunicantes, em que cada agente dependia dos demais, cabendo ao Estado regular este sistema, incentivando os ramos produtivos subdesenvolvidos, tendo em vista que eles limitavam os restantes, por sua baixa produção ou baixo consumo, e desincentivando os extremamente desenvolvidos, para que eles não prejudicassem os outros ramos” (MOHR, Arthur apud SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário...* p.21).

⁸¹ “Começa, hoje em dia, a ser trivial afirmar que o actual estado é, na generalidade dos países contemporâneos, e mormente nos desenvolvidos, um estado fiscal. Contudo, é de referir que, nem a realidade que lhe está subjacente, nem o conceito que tal expressão procura traduzir, constituem uma novidade dos tempos que correm. Pois, sendo o estado fiscal o estado cujas necessidades são essencialmente cobertas por impostos, facilmente se compreende que ele tem sido (e é) a regra do estado moderno” (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998. p.191).

⁸² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro...* p.08.

⁸³ “Ou seja: não é o Estado que gera sua riqueza, mas o particular é a fonte (originária) de riquezas, cabendo-lhe transferir uma parcela (por derivação) ao Estado (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário...* p.21).

⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro...* p.08.

⁸⁵ “No liberalismo, a Europa (e o resto do mundo) estava sob a influência da crença na “mão invisível”, o que implicaria a desnecessidade de intervenção estatal na economia, surgindo a doutrina de

restringindo-se ao exercício do poder de polícia, da administração da justiça e da prestação de alguns serviços públicos. Por não assumir muitos encargos como despesas públicas, e por não ser o provedor da felicidade do povo, não necessitava de um sistema tributário amplo; 2) Estado Social Fiscal (Estado de Bem-Estar Social – *Welfare State* - Estado Pós-Liberal – século XX – 1919 a 1989): nesta fase o Estado deixa de ser um mero garantidor das liberdades individuais e passa à intervenção na ordem econômica e social.⁸⁶ Os tributos são revestidos de finalidades sociais ou extrafiscais,⁸⁷ a atividade financeira é deslocada para a redistribuição de rendas, através do financiamento e da entrega de prestações de serviços públicos ou bens públicos, o orçamento público é expandido e o Estado Social Fiscal entra em crise financeira e orçamentária no final da década de 70; 3) Estado Democrático e Social de Direito: as características do Estado Social Fiscal são mantidas, mas acontecem algumas modificações importantes, como: a restrição ao seu intervencionismo no domínio social e econômico; a diminuição do seu tamanho; redução do aporte de receitas patrimoniais pela privatização e pela desregulamentação do social. “Nele se equilibram a justiça e a segurança jurídica, a legalidade e a capacidade contributiva, a liberdade e a responsabilidade”.⁸⁸

Nestas três fases do Estado Fiscal apontadas por Ricardo Lobo Torres percebe-se mais claramente que a arrecadação tributária ganha outros contornos não se apresentando apenas como instrumento para auferimento de recursos, pois os tributos começam a ser revestidos de finalidades sociais e extrafiscais e com funções distributivas e alocativas com viés indutor.⁸⁹

que a tributação deveria ter natureza meramente arrecadatória, com efeito neutro: sendo o Estado improdutivo, também a tributação seria mínima, visando deixar a maior quantidade de recursos nas mãos do setor produtivo da economia (...) Ao Estado, era reservado o papel de mero vigilante de um curso econômico que se autorregulava por “leis naturais”. Intervenções estatais ou uma estruturação planejada da economia eram incompatíveis com tal sistema, em que preponderavam as responsabilidades individuais (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário...* p.23).

⁸⁶ “O Estado adota o papel de agente de realizações que se reportam principalmente no domínio econômico, na qualidade de responsável principal pela condução da economia, assumindo, com frequência, formas de atividade organizada com o desiderato de produzir e distribuir bens e serviços para o mercado, muitas vezes em situações submetidas à concorrência do setor privado. Surge, assim, o Estado Social de Direito. A intervenção pública na economia foi a via pela qual a noção de Estado de Direito se foi modificando; de uma noção formal e garantística, passou-se a uma noção material e conformadora, a que é vulgar chamar-se “Estado Social de Direito” (FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A intervenção estatal sobre a economia e a crise de 2008. *Revista CEJ*, ano XIII, n.47, p.37-50, out./dez.2009. p.39)

⁸⁷ “A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatório, dá-se o nome de extrafiscalidade” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p.252-253).

⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro...* p.09.

⁸⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário...* p.25.

No Estado Socialista o papel do imposto é subalterno e desimportante, por ser neopatrimonialista, vive do rendimento das empresas estatais. Como salienta Ricardo Lobo Torres esse tipo de Estado entrou em deterioração nos últimos anos, subsistindo em poucos países como China e Cuba. “Pretendia ser o momento final do Estado Financeiro, substituindo o Estado Fiscal. Hoje retorna rapidamente à economia de mercado e à atividade financeira lastreada nos impostos, reaproximando-se do Estado Fiscal”.⁹⁰

Em relação aos limites da tributação,⁹¹ Luís Eduardo Schoueri ressalta que o “retorno da liberdade à sociedade civil, com a negação da onipresença estatal, devolve a questão de limites para tributação. Afinal, qual o preço que se está disposto a pagar para o gozo da liberdade coletiva?”⁹² Portanto, se no Estado Social pagava-se um preço para o Estado atingir a aspiração coletiva, no Estado do Século XXI, a sociedade passa a compreender que o preço tornou-se muito alto e o resultado muito baixo. “A tributação excessiva torna-se inconciliável com o modelo do Estado do Século XXI, pois implica retirar recursos que a própria coletividade necessita para seus fins. A transferência excessiva de recursos ao Estado pela sociedade tolhe a iniciativa desta, reduzindo ou impossibilitando o desenvolvimento econômico”.⁹³

Partindo-se do pressuposto de que objetivo do Estado⁹⁴ é o bem público, percebe-se que as receitas tributárias sempre foram justificadas e estiveram relacionadas com seus fins.⁹⁵ Porém, a impossibilidade do governo em atender a elevada demanda da sociedade por serviços ou bens públicos, coloca em dúvida atualmente a sua competência. “E numa significativa parcela dos casos, a crise fiscal vem comprovar a existência de um processo de desorganização institucional criado pela incompatibilidade entre meios disponíveis pela sociedade e fins do governo central”,⁹⁶ portanto, uma vez que o Estado se revelou incapaz (ou inábil) para suprir determinadas demandas, não se legitima o aumento desmedido de tributos, em ciclo

⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro...* p.09-10.

⁹¹ “Visualiza-se, pois, que o poder de tributar muito mais que uma consequência da soberania estatal é produto do assentimento popular (...) Resta patente, pois, que o poder de tributar, na democracia, já nasce limitado. A limitação primeira é, portanto, o consentimento popular, o princípio da legalidade, a regra básica de quem sem a anuência da representação popular tal poder estatal não pode ser exercido” (FREITAS, Leonardo Buiça. A tributação e a dignidade da pessoa humana. *A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, n.47, p.183-208, jan./mar.2012. p.186).

⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário...* p.27.

⁹³ Idem.

⁹⁴ “O Estado é um dos meios pelos quais o homem realiza o seu aperfeiçoamento físico, moral e intelectual, e isso é que justifica a existência do Estado” (AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado...* p.122).

⁹⁵ “O fim do Estado é o objetivo que ele visa atingir quando exerce o poder. Esse objetivo, podemos antecipar, é invariável, é o *bem público*” (AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado...* p.123).

⁹⁶ MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. 5.ed. São Paulo:

crescente e interminável, “onde se vê que, por mais que se aumentem os tributos, em maior grau se ampliam as demandas sociais, exigindo novos aumentos”.⁹⁷

1.2 A INTERVENÇÃO ESTATAL ATRAVÉS DOS TRIBUTOS

No século XIX o Estado limita ao máximo sua intervenção, somente propondo suas atividades aos seus fins estritos, atuando na ordem, justiça e defesa, convicto que o mecanismo do mercado leva ao equilíbrio e ao pleno emprego. Francesco Moschetti salienta que esta concepção entra em crise no final do século XIX restando totalmente superada no século XX, principalmente, após a crise de 1929, difundindo-se a partir daí, que o Estado não pode limitar sua atuação as funções tradicionais, mas deve intervir ativamente no campo econômico e social,⁹⁸ passando do Estado Liberal ao Social.⁹⁹ Portanto, a concepção de intervenção estatal nasce como uma das características do *Welfare State*.¹⁰⁰

Francesco Moschetti afirma também, que foi graças, a obras de Keynes e de Lerner, que ingressos e gastos públicos não são vistos somente como instrumentos financeiros necessários para organizar os serviços públicos, mas também como instrumentos para provocar efeitos econômicos que alteram os componentes do mercado e modificam a distribuição de riqueza,¹⁰¹ ressaltando, que alguns estudiosos sustentam que o imposto deveria conservar sua finalidade fiscal e que sua utilização com fins extrafiscais, gera maior complicação para o sistema tributário e maiores possibilidades de controvérsia e de evasão, correndo o risco de degenerar-se em uma medida confiscatória ou proibitiva.¹⁰² Contudo, “*estas observaciones sirven ciertamente como advertencia para valorar si en cada caso concreto el instrumento fiscal es el más oportuno o si puede ser sustituido provechosamente o ir acompañado*

Atlas, 2010. p.80.

⁹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário...* p.27.

⁹⁸ “A intervenção do Estado fez-se presente mesmo no regime liberal do século XIX. Todavia, foi no século XX que o intervencionismo cresceu de forma radical, tendo em vista a necessidade de correção das imperfeições do liberalismo (GABARDO, Emerson. *Eficiência e legitimidade do Estado: uma análise das estruturas simbólicas do direito político*. Barueri: Manole, 2003. p.118.

⁹⁹ MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...* p.280.

¹⁰⁰ “O Estado interveio, portanto, em todos os domínios (econômico, social e cultural), muitas vezes de maneira autoritária, mas, no caso da maioria dos países ocidentais, com a vontade de associar à reconstrução econômica, profundas reformas sociais e uma transformação da consciência nacional” (TOURAINÉ, Alain. *Um novo paradigma: para compreender o mundo de hoje*. 3.ed. Petrópolis: Vozes, 2007. p.28).

¹⁰¹ MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...* p.281.

¹⁰² MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...* p.282.

de otras formas de intervención pública; pero no llevan a excluir, por principio, la utilidad de su empleo".¹⁰³

No Brasil até o século XIX havia uma situação que condicionou de forma peculiar a evolução histórica do Estado brasileiro. "A servidão colonial impôs um molde específico à evolução das instituições políticas e administrativas do Brasil, molde esse haurido de uma situação metropolitana que passou a apresentar, a partir do século XVI, certa defasagem em relação à evolução das instituições dos demais países da Europa".¹⁰⁴

Com a independência o Brasil se estruturou politicamente baseando-se no sistema constitucional francês e inglês, publicando em 1824 a primeira Constituição que moldou a vida política e administrativa do país.¹⁰⁵ Nesta fase imperial a intervenção do Estado no domínio econômico revelou uma ênfase nos problemas de tarifas alfandegárias, que tinham influência no sistema econômico da época.

Continuando a verificar o contexto histórico brasileiro a primeira Constituição Republicana (Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 1891) instaurou um novo sistema de organização política de base federativa e republicana inspirado no regime norte-americano.

Historicamente nota-se que as Constituições nacionais apresentam eventuais possibilidades de intervenção do poder central nos demais entes federativos, como também a intervenção no domínio econômico.

Sem buscar exaurir o tema é possível perceber que a Constituição de 1891 registrava a possibilidade de intervenção do poder central nos demais entes da Federação:¹⁰⁶ "Art.5º - Incumbe a cada Estado prover, a expensas próprias, as necessidades de seu governo e administração; a União, porém, prestará socorro ao Estado que, em caso de calamidade pública, os solicitar".¹⁰⁷

Percebe-se que essa possibilidade de intervenção estava restrita aos casos de calamidade pública, pois, no artigo 6º era previsto expressamente que o Governo Federal não poderia intervir em negócios peculiares cabíveis aos Estados, exceto para: "1º) repelir invasão estrangeira, ou de um Estado a outro; 2º) manter a

¹⁰³ MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...* p.282.

¹⁰⁴ VENANCIO FILHO, Alberto. *A intervenção do estado no domínio econômico...* p.20.

¹⁰⁵ VENANCIO FILHO, Alberto. *A intervenção do estado no domínio econômico...* p.25.

¹⁰⁶ Em sentido contrário Alberto Venancio Filho afirma que "o regime político adotado na constituição de 1891 conserva, ainda, a posição do Estado ausente das atividades econômicas. Se se examinar a competência da União na matéria, ver-se-á que se limita à instituição de bancos emissores e à criação e manutenção de alfândegas" (VENANCIO FILHO, Alberto. *A intervenção do estado no domínio econômico...* p.28).

¹⁰⁷ BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 1891*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm> acesso em 21 de out. de 2012.

forma de república federativa; 3º) restabelecer a ordem e a tranquilidade nos Estados, à requisição dos respectivos Governos; 4º) assegurar a execução das leis e sentenças federais”.¹⁰⁸

Paulo Bonavides indica que essa possibilidade de ajuda excepcional concentrava-se na região do Nordeste, pois desde a colonização esta região sempre foi exposta a efeitos de secas periódicas, nesse sentido, o auxílio se constituiu num fator importante e decisivo de introdução de uma política assistencialista, que passou a caracterizar sob o ponto de vista econômico as relações entre a União e os Estados.¹⁰⁹

A Constituição de 1946 aumentou os itens sob os quais o Governo Federal não poderia intervir,¹¹⁰ colacionando em seu artigo 146 a possibilidade da União intervir no domínio econômico,¹¹¹ através do monopólio de determinada indústria ou atividade, desde que objetivasse atender o interesse público e não violasse os direitos fundamentais garantidos pelo texto constitucional.¹¹²

Eros Roberto Grau afirma que na Emenda Constitucional de 1969 são percebidas 03 (três) modalidades de intervenção do Estado na economia: a) Intervenção por absorção ou participação – Art.163¹¹³ e 170, §1º¹¹⁴ - nesta modalidade

¹⁰⁸ BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 1891*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm> acesso em 21 de out. de 2012.

¹⁰⁹ BONAVIDES, Paulo. *Política e constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 8-9.

¹¹⁰ “Art 7º - O Governo federal não intervirá nos Estados salvo para: I - manter a integridade nacional; II - repelir invasão estrangeira ou a de um Estado em outro; III - pôr termo a guerra civil; IV - garantir o livre exercício de qualquer dos Poderes estaduais; V - assegurar a execução de ordem ou decisão judiciária; VI - reorganizar as finanças do Estado que, sem motivo de força maior, suspender, por mais de dois anos consecutivos, o serviço da sua dívida externa fundada; VII - assegurar a observância dos seguintes princípios: a) forma republicana representativa; b) independência e harmonia dos Poderes; c) temporariedade das funções eletivas, limitada a duração destas à das funções federais correspondentes; d) proibição da reeleição de Governadores e Prefeitos, para o período imediato; e) autonomia municipal; f) prestação de contas da Administração; g) garantias do Poder Judiciário” (BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 1946*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> acesso em 21 de out. de 2012.

¹¹¹ Osvaldo H. Soler salienta que até o século XIX, os tributos tinham como missão gerar receitas para que o Estado pudesse satisfazer as necessidades públicas, predominando o pensamento liberal cujo postulado fundamental é a liberdade econômica. Porém, a partir da terceira década do século XX, na medida que o pensamento liberal foi sendo superado, e em razão das necessidades financeiras decorrentes da I Guerra Mundial e da crise econômica de 1930, essa situação mudou, reconhecendo-se que os objetivos de crescimento econômico, pleno emprego, equilíbrio na balança de pagamento e estabilidade monetária não poderiam ser alcançados somente com o livre jogo da oferta e da procura, sendo útil a aplicação de uma adequada política fiscal (SOLER apud LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)Justiça Social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.196, p.07-32, jan.2012. p.10)

¹¹² “Art 146 - A União poderá, mediante lei especial, intervir no domínio econômico e monopolizar determinada indústria ou atividade. A intervenção terá por base o interesse público e por limite os direitos fundamentais assegurados nesta Constituição” (BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 1946*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> acesso em 21 de out. de 2012).

¹¹³ “Art. 163 - São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de

existe a possibilidade de monopolização pelo Estado de determinada atividade, ou seja, desenvolve ações como sujeito econômico, assumindo o controle dos meios de produção de determinado setor da atividade econômica; b) Intervenção por direção – Art. 163 – tem-se políticas públicas visando identificar atividades econômicas consubstanciadas em medidas efetivas sobre o comportamento dos agentes econômicos, como exemplo tem-se o controle de preços; c) Intervenção por indução – Art. 163 – surgem eventuais políticas públicas de incentivos e estímulo, setorial e regional, visando o desenvolvimento de determinadas atividades econômicas por adoção de medidas tributárias, econômicas e financeiras.¹¹⁵

A Constituição de 1988¹¹⁶ manteve a possibilidade de adoção pelo Estado de medidas interventivas,¹¹⁷ porém, ao comparar-se a previsão constante no artigo 163 da EC 01/69 com o atual texto constitucional percebe-se que naquele há um liberdade para que o Estado intervenha no domínio econômico, mediante lei federal e que a intervenção seja indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade e iniciativa. Na Carta de 1988 a intervenção fica limitada aos casos previstos no texto constitucional, sendo permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, desde que definidos em lei.¹¹⁸ Portanto, a atual Constituição limita a exploração direta de atividade econômica pelo Estado, destacando o seu papel como agente normativo e regulador, cabendo a ele as funções de fiscalização, incentivo e planejamento¹¹⁹ e ao mesmo tempo possibilita à

liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais” (BRASIL. *Emenda Constitucional n. 01, de 17 de outubro de 1969*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm> acesso em 21 de out. de 2012).

¹¹⁴ “Art. 170 - Às empresas privadas compete, preferencialmente, com o estímulo e o apoio do Estado, organizar e explorar as atividades econômicas. § 1º Apenas em caráter suplementar da iniciativa privada o Estado organizará e explorará diretamente a atividade econômica” (BRASIL. *Emenda Constitucional n. 01, de 17 de outubro de 1969*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm> acesso em 21 de out. de 2012).

¹¹⁵ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 12. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.148.

¹¹⁶ “Ela é uma Constituição dirigente, pois nela foram fixadas tarefas para o Estado de fins socioeconômicos, de diretrizes materiais, isto é de um bloco programático dirigente” (FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A intervenção estatal sobre a economia e a crise de 2008. *Revista CEJ...* p.43).

¹¹⁷ “Um dos fatos mais evidentes ocorridos na vida das nações, nesta metade do século, é sem dúvida a transformação das funções e deveres do Estado. Assistimos a uma crescente e constante intervenção do poder público em quase todos os setores da atividade dos particulares, principalmente na esfera econômica” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário...* p.184).

¹¹⁸ “Art. 173 - Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta da atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.

¹¹⁹ “Art. 174 – Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

União, a intervenção no domínio econômico através dos tributos extrafiscais (imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações financeiras, imposto sobre produtos industrializados), destacando-se também, a possibilidade de criação de contribuições próprias denominadas: contribuições interventivas.¹²⁰

Ruy Barbosa Nogueira¹²¹ lembra que é em razão da soberania¹²² exercida sobre as pessoas e bens que o Estado pode impor sobre as relações econômicas praticadas a tributação, exercendo assim a sua soberania fiscal, por outro lado, pode também impor-lhes regulamentação exercendo a chamada soberania regulatória. É dentro deste contexto que a intervenção estatal por meio de tributos torna-se relevante, uma vez que o Direito Tributário é reflexo direto da atuação estatal na economia, pois exterioriza a participação compulsória dos contribuintes para a manutenção do Estado.

É deste início da formação do Estado que a arrecadação surge como medida para sua manutenção e ampliação, uma vez que retira recursos da sociedade para redirecioná-los às suas finalidades, visando cumprir os mandamentos fundamentais da Constituição, pois, sem a tributação não haveria como o Estado assegurar as garantias fundamentais previstas em seu ordenamento constitucional.

Por isso, continua-se visualizando na sociedade moderna o tributo como um instrumento arrecadatário de receitas aos cofres públicos, mantendo-se a concepção liberal clássica, para a qual uma sociedade autônoma, autorregulada e separada do Estado, o imposto revestia-se exclusivamente da função fiscal, ou seja, o seu fim era apenas a obtenção de receitas, que deviam limitar-se para realização das tarefas do Estado – “tarefas políticas e não tarefas econômicas que eram, por natureza, pertença da sociedade (isto é dos indivíduos)”.¹²³

Porém, na sociedade do século XXI o tributo também é visualizado como um veículo auxiliador do poder regulamentador,¹²⁴ resultando na conhecida

¹²⁰ “Art.149 – Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (...)”.

¹²¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário...* p.181.

¹²² “Assim, pois, a soberania, que é a qualidade que tem o poder de ser supremo dentro dos limites de sua ação – realizar o bem público – pertence ao Estado; enquanto o exercício da soberania compete aos governantes. É errôneo, portanto, dizer que a soberania pertence ao povo, ou a alguns, ou ao rei. Ela é um grau, uma qualidade do poder que só o Estado possui e só ele deve possuir” (AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado...* p.80).

¹²³ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos...* p. 227.

¹²⁴ “Nota-se, ainda hoje, que grande parte dos cidadãos brasileiros e, até mesmo, dos políticos concebe a finalidade da tributação como a obtenção de receitas pelo Estado, e nada mais. Os que assim procedem enxergam apenas a face mais evidente do poliédrico e, portanto, multifacetado fenômeno tributário. Dessa maneira, ignoram – e, no caso dos agentes políticos, subutilizam – o enorme potencial do tributo como instrumento de realização imediata – e não apenas mediata, por meio da obtenção de

classificação dos tributos em razão da sua finalidade: a) fiscal:¹²⁵ tributos com intuito meramente arrecadatório; b) extrafiscal:¹²⁶ tributos que visam um fim político, econômico ou social, ressaltando a sua característica de intervir na economia ou regular atividades.

José Casalta Nabais ressalta que a característica de extrafiscalidade em determinados impostos, sempre foi um fato incontestável,¹²⁷ sendo visualizada, por exemplo, nos direitos aduaneiros protetivos.¹²⁸ Na história recente do Brasil essa característica de extrafiscalidade¹²⁹ ficou bastante evidenciada nas medidas adotadas pelo Governo Federal visando conter os graves efeitos da crise econômica que assolou os países ao redor do globo em 2008.¹³⁰

Em Dezembro de 2008 o então Presidente Lula editou a Medida Provisória nº. 451/2008, cuja qual, foi convertida na Lei nº. 11.945/2009. Essa legislação teve por intuito, dentre outros,¹³¹ desonerar tributariamente a aquisição de mercadorias para

recursos financeiros – de inúmeras finalidades estatais fundamentais” (LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)Justiça Social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. *Revista Dialética...* p.07).

¹²⁵ “Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário...* p.252).

¹²⁶ “A extrafiscalidade, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados (...) Outrossim, vários instrumentos podem ser empregados para imprimir caráter extrafiscal a determinado tributo, tais como as técnicas da progressividade e da regressividade, a seletividade de alíquotas e a concessão de isenção ou de outros meios fiscais (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário...* p.48).

¹²⁷ “Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambas coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário...* p.536).

¹²⁸ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos...* p. 228.

¹²⁹ “Embora os chamados tributos extrafiscais também produzam receitas financeiras para o Estado, esta não é, como visto, a sua finalidade primordial. Isso fica evidente ao perceber que quando os tributos instituídos com a finalidade extrafiscal de desencorajar atividades cumprem a sua missão, a arrecadação deles derivada deverá ser drasticamente reduzida, ante a rara ocorrência do seu fato gerador” (LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)Justiça Social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. *Revista Dialética...* p.09).

¹³⁰ “O vetusto Estado, é, então chamado novamente para intervir na economia e tentar solucionar o problema, possibilitando a conversão de bancos privados em públicos, emprestando dinheiro para as mais diversas entidades, financiando setores estratégicos para a economia e reduzindo tributos, dentre outras medidas. Algumas nações redescobrem, assim, que a economia não pode ser entregue por completo à iniciativa privada, sendo importante a regulação dos setores pelo Estado, principalmente o financeiro” (FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A intervenção estatal sobre a economia e a crise de 2008. *Revista CEJ...* p.37).

¹³¹ Na exposição de motivos da Medida Provisória, o Ministro da Fazenda – Guido Mantega – justificou que essa legislação visava estabelecer novo marco regulatório para as atividades de comercialização e importação de papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos, facilitando pelo contribuinte a utilização da imunidade tributária; objetivava incentivar as exportações brasileiras, ao criar nova hipótese de exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, deixando de tributar as receitas decorrentes de transferência onerosa, a outros contribuintes do ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação; acrescentava faixas de valores e alíquotas à

emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado, aplicando-se a estas operações o benefício da suspensão do: Imposto sobre Produtos Industrializados; Contribuição para o PIS/PASEP; COFINS; Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação.¹³²

O Ministro da Fazenda – Guido Mantega – justificou na exposição de motivos que as medidas propostas produziram impacto sobre a receita tributária.¹³³ Porém, o Estado, visando equilibrar a economia e manter a taxa de emprego, reduziu a carga tributária visando incentivar o consumo, buscando com isso, manter a capacidade produtiva das indústrias.

Diante deste caso recente, percebeu-se a intervenção Estatal diretamente sobre a economia, adotando, através dos tributos, o estímulo ao desenvolvimento e manutenção de atividades. Esta intervenção direta do Estado demonstra que ele não apenas busca através dos tributos atender as suas necessidades vitais, pois no “Estado moderno, as finanças públicas não são apenas um meio de assegurar a cobertura de suas despesas de administração; mas também, e sobretudo, constituem um meio de intervir na vida social, de exercer uma pressão sobre os cidadãos, para organizar o conjunto da nação”.¹³⁴

José Cassalta Nabais¹³⁵ discorrendo sobre o posicionamento doutrinário de F. Ficheira salienta que o instrumento tributário extrafiscal não apenas é constitucionalmente legítimo, mas se tornou um dever constitucional, gerando ao legislador não apenas o seu exercício no poder impositivo, mas a sua utilização deve prosseguir na busca das finalidades de caráter econômico, social e político, “o que se exige é que os objetivos extrafiscais, que o legislador se propõe atingir por via fiscal, sejam constitucionalmente legítimos, isto é, não contrariem os princípios

Tabela Progressiva do IRPF; etc (BRASIL. Exposição de motivos n. 000212/2008 – MF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Exm/EM-212-MF-Mpv-451-08.htm> acesso em 22 de out. de 2012).

¹³² “Art. 12 - A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado poderá ser realizada com suspensão do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação” (BRASIL. Lei n.11.945, de 04 de Junho de 2009. Altera a legislação tributária e dá outras providências. *Diário oficial da República Federativa do Brasil*, 05 de jun. de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11945.htm> acesso em 22 de out. de 2012).

¹³³ “14. Essas medidas propostas produzirão impacto sobre a receita tributária estimado em R\$ 6.658 milhões para 2009, em R\$ 7.055 milhões para 2010, em R\$ 7.475 milhões para 2011, e em R\$ 7.919 milhões para 2012, e será considerada quando da elaboração do projeto de lei orçamentária anual. As medidas, portanto, estão em conformidade com o art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal” (BRASIL. Exposição de motivos n. 000212/2008 – MF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Exm/EM-212-MF-Mpv-451-08.htm> acesso em 22 de out. de 2012).

¹³⁴ DUVERGER, Maurice apud NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. p.184.

constitucionais, sejam os relativos diretamente à matéria tributária, sejam os relativos às finalidades econômicas, sociais e políticas que vão cair na mira do instrumento fiscal”.¹³⁶

Obviamente que a utilização de tributos com efeitos extrafiscais deve respeitar aos limites previstos constitucionalmente (p.ex. capacidade contributiva),¹³⁷ em particular, aqueles vinculados à liberdade de iniciativa e da propriedade privada,¹³⁸ entretanto, resta claro que é um instrumento hábil¹³⁹ a ser utilizado face às conjunturas específicas que são apresentadas ao Estado,¹⁴⁰ pois este está em contínua mutação, através de várias fases de desenvolvimento, e os seus fins, “impelem-no para novos modos de estruturação e eles próprios vão-se modificando e, o mais das vezes, ampliando”.¹⁴¹

1.3 POLÍTICA FISCAL DO ESTADO E SUAS FUNÇÕES

A atual Carta Magna Brasileira prevê em seu artigo 3º que os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consistem na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e marginalização, na redução das desigualdades sociais e regionais e na promoção do bem de todos.

Thiago Lima Breus indica que a adoção de um texto constitucional permeado por normas jurídicas de cunho ético e programático foi a forma encontrada para a reconstrução das sociedades fundadas no respeito e na garantia de todos. Portanto, o principal mecanismo de ação estatal visando a realização dos direitos

¹³⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos...* p. 240-241.

¹³⁶ Idem.

¹³⁷ “No âmbito da função extrafiscal da tributação, ilustra-se que a desigualdade social pode ser combatida tributando-se de forma progressiva, ou seja, de maneira mais onerosa, os que evidenciam ter maior capacidade contributiva. Destarte, um percentual maior de riqueza seria retirado dos mais pobres, diminuindo-se a desigualdade econômica – com profícuas consequências sociais – entre eles. Esse resultado também pode ser obtido por meio de incentivos fiscais, tal qual a isenção, para os mais pobres” (LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In) *Justiça Social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. Revista Dialética...* p.11).

¹³⁸ MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...* p.291.

¹³⁹ Kiyoshi Harada leciona que o Estado intervém na atividade econômica por meio de seu poder normativo, elaborando leis de combate ao abuso do poder econômico, de proteção ao consumidor, leis tributárias de natureza extrafiscal, porém, salienta que não enxerga com bons olhos a utilização de tributos como instrumentos regulatórios, “em razão dos conhecidos desvios de finalidade” (HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário..* p.40).

¹⁴⁰ “Não existe nenhum conceito duplo de Estado ao lado do conceito jurídico. Tal conceito duplo de Estado é impossível logicamente, senão por outro motivo, pelo menos pelo fato de não poder existir mais de um conceito do mesmo objeto. Existe apenas um conceito jurídico de Estado: o Estado como ordem jurídica, centralizada” (KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado.* Luis Carlos Borges [trad.]. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p.272).

¹⁴¹ MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição.* Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.23.

sociais, econômicos e culturais, se dá por meio das políticas públicas, consideradas como um veículo de realização desses direitos, tendo em vista serem eles os fins do Estado Constitucional.¹⁴² “O próprio fundamento das políticas públicas é a necessidade de concretização de direitos por meio de prestações positivas do Estado, sendo o desenvolvimento nacional a principal política pública conformando e harmonizando todas as demais”.¹⁴³

Neste contexto, políticas públicas podem ser definidas como “programas de ação governamental visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados”.¹⁴⁴ Para Maria Paula Dallari Bucci quanto mais se conhecer o objeto da política pública, maior será a possibilidade de efetividade de um programa de ação governamental, ou seja, a eficácia de políticas públicas depende diretamente do grau de articulação entre os agentes públicos e os poderes envolvidos.¹⁴⁵

Para a referida autora, as políticas são instrumentos de governos, portanto, a função de governar é o núcleo da ideia de política pública,¹⁴⁶ entendendo-se “que o aspecto funcional inovador de qualquer modelo de estruturação do poder político caberá justamente às políticas públicas”.¹⁴⁷ As políticas públicas também podem ser entendidas como o processo ou conjunto de processos “que culmina na escolha racional e coletiva de prioridades, para a definição de interesses públicos reconhecidos pelo direito”.¹⁴⁸

Dentro de um sistema jurídico, as políticas públicas têm distintos suportes legais,¹⁴⁹ podendo estar previstas nas disposições constitucionais, como é verificado

¹⁴² BREUS, Thiago Lima. *Políticas públicas no Estado Constitucional: problemática da concretização dos Direitos Fundamentais pela Administração Pública brasileira contemporânea*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p.204.

¹⁴³ BERCOVICI, Gilberto. Planejamento e políticas públicas: por uma nova compreensão do papel do Estado. In. BUCCI, Maria Paula Dallari [org.]. *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006. p.144.

¹⁴⁴ BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e política públicas*. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p.241.

¹⁴⁵ BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e política públicas...* p.249.

¹⁴⁶ “É nítida a separação que existe entre políticas de Estado e políticas de governo no âmbito do direito constitucional brasileiro (...) Políticas de Estado são aquelas definidas, por lei, no processo complexo que envolve o Legislativo e o Executivo. Nelas vêm consignadas as premissas e objetivos que o Estado brasileiro, em dado momento histórico, quer ver consagrados para dado setor da economia ou sociedade. As políticas de Estado há de ser marcadas por um traço de estabilidade, embora possam ser alteradas para sua adequação a um novo contexto histórico, bastando para isso a alteração no quadro legal (...) Políticas de Governo são os objetivos concretos que determinado governante eleito pretende ver impostos a dado setor da vida econômica ou social. Dizem respeito à orientação política e governamental que se pretende imprimir a um setor” (MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças públicas...* p.88).

¹⁴⁷ BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e política públicas...* p.252.

¹⁴⁸ BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e política públicas...* p.249.

¹⁴⁹ BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In. BUCCI, Maria Paula

no caso brasileiro, ou também em leis ou mesmo em normas infralegais, como decretos e portarias, e até mesmo em instrumentos jurídicos de outra natureza, como os contratos de concessão de serviço público.¹⁵⁰

É importante ressaltar que até as primeiras décadas do século XX a promoção do progresso esteve ligada às forças da economia de mercado, não existindo uma política de progresso nos moldes das políticas de desenvolvimento atuais.¹⁵¹ “Sem a presença ou a iniciativa do Estado, regulando politicamente a economia, não havia política pública para estabelecer contornos e condicionar as ações econômicas, que dependiam, pois, quase exclusivamente de um mercado auto-regulado”.¹⁵² Neste denominado Estado mínimo, onde era garantida a plena liberdade de iniciativa em todos os campos de ação, os negócios privados floresciam, porém, essa fase trouxe consigo diversos problemas, “por isso, no contrato social que prevaleceu no século XX, a liberdade individual foi reduzida na proporção do poder exercido pela comunidade política para estabelecer leis e impor limites às atividades individuais, sobretudo no campo econômico. Cresceu então o papel do Estado e diminuiu a importância do mercado auto-regulado na regra do jogo da vida humana”.¹⁵³

Com a crise do mercado, que é visualizada com mais ênfase entre as duas guerras mundiais, os Estados e os mercados passaram a promover em conjunto o desenvolvimento das sociedades. Esse período interventivo é marcado de duas formas: 1) pelas ações reguladoras que pela criação de leis direcionavam as iniciativas econômicas; 2) pela participação direta do Estado na economia, surgindo às chamadas políticas governamentais que posteriormente passaram a ser entendidas como políticas públicas.¹⁵⁴

Francisco G. Heidemann leciona que no Brasil até a metade do século XX o conceito institucional abrangente e integrado desenvolvimento não era utilizado em suas acepções hoje familiares de desenvolvimento político, econômico, social, sustentável, etc. As iniciativas até essa época eram tratadas em seus méritos próprios

Dallari [org.]. *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006. p.11

¹⁵⁰ “Nem tudo o que a lei chama de política é política pública. Como já afirmei em outra passagem, a exteriorização da política pública está muito distante de um padrão jurídico uniforme e claramente apreensível pelo sistema jurídico. Essa característica dificulta muito o trabalho sistemático do cientista do direito nesse campo, uma vez que o seu objeto é multiforme e com grandes áreas de interseção com outros domínios científicos” (BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In. BUCCI, Maria Paula Dallari [org.]. *Políticas públicas...* p. 22).

¹⁵¹ HEIDEMANN, Francisco G. Do sonho do progresso às políticas de desenvolvimento. In. HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco. *Políticas públicas e desenvolvimento...* p.24-25.

¹⁵² HEIDEMANN, Francisco G. Do sonho do progresso às políticas de desenvolvimento. In. HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco. *Políticas públicas e desenvolvimento...* p.25.

¹⁵³ Idem. p.25.

¹⁵⁴ Idem.

e de forma circunscrita. A ideia de desenvolvimento foi cultivada por um projeto político somente após a II Guerra Mundial. Por isso, é possível afirmar-se que “em termos político-administrativos, o desenvolvimento de uma sociedade resulta de decisões formuladas e implementadas pelos governos dos Estados nacionais, subnacionais ou supranacionais em conjunto com as demais forças vivas da sociedade, sobretudo as forças de mercado em seu sentido lato”.¹⁵⁵

Gilberto Bercovici apresenta outro ponto relevante dentro de políticas públicas, ressaltando a existência de uma diferenciação entre planejamento e plano. O Planejamento coordena, racionaliza e dá uma unidade de fins à atuação do Estado, diferenciando-se de uma intervenção casuística ou conjuntural. O plano por ser expressão da política geral do Estado, é mais que um programa, é um ato de direção política, “pois determina a vontade estatal por meio de um conjunto de medidas coordenadas, não podendo limitar-se à mera enumeração de reinvidicações”.¹⁵⁶ O planejamento exige um Estado forte e para promover o desenvolvimento, devem ser reformuladas as funções do Estado, reestruturando seu instrumental.¹⁵⁷ Porém, o Estado brasileiro, “não está, e nunca esteve, apesar das inúmeras tentativas, organizado para formular e executar uma política de desenvolvimento continuada. Surgem planos, mas não há planejamento. O planejamento é o processo, e o plano é a concretização”.¹⁵⁸

Ainda referindo-se ao planejamento, Gilberto Bercovici afirma que a partir da década de 1970, a situação se tornou mais grave, pois, na tentativa de implementar um Estado neoliberal, pautado e condicionado pelo mercado,¹⁵⁹ a autoridade governamental foi relativizada. Buscou-se eliminar prestações e serviços específicos, dirigidos a algum setor social não majoritário com pouco ou nenhuma capacidade de

¹⁵⁵ Idem.

¹⁵⁶ BERCOVICI, Gilberto. Planejamento e políticas públicas: por uma nova compreensão do papel do Estado. In. BUCCI, Maria Paula Dallari [org.]. *Políticas públicas...* p.145.

¹⁵⁷ “Necessário é aludir, nesse contexto, ao desenvolvimento social com uma *política pública* de destaque, de modo que a melhoria geral das condições de vida seja um dos objetivos da República Brasileira e pelo Estado deve ser buscada. No entanto, não apenas por meio de políticas sociais residuais de políticas econômicas, com tem sido a praxe do Estado brasileiro. Impõem-se, logo, o planejamento e a execução de *políticas públicas* sociais, jurídicas e politicamente bem articuladas, para o fim da satisfação dos direitos econômicos, sociais e culturais, assim como do desenvolvimento” (BREUS, Thiago Lima. *Políticas públicas no Estado Constitucional...* p.209-210) [destaques no original].

¹⁵⁸ BERCOVICI, Gilberto. Planejamento e políticas públicas: por uma nova compreensão do papel do Estado. In. BUCCI, Maria Paula Dallari [org.]. *Políticas públicas...* p.148.

¹⁵⁹ “O mercado, conforme já ressaltado, funciona com base na concorrência. Essa competição, ao mesmo tempo em que impulsiona a economia mundial, destrói as regras mínimas de sociabilidade que devem existir entre pessoas, sem as quais não é possível viver em comunidade. É perceptível, mesmo diante da dimensão dos conflitos existentes no mundo, atualmente, que as respostas esperadas pela humanidade deverão sair do mercado, o que nos leva a concluir que o futuro depende dele, desde que adequadamente equilibrado, por meio de regulamentações” (MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças públicas...* p.55).

reagir. Conjuntamente com este aspecto, o Estado vem sendo reformado para promover o descomprometimento público em relação à economia, utilizando-se da privatização, liberação e desregulação, buscando a substituição do Estado Intervencionista por um Estado Regulador.¹⁶⁰

Nessa fase de Estado Regulador, o Estado deixa de prestar monopolisticamente o serviço público, passando a regular a sua prestação, fiscalizando a sua universalização. Mesmo não sendo o executor direto das atividades econômicas, interfere indiretamente regulando estas atividades. Porém, não basta ao Estado Brasileiro, se limitar a fiscalizar e incentivar os agentes econômicos privados, deve também planejar.¹⁶¹

Independentemente da forma de sua atuação, para que o Estado busque atingir seus fins políticos e econômicos, depende de recursos financiados pelo ingresso na receita pública,¹⁶² tendo como sua principal fonte de receitas os tributos, que retira de forma não eventual, parcela da riqueza individual, devendo respeitar os limites impostos pelo sistema normativo tributário. Obviamente as demais fontes de receitas também são importantes (p. ex. preço público;¹⁶³ multas pecuniárias;¹⁶⁴ participações nos lucros e dividendos de empresas estatais, etc.), entretanto, o volume das receitas arrecadadas pelos tributos é mais expressivo. Portanto, com a soma destes recursos obtidos, o Estado suportará as despesas necessárias à consecução

¹⁶⁰ BERCOVICI, Gilberto. Planejamento e políticas públicas: por uma nova compreensão do papel do Estado. In. BUCCI, Maria Paula Dallari [org.]. *Políticas públicas...* p.149.

¹⁶¹ BERCOVICI, Gilberto. Planejamento e políticas públicas: por uma nova compreensão do papel do Estado. In. BUCCI, Maria Paula Dallari [org.]. *Políticas públicas...* p.149 e 153.

¹⁶² “*Receitas originárias* compreendem as rendas provenientes dos bens e de empresas comerciais ou industriais do Estado, que as exploram à semelhança de particulares. *Receitas derivadas* são as rendas que o Estado, por meio do poder de coerção, arrecada do setor privado (no primeiro grupo estão os tributos: impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuições parafiscais; no segundo grupo estão as penas pecuniárias: multas e confisco” (MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças públicas...* p.129). [destaques no original].

¹⁶³ Dentre as espécies tributárias previstas na CF/88 encontram-se as taxas que são tributos cuja hipótese de incidência está relacionada a uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, que pode consistir: no exercício regular do poder de polícia; ou na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de serviço público específico e divisível. Neste sentido, sendo prestado pelo Estado o serviço público, o que se cobra é taxa. Porém, caso esse serviço seja transferido a terceiros, através de concessão, o valor a ser pago será o preço público. “Assim: a) quando o Estado exerce poder de polícia, é de taxa e só dela que se pode cogitar; b) quando o Estado diretamente presta serviço público *stricto sensu*, o caso é, também, de taxa; c) quando o Estado, porém, engendra instrumentalidade para, em regime de Direito Privado, embora sob concessão, prestar serviços de utilidade tais como fornecimento de gás, luz, transporte, energia, telefonia, etc. (atividade econômica) admitimos em casos tais a adoção do regime de preços” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9.Ed. Rio e Janeiro: Forense, 2008. p.464).

¹⁶⁴ A multa tributária consiste numa prestação pecuniária compulsória, prevista em lei, distinguindo-se do conceito de tributo, uma vez que é uma sanção decorrente de um ilícito tributário (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro...* p.671).

dos seus objetivos, e tanto a obtenção de receita como a realização dos gastos ocorrerá de acordo com o planejamento consubstanciado no orçamento anual.¹⁶⁵

Os tributos, que são a fonte de recursos mais expressiva, proporcionando o alcance das metas previstas na Constituição, observando os fundamentos da República Federativa do Brasil e seus objetivos, não devem se limitar apenas a arrecadação de valores, mas devem cumprir sua função como instrumentos de política e atuação estatal, nas mais diversas áreas, sobretudo na social e na econômica,¹⁶⁶ surgindo-se daí a necessidade do Estado definir a sua política fiscal, que poderá ser dirigida no sentido de propiciar ao país o atingimento de objetivos puramente econômicos, como desenvolvimento e industrialização, ou para alcançar alvos políticos e sociais, como maior intervenção no setor privado.¹⁶⁷

Neste contexto, a política fiscal deve ser entendida como uma importante ferramenta de ação econômica, disponível a todo e qualquer governo, que ao utilizar-se dela, pode alterar o rumo da atividade econômica, podendo interferir com rapidez nas variáveis macroeconômicas.¹⁶⁸

Aliomar Balleiro já afirmava há mais de 30 anos que em tempo algum houve tanta preocupação com os fatos econômicos e financeiros.¹⁶⁹ Essa abertura dada pela opinião pública aos assuntos econômicos estimula e propaga esse tipo de discussão nos mais variados grupos, e por mais que a atividade financeira, nos países capitalistas, importe numa formidável transferência de bens e serviços do setor privado para o público, um determinado imposto alfandegário tanto pode fornecer dinheiro ao Tesouro como objetivar determinada política econômica¹⁷⁰ inteiramente alheia a intenções fiscalistas, portanto, uma política financeira, “não ignora os efeitos

¹⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro...* p.03.

¹⁶⁶ RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo. *Revista de direito empresarial*, n.05, p.195-209, jan./jun.2006. p.196.

¹⁶⁷ RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo. *Revista de direito empresarial...* p.199.

¹⁶⁸ MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças públicas...* p.141.

¹⁶⁹ BALEIRO, Aliomar. *Cinco aulas de finanças e política fiscal*. 2.ed.rev. São Paulo: Bushatsky, 1975. p.24 a 27.

¹⁷⁰ “Todavia, por influência da expressão inglesa “Fiscal Policy”, costuma-se reservar “Política Fiscal” para as diretrizes que visam especificamente a modificar a conjuntura e a estrutura econômica, ao passo que Política Financeira compreende genericamente toda e qualquer política para fins sociais ou não econômicos. Antes de formular-se a Política Fiscal para direção da conjuntura ou do plano de desenvolvimento nacional, já os legisladores, desde o século passado, senão antes, como no caso dos direitos alfandegários protecionistas, utilizavam impostos, como meios de incrementar atividades úteis ou de desencorajar atitudes detrimetosas à comunidade. Dentre essas antigas aplicações de tributos para fins extrafiscais, podem ser apontados impostos pesados sobre terrenos baldios ou ocupados por edifícios arruinados: impostos violentos contra o luxo, o alcoolismo, o tabaco, as cartas de jogar (...) Ao lado disso, isenções e reduções tributárias, como incentivos às indústrias novas, aos colégios, etc.” (BALEIRO, Aliomar. *Cinco aulas de finanças...* p.35-36).

extrafiscais. Pelo contrário, leva-os em conta e dirige-os conscientemente para determinados objetivos que reputa convenientes à coletividade”.¹⁷¹

Felipe Herrera Lane já salientou que o sistema financeiro do Estado não é apenas um coletor de impostos e um distribuidor de gastos públicos, mas é considerado como a melhor maneira de atuar sobre a renda nacional, por exemplo, através dos gastos públicos, não apenas se cumpre as funções essenciais do governo, mas também é possível buscar regular o fluxo da renda nacional, tendendo a uma melhor distribuição de recursos sociais em benefício de setores economicamente mais débeis. Para ele, a tributação não é apenas aporte dos cidadãos aos fins comuns do Estado, mas é um importante elemento inflacionista ou deflacionista, um fator de estímulo ou de limitação para a atividade particular, fonte de redistribuição de rendas através da sua progressividade.¹⁷²

Pode-se afirmar que a política fiscal¹⁷³ tem por objeto a modificação dos aspectos estruturais e conjunturais por meios financeiros, tanto a legislação como o orçamento demonstram decisões políticas que estão relacionadas aos objetivos buscados pelo Estado.

Em relação ao orçamento, Aliomar Balleiro leciona que nos países democráticos, esse instituto passou a ter o caráter político de plano de governo, ressaltando, que os impostos, empréstimos e despesas públicas provocam efeitos inevitáveis sobre os mais variados aspectos da vida econômica, assim, os governos, através do orçamento, podem influenciar decisivamente nas tendências da conjuntura ou nas modificações desejáveis de estrutura, salientando que “nenhuma política fiscal de combate à depressão, ou à inflação, ou de desenvolvimento, por exemplo, prescinde de ajustamento da lei orçamentária aos seus objetivos”.¹⁷⁴

A política fiscal de um Estado também está relacionada à intensidade da sua intervenção na economia, ou seja, aqueles Estados que se propõem a uma atitude mais ativa frente à intervenção, se utilizam de programas de governos relacionados com a compra de bens e serviços, o gasto de transferências e a quantidade e o tipo de impostos.¹⁷⁵ Em relação aos impostos, aqueles que possuem natureza extrafiscal são

¹⁷¹ BALEIRO, Aliomar. *Cinco aulas de finanças...* p.31.

¹⁷² LANE, Felipe Herrera. *Fundamentos de la política fiscal: teoría e practica*. 2. ed. Santiago de Chile: Editorial Juridica de Chile, 1965. p.69.

¹⁷³ “La política fiscal es el nexo, puente o canal permanente de relación y comunicación entre sector público y sector privado: “economía pública”, “economía privada” y “política fiscal” son así tres conceptos que en la práctica no pueden ser separados” (LANE, Felipe Herrera. *Fundamentos de la política fiscal...*p.67).

¹⁷⁴ BALEIRO, Aliomar. *Cinco aulas de finanças...* p.53.

¹⁷⁵ TROSTER, Roberto Luis; MORCILLO, Francisco Mochón. *Introdução à economia*. São Paulo: Makron Books, 1994. p. 216.

instrumentos próprios para que o Estado intervenha em segmentos específicos visando atingir seus objetivos. Porém, na extrafiscalidade, é perceptível uma característica relacionada ao aspecto subjetivo da política fiscal, relacionada à intenção estatal de tributar determinado grupo social, sendo possível em determinados casos, beneficiar determinados grupos em relação a outros. Assim, o aspecto subjetivo pode estar ligado ao poder e interesses de grupos políticos ou econômicos dominantes, e a utilização desmedida de tributos extrafiscais pode simplesmente privilegiar esses determinados grupos, desvirtuando o aspecto próprio de atingimento dos objetivos macros do Estado.

A política fiscal não é o único instrumento para intervir na economia, mas por envolver a administração e a geração de receitas, é um poderoso instrumento na busca dos objetivos estatais. Porém, ao seu lado encontram-se a política monetária e a política regulatória. Aquela envolve o controle da oferta da moeda, da taxa de juros e do crédito, visando à estabilização da economia, podendo dentre outros aspectos controlar a inflação, os preços, restringir a demanda. A política regulatória relaciona-se ao uso de medidas legais, que são editadas como alternativa para se alocar recursos, distribuí-los e estabilizar a economia. O conjunto de normas pode banir algumas condutas, como a criação de monopólios, cartéis, práticas abusivas, etc.¹⁷⁶

Percebe-se, que é a utilização em conjunto destes instrumentos que faz com que o Estado intervenha no mercado e na economia e assim prossiga na busca de seus objetivos fundamentais,¹⁷⁷ lembrando que também é necessário um modelo de gestão que não apenas opte pelo aumento de receitas públicas por meio de criação ou aumento dos tributos, mas que atue no sentido de controlar de forma mais efetiva as despesas públicas.

¹⁷⁶ MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças públicas...* p.148.

¹⁷⁷ “O fato de um governo não colocar um problema relevante na agenda política não se explica necessariamente pela falta de interesse dos governantes; é possível que não tenha força suficiente para fazê-lo ou que outras prioridades já definidas requeiram toda a energia política disponível. Não se governa apenas com base na vontade. Os governantes precisam levar em conta a força que possuem, tanto no interior do governo como nas instâncias do Estado e na própria sociedade, para enfrentar as tarefas a que se propõem” (SCHMIDT, João Pedro. Para enfrentar as políticas públicas: aspectos conceituais e metodológicos. In. REIS, Jorge Renato; LEAL, Rogério Gesta [org.]. *Direitos sociais &*

2 O PACTO FEDERATIVO REPUBLICANO

2.1 A AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS

O Brasil com a proclamação da República em 1889 assumiu a forma de Estado Federal (Decreto n.1 de 15 de Novembro de 1889).¹⁷⁸ A forma da instituição da federação brasileira se deu por segregação, diferentemente dos Estados Unidos,¹⁷⁹ onde existiam treze colônias independentes entre si e que em dado momento decidiram-se agrupar de maneira a formar um país, daí a origem do nome Estados Unidos.¹⁸⁰

Gilberto Bercovici ao apresentar brevemente certas características da Federação norte-americana, lembra que no período da Confederação existia um órgão político central, de caráter predominantemente diplomático (o Congresso), que não possuía autoridade própria e que respeitava a absoluta independência dos Estados associados. As reuniões no Congresso eram realizadas pelos representantes dos Estados que deliberavam sobre assuntos de interesse comum (normalmente ligados às relações e comércio internacional). Havia a subordinação do Congresso ao poder dos Estados, portanto, as decisões só eram tomadas pela unanimidade dos treze Estados. “A Confederação, em suma, não passava de uma soma dos componentes políticos das antigas colônias inglesas, gerando um governo extremamente instável devido aos constantes impasses políticos”.¹⁸¹

políticas públicas: desafios contemporâneos. t.8. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2004. p.2316).

¹⁷⁸ “Forma de Estado é modo de o Estado dispor o seu poder em face de outros poderes de igual natureza (em termos de coordenação e subordinação) e quanto ao povo e ao território (que ficam sujeitos a um ou mais de um poder político). Forma de governo é a forma de uma comunidade política organizar o seu poder ou estabelecer a diferenciação entre governantes e governados; e encontra-se a partir da resposta a alguns problemas básicos – o da legitimidade, o da participação dos cidadãos, o da liberdade política e o da unidade de divisão do poder” (MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição...* p.298-299).

¹⁷⁹ “*Uniones de Estados de tipo federal habían existido anteriormente: en la antigua Grecia, las ligas o sinoikias délica, anfictiónica, helénica y aquea; la “alianza eterna” (ewige Bund) de los cantones suizos desde el siglo XIV y XV, la Unión de Utrecht (1569) entre las siete provincias norteñas de los Países Bajos. Pero ninguna de estas formaciones constituyeron un auténtico Estado federal, en parte por la ausencia de órganos comunes con jurisdicción directa sobre los ciudadanos de los Estados asociados y en parte por la preponderancia de uno de los miembros (...). Tras el período transitorio de los Articles of Confederation, los trece Estados americanos formaron con la Constitución federal de 1787, por primera vez en la historia, un Estado federal completamente estructurado*” (LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la constitución*. Alfredo Gallego Anabitarte [trad.]. Barcelona: Editorial Ariel, 1982. p.354-355).

¹⁸⁰ Ao se tratar dos Estados Unidos, percebe-se que a sua formação foi de “baixo para cima, porque nesse país a vontade de constituir a federação partiu dos estados, ou colônias, inicialmente independentes, que se juntaram e constituíram uma federação” (HACK, Érico. *Direito constitucional: conceitos, fundamentos e princípios básicos*. Curitiba: Ibpex, 2008. p.101)

¹⁸¹ BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do estado federal brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p.12.

Para Bercovici foi esta instabilidade norte-americana que gerou a busca para se adotar no novo país um governo efetivamente nacional que foi originado a partir da reunião da Filadélfia em 1787, quando os representantes de praticamente todos os Estados se reuniram para deliberar sobre a reforma dos artigos da Confederação, resultando numa nova Constituição, “que instituía um novo modelo de Estado, o modelo federal, visto como capaz de garantir a unidade norte-americana. O federalismo reconheceu a identidade e a autonomia das treze ex-colônias e ofereceu um esquema de solução de eventuais conflitos ou controvérsias”.¹⁸²

Manoel Gonçalves Ferreira Filho leciona que no denominado federalismo por agregação, Estados independentes, por se ressentirem de uma solidariedade recíproca, em face de condições econômicas e imperativos militares, vinculam-se entre si definitivamente, por um pacto livremente deliberado e aceito, criando uma estrutura estatal superior a eles: a estrutura federal – União. Esta vinculação não retira o caráter de Estados, que mantém autonomia, recursos e competências próprias, com todos os Poderes de Estado. “Sofrem apenas as restrições e limitações decorrentes do que é conferido no pacto à União. Passa a existir, assim apenas um Estado do ângulo internacional, mas este é um Estado composto de Estados”.¹⁸³

No denominado federalismo por segregação, ocorre um processo inverso ao do federalismo por agregação, ou seja, Estados unitários se descentralizam, instituindo Estados-membros, autônomos, integrados num Estado (federal). No Brasil o País foi dividido em estados pelo poder central.¹⁸⁴

Karl Loewenstein indica que a principal razão para a preferência de uma organização federal é a convicção de que apesar da reconhecida necessidade de unidade nacional, as tradições regionais operam contra a fusão de Estados individuais

¹⁸² Idem.

¹⁸³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Constituição e governabilidade: ensaio sobre a (in)governabilidade brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1995. p.52.

¹⁸⁴ “O Estado federal brasileiro, conforme já se apontou, é um caso de federalismo por segregação. Foi um ato político do detentor revolucionário do Poder – o Governo Provisório da República, instaurado em 15 de novembro de 1889 – que deu ao País essa forma. E foi ela pela primeira vez regulada pela Constituição de 24 de fevereiro de 1891. Nunca houve, portanto, salvo em linguagem figurada, mas imprópria e enganosa um “pacto federativo”, como está na moda dizer, a exemplo dos Estados Unidos da América” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Constituição e governabilidade...* p.56). “*El pacto federal es, por eso, un convenio de singular especie. Es un pacto libre, en cuanto que depende de la voluntad de los miembros el entrar en la Federación; libre, pues, por lo que se refiere al acto de concertarlo. Pero no es un pacto libre en el sentido de que pueda ser libremente denunciado, de que regule tan sólo relaciones parciales mensurables. Antes bien, un Estado, por el hecho de pertenecer a la Federación, queda inordinado en un sistema político total. El pacto federal es un pacto interestatal de status*” (SCHMITT, Carl. *Teoría de la constitución*. Francisco Ayala [trad.]. Madrid: Alianza Editorial, 2006. p.349).

em uma organização estatal unitária, sendo necessário que as diferenças culturais das diversas entidades sejam mantidas por meio de uma ordem federal.¹⁸⁵

Para o referido autor uma das características essenciais que diferenciam o Estado federal baseia-se na soberania do Poder central que é separada dos Estados membros,¹⁸⁶ permitindo à esfera federal funcionar independentemente dos Estados membros, outorgando a estes um grau de independência frente ao Estado central. É ainda fundamental a existência de uma constituição escrita, pois, “*ningún Estado federal puede funcionar sin una constitución escrita; ésta es la encarnación del contrato sobre la alianza eterna*”.¹⁸⁷

Ainda que não seja objetivo exaurir o tema, é interessante notar que há diferenciação entre Estado Unitário, Confederação e Estado Federal. Como bem salientou Karl Loewenstein enquanto no Estado Federal há uma Constituição escrita e rígida, na Confederação o que vincula os estados é um tratado. Naquele há um ordenamento jurídico duradouro de mudança dificultada, visando impedir o abalo do pacto federativo. O pacto federativo prevê a união indissolúvel entre seus membros, uma eventual saída de qualquer uma das partes implica a quebra do pacto. Na Confederação os estados mantêm a soberania e podem desmembrar-se do todo,¹⁸⁸ já na Federação, por serem partes autônomas, representam ordens parciais e conjuntamente formam um Estado soberano.¹⁸⁹

O Estado unitário é a forma mais simples de Estado, em que existe um só território, um governo representando a vontade do povo e a soberania. A diferença básica entre este Estado e o Estado federal reside na competência do governo local, naquele esta competência depende do poder legislativo central. “No Estado federal, presencia-se a divisão de poder e os Estados-Membros podem elaborar sua Constituição. No Estado unitário descentralizado, ocorre somente a divisão da administração (delegações do poder central), não se configurando, assim sua formação por entes autônomos”.¹⁹⁰

Fernando Rezende e José Roberto Afonso afirmam que a decisão de adotar um regime federal no Brasil não foi uma mera imitação do modelo norte-

¹⁸⁵ LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la constitución...* p.356.

¹⁸⁶ “Na realidade, o único ente titular da soberania é a União. O Estado-Membro é dotado apenas de autonomia, compreendida como governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal” (BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do estado federal...* p.13).

¹⁸⁷ LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la constitución...* p.356.

¹⁸⁸ “Compreenda-se: a *Confederação* surge de convênio entre Estados soberanos que não abdicam de sua soberania” (TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p.65) [destaque no original].

¹⁸⁹ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo: entre o ideal e o possível*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005. p.28.

americano, pois, a integridade do território brasileiro, desde o início, esteve ameaçada por tentativas de secessão.¹⁹¹ Estes autores ressaltam que no período colonial, praticamente não existiam relações entre as províncias brasileiras, alguns fatores implicavam para esta situação: 1) distância; 2) falta de meios de comunicação; 3) ausência de motivos econômicos para o intercâmbio, já que o comércio das matérias primas brasileiras era monopólio da coroa portuguesa.

Continuam os autores apresentando que com a instalação temporária da Corte portuguesa no Rio de Janeiro (início do século XIX) houve um aumento de ressentimento das outras províncias, e os conflitos ganharam mais força com a decisão de separação com Portugal. Após a independência, as antigas províncias de Pernambuco, Bahia e Pará se recusaram a reconhecer a autoridade do novo imperador, e a rendição ocorreu somente após onze meses de batalha.

A Constituição de 1824 pretendia reforçar o poder do centro sobre as províncias,¹⁹² sob o argumento de que era necessário mantê-las unidas. Ocorre que durante a permanência de D. Pedro I no poder outros movimentos liberais ameaçaram a estabilidade do país, “os quais se alimentaram de uma animosidade manifesta entre os brasileiros nativos e os portugueses aos quais o imperador estava ligado”. Os líderes do movimento liberal expressaram descontentamento com o autoritarismo do imperador e mesmo com a sua renúncia em 1831 buscaram a instalação de um regime constitucional ancorado em princípios liberais, “nos quais as ideias federativas tinham forte apoio”.¹⁹³

Outras revoltas continuaram no período de Regência e contribuíram para o enfraquecimento do regime imperial, dentre elas destacam-se a Cabanada (Província do Pará), Sabinada (Bahia), Balaiada (Maranhão) e a Guerra dos Farrapos (Rio Grande do Sul), que foi a mais longa durando uma década (1835-1845). Visando aumentar o

¹⁹⁰ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.29.

¹⁹¹ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. A federação brasileira: desafios e perspectivas. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. [org.]. *Federalismo e integração econômica regional...* p.303-304.

¹⁹² “Proclamada a Independência, o problema da *unidade nacional* impõe-se como o primeiro ponto a ser resolvido pelos organizadores das novas instituições. A consecução desse objetivo dependia da estruturação de um poder centralizador e uma organização nacional que freassem e até demolissem os poderes regionais e locais, que efetivamente dominavam no país, sem deixar de adotar alguns dos princípios básicos da teoria política em moda na época (...) O sistema foi estruturado pela *Constituição Política do Império do Brasil de 25.3.1824*. Declara, de início, que o Império do Brasil é a associação política de todos os cidadãos brasileiros, que formam uma nação livre e independente que *não admite, com qualquer outro, laço de união ou federação, que se oponha à sua independência* (art.1º)” (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 34.ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p.74) [destaques no original].

¹⁹³ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. A federação brasileira: desafios e perspectivas. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. [org.]. *Federalismo e integração econômica regional...* p.304.

controle do centro sobre as províncias, D. Pedro II foi levado ao trono quando contava com apenas 14 anos de idade (1840). “Desde a independência, os conflitos entre reivindicações de maior autonomia provincial e pressões a favor da centralização estiveram nas raízes de insurreições contra o poder imperial”.¹⁹⁴

Em 1889 a República é proclamada e o País passa a ter como forma de governo a República Federativa. As províncias mantiveram sua estrutura territorial, foram dotadas de autonomia e com a possibilidade de organizar sua constituição e eleger os seus administradores, sendo reunidas pelos laços da federação, constituindo os Estados Unidos do Brasil.¹⁹⁵

Na fase desta Primeira República os militares se manifestaram contra os interesses liberais, enfrentado com isso já nos primeiros anos de governo novas insurreições, destacando-se a Revolta da Marinha e a Revolução Federalista, que foram reprimidas com violência sob a autoridade do Marechal Floriano Peixoto, que assumira a presidência após a renúncia do Marechal Deodoro da Fonseca.

No início do século XX, a unidade do país não era mais motivo de preocupação. Outros conflitos que surgiram na Primeira República (1889-1930) deveram-se mais a condições sociais (Canudos, Revolta da Chibata) ou divergências políticas do que a tentativas de secessão. A partir de então, as revoltas tiveram mais a ver com a centralização ou descentralização, apoiadas por interesses regionais, que ainda dominam o debate sobre a natureza do federalismo brasileiro.¹⁹⁶

Salete Oro Boff argumenta que buscando amenizar as deficiências da Federação brasileira, em 1926 foi realizada a reforma constitucional, porém, esta, serviu para embasar juridicamente a intervenção da União na esfera estadual, reduzindo a sua autonomia. Em 1934 um novo texto constitucional foi apresentado¹⁹⁷

¹⁹⁴ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. A federação brasileira: desafios e perspectivas. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. [org.]. *Federalismo e integração econômica regional...* p.305.

¹⁹⁵ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.60.

¹⁹⁶ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. A federação brasileira: desafios e perspectivas. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. [org.]. *Federalismo e integração econômica regional...* p.306.

¹⁹⁷ “Curiosamente, a principal influência dos constituintes de 1933-34 foi a Constituição Alemã de 1919, a célebre Constituição de Weimar, o que demonstra, a nosso ver, um desenvolvimento em direção ao federalismo cooperativo praticamente simultâneo dos federalismos norte-americano e brasileiro” (BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do estado federal...* p.40).

inaugurando o federalismo cooperativo,¹⁹⁸ no qual os Estados buscam recursos do poder central para fazer frente às necessidades de suas administrações.¹⁹⁹

Em 1937 com a Constituição outorgada houve o fortalecimento dos poderes da União que passou a gerir toda a administração do País, por meio de interventores e conselheiros nomeados pelo poder central. Os interventores eram os elos entre os Estados, Ministérios e o Presidente da República, cabendo a eles, a prerrogativa de nomear os Prefeitos de todos os Municípios. Visando evitar o surgimento de máquinas políticas autônomas em Estados fortes como São Paulo e Rio Grande do Sul, foi realizada uma alternância de interventores, mantendo-se no cargo, somente aqueles que possuíssem plena confiança do então presidente Getúlio Vargas.²⁰⁰ “Na verdade, a estrutura adotada a partir dessa Carta é a unitária, embora conste expreso, no artigo 3º, a Federação”.²⁰¹ Os Estados-Membros, nos casos de delegação, podiam legislar sobre matérias de competência da União, visando suprir lacunas da legislação federal e quando fosse de interesse dos Estados. “O Estado federal não passou de inscrição nominal durante o Estado Novo. A autoridade suprema fixava-se no poder Executivo Central. Essa situação perdurou até meados de 1945, quando o país caminhou para redemocratização”.²⁰²

A Constituição de 1946 que estruturou o federalismo cooperativo ampliou a competência dos municípios, que passaram a gozar de autogoverno e autoadministração, porém, tanto os estados quanto os municípios alienaram atribuições próprias em favor da União. “Os entes federativos sacrificam sua autonomia e restringem as áreas administrativas até então de sua ingerência, passando a execução dos serviços para as decisões e orientações do poder central”, tornando-se “dependentes do apoio administrativo e financeiro do órgão central”.²⁰³

O Texto Constitucional de 1967 enfraqueceu ainda mais a Federação e a Emenda 01/69 instituiu o monopólio do poder político e econômico para a União, verificando-se à intervenção do poder central nos estados, “com várias possibilidades enumeradas no documento, entre elas a que se refere à intervenção nos estados para

¹⁹⁸ “A Constituição de 1934 já se inspirou no federalismo cooperativo. Igualmente nela já se registra uma certa centralização. De fato, nela já cresce a competência da União em detrimento da dos Estados, principalmente em razão do intervencionismo econômico e social. Amplia ela, ademais, a competência concorrente, o que também significa redução da competência estadual. Marca, desse modo, essa Constituição um novo federalismo brasileiro, caracterizado pelo primado da União” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Constituição e governabilidade...* 1995)

¹⁹⁹ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.63.

²⁰⁰ BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do estado federal...* p.41.

²⁰¹ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.65.

²⁰² Idem.

²⁰³ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.66.

manter a integridade nacional, visando impedir a separação destes do território nacional”.²⁰⁴

Com a promulgação da Constituição de 1988, que incluiu a repartição de competências de maneira equilibrada, há uma nova reorganização do federalismo e da autonomia dos Entes que compõe a Federação, podendo afirmar-se que no decorrer da história política brasileira, “a Federação brasileira foi marcada por oscilações entre período de centralização e descentralização, como destacam vários estudos sobre o tema”.²⁰⁵

Percebe-se, que o federalismo é marcado pela existência de um Estado total (União) que possui a soberania,²⁰⁶ “com poderes de ação sobre toda a população e todo o território, com recursos financeiros e competência próprias”, coexistindo com Estados-membros, autônomos “(o que significa não sujeitos à União nas competências próprias, portanto autogoverno), dotados de recursos financeiros independentes”.²⁰⁷

A existência política de todos os seus membros é um marco da federação, deste pressuposto segue-se que a “*Constitución federal contiene en todo caso, incluso cuando no habla de ello expresamente, una garantía de la existencia política de cada uno de los miembros, y, en efecto, garantiza la existencia de cada uno de los miembros frente a todos y de todos frente a cada uno y frente a todos juntos*”.²⁰⁸

Tratando-se do Estado Federal, se faz importante a distinção entre soberania e autonomia. Sob o ponto de vista etimológico autonomia origina-se de *auto nomos*, que significa “aquele que é capaz de dar norma a si mesmo”,²⁰⁹ daí, ser a autonomia uma das principais características relacionada ao federalismo. Partindo-se desta autonomia, pode-se indicar que o Estado Federal estará estruturado por um órgão central que irradia sua autoridade para todo o país, e por outros órgãos que exercem autoridade sobre parcelas do território.²¹⁰ “*En realidad, en los Estados federales existe tan sólo la soberanía indivisible del Estado central que, en el marco de*

²⁰⁴ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.67.

²⁰⁵ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. A federação brasileira: desafios e perspectivas. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. [org.]. *Federalismo e integração econômica regional...* p.306-307.

²⁰⁶ “Do ponto de vista do Direito Internacional, o Estado Federal aparece como um Estado Simples. A soberania reside na União e não nos Estados-membros, que não fazem parte da ordem jurídica internacional. Daí porque o direito de representação ativa e passiva, a nacionalidade, o território, o direito de guerra e paz etc. é matéria da competência da União. Do ponto de vista, porém, do Direito Público interno, o Estado Federal aparece em seu aspecto complexo, uma união de Estados, uma ordem jurídica em que coexistem e cooperam dois poderes estatais, o da União e o dos Estados” (AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado...* p.374).

²⁰⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Constituição e governabilidade...* 1995. p.53.

²⁰⁸ SCHMITT, Carl. *Teoría de la constitución...* p.350.

²⁰⁹ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.21.

²¹⁰ Idem.

los límites constitucionales, ha absorbido la soberanía originaria de los Estados miembros".²¹¹

De certa forma Alexander Hamilton já fazia menção a esta distinção afirmando que o governo-geral não deve ser investido de todo o poder para elaborar e fazer executar as leis, mas a sua jurisdição é limitada a determinados assuntos, que estejam relacionados a todos os membros da república, cabendo aos governos subordinados a possibilidade de exercer sua autoridade sobre todos os outros assuntos que separadamente lhe digam respeito, conservando sua competência e atuação.²¹²

José Afonso da Silva leciona que houve muita discussão em relação à natureza jurídica do Estado Federal. Atualmente, essa discussão está pacificada, pois, o Estado Federal reconhecido como pessoa jurídica de Direito Público Internacional é o único titular da soberania, "poder supremo consistente na capacidade de autodeterminação", cabendo aos Estados Federados à autonomia, compreendida como "governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal".²¹³

Em relação à ordem jurídica, Hans Kelsen afirma que no Estado federal existirão normas centrais válidas para todo o seu território, mas também, existirão normas locais válidas apenas para porções desse território, ou seja, para os territórios dos Estados componentes (membros). Os Estados componentes estarão baseados também em suas próprias constituições, porém, a constituição da federação (Constituição Federal)²¹⁴ é simultaneamente a Constituição do Estado federal inteiro. Além dessa competência legislativa dividida entre a federação e os Estados componentes, há a divisão da competência judiciária e administrativa.²¹⁵

Para Michel Temer a caracterização federal depende de três notas essenciais: 1) descentralização política fixada na Constituição; 2) participação da vontade das ordens jurídicas parciais na vontade criadora da ordem jurídica nacional. Essa participação de vontade ocorre através do órgão representativo das unidades federadas – Senado Federal; 3) possibilidade de autoconstituição, ou seja, os Estados

²¹¹ LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la constitución*.. p.358.

²¹² HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O federalista*. Heitor de Almeida Herrera [trad.]. Brasília: Editora UNB, 1984. p.175.

²¹³ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional*...p.99.

²¹⁴ "La demarcación de las competencias entre la federación y los Estados miembros se lleva a cabo en las constituciones federales, bien enumerando las funciones asignadas a la federación o a los Estados miembros (principio de enumeración), creándose una zona intermedia de competencias concurrentes que podrá ser subsiguientemente determinada, bien asignando a los Estados miembros o a la federación las tareas no enumeradas" (LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la constitución*... p.356).

²¹⁵ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*... p.451-452.

membros podem se auto-organizar por meio de Constituições próprias. Temer afirma ainda que, além destes requisitos para caracterização da Federação, dois outros são necessários para a sua manutenção: rigidez constitucional e a existência de um órgão constitucional que tenha por responsabilidade o controle da constitucionalidade das leis.²¹⁶

A rigidez constitucional é defendida por Temer no sentido de que se a norma Constitucional não possuir um processo de modificação mais complexo do que o previsto para a norma ordinária, passaria a ser entendida como uma Constituição flexível, gerando ao legislador ordinário (não constituinte) a possibilidade de alterar o seu texto livremente, podendo inclusive, alterar aqueles dispositivos referentes à Federação, transmutando o Estado para a forma unitária. “Não basta, por outro lado, a rigidez. É preciso que atinja grau tão elevado – no pertinente à Federação – capaz de impedir o legislador ordinário de empreender sua extinção. Ou, até mesmo, de impedir a possibilidade de alterar a repartição espacial de competências que possa abalar a estrutura federativa tal como positivada pelo constituinte”.²¹⁷

Devido à rigidez constitucional, umas normas são superiores a outras porque constituem o seu fundamento de validade, ou seja, os atos normativos produzidos pelo Legislativo submetem-se ao que anteriormente foi estabelecido pela Constituição, sendo assim, há necessidade de criar-se um órgão capaz de dizer da “adequação da normatividade infraconstitucional a ela, texto magno. Dizer da sua consonância. Da necessária compatibilização vertical. Esse órgão tanto poderá sediar-se no legislativo como no Executivo ou no Judiciário”.²¹⁸ Temer deixa claro que estes dois pontos tratados não se tornam indispensáveis para caracterizar a Federação, mas a sua indispensabilidade se torna necessária “quando se cuida da *persistência* da forma federal do Estado”.²¹⁹

Ao Estado brasileiro adotar a forma federativa, e uma vez que no modelo federativo um dos traços distintivos e a descentralização da capacidade legislativa,²²⁰ pode-se afirmar que a “delimitação, chamada de repartição de competências, é o ponto central do federalismo, pressuposto da autonomia dos entes federados”.²²¹ Essa divisão de capacidade política foi repartida pelo constituinte originário, que outorgou a

²¹⁶ TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional...* p.63.

²¹⁷ TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional...* p.63-64.

²¹⁸ TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional...* p.64.

²¹⁹ Idem.

²²⁰ CHIESA, Clélio. *A competência tributária do estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002. p.26.

²²¹ BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do estado federal...* p.14.

cada um dos Entes federativos a possibilidade de editar comandos normativos sobre assuntos de sua competência.²²²

Clélio Chiesa ressalta que sem a adoção de medidas que assegurem autonomia financeira aos entes federativos, a descentralização política não passaria de uma “pseudo-descentralização, pois as unidades não teriam autonomia para realizar as atribuições que lhe foram conferidas pela Constituição Federal, se não tivessem fontes próprias de recursos”.²²³

Portanto, buscando uma verdadeira descentralização, para gerar a liberdade de atuação no âmbito das competências outorgadas pela Constituição Federal é imprescindível que seja atribuída a cada uma das unidades que compõe o Estado Federal, fontes próprias de obtenção de recursos, assegurando-se com isso a autonomia dos entes federativos, pois, “quando se fala em autonomia dos entes federados, é necessário assegurar os recursos necessários para que possam executar sua política de governo própria”.²²⁴ É necessário que “se atribua a cada uma das unidades integrantes do Estado uma parcela da capacidade para impor, arrecadar, gerir e despende-los: não é suficiente, para assegurar uma verdadeira autonomia, a outorga apenas de capacidade para arrecadar, gerir e despendê-los, nos limites autorizados pela unidade outorgante de tal capacidade”.²²⁵

2.2 A FEDERAÇÃO COMO CLÁUSULA PÉTREA

Pela Constituição Federal de 1988 a forma federativa adotada pelo Brasil foi reafirmada, com a previsão constante no artigo 1º - “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático²²⁶ de Direito (...)”.

J.J. Gomes Canotilho argumenta que Estado de direito e Estado democrático são as duas grandes qualidades do Estado constitucional.²²⁷ Estas duas

²²² CHIESA, Clélio. *A competência tributária do estado brasileiro...* p.26.

²²³ CHIESA, Clélio. *A competência tributária do estado brasileiro...* p.26.

²²⁴ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.31

²²⁵ CHIESA, Clélio. *A competência tributária do estado brasileiro...* p.27.

²²⁶ “Democracia significa que a “vontade” representada na ordem jurídica do Estado é idêntica às vontades dos sujeitos” (KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado...* p.278).

²²⁷ “A alusão a Estado Constitucional pressupõe um sistema jurídico-político que reúna algumas características. A primeira delas requer a existência de Constituição rígida, ou seja, que se diferencie das leis ordinárias. Isso implica aceitar-se que o regime jurídico das normas constitucionais é diverso e superior ao reservado às leis. Noutro ponto, afigura-se necessário que a mencionada Constituição responda às pretensões normativas do constitucionalismo político, qual seja, a limitação do poder político e a garantia dos direitos. Não é bastante que propicie o exercício institucionalizado do poder político, mas sim que este se guie mediante certos valores e fins” (NOBRE JR, Edilson Pereira. *A jurisdição constitucional e os direitos fundamentais: uma análise em torno do direito ao desenvolvimento. A&C*

qualidades surgem muitas vezes separadas, aludindo-se ao Estado de direito omitindo-se a dimensão democrática, ou ao Estado democrático silenciando-se sobre a dimensão de direito. “Esta dissociação corresponde, por vezes, à realidade das coisas: existem formas de domínio político onde este domínio não está domesticado em termos de Estado de direito e existem Estados de direito sem qualquer legitimação em termos democráticos. O Estado constitucional democrático de direito procura estabelecer uma conexão interna entre democracia e Estado de direito”.²²⁸

Para Canotilho o Estado Constitucional é “uma tecnologia, política de equilíbrio político-social”,²²⁹ ou seja, através dela foi possível combater dois arbtrios ligados aos modelos anteriores: a autocracia absolutista do poder e os privilégios orgânico-corporativos medievais. “O Estado constitucional é “mais” do que Estado de direito. O elemento democrático não foi apenas introduzido para “travar” o poder (*to check the power*); foi também reclamado pela necessidade de *legitimação* do mesmo poder (*to legitimize State power*)”.²³⁰

O ordenamento constitucional pátrio deixa claro que a República Federativa constitui-se em Estado Democrático de Direito. Partindo-se da premissa de que a Constituição configura e ordena os poderes do Estado, estabelece os limites do exercício do poder, os direitos e garantias fundamentais, bem como os objetivos positivos e as prestações que o poder deve cumprir em benefício da comunidade,²³¹ o artigo 1º da Constituição atual não pode ser considerado um mero enunciado constitucional, enquadra-se, de acordo com a amplitude de atuação e sua influência como um dos princípios fundamentais do Estado brasileiro,²³² pois, se relaciona às decisões políticas estruturais do Estado, sendo tipicamente um dos fundamentos da organização política do Estado.²³³

Luís Roberto Barroso assevera que os princípios fundamentais “expressam as principais decisões políticas no âmbito do Estado, aquelas que vão determinar sua

Revista de Direito Administrativo e Constitucional, n.46, p.57-74, out./dez. 2011. p.59).

²²⁸ CANOTILHO, J.J.Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ed. Portugal: Almedina, 2003. p.93).

²²⁹ CANOTILHO, J.J.Gomes. *Direito constitucional e teoria...* p.90.

²³⁰ CANOTILHO, J.J.Gomes. *Direito constitucional e teoria...* p.100 [destaques no original].

²³¹ ENTERRIA, Eduardo Garcia de. *La constitución como norma e el tribunal constitucional*. Madrid: Editorial Civitas, 1985. p.49.

²³² BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p.155. “Os princípios constitucionais são, então, aqueles positivados (o que não significa que precisem estar expressos no texto, pois podem ser implícitos) na Carta Magna, com o objetivo de conferir um identidade a ela, através do estabelecimento de critérios supremos de decisão, mantendo o caráter sistemática e aberto do ordenamento” (GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002. p.78).

²³³ “*Pero la Constitución no sólo es una norma, sino precisamente la primera de las normas de ordenamiento entero, la norma fundamental, lex superior*” (ENTERRIA, Eduardo Garcia de. *La*

estrutura essencial. Veiculam, assim, a forma, o regime e o sistema de governo, bem como a forma de Estado. De tais opções resultará a configuração básica da organização de um dado Estado”.²³⁴

Deve ser lembrado ainda, que a reforma do texto constitucional²³⁵ está limitada pelas disposições implícitas²³⁶ e explícitas,²³⁷ o princípio federativo²³⁸ é protegido e inserido no ordenamento constitucional como cláusula pétrea, não podendo ser objeto de emenda constitucional, conforme a previsão constante no artigo 60, § 4º da CF/88: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado”.

O sentido da previsão constitucional não limita apenas as emendas oriundas de um eventual poder reformador, mas também as manifestações constantes de propostas de emendas tendentes a abolir as matérias previstas no § 4º. A previsão constante deste parágrafo indica a preocupação do legislador constituinte originário²³⁹ a definir certa rigidez ao texto constitucional tendo como fundamento a manutenção do sistema federativo, fazendo uma limitação expressa que veda o objeto de emenda constitucional por meio de mera proposta, ou mesmo numa eventual promulgação de emenda. Neste caso, a rejeição deve ocorrer por declaração do Poder Judiciário.²⁴⁰

constitución como norma... p.49).

²³⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Temas de direito constitucional*. t.3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p.46-47.

²³⁵ “Cada reforma constitucional expressa a ideia de que, efetiva ou aparentemente, atribui-se maior valor às exigências da índole fática do que à ordem normativa vigente. Os precedentes aqui são, por isso, particularmente preocupantes. A frequência das reformas constitucionais abala a confiança na sua inquebrantabilidade, debilitando a sua força normativa. A estabilidade constitui condição fundamental da eficácia da Constituição” (HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Gilmar Ferreira Mendes [trad.]. Porto Alegre: Fabris, 1991. p.22).

²³⁶ “As Constituições não contêm quaisquer preceitos limitativos do poder de revisão, mas entende-se que há limites não articulados ou tácitos, vinculativos do poder de revisão. Esses limites podem ainda desdobrar-se em limites textuais implícitos, deduzidos do próprio texto constitucional e limites tácitos imanentes numa ordem de valores pré-positiva, vinculativa da ordem constitucional concreta” (CANOTILHO, J.J.Gomes. *Direito constitucional e teoria... p.135*).

²³⁷ “Art. 60 – A Constituição poder ser emendada mediante proposta: I) de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; II) do Presidente da República; III) de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros (...)”

²³⁸ “O Estado federal ou federação assenta, repetimos, numa *estrutura de sobreposição*, a qual recobre os poderes políticos locais (isto é, dos Estados Federados), de modo a cada cidadão ficar simultaneamente sujeito a duas Constituições – a federal e a do Estado federado a que pertence – e ser destinatário de actos provenientes de dois aparelhos de órgãos legislativos, governativos, administrativos e jurisdicionais” (MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição... p.308*)

²³⁹ “Ao Poder Constituinte Originário, compete criar o texto primeiro da Constituição. Ele tem características de um poder inicial, soberano, que não encontra limites de ordem jurídica no ordenamento anterior, mas apenas prende-se a limitações de ordem sociológica no jogo de forças sociais que atuam no momento de seu funcionamento. O poder constituinte cria os poderes de reforma da Constituição, com previsão das possibilidades de manifestação do poder instituído” (BOFF, Salette Oro. *Reforma tributária e federalismo... p.151*).

²⁴⁰ “A Constituição é dotada de força normativa e suas normas contêm o atributo típico das normas jurídicas em geral: a imperatividade. Como consequência, aplicam-se direta e imediatamente às situações nelas contempladas e sua inobservância deverá deflagrar os mecanismos próprios de sanção e de

Para Salete Oro Boff são as cláusulas pétreas que estabelecem limites ao conteúdo ou substância de uma reforma constitucional, operam como verdadeiras limitações ao exercício do poder constituinte reformador, visando assegurar a integridade do texto constitucional, “impedindo que eventuais reformas provoquem a destruição, o enfraquecimento ou impliquem profundas mudanças de identidade”.²⁴¹

É possível afirmar-se que a inclusão do princípio federativo como cláusula pétreia está relacionada com o próprio conceito da Federação,²⁴² pois, a vinculação federal tem por finalidade uma ordenação permanente, não uma simples regulação passageira. “*Esto se deduce del concepto de “status”, porque una simple regulación pasajera con rescisibilidad y medida no puede dar lugar a un “status”. Toda Federación es, por ello, “eterna”, es decir concertada para la eternidad*”.²⁴³

É interessante notar que a Constituição de 1988 incluiu os Municípios como componentes da Federação. José Afonso da Silva entende que foi um equívoco do constituinte realizar essa inclusão, pois os Municípios constituem uma divisão política dos Estados-membros, não existindo uma federação de Municípios e Estados. Para ele, o Município é um componente da federação, não é uma entidade federativa, pois, admitir-se que a República Federativa do Brasil é formada de união indissolúvel dos Municípios é sem sentido. Entendendo-se de outra maneira, seria necessário admitir-se que numa situação hipotética de secessão municipal, a solução seria a intervenção federal, o que não existe em relação aos Municípios. Eventual intervenção é de competência dos Estados,²⁴⁴ demonstrando-se assim a vinculação dos municípios a estes entes federativos, provando-se que continuam sendo divisões político-administrativas dos Estados e não da União.²⁴⁵

É certo, porém, que o reconhecimento da existência política de todos os membros federativos é um marco da federação, segue-se que a Constituição ao prever a imutabilidade da forma federativa, assegura em contrapartida a existência

cumprimento coercitivo” (BARROSO, Luís Roberto. *Temas de direito constitucional...* p.34).

²⁴¹ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.159.

²⁴² “Como dito, não se pode compreender um dispositivo constitucional sem levar em conta todo o sistema, principalmente por conta de sua abertura, que o torna, embora mais aproximado à realidade, muito mais vulnerável e complexo” (GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa...* p.86).

²⁴³ SCHMITT, Carl. *Teoría de la constitución...* p.349 [destaques no original].

²⁴⁴ “Art. 35 – O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando: I) deixar de ser paga, sem motivo de força maior, por dois anos consecutivos, a dívida fundada; II) não forem prestadas contas devidas, na forma da lei; III) não tiver sido aplicado o mínimo exigido da receita municipal na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde; IV) o Tribunal de Justiça der provimento a representação para assegurar a observância de princípios indicados na Constituição Estadual, ou para prover a execução de lei, de ordem ou de decisão judicial”.

²⁴⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional...* p.475.

política de cada um dos seus membros frente a todos e de todos frente a cada um e frente a todos conjuntamente.²⁴⁶

Outro aspecto tratado por José Afonso da Silva está relacionado a criação, incorporação, fusão ou desmembramento de municípios.²⁴⁷ Nestes casos, a implementação deverá ser realizada por lei estadual, dentro de período determinado por lei complementar federal, dependente de plebiscito das populações diretamente interessadas.²⁴⁸ Portanto, percebe-se claramente a vinculação dos Municípios aos Estados. Porém, não se pode olvidar que o texto constitucional de 1988 inovou ao instituir a autonomia diretamente aos Municípios para que eles elaborem sua própria Lei Orgânica,²⁴⁹ ou seja, há a atribuição constitucional do poder de auto-organização municipal.²⁵⁰

Retornando-se as previsões constantes no artigo 60, § 4º da Constituição Federal, pode-se interpretar que as eventuais propostas relacionadas aos assuntos especificados nos quatro incisos, não poderão, via de regra, nem serem apreciadas pelo poder legislativo. Ricardo Lodi Ribeiro entende que não são quaisquer emendas que versem sobre os assuntos previstos nos incisos constitucionais que são insuscetíveis de apreciação, pois se assim fosse, a Constituição seria de tal rigidez que reduziria a atuação do legislador, impedindo a implementação de projetos políticos pelas gerações futuras. O que se encontra protegido pelas cláusulas pétreas é o “núcleo intangível dos direitos assegurados no artigo 60, § 4º da Constituição. Ou seja, no dizer do próprio Texto Maior, as *emendas tendentes a abolir* o direito tutelado”.²⁵¹

Ressalte-se que, para considerar-se violada uma cláusula pétrea, não é necessário que uma emenda revogue expressamente o direito individual previsto, o fato de ferir o núcleo essencial deste direito já pode ser considerada uma violação,²⁵² ou seja, para ferir a cláusula pétrea da Federação não precisa declarar esta forma abolida, basta que a emenda atente contra a autonomia dos Estados, inviabilizando sua capacidade de autogoverno e autoadministração.²⁵³

²⁴⁶ SCHMITT, Carl. *Teoría de la constitución...* p.350.

²⁴⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional...* p.475.

²⁴⁸ “Art. 18 - §4º - A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por lei complementar federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos Municípios envolvidos, após divulgação dos Estudos de Viabilidade Municipal, apresentados e publicados na forma da lei”.

²⁴⁹ “Art. 29 - O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado (...).”

²⁵⁰ BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do estado federal brasileiro...* p.56.

²⁵¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Pacto federativo e reforma tributária. *Revista de direito administrativo*, n.222, p.87-96, out./dez.2000. p.88 [destaque no original].

²⁵² CANOTILHO, J.J.Gomes. *Direito constitucional e teoria...* p.470.

²⁵³ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional...* p.70.

Conforme exemplifica Ricardo Lodi Ribeiro, uma emenda constitucional que suprima ou reduza sensivelmente as competências tributárias dos entes federativos, pode ser considerada como violadora da autoadministração do Estado, pois altera significativamente a essência do princípio federativo, devendo, portanto, ser declarada inconstitucional.²⁵⁴ Outro ponto destacado por este autor, refere-se à transferência do produto de arrecadação dos impostos federais para os Estados, para ele, esse procedimento não garante a autoadministração, pois o “exercício das competências materiais conferidas aos Estados não pode depender exclusivamente do exercício da competência tributária da União. É ínsita à ideia de autonomia, a descentralização territorial do poder, permitindo que os Estados definam suas próprias prioridades”.²⁵⁵

Destas premissas aventadas, pode-se concluir que no Estado Democrático de Direito Brasileiro é assegurada constitucionalmente a forma federativa, sendo prevista a sua imutabilidade pela sua inclusão no rol das cláusulas pétreas constantes do texto constitucional. Portanto, eventuais propostas legislativas que atentem contra a forma federativa, não poderão ser objeto de deliberações, podendo ser entendida como ofensa a regra prevista no texto constitucional. Também é possível considerar-se violadora do princípio federativo, a eventual proposta que suprima ou reduza significativamente as competências tributárias dos entes federativos, pois, violaria a autoadministração e o autogoverno dos Entes componentes da Federação Brasileira, violando por consequência o princípio federativo.²⁵⁶

2.3 FEDERALISMO E REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA

O federalismo possui como uma de suas características a autonomia dos entes federativos.²⁵⁷ Para exercer essa autonomia é necessário que as competências para o exercício e desenvolvimento das atividades sejam repartidas para cada um dos entes que compõe a federação. Portanto, é possível verificar-se que na história do

²⁵⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Pacto federativo e reforma tributária. *Revista de direito administrativo...* p.89.

²⁵⁵ Idem.

²⁵⁶ “Como exemplo, pode-se citar a autonomia dos estados federados que se assenta na capacidade de auto-organização, de autogoverno e auto-administração. Emenda que retire deles parcela dessas capacidades, por mínima que seja, indica “tendência” a abolir a forma federativa de Estado, e por conseguinte, não pode ser matéria de reforma constitucional” (BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.158) [destaques no original].

²⁵⁷ A autonomia dos Estados federados é assegurada pela Constituição Federal de 1988, consubstanciada na capacidade de auto-organização (Art.25, *caput*), autogoverno (Art.27,28 e 125) e autoadministração (Art.25, § 1º).

federalismo brasileiro houve constantes modificações em sua essência, pautadas principalmente na atribuição de competência de cada um dos entes federativos.²⁵⁸

Com a institucionalização da estrutura federativa a Constituição de 1891 tomou por modelo a primeira interpretação do federalismo americano²⁵⁹ – federalismo dualista – cuidando de separar rigorosamente duas esferas de Poder - a da União e a dos Estados - atribuindo a cada uma, competências privativas e fontes exclusivas de tributação,²⁶⁰ sendo a partilha de receita entre União e os Estados um dos grandes temas tratados por aquela Constituinte.

Uma das discussões da Constituinte à época estava relacionada aos impostos de importação e de exportação, que eram a maior fonte de receitas: os Estados queriam percentuais sobre o imposto de importação, existindo uma corrente que queria abolir o imposto estadual de exportação.²⁶¹ A Constituição de 1891 estipulou as competências tributárias cabendo a União decretar os impostos sobre a importação de procedência estrangeira; direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às mercadorias estrangeiras que já tivessem pago o imposto de importação; taxas de selo, correios e telégrafos federais.²⁶² Acrescentava ainda, que os impostos decretados pela União deveriam ser uniformes para todos os Estados.²⁶³

Para os Estados-Membros competia os impostos sobre exportação de mercadorias da sua própria produção; sobre imóveis rurais e urbanos; transmissão de propriedade; sobre indústrias de profissões; taxas de selos referentes aos respectivos governos e negócios de sua economia, e contribuições concernentes aos seus

²⁵⁸ “A Constituição de 1988 institui expressamente, em seu artigo 23, o Federalismo Cooperativo, elencando uma série de matérias cuja competência é comum entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios” (BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do estado federal...* p.56).

²⁵⁹ “Art.3º - Cada um desses Estados, no exercício de sua legítima soberania, decretará oportunamente a sua constituição definitiva, elegendo os seus corpos deliberantes e os seus Governos locais” (BRASIL. *Decreto n.01, de 15 de Novembro de 1889*. Proclama provisoriamente e decreta como forma de governo da Nação Brasileira a República Federativa, e estabelece as normas pelas quais se devem reger os Estados Federais. Diário Oficial da República Federativa Brasileira, 16 de nov. 1889. Disponível em: < <http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=91696>> acesso em 07 de jan. de 2012). “No exercício de sua legítima soberania”. Era a doutrina da soberania que tinha existido nos Estados Unidos, que foi invocada para que os Estados do Sul dos Estados Unidos tentassem separar-se da Federação, e que acabou desaparecendo depois de uma guerra que levou cinco anos e custou algo em torno de um milhão de mortos. Falou-se na soberania dos Estados. Hoje ninguém fala em soberania dos Estados; todos falamos em autonomia dos Estados (COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil: da República à Constituição de 1988. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008. p.113).

²⁶⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Constituição e governabilidade...* p.58.

²⁶¹ COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil: da República à Constituição de 1988. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas...* p.113

²⁶² Art.7 – CF/1891.

²⁶³ Art.7º, §1º - CF/1891.

correios e telégrafos.²⁶⁴ Em relação ao imposto de importação, havia ressalva de que só era lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras quando destinadas ao consumo em seu próprio território, revertendo, o produto do imposto para o Tesouro Federal.²⁶⁵ “Dizia-se que, embora o dinheiro fosse entregue à União, cada Estado deveria ficar com a possibilidade de proteger a sua produção local contra uma eventual concorrência estrangeira. Quer dizer, era a possibilidade de criar um protecionismo estadual”.²⁶⁶

Em relação aos Municípios era previsto que os Estados deveriam organizar-se de forma que a autonomia dos Municípios ficasse assegurada,²⁶⁷ porém, a Constituição era omissa quanto a uma possível competência tributária municipal, seguindo-se daí, que os Municípios iriam ter a arrecadação que a Constituição de cada Estado lhes conferisse.²⁶⁸

Outros dois aspectos são interessantes na Constituição de 1891: a) a previsão de proibição aos Estados de tributarem bens e rendas federais, ou serviços a cargo da União e reciprocamente,²⁶⁹ incluindo-se constitucionalmente a denominada imunidade recíproca, que foi ampliada pela Constituição de 1934, estendendo-se o benefício aos Municípios e Distrito Federal;²⁷⁰ b) proibição da cobrança de impostos de

²⁶⁴ Art.9º - CF/1891.

²⁶⁵ Art. 9º, §3º - CF/1891.

²⁶⁶ COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil: da República à Constituição de 1988. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas...* p.115.

²⁶⁷ “Art 68 - Os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse” (BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 1891*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm> acesso em 21 de out. de 2012.

²⁶⁸ COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil: da República à Constituição de 1988. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas...* p.115.

²⁶⁹ “Art.10 – É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente” (BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 1891*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm> acesso em 21 de out. de 2012).

²⁷⁰ “A Constituição de 1891 utilizava o verbo “tributar”, sem especificar os tributos alcançados pelo benefício. É possível argumentar que a inexistência de um Direito Tributário em fins do século XIX, a ausência de obras e estudos sobre o fenômeno tributário no Brasil, a falta de uma sistematização fiscal naquele momento, foram responsáveis pelo uso aparentemente vago da expressão “tributar rendas e bens”, alcançando o benefício quaisquer tributos (na realidade, impostos e taxas, as duas únicas espécies de que tratava a Constituição. De qualquer forma, no momento em que a Carta de 1934 refere-se apenas aos impostos, podemos ver aí uma restrição do privilégio, o qual não poderia ser aplicado às taxas e a contribuição de melhoria (...). Tudo indica que o constituinte de 1934 realmente pretendeu restringir o princípio apenas à espécie tributária, tal como acabaram por confirmar as Constituições posteriores” (BALHAZAR, Ubaldo César. *História do tributo no Brasil...* p. 112,119-120).

trânsito,²⁷¹ para Ubaldo Cesar Balthazar esse dispositivo proibia a instituição e cobrança de pedágio nas rodovias brasileiras.²⁷²

A Constituição de 1891 durou até 1934, neste período, dois outros impostos foram criados: 1922 - imposto de vendas mercantis; 1924 - imposto de renda. Estes impostos não estavam mencionados na Constituição vigente, mas havia um campo residual e eles foram criados.²⁷³

Em 16 de julho de 1934 foi promulgada a nova Constituição²⁷⁴ e mais uma vez o problema das discussões que anteciparam a promulgação estava relacionado à partilha de rendas, porém, nestas discussões, iniciou-se uma preocupação com os efeitos econômicos dos impostos.²⁷⁵ Antes mesmo de 1934, havia sido criada uma comissão que objetivava estudar a situação financeira e econômica dos Estados visando apresentar sugestões (organização de orçamentos, solução dos problemas fiscais, uniformização da contabilidade pública, etc).²⁷⁶

Essa Carta aperfeiçoou a discriminação de tributos por competências,²⁷⁷ contemplando para a União os seguintes impostos: sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira; consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão; sobre a renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis; transferência de fundos para o exterior; sobre atos emanados do seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal; e, impostos nos Territórios, ainda que a Constituição atribuísse aos Estados.²⁷⁸

²⁷¹ “Art 11 - É vedado aos Estados, como à União: 1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem (...)” (BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 1891*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm> acesso em 21 de out. de 2012).

²⁷² BALTHAZAR, Ubaldo César. *História do tributo no Brasil...* p. 112.

²⁷³ COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil: da República à Constituição de 1988. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas...* p.117.

²⁷⁴ “A partir de 1934, estas Constituições se definem como “intervencionistas”, não somente nos artigos que mencionam explicitamente o fato “intervenção” mas em todos os demais que traduzem outras tantas afirmativas deste princípio, especialmente os que se situam na definição dos Poderes conferidos à União e nos que compõe o Título específico caracterizando desta forma o que denominamos de “Constituição Econômica” (SOUZA, Washington Peluso Albino. *Primeiras linhas de direito econômico*. 3.ed. São Paulo: Ltr, 1994. p.255).

²⁷⁵ COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil: da República à Constituição de 1988. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas...* p.117.

²⁷⁶ BALTHAZAR, Ubaldo César. *História do tributo no Brasil...* p. 115.

²⁷⁷ “Foi, porém, a Constituição de 1934 que introduziu em nosso país a discriminação de renda pelo produto, característica fundamental do federalismo de cooperação, adotado pelo capítulo que reestrutura o sistema tributário nacional da Constituição de 1988” (SANTANA, Heron José. Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. *Revista de direito ambiental*, v.9, p.9-32, jan./mar.2004. p.23-24).

²⁷⁸ Art.6º - CF/1934.

Aos Estados foi atribuída a competência para instituir os impostos: sobre propriedade territorial, exceto a urbana; transmissão de propriedade *causa mortis*; transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade; consumo de combustíveis de motor de explosão; vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais; exportação das mercadorias de sua produção; indústrias e profissões; e sobre atos emanados do seu governo e negócios da sua economia ou regulados por lei estadual.²⁷⁹

Uma inovação do texto constitucional de 1934 foi à dotação de autonomia política, administrativa e financeira aos Municípios, que receberam uma competência tributária própria,²⁸⁰ competindo a eles os seguintes impostos:²⁸¹ de licenças; predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda; sobre diversões públicas; cedular sobre a renda de imóveis rurais e as taxas sobre serviços municipais.²⁸²

A Constituição de 1934 também vedava a bitributação. Em caso de competência concorrente prevaleceria o imposto decretado pela União, competindo ao Senado Federal declarar a inexistência da bitributação e determinar qual dos dois tributos prevaleceria.²⁸³ A contribuição de melhoria surge nesta Constituição, distante dos demais dispositivos que tratavam da discriminação de rendas tributárias, o artigo 124 estabelecia a possibilidade de instituição desta contribuição pelos entes da administração: “provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria”.²⁸⁴

²⁷⁹ Art.8º - CF/1934.

²⁸⁰ BALTHAZAR, Ubaldo César. *História do tributo no Brasil...* p.115.

²⁸¹ “Vejam que, pela primeira vez na história, os Municípios apareceram com o seu campo tributário exclusivo e derivado diretamente da Constituição. E aquela total ausência de autonomia municipal, tão acentuada durante o Império, que se restringiu um pouco durante a República, foi desaparecendo, e a Constituição de 1934 foi um grande passo a este respeito” (COSTA, Alcides Jorge. *História da tributação no Brasil: da República à Constituição de 1988*. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas...* p.119).

²⁸² Art.13, § 2º - CF/1934.

²⁸³ “Art 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência” (BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 1934*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm> acesso em 07 de jan. de 2013).

²⁸⁴ BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 1934*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm> acesso em 07 de jan. de 2013.

A Constituição de 1937 nunca chegou a ser praticada,²⁸⁵ visto a ditadura que se instaurou no País. Após a queda de Getúlio Vargas (29 de outubro de 1945) foi convocada pelo então presidente do Supremo Tribunal Federal – José Linhares – uma Assembleia Nacional Constituinte, instalada em 1º de fevereiro de 1946,²⁸⁶ resultando uma nova Constituição.²⁸⁷

Na Constituição de 1946 houve uma alteração na discriminação de rendas passando a ser de competência da União os seguintes impostos:²⁸⁸ importação de mercadorias de procedência estrangeira; consumo de mercadorias; produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se a tributação aos minerais do País e à energia elétrica; renda e proventos de qualquer natureza; transferência de fundos para o exterior; negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal; imposto extraordinário de guerra, que não seriam partilhados e deveriam suprimir-se gradualmente dentro de cinco anos, contados da assinatura da paz.²⁸⁹

Os Estados ficaram com a competência para instituir os seguintes impostos: propriedade territorial, exceto a urbana; transmissão de propriedade *causa mortis*; transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades; vendas e consignações; exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua Justiça e os negócios de sua economia.²⁹⁰

Os Municípios possuíam competência para instituir os impostos: predial e territorial, urbano; de licença; de indústrias e profissões; sobre diversões públicas; sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência.²⁹¹ Os Municípios

²⁸⁵ COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil: da República à Constituição de 1988. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas...* p.119.

²⁸⁶ BALHAZAR, Ubaldo César. *História do tributo no Brasil..* p. 124.

²⁸⁷ “A Constituição promulgada em 18 de setembro de 1946 faz coincidir a *forma* com a *realidade*. Pode-se dizer, no plano histórico-constitucional, que a Federação foi restabelecida pela Constituinte daquele ano que, em amplo e democrático debate, fez nascer um dos mais primorosos textos constitucionais do Brasil” (TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional...* p.72).

²⁸⁸ “Mas já deu ela uma participação dos Estados na tributação federal, com a implantação do sistema de cotas (art.15, §2º). E esse sistema foi, durante a vigência dessa Lei Magna, ampliado por meio de Fundos (Fundo Rodoviário, Fundo de Eletrificação, Fundo de Mineração, etc). Por sua vez, consagrou a ideia de que a União deveria estimular o desenvolvimento das regiões mais atrasada, particularmente aplicando recursos federais nas mesmas. Assim, aparece a destinação de 3% pelo menos da receita tributária na execução do plano de defesa contra a seca do Nordeste (art.198), outro tanto no plano de valorização da Amazônia (art.199), mais 1% no aproveitamento do Vale do rio São Francisco (art.29 da Disposições Transitórias). Estava aberto assim o caminho para a promoção do desenvolvimento regional pela União. (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Constituição e governabilidade...* p.60).

²⁸⁹ Art.15, §6º – CF/1946.

²⁹⁰ Art.19 – CF/1946.

²⁹¹ Art.29 – CF/1946.

tinham ainda uma participação no imposto único sobre combustíveis e lubrificantes e na arrecadação do imposto de renda.²⁹²

Era assegurada a todos os entes federativos a possibilidade para instituírem taxas e contribuições de melhoria, quando fosse verificada a valorização imobiliária decorrente de obra pública, não podendo ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel.²⁹³

A Emenda Constitucional 18/65 efetivou profundas mudanças no sistema tributário brasileiro, alterando as discriminações de competência e classificando os impostos sob uma visão econômica, propiciando impostos modernos para a época. Criaram-se os impostos sobre valor agregado – Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). “Essa nova forma de desempenho tributário eliminou a tributação em cascata. Com relação ao federalismo fiscal, a Reforma fixou as competências tributárias dos entes federativos e também as transferências intergovernamentais mediante a criação de fundos de participação dos Estados e dos Municípios”,²⁹⁴ contribuindo para um sistema mais racional.

Em 1967 preparada pelo regime militar entrou em vigor a nova Constituição,²⁹⁵ “com o novo texto, efetivou-se a implantação do Sistema Tributário estabelecido pela Emenda Constitucional nº. 18 de 1965. Esta foi praticamente confirmada pela nova Constituição, com algumas modificações, e definindo-se novos princípios”.²⁹⁶

Nesta Constituição foi aberto no título I um capítulo específico sobre o Sistema Tributário (Capítulo V). Ubaldo Cesar Balthazar afirma que foi a primeira vez

²⁹² “Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre (...) III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica; IV - renda e proventos de qualquer natureza; (...) § 2º - A tributação de que trata o nº III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produto. Da renda resultante, sessenta por cento no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal (...) § 4º - A União entregará aos Municípios, excluídos os das Capitais, dez por cento do total que arrecadar do imposto de que trata o nº IV, feita a distribuição em partes iguais e aplicando-se, pelo menos, metade da importância em benefícios de ordem rural” (BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil - 1946*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm> acesso em 07 de jan. de 2013).

²⁹³ Art.30, I, II e § único – CF/1946.

²⁹⁴ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.162.

²⁹⁵ Na Constituição de 1967 havia a previsão de que as normas de direito tributário só poderiam ser veiculadas através de lei complementar (Art.19, §1º), portanto, a Lei n. 5.172/1966 (atual Código Tributário Nacional - CTN), que teve sua origem por lei ordinária, passou a ser considerado como tendo natureza de lei complementar, sendo recepcionado pelas Constituições posteriores.

²⁹⁶ BALTHAZAR, Ubaldo César. *História do tributo no Brasil...* p.159.

que uma Constituição brasileira consagrou um capítulo específico ao Sistema Tributário, agrupando normas próprias referentes à atividade tributária do Estado. Porém, houve o abandono da forma sistêmica adotada pela EC 18/65, na qual os impostos haviam sido agrupados de acordo como seus perfis econômicos.²⁹⁷

Percebe-se que houve um caráter centralizador na discriminação de rendas promovidas por esta Constituição, que definiu a competência tributária para a União instituir dez impostos sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados; propriedade territorial, rural; rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal; produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica; extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.²⁹⁸

Aos Estados foi estabelecida a competência para instituir os impostos sobre: transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis e operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.²⁹⁹

Para os Municípios restou a competência para instituir os impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana e serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.³⁰⁰

Além desta discriminação relacionada aos impostos, a Constituição mantinha a possibilidade a todos os entes federativos, instituírem taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de atribuição dos entes, desde que, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Também manteve a possibilidade da instituição da contribuição de melhoria a ser cobrada dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas

²⁹⁷

Idem.

²⁹⁸

Art.22 – CF/1967.

²⁹⁹

Art.24 – CF/1967.

³⁰⁰

Art.25 – CF/1967.

que os beneficiaram, desaparecendo do texto constitucional o limite individual conforme fora previsto na Constituição de 1946.³⁰¹

A Constituição de 1969 ratificou o Sistema Tributário Brasileiro de 1967, consagrando pela Emenda nº.1 seus princípios e regras. As espécies tributárias foram mantidas nos três níveis de governo, com discriminação rígida para os impostos, retirando da competência da União o imposto sobre serviços de transportes e sobre energia elétrica. Aos Estados foi incluída a competência para instituírem o imposto sobre propriedade de veículos automotores. Para a União também foi concedida a competência para criar contribuições tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social.³⁰²

Após a crise do petróleo na década de 70 e com a queda da ditadura militar em 1985, o governo civil eleito indiretamente, convocou o Congresso Nacional eleito em 1986 para que se reunisse como Assembleia Constituinte, promulgando-se em 5 de outubro de 1988 a nova Constituição Federal,³⁰³ fundada em princípios e ideais democráticos.³⁰⁴

Os princípios gerais de tributação presentes nas Constituições anteriores foram mantidos, assim, como também foram acrescentados outros. “Desta forma, a seção correspondente às limitações do poder de tributar foi consideravelmente ampliada. Também a discriminação de rendas tributárias sofreu modificações consideráveis, adotando-se uma nova distribuição das competências tributárias”.³⁰⁵

Para União compete a instituição dos seguintes impostos sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural e nos termos de lei complementar o

³⁰¹ “Art 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar: I - os impostos previstos nesta Constituição; II - taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; III - contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram” (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil – 1967*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm> acesso em 08 de jan. de 2013).

³⁰² Art.21, 23 e 24 – EC n.01/69.

³⁰³ “Finalmente, a Constituição de 5.10.88 faz renascer a Federação. Confere maior soma de competências administrativas e legislativas aos Estados. Dá-lhes mais recursos tributários na tentativa de pautar-se por uma verdade: não há verdadeira autonomia sem numerário para execução de suas tarefas constitucionais” (TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional...* p.73).

³⁰⁴ BALTHAZAR, Ubaldo César. *História do tributo no Brasil...* p. 177.

³⁰⁵ BALTHAZAR, Ubaldo César. *História do tributo no Brasil...* p. 181.

imposto sobre grandes fortunas.³⁰⁶ A União também pode instituir mediante lei complementar outros impostos, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo dos demais impostos, sob sua competência. Cabe a ela ainda a possibilidade de instituir na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.³⁰⁷

Além dos impostos cabe à União a competência para instituição de empréstimos compulsórios, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; bem como, para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.³⁰⁸ Cabe ainda à União a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.³⁰⁹

Aos Estados e Distrito Federal compete os impostos sobre: transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, cujo qual, incidirá também sobre operações com energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais; e sobre propriedade de veículos automotores.³¹⁰ Também cabem aos Estados e ao Distrito Federal a instituição da contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de regime previdenciário próprio.³¹¹

Aos Municípios compete instituir impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana; transmissão *inter vivos*, a qualquer título por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.³¹² Os Municípios também tem competência para a instituírem a contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de regime previdenciário próprio, além, da possibilidade de instituírem a contribuição para o custeio da iluminação pública.³¹³ A contribuição para o custeio de iluminação pública também pode ser instituída pelo Distrito Federal.

A atual Constituição manteve a possibilidade dos entes federativos instituírem a contribuição de melhoria decorrente de obras públicas e as taxas, em

³⁰⁶ Art.153 – CF/1988.

³⁰⁷ Art.154 – CF/1988.

³⁰⁸ Art.148 – CF/1988.

³⁰⁹ Art.149 – CF/1988.

³¹⁰ Art.155, *caput*, incisos I, II, III e § 3º - CF/1988.

³¹¹ Art.149, § único – CF/1988.

³¹² Art.156 – CF/1988.

³¹³ Art.149-A – CF/1988.

razão do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos, divisíveis e específicos, prestados ou colocados à disposição dos contribuintes.³¹⁴

Esta rígida discriminação de competência tributária prevista no atual texto constitucional possibilita o equilíbrio do sistema federativo,³¹⁵ garantindo fontes de receitas e a manutenção da autonomia de cada um dos seus entes,³¹⁶ constituindo um “importante instrumento para que uma ordem jurídica não subjugue a outra. É uma forma de garantir a obtenção de recursos para consecução dos encargos que lhes são atribuídos, evitando interferências indevidas de uma unidade nos interesses de outra”.³¹⁷

Além da repartição de competência apresentada de forma minuciosa,³¹⁸ a Constituição Federal de 1988 também foi criteriosa quanto à denominada competência desonerativa, indicando as pessoas habilitadas e os limites estabelecidos à desoneração tributária,³¹⁹ o sistema estabelece, como regra, a denominada autodesoneração. “O constituinte não deixou essa tarefa totalmente ao alvedrio dos legisladores ordinários, fixou regras destinadas a evitar abusos na concessão de benefícios e a impedir que a desoneração seja utilizada como instrumento de disputas tributárias entre as unidades tributantes”.³²⁰

Fernando Rezende salienta que o federalismo fiscal em vigor, está pautado no modelo proposto pela reforma tributária de 1967, quando as condições da

³¹⁴ Art.145 – CF/1988.

³¹⁵ “O grande objetivo do federalismo, na atualidade, é a busca da cooperação entre União e ente federados, equilibrando a descentralização federal com os imperativos da integração econômica nacional. Assim, o fundamento do federalismo cooperativo, em termos fiscais, é a cooperação financeira, que se desenvolve em virtude da necessidade de solidariedade federal por meio de políticas públicas conjuntas e de compensações das disparidades regionais” (BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do estado federal...* p.58-59).

³¹⁶ Como essência do federalismo norte-americano já havia nos seus primórdios o posicionamento de que os Estados deveriam possuir autoridade para aumentar suas rendas: “A conclusão é que os Estados, separadamente, deveriam reter, segundo a Constituição proposta, uma autoridade independente e sem controles para aumentar suas rendas, em grau correspondente às suas necessidades, recorrendo a qualquer tipo de taxação, exceto direitos sobre importação e exportação”. Porém, já se salientava que o sistema financeiro mais eficiente é o menos oneroso: “Poder-se-ia demonstrar que o mais eficiente sistema financeiro é sempre o menos oneroso. Não pode haver dúvida de que um judicioso exercício do poder de taxação exige que a pessoa em cujas mãos ele é entregue, esteja bem a par da índole, dos costumes e da maneira de pensar do povo em geral, bem como dos recursos do país” (HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O federalista...* p.290 e 304).

³¹⁷ CHIESA, Clélio. *A competência tributária do estado brasileiro...* p.28.

³¹⁸ “Assim, a Constituição de 1988 adota três sistemas de discriminação pelo produto, isto é, de repartição de receitas tributárias: a) participação indireta através de fundos; b) participação direta em tributos de competência alheia, mas com arrecadação direta pelo beneficiário, ex. imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos pagos pelos Estados e Distrito Federal e; c) participação direta no produto de tributos de competência e arrecadação alheia, a exemplo da participação dos municípios em 25% do ICMS arrecadado pelos Estados (CF, art. 158, IV)” (SANTANA, Heron José. Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. *Revista de direito ambiental...* p.24)

³¹⁹ “Art. 151 - É vedado à União: (...) III – instituir isenções de tributos de competências dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

³²⁰ CHIESA, Clélio. *A competência tributária do estado brasileiro...* p.32.

economia brasileira eram diferentes das encontradas atualmente. Os responsáveis pela reforma tributária de 1967 buscaram encontrar um ponto de equilíbrio entre a repartição de competências para tributar e a disponibilidade de recursos orçamentários na Federação, somando-se a isso, a instituição de mecanismos eficazes para cooperação intergovernamental no tocante às políticas necessárias para o desenvolvimento.

Pela Constituição de 1988 esse modelo foi parcialmente desfigurado, mas os fundamentos não foram reformulados, gerando como consequência “o acúmulo de distorções que impedem o avanço de propostas de descentralização das responsabilidades públicas e a redefinição do papel de cada ente federado na condução de políticas indispensáveis a um novo ciclo de desenvolvimento”.³²¹

Para Fernando Rezende a consequência das mudanças tributárias pós 1988 foi a deterioração do sistema tributário brasileiro, a ampliação dos tributos cumulativos que no contexto de abertura econômica trouxe danos à competitividade dos produtos brasileiros e aumentou a “regressividade da tributação ao onerar ainda mais a cesta básica do trabalhador brasileiro”.³²²

Outro ponto destacado por Fernando Rezende, diz respeito ao virtual abandono, pelo governo federal de políticas voltadas ao desenvolvimento das regiões economicamente mais atrasadas, essa atitude fez com que a tendência à redução de disparidades de renda entre regiões se interrompesse, aumentando as dificuldades dos estados localizados nas regiões mais pobres para sustentar as suas políticas, especialmente aquelas voltadas ao atendimento das necessidades sociais.³²³

Gilberto Bercovici afirma que o grande problema da repartição de rendas realizada pela atual Constituição reside na descentralização de receitas e competências sem nenhum plano ou programa de atuação definido entre União e entes federados.³²⁴

³²¹ REZENDE, Fernando. Modernização tributária e federalismo fiscal. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de [org.]. *Descentralização e federalismo fiscal no Brasil...* p.25.

³²² REZENDE, Fernando. Modernização tributária e federalismo fiscal. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de [org.]. *Descentralização e federalismo fiscal no Brasil...* p.28.

³²³ REZENDE, Fernando. Modernização tributária e federalismo fiscal. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de [org.]. *Descentralização e federalismo fiscal no Brasil...* p.29.

3 REFORMA TRIBUTÁRIA E DESENVOLVIMENTO

3.1 PRINCIPAIS PROBLEMAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Uma das reformas tributárias significativas no Brasil ocorreu em 1967. Embora situada num contexto distinto, ela demonstra que os objetivos perseguidos naquela ocasião acompanham o processo histórico brasileiro ao longo dos anos. Já fazia parte daquelas discussões, a busca da estabilização econômica que depende da eliminação dos déficits fiscais e a retomada do crescimento, que exige a recuperação da capacidade do Estado visando realizar ações necessárias à construção de um ambiente favorável ao desenvolvimento.³²⁵ Estes mesmos tópicos continuaram a fazer parte das discussões que motivaram a apresentação de projetos de reforma tributária após a promulgação da Constituição de 1988,³²⁶ ainda que neste novo texto já tenham sido contempladas diversas alterações em relação às Constituições anteriores.³²⁷

Em 1967 buscou-se encontrar um ponto de equilíbrio entre a repartição de competências para tributar e a disponibilidade de recursos orçamentários na Federação, portanto, ampliou-se a competência tributária de Estados e Municípios e os fundos de participação permitiram que as unidades federadas tivessem uma

³²⁴ BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do estado federal...* p.65-66.

³²⁵ REZENDE, Fernando. Modernização tributária e federalismo fiscal. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de [org.]. *Descentralização e federalismo fiscal no Brasil...* p.26.

³²⁶ Numa breve comparação entre a Constituição de 1967 e a de 1988 Marco Aurélio Greco afirma que: “Numa breve síntese, a CF/67 estruturava-se tendo por *elemento referencial* o Estado (no sentido amplo de aparato público) (...) Ou seja, a primeira preocupação da Constituição era o *aparato estatal* e o exercício do poder de que estava investido, em suas diversas manifestações (...) Assim, pode-se dizer que a CF/67 era um “Constituição” que tinha por objeto primordial o Estado, enquanto a sociedade civil surgia como preocupação constitucional depois do Estado que perante ele se posicionava e merecia a devida proteção (...) *Em suma, era um Constituição do Estado Brasileiro* (...) O foco central da CF/88, portanto, não é mais o “Estado” (aparato), mas a sociedade civil. A CF/88 passa a assumir o papel de definir a tessitura fundamental do convívio social que deve ser assegurada por esse instrumento (aparato público). *Estamos perante uma Constituição da Sociedade brasileira* e não mais uma Constituição do Estado Brasileiro (GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. In. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de [coords.]. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p.168).

³²⁷ “O fato de guardar certa semelhança com o sistema de 1967 não significa automaticamente que a reforma instituída em 1988 tenha o mesmo nível qualitativo. As bases econômicas mudaram, as necessidades financeiras globais e regionais também e, sobretudo, já se acumulou uma longa experiência na aplicação de alguns tributos, o que teria aconselhado modificações” (PEREIRA, Lia Alt; PITA, Claudino. *Reforma tributária*. In. FIORAVANTE, Moacyr; FARIA, Lauro de Vieira [orgs.]. *A última década: ensaios da FGV sobre desenvolvimento brasileiro nos anos 90*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1993. p.128). “O sistema tributário brasileiro atual é um arremedo distorcido daquele que foi adotado pela reforma de 1967, resultado de mudanças e adições casuísticas que forma sendo introduzidas ao longo dos anos 80, na medida em que se agrava a crise fiscal do Estado e o processo de inflação crônica” (MARTONE, Celso Luiz [et.al.]. *Uma proposta de reforma fiscal para o Brasil*. São Paulo: Fipe, 1994. p.15).

“receita reforçada por recursos provenientes dos repasses fornecidos pelos fundos constitucionais”.³²⁸

Fernando Rezende afirma que uma das conquistas da reforma de 1967 pauta-se justamente no equilíbrio nos interesses da Federação, pois, houve a ampliação do poder tributário dos Estados e dos Municípios com a adoção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (de competência dos Estados) e do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (de competência dos Municípios), beneficiando aqueles Estados e Municípios dotados de maior base econômica,³²⁹ em contrapartida, os critérios de rateio dos impostos federais, via fundo de participação, privilegiavam os Estados menos desenvolvidos e os Municípios de menor porte.³³⁰

Lia Alt Pereira e Claudino Pita afirmam que a reforma implantada em 1967 “obedeceu aos anseios de constituir um verdadeiro sistema tributário, compreendendo a totalidade dos impostos nas diferentes esferas de governo”. A principal meta foi outorgar coerência à estrutura e à aplicação do sistema tributário, visando “torná-lo um eficaz instrumento a serviço dos objetivos que naquela época se identificavam aos de uma política de desenvolvimento econômico”.³³¹

Embora com estas inovações (reconhecidas para a época), ao longo dos anos o sistema tributário tem revelado diversos problemas,³³² enfrentando com isso severas críticas, daí, ser o tema de reforma tributária uma constante na pauta de discussões.

Ainda que não seja objetivo deste trabalho abordar todos os problemas apresentados pelos críticos, alguns destes são percebidos de maneira clara e devem ser considerados numa eventual reforma tributária, podendo-se destacar: a) falta de transparência na tributação; b) aumento da tributação por meio das contribuições; c)

³²⁸ REZENDE, Fernando. Modernização tributária e federalismo fiscal. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de [org.]. *Descentralização e federalismo fiscal no Brasil...* p.26.

³²⁹ Francisco Dornelles indica que “o auge do processo de concentração do poder no Brasil ocorreu no período de 1968-74. A partir de 1975, a participação dos estados e municípios no Fundo de Participação começou a aumentar, beneficiando os estados menos desenvolvidos e municípios de menor população” (DORNELLES, Francisco. Reforma fiscal. In. FIORAVANTE, Moacyr; FARIA, Lauro de Vieira [orgs.]. *A última década: ensaios da FGV sobre desenvolvimento brasileiro nos anos 90*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1993. p.117.

³³⁰ REZENDE, Fernando. Modernização tributária e federalismo fiscal. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de [org.]. *Descentralização e federalismo fiscal no Brasil...* p.32.

³³¹ PEREIRA, Lia Alt; PITA, Claudino. Reforma tributária. In. FIORAVANTE, Moacyr; FARIA, Lauro de Vieira [orgs.]. *A última década...* p.128.

³³² “Portanto, sistema é o conjunto ordenado de elementos tendentes a se formar em um grupo governado por leis comuns, ou melhor, princípios. Os princípios é que tornam estável um sistema (...) Diante dessa lógica, toma corpo o Sistema Tributário. Pode-se, preliminarmente, defini-lo como o conjunto de elementos (normas e princípios) que regulam o poder-dever do Estado recolher os tributos (GALESKI JR., Irineu. O sistema tributário sustentável, o desenvolvimento e a cidadania: em busca do equilíbrio. *Revista jurídica*, n.20, temática n.4, p.27-48, 2007. p.57 e 58)

guerra fiscal entre Estados; d) complexidade do sistema; e, e) tributação excessiva da folha de salários.

O primeiro problema verificado no sistema tributário nacional é a falta de transparência na tributação. Pode parecer um contrassenso, mas, o brasileiro, diferentemente de afirmações empíricas, sabe que paga algum tipo de imposto.³³³ Alberto Carlos de Almeida afirma que a população brasileira de todas as classes sociais e de todas as regiões sabe que paga impostos, acha que são elevados e gostaria que fossem mais baixos, ou mesmo que diminuíssem para que fosse possível sobrar mais dinheiro para poder comprar mais “e gerar mais empregos pelo aumento do dinamismo da economia”.³³⁴

Ao realizar uma pesquisa nacional em 2009, questionando pessoas comuns com a seguinte pergunta: “Você paga algum tipo de imposto?”, Alberto Carlos de Almeida chegou aos seguintes resultados: 71% da população adulta afirmou que sim; 27% afirmou que não; e 2% não soube ou não quis responder. Outro dado revelado pela pesquisa demonstra que a proporção dos que afirmaram que pagam impostos, cresce na medida em que aumenta a escolaridade. Daqueles que já concluíram a universidade, 93% afirmam que pagam impostos, entre os que fizeram o ensino médio esse percentual cai para 78%. A pesquisa conclui que “quase 70% dos brasileiros da base da pirâmide social reconhecem que pagam impostos. Trata-se da primeira contrariedade empírica àqueles que acham que os brasileiros mais simples e mais pobres não são conscientes de sua situação de contribuinte”.³³⁵

A pesquisa apresentada por Alberto Carlos de Almeida revela que os brasileiros sabem que sofrem algum tipo de incidência tributária, mas também apresenta um outro dado relevante, que “praticamente um quarto de toda a população adulta simplesmente afirma que não sabe quanto paga de impostos sobre alimentos, roupas, energia elétrica, remédios, água e esgoto e gás”.³³⁶

Este é um dos grandes problemas relativos a falta de transparência tributária, pois, ainda que exista um certo conhecimento da população em relação ao pagamento de tributos, somente um especialista conseguirá apresentar qual o

³³³ Ainda que imposto, seja uma das espécies tributárias previstas no ordenamento tributário nacional, ao lado das taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e outras contribuições, aqui o termo foi utilizado de maneira genérica, cf.: ALMEIDA, Alberto Carlos. *O dedo na ferida: menos imposto, mais consumo*. Rio de Janeiro: Record, 2010.

³³⁴ ALMEIDA, Alberto Carlos. *O dedo na ferida: menos imposto, mais consumo*. Rio de Janeiro: Record, 2010. p.41.

³³⁵ ALMEIDA, Alberto Carlos. *O dedo na ferida...* p.43.

³³⁶ ALMEIDA, Alberto Carlos. *O dedo na ferida...* p.55.

percentual desta incidência para cada operação realizada no dia-a-dia, pois, a carga tributária é ocultada sendo difícil de ser verificada por quase todos os contribuintes.

De todo modo, este não é um fenômeno exclusivamente brasileiro. Amilcare Puviane em 1930 já criticava este tipo de ocultação referindo-se ao sistema italiano. Para ele, esta ocultação, podia ser dividida em total ou parcial:

*La ocultación total tendrá lugar cuando el comprador (consumidor o productor) paga Impuestos incluidos en el precio de adquisición de determinados bienes y cuya existencia ignora por completo. La ocultación parcial tendrá lugar cuando el comprador adquiere determinados artículos, aun sabiendo que su precio ha sido aumentado por el impuesto, pero estando convencido de que la cuantía de éste es inferior a la verdadera.*³³⁷

Esta ocultação produz determinados efeitos, dentre eles, afasta o imposto da visibilidade do contribuinte, no momento em que este paga definitivamente a importância,³³⁸ resultando justamente no desconhecimento de quanto de tributo está embutido no preço do produto ou serviço. Essa situação é facilmente verificada nos impostos indiretos que além de onerarem os produtos, são efetivamente suportados pelos contribuintes de fato (consumidores),³³⁹ mas que não são perceptíveis de identificação no momento da aquisição dos bens.³⁴⁰

Amilcare Puviani salientou que no sistema italiano algumas circunstâncias específicas geraram estes resultados, não sendo apenas uma mera intenção dos expedientes fiscais. Neste sentido esclareceu o autor:

³³⁷ PUVIANI, Amilcare. *Teoría de la ilusión financiera*. Alvaro Rodriguez Bereijo [trad.]. Barcelona: Instituto de Estudios Fiscales, 1972. p.42.

³³⁸ Idem.

³³⁹ É importante ressaltar que o sistema tributário brasileiro é regressivo, vários impostos são suportados pelos contribuintes de maneira igualitária, independentemente de sua renda pessoal. Neste sentido, “a regressividade do sistema nacional deve-se sobretudo à elevada participação dos tributos indiretos (IPI, ICMS, ISS, PIS/Pasep, Cofins, etc) na receita tributária comparativamente com os impostos diretos (Imposto de Renda, IPTU, ITR, IPVA, ITIV, etc). Os impostos indiretos são regressivos porque ao comprarem um mesmo produtos os contribuintes pagam imposto igual, independentemente de sua renda pessoal” (REIS, Antonio Carlos Nogueira. *Tributação e desenvolvimento*. COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Revista direito tributário atual*, n.17, p.117-133, 2003. p.117).

³⁴⁰ “Os chamados impostos indiretos constituem a maior parte da arrecadação tributária brasileira (algo na casa dos 75%). No entanto, pouca ou nenhuma informação da incidência tributária nos produtos de consumo chega ao cidadão comum. Nos Estados Unidos, os preços são divulgados líquidos de impostos, ficando sua incidência evidente em cada aquisição, pois no momento da compra é que se acrescentam os impostos sobre vendas, de maneira destacada. Naquele país, tais impostos não chegam a 15%, variando a depender do Estado. Na Europa a incidência do imposto sobre vendas é uniforme e generalizada, variando, porém, a alíquota conforme o país. Na União Europeia chegam a um máximo de 19,6%, e vem destacados em qualquer operação comercial” (FERRAZ, Roberto. A “doce ilusão” da tributação, dos outros. COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom [coords.]. *Revista direito tributário atual*, n.23, p.509-523, 2009. p.517).

*Bien entendido que los expedientes fiscales mediante los cuales se aleja y oculta el impuesto no se pensaron y realizaron precisamente y tan sólo para conseguir aquellos resultados engañosos. Es cierto, por ejemplo, que los impuestos de fabricación y sobre la circulación vinieron determinados en gran parte por la imposibilidad o por las dificultades de gravar, mediante el impuesto, los productos en el momento del consumo. No obstante, cualquiera que fuese la idea ya la fuerza práctica predeterminante, estos hechos actuaron como las circunstancias más favorables para la ocultación del impuesto en el precio.*³⁴¹

Além de conseguir-se visualizar o quanto de tributo é cobrado em cada operação realizada pelo cidadão comum, Roberto Ferraz afirma que a transparência em matéria fiscal como exigência vai muito além “da simples situação em que a natureza de todo imposto deve ser tão simples e compreensível que, até os indivíduos menos informados submetidos a ele, o entendam facilmente e possam ver com clareza seu alcance”. É necessário que não apenas a exigência fiscal seja cristalina, é preciso que as “razões que determinaram sua criação, e ainda, a utilidade efetivamente alcançada com a arrecadação do tributo” também sejam claras.³⁴²

Numa tentativa de dar mais transparência à incidência tributária, foi editada em 08 de Dezembro de 2012 a Lei nº. 12.741 que determina que nos documentos fiscais de vendas ao consumidor de mercadorias e serviços deverá constar a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influencia na formação dos respectivos preços de venda. Esta legislação pode propiciar a formação de posicionamentos mais críticos em relação ao tema da tributação, porém, só o tempo mostrará os eventuais efeitos positivos desta norma.

O aumento da tributação por meio das contribuições é outro problema do sistema tributário nacional. Com a Constituição de 1988 houve um aumento significativo nos percentuais de recursos a serem repassados pela União aos Estados e Municípios por meio dos fundos de participações. Esta intenção de reforçar o federalismo brasileiro com a descentralização política e financeira, gerou à União determinadas perdas de recursos financeiros, fazendo com que a instituição de novas contribuições e alterações de alíquotas daquelas existentes sejam práticas constantes da União.³⁴³ “Como elas não entram na composição dos fundos repassados aos

³⁴¹ PUVIANI, Amilcare. *Teoría de la ilusión financiera..* p.44.

³⁴² FERRAZ, Roberto. A “doce ilusão” da tributação, dos outros. COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom [coords.]. *Revista direito tributário...* p.514.

³⁴³ “O recurso às contribuições sociais para sustentar o ajuste fiscal foi incentivado por três razões principais. Uma, de cunho federativo – a descentralização do poder de instituir e administrar os impostos e o aumento da parcela da arrecadação dos impostos federais transferida a estados e municípios, conforme o disposto na Constituição de 1988 não deixava outra alternativa. Outra, de natureza legal – as regras aplicadas às contribuições são muito mais frouxas do que as aplicadas aos impostos tradicionais. A

estados e municípios, toda a receita fica para o poder central e nem sempre são destinadas a cumprir os fins a que foram criadas, apesar da vinculação constituir-se em fator essencial”.³⁴⁴

Um dos efeitos negativos destas contribuições é que algumas incidem em todas as fases da produção, gerando o denominado efeito cascata,³⁴⁵ podendo-se citar, por exemplo, o Pis/Pasep (Pis-Faturamento) e a Cofins³⁴⁶ que ao incidir sobre a receita e o faturamento oneram os preços dos produtos e serviços a cada operação realizada.³⁴⁷

Fernando Rezende ressalta que as mudanças processadas na legislação do PIS/Cofins em 2003 e 2004 possuíam como propósito eliminar a cumulatividade desses tributos, porém, a solução encontrada não alcançou esse objetivo, pois, apenas, os grandes contribuintes que declaram o imposto de renda pelo regime do lucro real passaram a ser desonerados da tributação de seus insumos. “Ainda assim, nem todas as pessoas jurídicas optantes por tal regime foram alcançadas por essa modificação e nem todos os produtos ou serviços vendidos pelas mesmas foram enquadrados na tributação não cumulativa”.³⁴⁸

terceira razão é de cunho administrativo – as contribuições são tributos bem mais fáceis de administrar e de arrecadar” (REZENDE, Fernando. Conflitos federativos e reforma tributária. *Cadernos Adenauer VII*, n.3, p.71-84, set.2006. p.75).

³⁴⁴ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.165.

³⁴⁵ Também se pode entender como um desdobramento do problema apontado a cumulatividade dos tributos, onde a cada etapa, a incidência de determinados tributos onera o preço final dos produtos. “As consequências da cumulatividade, em termo de competitividade do produto nacional, são duas: onde for possível – dependendo do tipo de produto, característica do mercado ... – a oneração é transferida para o consumidor, via preço, ressaltando que nem todos os fabricantes e vendedores conseguem repassá-los integralmente. Já as empresas que não conseguem fazer nenhum repasse são naturalmente alijadas do mercado. Na concorrência, interna ou externa, com produtos elaborados em países que não têm essa anomalia tributária, a perda de competitividade igualmente resulta em alijamento do mercado, com prejuízos para o país. Esses são os efeitos mais visíveis da cumulatividade tributária, que se agravaram a partir da abertura do mercado nacional e do surgimento do fenômeno da globalização e dos blocos comerciais” (FERREIRA, Roberto Nogueira. *A reforma essencial: uma análise sob a ótica empresarial das propostas e dos bastidores da reforma tributária*. São Paulo: Geração Editorial, 2002. p.163).

³⁴⁶ A base constitucional destas contribuições são as previsões constantes no art.195, I, “b” e 239, não estando incluídos neste caso as modalidades de Pis e Cofins com incidência não cumulativa previstos nas Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003.

³⁴⁷ “Uma ampla pesquisa realizada recentemente pela confederação brasileira de associações industriais revelou que o sistema tributário é o principal vilão que prejudica o desempenho das exportações brasileiras, bem como sua capacidade de manter a fatia dos mercados internos (...) A volta dos impostos cumulativos não tem paralelo no mundo. Um estudo recente de uma firma de consultoria mostra que o Brasil destaca-se entre os poucos países que ainda aplicam esse tipo de tributo. Dos 28 países incluídos nesse estudo (dez da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, oito da Ásia e nove outros da América Latina), os impostos cumulativos são aplicados em apenas seis deles, com as seguintes alíquotas: Brasil, 3,65%; Argentina, Bolívia e Filipinas, 3%; Venezuela, 1,5% e Colômbia, 1% (...) Esse dados mostram como o sistema tributário brasileiro está distante das práticas adotadas por seus principais competidores no mercado mundial” (REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. A federação brasileira: desafios e perspectivas. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. [org.]. *Federalismo e integração econômica regional...* p.323).

³⁴⁸ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. *O dilema fiscal...* p.51.

Desta maneira, “o aumento da carga tributária e a diversidade do ônus fiscal suportado pelos contribuintes aumentaram a complexidade do sistema e trouxeram um enorme retrocesso com respeito à qualidade da tributação nacional”.³⁴⁹

A guerra fiscal é outro dos problemas relacionados ao sistema tributário brasileiro. Entre os Estados, ela é verificada tanto na disputa pelo imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) como em relação ao imposto sobre propriedade de veículos automotores. Em relação ao ICMS alguns Estados criam isenções ou reduções do tributo, visando atrair empresas e negócios,³⁵⁰ o que leva, via de consequência, a migração de empresas de um Estado para outro, “não em função de razões de natureza econômica, mas apenas e tão somente decorrentes deste tipo de vantagem que, naturalmente, provocam perdas econômicas e deseconomias para o país como um todo, ao criar situações artificiais de localização”.³⁵¹

Mesmo com resultados financeiros menores, no campo do IPVA também se verifica a guerra entre Estados, que ao apresentarem alíquotas mais baixas que outros,³⁵² fazem com que empresas que possuam “frotas rodantes importantes optem por licenciar seus veículos em estados onde essa redução seja grande”.³⁵³

É fato que, em relação ao ICMS, a Constituição Federal prevê que isenções, incentivos e benefícios fiscais somente podem ser concedidos ou revogados mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal,³⁵⁴ “não obstante, a prática

³⁴⁹ REZENDE, Fernando. Conflitos federativos e reforma tributária. *Cadernos Adenauer...* p.79.

³⁵⁰ A Lei Complementar nº. 24/75 dispõe sobre a celebração de convênio entre os Estados para a concessão de qualquer tipo de incentivo fiscal do ICMS. Esse convênios são aprovados pelo Conselho de Política Fazendária (CONFAZ), órgão de deliberação coletiva integrado pelos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal.

³⁵¹ GRANADO, Antonio; PERES, Ursula Dias. Reforma tributária: aspectos importantes acerca da federação, atribuições dos entes e o financiamento da ação pública. *Cadernos Adenauer XI*, n.1, p.45-61, mar.2010. p.55.

³⁵² “Art. 156 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal, instituir impostos sobre: (...) III – propriedade de veículos automotores (...) §6º - O imposto previsto no inciso III: I – terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização” – CF/1988.

³⁵³ GRANADO, Antonio; PERES, Ursula Dias. Reforma tributária: aspectos importantes acerca da federação, atribuições dos entes e o financiamento da ação pública. *Cadernos Adenauer XI...* p.55.

³⁵⁴ Art.155, §2º, XII, “g” – CF/1988. “O STF em 1º de junho de 2011, “pacificou seu entendimento já existente a respeito da inconstitucionalidade da instituição de um benefício fiscal estrito senso (entendido por ora como não sendo um benefício financeiro) envolvendo o ICMS por qualquer Estado da Federação e pelo Distrito Federal de forma unilateral, portanto, em desconformidade com a já aludida sistemática Confaz” (FIORENTINO, Marcelo Fróes Del. As principais guerras fiscais no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro: identificação, análise e apresentação de soluções de conformidade (fundamentalmente) com os decisórios provenientes do Egrégio Supremo Tribunal Federal. *Revista dialética de direito tributário*, n.202, p.103-121, jul./2012. p.104-105). Ives Gandra da Silva Martins apresenta uma diferenciação entre incentivo fiscal e financeiro: “no incentivo fiscal, a ocorrência do estímulo é anterior ao pagamento do tributo, que deixa de ser feito. Se for a isenção, nasce a obrigação tributária, que não se concretiza em crédito tributário, por força do estímulo (art.175 do CTN). Já no incentivo financeiro nasce a obrigação tributária, nasce o crédito tributário, extingue-se o crédito tributário pelo pagamento e os recursos ingressam nos cofres estatais, nos termos da legislação e do orçamento, podendo o Estado fazer o que bem entender – pois os recursos lhe pertencem – inclusive financiar empresas contribuintes

vem demonstrando que esse mecanismo de salvaguarda das economias estaduais não tem sido suficiente para evitar a “guerra fiscal”, tais são os artifícios (incentivos indiretos, através de financiamentos, subsídios financeiros, etc) empregados pelos Estados para atrair investimentos”.³⁵⁵

Para Napoleão Luiz Costa da Silva a guerra fiscal tende a reduzir a competitividade dos produtos nacionais e o crescimento por dois fatores: 1) induz a decisões de localização de um empreendimento que elevam o custo do bem produzido, pois, se a empresa não tivesse o incentivo tenderia a localizar-se onde fosse mais eficiente (por exemplo, próximo dos centros consumidores ou dos produtores de insumos que utiliza). Com os incentivos, as empresas, em alguns casos, decidem se estabelecer em localizações subótimas, gerando em consequência, a elevação dos custos de produção, transportes, comercialização, encarecendo o bem produzido e reduzindo a competitividade; 2) a competição tributária entre os Estados tende a reduzir os níveis de investimentos, realizados por cada um, pois com a guerra fiscal os níveis globais de arrecadação diminuem, e por consequência, diminui o montante disponível para investimento.³⁵⁶

A complexidade do sistema tributário é outro problema que deve ser considerado numa eventual reforma tributária. Além da quantidade de impostos previstos no Texto Constitucional,³⁵⁷ percebe-se a complexidade, ao verificar-se a incidência dos tributos indiretos, nas operações realizadas pelas empresas. Na esfera de competência da União são três: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Cofins, Pis-Faturamento; na esfera estadual um: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); na municipal o Imposto sobre serviços (ISS).

do ICMS. Como se percebe, são dois tipos absolutamente distintos de estímulos, um, de natureza tributária – aquele que cuidou a letra “g” do inciso XII do artigo 155 da CF – e, outro, de natureza financeira, subordinado às regras dos artigos 165 a 169 da lei maior. À evidência, tal tipo de incentivo não está sujeito às deliberações do Confaz, apenas competente para discutir incentivos fiscais” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado da CAT nº. 36/04 de São Paulo – distinção entre incentivos financeiros e fiscais. *Revista dialética de direito tributário*, n.112, p.134-144, jan.2002. p.141).

³⁵⁵ REIS, Antonio Carlos Nogueira. Tributação e desenvolvimento. COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Revista direito tributário...* p.127.

³⁵⁶ SILVA, Napoleão Luiz Costa da. Reforma tributária e crescimento econômico. *Boletim conjuntura*, n.69, p.85-95, jun.2005. p.88.

³⁵⁷ Para União são sete: imposto sobre importação; imposto sobre exportação; imposto de renda; imposto sobre produtos industrializados; impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro; imposto sobre propriedade territorial rural e imposto sobre grandes fortunas (ainda não regulamentado); Para os Estados são três: imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos; imposto sobre operação de circulação de mercadorias e serviços; imposto sobre propriedade de veículos automotores. Para os Municípios são três: imposto sobre propriedade predial e territorial urbana; imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis; imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Somente em relação ao ICMS são 27 legislações diferentes no território nacional,³⁵⁸ que poderão apresentar uma enorme variedade de alíquotas, critérios de apuração e obrigações tributárias acessórias específicas.³⁵⁹

O Banco Mundial divulgou um estudo realizado com a Price Waterhouse Cooper, onde foi definida uma empresa como modelo e considerando o mesmo faturamento, salários, lucro e capital, foram estimados os impostos que esta empresa pagaria em todos os países do mundo. Foram medidas as obrigações acessórias (dentre elas, mediram-se o tempo gasto para apurar e pagar os impostos), e o montante de impostos em proporção ao lucro. Na edição de 2008, em relação a um conjunto de 177 países, o Brasil assumiu o: 137º lugar no índice global de facilidade para pagar impostos; 158º lugar, quando apurada a razão entre o total de impostos e o lucro das empresas; e 177º lugar, quando computado o tempo gasto pela empresa para apurar e pagar impostos.

O Brasil chamou a atenção especial no estudo para o último critério: a empresa modelo gastaria 2.600 horas por ano para apurar e pagar seus tributos, das quais 1.374 horas relativas aos tributos sobre consumo (basicamente, o ICMS estadual), 736 horas como os tributos sobre lucro e renda e 491 horas com tributos sobre salários. Isso coloca o País em último lugar entre os 177 países pesquisados em 2008. A diferença para outros países é tão gritante que se tal carga horária fosse cortada pela metade, o Brasil só melhoraria duas posições no *ranking* mundial.³⁶⁰

O modelo brasileiro implica altos custos burocráticos para as empresas apurarem e pagarem seus impostos,³⁶¹ “além de um enorme contencioso com os fiscos. Não é por acaso que um estudo do Banco Mundial aponta o Brasil como recordista mundial em tempo despendido pelas empresas para cumprimento das

³⁵⁸ “Tenho um levantamento, que fiz para uso particular e fins acadêmicos, de 1966 até 1980. Todos os anos, há uma montanha de novas leis. Por exemplo, em 1980: decretos-leis, convenções, decretos e não sei o quê, e isto é mais ou menos uma regra constante. O excesso de legislação só pode levar à confusão. O mesmo acontece no âmbito estadual, com o ICMS. É terrível. Estes convênios, de secretários que têm o mau hábito de reunir-se a cada mês, realmente constituem elemento de confusão que não resulta do sistema tributário, mas do péssimo uso que se faz dele. Posso ter só quatro impostos e deixar a vida do contribuinte perfeitamente infernizada do mesmo jeito” (COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil: da República à Constituição de 1988. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas...* p.135).

³⁵⁹ Ainda que todas as legislações estaduais devam estar em conformidade com as disposições gerais previstas na Lei Complementar nº. 87/96.

³⁶⁰ DORNELLES, Francisco. *Proposta de sistema tributário*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010. Disponível em: <http://www.dornelles.com.br/inicio/media/arquivos/Livro_Eletronico_Proposta_de_sistema_tributario.pdf> acesso em 03 de fev. de 2.013.

³⁶¹ “Os custos de administração e de cumprimento das obrigações tributárias das firmas são altos, o que encarece a produção e reduz a competitividade, ao mesmo tempo em que amplia o espaço para a evasão” (SILVA, Napoleão Luiz Costa da. Reforma tributária e crescimento econômico. *Boletim conjuntura...* p.88).

obrigações tributárias”.³⁶² Alfredo Augusto Becker referindo-se as leis sobre o imposto de renda consegue sintetizar a complexidade do sistema nacional, da seguinte forma:

As leis do IR são alteradas – contínua e mensalmente – por outras leis, decretos leis, portarias ministeriais, pareceres normativos e outros atos de órgãos governamentais. A proliferação dessas alterações é tão rápida e contínua que o Governo não se dá mais ao trabalho de consolidar tudo em um novo Regulamento do Imposto de Renda, cuja sigla, hoje é, uma ironia: RIR.³⁶³

Outro grave problema do sistema tributário é o financiamento da seguridade social, com contribuições que oneram a folha de salários dos empregadores. A Constituição Federal prevê que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, incidindo a denominada contribuição previdenciária patronal, que é calculada sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados aos empregados.³⁶⁴ Além desta tributação direcionada à previdência social, outras contribuições são cobradas, para o financiamento de programas como o Sistema “S” e a educação básica (financiada pela contribuição para o salário educação).³⁶⁵

Antonio Carlos Nogueira Reis argumenta que numa conjuntura em que a preocupação dos governantes é combater o desemprego, não parece lógico manter-se essa forma de incidência tributária onerando, as empresas que mantenham o maior número de empregados.³⁶⁶ A tributação elevada da folha de salários traz uma série de impactos negativos para a economia brasileira, pois, piora as condições de competitividade das empresas nacionais e estimula à informalidade.³⁶⁷

Visando reduzir os gastos com a folha de pagamento, foi editada em 14 de Dezembro de 2011 a Lei nº. 12.546 que alterou a incidência das contribuições

³⁶² BRASIL. Ministério da Fazenda. *Reforma tributária*. Brasília: 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf>> acesso em 27 de out. de 2012.

³⁶³ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2.ed. São Paulo: Lejus, 1999. p.17.

³⁶⁴ Art.195, inciso I, “a” – CF/1988.

³⁶⁵ O sistema “S” é formado por entidades de direito privado, tais como: Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR); Serviço Nacional do Comércio (SENAC); Serviço Social do Comércio (SESC); Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI); Serviço Social da Indústria (SESI); Serviço Social de Transporte (SEST); Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT); Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE); Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP).

³⁶⁶ REIS, Antonio Carlos Nogueira. Tributação e desenvolvimento. COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Revista direito tributário...* p.125.

³⁶⁷ “Enquanto os salários dos brasileiros eram muito baixos e a economia relativamente fechada, esses tributos sobre a folha não pesavam muito. Contudo, com o expressivo aumento do salário mínimo e dos salários da economia brasileira em geral, cumulado com a apreciação do real e a concorrência direta dos países praticamente sem rede social de proteção (Índia e China, especialmente), a tributação sobre folha de pagamento tem se tornado fator de perda de competitividade, além de empecilho à contratação formal de mão-de-obra” (SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. *Anotações sobre reforma tributária*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2011. Disponível em http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/6285/anotacoes_reforma_soares.pdf?sequence=1 acesso em 03 de fev. de 2013.

previdenciárias para determinadas empresas que pertençam ao grupo de tecnologia da informação, setor hoteleiro, transporte rodoviário coletivo de passageiros, manutenção e reparação de aeronaves, transporte aéreo de carga, etc.³⁶⁸ Para as empresas que pertençam aos referidos grupos previstos na norma, a contribuição patronal incidente de 20% (vinte por cento) sobre a folha de salários, será substituída pela contribuição que terá alíquota de 1% (um por cento) a 2,5% (dois por cento) e incidirá sobre o valor da receita bruta de acordo com a atividade desenvolvida.³⁶⁹

Percebe-se que em relação a alguns problemas mencionados, são editadas eventuais medidas visando amenizar os impactos tributários, ocorre que muitas destas medidas são paliativas e temporárias, não sendo realizadas de maneira estruturada, pensando na modernização do sistema tributário.

Fernando Rezende afirma que somente a realização de uma reforma fiscal abrangente, “que seja capaz de promover amplas mudanças nos mecanismos de financiamento das políticas públicas, poderá tornar compatível o avanço simultâneo das reformas estruturais indispensáveis ao desenvolvimento brasileiro”.³⁷⁰

É certo que não se podem retirar os créditos relacionados àquelas medidas que reduzem as alíquotas, reduzindo por consequência o impacto da carga tributária,³⁷¹ como a que alterou a incidência das contribuições previdenciárias para determinados segmentos empresariais, ou aquelas que reduziram de maneira constante as alíquotas do imposto sobre produtos industrializados (IPI) sobre automóveis, ocorridas no ano de 2012. Porém, é necessário mais do que isso, por todos os problemas apresentados, nota-se que o sistema tributário nacional precisa ser repensado buscando soluções definitivas que possam corrigir e transformar estas distorções no sistema.

³⁶⁸ O pacote de incentivos foi denominado Brasil Maior.

³⁶⁹ A Lei nº. 12.715/2012 também altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salário das empresas que se destinam à construção ou reforma de estabelecimento de educação infantil.

³⁷⁰ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. *O dilema fiscal...* p.29.

³⁷¹ Em 20 de Fevereiro de 2013 foi aprovada pela Câmara dos Deputados a medida provisória n.582/2012, que ampliou a desoneração da folha de pagamentos para diversos setores da economia. Esses setores serão beneficiados com a tributação da receita bruta em substituição às contribuições sociais para a Previdência. Dentre os novos setores foram incluídos: as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, de transporte ferroviário e metroviário de passageiros, de prestação de serviços de infraestrutura aeroportuária, de engenharia e de arquitetura, as que prestam serviços de manutenção de veículos e equipamentos militares e aeroespaciais e as de serviços hospitalares (2%); e, as transportadoras rodoviárias de cargas, de táxi aéreo, empresas jornalísticas e de radiodifusão (exceto cooperativas) e as que recuperam resíduos sólidos para reciclagem (1%).

3.2 O EFEITO DA REFORMA COMO PROJETO DE DESENVOLVIMENTO

As Constituições Econômicas do início do século XX positivam tarefas e políticas a serem realizadas no domínio econômico e social, visando atingir determinados objetivos. Gilberto Bercovici afirma que a Constituição Econômica surge quando a “estrutura econômica se revela problemática, quando cai a crença na harmonia preestabelecida do mercado. Ela quer uma nova ordem econômica; quer alterar a ordem econômica existente, rejeitando o mito da autorregulação do mercado”.³⁷²

Para Gilberto Bercovici a característica essencial da Constituição Econômica de 1988 é a previsão de uma ordem econômica programática, estabelecendo uma Constituição Econômica diretiva, no bojo de uma Constituição Dirigente. Salienta ainda, que para a Teoria da Constituição Dirigente, a Constituição não apenas garante o que já existe, mas também garante um programa para o futuro, sendo considerada um programa de ação para a alteração da sociedade.³⁷³

Portanto, ao verificar-se a fixação dos objetivos da República Federativa do Brasil no artigo 3º da Constituição Federal de 1988³⁷⁴ percebe-se a característica de uma Constituição Dirigente,³⁷⁵ sendo objetivo do Estado o atingimento das metas estabelecidas nos quatro incisos estipulados no Texto Constitucional.

O grande problema destacado por Gilberto Bercovici é que a norma programática passou a ser entendida como norma sem valor concreto, contrariando as intenções de seus divulgadores. “Toda norma incômoda, passou a ser classificada como “programática”, bloqueando, na prática, a efetividade da Constituição e, especialmente, da Constituição Econômica e dos direitos sociais”.³⁷⁶ Obviamente que este entendimento dificulta a busca para as realizações concretas das disposições constantes na Carta.

Marco Aurélio Greco afirma que a Constituição não é apenas um instrumento de garantia de direitos e valores, “ela é mais do que isto”. O ordenamento

³⁷² BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento...* p.33.

³⁷³ BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento...* p.34 e 35.

³⁷⁴ “Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I) construir uma sociedade livre, justa e solidária; II) garantir o desenvolvimento nacional; III) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

³⁷⁵ “(...) o texto do Brasil torna-se o exemplo mais significativo de uma real e exata “Constituição de políticas públicas”, fundada sobre três princípios: liberdade política, justiça social, eficiência econômica” (CARDUCCI, Michele. *Relação entre desenvolvimento econômico, desenvolvimento constitucional e originalidade do Brasil. A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, n.49, p.15-26, jul./set. 2012. p.20) [destaques no original].

³⁷⁶ BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento...* p.40 [destaques no original].

positivo é instrumento para obtenção de resultados que transcendem suas previsões. Diante destas premissas, “os dispositivos constitucionais não são mera expressão de propósitos ou de boa-vontade, estão lá para gerar efeitos. Não há preceitos constitucionais meramente para tornar bela a obra feita pelos Constituintes”.³⁷⁷

Sob esta perspectiva, os incisos definidos no artigo 3º da Constituição ultrapassam meros enunciados normativos,³⁷⁸ devem ser entendidos, como objetivos a serem alcançados pela atuação conjunta dos poderes que constituem o Estado,³⁷⁹ sendo defensável argumentar que a reforma tributária é um dos instrumentos que poderão corroborar com o atingimento das metas previstas no Texto Constitucional e especialmente, para o desenvolvimento nacional.³⁸⁰

Gilberto Bercovici indica que o desenvolvimento³⁸¹ é condição necessária para realização do bem-estar social, e o Estado, por meio do planejamento, é o principal promotor do desenvolvimento.³⁸²

O Estado deve atuar de forma muito ampla e intensa, coordenando decisões pelo planejamento, para modificar as estruturas socioeconômicas, assim como para promover a distribuição e a descentralização da renda, integrando a população social e politicamente.

O planejamento coordena, racionaliza e dá uma unidade de fins à atuação do Estado, diferenciando-se de uma intervenção conjuntural ou casuística.³⁸³

³⁷⁷ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de [coords.]. *Solidariedade social e tributação...* p.184-185.

³⁷⁸ “O art.3º da Constituição de 1988, ao fixar o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades regionais como fins a serem alcançados, fundamentaria a reivindicação do direito à realização e políticas públicas para a concretização do programa constitucional. O que haveria em comum em todas as políticas públicas é o processo político de escolha de prioridades para o governo, tanto em termos de finalidades quanto de procedimentos” (RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e consequências*. São Paulo: Renovar, 2007. p.265).

³⁷⁹ “A reestruturação deste Estado, para que possa superar o desenvolvimento, passa por um projeto que, ao nosso entender, tem seus fundamentos previstos na Constituição de 1988. Ela é, assim, o pressuposto essencial para a retomada da discussão de um projeto nacional de desenvolvimento”. (BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento...* p.43).

³⁸⁰ “Até porque, como se afirma nesta obra, o desenvolvimento é um processo complexo, dependente de fatores exógenos e endógenos, muitos deles, não controláveis pela sociedade regional e, muitas vezes, pelo próprio Estado Nacional” (DALLABRIDA, Valdir Roque. *Desenvolvimento regional: por que algumas regiões se desenvolvem e outra não?* Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2010. p.165).

³⁸¹ “O desenvolvimento tornou-se assunto de extrema importância para diversos países após a Segunda Guerra Mundial, embora já fosse um conceito estudado por economistas antes mesmo do seu término (...) Apesar do contínuo interesse no seu revolvimento, pode-se afirmar que ele não conta com um conceito estanque, que reúna as condições necessárias e suficientes para sua adequada e perene estipulação” (FERREIRA, Daniel; GIUSTI, Anna Flávia Camilli Oliveira. A licitação pública como instrumento de concretização do direito fundamental do desenvolvimento nacional sustentável. *A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, n.48, p.177-193, abr./jun. 2012. p.178).

³⁸² “É muito provável que a técnica de planejamento, enquanto instrumento de política econômica estatal, tenha começado a ser incorporada pelo poder público, no Brasil, durante a Segunda Guerra Mundial. Ao menos, foi nessa época que a planificação passou a fazer parte do pensamento e da prática dos governantes, como técnica “mais racional” de organização das informações, análise de problemas, tomada de decisões e controle da execução de políticas econômico-financeiras” (IANNI, Octavio. *Estado e planejamento econômico no Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1996. p.54).

José Eli da Veiga lembra que é comum dizer-se que uma geração inteira nunca viu o Brasil se desenvolver, pois, lá se vão mais de 25 anos desde que a renda nacional por habitante parou de progredir.³⁸⁴ Porém, segundo o autor, esta visão se apoia “em ingenuidade sobre a relação que o desenvolvimento mantém com o crescimento”.³⁸⁵

Para ele, o ano de 1980 foi um ponto de mutação no aumento da renda nacional por habitante, houve um aumento de 212% (duzentos e doze por cento) nos vinte e cinco anos que antecederam esta data, contra, 8,9% (oito vírgula nove por cento) de crescimento nos vinte cinco anos posteriores. Afirma, contudo, que “é errado daí deduzir de forma simplória que não houve desenvolvimento. Tudo depende de como os frutos desse raquítico crescimento econômico tenham sido utilizados pela sociedade, fenômeno que nada tem de linear como supõe a conjectura”.³⁸⁶

Para José Eli da Veiga não foi por acaso que o indicador de desenvolvimento lançado em 1990 pelo Programa das Nações Unidas (Pnud), optou por uma combinação da renda, com a expectativa de vida e o grau de acesso à educação, criando o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), que considera estas três dimensões como hábeis para a obtenção de todos os demais aspectos de qualidade de vida inerentes ao ideal desenvolvimentista. Para ele “a melhor maneira de se perceber que não é linear a relação entre crescimento econômico e desenvolvimento é dar um mínimo de atenção às suas discrepâncias”.³⁸⁷

Comparando dados do Brasil com os do México, José Eli da Veiga apresenta que a taxa anual de aumento do PIB *per capita* do México foi de 0,9% (zero vírgula nove por cento) contra 0,8% (zero vírgula oito por cento) do Brasil. Argumenta, que se as outras duas dimensões básicas do desenvolvimento fossem linearmente determinadas pelo crescimento econômico, a evolução do IDH mexicano deveria ter sido significativamente superior ao do Brasil. Não foi isso que aconteceu. O México estava, por razões históricas, bem melhor que o Brasil no ano de 1980, ponto de partida da comparação. Naquele momento, o IDH mexicano possuía uma vantagem em relação ao do Brasil de 53 pontos, pois atingira o índice de 0,735 contra 0,682. Em

³⁸³ BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento...* p.69-70.

³⁸⁴ Ao comparar a história econômica brasileira com a norte-americana, Celso Furtado apresenta que a diferença fundamental está no fato de que os Estados Unidos mantiveram um ritmo de crescimento que vinha do último quartel do século anterior. Já o Brasil iniciou uma etapa de crescimento após três quartos de século de estagnação e provavelmente de retrocesso em sua renda *per capita*. O atraso em relação aos demais países teria sua causa no retrocesso ocorrido nos três quartos de século anteriores, e não no ritmo de desenvolvimento dos últimos cem anos (FURTADO, Celso. *Formação econômica do Brasil*. 32.ed. São Paulo: Nacional, 2003. p.169).

³⁸⁵ VEIGA, José Eli. *A emergência socioambiental*. São Paulo: Editora Senac, 2007. p.19.

³⁸⁶ Idem.

1985 essa diferença aumentou atingindo 57 pontos. Posteriormente, houve uma queda brusca nesta diferença, em 2003 a distância estava em apenas 22 pontos: 0,814 do México contra 0,792 do Brasil. Considerando os dados, no período de 1985-2003 “foi superior no Brasil a tradução em desenvolvimento de um crescimento econômico que, nos dois países, caminhou a passos de tartaruga”.³⁸⁸

José Eli Veiga conclui que não seria viável pensar que um forte crescimento econômico não seja fundamental,³⁸⁹ “não é isso que se está afirmando, e sim que é imprópria a relação que se costuma fazer entre lentidão de crescimento e ausência de desenvolvimento”.³⁹⁰

Ao tratar sobre desenvolvimento, Fábio Nusdeo afirma que ele não pode ser restringido ao campo puramente econômico, devendo abarcar necessariamente o institucional, o cultural, o político e todos os demais.³⁹¹ Para ele, visando à implantação do desenvolvimento é necessária a elaboração de uma política econômica decidida e consistente. “Essa política econômica desdobra-se por um conjunto complexo e extenso de medidas, e se estende por largo período de tempo, abarcando mais de uma geração”.³⁹²

Calixto Salomão Filho afirma que o desenvolvimento, antes de ser um valor de crescimento, ou um grupo de instituições que possibilitem determinados resultados, é um processo de autoconhecimento da sociedade. “Nesse processo a sociedade passa a descobrir seus próprios valores aplicados ao campo econômico”.

³⁸⁷ VEIGA, José Eli. *A emergência socioambiental...* p.21.

³⁸⁸ VEIGA, José Eli. *A emergência socioambiental...* p.22.

³⁸⁹ “ (...) o crescimento, em si, não traz automaticamente, o desenvolvimento, ou, por sinal, a felicidade (...) Uma situação muito mais comum, entretanto, é a do *crescimento pela desigualdade, com efeitos sociais perversos*: a acumulação de riqueza nas mãos de uma minoria, com a simultânea produção de pobreza maciça e deterioração das condições de vida. Nos caos extremos, estamos na presença de *crescimento com des-desenvolvimento* (...) O crescimento econômico, se repensado de forma adequada, de modo a minimizar os impactos ambientais negativos, e colocada a serviço de objetivos socialmente desejáveis, continua sendo uma condição necessária para o desenvolvimento” (SACHS, Ignacy. Repensando o crescimento econômico e o progresso social: o âmbito da política. In. ARBIX, Glauco; ZILBOVICIUS, Mauro; ABROMOVAY, Ricardo [orgs.]. *Razões e ficções do desenvolvimento*. São Paulo: Editora Unesp, 2001. p.157-158).

³⁹⁰ VEIGA, José Eli. *A emergência socioambiental...* p.22.

³⁹¹ “É plenamente possível, numa melhor compreensão, assentar que o direito ao desenvolvimento não está vinculado apenas ao crescimento econômico duma comunidade, antes pressupondo a liberdade de seus membros sob o prisma político, bem assim a melhoria das condições econômicas, sociais e culturais destes” (NOBRE JR, Edilson Pereira. A jurisdição constitucional e os direitos fundamentais: uma análise em torno do direito ao desenvolvimento. *A&C Revista de Direito Administrativo...* p.68). “Em suma, o desenvolvimento exprime um *plus* sobre o crescimento econômico, expressivo de uma concomitante mais valia qualitativa, de índole ambiental e social, pelo menos” (FERREIRA, Daniel; GIUSTI, Anna Flávia Camilli Oliveira. A licitação pública como instrumento de concretização do direito fundamental do desenvolvimento nacional sustentável. *A&C Revista de Direito Administrativo...* p.179).

³⁹² NUSDEO, Fábio. Desenvolvimento econômico – um retrospecto e algumas perspectivas. In. SALOMÃO FILHO, Calixto [coord.]. *Regulação e desenvolvimento*. São Paulo: Malheiros, 2002. p.23.

Neste sentido, as sociedades desenvolvidas são aquelas que conhecem suas próprias referências.³⁹³

Neste contexto, é importante, portanto, reforçar a ideia de que há uma diferenciação entre os conceitos de desenvolvimento e crescimento.³⁹⁴ Fábio Nusdeo indica que no desenvolvimento, o crescimento do Produto Interno Bruto (PIB)³⁹⁵ se faz com profundas alterações em toda a estrutura do país envolvido, pois traz consigo uma séria de modificações de ordem não apenas econômica, mas também, cultural, psicológica e social.³⁹⁶ O crescimento está relacionado a “um crescimento da disponibilidade de bens e serviços, sem que essa maior disponibilidade implique uma mudança estrutural e qualitativa da economia em questão”.³⁹⁷

Como assevera Fábio Nusdeo “falar no desenvolvimento como objetivo para a política econômica implica, em primeiro lugar, indagar dos meios e instrumentos utilizáveis para a sua consecução”, verificando-se, como consequência, em que extensão estes meios podem ser empregados sem corromper os demais objetivos.³⁹⁸ Nesta mesma linha de raciocínio João Carlos Ferraz aponta que o desenvolvimento deve ser entendido como um processo sustentado de crescimento, “maior geração de valores econômicos, *mudança estrutural* – transformação do que é, e como bens e serviços são produzidos, e *distribuição de riquezas* – entre estratos sociais e regiões”.³⁹⁹ Já Celso Furtado fez referência que numa economia subdesenvolvida⁴⁰⁰ o processo de formulação de uma política de desenvolvimento é

³⁹³ SALOMÃO FILHO, Calixto. Regulação e desenvolvimento. In. SALOMÃO FILHO, Calixto [coord.]. *Regulação e desenvolvimento*. São Paulo: Malheiros, 2002. p.32.

³⁹⁴ “O crescimento sem desenvolvimento, como já foi dito, é aquele que ocorre com a modernização, sem qualquer transformação nas estruturas econômicas e sociais. Assim, o conceito de desenvolvimento compreende a ideia de crescimento, superando-a (...) O grande desafio da superação do subdesenvolvimento é a transformação das estruturas socioeconômica e institucionais para satisfazer as necessidades da sociedade nacional” (BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento...* p.53-54).

³⁹⁵ “Produto Interno Bruto – PIB, um agregado estatístico cuja função é quantificar a totalidade ou o conjunto de todos os bens e serviços disponibilizados aos habitantes de um país ou região em um certo período de tempo, normalmente um ano” (NUSDEO, Fábio. *Desenvolvimento econômico – um retrospecto e algumas perspectivas*. In. SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação e desenvolvimento...* p.14).

³⁹⁶ “No “crescimento”, tem-se o “equilíbrio” das relações entre os componentes do todo, podendo haver o seu aumento quantitativo ou qualitativo, porém, mantidas as proporções dessas relações. No “desenvolvimento”, rompe-se tal “equilíbrio”, modificam-se as proporções no sentido positivo, pois que, se de sentido negativo, teríamos o retrocesso, a recessão, embora também como forma de “desequilíbrio”, sem que se volte ao “status quo ante” (SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras linhas de direito...* p.316) [destaques no original].

³⁹⁷ NUSDEO, Fábio. *Desenvolvimento econômico – um retrospecto e algumas perspectivas*. In. SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação e desenvolvimento...* p.17-18.

³⁹⁸ NUSDEO, Fábio. *Desenvolvimento econômico – um retrospecto e algumas perspectivas*. In. SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação e desenvolvimento...* p.19.

³⁹⁹ FERRAZ, João Carlos; CROCCO, Marco; ELIAS, Luiz Antonio. A necessidade de resgatar a discussão sobre desenvolvimento econômico. In. FERRAZ, João Carlos; CROCCO, Marco; ELIAS, Luiz Antonio [org.]. *Liberalização econômica e desenvolvimento*. São Paulo: Futura, 2003. p.13.

⁴⁰⁰ Designa-se por subdesenvolvido o estado da sociedade cujas economias não atingiram o estágio

distinto, requerendo um conhecimento da dinâmica que escapa a análise econômica convencional, ou seja, não há instrumentos teóricos que possam diagnosticar com critério científico os problemas estruturais que estão presentes na economia brasileira. “Necessitamos de um esforço de muito maior amplitude, se pretendemos dar à nossa política econômica uma eficácia comparável à já alcançada pelos países de mais alto grau de desenvolvimento”.⁴⁰¹

Para alcançar o desenvolvimento são necessárias ações intencionais de políticas econômicas e sociais,⁴⁰² estando claro que apenas a estabilidade e a liberação não são capazes de garantir, espontaneamente, o desenvolvimento almejado e pretendido pelo País.⁴⁰³ Pode-se afirmar que se o Estado utilizar-se de uma política fiscal buscando modificar os aspectos estruturais e conjunturais da sociedade por meios financeiros, estará atendendo os ditames estabelecidos no Art.3º da Carta Magna,⁴⁰⁴ justificando-se assim, a importância de uma reforma tributária que terá um efeito significativo no projeto de desenvolvimento.

Corroborando com este contexto é interessante visualizar que algumas medidas tributárias adotadas pelo Governo Federal do Brasil no ano de 2012 tiveram uma repercussão interessante no sentido de se constatar algumas possibilidades existentes de redução de carga tributária que poderão ser utilizadas numa eventual motivação de projetos de reforma tributária, visando atingir os preceitos estabelecidos na Constituição de 1988.

Ao se verificar a arrecadação das receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nota-se que no ano de 2012 a cifra arrecadada atingiu a importância de R\$ 1.029.260 milhões (um trilhão, vinte e nove bilhões, duzentos e

de crescimento auto-sustentado ou, dito de outra forma, que não realizaram ainda sua “decolagem” ou evolução industrial, dada a dificuldade de aferir com exatidão tal passagem a economias desenvolvidas, caracteriza-se habitualmente o fenômeno do subdesenvolvimento por uma série de indicadores econômicos e sociais, dentre eles, o mais corrente é o rendimento nacional *per capita*” (RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento...* p.21).

⁴⁰¹ FURTADO, Celso. *A pré-revolução brasileira*. Rio de Janeiro: Editora Fundo de Cultura, 1962. p.38-39.

⁴⁰² “A análise dos processos econômico-sociais não tem outro objetivo senão produzir um guia para ação. Em verdade, essa mesma análise aponta para a necessidade de ação. A consciência de que somos responsáveis pelo muito do errado e do anti-social que aí está, cria um estado de intranquilidade que somente pode ser superado pela ação” (FURTADO, Celso. *A pré-revolução brasileira..* p.17).

⁴⁰³ FERRAZ, João Carlos; CROCCO, Marco; ELIAS, Luiz Antonio. A necessidade de resgatar a discussão sobre desenvolvimento econômico. In. FERRAZ, João Carlos; CROCCO, Marco; ELIAS, Luiz Antonio [org.]. *Liberalização econômica e desenvolvimento...* p.13.

⁴⁰⁴ “Os princípios constitucionais fundamentais, como os do art. 3º, possuem caráter obrigatório, com vinculação imperativa para todos os poderes públicos, ou seja, conformam a legislação, a prática judicial e a atuação dos órgãos estatais, que devem agir no sentido de concretizá-los. São marcos do desenvolvimento do ordenamento, apontando objetivos e proibindo o retrocesso, funcionando como parâmetro essencial para a interpretação e concretização da Constituição” (BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento...* p.105).

sessenta milhões de reais).⁴⁰⁵ Houve um aumento da arrecadação na ordem 5,66% (cinco vírgula sessenta e seis por cento) em relação ao ano de 2011. Um dos dados que chama a atenção, diz respeito às receitas previdenciárias, que tiveram um aumento 6,47% (seis vírgula quarenta e sete por cento). Constata-se que por mais que tenha havido uma redução da carga tributária em relação à contribuição previdenciária,⁴⁰⁶ ainda assim houve um aumento de arrecadação, demonstrando que determinadas medidas de diminuição de alíquotas não geram impactos negativos no contexto geral da arrecadação, pois a desoneração da carga tributária sobre a folha de salários, faz com que novos trabalhadores sejam contratados, reduzindo-se o percentual de desemprego, fazendo com que haja um aumento no consumo, aquecendo via de consequência a economia.

Em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre automóveis, as medidas de redução adotadas em 2012 contribuíram para queda na arrecadação em 43,72% (quarenta e três vírgula setenta e dois por cento), mas ao mesmo tempo, causaram um impacto positivo na comercialização de automóveis, que, segundo dados da Federação Nacional de Distribuição de Veículo Automotores (Fenabreve), teve um aumento de 6,11% (seis, vírgula onze por cento) em relação ao ano de 2011, totalizando 3.634.421 (três milhões, seiscentos e trinta e quatro mil, quatrocentas e vinte uma) unidades vendidas, aquecendo, portanto, economicamente o setor industrial automotivo.⁴⁰⁷

Já em relação ao Imposto de Renda, os dados disponibilizados pela Receita Federal do Brasil demonstram alguns dos problemas do sistema tributário nacional. Comparativamente ao ano de 2011 o Imposto de Renda Pessoa Física teve um aumento de 5,11% (cinco vírgula onze por cento); o Imposto de Renda Pessoa Física sobre Rendimentos do Trabalho teve um aumento de 3,51% (três vírgula cinquenta e um por cento); o Imposto de Renda de Pessoas Jurídica teve uma queda de 0,76% (zero vírgula setenta e seis por cento); o Imposto de Renda sobre Rendimento de Capital – teve uma queda de 8,51% (oito vírgula cinquenta e um por cento) e o Imposto de Renda sobre Rendimentos de Residentes do Exterior teve um aumento de 4,10% (quatro vírgula dez por cento). Percebe-se que os aumentos verificados na arrecadação do Imposto de Renda estão ligados às pessoas físicas, o

⁴⁰⁵ BRASIL. *Análise da arrecadação das receitas federais*: dezembro de 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2012/Analismensaldez12.pdf>> acesso em 03 de fev. 2013.

⁴⁰⁶ Lei n.º 12.546/2011.

⁴⁰⁷ FENABREVE. *Medidas de incentivo resultaram crescimento de 6,11% nos emplacamentos de automóveis comerciais leves em 2012*. Disponível em: <http://www.fenabreve.org.br/principal/home/?sistema=conteudos|conteudo&id_conteudo=6785#conteudo>

que demonstra uma oneração significativa sobre os rendimentos do trabalho, diminuindo-se com isso o poder de compra e de investimento do trabalhador.

A Cofins e o Pis/Pasep também tiveram um aumento no percentual arrecadado na ordem de 4,66% (quatro vírgula sessenta e seis por cento) e 4,76% (quatro vírgula setenta e seis por cento) respectivamente. A justificativa apresentada para esse crescimento está adstrita ao aumento do volume de vendas de 8% (oito por cento) (comparando-se dezembro de 2011 a dezembro 2012 em relação à dezembro de 2010 a novembro de 2011) e ao acréscimo de 6,43% (seis vírgula quarenta e três por cento) na arrecadação do Pis/Cofins Importação. Essas contribuições são cumulativas e esse aumento na arrecadação demonstra desajuste no sistema brasileiro, que onera diretamente o preço dos produtos e serviços colocados a disposição dos consumidores.⁴⁰⁸

A Secretaria de Assuntos Fiscais do Banco Nacional de Desenvolvimento divulgou um trabalho intitulado – Custo Brasil: mensurando a cumulatividade das contribuições – no qual se afirma que o Brasil é um dos poucos países do mundo que ainda cobram tributos incidentes sobre o faturamento. Utilizando-se de dados de uma pesquisa realizada pela Arthur Andersen, apresenta-se que: apenas 06 (seis) países cobram algum tipo de tributo sobre o faturamento: Brasil - 3,65%; Argentina (Buenos Aires), Bolívia e Filipinas – 3%; Venezuela – 1,5%; e, Colômbia – 1%. Nenhum dos países componentes da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) – EUA, Canadá, Alemanha, França, Itália, Espanha, Portugal, Inglaterra, Áustria e Holanda; bem como os países da Ásia pesquisados: Japão, Coreia do Sul, Hong Kong, Cingapura, Taiwan, Tailândia, Filipinas e Malásia; e da América Latina: México, Peru, Chile, Equador e Guatemala, cobram tributos sobre o faturamento.⁴⁰⁹

É certo que a Lei nº. 10.637/2003 buscou a eliminação da cumulatividade e o efeito cascata das contribuições Pis/Pasep, visando estimular as exportações. Para isto, majorou a alíquota de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) para 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento). “Esse aumento na alíquota, antes de reduzir a carga tributária, pretensão maior dos empresários, resultou em sua elevação, tendo

> acesso em 03 de fev. de 2.013.

⁴⁰⁸ “No caso das contribuições PIS e COFINS (alíquota única somada de 3,65% sobre o faturamento), torna-se evidente que o ônus tributário é mais elevado quando mais etapas tiverem de ser percorridas entre a aquisição da matéria-prima e a venda do produto ao consumidor final, quando maiores forem os tempos decorridos entre as etapas (custo financeiro, créditos corroidos pela inflação) e maior for a agregação de valor em cada uma delas (FERREIRA, Roberto Nogueira. *A reforma essencial...* p.159).

⁴⁰⁹ PEREIRA, Thiago R.; IKEDA, Marcelo. *Custo Brasil – mensurando a cumulatividade das contribuições: uma proposta metodológica*. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/inform_esf/inf_27.pdf> acesso em 20 de dez. 2012.

em vista que, mesmo considerando a incidência do tributo em todas as fases da elaboração do produto, em média, a contribuição final era menor”.⁴¹⁰

Pelos dados disponibilizados pela Receita Federal percebe-se que há uma evolução crescente nos níveis de arrecadação tributária,⁴¹¹ em contrapartida, o crescimento econômico irregular demonstra à ausência de planejamento⁴¹² e em consequência a ausência de impacto significativo na incrementação do desenvolvimento do País.

Matheus Wemerson Gomes Pereira, utilizando-se de dados compilados de 1949 a 2009, afirma que a cada ano a carga tributária brasileira cresce em média 0,32% (zero vírgula trinta e dois por cento) do Produto Interno Bruto (PIB). A partir do ano 2000 o crescimento é contínuo, com exceção de 2009 que foi marcado pela crise internacional, resultando um fraco desempenho da indústria e como consequência uma queda na arrecadação tributária.⁴¹³

As medidas adotadas em 2012 (e nos últimos anos) foram pontuais, continuando a existir uma exacerbada carga tributária que onera o produto nacional, criando uma desvantagem competitiva. A redução da contribuição sobre a folha de salários atinge determinados setores da economia, beneficiando apenas alguns grupos em relação a outros, não gerando o efeito esperado para toda a sociedade. A alta tributação do Imposto de Renda Pessoa física diminui capacidade de consumo dos trabalhadores que se enquadram nas poucas faixas tributárias.⁴¹⁴ Enfim, as medidas adotadas pelo Estado são paliativas e não se preocupam com o sistema como um todo, demonstrando apenas preocupação com momentos específicos vivenciados pelo País.

⁴¹⁰ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.187.

⁴¹¹ Arrecadação das receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil atingiu as seguintes cifras: 2008 – R\$ 685.675 milhões; 2009 – R\$ 698.289 milhões; 2010 – R\$ 805.708 milhões; 2011 – R\$ 969.907 milhões (BRASIL. *Análise da arrecadação das receitas federais*: dezembro de 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/default.htm>> acesso em 04 de fev. de 2013.

⁴¹² “Quanto mais além se pode planejar, maior é a área de escolha e maior a influência que o planejamento pode exercer no desenvolvimento. Contudo, é bom lembrar que essa área de escolha é limitada; que nunca existe mais que um número restrito de alternativas que podem surgir numa agenda de planejamento; e que pode ser pelo menos tão importante estudar realisticamente as pressões sobre a política de investimento em situações particulares, como discutir critérios de escolha entre um número limitado de políticas alternativas que podem ser consideradas viáveis” (DOBB, Maurice. *Crescimento econômico e planejamento*. São Paulo: Pioneira, 1973. p.24).

⁴¹³ PEREIRA, Matheus W. G.; TEIXEIRA, Eryl C.; GURGEL, Ângelo C.. *Uma análise da reforma tributária sobre a economia e a competitividade setorial das macrorregiões brasileira*. Disponível em: <<http://www.ufv.br/der/paeg/Pereira%20et%20al%202011%20sober%20uma%20analise%20da%20Reforma%20tributaria.pdf>> acesso em 21 de dez. 2012.

⁴¹⁴ Existem apenas 04 alíquotas do Imposto sobre a Renda Pessoa Retido da Fonte (Pessoa Física): 7,5%; 15%; 22,5%; 27,5%.

É reconhecido que a carga tributária brasileira é considerada elevada, comparativamente aos países em desenvolvimento.⁴¹⁵ Utilizando-se de dados estatísticos Matheus Wemerson Gomes, compara a carga tributária que incide na economia brasileira em relação ao número de dias trabalhados necessários para pagamento de impostos no ano. Neste caso, a carga brasileira é bem superior à da maioria dos países em desenvolvimento e superior à de grandes economias industrializadas. No Brasil a quantidade de dias trabalhados ao ano para pagar impostos é em média 150 dias; Em Singapura - 80; Estados Unidos, Japão e Argentina – 120; Polônia, Espanha e Canadá – 140; Alemanha – 150; e, Noruega – 160.⁴¹⁶ “Nesse sentido, uma reforma tributária, que desonere os consumidores e diminua o esforço tributário na economia, será determinante para a promoção do desenvolvimento sustentável e o aumento da competitividade setorial brasileira”.⁴¹⁷

Como explicita Fernando Rezende é fato que o receio de que reformas estruturais no sistema tributário afetem a arrecadação, comprometendo por consequência as metas fiscais, faz com que o governo federal se coloque na defensiva.⁴¹⁸ Os Estados, só se unem para demandar maiores compensações do governo federal “para cobrir buracos em seus orçamentos”. Os municípios estão pouco envolvidos nos debates da reforma, mas “confiam na sua capacidade de bloquear no Congresso Nacional mudanças que firam os seus interesses”.⁴¹⁹ Contudo, o incremento na arrecadação de impostos chegou ao limite, sendo imperiosa uma reforma tributária.

⁴¹⁵ Neste mesmo sentido Fernando Rezende afirma que “a carga tributária brasileira atingiu em 2005 o maior nível já observado na história do país (38,9% do PIB), equivalente ao que se observa em boa parte das economias avançadas, mas as condições de vida da nossa população (medidas pelo índice de desenvolvimento humano – IDH) estão próximas das verificadas em economias emergentes” (REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. *O dilema fiscal...* p.33).

⁴¹⁶ PEREIRA, Matheus W. G.; TEIXEIRA, Eryl C.; GURGEL, Ângelo C.. *Uma análise da reforma tributária sobre a economia e a competitividade setorial das macrorregiões brasileira*. Disponível em: <<http://www.ufv.br/der/paeg/Pereira%20et%20al%202011%20sober%20uma%20analise%20da%20Reforma%20tributaria.pdf>> acesso em 21 de dez. 2012.

⁴¹⁷ PEREIRA, Matheus W. G.; TEIXEIRA, Eryl C.; GURGEL, Ângelo C.. *Uma análise da reforma tributária sobre a economia e a competitividade setorial das macrorregiões brasileira*. Disponível em: <<http://www.ufv.br/der/paeg/Pereira%20et%20al%202011%20sober%20uma%20analise%20da%20Reforma%20tributaria.pdf>> acesso em 21 de dez. 2012.

⁴¹⁸ “A arrecadação “intransferível” – PIS, COFINS, CPMF e CSLL -, inflada para evitar a divisão com Estados e Municípios, saiu de US\$ 27,3 bilhões no início do governo FHC e chegou a US\$ 74m7 bilhões em 2000, um extraordinário crescimento de 2,7 vezes. Quando governadores e prefeitos – especialmente os primeiros – usam o pacto federativo como argumento para inibir alterações no ICMS, por exemplo, fica sem resposta a pergunta sobre o que os leva ao silêncio ante o avanço da União em receitas que num Estado federativo melhor ficariam se repartidas com as bases onde a geração de recursos se deu” (FERREIRA, Roberto Nogueira. *A reforma essencial...* p.158).

⁴¹⁹ REZENDE, Fernando. Conflitos federativos e reforma tributária. *Cadernos Adenauer ...* p.80.

É necessária uma reforma ampla,⁴²⁰ visando aliviar a elevada carga dos impostos, simplificar as regras vigentes, aumentar a competitividade nacional, diminuir a guerra fiscal entre estados, etc. A reforma tributária é uma alternativa para tornar o País mais competitivo, reduzindo o impacto causado pela alta carga tributária tanto para as pessoas físicas como para as pessoas jurídicas.

3.3 A REFORMA TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

É comum deparar-se com alguns temas que são mais abrangentes que outros criando, portanto, determinadas dificuldades na elaboração de conceitos fechados e limitados. Isso acontece com o conceito de justiça,⁴²¹ que “é considerada por muitos a principal virtude, a fonte de todas as outras”.⁴²²

Platão indica que a justiça é coisa muito mais preciosa que todo ouro.⁴²³ Para esse filósofo a justiça pode ser entendida como o equilíbrio da saúde, beleza e bem estar da alma. Portanto, o homem justo, é o homem feliz, que renuncia aos prazeres e as riquezas dedicando-se a prática desta virtude.⁴²⁴

E. Drupréel afirmou que tanto o pensamento como a terminologia sempre incitaram a confundir com o valor da justiça o da moralidade. Tanto a literatura moral como a religiosa reconhece “no justo o homem integralmente honesto e benfazejo; a

⁴²⁰ “(...) Governo mudou de estratégia sobre o assunto, preferindo submeter ao Congresso Nacional a apreciação, de forma separada, de alguns aperfeiçoamentos tópicos no sistema tributário. Perde-se com essa nova linha, a possibilidade de se sanar globalmente os defeitos do STN e de se lançar novos fundamentos para a cobrança dos tributos e para o regime de gastos públicos no Brasil. Por outro lado, aumenta-se a possibilidade de aprovação de algumas melhorias incrementais no sistema, evitando a paralisia completa na questão tributária” (SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. *Anotações sobre reforma tributária*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2011. Disponível em <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/6285/annotacoes_reforma_soares.pdf?sequence=1> acesso em 03 de fev. de 2013).

⁴²¹ “A tradição filosófica revela que a justiça sempre consistiu o centro da reflexão ética, embora variasse de significação, conforme o contexto histórico, social e cultural da época. Na antiguidade, a justiça apresentava um significado de virtude moral que preside todas as demais virtudes e orienta o homem à convivência com seus semelhantes” (GABARDO, Emerson; FINGER, Ana Cláudia. Ética na Administração Pública e o Código de Ética do Superior Tribunal Militar. *A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, n.43, p.119-133, jan./mar.2011. p.120). “Os conceitos de ética e de justiça, portanto, ao que se depreende, andam muito próximos. A questão fundamental é saber se as indagações sobre o que é ética e o que é justiça podem ser respondidas de forma objetiva e definitiva, e, a partir daí, se os resultados obtidos podem ser aplicados a determinado estudo jurídico, como por exemplo, o do Direito Tributário” (MARINS, James. *Tributação e política*. Curitiba: Juruá, 2005. p.123)

⁴²² PERELMAN, Chaïn. *Ética e Direito*. Maria Emantina Galvão [Trad.]. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p.07.

⁴²³ PLATÃO. *A República*. Lisboa: Calouste-Gulbenkian, 2001. p.21.

⁴²⁴ “As coisas sãs produzem a saúde, as doentias, a doença. Produzem. E as coisas justas não produzem a justiça, e as injustas, a injustiça? É lógico que sim. Ora, produzir a saúde consiste em dispor, de acordo com a natureza, os elementos da alma, para dominarem ou serem dominados uns pelos outros; a doença, em governar ou ser governado um por outro, contra a natureza. Consiste sim. Logo, a virtude será, ao que parece, uma espécie de saúde, beleza e bem estar da alma; a doença, uma enfermidade, fealdade e debilidade” (PLATÃO. *A República...* p.205).

justiça é o nome comum de todas as formas de mérito, e os clássicos expressariam sua ideia fundamental dizendo que a ciência oral não tem outro objeto senão ensinar o que é justo fazer e ao que é justo renunciar”. Arrematando, o referido autor indica que a justiça que de um lado, é uma virtude, entre outras, envolve toda a moralidade.⁴²⁵

Como a justiça possui uma conotação de subjetividade,⁴²⁶ é possível que existam defesas de concepções que dêem razão a uns deixando eventual adversário em má posição, e assim tem sido na história das sociedades, pois, nos conflitos, guerras, processos, há sempre alguém buscando provar que a justiça está do seu lado.⁴²⁷

Hans Kelsen argumenta que a Justiça é uma característica possível de uma ordem social, porém, não é necessária, pois, como virtude do homem, ela se encontra em segundo plano, portanto, o homem justo é aquele que corresponde a uma ordem dada como justa, ou seja, o seu comportamento estará adstrito a esta ordem. Essa ordem busca regular o comportamento dos homens, visando contentar a todos, pois, “o anseio por justiça é o eterno anseio do homem por felicidade. Não podendo encontrá-la como indivíduo isolado, procura essa felicidade dentro da sociedade. Justiça é felicidade social, é a felicidade garantida por uma ordem social”.⁴²⁸

Mesmo que na obra de Kelsen sejam traçadas linhas argumentativas sobre justiça, ele também entende ser impossível determinar o que é justiça,⁴²⁹ reconhecendo a existência de justiças relativas nas sociedades, sendo que os critérios e as premissas de justiça são estabelecidos, no direito positivo, pelos legisladores, ressaltando que essa justiça será viável apenas no Estado de Direito, numa sociedade democrática, que assegure a liberdade de todos, dentro dos limites legais.

⁴²⁵ E.DUPRÉEL. *Traité de morale*. Apud PERELMAN, Chaïn. *Ética e Direito...* p.07.

⁴²⁶ “O vocábulo *justiça* é uma daquelas palavras que possuem forte ressonância emotiva, pois expressa um valor, embora na maioria das vezes os interlocutores a utilizem como se ela representasse um juízo analítico, aparentemente desvinculado de qualquer sentido emotivo. Não obstante, é preciso identificar qual o critério de justiça adotado, pois, a depender dessa escolha, podemos chegar, muitas vezes, a soluções inconciliáveis” (SANTANA, Heron José de. Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. *Revista de direito ambiental...* p.10).

⁴²⁷ PERELMAN, Chaïn. *Ética e Direito...* p.08.

⁴²⁸ KELSEN, Hans. *O que é justiça...* p. 02.

⁴²⁹ “Iniciei este ensaio com a questão: o que é justiça? Agora, ao final, estou absolutamente ciente de não tê-la respondido. A meu favor, como desculpa, está o fato de que me encontro nesse sentido em ótima companhia. Seria mais do que presunção fazer meus leitores acreditarem que eu conseguiria aquilo que fracassaram os maiores pensadores. De fato, não sei e não posso dizer o que seja justiça, a justiça absoluta, esse belo sonho da humanidade. Devo satisfazer-me com uma justiça relativa, e só posso declarar o que significa justiça para mim: uma vez que a ciência é minha profissão, e portanto, a coisa mais importante em minha vida, trata-se daquela justiça sob cuja proteção a ciência pode prosperar e, ao lado dela, a verdade e a sinceridade. É a justiça da liberdade, da paz, da democracia, da tolerância” (KELSEN, Hans. *O que é justiça...* p.25).

Neste contexto, nas últimas décadas o tema da justiça tributária vem crescendo em importância, influenciado pela retomada das considerações das relações entre ética e direito.⁴³⁰ A intensificação destas relações ocorreu com a denominada “virada kantiana”, a partir da década de 1970, trazendo consigo as seguintes novidades: a inclusão “da regra de justiça, ao lado da de liberdade, no imperativo categórico; a positividade jurídica da norma ética abstrata; o equilíbrio entre justiça e direitos humanos; a projeção da ética tributária para as dimensões internacional, nacional e local; a efetividade jurídica do mínimo ético; a perspectiva orçamentária do justo tributário”.⁴³¹

Ricardo Lobo Torres salienta que com a “virada kantiana” e a reaproximação entre a ética e direito, voltou-se a cogitar da efetividade da regra moral abstrata, não se advogando exageradamente que a norma ética possa anular a regra jurídica positivada, pois tal situação destruiria a segurança jurídica, mas, voltou-se a defender, que “há um mínimo ético, que atua efetivamente sobre a ordem jurídica positiva coartando a validade e a eficácia das normas que com ela contrastem”, assim, o mínimo existencial⁴³² e às condições mínimas da vida humana digna, tem efetividade independentemente de disposição legal, servindo de limites à lei considerada injusta.⁴³³

No Direito Tributário Klaus Tipke é considerado um representante desta fase, desenvolvendo sua teoria no sentido de reconhecer que os postulados éticos se concretizam na ordem jurídica tributária.⁴³⁴ Em sua obra Klaus Tipke esclarece que nos debates fiscais com certa frequência o tema da moralidade tributária é abordado, porém, há uma deficiência desta moral que é justamente um reflexo da deficiente moral fiscal do Estado, pois, uma situação é consequência da outra. O autor ressalta

⁴³⁰ “Já nas idades moderna e contemporânea, a justiça revela-se como princípio da ordem social sobre o qual se assentam as instituições. Superando a moral das virtudes, a moral kantiana, introduz o Direito aliado ao dever e à necessidade de compatibilizar o exercício da liberdade exterior e sociopolítica. É a consagração da ética das normas, a ética do cumprimento da lei moral, dos deveres pessoais e sociais, enfim, uma ética da moralidade. Esse pensamento kantiano, em certa medida, orientou os discursos éticos atuais” (GABARDO, Emerson; FINGER, Ana Cláudia. *Ética na Administração Pública e o Código de Ética do Superior Tribunal Militar. A&C Revista de Direito Administrativo...* p.121)

⁴³¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e justiça tributária*. In. SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio [Coord]. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p.176.

⁴³² “Os mínimos sociais, expressão escolhida pela Lei n.8.742/93, ou mínimo social (social minimum), da preferência de John Rawls, entre outros, ou mínimo existencial, de larga tradição no direito brasileiro e no alemão (Existenzminimum), ou direitos constitucionais mínimos, como dizem a doutrina e a jurisprudência americanas, integram também o conceito de direitos fundamentais. Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do estado na via dos tributos (=imunidade) e que ainda exige prestações estatais positivas” (TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p.35).

⁴³³ TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e justiça tributária*. In. SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio [Coord]. *Direito tributário...* p.179.

que além de moral tributária, os termos ética tributária ou situação ética e moral da fiscalização, são utilizados como sinônimos, portanto, a ética tributária “es la teoría que estudia la moralidad de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas por los poderes públicos – legislativos, ejecutivo y judicial – y por el ciudadano contribuyente”.⁴³⁵ Como proposta, o referido autor busca averiguar o que a ética tributária exige tanto dos poderes públicos como dos cidadãos obrigados ao pagamento dos tributos,⁴³⁶ buscando também, apresentar quais os princípios ou valores que devem inspirar a atuação desses sujeitos, para que se possa considerar uma tributação justa, avaliando também as consequências destas atuações.

Klaus Tipke resgata o conceito de que o Estado fundado na propriedade privada estará obrigado a sustentar, principalmente mediante impostos,⁴³⁷ as cargas financeiras exigidas para cumprir com suas funções. Portanto, um Estado de Direito deverá atuar com justiça,⁴³⁸ sendo que a carga tributária impositiva global deverá ser repartida com justiça entre os cidadãos.⁴³⁹ Para J. L. Saldanha Sanches o conceito de justiça fiscal relaciona-se, também, num primeiro momento no sentido de justiça tributária, limitando-se a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre as diversas categorias de contribuintes. Por outro lado, se devem considerar as decisões sobre as despesas públicas, ou seja, o modo como o Estado gastará os recursos obtidos.⁴⁴⁰

Regina Helena Costa destaca que a Constituição da República Federativa do Brasil, elenca em seu artigo 3º, inciso I, um dos objetivos do País, qual seja, construir uma sociedade livre, justa e solidária.⁴⁴¹ A justiça referida no texto

⁴³⁴ Idem.

⁴³⁵ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes...* p.21.

⁴³⁶ “(...) la ética, como disciplina filosófica, es la teoría que formula las reglas o principios del actuar moral. Una actuación es moral o moralmente correcta, si se ajusta a los principios de la teoría ética; si se aparta de tales principios, es contraria a la moral o inmoral” (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes...*p.21).

⁴³⁷ “La soberanía del Estado encontró sus límites en las reglas morales y políticas de la Justicia y del bien; en la conciencia jurídica del pueblo; en los principios generales del derecho y en la misma ordenación jurídica, y no en la naturaleza, objeto y fines de la actividad del Estado” (GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. 2.ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958. p.25)

⁴³⁸ “La demanda de justicia en la tasación está dirigida a aquellos que tienen el poder de imponer, poder que es generalmente reconocido como una emanación de la soberanía del estado. Por lo tanto la primera cuestión fundamental es si hay limitaciones legales a este poder” (HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Leandro Stok; Francisco M.B. Cejas [trad.]. Rosario: Nova Tesis, 2004. p.27).

⁴³⁹ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes...*p.28.

⁴⁴⁰ SANCHES, J.L. Saldanha. *Justiça fiscal*. Portugal: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010. p.13.

⁴⁴¹ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007. p.379.

constitucional deve ser compreendida em toda a sua dimensão, incluindo-se, portanto, a justiça tributária.⁴⁴²

Para a referida autora, a justiça tributária revela-se como meta a ser atingida, pela aplicação dos princípios da generalidade e da universalidade da tributação, da capacidade contributiva⁴⁴³ e da vedação ao confisco, impondo-se com isso, “uma tributação de boa qualidade, exercida mediante uma legislação clara e um sistema de tributos simples, eficientes e que dificultem a sonegação”.⁴⁴⁴

Voltando-se à Klaus Tipke, este autor afirma que a Justiça pressupõe princípios, valores e regras, porém, o princípio fundamental não pode ser qualquer um, deve ser adequado à realidade. Neste contexto, “*la justicia se garantiza primordialmente mediante la igualdad ante la ley, en el Derecho tributario mediante la igualdad en el reparto de la carga tributaria*”.⁴⁴⁵ Para Tipke o princípio fundamental que respeita todos os direitos das Constituições do Estado Social de Direito é o da capacidade contributiva,⁴⁴⁶ aceitando-o como princípio adequado à realidade, podendo ser definido da seguinte forma: “*todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en que ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible*”.⁴⁴⁷ Esclarece o autor, que:

Este deber ser se funda en el ser empírico de que los impuestos sólo pueden pagarse con la renta. Es cierto que el ciudadano tiene capacidad económica por el importe total de su renta, pero la renta no está disponible para el pago de impuesto en la medida en que es necesaria para la propia existencia y para la

⁴⁴² Francesco Moschetti referencia em sua obra que no art. 134 da Constituição de Weimar é previsto que “*todos los ciudadanos, sin distinción, contribuyen en proporción a sus medios a todas las cargas públicas, de conformidad con las leyes*”. Com esta previsão constitucional, o autor afirma que o constituinte não se contentou apenas com um critério de justiça tributária formal (imposição segundo um procedimento legal), mas, também, exigia o respeito ao critério de justiça substancial: a generalidade de imposição e a imposição segundo a capacidade contributiva (MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*...p.54).

⁴⁴³ “Assim, a capacidade contributiva é um princípio que informa sempre o Direito Tributário, ao qual o legislador deve sempre buscar. Consoante já se salientou, a capacidade contributiva é questão de justiça, de isonomia, de solidariedade social. Cada um deve pagar segundo a sua capacidade. Os mais ricos, mais e os mais pobres, menos. Uma tributação “Robin Hood” tira de quem pode e dá a quem nada ou pouco pode através de benefícios sociais” (FREITAS, Leonardo Buisa. A tributação e a dignidade da pessoa humana. *A&C Revista de Direito Administrativo*... p.198).

⁴⁴⁴ “A existência de preocupação com uma tributação voltada à realização da justiça é manifestada no Projeto de Lei Complementar 646/1999, do senador Jorge Bornhausen, que dispõe sobre o Código de Defesa do Contribuinte” (COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*... p.383).

⁴⁴⁵ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes*... p.30.

⁴⁴⁶ “(...) tem-se que o valor justiça deve nortear a atividade tributária tanto no plano da função legislativa quanto em nível de administração fiscal. E a justiça tributária revela-se prioritariamente, como expressamente apontado, na conjugação do princípio da isonomia e de seus desdobramentos – generalidade e capacidade contributiva -, sendo que deste último se extraem as diretrizes da equitativa distribuição da carga tributária, da progressividade e da não-confiscatoriedade” (COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*... p.384).

⁴⁴⁷ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes*...p.35.

*atención de deberes particulares ineludibles. Desde esta perspectiva, no hay capacidad económica impositiva. Puesto que el principio de capacidad económica pretende gravar de modo permanente la renta indicativa de capacidad económica sin agotarla (ni siquiera lentamente), la renta sólo puede detraerse con fines fiscales en la medida en que esto no conduzca – a corto o largo plazo – al agotamiento de la renta como fuente impositiva.*⁴⁴⁸

Klaus Tipke também faz uma análise (sob o enfoque da tributação alemã) dos impostos que atendem ao princípio da capacidade contributiva, aduzindo que o imposto de renda, é o que tem ajuste ideal para observância do princípio da capacidade contributiva, mas também é o que causa vários problemas teóricos e práticos (definição de renda, como evitar-se a dupla tributação, qual a renda a ser gravada, etc). Ao tratar do imposto sobre negócios jurídicos, impostos sobre o consumo e imposto sobre o valor agregado, Klaus Tipke afirma que estes, assim como imposto de renda, são aplicados em toda a Europa e em boa parte do mundo, sendo mais fácil de serem aplicados, pois, os empresários podem fazer repercutir o imposto sobre os consumidores.⁴⁴⁹ Porém, a técnica utilizada do imposto sobre o valor agregado dificulta a proteção do mínimo existencial,⁴⁵⁰ ancorado entre outros princípios, no da capacidade econômica.

J.L. Saldanha Sanches entende que o conceito de capacidade contributiva como ordenador da repartição da carga fiscal teve uma consequência decisiva nos sistemas tributários, pois houve uma concretização dos conceitos gêmeos capacidade contributiva⁴⁵¹ e justiça fiscal (geminção), gerando a consagração constitucional destes princípios.⁴⁵²

Klaus Tipke também critica os políticos, apresentando o que denomina carência da moral legislativa, pois são eles que colaboram e influenciam na elaboração de leis tributárias, aproveitando para declararem-se partidários da Justiça tributária e do princípio da capacidade contributiva, entretanto, visando atender grupos e interesses organizados, a legislação tributária muitas vezes é determinada simplesmente pelo cálculo de um eventual desgaste político.⁴⁵³

⁴⁴⁸ Idem.

⁴⁴⁹ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes...* p.44.

⁴⁵⁰ “El mínimo existencial se designa como “renta mínima que garantiza la libertad” (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes...* p.52).

⁴⁵¹ Francesco Moschetti destaca que o princípio da capacidade contributiva expressa uma exigência de justiça fiscal e pressupõe uma capacidade econômica superior a certo mínimo. Indica também é que preciso dar um conteúdo a este princípio de justiça e deixá-lo coerente com os valores constitucionais (MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...* p.108).

⁴⁵² SANCHES, J.L. Saldanha. *Justiça fiscal...* p.30.

⁴⁵³ “Los votantes y los grupos de intereses dirigen continuos escritos a los diputados sobre cuestiones de carácter fiscal. Se espera así que reaccionen de algún modo a las exigencias y deseos de los votantes. En todo caso son los políticos especializados en temas fiscales los que saben si los deseos

Crítica semelhante também é apresentada por J.L.Saldanha Sanches que argumenta que a democracia e a construção do conceito de justiça numa democracia são uma consequência de um processo de debate. O autor ressalta que este diálogo é profundamente contaminado pela presença de interesses especiais, que lutam pela obtenção de vantagens particulares, de grande significado individual e pouco peso no conjunto,⁴⁵⁴ e cuja multiplicação conduz à degradação do sistema como um todo e à gradual erosão da sua capacidade para gerar as receitas necessárias à comunidade. “A força e a debilidade da formação da lei fiscal como expressão de políticas que deveriam procurar a justiça fiscal estão aí: o debate público das leis fiscais é uma condição essencial para a obtenção de justiça, mas trata-se de um debate viciado pelos interesses organizados que nele actua”.⁴⁵⁵

Para Klaus Tipke uma possível solução aos problemas apontados passa por uma grande reforma tributária que deveria configurar todos os impostos segundo a capacidade económica, suprimir as lacunas das bases imponíveis e eliminar todos os benefícios fiscais que não tenham justificativas, reduzindo-se ainda todos os tipos fiscais aplicados aos contribuintes.⁴⁵⁶

Perceba-se que, em relação ao benefício fiscal, J.L. Saldanha Sanches trilha a mesma linha de raciocínio apresentada por Klaus Tipke, afirmando que o benefício fiscal surge sempre no discurso público como alguma coisa que vai beneficiar o contribuinte, criando-lhe uma desoneração que vai atenuar a pressão fiscal. Porém, o benefício fiscal tem um elevado custo sistemático na medida em que desonera alguns contribuintes, mas aumenta a oneração dos restantes. Este resultado é inevitável, pois a distribuição da carga fiscal “é um jogo de soma zero”. Portanto, ao aplicar-se uma menor tributação a alguns contribuintes, como um programa da norma fiscal, essa situação, conduzirá “sempre a uma tributação adicional de outros, o que compensa a receita que foi perdida pela atribuição do benefício fiscal”.⁴⁵⁷

J.L. Saldanha Sanches ressalta que o aspecto mais nocivo do benefício fiscal é que a sua atribuição constitui o domínio de atuação privilegiada de grupos que

*de los votantes tienen cabida en el conjunto del Derecho tributario. De ordinario no triunfa la tendencia política que presenta un programa más razonable, sino aquella que utiliza la retórica y se adapta más flexiblemente a los deseos, temores, preferencias y estados de opinión de un amplio grupo de ciudadanos” (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes...* p.84).*

⁴⁵⁴ “Nada obstante, seja na vida política seja na vida privada, a sociedade tem vivido mudança dos padrões de moralidade (...) A violação dos princípios éticos se dá no âmbito público e no privado, até porque o homem público não tem natureza diferente de qualquer outro homem (GABARDO, Emerson; FINGER, Ana Cláudia. *Ética na Administração Pública e o Código de Ética do Superior Tribunal Militar. A&C Revista de Direito Administrativo ...* p.125).

⁴⁵⁵ SANCHES, J.L. Saldanha. *Justiça fiscal...* p.43.

⁴⁵⁶ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes...* p.88.

⁴⁵⁷ SANCHES, J.L. Saldanha. *Justiça fiscal...* p.48.

focam seus esforços visando um regime de exceção.⁴⁵⁸ Para ele “numa lógica liberal que se opõe à intervenção do Estado na economia, a atribuição de benefícios fiscais não deverá existir, ou, pelo menos, a sua função deverá ser desempenhada por subsídios”, já que nestes existe mais transparência e a sua atribuição deve ser decidida anualmente nos orçamentos.⁴⁵⁹

Ainda que o termo justiça se revista de certa subjetividade, é possível perceber-se que a justiça tributária deve ser uma meta a ser atingida, aplicando-se uma tributação que reparta os encargos tributários de maneira justa entre os contribuintes, respeitando-se, dentre outros, um dos princípios basilares do Direito Tributário, qual seja, a capacidade contributiva.⁴⁶⁰

O sistema tributário brasileiro depende de uma ampla reforma para atingir esse objetivo, o que não é conseguido por alterações pontuais na legislação, até mesmo, porque algumas delas podem possuir o caráter de benefício fiscal, privilegiando apenas alguns grupos.

Outro ponto defensável para a busca de uma reforma justa encontra-se na condição regressiva do sistema tributário brasileiro,⁴⁶¹ que continua onerando as pessoas com menor capacidade de contribuição, uma vez que no caso brasileiro o peso maior dos tributos recai sobre o consumo “e a carga tributária é tão maior quanto pior é a distribuição de renda”. Enquanto os sistemas tributários mais desenvolvidos e modernos gravam mais a renda e a propriedade e são capazes de oferecer bens e serviços de boa qualidade e de forma proporcional ao gravame tributário, “o brasileiro médio sofre um gravame tributário muito maior do que a qualidade de bens e serviços públicos que lhe são ofertados”.⁴⁶²

Elizabeth de Jesus Maria e Álvaro Luchezi Junior ressaltam que a regressividade da tributação brasileira também é observada analisando-se o Imposto

⁴⁵⁸ “Isenções e exclusões de impostos são, em grande medida, responsáveis pela dispersão setorial das alíquotas legais. Entretanto, a revogação de parte dos incentivos e isenções, desejável para fins de arrecadação e maior eficiência do sistema, esbarra em obstáculos políticos, uma vez que fere interesses estabelecidos, relativos aos “lobbies setoriais” e regionais” (DAIN, Sulamis. *Visões equivocadas de uma reforma prematura*. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros. *Reforma tributária e federação*. São Paulo: Fundap, 1995. p.50).

⁴⁵⁹ SANCHES, J.L. Saldanha. *Justiça fiscal...* p.49.

⁴⁶⁰ “A justiça fiscal se alcança com o respeito à capacidade econômica do contribuinte, tributando-se mais quem pode e cuidando-se para não afrontar, com uma tributação exacerbada, confiscatória, a liberdade e a propriedade, valores caros e inafastáveis da democracia” (FREITAS, Leonardo Buissa. A tributação e a dignidade da pessoa humana. *A&C Revista de Direito Administrativo...* p.207).

⁴⁶¹ “A regressividade característica da tributação indireta afeta diretamente os indivíduos de baixa renda, pois acabam pagando maior imposto. Ao adquirir o mesmo produto, a incidência é igual tanto para o consumidor de baixa como para o de alta renda. O primeiro, contudo, possui poder de compra menor, mas paga a mesma quantidade de imposto do segundo” (MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro [org.]. *Tributação no Brasil...* p.125).

⁴⁶² MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro [org.]. *Tributação no Brasil...* p.123.

de Renda Pessoa Física (IRPF). Para o ano-calendário de 2006 a alíquota de 27,5% (vinte e sete vírgula cinco por cento) incidia sobre a parcela de rendimentos tributáveis anuais que excediam a R\$ 29.958,88 (vinte e nove mil, novecentos e cinquenta e oito reais, oitenta e oito centavos). Para um contribuinte que atingiu um rendimento tributável de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais) a alíquota de 27,5% (mais gravosa) incidiu sobre a maior parte da sua renda, ou seja, R\$ 40.041,12 (quarenta mil, quarenta e um reais, doze centavos). Para outro contribuinte que atingiu um rendimento tributável de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), os mesmos 27,5% incidiram sobre R\$ 1.970.041,12 (um milhão, novecentos e setenta mil, quarenta e um reais, doze centavos). “Ao fazer incidir a mesma alíquota para contribuintes com rendimentos tão diversos, o fisco trata igualmente pessoas desiguais”.⁴⁶³

A progressividade dos tributos deve ser utilizada para a redistribuição de riquezas, gravando diferentemente rendas distintas com o intuito de fazer o contribuinte pagar proporcionalmente e progressivamente mais. Uma vez que o sistema tributário pode e deve ser utilizado como instrumento de distribuição de renda, redução de desigualdades sociais, redistribuição de riquezas e desenvolvimento, já que os tributos arrecadados da sociedade se revertem em seu próprio benefício, a tributação direta, de caráter pessoal e progressiva, alcança a justiça social por meio de tratamento tributário equânime. Assim, a justiça tributária exige que se observe: o tratamento desigual aos desiguais, não discriminando a tributação segundo a origem do rendimento e aplicando-se alíquotas mais condizentes com a realidade distributiva brasileira. Também implica em aceitar que o Estado crie um sistema fiscal, que assegure que todos paguem seus tributos em conformidade com seus recursos,⁴⁶⁴ refletindo-se num sistema mais justo.⁴⁶⁵

⁴⁶³ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro [org.]. *Tributação no Brasil...* p.128.

⁴⁶⁴ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro [org.]. *Tributação no Brasil...* p.128.

⁴⁶⁵ “O justo tributário é um conceito complexo e subjetivo mas que deve, obrigatoriamente, passar pela questão da justiça social, pelo contexto constitucional e pela educação tributária da população, assim com pela participação da população nas questões atinentes ao orçamento público, não podendo o Direito Tributário se restringir aos atos de arrecadação de valores para os cofres públicos” (RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo. *Revista de direito empresarial...* p.196)

4 REFORMA TRIBUTÁRIA E O PACTO FEDERATIVO

4.1 ALGUMAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

É fato que no Brasil o número de pessoas pobres ainda é muito elevado, apesar das políticas de transferência às famílias de baixa renda. Em 2009 - 28,7% (vinte oito vírgula sete por cento) - dos domicílios brasileiros viviam em situação de pobreza. Em 1995, 15,5% (quinze vírgula cinco por cento) da renda estava com 1% (um por cento) dos mais ricos da população, enquanto 13,4% (treze vírgula quatro por cento) pelos 50% (cinquenta por cento) mais pobres. Em 2009 esse quadro sofreu uma alteração: 12,6% (doze vírgula seis por cento) da renda estava com 1% (um por cento) dos mais ricos da população, enquanto que os 50% (cinquenta por cento) mais pobres detinham 17,5% (dezessete vírgula cinco por cento). Ainda que os dados estatísticos demonstrem uma melhoria da situação apontada, as disparidades distributivas continuam enormes, permanecendo como desafios aos governos.

Outro dado relevante diz respeito à incidência de impostos por nível de renda. Neste caso, o total dos tributos incidentes sobre o orçamento das famílias que recebiam até dois salários mínimos mensais em 2004 era de aproximadamente 48,8% (quarenta e oito vírgula oito por cento), enquanto que as famílias com rendimentos superiores a trinta salários mínimos mensais eram tributadas em menos de 26,3% (vinte e seis vírgula três por cento).⁴⁶⁶

Esses dados demonstram a realidade do sistema regressivo brasileiro, “entre 1996 e 2003 a carga tributária foi maior e cresceu mais aceleradamente para os mais pobres do que para os mais ricos (...) As classes de menor poder aquisitivo financiam relativamente mais o Estado Brasileiro com a população de baixa renda suportando uma elevada tributação indireta”.⁴⁶⁷

Entre os anos de 2000 e 2009 a arrecadação tributária cresceu 201,34% (duzentos e um vírgula trinta e quatro por cento) saindo de R\$ 356,7 bilhões (trezentos e cinquenta e seis bilhões de reais) para R\$ 1.075 bilhões (um trilhão, e setenta e cinco bilhões de reais). Ao verificarem-se os dados desta carga tributária por nível de incidência, a tributação sobre o consumo representou 62,3% (sessenta e dois vírgula três por cento) da carga brasileira em 2009. A tributação incidente sobre a renda do trabalho foi de 5,47% (cinco vírgula quarenta e sete por cento) resultando aos

⁴⁶⁶ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro [org.]. *Tributação no Brasil...* p.131.

⁴⁶⁷ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro [org.]. *Tributação no Brasil...* p.132.

consumidores e trabalhadores uma carga total de 67,7% (sessenta e sete vírgula sete por cento).⁴⁶⁸ Neste contexto Elizabeth de Jesus Maria e Álvaro Luchezi Junior indicam que:

Ao longo de todo o período de 2000-09 os tributos incidentes sobre o consumo foram responsáveis por 56,1% da arrecadação total. A renda e o patrimônio, que deveriam ser os mais tributados para assim gerar progressividade na tributação, foram responsáveis por apenas 26,3% e 3,4% respectivamente, da participação, em média, na arrecadação total, enquanto que outros tributos tiveram a participação de 14,1%.⁴⁶⁹

Uma das conclusões que se retira dos dados apresentados é que há uma forte incidência tributária sobre o consumo, o que encarece os bens e serviços reduzindo a capacidade de consumo das famílias de rendas média e baixa. “Assim, o brasileiro paga duas vezes: diretamente, como consumidor, pelos tributos embutidos no preço final, e indiretamente, pelo ônus que esta incidência impõe ao crescimento da produção interna”.⁴⁷⁰

Alguns problemas também são encontrados no Imposto de Renda Pessoa Física. Entre os anos de 2000 e 2009 a tributação sobre a renda do trabalho, incluindo-se a contribuição previdenciária dos trabalhadores, representou 15,8% (quinze vírgula oito por cento) da arrecadação tributária. “Os trabalhadores brasileiros recolheram em imposto de renda (retido em sua fonte pagadora ou decorrente de ajuste em sua declaração anual), um total de 10,4% de toda arrecadação do período”. Em contrapartida, os tributos incidentes sobre a renda do capital atingiram 10,6% (dez vírgula seis por cento) e o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) atingiu 7% (sete por cento) do total arrecadado.⁴⁷¹

O sistema progressivo do Imposto de Renda foi sendo alterado ao longo dos anos. Entre 1983 a 1985 a tabela progressiva estabelecia 13 (treze) faixas de renda e alíquotas (0% a 60%). Em 1989 houve uma redução para duas alíquotas 10% (dez por cento) e 25% (vinte e cinco por cento). A partir de 1998 passaram a vigorar duas faixas com alíquotas de 15% (quinze por cento) e 27,5% (vinte e sete vírgula cinco por cento). Em 2007 houve uma correção de 4,5% (quatro vírgula cinco por cento) na tabela até o ano de 2011 e a partir do ano-calendário de 2009 foram criadas

⁴⁶⁸ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro [org.]. *Tributação no Brasil...* p.132 e 138.

⁴⁶⁹ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro [org.]. *Tributação no Brasil...* p.139.

⁴⁷⁰ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro [org.]. *Tributação no Brasil...* p.140.

⁴⁷¹ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro [org.]. *Tributação no Brasil...* p.141.

duas novas alíquotas: 7,5% (sete vírgula cinco por cento) e 22,5% (vinte e dois vírgula cinco por cento).⁴⁷²

Ocorre que há uma defasagem na tabela vigente em relação à inflação interna. “A tabela do IRPF não é reajustada na mesma proporção do reajuste de preços. O contribuinte é penalizado, pois recolhe aos cofres públicos um montante superior ao que deveria”. Mesmo aplicando-se a correção da tabela 4,5% (quatro vírgula cinco por cento) ao ano até 2011 permanece uma defasagem na tabela. “Considerando o período de 1995-2009 o resíduo inflacionário é de 62,00%”.⁴⁷³

Não se pretende apresentar todos os dados relativos ao sistema tributário, mas, com estes exemplos percebe-se a necessidade da reforma tributária, visando corrigir problemas que ao longo dos anos tornaram-se mais graves. Deve-se observar ainda, que as eventuais medidas aplicadas não conseguiram solucionar os problemas visualizados, sendo aplicadas apenas de maneira paliativa. Fernando Rezende afirma que:

a reforma fiscal é fundamental para aumentar o potencial de crescimento da economia brasileira. Sem uma reforma que remova as causas do aumento dos gastos públicos, abra espaço para a queda da carga tributária e a modernização dos tributos, elimine as causas do antagonismo na federação e concorra para elevar a eficiência das políticas públicas, o Brasil corre o risco de perder contato com o pelotão dos países emergentes que lidera a corrida do crescimento.⁴⁷⁴

Pode-se afirmar que após a Constituição de 1988 os Estados e Municípios ganharam uma maior participação na partilha das receitas tributárias. Já a União tentou recompor a sua carga tributária utilizando-se de fontes de receitas extraorçamentárias, destacando-se as contribuições sociais. “A criação/exploração de recursos extraorçamentários tornou-se paulatinamente relevante, por propiciar a obtenção de recursos cuja destinação estaria circunscrita à esfera da União”.⁴⁷⁵

No início da década de 90 o governo Collor colocou a questão fiscal no centro das discussões, criando em 05 de maio de 1992 a Comissão Executiva da Reforma Fiscal, concedendo o prazo de cinco meses para apresentação de proposta em forma de texto constitucional.⁴⁷⁶ Com o processo de *impeachment* do Presidente jamais houve uma proposta efetiva de texto, porém, outras medidas adotadas pelo denominado Plano Collor repercutiram, embora de modo não intencional, sobre a

⁴⁷² Lei nº 11.482 de 31 de maio de 2007.

⁴⁷³ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro [org.]. *Tributação no Brasil...* p.142.

⁴⁷⁴ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. *O dilema fiscal...* p.09.

⁴⁷⁵ DAIN, Sulamis. Visões equivocadas de uma reforma prematura. In. AFFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros. *Reforma tributária e federação...* p.44.

arrecadação tributária. Uma delas diz respeito ao fim do anonimato nos títulos de crédito, que era uma pré-condição para a tributação pelo imposto de renda e pelo imposto sobre operações financeiras (IOF). “No Governo Collor, estiveram mescladas duas temáticas: a do ajuste fiscal (e a necessidade de recursos tributários líquidos) como centro da política de estabilização; e a reforma estrutural do sistema tributário”.⁴⁷⁷

Roberto Nogueira Ferreira indica que outras propostas foram apresentadas ao longo dos anos, podendo-se citar de maneira sintetizada as seguintes:

a) PEC 195-A/95: não concentrava a tributação em alguns insumos básicos, elegendo a última etapa do processo de produção, circulação e consumo de mercadorias e serviços como base preferencial, dando aos Estados autonomia para decidir se cobriam por valor agregado (IVA) ou apenas na última etapa (IVV). Este projeto também extinguiu os fundos constitucionais de repasses (FPE e FPM);

b) PEC 182/1995: previa o fim das contribuições - Cofins, PIS, CSLL - substituindo-as pelo Imposto sobre Transações Financeiras; também fomentava a substituição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) pelo Imposto Seletivo (sobre fumo, bebidas e veículos); não alterava os impostos estaduais e municipais, nem as regras de partilha;

c) PEC 124-A/95: nesta proposta o IPI é substituído pelo Imposto Seletivo sobre fumo, bebidas e veículos; também prescrevia a alíquota zero nas operações interestaduais que incidissem o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e a não incidência do imposto nas exportações; indicava a criação na competência da União do Imposto sobre Transações Financeiras, transferindo o imposto sobre veículos automotores (IPVA) e o imposto territorial rural (ITR) para os municípios (partilhando-os com os Estados); previa a extinção do imposto de transmissão de bens imóveis e da contribuição social sobre o lucro líquido;

d) PEC 47-A/95: a proposta limitava o IPI ao um Imposto Seletivo sobre fumo, bebidas, veículos, energia, combustíveis e comunicações; indicava a transformação do ICMS em um IVA incluindo-se na base de cálculo os serviços, adotando o princípio do destino e não incidindo sobre as exportações; agregava o imposto sobre operações financeiras (IOF) e o imposto sobre transações financeiras em um só imposto; havia a previsão de transferência do ITR e o IPVA para os

⁴⁷⁶ FERREIRA, Roberto Nogueira. *A reforma essencial...* p.81.

⁴⁷⁷ DAIN, Sulamis. *Visões equivocadas de uma reforma prematura*. In. AFFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros. *Reforma tributária e federação...* p.49.

municípios revendo as bases e os coeficientes de partilha dos fundos constitucionais.⁴⁷⁸

Em 23 de agosto de 1995 foi apresentada pelo Poder Executivo a PEC 175/95 elaborada pelo então Ministro do Planejamento – José Serra. “Esta proposta tinha como princípio que o atual Sistema Tributário Nacional possuía estrutura obsoleta e prejudicava a competitividade, além de ser demasiadamente complexa e induzir à sonegação”. Esta PEC fixava-se na criação de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) federal, buscava simplificar a tributação sobre vendas, eliminando o IPI e transformando o ICMS num IVA, abrangendo apenas os bens de consumo, deixando sobre a competência de cada estado a sua base impositiva.⁴⁷⁹

Após sofrer alterações, em 1996 o deputado Mussa Demes apresentou um novo parecer sobre a matéria, mas não obteve sucesso. Em 1998 o governo federal apresentou sob a forma de subsídio ao relator da Comissão Especial de Reforma Tributária uma nova proposta. Dentre os pontos previstos merecem destaque: a) extinção do IPI, ICMS, PIS, Cofins, CSLL e Contribuição do Salário Educação; b) instituição de um novo ICMS com características sobre o valor agregado, partilhado entre a União, os estados e entre estes e os seus respectivos municípios na forma de fundo de participação, regulamentado pela União, arrecadado e fiscalizado pelos estados; c) instituição do Imposto Seletivo Federal que incidiria sobre derivados de petróleo, combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, fumo, bebidas, veículos automotores, embarcações, aeronaves, bens e mercadorias supérfluos, definidos em lei complementar e sobre serviços de telecomunicações; d) possibilidade de delegação aos estados para a instituição do ITR; e) possibilidade de compensação do valor pago a título de ISS por contribuintes do novo ICMS federal; f) não incidência do ISS nas exportações de serviços.⁴⁸⁰

Marcos Cintra referindo-se a PEC 175/1995 afirma que a proposta ignorou dois aspectos fundamentais em uma reforma: a) não reformou o imposto de renda pessoas físicas e jurídicas; b) não visava desonerar a folha de pagamento das empresas. “O erro foi o de tornar excessivamente elevada a alíquota do novo IVA abrangente, estimulando a evasão”. Para ele, uma verdadeira reforma, deve propor soluções visando solucionar vários problemas fundamentais. Como o governo precisa atender à demanda de diversos serviços públicos, a reforma deve ser capaz de arrecadar; “deve ser neutra e buscar eficiência alocativa, para minimizar as distorções

⁴⁷⁸ FERREIRA, Roberto Nogueira. *A reforma essencial...* p.86-87.

⁴⁷⁹ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.170.

⁴⁸⁰ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.172-173.

causadas por impostos nas decisões dos agentes econômicos; deve ser simples e pouco dispendiosa, para minimizar o chamado “peso morto” tributário e deve ser justa, respeitando os padrões vigentes de equidade social”.⁴⁸¹

Sem a aprovação, a PEC 175/1995 foi retirada do plenário da Câmara em 13/08/2003 face à Mensagem de Retirada de Proposição n. 199/2003 datada de 21/05/2003.⁴⁸²

Outras propostas foram apresentadas ao longo dos anos, dentre elas a PEC n.474/2001 que visava, num primeiro momento, a criação do Imposto Único Federal (IUF), prevendo a substituição e diversos tributos arrecadatários de competência da União por apenas um que incidiria sobre as transações bancárias. Num segundo momento, pela realização de plebiscitos, seria verificado nos Estados e Municípios a sua adesão à nova formatação tributária.⁴⁸³ Esta proposta encontra-se arquivada na Mesa Diretora da Câmara dos Deputados.⁴⁸⁴

Com assunção do governo pelo presidente Luiz Inácio Lula da Silva chegaram novas promessas visando efetuar as reformas ditas essenciais “para concretização do Estado Democrático de Direito, em que a dignidade da pessoa humana e a justiça social são basilares”.⁴⁸⁵

Em Dezembro de 2003 foi publicada a Emenda Constitucional n. 42 que alterou o Sistema Tributário Nacional. Esta Emenda acrescentou o artigo 146-A atribuindo à Lei Complementar estabelecer critérios especiais de tributação, visando prevenir desequilíbrios da concorrência entre os entes federados. Incluiu o denominado princípio da noventena, cujo qual prevê que nenhum tributo poderá ser instituído ou majorado antes de decorrer 90 (noventa) dias da data em que haja sido publicada a lei, salvo as exceções constantes no artigo 150, § 1º da CF/88.⁴⁸⁶ Definiu que o ITR será progressivo e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, atribuindo

⁴⁸¹ CINTRA, Marcos. *A verdade sobre o Imposto Único*. São Paulo: LCTE, 2003. p.104-105.

⁴⁸² BRASIL. *Mensagem de retirada de proposição n.199/2003*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=116719>> acesso em 12 de fev. de 2013.

⁴⁸³ CINTRA, Marcos. *A verdade sobre o Imposto Único...* p.130.

⁴⁸⁴ BRASIL. *Proposta de Emenda a Constituição – PEC 474/2001*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=42062>> acesso em 22 de fev. de 2013.

⁴⁸⁵ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.188.

⁴⁸⁶ “§1º (...) a vedação do inciso III, c, ao se aplica aos tributos previstos nos arts.148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem a fixação da base de cálculo do impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I” – CF/1988. José Roberto Vieira ao comentar o projeto que ampliava o Princípio da Anterioridade prevendo o prazo mínimo de 90 (noventa) dias para alguns tributos argumenta: “Mas as concessões do estado arrecadador não costumam ser gratuitas. E não o são nesse caso também, porque, conforme o projeto, essa anterioridade adicional não se aplicará exatamente ao Imposto de Renda e ao estabelecimento da base de cálculo do IPVA e do IPTU. Ou seja, admitem-se algumas mudanças, mas luta-se desesperadamente para minimizá-las ao extremo” (VIEIRA, José Roberto. Uma reforma tributária de

facultativamente aos municípios a competência de fiscalização e cobrança do referido imposto. Definiu a não incidência do ICMS nas operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. Acrescentou também a não incidência do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. Estipulou que entre o período de 2003 a 2007 é desvinculado de órgão, fundo ou despesa, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. Prorrogou a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF – até 31/12/2007.⁴⁸⁷

Salete Oro Boff salienta que com base nas alterações realizadas, o resultado da “Reforma Tributária” ficou abaixo das pretensões do governo e da sociedade. “Por um lado, a dificuldade é conjugar os interesses dos entes federativos, uma vez que as alterações pretendidas deveriam adequar o novo modelo tributário e sua administração às necessidades da sociedade, sem lesar o pacto federativo, garantindo as competências de cada ente”.⁴⁸⁸

Após outras alterações pontuais em matéria tributária,⁴⁸⁹ em 28 de Fevereiro de 2008 o Poder Executivo apresentou nova Proposta de Emenda Constitucional, que recebeu o n. 233. “A proposta de reforma altera de forma substancial a vinculação das fontes de financiamento exclusivas das políticas de seguridade social (previdência, saúde e assistência social), educação e trabalho”.⁴⁹⁰ Segundo a Exposição de Motivos, os objetivos principais da proposta são:

simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade de nossas empresas, principalmente no que diz respeito à chamada “guerra fiscal” entre os Estados. Adicionalmente, a Proposta

gatinhos e hienas. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, n.05, p.38-54, 2004. p.44).

⁴⁸⁷ BRASIL. *Emenda Constitucional n.42 de 19 de Dezembro de 2003*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm> acesso em 12 de Fev. de 2013.

⁴⁸⁸ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.191.

⁴⁸⁹ Pode-se citar a título exemplificativo a Lei n. 10.637/2003 que buscou eliminar a cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep. Fernando Rezende salienta que “sem mudanças estruturais o governo seguiu, com algumas pequenas mudanças, o mesmo *script* traçado para o ajuste dos anos anteriores. Com o aumento da carga tributária apoiado nas contribuições sociais, garantiu-se o alcance das metas para o superávit primário, acarretando, todavia, novos aumentos dos gastos correntes e maior estreitamento do espaço orçamentário para as despesas com investimentos” (REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. *O dilema fiscal...* p.142).

⁴⁹⁰ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro [org.]. *Tributação no Brasil...* p.179.

amplia o montante de recursos destinados à Política Nacional de Desenvolvimento Regional e introduz mudanças significativas nos instrumentos de execução dessa Política.⁴⁹¹

Visando atingir tais objetivos as mudanças previstas pela proposta podem ser sintetizadas em seis grandes temas:

1) Simplificação do sistema tributário, reduzindo e desburocratizando a legislação: neste sentido a proposta prevê a extinção de 05 (cinco) tributos federais: Cofins, Pis, Cide-Combustíveis, Salário Educação e CSLL – criando o Imposto sobre Valor Adicionado (IVA-F). A CSLL seria incorporada pelo imposto de renda das pessoas jurídica. O IPI seria mantido como imposto seletivo e para fins de política industrial. Essas alterações somente entrariam em vigor, um ano após a aprovação da PEC. Para simplificação do ICMS há a previsão de criação de um Novo ICMS, unificando-se as bases das 27 legislações estaduais existentes. As alíquotas do imposto seriam nacionalmente definidas pelo Senado Federal, cabendo ao Confaz a propositura do enquadramento dos bens e serviços nestas alíquotas, podendo o Senado aceitar ou rejeitar a proposta do Confaz. É previsto ainda, a possibilidade dos estados fixarem alíquotas diferenciadas para um número limitado de bens e serviços;

2) Fim da guerra fiscal: a finalização da guerra fiscal seria obtida pela mudança na tributação das transações interestaduais, reduzindo-se progressivamente a parcela do ICMS apropriado no estado de origem, adotando-se o chamado “princípio de destino”. Seria mantida a possibilidade da cobrança do imposto no estado de origem (visando combater a sonegação), mas a receita pertenceria ao estado de destino. Visando ressarcir os estados de eventuais perdas no processo de transição seria criado o Fundo de Equalização de Receitas (FER). Os estados que concedessem novos benefícios fiscais não teriam acesso ao Fundo de Participação dos Estados (FPE), ao FER nem ao Fundo de Desenvolvimento Regional;

3) Correção das distorções na estrutura tributária que prejudicam o investimento e a eficiência: o novo modelo de tributação indireta seria mais simples, tendo por base a nota fiscal eletrônica. A legislação do IVA-F e do Novo ICMS estaria pautada em um modelo moderno de tributação do valor adicionado, eliminando as distorções e simplificando o trabalho das empresas;

4) Desoneração tributária: a proposta prevê a desoneração tributária sobre a folha de salarial na ordem de 1% (um por cento) ao ano (de 2010 a 2015),

⁴⁹¹ BRASIL. *Exposição de motivos n.00016/2008 – MF*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/EM-16-2008-Reforma-tributaria.pdf>> acesso em 12 de fev. de 2013.

extinguindo-se a Contribuição para o Salário Educação. Com a criação do IVA-F e do Novo ICMS amplia-se a desoneração da cesta básica, reduzindo-se o custo dos seus produtos, possuindo um dispositivo na PEC, a ser regulamentado por Lei Complementar que garante que não haverá aumento da carga tributária na criação destes dois novos impostos. Há ainda a previsão de desoneração completa dos investimentos, reduzindo-se o prazo da apropriação do crédito na aquisição de bens de capital;

5) Melhoria na política de desenvolvimento: o aperfeiçoamento da Política de Desenvolvimento Regional (PDR) ocorreria com a criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR) ampliando-se o montante dos recursos através da destinação do equivalente a 4,8% (quatro vírgula oito por cento) da receita arrecadada pelo imposto de renda e pelo imposto sobre produtos industrializados. Também é prevista uma ampliação da Política de Desenvolvimento Regional, por meio da possibilidade de aplicação de até 5% (cinco por cento) dos recursos nas regiões menos desenvolvidas das regiões Sul e Sudeste, garantindo-se assim a ampliação do montante de recursos da PDR para todas as regiões.

6) Melhoria da qualidade das relações federativas: a proposta contempla que as transferências a estados e municípios passem a ser calculadas sobre base ampla de tributos, ampliando-se a solidariedade fiscal entre a União e os demais entes federativos. Não estariam na base da partilha somente a contribuição previdenciária e os tributos de natureza regulatória (imposto de importação e de exportação, IOF e ITR).⁴⁹²

Vittorio Cassone entende que “apesar das dificuldades para adequar gregos e troianos (interesses financeiros de 27 Estados, DF, Municípios)” a PEC 233/2008 contém avanços significativos. Ressalta que numa eventual hipótese de dificuldades a ponto de colocar em risco a aprovação da PEC, entende ser viável o governo busque a aprovação parcial, especialmente no que se refere à simplificação da legislação tributária, “convertendo em emenda constitucional a aglutinação das contribuições sociais, aspecto de suma importância para o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, e sua fiscalização, reduzindo, inclusive, as contendas judiciais”.⁴⁹³

⁴⁹² BRASIL. *A reforma tributária e o desenvolvimento*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/p270208.pdf>> acesso em 12 de fev. de 2013.

⁴⁹³ CASSONE, Vittorio. PEC – Reforma tributária 2008 do Poder Executivo – Simplificação da legislação tributária. *Revista de estudos tributários*, n. 62, p.70-98, jul./ago.2008. p.73 e 74.

Outro ponto destacado por Vittorio Cassone diz respeito à eliminação da contribuição “salário-educação”. Esta eliminação não provocará redução de investimentos na área de educação, uma vez que o governo tem dedicado atenção a esta área, mormente em relação ao estudante universitário – “que, diga-se de passagem, com a simplificação da legislação tributária, terá oportunidade de se desenvolver com maior capacitação na relação ensino-aprendizagem dessa importante matéria”.⁴⁹⁴

Em relação ao prazo para instituição do novo ICMS, Vittorio Cassone entende que este deveria ser abreviado, para que tanto o Fisco como os contribuintes possam tirar proveito da legislação tributária. “Sem entrar no mérito das alterações propostas, aplaudimos a propositura, mormente no ponto em que reúne contribuições sociais e cria novas tributações em nível federal (IVA-F ou IOBS) e estadual (novo ICMS), em substituição às anteriores”. Para ele essa aglutinação, facilitaria o cumprimento da legislação tributária proporcionando menores divergências doutrinárias, “afastando, um pouco que seja, o “manicômio tributário” a que se referiu o saudoso mestre Alfredo Augusto Becker”.⁴⁹⁵

Segundo o Ministro da Fazenda – Guido Mantega – a PEC 233/2008 teria os seguintes impactos positivos:

1º) para as empresas: pois haveria grande simplificação das obrigações tributárias, com redução expressiva de custos; haveria uma redução da carga tributária com a conseqüente melhora das condições de concorrência e aumento da eficiência econômica; haveria ganhos de competitividade com a eliminação da maior parte das incidências cumulativas, o fim do acúmulo de créditos nas exportações e o fim do favorecimento às importações;

2º) para os trabalhadores: haveria a desoneração da cesta básica, reduzindo a regressividade do sistema tributário brasileiro; com a desoneração da folha de salários e redução do espaço para sonegações fiscais, haveria o aumento do emprego formal e estímulo a investimentos em setores intensivos em mão de obra; com as mudanças no sistema de tributos indiretos haverá uma maior transparência sobre a carga tributária incidente sobre o custo dos bens de consumo; e a nova política de Desenvolvimento Regional é mais eficiente do ponto de vista do aumento da renda dos Trabalhadores que o modelo atual;

⁴⁹⁴ CASSONE, Vittorio. PEC – Reforma tributária 2008 do Poder Executivo – Simplificação da legislação tributária. *Revista de estudos tributários...* p.74 e 75.

⁴⁹⁵ CASSONE, Vittorio. PEC – Reforma tributária 2008 do Poder Executivo – Simplificação da legislação tributária. *Revista de estudos tributários...* p.81.

3º) para os Estados e Municípios: haveria um aumento da arrecadação com a redução da sonegação e o fim da guerra fiscal; através do aprimoramento da Política de Desenvolvimento Regional haverá uma melhor adoção de mecanismos eficazes de desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas; há garantia de ressarcimento de eventuais perdas pelo Fundo de Equalização de Receitas, de modo a que nenhum Estado seja prejudicado pela Reforma; a proposta indica um avanço na direção de um ambiente federativo mais solidário e justo.⁴⁹⁶

A PEC 233/2008, após a apresentação de diversos votos em separado, requerimentos e pareceres, ainda encontra-se tramitando na Câmara dos Deputados, sem data para votação.⁴⁹⁷

Fernando Rezende afirma que a principal dificuldade de uma reforma abrangente não é promovê-la, mas sim ter a disposição de enfrentá-la. Salaria que:

Por motivos diversos, todos receiam tomar a iniciativa de propô-la. Governos por receio de perda da arrecadação. Empresários por medo de que ela gere efeito oposto, isto, é mais e maiores impostos. No entanto, é preciso olhar o problema sob outra perspectiva. A insistência na continuidade do atual padrão de ajuste não é uma estratégia isenta de riscos, o maior deles sendo a rejeição de propostas que viabilizariam o ajuste estrutural das contas públicas.⁴⁹⁸

Levando-se em conta a complexidade do tema e o tamanho da Federação, percebe-se que uma reforma tributária desta envergadura é difícil de ser aprovada, ainda mais “se cada um quer aproveitar a reforma para ganhar, a obra não se concluirá”.⁴⁹⁹ Porém, pelos aspectos demonstrados não piaram dúvidas que uma reforma abrangente é necessária.

4.2 A POSSIBILIDADE DA MITIGAÇÃO DOS LIMITES FEDERATIVOS NA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA A BUSCA DO DESENVOLVIMENTO

Pelos diversos problemas existentes no sistema tributário brasileiro, a reforma tributária é uma necessidade, podendo ser considerada como de extrema

⁴⁹⁶ BRASIL. *A reforma tributária e o desenvolvimento*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/p270208.pdf>> acesso em 12 de fev. de 2013.

⁴⁹⁷ BRASIL. *Proposta de Emenda a Constituição - PEC 233/2008*. <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>> acesso em 13 de fev. de 2013.

⁴⁹⁸ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. *O dilema fiscal...* p.25.

⁴⁹⁹ CASSONE, Vittorio. PEC – Reforma tributária 2008 do Poder Executivo – Simplificação da legislação tributária. *Revista de estudos tributários...* p.97.

relevância para que o Brasil possa manter seu rumo na busca pelo seu desenvolvimento.⁵⁰⁰

Sob o ponto de vista histórico, desde a proclamação da República as unidades federativas buscaram autonomia em relação ao poder central. Esta autonomia, ora era percebida com maior ênfase, ora com menor. Em alguns momentos, os Estados podiam legislar sobre matérias de competência da União, visando suprir lacunas da legislação federal, em outros, alienavam atribuições próprias em favor da União. Percebe-se, portanto, que a história brasileira foi permeada de oscilações, com momentos de centralização e outros de descentralização. Com a promulgação da Constituição de 1988 houve a repartição equilibrada das competências gerando uma reorganização do federalismo e da autonomia dos entes da Federação.

Essa reorganização atribuiu às unidades federadas fontes próprias de obtenção de recursos, assegurando a autonomia dos entes federativos, atribuindo a cada um deles a capacidade de instituir, arrecadar e administrar os tributos sob sua competência. É importante ressaltar que a Constituição de 1988 reconheceu os Municípios como componentes da Federação, possuindo competência tributária para instituição de tributos.⁵⁰¹

Emerson Gabardo, ao tratar da repartição de competências, apresenta o conceito de subsidiariedade que para a teoria do Estado e para o Direito Público significa descentralização. Esta descentralização significa a “privatização no tocante à organização estatal e no tocante ao exercício das atividades públicas”. Em um primeiro sentido, à atuação subsidiária “reporta-se à preferência que deve ser conferida, por princípio, à atuação no menor núcleo de capacidade. A competência para o exercício da função é atribuída ao organismo mais próximo da questão tratada”, denominada de descentralização vertical. Em segundo sentido, denominada descentralização horizontal ou funcional, “refere-se ao protagonismo do indivíduo e da sociedade civil na consecução das atividades que lhe são necessárias, relegando aos organismos institucionais público-estatais uma competência de caráter acessório”.⁵⁰²

⁵⁰⁰ “Os Estados em desenvolvimento são aqueles que superaram o círculo vicioso da pobreza, mas que ainda possuem características macroeconômicas típicas do subdesenvolvimento:” baixa renda *per capita*, altas taxas de natalidade e mortalidade (dentre estas uma das mais relevantes é o da mortalidade infantil), desemprego ou subemprego, etc. (GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade...* p.244).

⁵⁰¹ Art.156 – CF/88. José Afonso da Silva indica que essa inclusão foi um equívoco do constituinte, pois os Municípios constituem uma divisão política dos Estados-membros, não existindo uma federação de Municípios e Estados, não sendo, portanto, o município uma entidade federativa, mas uma divisão político-administrativa dos Estados (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional...* p.475).

⁵⁰² GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade...* p.212 e 213.

Para Emerson Gabardo o mecanismo de atribuição destas competências municipais, previsto no sistema brasileiro está relacionado à tudo aquilo que seja de interesse local, desde que não seja um interesse reconhecido como de competência da União e dos Estados. “Se for, então mesmo que o município possa, do ponto de vista prático, realizar de forma eficiente a atividade, ela não será de sua competência. E o caso inverso também é verdadeiro”. Neste contexto, o critério do legislador brasileiro, “não é de suficiência ou de eficiência para a divisão de competências, mas sim de identificação apriorística e principiológica, a partir de escolhas de caráter político-jurídico e não pragmático-político”.⁵⁰³

Portanto, o referido autor esclarece que as dificuldades relacionadas à atuação dos municípios na realização de políticas públicas sob sua responsabilidade, não estão baseadas na divisão de competências estabelecida pelo texto constitucional, também, não é uma questão predominantemente jurídica ou de descentralização administrativa, mas relaciona-se com a redução da dependência financeira e também sob a ausência de condições materiais sob a qual os municípios estão submetidos.⁵⁰⁴

É justamente quando se tratam de competências, autonomia e descentralização que ocorre uma das grandes discussões em relação às propostas de reforma tributária, pois, ainda que ela seja necessária, envolve interesses distintos.⁵⁰⁵ Dentre alguns pontos, um que sempre se torna óbice quando das discussões, diz respeito à criação do imposto de valor agregado (IVA) que ao substituir o ICMS,⁵⁰⁶ retiraria uma das fontes de recursos dos Estados, eliminando ou reduzindo a sua autonomia financeira, infringindo a cláusula pétreia da federação e por consequência o denominado princípio federativo.

Ricardo Lodi Ribeiro entende que não há óbice a uma reforma constitucional que altere a repartição tributária, porém, ao suprimir qualquer um dos

⁵⁰³ GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade...* p.121.

⁵⁰⁴ GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade...* p.123.

⁵⁰⁵ Maria Helena Zockun afirma “que todos querem a reforma tributária, mas por diferentes razões. Áreas do governo a querem para diminuir as vinculações da receita e conquistar mais liberdade na elaboração do orçamento federal. Alguns estados a defendem para que se acabe com a guerra fiscal; outros ao contrário, para garantir que sua autonomia na criação de benefícios fiscais não seja diminuída (...) Os assalariados não querem continuar sendo os maiores contribuintes e defendem propostas que aumentem a abrangência e progressividade da tributação. Os empresários, fustigados pela concorrência externa, defendem um sistema que não os alije da competição. Outros, mais sensíveis à concorrência desleal do mercado informal, defendem um sistema em que a sonegação seja facilmente evitada. Um sistema que atenda plenamente qualquer um desses objetivos suscita a oposição de todos os demais atores, ao colocar em plano secundário os objetivos que estes perseguem. É assim, paralisada pelo excesso de propostas, a reforma tributária não acontece” (NAKANO, Yoshiaki et.al. O que eles pensam sobre reforma tributária. *Rae light*, n.04, p.41-53, jul./ago. 1995. p.43).

⁵⁰⁶ Já houve proposta que também previa a unificação do ISS – PEC 47-A/95.

impostos de larga base econômica de cada um dos entes federados, deve a emenda constitucional garantir outra fonte de custeio, arrecadada a partir da competência própria, já que em relação aos Estados, o ICMS é o único imposto de larga base, representando mais de 85% (oitenta e cinco por cento) das receitas arrecadadas por este ente federativo. “Portanto, o exercício da competência tributária relativa ao ICMS é vital para sobrevivência financeira dos Estados, no que tange à sua autonomia administrativa”.⁵⁰⁷

Existem posicionamentos que entendem ser possível uma reforma tributária que unificasse os três principais impostos: o ICMS, o IPI e o ISS, para substituí-los por um IVA, neste caso, sob ponto de vista técnico, considerando que estes três impostos atuam na mesma área econômica, atingindo a circulação de bens e serviços destinados ao consumo, a eventual unificação, simplificaria o sistema tributário, proporcionando considerável economia de custo para a Administração Fazendária e para os contribuintes. Porém, para essa linha argumentativa, a unificação não seria possível sem a quebra do desejável equilíbrio federativo, que pressupõe a autonomia política e financeira dos Estados e Municípios.⁵⁰⁸

Misabel Abreu Machado Derzi também afirma que a forma federativa e a unidade política econômica brasileira são os principais problemas para a instituição de um IVA. A referida autora entende que o federalismo não é incompatível com um amplo imposto sobre o valor agregado, pois outros países federais já o adotam, Porém, no Brasil, por tradição, aquilo que poderia ser a hipótese de incidência de um IVA foi partilhado em três, estando sob a competência de entes distintos: IPI – federal; ICMS – estadual e ISS – municipal. Desta forma, “pressionados por suas prementes necessidades financeiras, nenhuma ente político-estatal aceita perder receita”.⁵⁰⁹

⁵⁰⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Pacto federativo e reforma tributária. *Revista de direito administrativo*, n.222, p.87-96, out./dez.2000. p.91.

⁵⁰⁸ Antonio Carlos Nogueira Reis esclarece ainda que: “Esse equilíbrio será necessariamente atingido. Primeiro porque o imposto resultante da imaginada fusão, dê-se-lhe o nome de IVA, ou mantenha-se o do atual ICMS, teria que ser, penso eu, para funcionar a contento, atribuído à competência privativa da União. Assim, teria que ser disciplinado em legislação uniforme e centralizada, cabendo aos Estados as tarefas de arrecadação e fiscalização do tributo, e possivelmente, a expedição de normas regulamentadoras apenas para atender eventuais peculiaridades locais (...) O mesmo se diga dos Municípios. O ISS representa para o erário municipal o que o ICMS representa para os cofres dos Estados. Sendo incontestável que a autonomia municipal é assegurada sobretudo pela competência que a Constituição Federal confere aos Municípios para instituir e cobrar impostos privativos, a perda do seu principal imposto representaria uma retrocesso histórico, um retorno ao período da Primeira República quando a Constituição de 1891 não outorgava competência tributária aos Municípios, vivendo estes da participação do produto da arrecadação dos impostos estaduais” (REIS, Antonio Carlos Nogueira. *Tributação e desenvolvimento*. COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Revista direito tributário...* p.128-129).

⁵⁰⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar [org.]. *Reforma tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p.22.

Vale ressaltar que partindo dos elementos constantes da última proposta de reforma tributária apresentada pelo governo federal – PEC 233/2008 - parece que este problema foi levado em conta quando da elaboração do projeto, pois, não há a simples eliminação do ICMS,⁵¹⁰ mas este é substituído pelo chamado novo ICMS, mantendo-se as receitas aos Estados Federados, havendo apenas uma determinada limitação na possibilidade de legislar sobre o referido imposto, visando à simplificação do sistema.

Essa limitação legislativa já existe no texto constitucional, que consagra a possibilidade do Senado Federal fixar as alíquotas mínimas e máximas para operações internas. Em relação a isenções, incentivos e benefícios fiscais, também existe a limitação, pois a aprovação depende de convênio a ser realizado entre os Estados.⁵¹¹ “É indiscutível a legitimidade de tais limitações, haja vista terem sido estabelecidas pelo próprio constituinte originário, que conferiu competência tributária aos Estados para instituir o ICMS”.⁵¹²

Ricardo Lodi Ribeiro argumenta que a Constituição pode deferir uma competência para instituir determinados tributos, restringindo de certa forma seu exercício, já a possibilidade do constituinte derivado estabelecer tais limitações, dependerá do grau de influência que as medidas impliquem no equilíbrio federativo, sendo que esta avaliação somente será possível de ser aferida quando do caso concreto.⁵¹³

Em relação a PEC 175/1995, Ricardo Lodi Ribeiro entende que ela não seria possível, pois havia a previsão de se criar um ICMS cuja legislação seria estabelecida pela União através de lei complementar, competindo a ela fixar todos os elementos da incidência e a definição do tributo, assim como a forma participação dos Estados e do Distrito Federal, nas alíquotas do imposto, cabendo a estes apenas a fiscalização, arrecadação e o julgamento dos processos administrativos. “Em outras palavras, o chamado “imposto da Federação”, seria um imposto de competência da União, tendo como titulares da capacidade tributária ativa os Estados e o Distrito Federal que, no entanto, não poderiam definir qualquer regra, nem no que se refere ao regulamento, em relação ao imposto”. Para ele, a retirada da competência sobre o

⁵¹⁰ Apesar do grande número de impostos e contribuições existentes no Brasil a arrecadação concentra-se em alguns deles. A distribuição da carga tributária em 2005 (38,9% do PIB) atingiu os seguintes percentuais em: ICMS: 20,3%; IR: 16,1%; INSS: 14,1%; Cofins: 11,5%; FGTS:4,3%; CPMF: 3,9%; CSLL: 3,3%; IPI: 3,2%; PIS/Pasep: 2,8%; ISS: 1,9%; Demais tributos: 18,7% (REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. *O dilema fiscal...* p.47).

⁵¹¹ Art.155 , §2º, inciso V e XII, alínea “g” c/c Art.150, §6º - CF/1988.

⁵¹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Pacto federativo e reforma tributária. *Revista de direito administrativo...* p.92.

ICMS, atribuindo esta competência à União, fere a cláusula pétrea da Federação, pois subtrai dos Estados e do Distrito Federal a possibilidade de definir regras a respeito do tributo responsável pela quase totalidade de sua arrecadação.⁵¹⁴

Outro ponto destacado por Ricardo Lodi Ribeiro refere-se à concessão pelos Estados de isenção. De acordo como a previsão constitucional, esta possibilidade existe desde que realizada mediante convênio entre os Estados. Na PEC 175/1995 inexistia essa possibilidade, alterando-se substancialmente o quadro constitucional. Portanto, para ele, nesta PEC restava evidenciado o desequilíbrio do Pacto Federativo e a violação da cláusula pétrea da Federação, inviabilizando a apreciação e a aprovação da Emenda Constitucional de reforma tributária.⁵¹⁵

A proposta de 2008 mantém sob a responsabilidade do Senado Federal a definição das alíquotas, transferindo ao mesmo tempo ao Confaz o enquadramento dos bens e serviços dentro destas alíquotas, estabelecendo, portanto, maior participação aos Estados, ainda que a instituição do novo ICMS se deu por Lei Complementar.⁵¹⁶ Já a previsão da mudança na tributação das transações interestaduais, aplicando-se o princípio do destino, visa corroborar para a simplificação do sistema, auxiliando no combate à denominada guerra fiscal. Estes dois problemas causam grande impacto negativo na Federação com um todo.⁵¹⁷

⁵¹³ Idem.

⁵¹⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Pacto federativo e reforma tributária. *Revista de direito administrativo...* p.93. Segundo dados disponibilizados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná em 2012 o total de arrecadação relacionado aos impostos sob a sua competência (ICMS, IPVA e ITCMD) ultrapassou a cifra de R\$ 19 bilhões, sendo que o ICMS representa mais de 90% do total arrecadado. Em 2011 o valor arrecadado ultrapassou R\$ 17 milhões. (Disponível em: <http://www.gestaodineiropublico.pr.gov.br/Gestao/lei131/cons_receita.jsp?mes=12&ano=2012&receita=999999999&vadmin=G&vrecursos=G> acesso em 21 de fev. de 2013.

⁵¹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Pacto federativo e reforma tributária. *Revista de direito administrativo...* p.94-95.

⁵¹⁶ “Art. 155-A - Compete conjuntamente aos Estados e ao Distrito Federal, mediante instituição por lei complementar, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição – PEC 233/2008*. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=9E63422EB4CE95C9BE27F26D1E15C17B.node2?codteor=540729&filename=PEC+233/2008> acesso em 17 de fev. de 2012.

“Art. 155. As operações relativas à circulação de mercadorias, bem assim as prestações de serviço de comunicação e as de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior, ficarão sujeitas a imposto, instituído e regulado em lei complementar federal, obedecido (...)” (BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição – PEC 175/1993*. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD18AGO1995.pdf#page=33>> acesso em 17 de fev. de 2013).

⁵¹⁷ Antonio Granado e Ursula Dias Peres referindo-se a PEC 233/2008 afirmam que ela “mexe também, de maneira bastante forte, na guerra fiscal entre estado, transformando o ICMS em tributação no destino e não mais na origem e definindo regras uniformes para todo o território nacional. Fortalece o CONFAZ como instrumento de coordenação do tributo entre os estados, atribuindo-lhe papel importante na normatização do tributo e também restringe fortemente os benefícios fiscais que podem ser arbitrados pelos estados isoladamente. No entanto, a PEC não altera a situação atual da guerra fiscal entre os estados, no que tange ao IPVA, nem entre os municípios, no que diz respeito ao ISSQN” (GRANADO,

Percebe-se, portanto, que uma das tônicas que se faz presente quando se trata de reforma tributária está relacionada ao Federalismo, ou seja, ao eliminar tributos ou restringir eventual possibilidade de competência legislativa dos Estados estar-se-ia infringindo o princípio federativo.

É importante ressaltar os ensinamentos tradicionais relacionados ao conceito de princípio. Este vocábulo decorre do latim *principium, principii*, sendo associado à ideia de começo, início, origem. “Daí aquela célebre frase de Gaius: o princípio é a parte mais importante de qualquer coisa”.⁵¹⁸ Em sua definição clássica Celso Antonio Bandeira de Mello conceitua princípio como sendo “o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência (...)”. Neste sentido, a violação de um princípio é muito mais grave do que a transgressão de uma norma, pois ofende não apenas um mandamento obrigatório, mas todo o sistema de comandos.⁵¹⁹

Daniel Wunder Hachem afirma que da perspectiva pós-positivista, embora exista uma unanimidade quanto à normatividade dos princípios jurídicos, existem compreensões diversas acerca de seu conteúdo. Para ele, o primeiro conceito baseia-se no grau de fundamentalidade da norma para distinguir os princípios das regras. Nesse modelo os princípios são considerados como as normas mais fundamentais de um sistema, “que configuram seu embasamento, ao passo que as regras, consubstanciando concretizações dos primeiros, teriam uma natureza mais instrumental”.⁵²⁰ A segunda concepção baseia-se no critério da estrutura lógica normativa do comando jurídico. Neste caso, os princípios possuem um aspecto que as regras não detêm: a dimensão de peso ou importância. Havendo eventual colisão de princípios, o intérprete deverá resolver a questão considerando a forma relativa de cada um, “isto é, o peso que cada princípio deve exercer naquela situação específica. Não obstante, ambos continuam pertencendo ao ordenamento, não havendo a necessidade de declarar a invalidade de nenhum deles.”⁵²¹

Paulo Ricardo Opuszka salienta que toda norma é composta de princípios e regras. Para ele, os princípios são as bases de sustentação do sistema e “não

Antonio; PERES, Ursula Dias. Reforma tributária: aspectos importantes acerca da federação, atribuições dos entes e o financiamento da ação pública. *Cadernos Adenauer...* p.59).

⁵¹⁸ BULOS, Uadi Lammêgo. *Manual de interpretação constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1997. p.39.

⁵¹⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1995. p.537-538.

⁵²⁰ HACHEM, Daniel Wunder. *Princípio constitucional da supremacia do interesse público*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p.137.

⁵²¹ HACHEM, Daniel Wunder. *Princípio constitucional da supremacia...* p.141.

podem deixar de ser aplicados em decorrência de regras que disponham algo em contrário”. Por outro lado, “toda norma, seja ela oriunda do Estado ou não, segue uma principiologia de acordo com os bens jurídicos protegidos pelo referido princípio”.⁵²²

Cármen Lúcia Antunes Rocha, tratando sobre os princípios constitucionais, indica que eles “são os conteúdos intelectivos dos valores superiores adotados em dada sociedade política, materializados e formalizados juridicamente para produzir uma regulação política no Estado”, sendo, portanto, o cerne da Constituição.⁵²³

Emerson Gabardo indica que o assunto é controvertido, tornando-se difícil encontrar uma solução. Todavia entende ser possível extrair um núcleo básico estrutural que pode oferecer uma ideia da noção “princípio”. Desta forma, “princípio é antes de tudo um *a priori*. É uma categoria geral abstrata que propõe uma ação humana como dever. Sua característica básica, portanto, é a normatividade”, nesse sentido, não pode ser confundido com um “mero axioma (que seria uma afirmação sem pretensão de realização prática)”. Para o autor, o princípio pode decorrer de uma “teorização metajurídica”, porém, acaba tendo sua “juridicidade consagrada dentro de um ordenamento positivo específico”.⁵²⁴

Roberto Ferraz ressalta que mesmo que tenham belos estudos que sublinharam a força orientadora dos princípios no sistema jurídico é possível perceber-se de um lado uma certa banalização dos princípios e de outro sua aplicação mediante abuso das doutrinas de ponderação. Para o autor, a par das obras em que se reconhece a importância dos princípios como vetores de interpretação de todo o sistema, houve quem erigisse em princípio qualquer regra encontrada na Constituição, “chegando a identificar uma centena de falsos princípios”.⁵²⁵

Em relação à função dos princípios no sistema jurídico, Roberto Ferraz, afirma que eles sempre estarão definindo o melhor caminho de interpretação das regras do sistema. “Assim, por exemplo, todas as regras tributárias deverão de ser interpretadas à luz dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva (que define critério de igualdade em matéria tributária)”.⁵²⁶

⁵²² OPUSZKA, Paulo Ricardo. *Cooperativismo popular: os limites da organização coletiva do trabalho a partir da experiência da pesca artesanal do Extremo Sul do Brasil*. Curitiba, 2010. 249.f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná. p.184.

⁵²³ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípios constitucionais da administração pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p.23.

⁵²⁴ GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade...* p. 205-206.

⁵²⁵ FERRAZ, Roberto. Princípios são universais e não comportam exceções. In. ROCHA, Valdir de Oliveira [coord.]. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p.389.

⁵²⁶ FERRAZ, Roberto. Princípios são universais e não comportam exceções. In. ROCHA, Valdir de Oliveira [coord.]. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p.393.

Ao se analisar as normas do ponto de vista de seus fundamentos positivos, ou de seu fundamento de validade, não há superioridade dos princípios em relação às regras, pois, ambos possuem o mesmo grau de igualdade, já que retiram sua força do mesmo fundamento, a Constituição.⁵²⁷ Porém, é necessário distinguir os princípios das regras, “sendo enganoso o caminho seguido por alguns de pretender transformar em princípio aquilo que é tipicamente mutável, circunstancial, e de aplicação restrita sem qualquer relevância para a interpretação das demais normas do sistema”. Um dos exemplos típicos é o denominado – princípio da anterioridade – que nada mais é do que uma regra circunstancial e que não pode ser considerado imutável. Roberto Ferraz indica que “essa afirmativa poderá chocar a muitos. No entanto não há motivo de escândalo (...)”.⁵²⁸

O referido autor explica seu posicionamento utilizando-se da Emenda Constitucional n. 03 que pretendeu não considerar a aplicabilidade da anterioridade para o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF). O Supremo Tribunal Federal (STF) proclamou a inconstitucionalidade da cobrança do tributo em 1993, por violar cláusula pétrea da anterioridade, porém, “não se pode concluir que a anterioridade seja um princípio. Na verdade se trata de uma regra ligada a um princípio, o da segurança jurídica, de “não surpresa”. Efetivamente a anterioridade nada tem de princípio”.⁵²⁹ Para Roberto Ferraz a anterioridade “não orienta o entendimento de nenhuma regra do ordenamento, nem constitui uma finalidade, simplesmente estabelece diretamente um período de *vacatio legis*, sem nenhuma consequência além da simples dilação dos efeitos da lei ao exercício seguinte”. Neste sentido, a anterioridade “é um típico exemplo de equivocada elevação de regra à categoria de princípio”.⁵³⁰

Em relação à Federação é importante perceber que os sistemas federativos são apresentados de formas variadas. Thomas J. Courchene, ao analisar alguns sistemas federativos, afirma que sempre são apresentadas muitas variedades,

⁵²⁷ “Hoje, há quem não se contente com essa diferenciação formal e pretenda haver entre princípios e regras uma diferença substancial. Entretanto, não há acordo entre os adeptos dessa tese, podendo-se distinguir diversos entendimentos quanto a essa diferença. Realmente, o que ensina Dworkin não é subscrito por Alexy; o que ensina Eros Grau não é o que entende Humberto Ávila etc. E o pior é que não há entre os substancialistas um acordo acerca do critério (substantivo de diferenciação, ao contrário. Em consequência, fica o estudioso sem uma diretriz clara a respeito do critério substantivo de diferenciação” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 34. ed. rev.e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p.395).

⁵²⁸ FERRAZ, Roberto. Princípios são universais e não comportam exceções. In. ROCHA, Valdir de Oliveira [coord.]. *Grandes questões atuais do direito...* p.394.

⁵²⁹ FERRAZ, Roberto. Princípios são universais e não comportam exceções. In. ROCHA, Valdir de Oliveira [coord.]. *Grandes questões atuais do direito...* p.394.

⁵³⁰ Idem.

tendo em comum uma Constituição que distribui “poderes conforme regras de autogoverno quanto compartilhadas, e um conjunto de trâmites para implementar essa estrutura constitucional”. Em relação à Austrália, o autor afirma que além de ser uma Federação altamente centralizada é uma nação altamente igualitária. Todos os benefícios previdenciários, são idênticos, planejados e pagos a partir de Canberra. Essa situação difere do Canadá, onde essa responsabilidade cabe às províncias e conseqüentemente os benefícios variam de localidade para localidade. Os estados australianos não têm acesso efetivo a tributos de base ampla (impostos de renda ou sobre consumo), dependendo de transferências, que em sua grande maioria acontecem na forma de subsídios condicionais, que reforçam a centralização e a uniformidade. Para remover os desequilíbrios fiscais horizontais, existem os denominados “Subsídios de Ajuste Financeiro” que são monitorados pela *Commonwealth Grants Commission CGC*) que se orienta pelo princípio da equalização fiscal, estipulando que cada estado deve ter a capacidade de prover o padrão médio de serviços públicos. “Operacionalmente o sistema nivela receitas tanto para cima como para baixo conforme o padrão comum e depois faz o mesmo com os gastos e as necessidades fiscais dos estados”.⁵³¹

Para o autor, o sistema australiano é apegado a um programa de equalização altamente igualitário “e a um sistema de transferências intergovernamentais que combina bem com a natureza homogênea e igualitária subjacente de sua Federação” e a genialidade do modelo australiano de federalismo é a sua utilização criativa e flexível da forma federal para reproduzir características essenciais dos estados unitários.⁵³²

Em relação ao Canadá, Thomas J. Courchene afirma que o país difere da federação típica, pois há uma extensa lista de poderes, definidos na constituição, que são atribuídos exclusivamente às províncias. Outros traços observados na Federação canadense impulsionam a descentralização, dentre eles pode-se citar a situação específica de Québec, que possui uma distinção em seu aspecto linguístico, cultural e institucional. Thomas J. Courchene salienta que ela segue o direito civil europeu, e não o direito consuetudinário britânico, sendo considerada há muito tempo como uma província de direitos de Estado. Essa situação “levou o Canadá não somente para

⁵³¹ COURCHENE, Thomas J. Federalismo e a nova ordem econômica: uma perspectiva dos cidadãos e dos processos. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de [org.]. *Federalismo e integração econômica regional: desafios para o Mercosul*. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2004. p.23-24.

⁵³² COURCHENE, Thomas J. Federalismo e a nova ordem econômica: uma perspectiva dos cidadãos e dos processos. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de [org.]. *Federalismo e*

uma maior descentralização, como também para uma maior assimetria (por exemplo, Québec tem seu próprio imposto de renda para pessoa física, enquanto que outras províncias seguem o sistema de Ottawa)”.⁵³³

No Canadá as províncias aplicam suas próprias alíquotas e categorias tributárias em relação ao imposto de renda, tanto para pessoas físicas como para pessoas jurídicas. Também cabem as províncias os seus próprios impostos de consumo, e geralmente, elas controlam os recursos naturais dentro de suas fronteiras, sendo responsáveis pela saúde, educação, previdência, etc. No que se refere ao programa de equalização, o Parlamento e o governo do Canadá comprometem-se a fazer pagamentos visando a equalização bem como “para assegurar que os governos provinciais tenham receitas suficientes para proporcionar níveis razoavelmente comparáveis de serviços públicos a alíquotas de tributação razoavelmente comparáveis”.⁵³⁴

Visando minimizar o desequilíbrio vertical, as transferências entram em um único fundo, e o dinheiro pode ser gasto de acordo com as decisões das províncias, porém, há um conjunto de princípios de política social que visam orientar os gastos das províncias nessas áreas. Outro ponto destacado por Thomas J. Courchene refere-se ao mecanismo de distribuição de receitas das empresas cujas operações têm âmbito nacional. Todas as províncias aderem ao mecanismo e são beneficiadas pela repartição de receitas.⁵³⁵

Estes dois exemplos demonstram que nestes sistemas federativos os arranjos existentes são muito amplos, menos arbitrários e se complementam visando atender as necessidades de cada país. Thomas J. Courchene salienta que:

A mensagem principal é a seguinte: a penetração das forças da globalização e da revolução do conhecimento/informação é de tal ordem que todas as federações estão as voltas com a necessidade de se ajustar aos ditames da nova ordem econômica. Porém, a análise comparativa demonstra que as federações podem ser ao mesmo tempo bem sucedidas economicamente e fiéis aos seus pactos sociais dentro de uma ampla variedade de estruturas e processos federais. Por sua vez, isso implica que as federações podem se adaptar à nova ordem econômica e ao mesmo tempo manter suas metas sociopolíticas amplas e de longo alcance.⁵³⁶

integração econômica regional... p.24.

⁵³³ COURCHENE, Thomas J. Federalismo e a nova ordem econômica: uma perspectiva dos cidadãos e dos processos. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de [org.]. *Federalismo e integração econômica regional*: p.27.

⁵³⁴ Idem.

⁵³⁵ COURCHENE, Thomas J. Federalismo e a nova ordem econômica: uma perspectiva dos cidadãos e dos processos. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de [org.]. *Federalismo e integração econômica regional...* p.28.

⁵³⁶ COURCHENE, Thomas J. Federalismo e a nova ordem econômica: uma perspectiva dos

Portanto, dentro desta contextualização, não haveria óbice a uma reforma tributária que realizasse a exclusão de algum tributo de competência estadual, pois, esta situação estaria muito mais vinculada às questões de centralização ou descentralização, do que relacionada à infração do denominado princípio federativo.⁵³⁷

Do ponto de vista da história republicana brasileira, percebe-se que em alguns momentos houve uma maior centralização e em outros uma maior descentralização do Poder Central,⁵³⁸ e ambas, de certa forma, contribuíram para o ponto em que o Estado Brasileiro encontra-se neste início de século XXI e, por consequência, também influenciaram o desenvolvimento do País.

Realizando-se um corte histórico e retornando-se a Era Vargas (1930-1945; 1950-1954) é possível perceber que foram adotadas medidas inéditas e significativas dirigidas à internalização das forças produtivas do País. Mario Gomes Schapiro salienta que o término da república café-com-leite e com a chegada de Getúlio Vargas ao poder (1930) desconstituíram-se as regras do padrão anterior de organização econômica e criaram-se as condições institucionais para a constituição de um padrão industrial de especialização produtiva. Uma das características deste novo padrão de organização de mercado estava relacionada à criação das empresas componentes do setor produtivo estatal (em 1942 foram estabelecidas as Companhias Vale do Rio Doce e a Siderúrgica Nacional).⁵³⁹ Também foram sancionados alguns instrumentos regulatórios, destacando-se o Código de Águas – 1934. Em 1940 criou-se o salário mínimo, considerada como outra medida regulatória que teve impacto no impulso da industrialização.⁵⁴⁰

Na segunda era Vargas (1950-1954) houve uma maior intervenção do Estado na economia, criando-se novas empresas que fortaleceram o capitalismo

cidadãos e dos processos. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de [org.]. *Federalismo e integração econômica regional...* p.30-31.

⁵³⁷ “Por isso, se do ponto de vista jurídico, a forma federal de estado não impediria a criação de um IVA – soma do IPI, mais ICMS e ISS – de competência da União, obstáculos políticos e econômicos, no momento, tornam impensável tal transformação” (DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar [org.]. *Reforma tributária e Mercosul...* p.23)[destaques no original].

⁵³⁸ “Deu-se ao longo da formação de nossa nacionalidade, a criação de um movimento pendular de distribuição de poder político, alternando-se a prevalência do poder central com a prevalência dos poderes regionais e locais” (RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento...* p.323).

⁵³⁹ “A CSN foi inaugurada em 1946, pelo Presidente Dutra, mas a sua criação legal e todas as tratativas econômicas forma realizadas durante o governo Vargas” (SCHAPIRO, Mario Gomes. Estado direito e economia no contexto desenvolvimentista: breves considerações sobre três experiências – governo Vargas, Plano de Metas e II PND. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas...* p.288).

⁵⁴⁰ SCHAPIRO, Mario Gomes. Estado direito e economia no contexto desenvolvimentista: breves considerações sobre três experiências – governo Vargas, Plano de Metas e II PND. In. SANTI, Eurico

nacional: 1952 – Banco Nacional de Desenvolvimento; 1953 – Petrobrás. Para Mario Gomes Schapiro a era varguista inaugurou o Estado Industrial brasileiro, “cumulando as funções de atuação direta na economia, com a estipulação de regulamentos e mecanismos de incentivo, o governo brasileiro lançou-se à frente do processo econômico e procurou alterar as bases da acumulação brasileira”. Esta fase representou “a consolidação de uma interpretação e de uma estratégia de desenvolvimento industrial, deixando para trás a estratégia que apostava na vocação agrária do País”.⁵⁴¹

Pode-se perceber um avanço relacionado ao desenvolvimento brasileiro na era Vargas.⁵⁴² Já sob o aspecto constitucional a Carta de 1937 fortaleceu os poderes da União que passou a gerir toda a administração do País, por meio de interventores nomeados pelo poder central.⁵⁴³ Em 1946 a Constituição estruturou o federalismo cooperativo, ampliando a competência dos municípios, que passaram a gozar de autogoverno e autoadministração. Salete Oro Boff ressalta, entretanto, que os entes federativos (Estados e Municípios) sacrificaram sua autonomia passando a execução dos serviços para as decisões e orientações do poder central.⁵⁴⁴ Em ambos os momentos, constata-se uma centralização de poder na União, mantendo-se, contudo, a Federação Brasileira.

Quando do estabelecimento do Plano de Metas do governo Kubitschek (1956-1961) o Brasil passou por uma outra fase.⁵⁴⁵ Este plano contemplava atuação estatal direcionada ao atendimento de cerca de 30 metas, estruturadas nos eixos: energia, transportes, alimentação, indústria de base e educação. Para atingimento das propostas, foram realizados novos mecanismos de ação do Poder Público, visando atrelar os meios administrativos às finalidades de desenvolvimento industrial do Brasil. Foram criados grupos executivos e de trabalho, com isso, o governo contornou

Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas...* p.288-289.

⁵⁴¹ SCHAPIRO, Mario Gomes. Estado direito e economia no contexto desenvolvimentista: breves considerações sobre três experiências – governo Vargas, Plano de Metas e II PND. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas...* p.291.

⁵⁴² “O desenvolvimentismo é uma tentativa de superação do subdesenvolvimento com base numa estratégia capitalista que vai funcionar somente na segunda metade dos anos 50, com o que se denomina acumulação do capital na indústria” (OPUSZKA, Paulo Ricardo. *Cooperativismo popular: os limites da organização coletiva do trabalho a partir da experiência da pesca artesanal do Extremo Sul do Brasil*. Curitiba, 2010. 249.f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná. p.169).

⁵⁴³ Paulo Ricardo Opuszka, fundamentando-se em Mozart Victor Russomano, afirma que “o advento da Constituição de 1937, do ponto de vista político, representou um sensível retrocesso das instituições sociais brasileiras, pelo abandono a critérios democráticos e pelo uso, em larga escala, dos exemplos da legislação nazista e fascista que punham a sua tônica sobre as leis do trabalho” (OPUSZKA, Paulo Ricardo. *Cooperativismo popular...* p.171).

⁵⁴⁴ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.66.

⁵⁴⁵ Durante o governo do presidente Juscelino Kubitschek ficou bem conhecido o slogan: “50 anos

diversos problemas de gestão da Administração Pública.⁵⁴⁶ Como a peça orçamentária era imperfeita, pois era realizada com dois anos de antecedência, ela não compatibilizava adequadamente a gestão financeira com os elementos de despesas, tornando os valores discriminados irrealistas diante da inflação,⁵⁴⁷ desta forma, o governo passou a utilizar do instituto denominado fundos orçamentários. Como os valores previstos nos fundos vinculados criados por lei estavam alheios aos debates parlamentares, assegurava-se um fluxo permanente de recursos, garantindo a continuidade dos investimentos públicos. Além dos programas gerais, alguns segmentos foram alvo de intervenções indutoras, como por exemplo: o automobilístico, a química pesada, a mecânica pesada, as máquinas, as ferramentas e a metalurgia.⁵⁴⁸

O Plano de Metas teve seu encerramento em 1961 e contabilizou alguns resultados: “um crescimento de quase 100% na indústria de base e algumas críticas, daqueles que viam um descontrole fiscal nas ações do governo.” Mario Gomes Schapiro ressalta que “seja como for, daí em diante, foi consolidado o modelo de desenvolvimento liderado pelo Estado, com a participação dos capitais privados nacionais e internacionais”.⁵⁴⁹

O período militar (1964-1985) é marcado com dois planos relacionados ao desenvolvimento: I Plano Nacional de Desenvolvimento – PND - (1972-1974 – Médici) e II PND (1974-1979 - Geisel).

O I PND instituído pela Lei n. 5.727 de 04 de Novembro de 1971, estabelecia que no plano deveriam ser incluídas medidas de aperfeiçoamento e amparo da pesca, na captura, industrialização e comercialização, para transformá-la, em curto prazo, em atividade econômica expressiva. O plano deveria determinar o

de progresso em 5 de governo”.

⁵⁴⁶ “A administração paralela foi a forma encontrada para possibilitar uma administração eficiente e ágil, sem, contudo, realizar uma reforma complexa nas formas de atuação do governo brasileiro (...) A administração paralela no governo JK tinha, portanto, funções específicas e bastantes direcionadas. Seu objetivo era viabilizar, através dos grupos de assessoria e execução, a implementação do Plano de Metas. Simultaneamente a isso, a administração burocrática formal continuava atuando em suas áreas, normalmente” (CAVALCANTI, Bianor Scelza. *O gerente equalizador: estratégias de gestão no setor público*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007. p.63).

⁵⁴⁷ “Enquanto não é controlada, a inflação, além de ser consequência, é também causa da crise fiscal e, de modo mais amplo, da crise econômica. O efeito Oliveira-Tanzi, caracterizado pela redução das receitas estatais à medida que a inflação acelera, é uma causa básica do déficit público” (BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Crise e transformação*. In._____. *Crise econômica e reforma do Estado no Brasil: para uma nova interpretação da América Latina*. Ricardo Ribeiro; Martha Jalkauska [trad.]. São Paulo: Editora 34, 1996. p.117).

⁵⁴⁸ SCHAPIRO, Mario Gomes. Estado direito e economia no contexto desenvolvimentista: breves considerações sobre três experiências – governo Vargas, Plano de Metas e II PND. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas...* p.293,294,295.

⁵⁴⁹ SCHAPIRO, Mario Gomes. Estado direito e economia no contexto desenvolvimentista: breves considerações sobre três experiências – governo Vargas, Plano de Metas e II PND. In. SANTI, Eurico

atendimento do Programa de Integração Nacional, visando o desenvolvimento do Nordeste, devendo incluir medidas que incrementassem o turismo tanto de correntes turísticas, internacionais como internas, dotando-se as regiões propícias de condições favoráveis. Deveria, também, prever por meio de instrumentos financeiros adequados, a possibilidade da majoração dos investimentos destinados ao desenvolvimento do sistema hidroviário de transportes. Todas estas medidas visavam o crescimento econômico, buscando não apenas a manutenção do Brasil na lista dos 10 países de maior nível global do Produto Interno Bruto (PIB), no mundo ocidental, mas para chegar na nona ou oitava colocação.⁵⁵⁰

O II PND instituído pela Lei n. 6.151 de 04 de Setembro de 1974, adicionava no tópico da Política Social a Política de Habitação que deveria ser conduzida de forma a reduzir gradualmente o ônus financeiro incidente sobre as operações de aquisição de casa própria pelas camadas de baixa renda familiar. Deveria existir um deslocamento no transporte de grandes massas para os setores ferroviários, marítimo e fluvial. Eram previstas ampliações em outras diversas políticas: científica e tecnológica, ação econômica, etc.⁵⁵¹

Mario Gomes Schapiro esclarece que como o II PND foi formulado no contexto da crise de petróleo iniciada em 1973 a sua prioridade buscava aliviar o peso da balança comercial bem como reduzir a vulnerabilidade externa do País. Para atingir seus objetivos o Plano articulava-se em duas diretrizes: a primeira visava estimular um padrão de industrialização baseado na indústria pesada, distinguindo-se dos planos industriais anteriores que estavam baseados na indústria de bens e consumo duráveis. A segunda pautava-se no fortalecimento do capital privado nacional. “A viabilização dos propósitos do plano contou, sobremaneira, com os investimentos públicos nos segmentos de infraestrutura, principalmente a cargo das estatais”. Ao lado de medidas regulatórias de cunho protecionista, neste período se destacam também os instrumentos de indução econômica, dirigidos, principalmente ao setor de exportação de bens industrializados.⁵⁵²

Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas...* p.296.

⁵⁵⁰ BRASIL. Lei n. 5.727 de 04 de Novembro de 1971. Dispõe sobre o Primeiro Plano Nacional de Desenvolvimento (PND), para o período de 1972 a 1974. Disponível em: <http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=5727&tipo_norma=LEI&data=19711104&link=s> acesso em 10 de fev. de 2013.

⁵⁵¹ BRASIL. Lei n. 6.151 de 04 de Setembro de 1974. Dispõe sobre o Segundo Plano Nacional de Desenvolvimento (PND), para o período de 1975 a 1979. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1970-1979/L6151.htm> acesso em 10 de fev. de 2013.

⁵⁵² SCHAPIRO, Mario Gomes. Estado direito e economia no contexto desenvolvimentista: breves considerações sobre três experiências – governo Vargas, Plano de Metas e II PND. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas...* p.297.

Na análise de Mario Gomes Schapiro ao final do II PND observou-se uma mudança no ambiente industrial, que passou de “parcamente concorrencial” para “francamente industrializado”. Constatou-se que o Brasil concluía sua segunda Revolução Industrial, possuindo uma diversificada matriz produtiva, contando com setores de infraestrutura, indústria pesada, bens de consumo duráveis e não duráveis e centro tecnológicos.⁵⁵³

Em que pese este período recortado demonstrar um avanço no que diz respeito ao desenvolvimento do País, é fato notório que durante todo o período militar houve uma centralização e o monopólio do poder político e econômico na União, intervindo no poder dos Estados Federados,⁵⁵⁴ porém, manteve-se a Federação. Esta situação perdurou até a promulgação da Constituição de 1988 que estabeleceu uma nova repartição de competências, reorganizando o federalismo nacional.⁵⁵⁵

Carla Abrantokoski Rister ao tratar sobre planejamento menciona que num Estado federal existem algumas circunstâncias que dificultam a promoção de um desenvolvimento equilibrado e harmônico entre os entes federativos, pois, cada qual atuará priorizando o desenvolvimento próprio, sem maiores preocupações com o grupo. Para ela, uma vez que o federalismo é por definição descentralizador, reconhecendo-se a capacidade autônoma dos Estados e dos Municípios, inclusive para planejar suas atividades, “impor uma uniformidade de cima para baixo consistirá em quebrar as autonomias das entidades regionais e locais”.⁵⁵⁶

Ao mesmo tempo em que se discute a centralização, a descentralização em matéria tributária é causadora de problemas ao sistema tributário. A ausência de regras uniformes para o ICMS torna-se uma das distorções tributárias, “dada as diversidades de regimes e de procedimentos que decorrem da competência de cada estado da federação, mais o Distrito Federal, para legislar sobre esse imposto”.⁵⁵⁷

⁵⁵³ SCHAPIRO, Mario Gomes. Estado direito e economia no contexto desenvolvimentista: breves considerações sobre três experiências – governo Vargas, Plano de Metas e II PND. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas...* p.299.

⁵⁵⁴ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.67.

⁵⁵⁵ É importante ressaltar que no período pós-64 “não se observa a implantação de um legítimo Estado social, pois apesar do assistencialismo e da forte intervenção, inclusive mediante a proliferação de empresas estatais, o foco não era a redistribuição de renda e o desenvolvimento da qualidade de vida dos cidadãos, mas apenas um crescimento econômico setorial, fundado na modernização da infraestrutura. A ineficiência e a improdutividade da Administração Pública ditatorial, aliada à sua incompetência na percepção dos interesses emergentes no processo de industrialização produziram uma marginalização das classes sociais já marginalizadas. A intervenção estatal passa a ter, então, um caráter dúbio. Há uma presença formal do Estado (com garantias constitucionais) e uma ausência informal (não há efetividade dos direitos)” (GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade...* p.166).

⁵⁵⁶ RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento...* p.320.

⁵⁵⁷ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. *O dilema fiscal...* p.207.

Como bem salienta Emerson Gabardo, os institutos da descentralização e da desconcentração justificam-se para o atendimento dos fins constitucionais,⁵⁵⁸ e aparentemente no Brasil o formato de descentralização adotado no aspecto tributário não tem atingido de maneira satisfatória a previsão constante no Art. 3º da Carta Magna. Partindo-se do reconhecimento do desenvolvimento com um direito fundamental dos indivíduos e como um objetivo ou política pública obrigatória, o Estado deverá atuar de forma plena e primária.⁵⁵⁹ Assim, ainda que uma reforma tributária consagre certo grau de centralização, não pode basear-se neste único fato para ser inviabilizada.

Salete Oro Boff argumenta que não existe um modelo ideal de Sistema Tributário nem um padrão uniforme a ser adotado pelos Estados Federados. Diversos fatores, como: sociais, econômicos, culturais e históricos, direcionam a formação das estruturas tributárias.⁵⁶⁰ Portanto, como bem salientou Thomas J. Courchene, diante das forças da globalização e da revolução do conhecimento, é necessária uma adequação das federações que podem manter a sua fidelidade aos pactos sociais dentro de uma ampla variedade de estruturas e processo federais.⁵⁶¹

Fernando Rezende corrobora com este entendimento, ao afirmar que as propostas de reforma tributária que foram elaboradas nos últimos quinze anos, evitaram abordar “as mudanças necessárias no federalismo fiscal, sob a justificativa de que o tema é politicamente explosivo. Todavia a experiência está demonstrando que essa estratégia, além de limitada, contribui para acumular distorções e dificultar a próprias mudanças.” Para ele o Brasil “não precisa apenas de um reforma tributária. Precisa de uma profunda reforma do federalismo fiscal.”⁵⁶²

Neste contexto, resta demonstrado que a reforma tributária ao simplificar a legislação tributária, gerando uma maior facilidade ao cumprimento das obrigações principais e acessórias, ao limitar e reduzir a carga tributária e ao acabar (ou pelo menos diminuir) a guerra fiscal, é um dos passos necessários para que o Brasil possa continuar a implementar o seu processo de desenvolvimento buscando uma melhor justiça social.⁵⁶³ Imaginar que o aspecto federativo, por si só, é um óbice absoluto à reforma tributária é menosprezar a sua própria necessidade.

⁵⁵⁸ GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade...* p.147.

⁵⁵⁹ GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade...* p.230.

⁵⁶⁰ BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo...* p.204.

⁵⁶¹ COURCHENE, Thomas J. Federalismo e a nova ordem econômica: uma perspectiva dos cidadãos e dos processos. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de [org.]. *Federalismo e integração econômica regional...* p.30.

⁵⁶² REZENDE, Fernando. Conflitos federativos e reforma tributária. *Cadernos Adenauer...* p.83

⁵⁶³ “De conseguinte, o desenvolvimento deverá cumprir as diretrizes traçadas pela sociedade, bem

CONCLUSÃO

Ainda que não tenha sido objetivo deste trabalho esgotar o tema, até em razão da sua extensão e complexidade, os apontamentos delineados permitem que se chegue às conclusões adiante arroladas.

1. A partir do século XX, com o *Welfare State* o Estado passa a intervir na ordem econômica e social, e por consequência, os tributos ultrapassam o caráter meramente arrecadatório, passando a ter finalidades sociais e extrafiscais. Mesmo com as modificações propostas pelo Estado Democrático e Social, os tributos continuaram a possuir finalidades sociais e extrafiscais, e também passaram a ter funções distributivas e alocativas.

2. No Brasil, a Constituição de 1988 possibilitou a intervenção no domínio econômico através dos denominados tributos extrafiscais e das contribuições interventivas. Neste contexto, o tributo continua mantendo a característica arrecadatória, mas também passa a ser visualizado como um auxiliador do poder regulamentador do Estado. As medidas interventivas tributárias são meios hábeis a serem utilizadas pelo Estado face às situações específicas, visando contribuir para a manutenção das finalidades estatais.

3. A política fiscal, ao lado da política monetária e política regulatória, é um instrumento de intervenção na economia, e a utilização em conjunto destes instrumentos faz com que o Estado prossiga na busca de seus objetivos fundamentais.

4. O federalismo é marcado pela existência de um Estado total que exerce a soberania, coexistindo com Estados-membros autônomos. A divisão de competências tributárias com a consequente atribuição de fontes próprias de recursos para cada ente assegura a sua autonomia individual.

5. A forma federativa do Estado brasileiro é considerada uma cláusula pétrea, limitando-se com isso a possibilidade de existirem eventuais propostas de emenda constitucional tendentes a abolir esse sistema. A imutabilidade da forma federativa assegura a existência política de cada um dos membros federativos.

6. A discriminação de competência tributária prevista na Carta de 1988 busca garantir fontes de receitas para cada um dos entes federativos, visando assegurar-lhes a autonomia e o próprio equilíbrio do sistema federativo. Em

como proporcionar uma relação equilibrada entre bem-estar e crescimento” (FERREIRA, Daniel; GIUSTI, Anna Flávia Camilli Oliveira. A licitação pública como instrumento de concretização do direito fundamental do desenvolvimento nacional sustentável. *A&C Revista de Direito Administrativo...* p.180).

contrapartida não houve uma redefinição do papel de cada ente federado no novo ciclo do desenvolvimento nacional.

7. Ao longo dos anos o sistema tributário brasileiro tem apresentado diversos problemas destacando-se: falta de transparência na tributação; aumento da tributação por meio das contribuições; guerra fiscal entre Estados; complexidade do sistema e tributação excessiva sobre a folha de salários. Alguns destes problemas têm sido amenizados por legislações pontuais, que não estruturam nem modernizam o sistema tributário, daí a necessidade de uma reforma tributária abrangente.

8. O conteúdo constante no artigo 3º da Constituição Federal não deve ser considerado apenas como uma norma programática, pois ultrapassa o conceito mero enunciado normativo. Esse conteúdo deve ser considerado como metas efetivas a serem alcançadas pela atuação conjunta dos poderes que constituem o Estado.

9. Por ser estruturado num sistema regressivo, o sistema tributário brasileiro é injusto, portanto, uma reforma tributária deve buscar a justiça tributária, repartindo os encargos de maneira justa entre os contribuintes, pautando-se na tributação direta, de caráter pessoal e progressiva, respeitando-se os demais princípios do Direito Tributário, dentre eles, o da capacidade contributiva. Estas condições são necessárias à consecução de um projeto de desenvolvimento nacional.

10. O Brasil depende de uma ampla reforma tributária ampla visando simplificar o sistema, desonerar a carga tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento e a competitividade da economia brasileira.

Finalmente, eventual reforma tributária que vise uma certa centralização de tributos na competência da União, por si só, não pode ser considerada como contrária ao aspecto federativo. Não existe um modelo único e ideal de federalismo, arranjos e ajustes podem ser feitos, visando atender as necessidades de cada país. A realidade brasileira demonstra a necessidade de uma reforma tributária; se com mais centralização ou com menos, esse não deve ser o motivo para que ela não aconteça, pois é preciso considerar também outros aspectos do modelo normativo constitucional tais como a realização do desenvolvimento.

REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

- ALMEIDA, Alberto Carlos. *O dedo na ferida: menos imposto, mais consumo*. Rio de Janeiro: Record, 2010.
- AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado*. 35.ed. São Paulo: Globo, 1996.
- BALTHAZAR, Ubaldo César. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. *Cinco aulas de finanças e política fiscal*. 2.ed.rev. São Paulo: Bushatsky, 1975.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. *Temas de direito constitucional*. t.3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2.ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- _____. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. *Dilemas do estado federal brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- _____. *Planejamento e políticas públicas: por uma nova compreensão do papel do Estado*. In: BUCCI, Maria Paula Dallari [org.]. *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo: entre o ideal e o possível*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005.
- BONAVIDES, Paulo. *Política e constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- BOURDEAU, Georges. *O Estado*. Maria Ermantina de Almeida Prada Galvão [trad.]. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- BRASIL. *A reforma tributária e o desenvolvimento*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/p270208.pdf>> acesso em 12 de fev. de 2013.
- BRASIL. *Análise da arrecadação das receitas federais: dezembro de 2012*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2012/Analisemensaldez12.pdf>> acesso em 03 de fev. 2013.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 1891*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm> acesso em 21 de out. de 2012.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 1946*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> acesso em 21 de out. de 2012.

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 01, de 17 de outubro de 1969*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm> acesso em 21 de out. de 2012

BRASIL. *Exposição de motivos n.00016/2008 – MF*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/EM-16-2008-Reforma-tributaria.pdf>> acesso em 12 de fev. de 2013.

BRASIL. *Exposição de motivos n. 000212/2008 – MF*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Exm/EM-212-MF-Mpv-451-08.htm> acesso em 22 de out. de 2012.

BRASIL. *Lei n. 5.727 de 04 de Novembro de 1971*. Dispõe sobre o Primeiro Plano Nacional de Desenvolvimento (PND), para o período de 1972 a 1974. Disponível em: <http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=5727&tipo_norma=LEI&data=19711104&link=s> acesso em 10 de fev. de 2013.

BRASIL. *Lei n. 6.151 de 04 de Setembro de 1974*. Dispõe sobre o Segundo Plano Nacional de Desenvolvimento (PND), para o período de 1975 a 1979. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1970-1979/L6151.htm> acesso em 10 de fev. de 2013.

BRASIL. *Lei n.11.945, de 04 de Junho de 2009*. Altera a legislação tributária e dá outras providências. Diário oficial da República Federativa do Brasil, 05 de jun. de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11945.htm> acesso em 22 de out. de 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Reforma tributária*. Brasília: 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf>> acesso em 27 de out. de 2012.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Crise e transformação. In._____. *Crise econômica e reforma do Estado no Brasil: para uma nova interpretação da América Latina*. Ricardo Ribeiro; Martha Jalkauska [trad.]. São Paulo: Editora 34, 1996.

BREUS, Thiago Lima. *Políticas públicas no Estado Constitucional: problemática da concretização dos Direitos Fundamentais pela Administração Pública brasileira contemporânea*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

BONAVIDES, Paulo. *Política e constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e políticas públicas*. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. O conceito de política pública em direito. In. BUCCI, Maria Paula Dallari [org.]. *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Manual de interpretação constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1997.

CANOTILHO, J.J.Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ed. Portugal: Almedina, 2003.

CARDUCCI, Michele. Relação entre desenvolvimento econômico, desenvolvimento constitucional e originalidade do Brasil. *A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, n.49, p.15-26, jul./set. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSONE, Vittorio. PEC – Reforma tributária 2008 do Poder Executivo – Simplificação da legislação tributária. *Revista de estudos tributários*, n. 62, p.70-98, jul./ago.2008.

CAVALCANTI, Bianor Scelza. *O gerente equalizador: estratégias de gestão no setor público*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

CHIESA, Clélio. *A competência tributária do estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CINTRA, Marcos. *A verdade sobre o Imposto Único*. São Paulo: LCTE, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9.Ed. Rio e Janeiro: Forense, 2008.

COURCHENE, Thomas J. Federalismo e a nova ordem econômica: uma perspectiva dos cidadãos e dos processos. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de [org.]. *Federalismo e integração econômica regional: desafios para o Mercosul*. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2004.

COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil: da República à Constituição de 1988. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz [coord.]. *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Praticabilidade e justiça tributária* – exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

DAIN, Sulamis. Visões equivocadas de uma reforma prematura. In. AFFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros. *Reforma tributária e federação*. São Paulo: Fundap, 1995.

DALLABRIDA, Valdir Roque. *Desenvolvimento regional: por que algumas regiões se desenvolvem e outra não?* Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2010.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral do estado*. São Paulo: Saraiva, 1995.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar [org.]. *Reforma tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

DOBB, Maurice. *Crescimento econômico e planejamento*. São Paulo: Pioneira, 1973.

DORNELLES, Francisco. *Proposta de sistema tributário*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010. Disponível em: <http://www.dornelles.com.br/inicio/media/arquivos/Livro_Eletronico_Proposta_de_sistema_tributario.pdf> acesso em 03 de fev. de 2013.

_____. Reforma fiscal. In. FIORAVANTE, Moacyr; FARIA, Lauro de Vieira [orgs.]. *A última década: ensaios da FGV sobre desenvolvimento brasileiros nos anos 90*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1993.

ENGELS, Friedrich. *A origem da família, da propriedade privada e do estado*. 12.ed. Leandro Konder [trad.]. Rio de Janeiro: Editora Bertrand Brasil, 1991.

ENTERRIA, Eduardo Garcia de. *La constitución como norma e el tribunal constitucional*. Madrid: Editorial Civitas, 1985.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A intervenção estatal sobre a economia e a crise de 2008. *Revista CEJ*, ano XIII, n.47, p.37-50, out./dez.2009.

FENABRAVE. *Medidas de incentivo resultaram crescimento de 6,11% nos emplacamentos de automóveis comerciais leves em 2012*. Disponível em: <http://www.fenabreve.org.br/principal/home/?sistema=conteudos|conteudo&id_conteudo=6785#conteudo> acesso em 03 de fev. de 2013.

FERRAZ, João Carlos; CROCCO, Marco; ELIAS, Luiz Antonio. A necessidade de resgatar a discussão sobre desenvolvimento econômico. In. FERRAZ, João Carlos; CROCCO, Marco; ELIAS, Luiz Antonio [org.]. *Liberalização econômica e desenvolvimento*. São Paulo: Futura, 2003.

FERRAZ, Roberto. A “doce ilusão” da tributação, dos outros. COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom [coords.]. *Revista direito tributário atual*, n.23, p.509-523, 2009.

_____. Princípios são universais e não comportam exceções. In. ROCHA, Valdir de Oliveira [coord.]. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008.

FERREIRA, Daniel; GIUSTI, Anna Flávia Camilli Oliveira. A licitação pública como instrumento de concretização do direito fundamental do desenvolvimento nacional sustentável. *A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, n.48, p.177-193, abr./jun. 2012.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 34. ed. rev.e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Constituição e governabilidade: ensaio sobre a (in)governabilidade brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1995.

FERREIRA, Roberto Nogueira. *A reforma essencial: uma análise sob a ótica empresarial das propostas e dos bastidores da reforma tributária*. São Paulo: Geração Editorial, 2002.

FIORENTINO, Marcelo Fróes Del. As principais guerras fiscais no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro: identificação, análise e apresentação de soluções de conformidade (fundamentalmente) com os decisórios provenientes do Egrégio Supremo Tribunal Federal. *Revista dialética de direito tributário*, n.202, p.103-121, jul.2012.

FOLLONI, André Parmo. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In. ÀVILA, Humberto. *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

_____. República, democracia, legalidade e isenção de ICMS sem lei estadual. *Revista de direito empresarial*, n.05, p.241-273, jan./jun.2006, p.243.

FREITAS, Leonardo Buissa. A tributação e a dignidade da pessoa humana. *A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, n.47, p.183-208, jan./mar.2012.

FURTADO, Celso. *A pré-revolução brasileira*. Rio de Janeiro, Editora Fundo de Cultura, 1962.

_____. *Formação econômica do Brasil*. 32.ed. São Paulo: Nacional, 2003.

GABARDO, Emerson. *Eficiência e legitimidade do estado: uma análise das estruturas simbólicas do direito político*. Barueri: Manoel, 2003.

_____. FINGER, Ana Cláudia. Ética na Administração Pública e o Código de Ética do Superior Tribunal Militar. *A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, n.43, p.119-133, jan./mar.2011.

_____. *Interesse público e subsidiariedade – o Estado e a sociedade civil para além do bem e do mal*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

_____. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002.

GALESKI JR., Irineu. O sistema tributário sustentável, o desenvolvimento e a cidadania: em busca do equilíbrio. *Revista jurídica*, n.20, temática n.4, p.27-48, 2007.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 12. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. O discurso neoliberal e a teoria da regulação. In. TRINDADE, Antonio Augusto Cançado et.al. *Desenvolvimento econômico e intervenção do estado na ordem constitucional - Estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza*. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1995.

GRANADO, Antonio; PERES, Ursula Dias. Reforma tributária: aspectos importantes acerca da federação, atribuições dos entes e o financiamento da ação pública. *Cadernos Adenauer XI*, n.1, p.45-61, mar.2010.

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In. In. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho [coord.]. *Os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. Solidariedade social e tributação. In. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de [coords.]. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. 2.ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958.

HACHEM, Daniel Wunder. *Princípio constitucional da supremacia do interesse público*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

HACK, Érico. *Direito constitucional: conceitos, fundamentos e princípios básicos*. Curitiba: Ibpex, 2008.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O federalista*. Heitor de Almeida Herrera [trad.]. Brasília: Editora UNB, 1984.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

- HEIDEMANN, Francisco G. Do sonho do progresso às políticas de desenvolvimento. In. HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco. *Políticas públicas e desenvolvimento: bases epistemológicas e modelos de análise*. Brasília: UNB, 2009.
- HENSEL, Albert. *Derecho tributário*. Leandro Stok; Francisco M.B. Cejas [trad.]. Rosario: Nova Tesis, 2004.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Gilmar Ferreira Mendes [trad.]. Porto Alegre: Fabris, 1991.
- IANNI, Octavio. *Estado e planejamento econômico no Brasil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1996.
- Justiça tributária ainda que tardia. *Justiça Fiscal e Social para reconstruir o Brasil*. Brasília: Fórum Brasil Cidadão, 2003.
- KELSEN, Hans. *O que é justiça*. Luís Carlos Borges e Vera Barkow [trad.]. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- _____. *Teoria geral do direito e do estado*. Luis Carlos Borges [trad.]. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- LANE, Felipe Herrera. *Fundamentos de la política fiscal: teoría e practica*. 2. ed. Santiago de Chile: Editorial Juridica de Chile, 1965.
- LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)Justiça Social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.196, p.07-32, jan.2012.
- LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la constitución*. Alfredo Gallego Anabitarte [trad.]. Barcelona: Editorial Ariel, 1982.
- MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro [org.]. *Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal*. Brasília: Sindifisco Nacional, 2010.
- MARINS, James. *Tributação e política*. Curitiba: Juruá, 2005.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado da CAT nº. 36/04 de São Paulo – distinção entre incentivos financeiros e fiscais. *Revista dialética de direito tributário*, n.112, p.134-144, jan.2002.
- MARTONE, Celso Luiz [et.al.]. *Uma proposta de reforma fiscal para o Brasil*. São Paulo: Fipe, 1994.
- MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1995.

- MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.
- NASCIMENTO, Carlos Artur R. A justiça geral em Tomás de Aquino. In: BONI, Luis Alberto de. *Idade média: ética e política*. Porto Alegre: EdiPucRS, 1996.
- NAKANO, Yoshiaki et.al. O que eles pensam sobre reforma tributária. *Rae light*, n.04, p.41-53, jul./ago. 1995.
- NOBRE JR, Edilson Pereira. A jurisdição constitucional e os direitos fundamentais: uma análise em torno do direito ao desenvolvimento. *A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, n.46, p.57-74, out./dez. 2011.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.
- NUSDEO, Fábio. Desenvolvimento econômico – um retrospecto e algumas perspectivas. In: SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação e desenvolvimento*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. 3.ed. São Paulo: RT, 2010.
- OPUSZKA, Paulo Ricardo. *Cooperativismo popular: os limites da organização coletiva do trabalho a partir da experiência da pesca artesanal do Extremo Sul do Brasil*. Curitiba, 2010. 249.f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná.
- PAOLA, Leonardo de. Tributação no Brasil: rumos e tendências. *Cadernos Jurídicos – OAB Paraná*, n.07, p.1-3, out.2009.
- PEREIRA, Matheus W. G.; TEIXEIRA, Erly C.; GURGEL, Ângelo C.. *Uma análise da reforma tributária sobre a economia e a competitividade setorial das macrorregiões brasileira*. Disponível em: <<http://www.ufv.br/der/paeg/Pereira%20et%20al%202011%20sober%20uma%20anali se%20da%20Reforma%20tributaria.pdf>> acesso em 21 de dez. 2012.
- PEREIRA, Lia Alt; PITA, Claudino. Reforma tributária. In: FIORAVANTE, Moacyr; FARIA, Lauro de Vieira [orgs.]. *A última década: ensaios da FGV sobre desenvolvimento brasileiro nos anos 90*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1993.
- PEREIRA, Thiago R.; IKEDA, Marcelo. *Custo Brasil – mensurando a cumulatividade das contribuições: uma proposta metodológica*. Disponível em: <

http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf_27.pdf> acesso em 20 de dez. 2012.

PERELMAN, Chaïn. *Ética e Direito*. Maria Emantina Galvão [Trad.]. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PLATÃO. *A República*. Lisboa: Calouste-Gulbenkian, 2001.

PUVIANI, Amilcare. *Teoría de la ilusión financiera*. Alvaro Rodriguez Bereijo [trad.]. Barcelona: Instituto de Estudios Fiscales, 1972.

REIS, Antonio Carlos Nogueira. Tributação e desenvolvimento. COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Revista direito tributário atual*, n.17, p.117-133, 2003.

REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. A federação brasileira: desafios e perspectivas. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. [org.]. *Federalismo e integração econômica regional: desafios para o Mercosul*. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2004.

_____. Conflitos federativos e reforma tributária. *Cadernos Adenauer VII*, n.3, p.71-84, set.2006.

_____. Modernização tributária e federalismo fiscal. In. REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de [org.]. *Descentralização e federalismo fiscal no Brasil: desafios da reforma tributária*. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2003.

_____. OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. *O dilema fiscal: remendar ou reformar*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo. *Revista de direito empresarial*, n.05, p.195-209, jan./jun.2006.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Pacto federativo e reforma tributária. *Revista de direito administrativo*, n.222, p.87-96, out./dez.2000. p.88.

RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e consequências*. São Paulo: Renovar, 2007.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípios constitucionais da administração pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SACHS, Ignacy. Repensando o crescimento econômico e o progresso social: o âmbito da política. In. ARBIX, Glauco; ZILBOVICIUS, Mauro; ABROMOVAY, Ricardo [orgs.]. *Razões e ficções do desenvolvimento*. São Paulo: Editora Unesp, 2001.

SALOMÃO FILHO, Calixto. Regulação e desenvolvimento. In. SALOMÃO FILHO, Calixto [coord.]. *Regulação e desenvolvimento*. São Paulo: Malheiros, 2002.

SANCHES, J.L. Saldanha. *Justiça fiscal*. Portugal: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANTANA, Heron José. Meio ambiente e reforma tributária: justiça fiscal e extrafiscal dos tributos ambientais. *Revista de direito ambiental*, v.9, p.9-32, jan./mar.2004.

SCHMIDT, João Pedro. Para enfrentar as políticas públicas: aspectos conceituais e metodológicos. In. REIS, Jorge Renato; LEAL, Rogério Gesta [org.]. *Direitos sociais & políticas públicas: desafios contemporâneos*. t.8. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2004.

SCHMMITT, Carl. *Teoría de la constitución*. Francisco Ayala [trad.]. Madrid: Alianza Editorial, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho [coord.]. *Os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 34.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA, Napoleão Luiz Costa da. Reforma tributária e crescimento econômico. *Boletim conjuntura*, n.69, p.85-95, jun.2005.

SOARES, Mário Lúcio Quintão. *Teoria do Estado: novos paradigmas em face da globalização*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. *Anotações sobre reforma tributária*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2011. Disponível em <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/6285/annotacoes_reforma_soares.pdf?sequence=1> acesso em 03 de fev. de 2013.

SOUZA, Washington Peluso Albino. *Primeiras linhas de direito econômico*. 3.ed. São Paulo: Ltr, 1994.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes: besteuermoral und steuernmoral*. Pedro M. Herrera Molina [trad.]. Madrid: Marcial Pong Ediciones Jurídicas, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. Ética e justiça tributária. In. SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio [Coord.]. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TOURAINÉ, Alain. *Um novo paradigma: para compreender o mundo de hoje*. 3.ed. Petrópolis: Vozes, 2007.

TROSTER, Roberto Luis; MORCILLO, Francisco Mochón. *Introdução à economia*. São Paulo: Makron Books, 1994.

VEIGA, José Eli. *A emergência socioambiental*. São Paulo: Editora Senac, 2007. p.19.

VENANCIO FILHO, Alberto. *A intervenção do estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 1968.

VIEIRA, José Roberto. Uma reforma tributária de gatinhos e hienas. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, n.05, p.38-54, 2004.