

FACULDADE DE TRÊS PONTAS – FATEPS
DIREITO
POLIANA AZEVEDO PENHA

**ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA: ENTRE A EMANCIPAÇÃO DO ESTADO
BRASILEIRO E A (I) MORALIDADE DOS SEUS CONTRIBUINTES**

Três Pontas
2017

POLIANA AZEVEDO PENHA

**ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA: ENTRE A EMANCIPAÇÃO DO ESTADO
BRASILEIRO E A (I)MORALIDADE DOS SEUS CONTRIBUINTES**

Trabalho apresentado ao curso de Direito da Faculdade
Três Pontas – FATEPS, como pré-requisito para
obtenção do grau de bacharel, sob orientação do Prof.
Me. Roney S. Freire Corrêa.

**Três Pontas
2017**

POLIANA AZEVEDO PENHA

**ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA: ENTRE A EMANCIPAÇÃO DO ESTADO
BRASILEIRO E A (I) MORALIDADE DOS SEUS CONTRIBUINTES**

Monografia apresentada ao curso de Direito da
Faculdade Três Pontas – FATEPS, como pré-requisito
para obtenção do grau de bacharel pela Banca
Examinadora composta pelos membros:

Aprovado em / /

Prof. Me. Roney Sandro Freire Corrêa.

Prof. Esp. Diego José Arantes Salomé Gonçalves Leite

Prof.^a. Esp. Fabiana Miranda Muniz

OBS.:

Dedico este projeto de pesquisa ao meu eterno amor João Pedro, incentivador desta conquista e por me enxergar melhor do que sou.

AGRADECIMENTOS

À *priori* agradeço a Deus, por me dar muito mais do que eu preciso, e por me abençoar muito mais do que eu mereço.

Agradeço ao meu amor João Pedro, por todo o carinho e incentivo.

Ao professor orientador deste projeto Roney S. Freire Corrêa, por todo o empenho e dedicação.

Meus pais: Maria e Vicente, pelo amor incondicional, apenas obrigada não basta para agradecer todo o cuidado de vocês.

Ao meu príncipe Kauã, meu sobrinho, que preenche minha vida de alegria, amo você.

Aos meus avôs, Lourdes e Maximiano (*in memoriam*), agradeço por todo afago, e à você meu avô que nos deixou de forma extemporânea, agradeço por ser meu exemplo de amor.

À querida amiga Filomena Maria que no transcorrer do curso muito me ensinou e impulsionou à iniciação científica.

Aos servidores da 1ª Vara Cível da Comarca de Três Pontas, e em especial à Aline e Jonas, exímios profissionais, que levarei como exemplos a serem seguidos.

Aos professores, obrigada pela proficiência aos ensinamentos transmitidos ao longo deste caminho.

“O ensino, como a justiça, prospera e vive muito mais da verdade e moralidade, com que se pratica, do que das grandes inovações e belas reformas que se lhe consagram.”

Ruy Barbosa

RESUMO

No transcorrer do presente trabalho procurar-se-á delimitar os pontos principais sobre a necessidade fundamental da moralidade na seara tributária. O Estado necessita de recursos para subsidiar suas ações, estes, por sua vez, serão angariados, em sua maioria, mediante a cobrança de tributos. Nesta senda, se a moralidade não estiver intrínseca nas relações oriundas de tal realidade, estar-se-á diante de um Estado falido com cidadãos amargurados e sem o devido amparo estatal, restando, por conseguinte, o país à margem das deliberações constitucionais. Com a finalidade de demonstrar e comprovar o exposto, será necessário travar breves ponderações sobre a moralidade, a vinculação desta com o direito e principalmente com as questões tributárias, razão pela qual não se terá como quedar-se inerte acerca das ponderações feitas pelos estudiosos Immanuel Kant e Klaus Tipke. Por derradeiro demonstrar-se-á a realidade tributária brasileira a fim de concluir sobre a sua moralidade ou imoralidade, bem como sobre a necessidade de uma reforma tributária. Tudo isso fasear-se-á com o enfoque de demonstrar a necessidade de hombridade, racionalidade e ética nas ações do Estado/Governante/Contribuinte para o bom desempenho da máquina estatal.

Palavras- Chave: Tributo. Direito. Moralidade. Immanuel Kant. Klaus Tipke. Imoralidade. Reforma Tributária.

ABSTRACT

Throughout the present work we will attempt to delimit the main points about the fundamental need of morality in the tax field. The State needs resources to subsidize its actions, which, in turn, will be raised mostly through the collection of taxes. In this respect, if morality is not intrinsic in relations arising from such reality, it will be dealt with a bankrupt state with dissatisfied citizens and without due state protection, letting the country, therefore, on the fringe of constitutional deliberations. In order to convey and prove the aforementioned, it will be necessary to point out brief considerations about morality, its linkage with the law and especially with tax issues, which is why one can not remain inert around the considerations made by scholars Immanuel Kant and Klaus Tipke. Last but not least, the Brazilian tax reality will be demonstrated in order to conclude on its morality or immorality, as well as on the need for a tax reform. All this will be done with the focus of demonstrating the need for manhood, rationality and ethics in the actions of the State / Governors / Contributors for the great performance of the state machine.

Keywords: *Tribute. Right. Morality. Immanuel Kant. Klaus Tipke. Immorality. Tax reform.*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
2 ESTADO, TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	11
3 MORALIDADE E O DIREITO.....	19
4 A MORAL DIANTE DE UMA PERSPECTIVA KANTIANA.....	22
5 A MORALIDADE TRIBUTARIA SEGUNDO KLAUS TIPKE: UMA LEITURA DA RELAÇÃO EXISTENTE ENTRE A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS CONTRIBUINTES.....	28
6 A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: A (IN) EXISTÊNCIA DE UMA MORALIDADE?.....	34
7 PROPOSTAS E CONSIDERAÇÕES PARA O DESENVOLVIMENTO DE UMA NOVA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA, COM LASTRO NA PERSPECTIVA DA MORALIDADE TRIBUTÁRIA.....	48
8 CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS	58

1 INTRODUÇÃO

A sociedade, ao longo do tempo, vem sofrendo inúmeras alterações frente o dinamismo das relações humanas, por óbvio o direito não pode quedar-se inerte e aprisionar-se nos preceitos imperativos que outrora vigora.

Por décadas, a preocupação estanke sempre foi o capitalismo e a arrecadação de riquezas, não que ainda não sejam, todavia, houve uma gradativa alteração na predominância destes sentimentos, que passaram a dar lugar a busca pela plenitude e melhoria da vida da sociedade.

Tal constatação se faz palpável ao analisar a Constituição Brasileira de 1988, mais conhecida como Constituição Cidadã. Referido diploma legal trouxe inúmeras mudanças para a realidade da população brasileira.

Dentre elas pode-se destacar a efetivação e nucleação dos direitos fundamentais de todo e qualquer cidadão. Pondera-se, por oportuno, que referidos direitos compreendem institutos indispensáveis e efetivamente observáveis pelo Estado para que o povo possa ter uma vida digna.

Nesta senda o legislador constituinte asseverou os preceitos básicos e indispensáveis que serão direitos de todos e devem ser efetivamente buscados e garantidos pelo Estado.

O ente federado, juntamente com seus governantes, são os alicerces escolhidos pelo povo para que a estabilidade social seja mantida, estes deverão agir de forma coesa e proba para que os interesses sociais e individuais sejam mantidos.

Para que o Estado possa atuar, é indispensável o auferimento de receitas para subsidiar suas ações, estes, por sua vez, serão adquiridos, em sua maioria, em razão da atividade estatal tributária exercida por aqueles.

As leis determinarão quais situações serão passíveis de tributação, quem deve pagar, o quanto se deve pagar, a quem, e a forma como referidos valores serão utilizados no mundo fático.

As normas e políticas existentes devem pautar-se nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva para que todos possam responder com seus deveres tributários dentro de sua capacidade econômica.

Todavia, esta não é a realidade observada, principalmente no cenário brasileiro. A corrupção assolou o país, governantes tem em mente tão somente o proveito próprio, os contribuintes mais estáveis e ricos são aqueles que menos contribuem, enquanto aqueles menos favorecidos acabam sendo sobrecarregados para suprir a falha existente.

A sonegação fiscal tornou-se típica em todos os setores, não há uma harmonia, tampouco respeito para com os preceitos tributários vigentes, tal realidade, pode ser explicada, via de regra, pela falta de moralidade que paira sobre essas relações.

Dito isto tem-se em breves motivações as razões do presente trabalho, cujo enfoque, é demonstrar a linha tênue que se tem entre o direito, mais especificamente o tributário e a moralidade.

Assim, no transcorrer deste, procurar-se-á demonstrar o conceito de moralidade, a interligação desta com o direito, com enfoque na seara tributária, razão pela qual não se terá como quedar-se inerte acerca das ponderações feitas pelos estudiosos Immanuel Kant e Klaus Tipke sobre essa questão.

Por conseguinte, registra-se que serão, ainda, observados posicionamentos doutrinários de inúmeras vertentes filosóficas, como por exemplo, os ensinamentos oriundos das obras de Canotilho, Reale, Sabbag, Machado Segundo, Hobbes, Cardoso, entre outros, tudo com o fim precípua de trazer credibilidade e embasamento ao presente trabalho.

Por derradeiro demonstrar-se-á a realidade tributária brasileira a fim de concluir sobre a sua moralidade ou imoralidade, bem como sobre a necessidade de uma eventual reforma tributária. Tudo isso fasear-se-á com o enfoque de demonstrar a necessidade de hombridade, racionalidade e ética nas ações do Estado/Governantes/Contribuintes para o bom desempenho da máquina estatal.

2 ESTADO, TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS

O homem é um ser sociável por natureza, que procura na convivência com seus pares, os meios necessários para a realização dos seus anseios pessoais. Todavia, por óbvio, tal convívio nem sempre é pacífico e amistoso, surgindo, no decorrer dos tempos inúmeros conflitos.

O homem se torna o lobo do próprio homem, quando suas predileções são colocadas em risco, razão pela qual acaba por procurar a justiça com as próprias mãos, trazendo instabilidades, desordem e insegurança para as relações sociais. (HOBBS, 2008, p. 128)

A fim de que, situações como estas fossem evitadas, se faz necessário à existência de uma entidade hierarquicamente superior e imparcial para a manutenção da ordem e da paz social, figura esta que simbolizasse liderança e que definisse as condutas aceitáveis dentro do senso comum, além de indicar punições para aqueles atos que ficassem a margem da legalidade.

Neste rumo, dentro da evolução vivenciada pela humanidade, surge à figura do Estado – ente abstrato composto por elementos como povo, território e soberania – que simbolicamente representa a entrega do poder a um “ser” forte e responsável para manutenção e observação dos interesses comuns. (HOBBS, 2008, p. 126)

Dallari (2005, p. 119) conceitua Estado “como a ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”, nas palavras transcritas estaria delimitado todos os elementos que compõem o Estado e ainda pondera:

A noção de poder está implícita na de soberania, que, no entanto, é referida como característica da própria ordem jurídica. A politicidade do Estado é afirmada na referência expressa ao bem comum, com a vinculação desta a um certo povo e, finalmente, territorialidade, limitadora da ação jurídica e política do Estado, está presente na menção a determinado território. (DALLARI, 2005, p.119)

Nesta senda o Estado seria visto como uma sociedade formada por um grupo de indivíduos unidos e organizados permanentemente para realizar um objetivo comum, onde normas hierarquicamente superiores seriam impostas para manter a ordem a fim de que o bem comum fosse alcançado. (AZAMBUJA, 2008, p. 18)

Com a existência da figura centralizada e detentora do poder máximo, regida por ideologias cujo intuito precípua é a manutenção dos interesses da coletividade, é indiscutível a necessidade da existência de ferramentas eficazes e efetivas para a manutenção do exposto.

Neste rumo, tem-se o direito como uma dessas ferramentas, sendo este, expressão de tradução da ideológica do poder, vez que é por meio deste instituto que se estabelece os princípios, delimita as condutas, defende atitudes e “ofende” a outras por meio das sanções. (AGUIAR, 1990, p. 80).

Direito e Estado são institutos umbilicalmente ligados, vez que eles se ajustam e complementam, sendo impossível, até mesmo, imaginar a existência independente destes. Sobre o tema se Hugo Machado Segundo assevera:

O Estado vale insistir, como entidade centralizadora do poder político, parece haver surgido de forma lenta e gradual, em consequência do aumento das dimensões e da complexidade dos grupos sociais causados pela sedentarização. Esse aumento, como afirmado, levou à diminuição da eficácia das normas consuetudinárias, tornando necessária uma instituição que organizasse a produção do direito e que garantisse, eventualmente com o uso da força, a sua observância. Surgiu para garantir a eficácia do Direito, e não para lhe dar um conteúdo antes inexistente ou impossível. Assim, se o recurso a teorias contratualistas pode ser admitido, ainda que apenas como forma de justificar ou legitimar o poder do Estado, isso acontece apenas com teorias como a formulada por Locke, por exemplo, para quem, antes do contrato, os indivíduos em estado de natureza são dotados de razão, do julgamento moral e de alguns direitos, oriundos de um reconhecimento recíproco (propriedade e liberdade), sendo o papel do Estado o de garantir a preservação desses direitos preexistentes. (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 18)

Ultrapassada tais ponderações conclui-se que o Estado pode ser visto como uma sociedade, fundada em um aglomerado de indivíduos unidos e organizados que almejam um objetivo comum, para tanto suas atividades são pautadas em normas de direito positivo, e a sua organização é hierarquizada na forma de governantes e governados.

Comungando os ensinamentos expostos e trazendo-os a realidade vivenciada, mais precisamente dentro dos ditames que circundam a sociedade brasileira, tem-se que o Estado em questão possui normas pautadas nos princípios fundamentais, que visam o alcance dos anseios coletivos e a manutenção da ordem.

O principal expoente de demonstração dos fatos mencionados encontra-se na promulgação da Constituição de 1988, vez que esta demonstra efetivamente a luta contra os bolsões de miséria que envergonhavam o país antes de sua promulgação. (CANOTILHO, 2014, p. 61)

Referido instrumento normativo nasceu frente à profunda crise que abalava a sociedade ante a ditadura militar que a antecedeu, onde é possível observar que os princípios constitucionais foram deixados de lado dando lugar aos porões de tortura dos oponentes políticos do militarismo.

Tem-se, neste rumo, o fato de que a Constituição em comento foi batizada como sendo a Constituição Cidadã, vez que graficamente testemunhou a primazia do homem, sendo escrita pelo homem e para homem, seja em suas relações individuais ou coletivas. (CANOTILHO, 2014, p. 61)

Além das determinações voltadas para a manutenção dos direitos fundamentais do cidadão, a Constituição traz ainda normas de organização do Estado Brasileiro, imprescindíveis para a efetivação dos anseios desta.

Conclui-se, pois, que a Constituição de 1988 tem em seu alicerce ideológico duas vertentes básicas, quais sejam, ordenar, fundar e limitar o poder político e reconhecer e garantir os direitos a liberdade do indivíduo (BUFFON; MATO, 2015, p. 28).

Em que pese tal realidade, faz-se crucial, ao presente a transcrição do artigo primeiro do instrumento normativo em comento, vez que este determina a forma de organização do Estado Brasileiro e oferece aos seus cidadãos o poder de governança que será exercido diretamente ou por representantes escolhidos pelo povo, senão veja-se:

Artigo 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. (BRASIL, 1988) (grifo nosso)

Ante o exposto, tem-se que a Constituição de 1988 instituiu o sistema de democracia semidireta, haja vista estabelece que o poder soberano exercido pelo Estado, pertence ao povo e caberá a ele escolher a forma e a quem deverá exercê-lo. (CANOTILHO, 2014, p. 61)

O povo tem em suas mãos a possibilidade de escolher aquele que melhor representa os interesses da coletividade e trará estabilidade econômica e social ao país. Será o representante escolhido aquele que regerá o todo, influenciado diretamente nas relações individuais.

A importância em se ter um voto consciente quando da escolha dos representantes que comporão o governo é algo a ser observado com atenção e esmero, pois, são estes escolhidos que governarão com a finalidade de alcançar os objetivos fundamentais cravados na constituição mais especificamente em seu artigo 3º senão veja-se:

Artigo 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. (BRASIL, 1988)

Além dos objetivos acima esmiuçados a Constituição vigente, em seu artigo 5º e incisos, determina os direitos fundamentais pertinentes ao povo brasileiro, sendo este de responsabilidade do Estado quanto a sua observação e efetivação.

Para melhor compreensão do que se expõe imperioso se faz trazer a baila o conceito de direito fundamental, conforme os ensinamentos de George Marmelstein:

[...] direitos fundamentais são normas jurídicas, positivadoras de valores ligados à ideia de dignidade da pessoa humana, dotadas de um alto teor de juridicidade, tendo em vista a sua hierarquia constitucional, cuja plena concretização é uma meta a ser perseguida por todos. (MARMELSTEIN, 2008, p.36)

Não haveria um critério material para definir e estabelecer os preceitos sobre os direitos fundamentais, todavia, a dignidade da pessoa humana seria vista como o ponto médio de distinção e fixação destes. (JORGE NETO, 2008, p. 32)

Por conseguinte a Constituição asseguraria aqueles direitos que fossem vistos como indispensáveis a manutenção da dignidade humana com o objetivo de proteger, assegurar, implementar ou promove-la, assim Sarlet pondera:

[...] a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor de respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover a sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos. (SARLET, 2002, p.62)

Pode-se entender, portanto, que o Estado, nos moldes da atual Constituição, é o meio para a proteção e efetivação dos direitos fundamentais, além de ser um instituto inafastável para a manutenção da convivência amistosa entre os homens.

Será o Estado, por meio do representante escolhido pelo povo, o responsável pela manutenção das ações imprescindíveis para a sociedade, devendo este procurar as políticas necessárias e pertinentes para a estabilidade do todo.

Todavia, por óbvio, para que tais fatos realmente aconteçam, é imprescindível à existência de recursos, de modo que o Estado possa efetuar suas atividades precípuas, manter

e efetivar a observação dos direitos fundamentais e disponibilizar ao cidadão-contribuinte os serviços que lhes compete. (SABBAG, 2014, p.33)

Os valores monetários que ingressam nos cofres públicos, sejam a que título for, são denominados “entrada” ou “ingresso”, e poderão ser classificadas como extraordinárias ou ordinárias, seguindo critérios específicos de regularidade e periodicidade. (SABBAG, 2014, p.37)

No que tange as receitas ordinárias estas se distinguem em dois grupos, quais sejam, os das rendas pertencentes às receitas originárias e os das rendas pertencentes as receitas derivadas.

Quando se refere às rendas originárias estar-se-á diante daquelas provenientes dos bens e empresas comerciais ou industriais do Estado, que os explora de forma semelhante a um particular, sem exercer seu poder de império, sem cobrar de maneira coercitiva nem o pagamento nem a utilização dos serviços. (SABBAG, 2014, p.39)

Já as receitas derivadas são aquelas em que o Estado se utiliza de poder de mando/poder de império, para recolher rendas, por ato de autoridade, de modo vinculado.

Nas receitas derivadas o Estado na execução de sua atividade típica faz com que as rendas particulares sejam derivadas para seus cofres, obtidas a luz da imposição coercitiva da lei, por meio da tributação.

Corroborando com o exposto Ruy Barbosa Nogueira assevera: [...] o direito de tributar do Estado decorre do seu poder de império pelo qual pode fazer “derivar” para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas a sua jurisdição e que são chamadas receitas derivadas ou tributos. (NOGUEIRA, 2014, p.29, *apud*, SABBAG, 2014, p.38)

Depreende-se que o ente Estatal é o autêntico provedor das necessidades coletivas, angariando recursos principalmente em função da arrecadação tributária. Sobre a questão que se inicia, imperioso se faz a transcrição dos ensinamentos que se segue:

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no artigo 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades. (MELO, 2008, p.10, *apud*, SABBAG, 2014, p.33)

Compulsando a realidade vivenciada pela humanidade, desde seus primórdios até a presente data, pode-se depreender que a história do tributo se coaduna com a própria história da humanidade, razão pela qual este perde seu caráter unicamente coercitivo de sacrifício

patrimonial para o cidadão e passa a ser visto e encarado como uma contribuição indispensável para a manutenção da sociedade organizada.

Não há como o Estado cumprir com suas obrigações sem recorrer a recursos econômicos para embasa-lo, assim, este recorre a sua principal fonte, qual seja a arrecadação tributária, que se torna o meio pelo qual se atinge os objetivos estatais.

Pondera-se, portanto, que a tributação, acaba por se tornar o meio que assegura ao Estado a possibilidade de alcançar seus objetivos e proporcionar aos cidadãos o efetivo respeito aos seus direitos fundamentais.

Diante desse cenário, faz-se imprescindível a conclusão de que um modelo de tributação apto, sólido e eficaz repercute diretamente na estabilidade estatal. É crucial que os recursos sejam angariados de forma coesa e aplicados dentro da necessidade e legalidade esperada, afinal, como lembra Piketty, “o imposto não é nem bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele”. (PIKETTY, 2013, p. 469).

Ante o exposto é possível depreender o peso que a questão tributária tem para a realidade vivenciada pela sociedade, razão pela qual se faz necessário um sistema normativo, sobre o tema, eficaz e atualizado, a fim de que os recursos necessários sejam angariados de forma coesa e aplicados com precisão e responsabilidade.

Mas é nesse quesito que reside uma questão problemática e assustadora, vez que sem a devida pertinência poderá o Estado, por meio dos governantes escolhidos pelo povo, de forma predatória invadir o patrimônio particular arbitrariamente apenas sobre o fundamento da necessidade de verbas para o cumprimento de suas atividades.

A questão pauta-se ainda, na possibilidade do cidadão contribuinte sonegar a devida arrecadação tributária, infringindo as determinações vigentes, recolhendo recursos abaixo do montante devido ou até mesmo deixando-o de fazer.

As normas devem delimitar o quanto e a forma como haverá a invasão patrimonial, quem deverá pagar, a quem, bem como delimitar onde os recursos em comento poderão ser utilizados a fim de se evitar que arbitrariedades acima mencionadas sejam rotineiramente observadas.

Seguindo esse viés, se faz necessário mencionar que os instrumentos normativos vigentes impõem os limites ao poder de tributar, ou seja, limita a forma como haverá a invasão patrimonial do particular por parte do Estado bem como estabelece quem deverá contribuir sobre determinadas situações. (SABBAG, 2014, p. 70)

Apenas de forma exemplificativa se transcreve alguns artigos constitucionais sobre o tema.

Artigo 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

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

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva

ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Artigo 151 - É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Artigo 152 - É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. (BRASIL, 1988)

Vê-se, portanto, que a norma tenta impor limites que garantam legalidade a dicotomia entre arrecadação e acumulação de riquezas. Todavia apenas as observações legais não são suficientes para haver uma estabilidade quanto as questões tributárias. (SABBAG, 2014, p.70)

Faz-se necessário, ainda, que um manto de moralidade paire sobre os contribuintes e governantes, de modo que o sistema normativo vigente seja efetivamente angariado recursos para a manutenção dos objetivos do Estado e garantia dos direitos fundamentais vigentes na Constituição Federal de 1988.

Para melhor compreensão do que se expõe, vez que o presente trabalho tem como objetivo demonstrar a importância da moralidade tributária na realização da aplicabilidade dos direitos sociais democráticos e garantia dos fundamentos da República, passa-se agora a explanação específica sobre o tema.

3 MORALIDADE E O DIREITO

A dicotomia entre moralidade e direito é tênue, vez que ambos apresentam fundamentos ontológicos idênticos, qual seja a natureza pessoal do homem, tal constatação é comungada por Kaufmann quando assevera: “[...] Eles também coincidem no seu objetivo: como poderes que ordenam a vontade e os atos humanos, delimitam o espaço em que o homem se realiza.” (KAUFMANN, 2000, p. 47, tradução nossa)¹

Portanto, pondera-se que o direito e a moral são vistos como regras sociais que delimitam o comportamento do homem dentro da sociedade, vez que especificam o conceito de comportamento considerado certo, em antemão daquele tido como errado. (KAUFMANN, 2000, p. 47)

Quando se observa a realidade vivenciada pela humanidade é possível perceber a existência de regras sociais que são cumpridas de maneira espontânea, sem a necessidade de uma força superior de coação impondo sua observação, pois, referidas ações encontram-se banhadas em preceitos morais.

Por outro lado, existem, ainda, regras sociais que o homem em sociedade cumpre de forma obrigatória ou forçada, em virtude da coação do direito sobre as mesmas. Referidas regras possuem um peso de coercibilidade, vez que foram criadas/visualizadas por ente superior, o Estado, com a finalidade de manter a paz social.

A coercibilidade dita existente nas regras sociais oriundas do direito é observada frente à imposição de sanções existentes pelo seu descumprimento. Por mais que muitas vezes o descumprimento das ordens sociais morais possam gerar certo descontentamento e reprovabilidade, não há uma sanção específica imposta pelo Estado, elucidando assim, o principal ponto divergente entre os institutos em comento. (BASTOS, 1999, p. 222)

Com a finalidade de corroborar o que se expõe tem-se o seguinte ensinamento:

Nas normas jurídicas, portanto, há juízos de valor aos quais se relacionam uma sanção coercitiva e que só passam a ganhar eficácia, na verdade, porque vêm seguidos da noção de que existe um dever de obediência. A este fenômeno dá-se o nome de institucionalização da força. Pela sanção, garante-se a conduta. Em função daquele juízo, daquele valor, a sanção pode assumir três modais principais: permitido, obrigatório e proibido. É dizer, pode-se permitir, proibir e obrigar o indivíduo a uma determinada conduta. Já a Moral não é dotada deste mesmo grau de imperatividade. Ela não pode obrigar ninguém a ter uma conduta ética. (BASTOS, 1999, p.222)

¹ “[...] coinciden en última instancia también en su objetivo: como poderes que ordenan la voluntad y los actos humanos, delimitan el espacio en el que el Hombre se realiza a sí mismo.

Moral e direito são diferentes, mas, não se opõem ambos se complementam; ademais, pode-se dizer que há pontos convergentes relativos aos institutos em comento, há um mínimo ético que paira sobre ambos e tornam as normas e preceitos pertinentes com a realidade vivenciadas e efetivas para manutenção da paz social. (REALE, 2006, p.42)

A Moral de forma ampla engloba o Direito, sendo esta, mais ampla do que aquele, formando o que os doutrinadores entendem por “teoria dos círculos concêntricos”, fora deste círculo existem as condutas ilícitas, imorais e aquelas, ainda, vistas como indiferentes para ambos.

Corroborando com o exposto segue os ensinamentos de Reale:

A teoria do mínimo ético, consiste em dizer que o Direito representa apenas o mínimo de Moral declarado obrigatório para que a sociedade possa sobreviver. Como nem todos podem ou querem realizar de maneira espontânea, mas como as violações são inevitáveis, é indispensável que se impeça, com mais vigor e rigor, a transgressão dos dispositivos que a comunidade considerar indispensável à paz social.

[...]

Uma regra de trânsito, como, por exemplo, aquela que exige que os veículos obedeçam à mão direita, é uma norma jurídica. Se amanhã, o legislador, obedecendo a imperativos técnicos, optar pela mão esquerda, poderá essa decisão influir no campo moral? Evidentemente que não. [...] Além disso, existem atos juridicamente lícitos que não são moral. Lembre-se o exemplo de uma sociedade comercial de dois sócios, na qual um deles se dedica, de corpo e alma, aos objetivos da empresa, enquanto que o outro repousa no trabalho alheio, prestando, de longe em longe, um rala colaboração para fazer jus aos lucros sociais. Se o contrato estabelecesse para cada sócio uma compensação igual, ambos receberão o mesmo quinhão. E eu pergunto; é moral? (REALE, 2006, p. 42/43)

Em que pese as explanações feitas, onde de forma simplificada foi possível observar os conceitos de moral e direito e o peso que estes trazem nas condutas praticadas pelo homem em sociedade, imperioso se faz, colacionar, a importância da devida observação de ambos para a manutenção da hegemonia social.

Qualquer ramo da vida em sociedade necessita de normas para a manutenção da ordem, sejam normas de ordem moral ou normas oriundas do direito. A Constituição Federal de 1988, nesse viés, possui dispositivos normativos que consagram valores morais, demonstrando, que no ordenamento jurídico brasileiro além do respeito à legalidade, é necessário respeitar-se certos valores morais, que são aceitos pela sociedade.

Conforme já colacionado o Estado para sua eficiência necessita de receitas para poder atuar nos diversos ramos que lhe cabe. Os valores monetários angariados para subsidiar as ações estatais advêm da arrecadação tributária, atividade esta que merece a devida proteção e atenção, pois será o alicerce de todas as atividades desempenhadas.

Como um Estado com a economia deficitária poderá, de maneira eficiente e proativa, manter as necessidades de seus cidadãos? Como poderá garantir ao seu povo os direitos fundamentais destes imperiosos para a vida?

A resposta é simples, não há qualquer plausibilidade em que haja a devida observação dos deveres Estatais, não haverá subsídios para garantir as ações necessárias para a manutenção dos interesses coletivos, fazendo com que a escória da sociedade sobreponha-se, impondo seus anseios sobre aqueles que se encontram desprotegidos.

É necessário normas tributárias rígidas e eficientes, que façam e estipulem de forma precisa como será feita a arrecadação, quem deverá pagar, a quem e como os valores recolhidos deverão ser aplicados.

Todavia, apenas normas não seriam capazes de garantir a eficácia do pleito, necessário se faz, ainda que a moralidade caminhe junto com estas, a fim de que tanto os governantes, quantos os cidadãos compreendam a importância do tema.

Um Estado que não observa a moralidade, com governantes corruptos e contribuintes sonegadores, tende a falhar e desmoronar em questão de tempo, independentemente da existência de um sistema normativo rígido.

A moralidade deve caminhar entrelaçada as normas, há a necessidade de que a população compreenda a importância que a arrecadação tributária tem para a manutenção da paz social.

Com a finalidade de expor de maneira coesa a importância da moralidade frente as normas oriundas do direito tributário, passa-se a aos fundamentos filosóficos desenvolvidos por Immanuel Kant e posteriormente por Klaus Tipke.

4 A MORAL DIANTE DE UMA PERSPECTIVA KANTIANA

Immanuel Kant foi um filósofo alemão, que viveu entre 1724 e 1804, embasado na filosofia crítica, tentou resolver a confusão conceitual a respeito do debate acerca da natureza do conhecimento humano. Para tanto, tentou trazer à baila a maneira pela qual funciona o mecanismo de apreensão e de compreensão da realidade que permite ao homem viver em sociedade. (FRAZÃO, 2017)

Inúmeras são as obras publicadas pelo filósofo em comento, todavia, para o presente trabalho far-se-á necessário, tão somente, a alusão a apenas duas obras encontradas em seu acervo, quais sejam, a “Crítica a Razão Pura” e a “Crítica a Razão Prática”.

No que tange a primeira obra mencionada, “Crítica a Razão Pura”, observa-se que o autor traz à baila discussão sobre o instituto do conhecimento e contextos de percepção e análise racional que orientariam o entendimento humano em relação ao mundo.

O filósofo levantou as teses sobre o valor do conhecimento humano frente aos seus valores de observação e compreensão da realidade vinculando a existência de certos objetos ao fato de o ser humano percebê-lo ou não, bem como em virtude das experiências vivenciadas por estes. (FRAZÃO, 2017)

Corroborando ao que se expõe segue a transcrição do trecho retirado da obra em comento:

Não se pode duvidar de que todos os nossos conhecimentos começam com a experiência, porque, com efeito, como haveria de exercitar-se a faculdade de se conhecer, se não fosse pelos objetos que, excitando os nossos sentidos, de uma parte, produzem por si mesmos representações, e de outra parte, impulsionam a nossa inteligência a compará-los entre si, a reuni-los ou separá-los, e deste modo à elaboração da matéria informe das impressões sensíveis para esse conhecimento das coisas que se denomina experiência? No tempo, pois, nenhum conhecimento precede a experiência, todos começam por ela. Mas se é verdade que os conhecimentos derivam da experiência, alguns há, no entanto, que não têm essa origem exclusiva, pois poderemos admitir que o nosso conhecimento empírico seja um composto daquilo que recebemos das impressões e daquilo que a nossa faculdade cognoscitiva lhe adiciona (estimulada somente pelas impressões dos sentidos); aditamento que própria mente não distinguimos senão mediante uma longa prática que nos habilita a separar esses dois elementos. Surge desse modo uma questão que não se pode resolver à primeira vista: será possível um conhecimento independente da experiência e das impressões dos sentidos? Tais conhecimentos são denominados "a priori", e distintos dos empíricos, cuja origem é "a posteriori", isto é, da experiência. Aquela expressão, no entanto, não abrange todo o significado da questão proposta, porquanto há conhecimentos que derivam indiretamente da experiência, isto é, de uma regra geral obtida pela experiência, e que no entanto não podem ser tachados de conhecimentos "a priori". Assim, se alguém escava os alicerces de uma casa, "a priori" poderá esperar que ela desabe, sem precisar observar a experiência da sua queda, pois, praticamente, já sabe que todo corpo abandonado no ar sem sustentação cai ao impulso da gravidade. Assim esse

conhecimento é nitidamente empírico. Consideraremos, portanto, conhecimento "a priori", todo aquele que seja adquirido independentemente de qualquer experiência. A ele se opõem os opostos aos empíricos, isto é, àqueles que só o são "a posteriori", quer dizer, por meio da experiência. Entenderemos, pois, daqui por diante, por conhecimento "a priori", todos aqueles que são absolutamente independentes da experiência; eles são opostos aos empíricos, isto é, àqueles que só são possíveis mediante a experiência. Os conhecimentos "a priori" ainda podem dividir-se em puros e impuros. Denomina-se conhecimento "a priori" puro ao que carece completamente de qualquer empirismo. Assim, p. ex., "toda mudança tem uma causa", é um princípio "a priori", mas impuro, porque o conceito de mudança só pode formar-se extraído da experiência. (KANT, 2012, p. 09)

Em linhas gerais é possível depreender que Kant levantou a questão sobre o verdadeiro valor do conhecimento e as inúmeras maneiras que ele é encarado pelo homem frente as suas necessidades, experiências e compreensões.

Dividiu o conhecimento em "a priori", na qual pode ser compreendido como sendo aquele que é adquirido em razão de sentimentos internos afastados de qualquer experiência fática sobre a questão e em "a posteriori" que seria o conhecimento adquirido em razão da experiência, da vivência de determinadas situações que possibilitaria ao ser humano a compreensão de certos fatos. (KANT, 2012, p. 164)

Como a finalidade de complementação dos questionamentos levantados, mais precisamente para a configuração dos conhecimentos "a priori", Kant teceu teorias de que a ética seria o imperativo categórico da questão, vez que assim tentar-se-ia combinar o pluralismo de ideologias com uma ética de liberdade. (KANT, 2012, p. 164)

A razão assume importante papel frente ao posicionamento levantado, vez que esta é a faculdade do incondicionado e seu limite para conhecer é o fenômeno. Logo, sem função na área do conhecimento, a razão pensa objetos, ainda que não possam ser conhecidos. (CABRAL, 2017)

Assim, a razão não constituiria objetos, mas seria responsável pela manutenção e regulamentação das ações humanas. Sentos de hombridade e dignidade se formariam em virtude desta, nascendo assim um sentimento/conhecimento de dever de agir embasado na moralidade.

O ser humano frente ao conhecimento adquiridos somados a sua razão e ética compreenderia a força de certas ações e obedeceria as leis, mesmo a contragosto, com a finalidade de que a ordem e a moralidade fossem mantidas. (KANT, 2012, p. 164)

Neste rumo, seria a força da moral pairando sobre a racionalidade e o conhecimento, determinando que os indivíduos hajam de determinadas maneiras para a manutenção da organização social.

Assim a razão pura começaria nos hábitos, costumes e cultura de um povo, que em razão da racionalidade e moralidade teceriam um crivo sobre quais condutas seriam legalmente aceitáveis. (KANT, 2012, p. 164)

Após as conotações feitas e corroborando com a realidade vivenciada comungada pela literatura existente, tem-se que o uso da razão pura não tem utilidade teórica em Kant, mas apenas o seu uso prático, donde se fez os fundamentos para seu segundo livro e crucial ao presente trabalho, qual seja, o livro intitulado de a “Crítica da Razão Prática”. (CABRAL, 2017)

O conhecimento oriundo da razão pura traz embasamentos insuficientes para a compreensão do todo, sendo que a razão prática proporcionaria a ampliação deste conhecimento, neste rumo, esta seria uma evolução e aprimoramento daquela.

Na razão prática, denominada desta forma por ser pautada em questões objetivas, não estaria voltada para especulações sobre os conceitos do conhecimento, mas sim fundada em torna-los reais, tangíveis ao ser humano. (KANT, 2016, p. 35)

Não discrepando de tal entendimento, segundo os ensinamentos Kantianos estar-se-ia diante de uma mesma razão, todavia, estas estariam em realidade dimensionais distintas, vez que a pura estaria voltada para a suposição e imaginação do conhecimento enquanto na razão prática estes se tornariam inteligíveis. Em outras palavras, diante da razão prática o conhecimento especulado e imaginado seria colocado em prática. (KANT, 2016, p. 35)

Todas essas especulações levantadas por Kant em relação ao conhecimento têm como base a ética e a moralidade, estes seriam institutos que levariam o homem a agir dentro dos moldes esperados para a manutenção da estabilidade social.

Seguindo essa linha de pensamento, tem-se que a definição de moral, nos termos dos ensinamentos de Kant, traduzir-se-ia como sendo uma razão que conserva os princípios que norteiam o dever e a intenção do sujeito, ou seja, o dever é a necessidade de uma ação por reverência à lei ligada à vontade do ser humano, “a lei moral, porém, é concebida como objetivamente necessária, dado que deve valer para todo aquele que possua razão e vontade.”. (KANT, 2016, p. 40)

Conforme Kant, a moralidade deriva a sua autoridade da razão, seria esta a determinante do conceito de ações ruins ou boas, independentemente dos anseios, a moral, seria, portanto, a guia mestra das ações, onde ficaria estipulados os deveres que os cidadãos deveriam cumprir.

Corroborando com o alegado segue trecho da obra do autor em comento:

Ordenar a moralidade sob o nome de dever é totalmente racional; pois, em primeiro lugar, ninguém quer de bom grado obedecer a seu preceito se ele repugna às inclinações, e as regras de procedimento quanto à maneira de alguém poder seguir essas leis não precisam ser aqui ensinadas; pois aquilo que ele em relação a ela quer, ele também o poder. (KANT, 2016, p.125)

Enfim, é relevante para o presente estudo a apreciação da tese de que a lei moral é estabelecida pela necessidade de sua existência, sendo necessária por ser um dever incondicional, emanado de uma necessidade que se impõe à vontade. Sustenta-se, com isso, uma relação pura entre exigência da lei moral concebida *a priori* e submissão da vontade.

A compreender melhor este processo de integração e complementaridade proposto à razão, destaca-se que esta oferece ao indivíduo uma lei universal, ou seja, uma lei absoluta, sem precedentes e que não carece de outras qualidades senão dela própria, oriunda de um conhecimento “*a priori*” desenvolvido na boa vontade e nos imperativos categóricos.

Sobre essa questão, Kant assevera, “age de tal modo que a máxima da tua vontade possa valer ao mesmo tempo como princípio de uma legislação universal”. (KANT, 2012, p.103)

Neste viés, ressalta-se que somente as ações em obediência a Lei Universal e motivadas pelo senso de dever poderiam ser consideradas morais. Isto posto, nota-se que as atitudes morais possuem amparo na razão, “tanto na razão humana mais vulgar como na mais especulativa; que tais conceitos não podem ser abstraídos de nenhum conhecimento empírico, o qual, portanto, seria puramente contingente”; (KANT, 2016, p. 42).

Por essa razão, Kant delineia que “as ações objetivamente manifestas (leis universais) quando reconhecidas como necessárias e atreladas às vontades subjetivas, são denominadas de obrigações ou imperativos”. (KANT, 2016, p. 43).

Nessa senda o autor leciona:

Esta regra, porém, para um ser no qual a razão não é o fundamento único da determinação da vontade é um *imperativo*, isto é, uma regra designada por um “deve ser” que exprime a compulsão objetiva da ação e significa que se a razão determinasse totalmente à vontade, a ação ocorreria indefectivelmente segundo essa regra. Desse modo, os imperativos valem objetivamente, sendo em tudo distintos das máximas, não obstante estas constituírem princípios subjetivos. (KANT, 2016, p. 24).

Por esse passo, conclui-se que a moralidade Kantiana não está volvida à implicação que gera a ação praticada, e sim no que originou tal ação, não devendo esta ação estar pautada em fins egoístas e nem por inclinação. Corroborando com o que se expõe, imperioso se faz transcrever o seguinte ensinamento:

A possibilidade de uma natureza suprassensível, cujo conceito possa ser simultaneamente o fundamento da efetividade da mesma mediante a nossa vontade livre, não precisa de nenhuma instituição a priori [...], pois o que importa é somente fundamento determinante do querer nas suas máximas, se aquele é empírico ou é um conceito da razão pura. [...] Somente ante a razão pura a vontade é conforme as leis. (KANT, 2016, p. 151-153).

A lei moral, portanto, assim como é fundamento formal de determinação da ação mediante a razão pura prática, assim como, também é fundamento material, embora só objetivo da determinação dos objetos da ação sob o nome de bem e de mal, constitui também fundamento subjetivo de determinação, isto é, o motor dessa ação, porque tem influência sobre a sensibilidade do sujeito, produzindo um sentimento que fomenta o influxo da lei sobre a vontade. (KANT, 2012, p. 77).

Nessa toada, a ética Kantiana implica sobre o comportamento humano, o qual necessita de um princípio de procedimento exato para o anseio de todo ente, e se este princípio é racional, uma ação para ser realizada de modo moral exige a coerção da razão frente às inclinações sensíveis.

A filosofia prática Kantiana possui o condão de encontrar o princípio supremo da moralidade, cuja lei moral atenda as espécies de universalidade e necessidade, e para tal efeito, envolve a precisão de conceber um princípio que se idealize como moral e universal, possuindo como escopo que não provenha da inquietação da fato fenomênico, no alcance em que essa é insuficientemente capaz de prover uma lei abstrata de todo o conteúdo particular e condicionado, através de uma ríspida análise, compreendendo que para fundamentar uma regra prática universal de conduta precisa extraí-la do mundo inteligível.

Posiciona-se na mesma linha de pensamento, o jurista Humberto Ávila que assevera:

[...] dimensiona normativamente o Princípio da Moralidade e seus subprincípios de proteção da confiança e da boa-fé, da seguinte forma: ... quanto ao nível em que se situam, caracterizam-se como limitações de primeiro grau, porquanto se encontram no âmbito das normas que serão objeto de aplicação; quanto ao objeto, qualificam-se como limitações positivas, porquanto impõem a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa; quanto à forma, a moralidade constitui uma limitação expressa (art. 37), e a proteção da confiança e a boa-fé como limitações implícitas, decorrentes dos sobreprincípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, sendo, todas elas limitações materiais, na medida em que impõem ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativa. (ÁVILA, 2004).

A guisa de conclusão nota-se que a moralidade idealizada por Immanuel Kant está pautada na boa vontade do indivíduo, motivado pelo senso de dever e regido pelos imperativos categóricos “*a priori*” e universais, onde “o conceito da moralidade e do dever

deveria preceder a toda referência a esse contentamento, não podendo de modo algum dele ser derivado”. (KANT, 2016, p. 43).

Em virtude de tal entendimento ter-se-ia a ética formal e autônoma, onde existiria um dever para todos os homens, independentemente da sua situação social e seja qual for o seu conteúdo concreto, de agir com hombridade e moralidade para que seja mantida a ordem social.

Pondera-se, neste rumo que as características essenciais que marcam a racionalidade dos princípios éticos para Kant são: a) universalidade, pois vigoram para todos os homens, em todos os tempos; b) são absolutos, pois não comportam exceções ou acomodações de nenhuma espécie; c) são formais, existem como puras fórmulas de dever ser, vazias de todo conteúdo. (MARINS, 2005, p. 117)

Portanto, para Kant a norma moral deve ser formal, abstraindo-se qualquer conteúdo material, assim, “a lei moral deve ser obedecida não para que se alcance um fim, mas simplesmente por se entendê-la racionalmente como obrigatória”. (MARINS, 2005, p. 117)

5 A MORALIDADE TRIBUTARIA SEGUNDO KLAUS TIPKE: UMA LEITURA DA RELAÇÃO EXISTENTE ENTRE A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS CONTRIBUINTES

Klaus Tipke nasceu em 1925 no distrito de Stade / Baja Sajonia, serviu dois anos na Segunda Guerra Mundial sendo gravemente ferido; quando do seu regresso, posteriormente iniciou seus anseios acadêmicos tendo estudado três semestres de filosofia e seis semestres de Direito em Hamburgo. (TIPKE, 2002, p. 13)

No que tange a prática tributária e fiscal, Klaus Tipke a iniciou em 1954, quando assumiu a administração financeira em Hamburgo. Três anos depois, foi nomeado para o Finanzgericht Hamburg e foi então o juiz financeiro mais novo da República Federal.

Além dos feitos mencionados, grandiosa é a contribuição literária da persona em comento, entre 1957 a 1966, publicou oitenta livros com enfoque em direito tributário onde tratou de inúmeras questões como a lei tributária geral, a lei do processo tributário, a lei do imposto de renda e de valor agregado, todavia, não parou por aí, escrevendo ainda muito mais obras sobre a questão em comento. (TIPKE, 2002, p.13)

Em que pese os inúmeros ensinamentos trazidos pelo estudioso elucidado, pondera-se que na seara tributária Tipke é considerado um representante do desenvolvimento da teoria do peso dos postulados éticos sobre a ordem jurídica tributária.

Em sua obra “Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyntes”, Tipke busca esclarecer algumas indagações sobre a questão tributária e a ética que deve ser observada nas relações travadas em virtude deste instituto, anseia compreender qual o embasamento moral será utilizado para que os poderes públicos venham a atuar com efetividade sobre a seara em comento, bem como faça com que o cidadão promova a coesa arrecadação tributária. (TIPKE, 2002, p. 22)

Como proposta, o referido autor busca descrever sobre a moralidade tributária e afirma que para se existir uma relação ética, exige um esforço tanto dos entes públicos como dos contribuintes, buscando também, apresentar quais os princípios ou valores que devam inspirar a atuação desses sujeitos, para que se possa considerar uma tributação justa, avaliando também as consequências destas atuações.

A justiça social pressupõe princípios, valores e regras, porém, o princípio fundamental não pode ser qualquer um, deve ser adequado à realidade. Neste contexto, “a justiça é

garantida, em primeiro lugar, pela igualdade perante a lei, na lei tributária, através da igualdade na distribuição da carga tributária” (TIPKE, 2002, p. 30, tradução nossa)².

Denota-se do exposto que para o pensador em comento a justiça tributária seria observada quando houvesse a igualdade ponderando sobre as questões que a envolvam, seja em relação à arrecadação, ou em relação a repartição da carga tributária.

Tipke entendia que todos deveriam pagar impostos de acordo com o montante dos seus rendimentos, não podendo, todavia, referida contribuição tributária ultrapassar o mínimo existencial, razão pela qual, o princípio norteador que abarcaria toda a realidade tributaria seria o da capacidade contributiva.

Sobre o exposto, segue trecho emanado da obra de Tipke:

[...] todos devem pagar impostos de acordo com o valor de seus rendimentos, na medida em que exceda o mínimo existencial e não devem ser utilizados para cumprir obrigações específicas de natureza inevitável.

Isso deve basear-se no fato empírico de que os impostos só podem ser pagos com o aluguel. É verdade que o cidadão tem capacidade econômica para o valor total de seus rendimentos, mas o rendimento não está disponível para o pagamento do imposto, na medida em que seja necessário para a própria existência e para a atenção de deveres inevitáveis particulares. Nesta perspectiva, não há capacidade de tributação econômica. Uma vez que o princípio da capacidade econômica destina-se a tributar permanentemente o rendimento indicativo da capacidade econômica sem esgotá-lo (mesmo devagar), os rendimentos só podem ser deduzidos para efeitos fiscais, na medida em que não conduzam - a curto ou a longo prazo - à Agotamento do rendimento como fonte de imposto. (TIPKE, 2002, p. 35, tradução nossa)³

Neste rumo, o princípio da capacidade contributiva seria o norteador das atividades estatais, vez que através do princípio em comento, seria repartido de forma coesa e responsável a responsabilidade tributária, onde os contribuintes responderiam por aquilo que devem dentro de sua capacidade contributiva.

Para a moralidade ser verdadeiramente observada em uma unidade estatal, a carga tributária deveria ser orientada e embasada na justiça sendo repartida entre os seus cidadãos de forma coesa e sem privilégios infundados, devendo ainda, ser observada a realidade e o

² *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.*

³ *[...] 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. Este deber 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 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*

fator gerador do imposto, bem como o quantum seria possível ser arrecadado de dado contribuinte sem lhe causar prejuízo. (TIPKE, 2002, p. 30)

A capacidade contributiva evitaria que impropérios fossem cometidos e que aqueles que não possuem condição fossem compelidos a arcar com montantes incompatíveis com sua situação econômica. (TIPKE, 2002, p. 30)

Trazendo tais ponderações para o direito brasileiro, imperioso se faz colacionar que o princípio da Capacidade Contributiva foi abarcado pela Constituição de 1988, mais precisamente em seu artigo 145, § 1º, consagrando assim, os preceitos elucidados até então.

A capacidade contributiva vista como preceito fundamental do direito tributário brasileiro, busca atender, primordialmente, a outro princípio consagrado na Constituição de 1988, qual seja, o da igualdade tributária, haja vista que este determina a necessidade de se tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida da sua desigualdade, sendo justamente esta equidade, em termos tributários, a capacidade contributiva.

Fato é que, ligado ao princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva constitui um dos mecanismos mais ativos para o Poder Tributante alcançar a Justiça Fiscal. O princípio em questão dirige-se, objetivamente, ao legislativo, porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza.

Ao que se refere as implicações morais, deve-se buscar um princípio unitário que tenha como conjetura o fato de que somente é admissível o pagamento de tributos com base na renda disponível de cada contribuinte.

Todavia a realidade mostra que o princípio em comento por muitas vezes é afastado, principalmente quando confrontados os impostos que recaem sobre o consumo, vez que o imposto em questão leva em consideração o bem sem qualquer distinção quanto aquele que o irá arrecadar, ocasionando situações na qual aqueles que auferem menor renda acabam sofrendo maior incidência tributária frente sua capacidade contributiva.

Com a finalidade de tentar amenizar a situação em comento o legislador, atento ao princípio da capacidade contributiva e da ética necessária sobre a questão, adotou a chamada técnica da seletividade da mercadoria ou produto em razão da sua essencialidade, mediante tal regra, a tributação é mais gravosa sobre os itens considerados supérfluos e supostamente consumidos por pessoas de maior capacidade econômica que aqueles itens essenciais, supostamente consumidos pelo restante da população.

Sobre a questão Tipke salientou que a construção de um dado sistema tributário, pois, não pode elevar-se no vazio, já que tem um fundamento empírico que se relaciona com a realidade e deriva de um princípio ético fundamental. Assim, “do princípio fundamental devem deduzir-se subprincípios e, em último caso, preceitos concretos”. (TIPKE, 2002, p. 31).

Ultrapassada tais ponderações, Tipke observa, ainda, a ética tributária frente aos poderes públicos momento no qual este faz uma abordagem levando em consideração o legislador e a administração pública, trazendo a baila o ideal de que o Estado frete suas funções precípuas estará obrigado a sustentar, as cargas financeiras exigidas para cumprir com suas funções. (TIPKE, 2002, p.27)

Portanto o Estado fundado na propriedade privada deve necessariamente estar compelido a sustentar, principalmente mediante impostos, as cargas financeiras exigidas para cumprir com suas funções, razão pela qual, deverá atuar com justiça, sendo que a carga tributária impositiva deve ser repartida dentro do princípio da igualdade entre os contribuintes.

Em um Estado de Direito, segundo o entendimento de Tipke deve-se sempre que possível atuar com justiça, sendo essa uma máxima exigência e ser rigorosamente observada e deve dirigir a entidade estatal. A justiça não poder ser anulada ou desprezada em seu alicerce em virtude de outras aspirações. (TIPKE, 2002, p.27)

De antemão, além de levantar a questão acima esmiuçada considera imperioso ainda à observação do modo como são tomadas as decisões sobre as despesas públicas, ou seja, o modo como o Estado gastará os recursos obtidos, vez que a moralidade e a ética devem, efetivamente caminhar junto com ambas as situações.

Nessa abordagem é possível depreender a existência de uma crítica do doutrinador em relação aos políticos, pois, segundo este são eles que colaboram e influenciam na elaboração de leis tributárias.

Referida influência exercida pelos políticos sobre as normas tributárias, deveria ser realizadas embasadas no princípio da capacidade contributiva e do bem social, entretanto, estes acabam sendo afastados dando lugar a posicionamentos banhados em ideais lucrativos egoístas, vez que os representantes do povo acabam preferindo visar e atender os interesses de grupos minoritários, razão pela qual a legislação tributária muitas vezes é determinada simplesmente pelo cálculo de um eventual interesse político pessoal.

Um sistema tributário justo, por referir-se a uma construção mental, tem embasamento em base empírica e deve resultar de um princípio ético essencial, o que pode dar ensejo a

valorações que vão além da norma, para que se saiba se a mesma é de acordo com a moralidade.

Todavia, tal utopia não é alcançada e as políticas existentes acabam tornando-se perversas, e criam verdadeiros benefícios e privilégios a poucos e em sua maioria detentores de vultosas quantias monetárias que acabam deixando de contribuir de forma coesa para com a arrecadação tributária, podendo ser considerada como um modelo de distribuição de renda às avessas.

Quem auferir menor renda acaba sofrendo maior incidência tributária, incorrendo em profundo déficit de justiça tributária, pois acabam sendo penalizados pela falta de arrecadação daqueles que realmente deveriam arcar com a responsabilidade tributária.

Quando há uma quebra da arrecadação, por meio de isenções, falsas anistias entre outros meios políticos criados para burlar o sistema, abre-se um buraco na arrecadação que deve ser tapado, fato este que ocorre em virtude da cobrança exacerbada daqueles que não possuem condição para tanto. Os tributos devem ser medidos e utilizados de modo a aumentar o bem estar social e não diminuí-lo.

Klaus Tipke destaca, ainda, que a moral tributária não exige que as leis tributárias respondam a uma tradição, mas sim, que estejam de acordo com a Constituição e com os princípios éticos presentes nos direitos fundamentais constitucionalizados. (TIPKE, 2002, p. 90).

As normas devem ser criadas com base éticas e morais, que possibilitem a concretização dos preceitos constitucionais e principalmente dos princípios norteadores do direito tributário, quais sejam o da capacidade contributiva e o da igualdade.

Normas justas serão, via de regra, fielmente cumpridas pelos contribuintes, vez que o sentimento ético que emana de sua razão, conforme colacionado por Kant, assim o guiará.

Ademais em que pese a moralidade determinar o cumprimento das normas tributárias por parte do contribuinte, faz-se necessário ainda, ponderar que a observação das mesmas é um regramento vinculado ao direito, sua observação, portanto, torna-se uma obrigação moral e um dever legal.

No caso do direito tributário brasileiro, essa definição se faz presente através do disposto no art. 3º, do Código Tributário Nacional, que dispõe: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966)

“Cumprir as leis é também um dever moral, ou pelo menos deveria ser” (KANT, 2016, p. 29). Sendo assim, a simples observância e cumprimento dos vetores normativos, já avalizaria o efetivo atendimento à moral.

Todavia, para que tal constatação torna-se uma constante é necessário que as normas sejam criadas e vinculadas sobre os preceitos da moralidade o que obviamente acaba tornando-se declinado a todo o momento e em várias partes do mundo.

Nessa seara de pensamentos, pondera-se que a postura meramente arrecadatória do Estado, por exemplo, revela ofensa a Moralidade Pública no âmbito tributário, na medida em que não atende aos objetivos de igualdade entre contribuintes e os aspectos sociais do tributo.

Outro exemplo é a alta complexidade da sistemática de determinados tributos vigentes (ICMS, COFINS), dificultando e desvirtuando quase que completamente a sua origem e matriz constitucional, tornando-o irreconhecível.

Não basta que as normas sejam morais, há a necessidade de que o agente público que a aplique sobre a população o faça de maneira coesa e pertinente com os princípios fundamentais vigentes, sem permitir que interesses particulares prevaleçam sobre a coletividade.

Tais mutações, evidenciadas de forma singela nas linhas acima, revelam atuações do Estado à margem da moralidade, que acabam por induz o contribuinte ao erro e afastam a verdadeira função da arrecadação tributária. Concluindo-se portanto, em idênticos termos avançados por Tipke onde uma moral impositiva incorreta do Estado pode justificar uma moral incorreta ou deturpada do próprio contribuinte.

6 A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: A (IN) EXISTÊNCIA DE UMA MORALIDADE?

Em linhas passadas ficou paulatinamente demonstrado a relação existente entre tributo, estado e moralidade. Buscou-se, até o presente momento, demonstrar a importância dos institutos em comento para a vida em sociedade, bem como delimitar de maneira sucinta as interligações existentes entre eles.

O Estado necessita de recursos, oriundo da carga tributária para poder atuar dentro de suas atribuições constitucionais, ocorre, todavia, que independente da existência de normas que regulem a questão, de nada adiantará se a moralidade e a ética não pautarem as ações em questão.

A realidade brasileira não foge a máxima esmiuçada, pelo contrário, pode-se dizer ser esta um exponecial da fragilidade do sistema tributário frente à falta de moralidade nas ações do Estado/Governantes/Contribuintes.

Ao compulsarmos a legislação vigente sobre a seara tributária, é possível depreender que existem dezenas de tributos exigidos em nosso país, tributos estes que a depender de determinadas situações poderão ser observados na forma de impostos, taxas e contribuições.

Em que pese tal situação, tem-se que o Brasil é o país com a maior carga tributária em toda América Latina e Caribe, onde seus cidadãos pagam o equivalente a 33,4% do tamanho da economia em taxas e impostos conforme demonstrou o estudo realizado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (NAKAGAWA, 2016)

De acordo com a pesquisa realizada pela instituição em comento é possível depreender ainda, que o povo brasileiro desembolsou o equivalente a um terço do Produto Interno Bruto (PIB) para pagar impostos, taxas e contribuições. Tal situação demonstra que o Brasil possui uma carga tributária comparável a dos países ricos da OCDE, onde a média de impostos equivale a 34,4% do PIB. (NAKAGAWA, 2016)

Ora, com recolhimentos fiscais tão vultosos seria possível dizer que o Brasil é um país rico, onde o Estado efetivamente, mediante os recursos arrecadados, é capaz de arcar com suas responsabilidades de forma salutar e eficiente, todavia, esta não é a realidade que paira sobre o povo brasileiro.

Infelizmente tal afirmação é uma utopia, a realidade brasileira é completamente distante dos parâmetros esmiuçados no parágrafo anterior. Além da indevida aplicação dos recursos obtidos por parte dos governantes, o Brasil é assolado por questões tenebrosas na seara tributária.

Entre a evasão infundada dos recursos angariados, o Estado acaba por não ter os recursos necessários para a efetivação de suas atribuições, a conjuntura atual, demonstra que a materialização dos direitos fundamentais de responsabilidade estatal ocorre, quase sempre, de maneira que não satisfazem os anseios da população. (NAKAGAWA, 2016)

O Estado, nesta senda, tenta justificar sua ineficácia pela escassez de recursos públicos, o que cientificamente é apresentado na forma de princípio denominado “reserva do possível”. (NAKAGAWA, 2016)

Consoante a esta situação, releva-se frisar que as deliberações dos Tribunais Superiores têm exigido do ente estatal além da arguição de escassez de recursos públicos, que se deve comprovar efetivamente a inexistência deste. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, através do Ministro Celso de Mello, julgou no sentido, *in verbis*:

[...] É que a realização dos direitos econômicos, sociais e culturais – além de caracterizar-se pela gradualidade de seu processo de concretização – depende, em grande medida, de um inescapável vínculo financeiro subordinado às possibilidades orçamentárias do Estado, de tal modo que, comprovada, objetivamente, a incapacidade econômico-financeira da pessoa estatal, desta não se poderá razoavelmente exigir, considerada a limitação material referida, a imediata efetivação do comando fundado no texto da Carta Política. Não se mostrará lícito, no entanto, ao Poder Público, em tal hipótese – mediante indevida manipulação de sua atividade financeira e/ou político-administrativa – criar obstáculo artificial que revele o ilegítimo, arbitrário e censurável propósito de fraudar, de frustrar e de inviabilizar o estabelecimento e a preservação, em favor da pessoa e dos cidadãos, **de condições materiais mínimas de existência**. Cumpre advertir, desse modo, que a cláusula da “**reserva do possível**” – ressalvada a ocorrência de justo motivo objetivamente aferível – não pode ser invocada, pelo Estado, com a finalidade de exonerar-se do cumprimento de suas obrigações constitucionais, notadamente usando, dessa conduta governamental negativa, puder resultar nulificação ou, até mesmo, aniquilação de **direitos constitucionais** impregnados de um sentido de essencial fundamentalidade. [...] (BRASIL, STF. HC 74051, Rel. Min. Marco Aurelio, 1996)

Tal realidade é observada na tentativa de forçar o Estado a agir dentro dos parâmetros constitucionais esperados, para que a sociedade não seja prejudicada pela ganancia de seus representantes, mas os problemas fiscais brasileiros não param nesse patamar.

Depreende-se da realidade que mais da metade da arrecadação tributária brasileira advém de tributos que recaem sobre bens e serviços, havendo, na contramão baixa tributação sobre renda e patrimônio. Neste rumo, a eficácia redistributiva da política tributária brasileira, por consequência, será baixa, pois ela deixa de tributar o patrimônio e os rendimentos mais vultosos, concentrando-se em situações menos lucrativas e custeadas pelas populações mais humildes. (SALVADOR, 2016)

Ademais, se já não bastasse tal realidade a imoralidade paira sobre a seara tributária onde é possível observar inúmeros privilégios políticos sendo oferecidos aos barões da economia, para benefícios próprios daqueles que dizem governar em nome do povo, tudo em detrimento aos anseios da coletividade.

Quem auferir menor renda acaba sofrendo maior incidência tributária, incorrendo em profundo déficit de justiça tributária, pois acabam sendo penalizados pela falta de arrecadação daqueles que realmente deveriam arcar com a responsabilidade tributária.

Quando há uma quebra da arrecadação, por meio de isenções, falsas anistias entre outros meios políticos criados para burlar o sistema, abre-se um buraco na arrecadação que deve ser tapado, fato este que ocorre em virtude da cobrança exacerbada daqueles que não possuem condição para tanto. Os tributos devem ser medidos e utilizados de modo a aumentar o bem estar social e não diminuí-lo.

Neste viés, tem-se que a carga tributária observada no Brasil acaba por reforçar a ideia de que tal sistema não contribui para a redistribuição de renda do país, e assim acaba por deprimir o poder de compra da população de baixa renda, congelando do mercado de consumo. (SALVADOR, 2016)

Com a finalidade de corroborar o que fora exposto até o presente segue transcrições de reportagens sobre o tema:

Um mito e algumas verdades sobre os tributos no Brasil

Ao longo do processo eleitoral deste ano, um mito voltará a bloquear o debate sobre a construção de uma sociedade mais justa. Todas as vezes em que se lançar à mesa uma proposta de políticas públicas avançadas, demandando redistribuição de riquezas, algum “especialista” objetará: “não há recursos para isso no Orçamento; seria preciso elevar ainda mais a carga tributária”. A ideia será, então, esquecida, porque a sociedade brasileira está subjugada por um tabu: afirma-se que somos “o país com impostos mais altos do mundo”. Sustenta-se que criar novos tributos é oprimir a sociedade. Impede-se, deste modo, que avancemos para uma Reforma Tributária.

A partir das 10h desta sexta-feira (29/8), três conhecedores profundos do sistema de impostos no Brasil enfrentaram este mito, num debate transmitido por webTV. O auditor da Receita Federal Paulo Gil Introini, ex-presidente do sindicato nacional da categoria e o economista Jorge Mattoso e Evilásio Salvador, argumentaram, com base em muitos dados, que o problema da carga tributária brasileira não está em ser “a mais alta do mundo” (uma grossa mentira), mas em estar, seguramente, entre as mais injustas do planeta. Os grandes grupos econômicos e os mais ricos usam seu poder político para criar leis que os isentam de impostos — despejados sobre as costas dos assalariados e da classe média. A mídia comercial esconde esta realidade, para que nada mude. No debate, organizado em conjunto pela Campanha TTF Brasil e Fundação Perseu Abramo, emergiram alguns fatos muito relevantes, porém pouquíssimo conhecidos.

> A carga tributária brasileira não é a “mais alta do mundo”, mas a 32ª (entre 178 países). O cálculo é de um estudo comparativo da Fundação Heritage, um thinktank norte-americano conservador — mas com algum compromisso com a realidade.

> A carga tributária subiu consideravelmente, de fato, entre 1991 e 2011. Passou de 27% do PIB para 35,1%. Porém, a parte deste aumento de arrecadação foi consumido no pagamento de juros pelo Estado — quase sempre, para grandes grupos econômicos. A taxa Selic subiu para até 40% ao ano nas duas crises cambiais que o país viveu sob o governo FHC. O aumento do gasto social (de 11,24% do PIB para 15,24%, no período), que ocorreu de fato, a partir de 2002, consumiu apenas parte do aumento da receita.

> O poder econômico usa uma série de expedientes para livrar-se de impostos. O principal é a *estrutura tributária* brasileira. Ela foi cuidadosamente construída para basear-se em impostos *indiretos* (os que incidem sobre preços de produtos e serviços) e reduzir ao máximo os impostos *diretos*. Há duas vantagens, para as elites, nesta escolha. *a*) Impostos indiretos são, por natureza, regressivos. A alíquota de ICMS que um bilionário paga sobre um tubo de pasta de dentes, uma geladeira ou a conta de luz *é idêntica* à de um favelado; *b*) Além disso, assalariados e classe média consomem quase tudo o que ganham — por isso, pagam impostos indiretos sobre toda sua renda. Já os endinheirados *entesouram* a maior parte de seus rendimentos, fugindo dos tributos pagos pelo conjunto da sociedade.

> Esta primeira distorção cria um cenário quase surreal de injustiça tributária. Um estudo do IPEA revela que quanto *mais alto* está o contribuinte, na pirâmide de concentração de renda, *menos* ele compromete, de sua renda, com impostos. Por exemplo: os 10% mais pobres contribuem para o Tesouro com 32% de seus rendimentos; enquanto isso, os 10% mais ricos, contribuem com apenas 21%.

> Basear a estrutura tributária em tributos indiretos é uma particularidade brasileira, que atende aos interesses dos mais ricos. Aqui os Impostos sobre a Renda respondem por apenas 13,26% da carga tributária. Nos países capitalistas mais desenvolvidos, membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), os impostos diretos correspondem a 2/3 do total dos tributos.

> Além disso, e sempre em favor dos mais poderosos, o Brasil praticamente *renuncia* a arrecadar impostos sobre o patrimônio. Aqui, os tributos que incidem diretamente sobre a propriedade equivalem apenas a 1,31% do PIB. Este percentual chega a 10% no Canadá, 10,3% no Japão, 11,8% na Coreia do Sul e 12,5% nos Estados Unidos.

> Ainda mais privilegiados são setores específicos das elites. O Imposto Territorial Rural (ITR), que incide sobre a propriedade de terra, arrecada o equivalente a apenas 0,01% do PIB. A renúncia do Estado a receber tributos sobre os latifundiários provoca, todos os anos, perda de *bilhões* de reais — que poderiam assegurar, por exemplo, Saúde e Educação públicas de qualidade.

Nos últimos treze anos o Brasil viveu um processo real — embora ainda muito tímido — de redistribuição de renda. Entre 1991 e 2002, o Coefficiente de Gini caiu de 0,593 para 0,526, depois de décadas de elevação (segundo este cálculo, quanto mais alto o índice, que vai de 0 a 1, maior a desigualdade). Ainda é muito pouco: segundo cálculos do Banco Mundial, em 2013 o país era o 13º mais desigual do mundo. Para continuar reduzindo a desigualdade, uma Reforma Tributária é instrumento essencial. Não é por outro motivo que as elites insistem em manter este conservar este tema como tabu. (MARTINS, 2014)

Carga tributária é falaciosa e pouco útil

A chamada “carga tributária” do Brasil gira nos últimos meses entre 32% e 33%, apesar de que muitos veículos divulgam percentuais maiores.

Para que serve a carga, além de fundamentar as reclamações de que pagamos tributos demais? Como essa informação ajuda no design de melhores políticas públicas?

Muito pouco. A carga tributária confunde muito mais do que agrega informação útil. Ela significa o percentual do valor arrecadado pelos três entes federativos em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) do país. Mas, e daí?

O PIB vem sendo criticado há muito tempo pelos maiores economistas do mundo e perde, cada vez mais, seu espaço como medidor de progresso, pois revela, a rigor,

quanto estamos queimando no país, quanto estamos produzindo e consumindo, não apreendendo se, de fato, os seres humanos estão vivendo melhor.

O PIB pode aumentar e a imensa maioria das pessoas estar piorando de vida, como já aconteceu em boa parte da história do Brasil. Isso acontece, pois, ele não considera a distribuição de riqueza e renda, assim como os efeitos da economia no meio ambiente, não apreende tão bem a informalidade e aqueles que vivem para ajudar alguém, não considera a qualidade das políticas e serviços públicos etc.

Percebendo isso, há pelo menos 25 anos, o vencedor do Prêmio Nobel de Economia, Amartya Sen, e outros estudiosos investiram na criação de um novo índice que pudesse medir, de fato, o desenvolvimento humano, o que resultou no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), que ganhou relevância nos países desenvolvidos. Recentemente, também começa a se falar no Índice de Progresso Social (IPS).

Deste modo, o PIB, tomado isoladamente, serve para pouca coisa. Se a carga tributária é a participação da arrecadação no PIB, ela também serve para muito pouco, se não for inter-relacionada com diversos outros fatores.

A arrecadação reflete as receitas tributárias em dado período nos três entes federativos. Normalmente, não se fala em quanto cada ente está arrecadando, o que nos impede de compreender quanto, realmente, aumentou a arrecadação da União, de cada estado e de cada um dos municípios.

A culpa da carga tributária é, quase sempre, toda atribuída à União, mas o cálculo dela envolve todos os entes. Isso, aliás, é comum na sociedade brasileira, que compreende pouco a distribuição de competências e a falta de equilíbrio financeiro entre os entes federativos.

Outro problema é que a arrecadação simplesmente não revela a carga tributária. A carga deveria refletir o peso imposto pelo Estado sobre os cidadãos. Em países mais desenvolvidos, que costumam ter sistemas mais simples, com menos sonegação e menos contencioso, a arrecadação é mais próxima da carga tributária. No caso do Brasil, a diferença é abissal.

A tributação brasileira é completamente desordenada e repleta de privilégios, de modo que a carga varia muito a depender da classe social, do setor, do bem ou do serviço vendido. Então, se não houver análise segundo esses critérios mencionados, a carga não informa nada relevante.

Estudos sobre a distribuição da carga tributária demonstram que ela é extremamente regressiva no Brasil, indo em caminho oposto ao que sugerem a literatura e as práticas estrangeiras.

A carga é, às vezes, maior do que 50% sobre pessoas mais pobres, que têm renda muito pequena e pagam muitos tributos embutidos nos preços dos produtos, enquanto que é, muitas vezes, menor do que 10% no caso dos muito ricos. Para que serve, então, a tal carga divulgada de forma errada quase diariamente pelos meios de imprensa de 35% ou 36%?

É preciso considerar que há imensa renda brasileira evadida para o exterior e recebida diretamente lá, além de que é muito difícil medir o peso da tributação do consumo, pois ela tem efeitos espirais, que se iniciam desde bens básicos, consumidos por quase todos, como a energia elétrica.

O Brasil é um dos países onde mais se sonega tributos no mundo, algo tão impregnado na sua cultura que chega a ser aceito moralmente por boa parte da sociedade. A verdadeira carga, o peso, aquilo que é cobrado dos cidadãos brasileiros, é um resultado de arrecadação mais sonegação, e não somente da primeira.

O problema é que, quanto mais se cobra, mais se sonega; e, quanto mais se sonega, mais se cobra.

Sem considerar aquilo que se sonega, não se percebe que o Brasil, na verdade, é o país que mais cobra tributos no mundo, em quantidade e em carga, porém, como o sistema é horrível, ele afaga a plutocracia, detona a classe média e os mais pobres, mas prejudicando todos, pois, se todas as classes não estiverem indo bem, as empresas irão mal e, assim, a economia trava.

Além de muito mais alta do que se pensa, a carga é alta demais no consumo e baixa no patrimônio (riqueza) e na renda. Se fosse mais progressiva, nem seria preciso falar em Imposto sobre Grandes Fortunas e o aumento de arrecadação compensaria imprescindíveis reduções drásticas na tributação do consumo.

Mais importante do que um percentual genérico de carga tributária, é preciso compreender os desequilíbrios brasileiros. A carga acaba servindo como uma cortina de fumaça para alegações genéricas e interessadas a respeito da necessidade de diminuir tributos e cortar despesas.

Os problemas não são assim: simples e mecânicos. Não se trata apenas de aumentar ou reduzir tributos ou despesas. Não se evolui olhando como um modelo hidráulico de “coloca ou tira”.

Esse é, aliás, um erro comum em países com menos conhecimento e prática avançados em políticas públicas: o de acreditar num poder que a tributação não tem de realizar diversos fins por seu mero aumento ou redução.

É preciso saber onde colocar e de onde tirar, e isso apenas pode ser compreendido com dados melhores, que mostrem quanto é cobrado por cada ente da federação, quanto se sonega, quanto recai sobre cada classe, cada setor, cada bem ou serviço.

É preciso saber quanto é o “peso morto da tributação”, ou seja, qual a diferença entre o que se arrecada e o que, de fato, é utilizado depois pelo bem da população, pois a administração tributária brasileira gasta demais e gera muito contencioso, respingando gastos excessivos para Procuradorias, órgãos administrativos de julgamento e Judiciário. A corrupção, sem dúvida, é também um problema grave.

Os países com melhores políticas públicas do mundo costumam ser aqueles com melhores IDH e IPS. Cruzando esses índices com o PIB, percebe-se que não há uma relação tão próxima entre PIB e melhoria de vida da população, e o Brasil é a maior prova disso no mundo.

É importante o PIB crescer, mas os aumentos não precisam ser enormes e eles, por si só, não refletem uma melhoria de vida para as pessoas, nem muito menos significam que haverá sustentabilidade nesse crescimento.

As conclusões para as políticas públicas são, então, as seguintes:

- Avaliações constantes, que não são feitas no Brasil, ou são mal feitas. É preciso utilizar os índices corretos, um maior número deles e cruzá-los com o uso de um conhecimento avançado, para que não se crie problemas falsos e para que não se procure caminhos que sequer são os mais adequados para o progresso do país.
- Combate à sonegação com muito mais rigor e colocando pessoas, sobretudo os maiores sonegadores, na cadeia.
- Simplificar o sistema e reduzir gastos de tempo e despesas para todos.
- Eliminar privilégios e tratar as pessoas de forma linear, desigualando apenas por meio de uma fortíssima progressividade e, raramente, com outros mecanismos para ajustar algum desequilíbrio que seja muito grave para a economia.

Com uma boa reforma, é possível reduzir a carga tributária, aumentar a arrecadação, favorecer a produção (PIB) e redistribuir mais. Tudo ao mesmo tempo.

Para tanto, é preciso parar de cair em engodos, passando a recorrer ao que há de mais desenvolvido na literatura e nas práticas mundiais.

O futuro socioeconômico do Brasil depende irremediavelmente de uma reforma completa da sua tributação. (VILLAS-BOAS, 2016)

Aberração da Carga Tributária Brasileira

Ricardo Bergamini é economista e professor

BRASÍLIA [ABN NEWS] — A composição da Carga Tributária dos Estados Unidos tem como base 82,70% de sua arrecadação incidindo sobre a Renda, Lucro, Ganho de Capital, Folha Salarial e Propriedade (classes privilegiadas da nação americana) e apenas 17,30% incidindo sobre Bens e Serviços (arroz, feijão, remédios, transportes e educação). Com uma Carga Tributária total de apenas 26,0% do PIB.

A composição da Carga Tributária média dos países da OCDE tem como base 66,68% de sua arrecadação incidindo sobre a Renda, Lucro, Ganho de Capital, Folha Salarial e Propriedade (classes privilegiadas das nações analisadas) e apenas 33,14% incidindo sobre Bens e Serviços (arroz, feijão, remédios, transportes e educação). Com uma Carga Tributária média de 35,3% do PIB.

A composição da Carga Tributária do Brasil tem como base 48,46% de sua arrecadação incidindo sobre a Renda, Lucro, Ganho de Capital, Folha Salarial e Propriedade (classes privilegiadas da nação brasileira) e 51,54% incidindo sobre

Bens e Serviços (arroz, feijão, remédios transportes e educação). Com uma Carga Tributária total de 32,4% do PIB.

Conclusão:

Dentre os países analisados o Brasil é o que possui a mais injusta, imoral, criminosa, desumana e regressiva Carga Tributária. Uma vergonha internacional que certamente continuará tendo o silêncio de todos: por omissão, covardia ou conivência.

A aberração da concentração de renda entre os estados brasileiros (Fonte IBGE)

Em 2014, cinco estados (São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Paraná) foram responsáveis por 64,9% do PIB do país. Uma aberração histórica do Brasil, jamais abordado nos meios acadêmicos, ou nos planos de governos. Uma imoralidade.

O PIB per capita do país em 2014 foi de R\$ 28.500,24. Entre as 27 unidades da federação, o líder continua sendo o Distrito Federal (R\$ 69.216,80), seguido por São Paulo (R\$ 42.197,87) e Rio de Janeiro (R\$ 40.767,26). O estado mais rico do Brasil é o DF com um PIB PER CAPITA 64% maior do que o do estado de São Paulo. Outra aberração econômica que não se debate no Brasil.

Em 2014, o maior PIB per capita foi o do Distrito Federal (R\$ 69.216,80) e os últimos desse ranking eram Maranhão (R\$ 11.216,37) e Piauí (R\$ 11.808,08), ou seja: uma diferença de 83,80% menor entre o PIB PER CAPITA do DF e o pior que foi o Maranhão. Como o Brasil somente discute problemas de tesouraria essas aberrações jamais fazem parte de qualquer plano de governo, ou debates acadêmicos.

Sem dúvida que o Brasil é um “conjunto vazio”.

A aberração da Dívida dos Contribuintes com o INSS (Fonte MP)

Em 31 de dezembro de 2015 existia um estoque de dívidas dos contribuintes com a previdência de R\$ 455,0 bilhões (7,71% do PIB).

A aberração da dívida em poder do Banco Central (Fonte MF)

Jornalistas brasileiros omitem a informação do estoque da dívida em poder do Banco Central no montante de R\$ 1.522,8 bilhões (24,16% do PIB) em dezembro de 2016, sendo essa a parte mais importante da dívida, visto que nada mais é do que uma “pedalada oficial” (aumento disfarçado de base monetária) que não existiria se o Banco Central fosse independente. Vejam que essa orgia saiu de 17,86% do PIB em 2010 para 24,16% do PIB em dezembro de 2016. Crescimento real em relação ao PIB de 35,27%. Uma imoralidade sem precedentes.

A aberração do emprego público federal (FONTE MP)

No período do governo do PT (2003/2015) houve um crescimento de pessoal na União (Executivo, Legislativo e Judiciário) de 305.316 servidores.

A aberração do crédito no Brasil (Fonte BCB)

– 50,11% do total – R\$ 1.557,0 bilhões com recursos livres com juro médio de 52,0% ao ano.

– 49,89% do total – R\$ 1.550,0 bilhões com recursos direcionados concedidos por bancos públicos (Caixa, BB, BNDES) com juro médio de 10,7% ao ano subsidiado pelo contribuinte.

Não há a menor dúvida que esse mecanismo de juro especial para os amigos e aliados dos governantes de plantão é uma fonte primária de corrupção e de propina. Alguém tem dúvida?

A aberração do emprego público no Brasil (Fonte IBGE)

Em relação aos recursos humanos, de 2005 para 2015, o percentual de servidores municipais passou de 2,6% para 3,2% da população do Brasil. O número de pessoas ocupadas na administração direta e indireta municipal era de 6.549.551 em 2015, o que corresponde a um crescimento de 37,4% em relação a 2005 (4.767.602). A parcela de servidores municipais na administração direta passou de 94,3% (4.494.154) em 2005 para 95,0% (6.224.235) em 2015. Na administração indireta, esse percentual passou de 5,7% (273.448) em 2005 para 5,0% (325.316) em 2015.

A aberração da concentração de renda entre os municípios brasileiros (Fonte IBGE)

Em 2014 dos 5.570 municípios existentes, apenas 62 respondiam por metade do PIB nacional, enquanto apenas 7 (São Paulo, Rio de Janeiro, Brasília, Belo Horizonte, Curitiba, Manaus e Porto Alegre) respondiam por 25% do PIB nacional.

A aberração da orgia de gastos com pessoal no Brasil (Fonte MF)

Em 2002 os gastos com pessoal consolidado (união, estados e municípios) foi de 13,35% do PIB. Em 2015 foi de 15,31% do PIB. Crescimento real em relação ao PIB de 14,68%. Para que se avalie a variação criminosa dos gastos reais com pessoal, cabe lembrar que nesse mesmo período houve um crescimento real do PIB Corrente de 37,80%, gerando um ganho real acima da inflação de 58,03% nesse período. Nenhuma nação do planeta conseguiria bancar tamanha orgia pública.

A aberração de um país sem passado, presente e futuro (Fonte IBGE)

Cerca de um em cada quatro (22,5%) jovens de 15 a 29 anos não frequentava escola nem trabalhava na semana de referência em 2015, os chamados “nem-nem”, sendo que essa proporção cresceu 2,8 pontos percentuais frente a 2005 (19,7%). O grupo de 18 a 24 anos apresentou o maior percentual de “nem-nem” em 2015, com 27,4%.

A aberração da imoral e desumana Previdência Social no Brasil (Fonte MF)

Em 2016 o Regime Geral de Previdência Social (INSS) destinado aos trabalhadores de segunda classe (empresas privadas) com 100,6 milhões de participantes (70,1 milhões de contribuintes e 30,5 milhões de beneficiários) gerou um déficit previdenciário da ordem de R\$ 138,1 bilhões (déficit per capita por participante de R\$ 1.372,76).

Em 2016 o Regime Próprio da Previdência Social destinado aos trabalhadores de primeira classe (servidores públicos) – União, 26 estados, DF e 2087 municípios mais ricos, com apenas 9,8 milhões de participantes (6,2 milhões de contribuintes e 3,6 milhões de beneficiários) gerou um déficit previdenciário da ordem de R\$ 126,2 bilhões (déficit per capita por participante de R\$ 12.877,55).

Em 2016 a previdência social brasileira total (RGPS E RPPS) gerou um déficit previdenciário total de R\$ 264,3 bilhões, cobertos com as fontes de financiamentos (COFINSA e CSSL) que são uma das maiores aberrações e excrescências econômicas e desumanas já conhecidas, visto que essas contribuições atingem todos os brasileiros de forma generalizada, mesmos os que não fazem parte do grupo coberto pela previdência, tais como: os desempregados e os empregados informais sem carteira de trabalho assinada, contingente composto de quase a metade da população economicamente ativa. Esses grupos de excluídos estão pagando para uma festa da qual jamais serão convidados a participar.

A aberração do imoral déficit fiscal nominal do Brasil (Fonte BCB)

Segundo o Banco Central do Brasil o déficit fiscal nominal de 2015 foi de R\$ 613,0 bilhões (10,38% do PIB). Esse déficit retrata uma apuração contábil em regime de competência, ou seja: todos os compromissos do governo, mesmo os não vencidos, bem como os refinanciados estão apurados da forma (pro-rata/ano) dentro desse resultado.

Segundo o Banco Central do Brasil o déficit fiscal nominal de 2016 foi de R\$ 562,8 bilhões (8,93% do PIB). Esse déficit retrata uma apuração contábil em regime de competência, ou seja: todos os compromissos do governo, mesmo os não vencidos, bem como os refinanciados estão apurados da forma (pro-rata/ano) dentro desse resultado.

A aberração dos depósitos compulsórios e créditos direcionados no Brasil que geram um índice de multiplicador de base de apenas (1,28)

Sendo o multiplicador de base médio em 2016 de 1,2800, ou seja: 78,12% dos recursos disponíveis foram esterilizados pelo Banco Central, através dos depósitos compulsórios e dos créditos direcionados, o juro de mercado médio em 2016 foi de 13,00% ao ano $\times 4,6992 = 61,09\%$ ao ano (4,0533% ao mês). Cabe lembrar que, como na nossa análise não consideramos que alguns depósitos compulsórios são remunerados, é óbvio que há uma pequena divergência entre a taxa apurada no estudo (61,09% ao ano) e a taxa oficial apurada pelo Banco Central para os créditos livres que foi de 52,00% ao ano em 2016.

Cabe alertar que o depósito compulsório no Brasil é alto para lastrear a imoral e criminosa dívida da União carregada pelo Banco Central (pedalada oficial). Uma vergonha.

A aberração do subemprego no Brasil (Fonte IBGE)

A taxa composta de subutilização da força de trabalho (que agrega a taxa de desocupação, taxa de subocupação por insuficiência de horas e da força de trabalho potencial) ficou em 22,2% no 4º trimestre de 2016,

Para encerrar devo comunicar que a partir do acima colocado somente me resta aguardar o costumeiro silêncio abissal e sepulcral de todos.

Não tenho culpa por Deus ter me concedido o saber e o conhecimento sobre o tema, mas ter me colocado num país desprezível como é o Brasil. Talvez no dia do meu retorno ao pai tenha conhecimento do motivo. Sou paciente! (ABN NEWS, 2017).

JBS recebeu R\$ 332,9 milhões de incentivo fiscal em Minas

BRASÍLIA. Benefícios fiscais concedidos a somente três unidades da JBS em Minas Gerais entre 2011 e 2020 ultrapassam R\$ 330 milhões de acordo com estudo do Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Estadual de Minas Gerais (Sindifisco-MG). A isenção de impostos no Estado pode estar ligada ao pagamento de propina, segundo apontou a delação de um executivo da empresa. Pelos cálculos do Sindifisco-MG, o regime tributário diferenciado nessas três unidades somou um total de R\$ 56,6 milhões em isenções só no ano de 2014.

O delator Ricardo Saud, diretor da JBS, afirmou que o senador afastado Aécio Neves (PSDB-MG) prometeu, em 2014, liberar o pagamento de aproximadamente R\$ 30 milhões de créditos de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) da empresa em troca de doações na campanha presidencial daquele ano. Os créditos de ICMS são valores do imposto pagos a mais pela empresa e que devem ser restituídos pelo Estado. “Temos lá hoje de cara R\$ 12,6 milhões de créditos de ICMS só da JBS Couro. E tínhamos mais alguma coisa lá em torno de R\$ 20 milhões da JBS para ser liberado, além dos incentivos que nós precisávamos”, diz Saud em sua delação.

Em 2014, a JBS foi a maior doadora da campanha de Aécio ao Planalto, com repasses registrados de R\$ 30,4 milhões. De acordo com a denúncia da Procuradoria Geral da República contra o senador, outros R\$ 60 milhões foram pagos ao tucano de forma indevida naquele ano. O impacto gerado na arrecadação de Minas por essas três unidades da JBS (uma em Ribeirão das Neves e outra em Iturama, além de unidade da Seara em Ribeirão das Neves) alcança os R\$ 332,9 milhões, já que os benefícios vigoraram entre três e dez anos. No caso da Seara, o regime diferenciado vale até 2020.

Os dados apontam ainda 107 benefícios fiscais concedidos a cerca de 30 unidades de empresas da holding J&F que recolhem impostos no Estado entre 2008 e 2020 – 45 deles continuam vigentes no governo atual, de Fernando Pimentel (PT). São unidades da própria JBS e também da Seara, Itambé, Vigor, Danúbio e Flora.

O Sindifisco-MG alerta para a concessão de benefícios fiscais no Estado sem que haja retorno para a sociedade e sem transparência sobre as empresas beneficiadas. Em 2016, o Orçamento previu isenções no valor de R\$ 12,7 bilhões. Um inquérito de 2012 ainda em andamento no Ministério Público de Minas Gerais investiga supostas irregularidades na Secretaria de Estado da Fazenda e lista a relação de empresas com regime tributário diferenciado. O órgão informou que não há novas investigações sobre benefícios fiscais iniciadas a partir das suspeitas levantadas pela delação da JBS. Mas afirmou que o MP faz parte do Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (Cira), criado em 2007 combater sonegação e fraudes fiscais em Minas.

Propina. Em delações, integrantes da JBS relataram pagamento de propina para ex-governadores ou governadores em Minas, Ceará, Rio de Janeiro, Mato Grosso e Rio Grande do Norte.

RO manifesta solidariedade

O Sindicato dos Auditores Fiscais de Tributos Estaduais de Rondônia (Sindafisco) e o Sindicato dos Técnicos Tributários de Rondônia (Sintec) manifestaram solidariedade à ação proposta pelo Sindifisco-MG, para revogação e apuração de responsabilidade fiscal contra os benefícios fiscais sobre Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) concedidos de forma abusiva. (Ludmila Pizarro e Queila Ariadne)

Proposta do sindicato quer considerar concessão ilegal.

Presidente do Sindifisco-MG, Lindolfo Fernandes de Castro, afirma que tem solicitado constantemente ao Supremo Tribunal Federal (STF) a aprovação da Proposta de Súmula Vinculante 69, que tornaria os regimes especiais com benefícios fiscais para empresas ilegais, já que eles não passam pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). A proposta de súmula considera inconstitucional a concessão de benefício fiscal relativo ao ICMS sem prévia aprovação de convênio celebrado pelo Confaz. “Com a aprovação da súmula ficaria proibido esse tipo de concessão. O Sindifisco protocolou o pedido de votação à ministra Cármen Lúcia há seis meses atrás e outro há cerca de um mês”, afirma Castro. (LP/QA)

Números das concessões para a J&F

Os benefícios fiscais da J&F em MG, segundo o Sindifisco-MG

30 unidades de empresas da holding J&F tiveram benefícios fiscais concedidos pelo governo de Minas Gerais, a partir de 2008, entre elas a JBS Ribeirão das Neves (MG), JBS Iturama (MG) e Seara Ribeirão das Neves (MG). R\$ 332,9 milhões é a isenção de impostos estimada entre 2011 e 2020 apenas nas três unidades.

107 é o total de benefícios fiscais com vigência entre 2008 e 2020. 45 benefícios estão em vigor.

R\$ 30,4 milhões em doações foram registradas pela JBS a Aécio Neves em 2014.

Benefícios em vigor no Estado somam R\$ 13,8 bilhões

A concessão de benefícios fiscais deve retirar R\$ 13,8 bilhões da arrecadação de Minas Gerais neste ano, segundo estudo do Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Estadual de Minas Gerais (Sindifisco-MG). O montante seria suficiente para zerar o déficit fiscal de R\$ 8,06 bilhões previsto para 2017 e ainda sobrariam R\$ 5,74 bilhões. Ou seja, o volume que o governo mineiro está abrindo mão é 71% maior do que tudo que ele precisaria para fechar as contas no azul. A crítica feita pelo Sindifisco é que, em geral, esses benefícios são dados a grandes empresas que financiam campanhas políticas, como a JBS, que teria recebido mais de R\$ 330 milhões em incentivos no Estado. O presidente do Sindifisco-MG, Lindolfo Fernandes de Castro, afirma que esses regimes especiais, onde empresas ganham descontos nos impostos, funcionam como moeda de troca. “Um estudo feito entre 2008 e 2012 mostra que mais da metade das empresas que financiaram campanhas nesse período conseguiu alguma isenção fiscal”, destaca.

O sindicato informa que 6.000 empresas no Estado que contam com algum benefício fiscal. “Essa relação acaba gerando concorrência desleal porque essa vantagem não é concedida a um setor, por exemplo, mas para empresas específicas”, ressalta Castro. “Além dos prejuízos aos cofres públicos, tais isenções não geram nenhum retorno social”, enfatiza. Procurada, a Secretaria de Estado da Fazenda não quis se manifestar. (Ludmila Pizarro e Queila Ariadne) (PIZARRO; ARIADNE, 2017)

Nesse rumo, pode-se concluir que a carga tributária exigida dos cidadãos brasileiros é altíssima, todavia o retorno proporcionado pelo Estado, frente os valores arrecadados, em prol do bem-estar da sociedade fica a quem do esperado e determinado pela Constituição vigente.

Com a finalidade de corroborar o alegado, segue entrevista dada pelo presidente do IBPT, João Eloi Olenike sobre o tema:

Em entrevista ao Estado de Minas, o presidente do IBPT, João Eloi Olenike, adiantou que os dados atualizados em relação a carga tributária brasileira demonstram que, apesar de pagar uma das maiores cargas tributárias do mundo, o brasileiro continua recebendo péssimos serviços públicos em retorno. Olenike criticou o discurso adotado pelo Palácio do Planalto de que será necessário aumentar os impostos para equilibrar as contas públicas no país.

O governo deveria se preocupar com o corte de alguns gastos que continuam

excessivos no Brasil. Não é mais possível aumentar impostos para financiar más administrações do dinheiro público alerta Olenike. Na semana passada, o ministro da Fazenda Henrique Meirelles afirmou que o aumento seria quase que mandatário. Depois de duras críticas de várias entidades, o ministro ressaltou que os reajustes seriam necessários caso a reforma da Previdência não seja aprovada pelo Congresso.

[...] Infelizmente, a gula arrecadatória do governo atinge quem tem menor poder aquisitivo. Gostaríamos de ver o governo tributando mais a renda, o patrimônio e o lucro, no lugar de tributar cada vez mais o consumo. Essa é uma tributação agressiva e pune quem tem menos condições financeiras. (FONSECA, 2017)

A situação tributária brasileira está à margem da efetividade, há inúmeros impostos sendo cobrados, mas a forma como é feito acaba por prejudicar os economicamente inferiores.

O brasileiro paga, mas não percebe o retorno, via de regra, cumpre com sua obrigação, mas não é agraciado pelos serviços estatais. Um estudo mostra que o contribuinte brasileiro trabalhou, em média, cinco meses, ou 149 dias, em 2016 só para pagar impostos exigidos pelos governos (FONSECA, 2017), ou seja, mais da metade do ano produtivo do povo foi utilizado para arcar com as obrigações tributárias destes.

Há, portanto uma quebra das funções tributárias, a situação está deturpada, vez que a concentração de arrecadação encontra-se sobre impostos que sobrecarregam aqueles que possuem menor capacidade econômica.

Seguindo o exposto, têm-se as ponderações sobre o tema realizadas por Élide Graziane Pinto, procuradora do Ministério Público de Contas de SP, senão veja-se:

Leniência fiscal para o mercado custa déficit dos direitos fundamentais

Vivemos tempos paradoxais no Direito Financeiro brasileiro. Aparentemente, o país caminha — a passos lentos — para um regime de maior transparência e de sujeição universal de todos ao império da Constituição e da lei. Mas no exame das contas públicas ainda há muita opacidade e tolerância com deslavadas afrontas ao ordenamento pátrio.

Ainda há muita suavização interpretativa e temporização com irregularidades graves como o enriquecimento ilícito às expensas do erário, como também há inconstitucionais esvaziamentos (como se fosse possível acatamento de déficit) dos deveres constitucionais de financiamento mínimo dos direitos fundamentais.

Somos um país leniente com a sonegação de tributos e com a corrupção nas relações entre Estado e mercado, mas enviesada e vergonhosamente nos deixamos levar pelo falseado argumento de que a crise fiscal pela qual as contas públicas passam seria “culpa” da sobrecarga (?) de direitos que a Constituição de 1988 assegurou à população [...]

Enquanto se impõe rigor fiscal extremo às despesas primárias da União (e até aos pisos de custeio da saúde e educação) por meio da Emenda 95/2016 e enquanto assistimos até mesmo à promessa da recentíssima Lei Complementar 159/2017 de recuperação fiscal dos estados “falidos”, novas renúncias de receitas são concedidas a pretexto do 25º (vigésimo quinto) programa de refinanciamento de débitos tributários concedido nos últimos 20 anos. A perda média de recursos federais em relação a tais programas de refinanciamento das dívidas tributárias com a União alcança a cifra nada desprezível de R\$ 18,6 bilhões ao ano. Ou seja, apenas a título de fomento aos sonegadores para que prossigam na conduta economicamente

racional de se furtrar ao dever republicano de pagar em dia os tributos, o governo federal já abriu mão de arrecadar cerca de R\$ 370 bilhões nas últimas duas décadas. O risco moral em reeditar, à exaustão, programas de refinanciamento de dívidas tributárias nos permite desvendar que o financiamento republicano do Estado não se impõe a todos. Tampouco podemos nos esquecer dos escândalos, que se encontram ainda sob lenta apuração no âmbito da operação Zelotes, cujos volumes de discussão suspeita de débitos no Carf alcançam cifra superior a R\$ 580 bilhões.

Noutro importante viés de análise, o governo federal, por ocasião da tramitação da PEC 241, chegou a divulgar números consolidados de renúncias fiscais concedidas pela União que alcançavam a casa de R\$ 296 bilhões em 2016.

Tudo isso se soma ao aberrante estoque da dívida ativa da União, que cresceu — ao longo de 2016 — cerca de 14% e chegou à espantosa cifra de R\$ 1,8 trilhão, segundo dados da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Na semana passada, a delação premiada da JBS também nos deu a dimensão multibilionária dos incentivos creditícios oferecidos pelo BNDES às empresas que pactuavam, em vez de ganhos reais de produtividade e desenvolvimento econômico para o país, uma relação incestuosa de financiamento aos políticos e aos partidos que lhes beneficiaram.

A bem da verdade, todo o financiamento privado de campanhas feito no Brasil por empresas — como temos visto no âmbito da operação "lava jato" — era, direta ou indiretamente, remunerado com recursos públicos. Ou as doações eleitorais de empresas eram forma de lavagem de dinheiro para ocultar recursos públicos desviados, ou perseguiam indiretamente a finalidade de buscar ressarcir os "investimentos" eleitorais feitos, com grande margem de lucro no futuro certo e próximo, em rota de evidente compadrio e conflito de interesses na atividade política.

O financiamento privado de empresas às eleições nunca foi neutro, isento ou livre da tentativa de capturar a agenda governamental, muito antes pelo contrário: nossa democracia vive sob a égide de orçamentos públicos socialmente tolhidos para lastrear a pujança fiscal do fomento ao mercado, muito bem amparado em incentivos creditícios, sonegações regularizadas *a posteriori* por incontáveis Refis ou pela repatriação de ativos, renúncias fiscais, contratos superfaturados e diversas outras formas de burla como o cartel do câmbio investigado pelo Cade e o regime de liquidez praticamente imediata e bem remunerada das operações compromissadas (nosso atual *overnight* quase trilionário).

Nossa leniência fiscal para com as práticas predatórias do mercado ao orçamento público parece infundável. Eis uma tolerância digna da nossa corrupção endêmica. Parece haver fortes indicadores de causalidade entre o nível de apropriação privada dos interesses públicos na nossa seara orçamentária e o caos fiscal que temos vivido. Para sanear as contas públicas, precisamos punir, com lastro em nosso ordenamento e, em especial, na Lei Anticorrupção, políticos corruptos e empresas corruptoras.

Sem real transparência e permanente vigilância da sociedade, não há Lei de Responsabilidade Fiscal, tampouco "Novo Regime Fiscal" que resistam a tantas e tamanhas violações e burlas interpretativas. Diagnosticarmos e evidenciarmos tais conflitos distributivos talvez seja o primeiro e maior passo que nossa sociedade precisa dar no sentido de enfrentar o caráter ilegítimo e opaco como são processados tais impasses orçamentários. Para isso, é preciso dar um passo adiante na nossa institucionalidade de controle cotidiano das contas públicas.

Nenhum milímetro, contudo, avançaremos se não mudarmos nossos tribunais de Contas e não contivermos sua, por vezes, excessiva ductibilidade interpretativa em prol dos mandatários políticos de ocasião e das agendas econômicas que eles partidariam em seus governos locais, estaduais e federal.

A esperança trazida pelo Pacto Constitucional de 1988 nos promete avanços civilizatórios, a despeito de essa nem sempre ser uma rota linear e progressiva.

Pessoalmente, caminho para a conclusão com o testemunho de que sempre há riscos de novos retrocessos e, por isso, manifesto minha sincera preocupação com a já aventada hipótese de aplicação do instituto de modulação dos efeitos pelo TCE-SP, no bojo do parecer prévio às contas anuais do governador Geraldo Alckmin (PSDB) de 2016, para possibilitar que R\$ 6,5 bilhões de gastos com inativos do estado de São Paulo ingressem falseadamente no piso paulista em educação. Trata-se de algo a

ser decidido nos próximos dias pela corte de Contas paulista e que muito interessa a todos nós que almejamos a máxima aderência à Constituição de 1988, bem como sabemos que sem educação não há mudança substantiva da nossa realidade tão desigual, tão suscetível à corrupção e tão pouco capaz de assegurar dignidade a todos os cidadãos brasileiros.

Em suma, para além de tantos impasses fiscais e institucionais, o grande desafio é sabermos quanto custa cada escolha estatal e se ela é constitucional e socialmente legítima à luz do nosso ordenamento vigente. O que não é admissível, de forma alguma, é a ocultação dos interesses em jogo, impondo, na maioria das vezes, restrições severas ao custeio dos direitos fundamentais em benefício de hipóteses questionáveis de fomento ao mercado ou de outras despesas, cujo regime jurídico não é consonante com tal escolha.

Já de há muito, Guillermo O’Donnell nos ensinava que, diferentemente dos que creem haver uma racionalidade técnica e apolítica na interpretação do Direito, “a lei, em seu conteúdo e em sua aplicação, é **basicamente** (como é o Estado do qual ela faz parte) **uma condensação dinâmica de relações de poder**, não apenas uma técnica racionalizada para ordenar as relações sociais”.

A Justiça em tal condensação é sempre produto dinâmico do devido sopesamento dos diversos interesses em disputa, os quais devem ser democraticamente processados em respeito às regras vigentes. As escolhas são, por certo, trágicas, mas Wanderley Guilherme dos Santos bem nos lembra que a tomada de decisão — em nível coletivo — pode, quando muito, propor-se a calcular o “dissenso tolerável” em relação a todos os interessados na decisão.

Para sermos menos lenientes e buscarmos o devido trato republicano das contas públicas, precisamos enfaticamente marcar posição sobre o que reputamos intolerável. De minha parte, registro, como condições pessoalmente inegociáveis de diálogo possível, para fins de aplicação dinâmica do Direito no âmbito das contas públicas, os seguintes preceitos: não cabe priorizar o fomento ao mercado em detrimento do custeio dos direitos fundamentais (como se fosse um necessário jogo de soma zero), tampouco cabe tergiversar com a integridade constitucional dos nossos tribunais de Contas. Eis o ponto de onde começo e findo qualquer reflexão sobre a realidade atual das nossas finanças públicas. (PINTO, 2017)

A realidade inverte o esperado, as leis encontram-se na antemão dos interesses coletivos e acabam privilegiando uma minoria.

Infelizmente, o descrédito atribuído ao setor tributário não para nas linhas acima asseveradas, o contribuinte, cansado da realidade observada, por muitas vezes deixa de recolher os tributos devidos, dando azo à sonegação fiscal.

Quando há a sonegação de tributos, ao mesmo tempo, incorrendo a destruição do princípio da isonomia e a elevação das desigualdades que pairam sobre o tema, ocasionando, por conseguinte, em variados problemas econômicos.

Estudos demonstram valores estrondosos que são sonegados todo ano, bilhões de reais deixam de adentrar nos cofres públicos brasileiros em razão da sonegação fiscal, valores este que não são completamente suficientes, seriam cruciais para tirar o Brasil da crise econômica em que se encontram e solucionar muitas das mazelas que assolam as populações mais carentes. (FONSECA, 2017)

Muitos são os meios utilizados para contornar a obrigação tributária, declarações inverídicas, contrabando, estratégias processuais, dentre outros, podem ser indicadas como meios paulatinos para alcançar os anseios nesse quesito.

Ademais, em que pese haver as artimanhas utilizadas pelos contribuintes para desviarem de suas obrigações para com o Estado, a falta de efetividade deste para concluir a cobrança tributária é também um ponto crucial para a defasagem na arrecadação.

O processo tributário brasileiro leva anos a fio para ser desenvolvido e alcançar seu ápice, quantidades vultosas a ser recebida dos contribuintes ficam estagnadas nos processos em comento, congelando a possibilidade do Estado em cumprir com suas obrigações. (FONSECA, 2017)

Muita coisa deve ser mudada na realidade brasileira para que o setor tributário cumpra o seu fim precípuo, principalmente no que toca a moralidade daqueles que gerem o setor em comento.

O confisco deve ser dirigido de forma coesa com a capacidade contributiva do povo, deve-se focar na renda em si, assim haveria uma distribuição igualitária da carga tributária alcançando aqueles que possuem capacidade para arcar com a obrigação, sem que os menos favorecidos sejam penalizados com impostos penosos.

A forma como o sistema tributário está estipulado na atualidade faz com que produtos tidos com essenciais sejam sobrecarregados com tributos para tentar tapar o buraco ocasionado pelas atitudes imorais praticadas pelo Estado e contribuintes desonestos.

Uma reforma tributária se faz necessária para que a arrecadação seja efetiva e o Estado possa contar com recursos suficientes para prestarem os serviços essenciais aos cidadãos.

Tal mudança deve ser somada a melhoria em sentimentos internos daqueles que governam, sentimentos de hombridade e ética devem sobressair sobre a ganancia destes, a moralidade e a honestidade devem ser efetivamente observadas.

Conforme lecionado por Tipke (TIPKE, 2002, p. 43), as ações dos contribuintes são espelhadas nas do Estado, razão pela qual as alterações superficiais esmiuçadas acima com certeza traria novos ânimos aos contribuintes que se veriam mais motivados a arcarem com suas responsabilidades tributárias.

7 PROPOSTAS E CONSIDERAÇÕES PARA O DESENVOLVIMENTO DE UMA NOVA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA, COM LASTRO NA PERSPECTIVA DA MORALIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme se denota do conteúdo da Constituição Republicana de 1988, os direitos sociais fundamentais encontram-se insculpidos explicitamente em seu texto e embasam os alicerces do sistema normativo em comento, de forma a garantir o mínimo de dignidade para os cidadãos.

Neste sentido, o ilustre doutrinador José Afonso da Silva leciona que:

Os direitos sociais, como dimensão dos direitos fundamentais do homem, são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais. São, portanto, direitos que se ligam ao direito de igualdade. (SILVA, 2005, p. 286)

Na mesma linha de entendimento, Gilmar Mendes enfatiza:

A Constituição brasileira não só prevê abertamente a existência de direitos fundamentais sociais (art. 6º), especificando seu conteúdo e forma de prestação (arts.196, 201, 203, 205, 215, 217, entre outros), como não faz distinção entre os direitos e deveres individuais e coletivos (Capítulo I do Título II) e os direitos sociais (Capítulo II do Título II), ao estabelecer que os direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata (art. 5º, § 1º). Vê-se, pois, que os direitos fundamentais sociais foram acolhidos pela Constituição Federal de 1988 como autênticos direitos fundamentais. (MENDES, 2012, p. 76)

A Constituição Federal de 1988, conforme já elucidado nas linhas passadas instituiu o Estado Democrático de Direito, na República Federativa do Brasil, sendo a este determinado assegurar aos cidadãos os direitos fundamentais previstos ao longo dos seus artigos.

Determina que caberá ao Estado assegurar ao povo brasileiro o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, tendo tais fatos como valores cruciais para a manutenção de uma sociedade fraterna, justa, equilibrada e pacífica.

Para tanto o Estado necessita de recursos para poder praticar os atos que lhe foram incumbidos pelo texto constitucional, razão pela qual, conforme já elucidado no decorrer do presente trabalho a tributação adquire nítida função cooperativa, vez que será, o principal meio que o Estado terá para angariar recursos para suas atividades.

A tributação passa a ser o sustentáculo para a obtenção de recursos necessários para arcar com as despesas públicas e colaborar na efetivação de políticas públicas que busquem

garantir a concretização dos direitos fundamentais servindo, assim, para consagração destes no Estado Brasileiro.

Todavia, conforme demonstrado em tópico próprio, os anseios acima tornaram-se uma utopia, frente a deturpação dos valores que rodeiam os alicerces do setor tributário, a ganância dos governantes apoderou-se do bom senso destes, ideais particulares roubaram a moralidade que deveria existir neste seguimento.

Políticas são instituídas para beneficiarem uma minoria em troca de favores econômicos e os menos favorecidos arcam com os prejuízos oriundos de tais impropérios havendo, portanto, uma inversão dos valores constitucionais vigentes.

A sonegação fiscal acabou sendo o artifício utilização pelos cidadãos para tentar fugir das opressões da carga tributária que recai sobre eles, um Estado corrupto gera cidadãos corruptos, máxima esta defendida por Tipke (TIPKE, 2002, p. 27) e efetivamente observada na realidade.

O Brasil nos dias de hoje encontra-se em um emaranhado de tributos sobre o consumo, que sobrecarregam os menos favorecidos, a guerra fiscal entre os entes federados assola a possibilidade de desenvolvimento do setor de produção, a tributação sobre a renda ao invés de ser uma constante está em profunda regressão. (FONSECA, 2017)

Não há como tais situações se propagarem no tempo, o Brasil encontra-se em situação quase de marginalização das populações carentes, a corrupção tornou-se uma constante nos noticiários, os desvios das verbas arrecadadas, em que pese ser uma situação atípica, tornou-se típica na realidade brasileira.

A alteração desta realidade é a máxima que deve prosperar entre os governantes e contribuintes. Assim, diante da necessidade de mudança e redução das desigualdades inerente a tais impropérios, tem-se que a dignidade humana deverá ser a guia mestra de uma reforma tributária, onde a tributação seja vista como instrumento para a redistribuição de riquezas e combate efetivo as desigualdades.

A tributação deve ser vista como um mecanismo de transformação da realidade social, haja vista que, ao ser adequadamente aplicada, será o meio pelo qual o Estado concretizará os direitos fundamentais previstos no texto constitucional.

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva devem ser o alicerce das normas tributárias, deve-se buscar a hegemonia da realidade, onde aqueles que se encontrem em melhor situação econômica contribua mais dos que aqueles menos favorecidos.

Corroborando com o que se expõe os doutrinadores asseveram sobre o tema:

O Direito Tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os mais pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p.18)

Para que haja a efetiva observação dos princípios em comento a tributação deveria ser focada mais na renda do que no consumo, haja vista que dessa forma haveria uma mudança do sistema atual que deixaria de ser regressivo e recolheria a contribuição daqueles que realmente possuem condição de contribuir.

Nesta senda, a Câmara dos Deputados está discutindo uma proposta de reforma tributária na tentativa de mudar os alicerçar da tributação, fazendo com que os impostos sejam concentrados peculiarmente sobre a renda e não mais no consumo. (GLOBO, 2017)

Referida proposta tem como centro a unificação dos impostos e simplifica da legislação, tendo em mente o compromisso de não aumentar a carga tributária. O aumento da incidência sobre a renda e o patrimônio seria compensado por uma redução na carga tributária sobre o consumo. (GLOBO, 2017)

Para efetivação de tal ideal vários impostos seriam extintos, como ICMS, IPI, PIS, Pasep, Cofins, ISS e o Salário Família, dando lugar o imposto sobre valor agregado, IVA, em dois modelos, um seletivo sobre combustíveis, energia elétrica, bebidas, aparelhos eletroeletrônicos e eletrodomésticos, veículos, supérfluos e telecomunicações e outro sobre os demais produtos de consumo, como roupas, calçados, móveis, utilidades domésticas, sendo que remédios, alimentos, máquinas e equipamentos não pagariam o IVA. (GLOBO, 2017)

Com a finalidade de melhor compreensão sobre a reforma proposta, necessário se faz trazer a baila texto de autoria do Deputado Luiz Carlos Hauly, idealizador da reforma sobre as principais linhas da proposta elaborada, se não veja-se:

Principais Linhas da Proposta de Reforma Tributária Deputado Luiz Carlos Hauly

Buscamos, neste texto, aprofundar um pouco as ideias que já apresentamos sobre a proposta de reforma tributária que pretendo, em breve, entregar para a análise dos ilustres membros desta Comissão. Aproveito, mais uma vez, para elogiar o trabalho realizado pelo antigo relator, o Deputado André Moura, com quem compartilho a mesma análise dos problemas do nosso atual sistema tributário e também a mesma convicção da necessidade urgente de reformá-lo. Penso apenas que, a proposta por ele apresentada, que mantinha a mesma estrutura atual dos tributos, apontando para uma unificação da tributação do consumo apenas em um futuro remoto, é insuficiente diante dos graves problemas atuais. É por isso que defendo que é preciso ousar mais e definitivamente **tirar o Brasil desse emaranhado de tributos sobre o consumo com não cumulatividade incompleta, guerra fiscal entre os entes federados e tributação sobre a renda profundamente regressiva, e nos**

alinhar com os modelos de tributação existentes no resto do mundo desenvolvido. Nesse sentido, pretendo propor um sistema tributário no modelo europeu, baseado em um imposto de renda federal, um imposto sobre valor agregado e um imposto seletivo estaduais (mas com legislação federal), e impostos sobre o patrimônio municipais (alguns com legislação federal). Outra característica de nosso sistema tributário que o difere daqueles dos países desenvolvidos é a grande concentração da arrecadação na tributação sobre o consumo em detrimento da arrecadação sobre a renda, o que termina por onerar mais gravosamente os pobres, já que estes são obrigados a aplicar a maior parte de seus rendimentos na aquisição de bens materiais e serviços. Enquanto, na média os países da OCDE recebem 37% de suas receitas da tributação da renda e 25% da do consumo, no Brasil, a tributação sobre bens e serviços responde por 51% da carga tributária, enquanto a sobre a renda representa somente 18%. É por isso que pretendemos deslocar parte da tributação sobre o consumo para a renda, buscando atingir, grosso modo, distribuição similar a dos países da OCDE. Contudo, em hipótese alguma admitiremos aumento da carga tributária total, que deve permanecer em torno de 35% do PIB. A outra linha mestra de nossa reforma é garantir que os entes federados partilhem suas arrecadações, fazendo com que todos se comportem como sócios, e não como inquilinos, do sucesso de nossa economia. Penso que uma das razões das reformas anteriores terem falhado foi por se concentrarem sobremaneira na partilha dos tributos, e não na construção de um sistema economicamente simples e eficiente. Passemos, agora, a detalhar melhor tais ideias.

REDISTRIBUIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS. União - A União continuará com os tributos sobre o comércio exterior (Impostos de Importação e Exportação), com o Imposto de Renda, com as contribuições previdenciárias e com tributos regulatórios (CIDE). O IPI será incorporado ao Imposto sobre Valor Agregado - IVA, e o ITR passará para a competência dos Municípios. O IOF será possivelmente extinto, pois entendo que ele hoje possui função mais arrecadatória que regulatória, mas isso demanda maiores reflexões. Não pretendo, a princípio, alterar a possibilidade de implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas, a não ser que se chegue ao consenso de trazer o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD para a esfera federal, como discutido mais adiante. Quanto às contribuições sociais, a CSLL será incorporada ao Imposto de Renda, e o Pis, ao IVA. Ao menos por enquanto, não haverá alterações nas contribuições ao Salário-educação e ao Sistema "S". Para reduzir a contribuição previdenciária sobre a folha de salários, será criada uma contribuição sobre movimentação financeira. Destaco que, recentemente, fui contra o retorno da CPMF com mera função arrecadatória, mas entendo que ela pode ter uma função importante na redução da carga tributária sobre a folha, reduzindo os custos de contratação. Além disso, a contribuição sobre movimentação financeira obrigará que todos arquem com a Previdência, mesmo aqueles que gozam de isenção ou imunidade das contribuições sobre a folha. Quanto ao Imposto de Renda, não será suficiente promover alterações apenas no texto constitucional, sendo também necessária a apresentação de projeto de lei que o regule. Como se pretende deslocar parte da carga tributária da tributação do consumo para a da renda, não será possível simplesmente o aumento de alíquotas, mas sim uma reformulação total do sistema, buscando-se alcançar bases antes pouco exploradas. Além disso, deve-se garantir sua efetiva progressividade, de modo a taxar, de fato, mais gravosamente os ricos.

- Estados e DF - As competências dos Estados e do DF serão profundamente alteradas. O ICMS será incorporado ao IVA; o IPVA passará para a competência dos Municípios; e o ITCMD passará para a competência dos Municípios ou da União. Os Estado passarão a contar com o Imposto sobre Valor Agregado, que agregará os antigos ICMS, IPI, PIS, Cofins e ISS, e será regulado por lei federal, com arrecadação centralizada e fiscalização pelos Estados e pelo Distrito Federal (pelo Superfisco Estadual, como se verá adiante). Esse imposto não será cumulativo, com concessão de crédito financeiro (tudo o que a empresa adquire e usa na atividade gera crédito), cobrado "por fora" (sem incidência de imposto sobre imposto), com arrecadação integral para o Estado de destino, e não onerará bens do ativo fixo nem produtos exportados. Além disso, terá alíquotas mais baixas para medicamentos e produtos alimentares. Para trazer a alíquota do IVA para valores

compatíveis com a média dos países desenvolvidos, criamos também um Imposto Seletivo monofásico sobre alguns produtos, como petróleo, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, energia elétrica, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, aparelhos eletroeletrônicos e eletrodomésticos, veículos automotores, supérfluos, telecomunicações, e qualquer outro produto ou serviço indicado em lei complementar. Esse tributo também será regulado por lei federal, com arrecadação centralizada e fiscalização pelos Estados e pelo Distrito Federal. Ainda é necessário ponderar se o Imposto Seletivo será o único tributo a incidir sobre esses produtos, ou incidirá em conjunto com o IVA. – Municípios - Os Municípios perderão o ISS, que será incorporado ao IVA. Por outro lado, receberão a competência do IPVA e do ITR, mas regulados por legislação federal. Quanto ao ITCD, a ideia original é também entregá-lo aos Municípios, também regulado por lei federal, concentrando a tributação do patrimônio na esfera local. Contudo, também considero a possibilidade de elevá-lo à esfera federal, como um significativo imposto sobre o patrimônio, em substituição ao Imposto sobre Grandes Fortunas, como é feito nos Estados Unidos. Isso porque os grandes patrimônios estão normalmente espalhados por diversos Municípios, sendo mais consistente onerá-los com um tributo de alcance nacional, além de a Receita Federal estar melhor equipada para uma fiscalização dessa natureza, em conjunto com o Imposto de Renda. Nossa reforma também trará dispositivos que proibirão que os Prefeitos concedam isenções indiscriminadas em seus tributos, em detrimento das finanças municipais. SUPERFISCOS Para arrecadar os novos IVA e Imposto Seletivo, entendo ser importante a criação de um novo órgão, que agregará todos os Fiscos Estaduais, e será de competência conjunta dos Estados e do Distrito Federal. Esse órgão será dirigido por um Secretário Nacional, contará com Superintendentes em cada unidade federada (ou possivelmente em regiões que agreguem alguns Estados), e terá estruturas de carreira e remuneratória unificadas. Além disso, será pautado pelos princípios da unidade, indivisibilidade e independência funcional. Já a Receita Federal se concentrará na fiscalização e arrecadação do novo Imposto de Renda, das contribuições previdenciárias dos empregadores e dos empregados, da contribuição sobre movimentação financeira, e dos tributos aduaneiros e regulatórios. PARTILHA Como já esclarecido, pretendemos garantir que os Entes Federados sejam sócios do sucesso do país, exigindo que todos compartilhem do resultado de suas arrecadações. Assim, evita-se que se concentre a arrecadação em tributos não partilháveis, como foi feito pela União com as contribuições sociais. Nesse sentido, garantiremos que Estados, DF e Municípios recebam uma parte do Imposto de Renda, bem como que a União e os Municípios tenham direito a um quinhão do IVA e do Imposto Seletivo. De qualquer modo, para se evitar as desconfianças naturais com uma mudança tão profunda, nos primeiros anos após a reforma se garantirá que cada ente federado mantenha o quinhão de sua arrecadação nos mesmos moldes dos anos anteriores, evitando-se perdas com o novo modelo. Para isso, calcularemos a participação de cada Município, Estado e União na arrecadação dos últimos anos dos tributos que estão sendo alterados, e garantiremos que esse mesmo percentual lhes seja entregue com base na arrecadação dos novos tributos. Elaboraremos uma regra de transição que, em alguns anos, transfira essa partilha com base nas arrecadações anteriores para o novo modelo. São essas as ideias gerais da reforma que pretendo implantar, e que trago para a análise dos senhores, de quem espero críticas e contribuições valiosas para que, juntos, possamos dar ao Brasil a reforma tributária de que tanto necessita. DEPUTADO LUIZ CARLOS HAULY. (HAULY, 2017)

Percebe-se, portanto que a proposta enviada buscou simplificar o âmbito tributário, eliminando alguns tributos que ao entender destes geravam o confisco a reversa e tentam driblar a guerra fiscal instaurada entre os entes da Federação.

Todavia, para a efetivação da reforma tributária as mudanças deveriam estar afeiçãoada com mais ênfase nos princípios da equidade, da progressividade e da capacidade contributiva

a fim de que assim a justiça e a paz social pudesse ser alcançada, haja vista que neste termos, de fato, acorreria a redistribuição da renda.

Com a finalidade de corroborar os fatos, segue ponderações críticas a reforma tributária realizada por Evandro Maciel, consultor tributário e ex. Secretário da Receita Federal senão, veja-se:

O equívoco da reforma tributária
Everardo Maciel, O Estado de S.Paulo
05 Outubro 2017

Sistemas tributários são todos imperfeitos e retratam a complexidade das relações econômicas e sociais em uma sociedade.

Mais uma vez, retoma-se o debate sobre projetos de reforma tributária, com pretensões excessivamente ambiciosas.

Todos os sistemas tributários são imperfeitos, pois resultam de embates que envolvem conflitos de razão e de interesse nos Parlamentos. Não são maquetes ou aplicativos. Ao contrário, são modelos vivos que retratam a complexidade de relações econômicas e sociais numa sociedade.

Essa complexidade, por sua vez, é crescente, pois os sistemas tributários vão, ao longo do tempo, incorporando alterações – umas legítimas, outras não – que deformam a concepção original. A imperfeição e a complexidade, todavia, estimulam ideias voltadas para a refundação dos sistemas tributários, no contexto de uma idealização improvável e pouco útil.

Problemas existem e sempre existirão, o que pretexta uma ação contínua centrada em matérias estratégicas visando a eliminá-los ou mitigá-los. Os problemas do ICMS e do PIS/Cofins são sanáveis com mudanças cirúrgicas.

Há muitas razões contrárias a pretensões megalomânicas de reforma tributária. Mudanças têm custos e riscos. Estabilidade normativa, no âmbito tributário, é um ativo relevante para a decisão sobre investimentos privados. Em entrevista à *Veja* (27/9), Eldar Saetre, presidente da Statoil (estatal norueguesa de petróleo), salientava que sua grande preocupação quanto à tributação brasileira era a imprevisibilidade. Acrescentou que, na Noruega, era alta a tributação da atividade petrolífera (78%), mas estável. Em entrevista ao *Financial Times*, veiculada no *Valor* (28/4), Warren Buffet, um dos maiores investidores do mundo, dizia: “As pessoas investem quando julgam que podem ganhar dinheiro, e não por causa da taxa tributária”.

Além disso, há riscos para o erário e para o contribuinte. Toda mudança repercute em alíquotas e bases de cálculo, de forma não previsível e de modo diferenciado sobre os contribuintes.

No limite, grandes mudanças podem assumir caráter aventureiro. Enfim, sistemas, como o tributário, só se conhecem bem com massa real.

Em tudo, não se pode esquecer da nossa imorredoura vocação para copiar modelos de outros países construídos em circunstâncias peculiares e diferentes das nossas. É o servilismo cultural, polo oposto e igualmente medíocre da xenofobia no campo das ideias. O mais grave é que buscamos copiar modelos em franca obsolescência, como o Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

Enquanto isso, pouca ou nenhuma atenção se dá às nossas mais severas enfermidades tributárias: o burocratismo, a indeterminação conceitual e o processo tributário. A burocracia reina triunfante no sistema tributário. Suas pérolas são o cadastro múltiplo, as exigências de certidão negativa, a restituição de impostos, os óbices à compensação, etc.

É certo que indeterminação conceitual sempre haverá, demandando a intervenção esclarecedora da Justiça. Afinal, não existe um sistema de conceitos fechados. O que é condenável é o exagero.

Ainda não pacificamos conceitos como faturamento, receita bruta, indenização para fins tributários, dissolução irregular de empresas, responsabilidade solidária dos

sócios, substituição tributária, planejamento tributário abusivo, etc. É um absurdo. O processo, do lançamento até a execução, é um primor de morosidade e ineficiência. Na União, os valores em discussão administrativa e judicial somados aos créditos inscritos em dívida ativa correspondem a mais que o dobro da arrecadação anual de tributos. Relatório produzido pelo Conselho Nacional de Justiça mostra que, dos impressionantes 80 milhões de processos pendentes na Justiça, cerca de 30 milhões dizem respeito à execução fiscal.

Ainda que contrarie a burocracia e a indústria da litigância, a urgente reforma consiste em debelar essas enfermidades tributárias. Mas ela não tem o charme do desenho de um novo, imprevisível e desnecessário modelo tributário. Recorro a Einstein: “É insanidade continuar fazendo sempre a mesma coisa e esperar resultados diferentes”. (MACIEL, 2017)

O modelo tributário a ser alcançado deve assegurar a estabilidade estatal, sem contudo, se afastar dos Direitos Humanos, Econômicos, Sociais, Culturais e Ambientais, ao contrário, deve priorizá-los, razão pela qual, pode-se dizer que a reforma tributária deve ser iniciada pela reafirmação dos princípios tributários.

Ademais, para que haja a efetiva estabilidade do sistema tributário a base deste deveria ser o Imposto de Renda, pois se trata de um imposto direto, que garante o caráter pessoal e a graduação da arrecadação, atinando à capacidade econômica de cada contribuinte.

Deve ser afastada toda e qualquer forma de concessão de tratamento privilegiado desproporcional e arbitrário, fazendo com que assim, efetivamente se observe a igualdade, fazendo com que esta prevaleça sobre as questões tributárias em voga.

Há de se ter em mente que a política tributária deve ser um instrumento de distribuição de renda e encorajadora do desenvolvimento econômico e social do país, mantendo o interesse social como centro de seus anseios.

A diretriz básica que se deve ter é de que as normas tributárias efetivamente respeitem a realidade contributiva do cidadão, a fim de que assim, se evite confiscos exacerbados que acabem com o poder econômico destes.

Impossível permitir que a carga tributária seja tão forte que mais de um quarto do ano produtivo do cidadão seja utilizado para arcar com sua responsabilidade tributária. Deve-se prosperar políticas que embasadas no princípio da igualdade e da capacidade produtiva forneçam ao Estado os recursos necessários para a prática de suas atividades sem escravizar o cidadão para seu adimplemento.

Ademais, as mudanças esmiuçadas de forma singela de nada serão eficazes sem uma reeducação daqueles que estejam envolvidos no setor tributário, a moralidade, a ética, a hombridade e o princípio do bem social devem ser os alicerces de todas as condutas, fazendo com que de fato, as reformas propostas sejam efetivamente observadas e alcancem seus fins.

8 CONCLUSÃO

Tendo em mente o ideal macro de que o Estado é a pedra estanque para a hegemonia da sociedade e da vida em coletividade, vez que este se constitui com instrumento para a realização do bem comum e proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos, tem-se que este deverá agir de maneira proba e consciente para a efetivação de sua função.

No mundo prático, todo ato necessita de recursos financeiros para sua efetivação, realidade esta que não é afastada quando observada a figura estatal.

O ente público para fazer valer a paz social e os direitos fundamentais dos cidadãos, necessita de recursos monetários vultosos para desempenhar de forma eficaz tais funções.

Via de regra referidos recursos são angariados em virtude da arrecadação tributária, momento no qual, o Estado fará com que parte do patrimônio público seja convertido de forma coercitiva-contributiva para seus cofres, assim a tributação constitui o meio que possibilita ao Estado cumprir os seus objetivos.

A responsabilidade contributiva, via de regra, deve ser condizente com a capacidade contributiva do cidadão, o Estado deverá destinar as verbas angariadas para a realização de suas funções, não podendo quedar-se quanto a esta responsabilidade.

Referidos direitos fundamentais dependem, para sua proteção, dos recursos advindos das receitas auferidas pelo Estado, que não pode se abster da utilização dos mesmos para o desenvolvimento das atividades justificadoras de sua existência, incluindo-se entre essas, especialmente, a proteção dos direitos fundamentais.

Em todo o ramo da vida em sociedade a razão, a moralidade e a ética devem ser os alicerces das condutas dos indivíduos, por conseguinte, tal realidade não poderia ser afastada dos liames asseverados acima.

Pelo contrário, na seara tributária, a arrecadação de verbas para a efetivação dos direitos fundamentais do cidadão, devem efetivamente contar com tais institutos para que haja a concretização de seus preceitos no modo imagino e determinado pela Constituição vigente.

Nesta senda, o presente trabalho procurou de forma singela demonstrar os conceitos e peculiaridades dos institutos em comento, trazendo questões sobre a interligação entre a moralidade e o direito como um todo com ênfase no direito tributário, nos pensamentos de Immanuel Kant e Klaus Tipke.

Posteriormente buscou-se uma análise da realidade tributária brasileira e a eminente necessidade de reforma tributária ante o desgaste e deterioramento do setor frente a falta de moralidade que paira sobre os indivíduos responsáveis sobre esta.

Não há dúvidas de que o setor tributário brasileiro encontra-se assolado por ideias particulares em detrimento do interesse coletivo e do desenvolvimento estatal.

Os governantes, pessoas escolhidas para representarem a população, esqueceram-se das virtudes que pairam sobre a função que exercem e deixaram que o lado negro do capitalismo apoderasse de suas almas, fazendo com que atitudes dissimuladas assumissem as rédeas tributárias.

Inúmeras manobras fiscais são jogadas nos meios sociais, os barões da economia são aqueles que proporcionalmente menos contribuem, inúmeros benefícios fiscais lhes são concedidos, leis protetivas são promulgadas, a corrupção paira em um setor cuja a credibilidade e eficácia deveriam ser preponderantes.

Conforme leciona Tipke um Estado corrupto gera cidadãos corruptos, realidade esta que não se afasta das iras brasileiras, vez que em razão do rombo ocasionado pelas políticas maliciosas mencionadas, os cidadãos economicamente menos favorecidos acabam sendo sobrecarregados com uma carga tributária altíssima, a fim de tapar o buraco provocado.

Estudos apontam que estes necessitam trabalhar mais de um quarto de ano para arcar com suas responsabilidades tributárias, o que por si só já demonstra o desvirtuamento dos preceitos que devem prevalecer na questão tributária.

Ante a falta de proteção e cuidado estatal o contribuinte sobrecarregado encontra na sonegação fiscal o meio eficaz para tentar suavizar os excessos em que são submetidos, causando por óbvio, mais instabilidade em um setor cuja eficácia deve ser observada para a efetivação dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Mudanças devem ser efetivadas, vez que um Estado corrupto mais cedo ou mais tarde será reduzido a ruínas. A partir do momento que preceitos éticos assolarem a realidade dos governantes que, por conseguinte, aplicaram as normas tributárias de maneira proba o contribuinte verá a submissão tributária como um imperativo de liberdade, vez que será a partir do produto arrecadado de tal instituto a efetivação de seus direitos fundamentais.

No contexto brasileiro mudanças estão sendo efetivamente estudadas, estando até mesmo em tramitação os termos de uma reforma tributária, na qual se propõe a extinção de inúmeros impostos, dando lugar o IVA (Imposto sobre o valor acrescentado).

Críticas quanto a estas já são passíveis de observação, indaga-se muito sobre a instabilidade que irá assolar a questão e os malefícios da mesma para a realidade fática, bem como sobre o fato de que se esta estaria voltada realmente para os princípios basilares dessa relação tributária.

Conforme delimitado no curso desse trabalho, ficou evidenciado que a questão deve ser envolta principalmente nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, vez que somente nessa senda seria retirado dos particulares valores coesos com a realidade vivenciada pelo Estado e pelo cidadão.

Todavia, de nada será eficaz as mudanças elucidadas, se os preceitos internos dos governantes/contribuintes não forem alterados, a moralidade, a razão, a ética, que são valores que devem ser pautados por todos.

Não há organização social, desenvolvimento ou qualquer resquício de civilização se cada ente que forma o todo não compreender que os interesses particulares não podem sobressair-se sobre os anseios coletivos.

A moralidade é o norte de toda e qualquer ação, principalmente do que tange a seara tributária, vez que não há desenvolvimento e equilíbrio sem moral.

REFERÊNCIAS

- ABN NEWS, 2017. **Aberração da Carga Tributária Brasileira**. 27/02/2017. Disponível em: <<http://abnnews.com.br/aberracao-da-carga-tributaria-brasileira/>>. Acesso em: 06/10/2017.
- AGUIAR, Roberto A. R de. **Direito, Poder e opressão**. 3ª ed. rev. atual. São Paulo: Alfa-ômega, 1990.
- ÁVILA, Humberto. **Moralidade, Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.
- AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 4ª ed. São Paulo: Globo, 2008, p. 18.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Ética no Direito e na Economia. In. MARTINS, Ives Gandra [Coord.]. **Ética no direito e na economia**. São Paulo: Pioneira, 1999. p. 219
- BRASIL. 1966. **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial da União, Brasília, 25/10/1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 11/09/2017.
- BRASIL. 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília, 05/10/1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Constituicao/Constitui-ca0.htm>>. Acesso em: 11/09/2017.
- BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- CABRAL, João Francisco Pereira. "A Razão Pura Prática em Kant e os Fundamentos da Ética."; Brasil Escola. Disponível em <<http://brasilecola.uol.com.br/filosofia/a-razao-pura-pratica-kant-os-fundamentos-Etica.htm>>. Acesso em 18 de setembro de 2017
- CANOTILHO, J.J. Gomes. **Comentários à Constituição do Brasil**. 1º ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.2380.
- CARDOSO, Alenilton da Silva. A tributação em prol do desenvolvimento. **Revista direito Mackenzie**. São Paulo, v. 5, n. 2, p. 10-20, 2012.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo, 2005.
- FONCECA, Marcelo. **ECONOMIA, 2017. Imposto no Brasil é alto, mas o retorno em serviços é baixo**. 03/04/2017. Disponível em:

<https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/04/03/internas_economia,859247/impos-to-no-brasil-e-alto-mas-o-retorno-em-servicos-e-baixo.shtml>. Acesso em: 06/10/2017.

FRAZÃO, Dilva. 2017. **Immanuel Kant**. 28/08/2017. EBIOGRAFIA. Disponível em: <https://www.ebiografia.com/immanuel_kant/>. Acesso em: 06/10/2017.

GLOBO, 2017. **Projeto de reforma tributária propõe cobrança de impostos sobre a renda**. Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-nacional/noticia/2017/08/projeto-de-reforma-tributaria-propoe-cobranca-de-impostos-sobre-renda.html>>. Acesso em: 06/10/2017.

HAUKY, Luiz Carlos. CAMERA. **Principais Linhas da Proposta de Reforma Tributária**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>>. Acesso em: 06/10/2017.

HOBBS, Thomas. **Leviatã, ou, A matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil**. Tradução: Rosina D'angina. São Paulo: Ícone, 2008.

JORGE NETO, Nagibe de Melo. **O controle jurisdicional das políticas públicas: concretizando a democracia e os direitos fundamentais**. Salvador: Juspodivm, 2008.

KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. 1ªed. Rio de Janeiro/RJ: Vozes, 2012, p.621.

KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Prática**. 1ªed. Rio de Janeiro/RJ: Vozes, 2016, p.240.

KAUFMANN, Arthur. **Derecho, moral e historicidad**. Tradução: Emílio Eiranova Encinas. Madrid: Marcial Pons, 2000.

MACIELE, Everardo. **O equívoco da reforma tributária**. (2017). Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,o-equivoco-da-reforma-tributaria,70002028060>>. Acesso em: 06/10/2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do direito**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 18.

MARINS, James [Coord.]. **Tributação e política**. Curitiba: Juruá, 2005. p.117.

MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 36.

MARTINS, Antônio. Carta. **Um mito e algumas verdades sobre os tributos no Brasil**. 2014. Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/blogs/outras-palavras/um-mito-e-algumas-verdades-sobre-os-tributos-no-brasil-5576.html>>. Acesso em: 06/10/2017.

NAKAGAWA, Fernando. EXAME. **Brasil tem a maior carga tributária da América Latina.** (2016). Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina>>. Acesso em: 06/10/2017

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito.** 29ª edição, 6ª tiragem. São Paulo/SP: Saraiva, 2006, p.424.

MENDES, Gilmar. **Estado de Direito e Jurisdição Constitucional.** 1. Ed. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2012

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI.** Rio de Janeiro/RJ: Editora: Intrínseca. 2013, p.674.

PINTO, Élide Graziane. CONJUR. **Leniência fiscal para o mercado custa déficit dos direitos fundamentais. 23/05/2017.** Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-mai-23/contas-vista-leniencia-fiscal-mercado-custa-deficit-direitos-fundamentais>>. Acesso em: 06/20/2017.

PIZARRO, Ludmila; ARIADNE, Queila. O TEMPO. **JBS recebeu R\$ 332,9 milhões de incentivo fiscal em Minas.** (2017). Disponível em: <<http://www.otempo.com.br/capa/economia/jbs-recebeu-r-332-9-milh%C3%B5es-de-incentivo-fiscal-em-minas-1.1486502>>. Acesso em: 06/10/2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** 8. Ed. São Paulo, SP: Editora Saraiva 2014.

SALVADOR, Evilasio. Carta. **O Regressivo Sistema Tributário Brasileiro.** (2016). Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/economia/o-regressivo-sistema-tributario-brasileiro>>. Acesso em: 06/10/2017.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988.** 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 62.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 74051. Rel. Min. Marcos Aurelio. 1996. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/471203037/recurso-especial-resp-1651563-mg-2017-0012735-0/decisao-monocratica-471203047?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 06/10/2017.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria Del Estado Y De Los Contribuyentes.** Tradução para o espanhol de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. Carta. **Carga Tributária é falaciosa e pouco útil**. 2016. Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/economia/carga-tributaria-e-falaciosa-e-pouco-util>>. Acesso em: 06/10/2017.