

SOCIEDADE E TRIBUTAÇÃO ¹

Paulo Dantas da Costa²

INTRODUÇÃO

Causa especial repercussão nos meios de comunicação do Brasil a publicação do volume da arrecadação tributária das três esferas de governo. Sempre que um “número redondo” é alcançado, o assunto torna-se manchete na mídia, a exemplo da marca do trilhão de reais, que, em 2011, ocorreu 35 dias antes do verificado em 2010. O centro das discussões está sempre voltado para o **quanto**, em detrimento do **quem**: quem mais paga, e a que classes sociais pertencem, e **quem** mais deveria pagar e não o faz.

O objetivo deste trabalho é o de analisar as práticas tributárias desenvolvidas no Brasil, e as correlações entre o produto da arrecadação e as classes sociais que arcam com o ônus do cumprimento no recolhimento dos tributos.

Nesse contexto, o papel desempenhado pelas referidas classes sociais tem um especial caráter social e econômico, na medida em que resultam em desdobramentos em torno da riqueza e da renda, elementos que integram o objeto da Ciência Econômica.

Integra ainda o objetivo deste trabalho a tentativa de demonstrar que a boa gestão do instrumental tributário é algo contemporâneo que pode favorecer práticas sociais justas, em qualquer dimensão, inclusive internacional, na medida em que discute também as propostas de tributação sobre operações econômicas realizadas no plano global.

A análise inclui quatro tópicos: o primeiro contextualiza o tema focado; o segundo aborda as questões relacionadas com a sociedade e o Estado e as interferências desses com o mundo tributário; o terceiro traz os modelos de tributação, o ideal e o praticado no Brasil; e o quarto enfatiza o papel social dos tributos, com destaque para as possibilidades brasileira e internacional.

Para o objetivo deste trabalho, anteriormente definido, tomou-se como referência a bibliografia no final indicada, com destaque para as citações pautadas na Ciência Econômica e no conjunto de normas, decretos, leis e na própria Constituição Federal, para entendimento das diversas práticas tributárias adotadas no Brasil. No tocante a potencial tributação

¹ Texto concluído em novembro de 2011. O autor agradece ao professor economista Nei Jorge C. Cardim e ao advogado Manoel Santos Neto pelos úteis comentários sobre o texto. Todos os erros ou falhas remanescentes são de total responsabilidade do autor.

² Economista, membro do Conselho Federal de Economia.

internacional, a referência está fundada no material teórico disponível, mesmo que seja reconhecidamente reduzido.

O desenvolvimento do texto está pautado, basicamente, na descrição e na conclusão de conceitos. No tocante aos dados apresentados ou analisados, não foi possível, por indisponibilidade, fixar-se apenas nos relacionados a um só período, o que não comprometeu a análise e as conclusões.

Na conclusão estão indicados os pontos essenciais levantados nos tópicos, e propõe encaminhamentos para o que podem ser consideradas as melhores práticas tributárias.

É necessário deixar demarcado o alcance dos opinativos relacionados com Estado liberal e liberalismo, e mesmo neoliberalismo econômico, várias vezes destacados neste texto. Enquanto aquele presume a prática e a aceitação de todas as livres manifestações coletivas, pautadas essencialmente na democracia, incluída a construção do próprio Estado pela sociedade, esse não é amplamente acatado no tocante às suas práticas, em especial aquelas carregadas de características notadamente predadoras do ponto de vista coletivo.

1 SOBRE O CONTEXTO DISCUTIDO

Na realidade, a questão tributária vem sendo mal discutida. A avaliação feita com destaque exclusivo na arrecadação põe de lado outros fatores mais importantes que não são examinados, como é o caso da sonegação, que, sabe-se muito elevada no Brasil, e, principalmente, os aspectos sociais relacionados à tributação, notadamente aqueles atinentes à identificação das classes sociais que arcam com o maior peso no recolhimento dos tributos, seja direta ou indiretamente.

No que diz respeito à sonegação, os dados nunca são de fácil dimensionamento; entretanto, pesquisas realizadas pela Fundação Getúlio Vargas – FGV, e apresentadas pela própria Fundação e pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO, em diversos meios de comunicação, no dia 22 de julho de 2010, deram conta de que em 2009 a economia informal no Brasil, fonte primária da sonegação, atingiu a marca de R\$ 578 bilhões, o que corresponde a 18,4% do Produto Interno Bruto - PIB do país. Ou seja, um valor superior a toda a economia da Argentina; cerca de R\$ 560 bilhões naquele ano de 2009, em bens e serviços, ficaram à margem dos controles oficiais. E o dado ainda chega a ser animador, considerando que o índice já foi de 21%, segundo as mesmas fontes.

Tecnicamente, o aumento da arrecadação é sempre vinculado: i) à expansão da atividade econômica; ii) à criação de novos tributos ou na majoração das alíquotas dos existentes; iii) ao aumento da eficiência dos Fiscos; iv) à conjugação desses fatores.

Ressalve-se que a expressão quantitativa proveniente da arrecadação poderia ser muito bem avaliada, caso fosse proveniente, de forma mais intensa, da tributação sobre a riqueza e sobre as altas rendas.

A questão não está sendo discutida como fato social da mais alta relevância, em razão da rejeição que provoca, considerando que o instrumental tributário pode atuar no desempenho do papel preponderante de atenuador dos extremos sociais, na medida em que carrega consigo a possibilidade de retirar renda dos que têm mais em favor dos menos favorecidos, com a intermediação do setor público. Ao contrário, o que se percebe é o avanço de uma campanha sistemática, que tem raiz no conflito de rendas, onde alguns poucos agentes econômicos buscam maximizar as suas possibilidades individuais de apropriação de parcelas da renda nacional, pela redução das despesas com tributos, tendo como carro-chefe, nessa campanha, a deformação do papel do Estado.

Nesse contexto, os meios de comunicação desqualificam a discussão, na medida em que transmitem à sociedade os mais esdrúxulos opinativos sobre a questão, como ocorreu em setembro de 2011, com a divulgação de que o Brasil havia passado da 18ª, em 2008, para a 14ª posição, em 2009, no ranking das maiores cargas tributárias do mundo, segundo estudos da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, que destaca 34,50% do PIB em tributos no Brasil, em 2009 (CORREIO DO ESTADO, 2011).

Alguns ditos especialistas se arvoraram em opinar sobre o assunto, sem o cuidado de examinar atentamente os dados. Em primeiro lugar, dois países, Holanda e Portugal, que em 2008 estavam à frente do Brasil (39,10% e 35,20%, respectivamente), não disponibilizaram dados para 2009. Logo depois, ainda em setembro de 2011, a Secretaria da Receita Federal, que trabalha com dados muito mais confiáveis do que os da OCDE, divulgou que a arrecadação de tributos naquele ano de 2009 havia correspondido efetivamente a 33,14% do PIB (FOLHA DIGITAL, 2011).

Enfim, admitindo-se a hipótese de que Holanda e Portugal tenham se colocado à frente do Brasil, o fato é que existe até a possibilidade de que, ao invés de avançarmos para a 14ª posição, tenhamos passado para a 19ª colocação.

Em outras ocasiões alegam descabidas comparações entre o atual volume de tributos, da ordem de 35% do PIB, com o que o Brasil Colônia recolhia em favor de Portugal, o

colonizador, no século XVIII, em torno de 20% de toda a produção brasileira, em especial do ouro. O tal tributo, que ficou conhecido como o Quinto, porque a quinta parte do todo ou 20%, gerou tamanha rejeição na sociedade que a ele se referia como “o Quinto dos Infernos”, notadamente quando a Coroa teve a pretensão de receber os quintos atrasados, episódio conhecido como *Derrama*, desencadeador da Inconfidência Mineira³.

Em que pese a importância do fato histórico, a comparação é carregada de absoluta inconsistência econômica, e principalmente social, considerando a finalidade da receita tributária, que, no caso daquela praticada no século XVIII, se destinava a residentes no exterior, não cabendo nenhum tipo de comparação com o que é aqui arrecadado e aqui mesmo aplicado, com as pertinentes ressalvas para a qualidade do gasto público brasileiro, também tratada neste texto, no tópico intitulado **“Do papel social dos tributos no Brasil”**.

Noutros momentos, as avaliações são feitas com base em comparações entre a arrecadação e a quantidade de dias trabalhados, calculados linearmente numa base em que, por exemplo, se a carga tributária é de 35% do PIB, então cada indivíduo trabalha 127 dias para o pagamento dos seus tributos, considerando que essa quantidade de dias corresponde aos 35% dos 365 dias anuais.

É comum os apresentadores dos noticiosos da televisão falarem enfaticamente “você trabalhou no decorrer do ano X dias somente para pagar impostos”; afirmação essa caracterizada de imprecisões e de conteúdos grosseiros. Grosseiro porque se denota muito mais uma pouco recomendável estratégia para cooptação ou alienação da classe trabalhadora para o movimento de rejeição social ao papel que todo Estado tem de arrecadador de tributos; e impreciso porque, a bem da verdade, os que vivem do trabalho aplicam muito mais dias do que aquele X médio do seu labor no pagamento de tributos, quando comparados com os mais privilegiados, que muito pouco ou quase nada fazem para o mesmo fim.

Estatisticamente, aquele mesmo X médio representa um rol de grande quantidade de dados, de elevado grau de dispersão, que, ressalte-se, têm raiz na descomunal concentração de renda nas mãos de reduzido grupo de privilegiados, integrantes da parte superior da pirâmide social, contra um populoso contingente de pessoas que ainda estão situadas abaixo da linha da pobreza.

O Ipea (2009) tentou dar um norte à questão ao quantificar a distribuição da carga tributária bruta segundo faixa de salários mínimos, tendo levantado que em 2008 os que

³ Além do Quinto, a Coroa também arrecadava os Direitos Régios, sobre operações de comércio exterior, e o Dízimo Real, sobre a produção e o trabalho.

ganharam até dois salários mínimos mensais dispensaram 53,9% para o pagamento de tributos, ou 197 dias de trabalho, enquanto que os que ganharam mais de trinta salários mensais aplicaram 29% em tributos, ou 106 dias de trabalho.

De todo modo, esse tipo de avaliação não serve como instrumento para estudos sobre o modelo tributário brasileiro, devido as suas deformações técnicas, mesmo no caso do trabalho do Ipea (2009) que não define claramente o tratamento que deve ser dado aos dias de sábados e domingos, não trabalhados pela maioria dos indivíduos; afinal, a unidade de medida está centrada nos dias de trabalho.

Segundo Sanches (2010, p. 31), “os que têm mais recursos têm maiores possibilidades de manipulação dos factos tributários”. As possibilidades às quais o citado autor se refere, naturalmente incluem os controles dos meios de comunicação, no tocante à concretização das campanhas que visam à desqualificação da aplicação do instrumental tributário.

Por outro lado, o economista Krugman (2011) afirma que: “o Partido Republicano moderno foi tomado por uma ideologia na qual o sofrimento dos desafortunados não é uma preocupação apropriada para o governo, e aliviar esse sofrimento à custa do contribuinte é imoral, não importa quão pouco isso custe”.

A minoria brasileira que está alinhada com a ideologia republicana é orientada pela mesma lógica definida pelo economista Krugman (2011), que comenta a realidade presente nos Estados Unidos da América - EUA. Aqui, como para os republicanos norte-americanos, essa lógica é pautada no nada elogiável princípio individualista do ganha-ganha, onde, da equação lucros & perdas, apenas a primeira parte é considerada, não havendo limites para todas as possibilidades de apropriações econômicas.

Essas circunstâncias encontram respaldo acadêmico nos fundamentos neoliberais, que ganharam corpo no Consenso de Washington, denominação dada ao encontro de técnicos do Governo norte-americano, Banco Mundial, Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, Fundo Monetário Internacional - FMI e de economistas latino-americanos, promovido pelo *International Institute for Economy* – IIE, na capital dos Estados Unidos da América, em novembro/1989, e que resultou na conclusão de que as economias ali estudadas, marcadas por inflação ascendente, expressivo passivo internacional, recessão e desemprego, deveriam adotar o receituário neoliberal para a gestão econômica.

As práticas neoliberais estão assentadas em princípios que têm por base a minimização do Estado, aliada a uma indiscutível primazia do mercado. Um país interessado nessas práticas deve conduzir a sua economia de modo que as atividades não próprias do Estado, por

ele executadas, sejam necessariamente transferidas para a iniciativa privada. O modelo ainda prevê a total liberalização do comércio exterior e dos mercados internos, inclusive do mercado de trabalho, e, em especial, o mercado financeiro; incluída a movimentação de capitais.

Além disso, se o país passa a ser fiel seguidor dessa doutrina deve estabelecer políticas macroeconômicas capazes de viabilizar os investimentos necessários, contando, principalmente, com poupanças externas, extremamente líquidas e errantes mundo a fora, em busca do “porto” que lhe ofereça a ancoragem mais vantajosa (em que pese a crise internacional do sistema bancário de 2008, que muitos dizem ainda presentes os seus efeitos).

Muito embora conste como registrada a experiência neoliberal no Chile, a partir de 1973, ela adquiriu mais expressão mundial na década de 80, no governo Reagan, nos Estados Unidos da América, e no governo inglês da Sra. Margareth Thatcher, a quem se atribui a expressão “*There is no alternative*”, que chegou a ser conhecida pela sigla TINA. Enfim, passou-se ao entendimento defendido por muitos de que não haveria mesmo alternativa ao neoliberalismo econômico, que, segundo decisão adotada pelo do núcleo do capitalismo internacional, deveria ser levado à periferia como uma doutrina dada como verdadeira e única.

O fato é que a ausência do Estado ou a opção deste pelo favorecimento dos mais privilegiados vem criando circunstâncias devastadoras no campo das relações sociais.

Wachquant (2007, p. 148) faz uma importante abordagem a respeito do papel do Estado no campo da criminalidade na “nova gestão da miséria nos Estados Unidos”, que, depois da aprovação da Lei PRWORA, em agosto de 1996, na administração Clinton, na esteira da agenda neoliberal, criou condições para punir mais severamente os pobres; quando passou a ser conhecida como “a onda punitiva”.

O citado autor é enfático, quando afirma:

Sob o manto de uma “reforma” destinada a proteger os pobres, a “Lei sobre responsabilidade individual e a oportunidades do trabalho” de 1996 (a Personal Responsibility and Work Opportunity Reconciliation Act – PRWORA) instaurou um dos mais regressivos programas sociais promulgados por um governo democrático no século XX. Sua aprovação confirmou e acelerou a substituição progressiva de um (semi) Estado - providência protetor, por um Estado disciplinar, combinando o duro estímulo do *workfare* à monótona rotina do *prisonfare*. Essa combinação permitiu ao novo Estado a estreita supervisão e a contenção punitiva das categorias deserdadas, que passaram a fazer as vezes de política social para com os despossuídos (WACHQUANT, 2007, p. 148).

Bem antes da crise de 2008, que teve o seu “epicentro” nas catedrais do sistema capitalista, o ímpeto dos mais entusiasmados defensores do neoliberalismo econômico já

havia arrefecido, em parte, inclusive o do próprio John Williamson, compilador da lista de iniciativas estudadas e aprovadas em novembro de 1989 no IIE.

Depois da citada crise de 2008, Stiglitz (2010, p. 10) chegou a afirmar:

O melhor governo é o menor governo; e a regulação só faz dificultar a inovação. Os Bancos Centrais devem ser independentes e concentrar-se apenas em manter baixa a inflação. Hoje, até Alan Greenspan, presidente do Federal Reserve Board, o Banco Central americano, sumo pontífice dessa ideologia durante o período em que esses pontos de vista predominaram, admite que havia uma falha nesse raciocínio. Mas sua confissão chegou tarde demais para todos os que sofreram suas consequências.

No Brasil, a agenda neoliberal encontrou um terreno fértil para a sua expansão, no começo da década dos anos 90, quando ocorreram diversas iniciativas para minimização do Estado, especialmente a privatização de empresas estatais; ressalte-se, acertadas, a maior parte delas. No campo tributário, várias concessões e benesses foram aprovadas em favor dos mais privilegiados, a exemplo da intensificação da opção pela cobrança de tributos sobre produtos em detrimento da tributação das altas rendas e da riqueza, prática que agrava o já deformado Sistema Tributário Brasileiro.

No plano federal, uma reforma tributária vem sendo prometida e discutida, desde 2003, pelas autoridades dos poderes Executivo e Legislativo, mas, nenhum avanço tem se verificado. Reforma, na acepção pura do termo, com repercussão econômica em favor de classes menos privilegiadas, o que necessita efetivamente ser reformado, é algo inimaginável. Nesse particular, as discussões são sempre sobre aspectos subjacentes, na maioria deles sem nenhum efeito prático que a população venha perceber: o ICMS vai ser federal ou continua na competência dos Estados? É cobrado na origem ou no destino?

2 SOCIEDADE E ESTADO

Da sociedade mais simples

Segundo Rousseau (2005, p. 24), “A família é a mais antiga das sociedades”; que, no seu conjunto, identifica a sociedade primitiva, desconstituída da figura do Estado; entretanto, presumindo-se, nela, a prática de ações políticas, notadamente no tocante ao exercício do poder.

Estritamente para os fins deste texto, imagina-se o exemplo de uma hipotética sociedade onde os agentes econômicos têm as suas necessidades satisfeitas pela produção de bens e de serviços que atende a todos. A sociedade está em equilíbrio macroeconômico; o agente econômico X produz o bem denominado gama, cuja produção total resulta numa expressão econômica capaz de financiar todas as necessidades do citado agente X.

Praticando escambo, a hipotética sociedade continua em equilíbrio; mas, num determinado momento o agente Y, que produz o bem denominado delta, descobre que a sua produção é insuficiente para atender a demanda, necessitando aumentar consideravelmente a sua carga de trabalho para atender a todos. Assim o faz pela concomitante modificação nas relações de troca. Nas novas operações com o agente X, por exemplo, o agente Y condicionou que somente entregaria uma unidade de delta contra a entrega de 1,2 unidades de gama.

Na evolução da imaginária sociedade surgiu um agente econômico denominado J, dotado de excepcional capacidade intelectual, que lançou a ideia de que as operações envolvendo os bens e serviços não necessariamente seriam feitas mediante permutas de uns pelos outros, podendo ser tais bens e serviços trocados por outro bem ou mercadoria chamada dinheiro. Seria muito melhor transacionar com esse bem chamado dinheiro, dotado de tamanha força e aceitação, que poderia trocar ou pagar tudo. Além do mais, é durável, divisível, pode valorar todos os outros bens e serviços, e ainda tem uma característica toda especial: carrega consigo a possibilidade de se constituir como reserva de valor.

O primeiro agente econômico a manifestar enfaticamente total e irrestrito apoio à ideia da instituição do dinheiro foi o agente Y, produtor daquele bem denominado delta, o qual passou a ter uma relação de troca tão vantajosa diante de todos os outros produtos, resultando numa larga acumulação de mercadorias, de imediato, trocadas pelo agente Y por esse novo negócio chamado dinheiro.

Os agentes que integram a hipotética sociedade passaram a descobrir outras possibilidades de práticas sociais. Por exemplo: o espaço físico onde o agente K desenvolve o seu labor é denominado de propriedade que, naturalmente, lhe pertence, mesmo que na sociedade ainda não se disponha de um Estado para formalizar tal fato de natureza patrimonial. Todos têm um espaço de idêntica dimensão daquela do agente K.

Acontece que o agente Y, que acumulou larga soma de dinheiro com a produção do bem delta, agora supervalorizado na comunidade, por força de certa lei da procura e oferta, que funcionava naturalmente, mesmo sem o conhecimento dos integrantes da comunidade sobre toda a extensão dos seus efeitos, valendo-se do poder liberatório do dinheiro acumulado, adquiriu uma grande quantidade de espaços; as propriedades de outros agentes; transformando-se numa figura humana que tempos depois foi denominada de latifundiário.

Esse fenômeno de acumulação de propriedades deu motivos para que outro agente econômico, mas, com nome formal registrado como Proudhon (1997, p. 20), dissesse, séculos ou milênios depois⁴:

Se eu tivesse de responder à seguinte questão: o que é a escravidão?, e a respondesse numa única palavra: é um assassinato, meu pensamento seria logo compreendido. Eu não teria necessidade de um longo discurso para mostrar que o poder de tirar ao homem o pensamento, a vontade, a personalidade é um poder de vida e de morte, e que fazer um homem escravo é assassiná-lo. Por que então a esta outra pergunta: o que é a propriedade?, não posso eu responder da mesma maneira: é um roubo, sem ter a certeza de não ser entendido, embora esta segunda proposição não seja senão a primeira transformada?

É possível que essa narrativa, pautada em circunstâncias hipotéticas, tenha uma conotação simplista, talvez até quixotesca, mas, se encaixa perfeitamente, ainda hoje, ou, notadamente ainda hoje, na demonstração de que ninguém acumula riqueza isoladamente. Afinal, como diz Donne (apud HEMINGWAY, 2011, p. 6), “Nenhum homem é uma ilha⁵”.

Ao contrário, é até possível inferir que o sucesso ou o bem-estar de apenas um é a contrapartida exata da miséria de muitos; enfim, de outro modo, somente das relações sociais surgem as possibilidades de enriquecimento de uns poucos, em detrimento da pobreza de muitos. Essa constatação parece eterna, pois, Hugon (1976, p. 32), no exame do pensamento econômico da Grécia Antiga, assevera que “parece impossível possa alguém enriquecer senão à custa das perdas de outrem”.

Contemporaneamente, é necessário, portanto, que os muito bem sucedidos economicamente tenham consciência do papel que têm a desempenhar na sociedade. Foi animador quando a mídia, escrita, em 05/08/2010, noticiou que quarenta bilionários dos EUA aceitariam doar 50% de suas fortunas para obras de caridade, com destaque para os nomes de Bill Gates, Warren Buffett, Ted Turner, Michael Bloomberg e George Lucas.

Nesse mesmo contexto, Sanches (2010, p. 44) destaca que alguns desses mencionados nomes firmaram oposição à pretensão dos republicanos dos EUA de abolir o imposto sobre heranças, e afirma:

O que parece paradoxal é que a oposição organizada a esta medida de acabar com este imposto foi conduzida por um grupo de bilionários (Gates, Soros, Buffett, entre

⁴ Pierre Joseph Proudhon nasceu e morreu na França, 1809 / 1865.

⁵ A frase integra um trecho de autoria de John Donne no qual Ernest Hemingway se inspirou para título da sua obra *Por Quem os Sinos Dobram* e está incluído integralmente no início da mesma obra: “Nenhum homem é uma Ilha, um ser inteiro, em si mesmo; todo homem é uma partícula do Continente, uma parte da terra. Se um pequeno torrão carregado pelo mar deixa menor a Europa, como se todo um Promontório fosse, ou a Herdade de um amigo seu, ou até mesmo a sua própria, também a morte de um único homem me diminui, porque eu pertenço à Humanidade. Portanto, nunca procure saber por quem os sinos dobram. Eles dobram por ti”.

outros), que se opuseram a uma medida que iria perpetuar privilégios de nascimento em relação às maiores fortunas.

No Brasil também já se percebem poucas e expressivas manifestações de cuidados com o conjunto da sociedade por parte de importantes membros de grupos sociais mais privilegiados, a exemplo de Odebrecht (2010), que disse:

Advogo que cada um aproprie-se de seu papel cívico de forma integral. Um homem deve ser responsável por seus atos. Escolhas são livres, é claro, mas têm consequências. Decidamos nós, brasileiros, pelo cuidado contínuo com o bem-estar de todos, neste momento em que a história de nosso país, aparentemente, faz uma curva rumo a um futuro melhor.

Desse modo, é indispensável que os que estão na parte superior da pirâmide social se disponham a devolver à sociedade parte do que a mesma sociedade lhe entregou no processo de acumulação de riqueza. Nesse particular, o instrumental tributário brasileiro dispõe dos mecanismos que podem contribuir nas iniciativas para ajustes sociais, com as adequações sugeridas nos tópicos posteriores deste texto.

Da sociedade moderna e do Estado

O Estado, aqui, é acolhido a partir da sua acepção liberal, originada, portanto, do liberalismo, que, segundo Maluf (1995, p. 123), “teve o seu berço na Inglaterra, e, assim, é na história desse país que vamos encontrar as suas origens”.

Nascendo na Inglaterra, entretanto, foi na França do século XVIII que o liberalismo político ganhou força acadêmica pela ação dos enciclopedistas, com destaque para os nomes de Diderot e d’Alembert, que cuidaram da edição da própria enciclopédia, com a participação de outros nomes como Voltaire, Montesquieu, Rousseau, Buffon e do barão d’Holbach; homens que ofereceram, enfim, a base doutrinária para concretização do advento da Revolução de 14 de julho de 1789, tido na História Universal como importante marco para o avanço do Estado liberal.

Registre-se, contudo, que nenhum deles aqui citados viveu para ver esse marcante fato (o último a falecer foi o barão d’Holbach, em 21/01/1789). Se politicamente o liberalismo do século XVIII estava pautado academicamente nos enciclopedistas, economicamente a base era Adam Smith e os seus seguidores.

Foi Montesquieu que deixou consignada a atual arrumação dos Estados, na composição dos poderes, e segundo ele,

Há em cada Estado três espécies de poder: o poder legislativo, o poder executivo das coisas que dependem do direito das gentes, e o poder executivo daquelas que

dependem do direito civil [...] o último deles tem o poder de julgar (MONTESQUIEU, 2001, p. 165).

Mello (2000, p. 343) fala que “Sobre a contribuição da burocracia na formação do Estado moderno, é de se recordar que na Alemanha foi cunhada a frase “o Estado é os funcionários””, denotando um modelo de Estado burocrático mais intensamente experimentado no século XIX, que, presumidamente, em nada agradava a Weber, pois a esse Estado assim se manifestou:

Nesse sentido, os funcionários que têm visão moralmente elevada de suas funções são, necessariamente, maus políticos: não se dispõem a assumir responsabilidades no sentido político do termo e, desse ponto de vista, são, obviamente, políticos moralmente inferiores. Na Alemanha esse tipo de funcionário ocupa postos de direção, infelizmente. A isso é que denominamos de “regime dos funcionários”. (WEBER, 2005, p. 82).

Sobre o Estado, Mello (2000, p. 347) destaca, ainda, que “Os mais diferentes doutrinadores têm assinalado que ele não existe na realidade. É uma criação do direito que o trata como sujeito de direito, isto é, uma pessoa jurídica. Na realidade ele é um instrumento de dominação. Ele representa os interesses das classes dominantes”; afirmação que tem integral respaldo perante os socialistas do século XIX, entre eles Engels, Marx e seus seguidores, e de certo modo com os anarquistas do mesmo século, com destaque para Proudhon e Bakunin, considerados como deuses do Anarquismo, sendo do último a seguinte afirmação:

Sou um amante fanático da liberdade, considerando-a como o único espaço onde podem crescer e desenvolver-se a inteligência, a dignidade e a felicidade dos homens; não esta liberdade formal, outorgada e regulamentada pelo Estado, mentira eterna que, em realidade, representa apenas o privilégio de alguns, apoiada na escravidão de todos; não esta liberdade individualista, egoísta, mesquinha e fictícia, enaltecida pela escola J. J. Rousseau e por todas as outras escolas do liberalismo burguês, que considera o assim chamado direito de todo mundo, representado pelo Estado, como o limite do direito de cada um, o que conduz, sempre e necessariamente, o direito de cada um a zero. (BAKUNIN, 2006, p. 36).

Há um traço convergente entre o pensamento político dos atuais neoliberais e o dos anarquistas, notadamente os do século XIX, no que diz respeito ao marcante desapareço à figura do Estado, variando apenas na dosagem. Enquanto aqueles advogam em favor de um pretenso Estado mínimo, esses querem a sua integral abolição, conforme Bakunin (2010, p. 116) deixa claro:

Encaramos o Estado, em sua atual fase de evolução, como um produto esclerosado e inorgânico do processo vital dos povos e como uma engrenagem à parte do organismo vivo deles. A força do Estado, sendo hoje uma força pura e exclusivamente mecânica, diretamente antipopular, cujos únicos pilares são a polícia e o exército, faremos concentrar todos os esforços dos indivíduos e dos círculos revolucionários na abolição do Estado pela organização da força espontânea do povo.

Ao que parecem, as atuais circunstâncias estão a requerer uma atualização do papel do Estado. A formulação anarquista, que tem um enfoque político, está completamente fora do atual contexto, no tocante às necessidades de novas ações econômicas e sociais; e até as pretensões neoliberais estão sendo postas à prova, como pode ser constatado nas manifestações ocorridas no outono de 2011, no Hemisfério Norte, desde o “ocupar Wall Street”, nos EUA, até as manifestações dos “indignados”, nas grandes capitais da Europa ocidental, que contestam a atual crise econômica ligada à desenfreada ganância de boa parte dos mais poderosos, política e economicamente, no processo de acumulação de riquezas sem limites, como assim constata Brock (2011):

Criada pela especulação financeira e a proposital falta de supervisão em nome da fé cega na mão invisível do livre mercado, a crise atual não poderia ser mais cruel com habitantes da base dessa pirâmide competitiva. Muitos dos manifestantes são jovens que viram o futuro desaparecer diante da filosofia dos ganhos eternos de produtividade, às custas dos que não têm dinheiro para fazer lobby.

Não se pretende advogar em favor de um Estado grande, com enormes tentáculos a alcançar os indivíduos em todas as suas iniciativas, intervindo em todas as ações econômicas e sociais. Ressalte-se, essa modelagem contraria as vontades dos próprios indivíduos, base da construção da sociedade, que vem a ser a única e legítima “acionista” do Estado. O Estado não necessita ser grande; mas, repita-se, forte; forte apenas o suficiente para, sob clara vontade da maioria, ter autonomia para intervir nas relações sociais, principalmente nas relações econômicas, almejando o bem-estar de todos. Nesse contexto, é essencial considerar a visão que o indivíduo de uma sociedade de desenvolvimento atrasado difere da visão de outro de uma sociedade mais avançada, baseada, principalmente, em aspectos culturais.

A crise vivenciada no núcleo do sistema capitalista em 2008 atíçou cabeças iluminadas para o desenvolvimento de teses contrárias à ausência do Estado na atividade econômica, notadamente nos EUA, como Stiglitz (2010, p. 20), que assim se expressou:

Do mesmo modo, muitos dos que observaram a longa expansão da economia mundial durante a era da desregulação concluíram que os mercados que atuam em liberdade funcionam bem – a desregulação propiciara um crescimento alto e que seria sustentável. A realidade foi bem diferente. O crescimento estava baseado em uma montanha de dívidas; seus alicerces eram frágeis, para dizer o mínimo.

Reale (2000, p. 67) observa, com competência, os papéis do indivíduo, da sociedade e do Estado, e segundo o mencionado autor, “pode-se afirmar que a sociedade civil é o elemento de mediação entre o indivíduo e o Estado, e que este terá tanto mais sentido quanto mais se ajustar aos imperativos da comunidade”.

O opinativo expressa um entendimento contemporâneo que de algum modo dá luz a antigas discussões dos papéis da sociedade e principalmente do Estado. O mesmo Reale (2000, p. 66) também afirma que “A idéia da sociedade civil encantou a Karl Marx, até o ponto de apresentá-la como ponto-final da evolução política, a qual seria cada vez mais real e autêntica quanto mais o Estado perdesse forças”.

A síntese do pensamento do referido autor, acerca da sociedade e do Estado, pode ser expressa na seguinte citação:

Pois bem, a crise do Estado surge toda vez que há um desequilíbrio entre os seus elementos componentes, ora prevalecendo o individuo todo-poderoso, em detrimento dos valores coletivos, ora predominando este, com espezinhamento dos indivíduos. Por esse motivo, quanto mais um país se aperfeiçoa politicamente, mais o Estado é a expressão concreta tanto dos indivíduos como da sociedade civil. É a riqueza desta o sinal indicador mais relevante da organização política ideal. (REALE, 2000, p. 67).

3 MODELOS DE TRIBUTAÇÃO

Da origem dos tributos

A prática tributária é antiga. Primariamente, foi desenvolvida sob o comando do chefe tribal, do monarca ou mesmo do chefe do Estado com a finalidade de levantar fundos para custear as permanentes despesas com a guerra, ou na segurança dos cidadãos, os contribuintes, mas também para exigir dos beligerantes vencidos a título de indenização de guerra.

Segundo a ESAF/PNEF⁶ (2008, p. 20, 21),

O tributo tem origem remota e certamente acompanhou a evolução do homem, a criação das primeiras sociedades, o surgimento de líderes tribais ou chefes guerreiros e políticos. O texto mais antigo encontrado e que retrata a cobrança de tributos na Antiguidade é uma placa de 2.350 a.C., em escrita cuneiforme, que descreve as reformas empreendidas pelo rei Urukagina na cidade-estado de Lagash, localizada na antiga Suméria, entre os rios Tigre e Eufrates. O documento relata a cobrança de impostos extorsivos e leis opressivas, exploração de funcionários corruptos e confisco de bens para o rei. Também entre os egípcios encontramos um texto, do segundo milênio a.C., que retrata as dificuldades encontradas por um camponês para pagar ao escriba do faraó os impostos sobre a colheita. Na Grécia (século VII a.C.), instituiu-se o tributo administrado pelo estado, como conhecemos hoje. À custa do trabalho escravo e dos tributos pagos pelos cidadãos, os gregos construíram uma das maiores civilizações do mundo antigo. Os romanos conseguiram conquistar os gregos, mas não foram capazes de submetê-los à sua cultura. Assim, descobriram que poderiam dominar outros povos sem impor a eles suas crenças e costumes. Dessa forma, os romanos conseguiram sustentar e alargar

⁶ O Programa Nacional de Educação Fiscal - PNEF é um programa integrado pelos Ministérios da Educação, Receita Federal do Brasil, Secretaria da Tesouro Nacional, Escola Superior de Administração Fazendária - ESAF e Secretarias de Fazenda e de Educação estaduais.

seu império respeitando a liberdade e cultura dos conquistados, mas utilizando a cobrança de tributos como meio de fortalecer seus exércitos e conquistar mais terras. Em Roma, cobrava-se imposto pela importação de mercadorias (portorium) e pelo consumo geral de qualquer bem (macelum). Os tributos pagos pelas províncias anexadas ao império e o pagamento de impostos pelos cidadãos foram essenciais à formação e manutenção do império. A queda do Império Romano marcou o início da Idade Média, o período da História que vai do ano 476 a 1453.

O fato histórico de conotação mais marcante, que dá conta do controle do chefe do Estado pela sociedade diz respeito às limitações impostas pelo Parlamento britânico ao rei, inclusive no tocante à cobrança de impostos, sem o prévio consentimento, em 1689 (MALUF, 1995, p. 124).

A partir de então, os controles da sociedade tornaram-se mais efetivos, ao tempo em que avançam as discussões em torno do uso mais qualificado do produto da arrecadação por meio do gasto público.

Modernamente, na criação ou na alteração dos tributos, nos chamados estados democráticos de direito, as sociedades estão sempre a exigir a mais ampla discussão, em especial no tocante aos efeitos econômicos e sociais.

Do modelo ideal de tributação

A montagem de um modelo ideal de tributação deve estar focada na premissa fundamental de que o papel a ser desempenhado consiste na operacionalização de mecanismos tributários, que retire renda dos mais privilegiados da sociedade, destinando os recursos, preferencialmente, em favor dos menos favorecidos, por meio da prestação de serviços e da assistência social a ser executada pelo Estado.

Observada essa premissa, a regra número um a ser aplicada na implantação de um modelo ideal de tributação teria a seguinte hipotética redação: “os tributos devem incidir mais intensamente sobre as elevadas rendas e sobre a riqueza, e, quando aplicados de forma indireta sobre os produtos, devem ter a incidência norteadas pelo princípio da seletividade em função da essencialidade dos bens”.

O que há de extraordinário no caso brasileiro (detalhado no tópico posterior deste texto) é que os aspectos atinentes a essa hipotética regra estão disseminados no texto constitucional, sem nenhuma ou com baixíssima eficácia, como é o caso do § 1º do artigo 145 para tributação do patrimônio e da renda, e, no caso da seletividade em função da essencialidade dos produtos, o artigo 153, § 3º, I, para o caso do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, e o artigo 155, § 2º, III, para o caso do ICMS – Imposto sobre Operações

relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

O tributo pertence à sociedade; é um direito dela, sendo o Estado o agente arrecadador, conforme Coelho (1999, p. 37) assim sintetiza:

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil.

Além desse qualificado opinativo, o exame processado em capítulo anterior resultou na conclusão de que o Estado é efetivamente o único ente com competência para condução de um sistema tributário, que deve contemplar, no aspecto fiscal, a garantia do *quantum* proveniente da arrecadação de tributos capaz de suportar os gastos públicos que ordinariamente são sempre crescentes.

O estudo da tributação está inserido num contexto relacionado com as finanças públicas, que, por sua vez, envolve o conjunto das receitas e despesas do setor público. As receitas públicas são as decorrentes das operações de crédito, as originais (patrimoniais, financeiras, industriais e comerciais); e as derivadas, provenientes de bens pertencentes ao patrimônio dos particulares, impostas coercitivamente aos cidadãos, constituindo receitas obrigatórias, de direito público onde se insere a receita tributária (ROSA JR., 1995).

A inclusão da despesa pública, nesse particular, se faz necessária dada a sua possibilidade de promover a justiça fiscal, como se depreende num dos exemplos dados por Sanches (2010, p. 14) para o termo:

Por exemplo, se alguém usa gratuitamente o serviço nacional de saúde, o Estado está a atribuir-lhe um rendimento em espécie que terá de sair da esfera patrimonial de outros contribuintes - há uma transferência de riqueza; se alguém recebe um subsídio de invalidez, este montante é suportado por alguém - há uma transferência de riqueza.

Pretende-se deixar consignado que a questão tributária está atrelada ao concomitante estudo relacionado com a destinação dos recursos arrecadados no contexto fiscal, ou seja, no âmbito da política fiscal. Então, é essencial que o Estado busque, ao mesmo tempo, arrecadar e gastar com competência.

Do lado da receita tributária, de acordo com Santos (2010, p. 30),

Seguindo a metodologia das contas nacionais, é usual dividir os tributos em quatro tipos: i) impostos sobre produtos; ii) impostos sobre a produção; iii) impostos sobre a renda, a propriedade e o capital; e iv) contribuições previdenciárias e para fundos públicos.

Para definição do modelo ideal de tributação interessa essencialmente discutir o grau de incidência indireta dos tributos, que, na prática, se configura sobre os produtos, em qualquer estágio da cadeia econômica, e o grau de incidência direta dos tributos, que recai sobre a renda, a propriedade e o capital.

Segundo Sanches (2010) é característica marcante das sociedades mais desenvolvidas uma maior incidência na chamada tributação direta, em especial sobre as elevadas rendas e sobre a riqueza patrimonial, em detrimento da tributação indireta que alcança os produtos, caracterizada por marcante conotação regressiva, dada a sua incapacidade para distinguir as classes sociais envolvidas nas operações econômicas.

Com base nisso, é possível estimar que um modelo ideal de tributação deva estar assentado no princípio da equidade, assim definido pelo Observatório da Equidade do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES⁷ (2009, p. 20):

A questão é saber qual deve ser o tamanho da contribuição de cada indivíduo. Um princípio norteador é o da equidade, segundo o qual o ônus fiscal deve ser distribuído de maneira progressiva: aqueles que contam com maior nível de rendimento e estoque de riquezas devem contribuir proporcionalmente mais com o pagamento de tributos. Uma vez respeitado este princípio, o sistema de arrecadação, além de fornecer ao Estado os recursos necessários para a execução das políticas públicas, pode se converter em um poderoso instrumento de redistribuição de renda.

Além disso, um modelo ideal de tributação deve tratar com rigor o que modernamente vem sendo definido como gastos tributários, que representam o universo das renúncias de arrecadação, formalizadas ou legalizadas por meio de anistias, deduções, créditos fiscais, isenções e todo o tipo de benefícios fiscais.

Beghin et al (2010, p. 379) destacam que “a obrigatoriedade do cálculo anual dos gastos tributários foi determinada, em 1988, na Constituição Federal, no parágrafo 6º do Artigo 165”, e ainda complementam com a seguinte definição:

Os gastos tributários são desonerações que correspondem a gastos indiretos de natureza tributária. Ou seja, trata-se de renúncias que podem ser consideradas exceção à regra geral da legislação tributária, as quais são introduzidas no código tributário com a intenção de aliviar a carga tributária de uma classe específica de contribuintes, de um setor de atividade econômica ou de uma região. (BEGHIN et al, 2010, p. 380).

Os citados autores indicam, ainda, que as estimativas para os gastos tributários no Brasil em 2010 seriam da ordem de 16,8% do total das receitas administradas pela Receita Federal, excluídos os tributos de competência dos Municípios e dos Estados, sendo esses os

⁷ O CDES integra a estrutura da Secretaria de Relações Institucionais da Presidência da República.

titulares da arrecadação do ICMS, que vem a ser, ao mesmo tempo, o tributo de maior expressão em termos de arrecadação na Federação, e o mais “mutilado” na guerra fiscal travada pelos Estados na conquista pela alocação de novos projetos em seus respectivos territórios, com evidentes renúncias de arrecadação, configuradas como gastos tributários (BEGHIN et al, 2010).

As frustrações de receitas tributárias acontecem em boa medida, em razão das pressões exercidas pelos grupos mais fortes e organizados politicamente, que conquistam modificações de normas em seu favor. Nesse contexto, Sanches (2010, p. 55) alega que “A fraude e planejamento fiscal agressivo são também comportamentos não cooperativos em que cada contribuinte, inseguro em relação ao comportamento dos demais, procura maximizar o seu ganho criando um forte custo coletivo”.

E ainda nesse contexto, Stiglitz (2010, p. 292), relata uma circunstância muito especial constatada na liberal economia dos EUA:

Poderíamos pensar que a indústria petrolífera, com os seus lucros aparentemente sem limites, não recorrerá à ajuda do governo. Mas a ambição é que não tem limites, e o dinheiro compra influência política, de modo que ela recebe grandes subsídios tributários.

O rigoroso tratamento aqui destacado para os gastos tributários não desconhece a sua evidente necessidade, ressaltando, entretanto, que a sua aplicação deve ser seletiva, no sentido de estar atrelada a efeitos sociais (assistência social, saúde, educação, previdência social, alimentação e nutrição), e econômicos (incentivos à exportação e ao desenvolvimento de regiões de avanços retardados), sem prejuízos para as livres práticas concorrenciais, no tocante à formação de preços, desprovidas de objetivos que venham privilegiar grupos sociais.

Um modelo ideal de tributação deve ser operado da forma mais simples, de modo a oferecer aos cidadãos e às organizações as mais amplas possibilidades do cumprimento das obrigações perante o Fisco. Nesse sentido, a eliminação dos desnecessários procedimentos burocráticos deve ser um objetivo permanente.

As ferramentas disponibilizadas pela informática, aliadas às possibilidades de execução de tarefas fiscais por meio da Internet, têm chances de propiciar, ao mesmo tempo, simplificação no cumprimento das obrigações dos contribuintes e o aumento da produtividade fiscal, cujo conceito pode ser assimilado dos diversos ramos do saber – Economia, Engenharia, Física, Administração – a ser medida, tal como a eficiência, pela comparação entre o resultado obtido em cada iniciativa ou projeto diante dos recursos empregados para obtenção daquele resultado.

No Brasil, um exemplo marcante de iniciativa cercada de elevada produtividade fiscal diz respeito à cobrança da extinta CPMF, que gerava bons resultados em termos de arrecadação, com baixo grau de recursos aplicados (sem, com isso, marcar nenhuma pretensão de defender a incidência do tributo). Outras iniciativas também resultam em aumento da eficiência fiscal, a exemplo da adoção do mecanismo da emissão de notas fiscais eletrônicas ou da exigência de instalação de quantificadores eletrônicos controlados pelos Fiscos nas indústrias de produtos cujo resultado numérico é muito elevado; casos das produções de cigarros, bebidas e refrigerantes.

O Sistema Tributário Brasileiro

Os dois principais instrumentos que dão vida jurídica às práticas tributárias brasileiras são a Constituição Federal (BRASIL, 1988) - no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional - e o Código Tributário Nacional – CTN (BRASIL, 1966), aprovado pela Lei nº 5.172/66.

No tocante à Constituição, há que se ressaltar, de pronto, dois dos seus dispositivos que passaram a figurar como simples enfeites, verdadeiras figuras de arabesco, sem quase nenhuma ou baixíssima aplicabilidade, até o momento. O primeiro deles trata do imposto sobre grandes fortunas, objeto do artigo 153/VII, com remotas chances de um dia vir a ter eficácia jurídica, com irradiação no mundo econômico, em razão da falta de “autorização” dos potenciais contribuintes para a sua aplicação, cuja consecução depende da aprovação de uma lei complementar. O segundo dispositivo constitucional, inserido no capítulo da tributação, caracterizado por reduzido efeito prático, é o § 1º do artigo 145, relacionado com o princípio da capacidade contributiva, herdado de textos constitucionais anteriores, com a seguinte redação atual:

Art. 145, § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, CF, 1988).

Os destaques para esses dois dispositivos constitucionais estão consistentes com os pontos centrais desenvolvidos neste texto, notadamente no que diz respeito ao exame da opção brasileira por uma maior incidência na tributação indireta, em evidente contraste com o que consta nos citados dispositivos. Na prática, toda a avaliação realizada por não iniciados no campo da tributação está sempre focada na carga tributária que integra os produtos;

qualquer produto, mesmo os de insignificante essencialidade, como há registros do exame de casos envolvendo automóveis de luxo, vinhos importados, produtos juninos, cachaça, entre outros, em detrimento da atenção que se deve ter com a tributação direta, especificamente sobre as altas rendas e sobre o estoque de riquezas.

Nesse contexto, é enriquecedora a transcrição dos principais indicadores de equidade do Sistema Tributário Nacional, alinhados pelo Observatório da Equidade do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES (2009, p. 20, 21), que vêm corroborar com as teses aqui defendidas:

Um sistema tributário nada mais é do que a reunião de um conjunto de impostos, taxas e contribuições por meio dos quais o Estado obtém recursos para o exercício das suas funções básicas, como a oferta de bens e serviços essenciais para o bem-estar da coletividade. É, também, com os recursos arrecadados dos cidadãos que o Estado pode implementar uma política de gastos com implicações redistributivas da renda nacional de um País. A cobrança de tributos está associada à idéia de que a sociedade deve contribuir para que todo cidadão, seja ele rico ou pobre, tenha direito a um ensino de boa qualidade, tratamento adequado das suas enfermidades, condições dignas de moradia etc. Os tributos diretos, incidentes sobre a renda e o patrimônio, favorecem a justiça fiscal à medida que permitem a graduação da carga tributária de acordo com as características socioeconômicas das famílias. Já os tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, não oferecem as mesmas possibilidades. Por exemplo, uma pessoa que ganha um salário mínimo, ao adquirir uma geladeira, paga o mesmo montante de impostos que um cidadão com renda mais alta. Em contextos federativos, critérios de equidade também devem orientar a distribuição dos recursos tributários no território. Em um país justo, um sistema de transferências em favor das unidades economicamente mais frágeis deve garantir que o cidadão, independente do local de sua residência, tenha acesso a serviços públicos com um padrão mínimo de qualidade e grau de cobertura. Os resultados da observação dos principais problemas do sistema tributário nacional demonstraram que o Brasil tem caminhado no sentido contrário à justiça fiscal.

O sistema é injusto porque a distribuição da carga tributária desrespeita o princípio da equidade. Em decorrência do elevado peso dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação, pessoas que ganhavam até dois salários mínimos em 2004 gastaram 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3%.

O sistema é injusto porque o retorno social é baixo em relação à carga tributária. Dos 33,8% do PIB arrecadados em 2005, apenas 9,5% do produto retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos em educação, saúde, segurança pública, habitação e saneamento.

O sistema é injusto porque o grande número de tributos, a persistência da tributação em cascata, a tributação da folha de pagamentos, o excesso de burocracia, as deficiências dos mecanismos de desoneração das exportações e dos investimentos desincentivam as atividades produtivas e a geração de empregos.

O sistema é injusto porque a distribuição de recursos no âmbito da federação não se orienta por critérios de equidade. O desenho das transferências entre esferas de governo, ao invés de perseguir a equalização entre os montantes de recursos à disposição das unidades locais, tende a favorecer a desigualdade. Em 2007, o maior orçamento per capita municipal do país superou em 41 vezes o menor orçamento por habitante. Descontadas as transferências intergovernamentais, essa proporção cai para 10.

O sistema é injusto porque não se verificam as condições adequadas para o exercício da cidadania tributária. Como os tributos indiretos são menos visíveis que as incidências sobre a renda e a propriedade, é disseminada a crença na sociedade

brasileira de que a população de baixa renda não paga impostos. Em decorrência, as políticas públicas orientadas para a redução das desigualdades e dos índices de pobreza são vistas como benesses, tanto pelas camadas mais carentes da população quanto pela parcela da sociedade que se encontra em melhores condições, o que prejudica o entendimento sobre os mecanismos e instituições de participação democrática, dificultando os controles – fiscal e social – sobre o Estado.

Dos indicadores alinhados pelo CDES, interessa destacar, de imediato, o caráter regressivo do Sistema, sinalizador de que a tributação alcança mais intensamente classes sociais menos privilegiadas, em razão do elevado peso dos tributos sobre bens e serviços.

Santos (2010, p. 39) ressalta que esse é um problema latino-americano, quando faz a seguinte afirmação:

O elevado peso relativo dos impostos sobre produtos na carga tributária dos países latino-americanos (notórios pela má distribuição da renda) chama atenção, mas não surpreende. Por um lado, tais impostos afetam os consumidores indistintamente e, portanto, são concentradores de renda (ou, no jargão, são regressivos). Por outro lado, tais impostos são embutidos no preço final dos produtos sem serem explicitados aos consumidores – de modo que a maioria dos cidadãos destes países sequer se dá conta de que paga tais impostos. É politicamente conveniente, então, para os governantes latino-americanos, quando necessário, aumentar estes “tributos invisíveis”.

No Brasil é assim; sempre foi assim. Ainda, segundo dados de Santos (2010, p. 30, 31), a arrecadação tributária brasileira em 1995 era composta de 51,48% de tributos sobre produtos; 20% de tributos sobre a renda, propriedade e capital; e 28,52% de contribuições previdenciárias. Em 2008, era a seguinte composição, na mesma sequência: 46,59%; 25,85%; 27,56%.

O citado autor faz uma comparação com o que ocorre em termos médios nos países que integram a OCDE, onde os dados apresentam uma pequena variação do ano de 1995 para o de 2005, sendo 31,9% a carga de tributos sobre produtos, 40,5% os tributos sobre a renda, patrimônio e capital e 26,4% as contribuições previdenciárias (SANTOS, 2010, p. 39).

No tocante à arrecadação tributária, originada especificamente dos impostos sobre o patrimônio, Oliveira (2009, p. 190) ressalta um aspecto marcante, que dá conta da insignificante produtividade fiscal do conjunto:

O Brasil conta atualmente em sua estrutura tributária com seis impostos que incidem sobre o patrimônio: o imposto sobre grandes fortunas (IGF); sobre a propriedade rural (ITR); heranças e doações (ITCD); propriedade de veículos automotores (IPVA); propriedade imobiliária urbana (IPTU); e transmissão de bens imóveis *inter vivos* (ITBI). Apesar desse número abundante, esses impostos, em conjunto, geram receitas desprezíveis, que se situam em torno de 1% do PIB.

O diagnóstico expresso pelo CDES é de vital importância, na medida em que dá vida a um entendimento oficial que merece ser examinado pelas entidades representativas da sociedade civil, em especial, pelo Parlamento.

Ao invés de avanços nas práticas tributárias pautadas no princípio da equidade, o que se verificou no Brasil, a partir da segunda metade dos anos 90, foi o acatamento do princípio da neutralidade fiscal, que tem berço no neoliberalismo e está baseado na menor interferência estatal possível na atividade econômica, por meio de ações de natureza tributária, sob o pretexto de assegurar igualdade concorrencial.

Para acobertar tal fim, um dispositivo foi incluído da Constituição Federal (1998), por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, que acrescentou o artigo 146-A, com a seguinte redação:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

A ideia da neutralidade fiscal admite a hipótese de que o Estado deve ter o mínimo necessário sob a forma de receita pública para o desempenho das suas atividades, não interessando a natureza daquele mínimo necessário proveniente da arrecadação, nem que classes sociais se encarregaram do recolhimento da mencionada receita pública.

A esse propósito, cabe destacar que a bem intencionada igualdade na concorrência é uma quimera, pois, os que têm mais capacidade de inserção ou prestígio diante dos poderes constituídos sempre conseguem tratamento excepcional no campo da tributação; seja na conquista de incentivos fiscais, seja no desenvolvimento de práticas elisivas, ou até de escapismos que a norma termina permitindo em favor de determinados grupos⁸.

O conjunto normativo que trata da legislação dos tributos brasileiros está repleto de “furos” que resultam em deformações sistêmicas, com repercussão na arrecadação, em especial de impostos que incidem sobre o patrimônio e sobre as altas rendas, conforme estão a seguir detalhados alguns casos específicos:

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

O Imposto de Renda (IR) brasileiro é regido por um emaranhado de regras, com evidente ineficiência fiscal, dado que não consegue ter a expressão, em termos de arrecadação, que deveria, além de não alcançar as classes sociais que deveria alcançar. Nessa linha, cite-se que o Regulamento do Imposto sobre a Renda, conhecido como RIR/99

⁸ Acrescente-se: além dos incentivos fiscais e da elisão fiscal, a doutrina também destaca o mecanismo da substituição tributária como elemento de desequilíbrio do princípio da neutralidade fiscal.

(BRASIL, 1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, consolidou a legislação do IR até março de 1999, tendo a elevada quantidade de 1.004 artigos. Depois disso, várias leis foram aprovadas sobre o mesmo IR.

A ineficiência fiscal do IR brasileiro observa-se em exame mais imediato das alíquotas vigentes e nas correspondentes faixas de rendas, no caso da pessoa física (IRPF). Atualmente são cinco hipóteses de incidência para ganhos mensais, iniciando-se com a faixa de isenção e em seguida já alcançando os rendimentos que ultrapassam a insignificantes R\$ 1.637,12 (alíquota de 7,5%), até ganhos acima de R\$ 4.087,65 (alíquota de 27,5%); ainda ocorrem possibilidades da incidência das alíquotas de 15% e de 22,5%.

A constatação mais óbvia é a de que o IR brasileiro é marcadamente generoso com os mais ricos, e perverso com os menos privilegiados, em especial, com aqueles que sobrevivem do trabalho assalariado, numa evidente agressão ao texto constitucional, em cujo inciso I, do § 2º, do artigo 153 preconiza que o IR “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”. Esse dispositivo passou a integrar o conjunto dos artigos 153/VII e 145, § 1º, de reduzida eficiência, notadamente no que diz respeito à progressividade.

Não se pretende avançar no desenvolvimento de modelos econométricos que determinem indicativos para novas alíquotas e faixas de renda, dado que, o enfoque deste trabalho é essencialmente conceitual.

Resta afirmar, então, que parece essencial um novo recorte para o modelo, a se configurar na prática pela modificação da tabela, por meio de significativa elevação do piso mínimo de renda, sujeita à incidência do imposto e a criação de alíquotas mais elevadas para as altas rendas, a exemplo do que ocorre no chamado mundo desenvolvido, onde a alíquota máxima do IRPF se situa em percentuais superiores a 37%, conforme constatado em estudo da Price Waterhouse & Coopers, (apud FENAFISCO, 2010) destacando-se: EUA 39,6%; Japão 37%; Alemanha 53%; Reino Unido 40%; França 57%; e Itália 45%.

Ao invés do alinhamento com as práticas vigentes nas sociedades mais avançadas do mundo capitalista, que buscam tributar as altas rendas e o patrimônio, o que se verifica no Brasil é a escolha pelo abrandamento dessa opção tributária, deixando para os pobres o encargo, normalmente pela via indireta de tributação. Assim é que em 26/12/1995 foi promulgada a Lei nº 9.250 (BRASIL, 1995), que processou uma importante modificação na legislação do IRPF, pela alteração das faixas de renda e conseqüente supressão de duas alíquotas na tabela do imposto, de 26,6% e de 35%. A partir de janeiro de 1996 apenas três

faixas passaram a vigorar: a primeira para isentos; a segunda de 15%; e a mais alta de 25%. Essa iniciativa é cercada de marcantes traços de regressividade, notadamente porque desprezou a possibilidade da tributação das altas rendas. Na verdade, a alíquota mais alta de 35%, até então vigente, incidia sobre uma base muito baixa de R\$ 14.313,89

Os problemas relacionados com a baixa eficiência fiscal do IR brasileiro, contudo, não tem raiz tão somente na montagem da tabela e na insignificante alíquota máxima; muito mais graves são os escapismos ou “furos” que a legislação acolhe, em benefício dos mais privilegiados, sempre detentores de amplas possibilidades de alterações legais em seu próprio benefício. Por exemplo: os ganhos decorrentes de aluguéis são tributados, nos termos do artigo 49 do RIR/99; mas, se ao invés de possuir imóveis, o contribuinte possuir cotas de um fundo imobiliário, que é titular da posse de um conjunto de imóveis, esse contribuinte ficará imune no que diz respeito ao recolhimento do IRPF, quando do recebimento das suas participações, pois, assim foi definido por meio da Lei nº 11.033 (BRASIL, 2004), com a redação que foi dada ao inciso III do seu artigo 3º pela Lei nº 11.196 (BRASIL, 2005).

As benesses que a lei contempla são sempre acobertadas por um arsenal de razões, na maioria das vezes muito mal formuladas. No caso dos fundos imobiliários, o discurso é de que o instrumento é largamente utilizado em outros países com positiva repercussão na atividade econômica, em especial na indústria da construção civil, geradora de alta empregabilidade.

Acrescente-se ainda que aquela mesma Lei nº 11.033/2004 distribuiu outras tantas benesses para os que têm aplicações no mercado financeiro e de capitais. Os ganhos auferidos nas aplicações em fundos de investimentos estão sujeitas a uma tributação que varia de 15% a 22,5%, a depender do prazo das aplicações, sendo a tributação menos onerosa para as de vigência superior a 720 dias, tudo na forma do artigo 1º da mencionada Lei.

O artigo 2º da Lei nº 11.033/2004 ratifica regras anteriores para os ganhos líquidos realizados nas operações realizadas nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, nas hipóteses de 20% nas operações *day trade* e de 15% para as demais. O artigo 3º da mesma Lei contempla uma série de favores isencionais, além daquele que beneficia as operações realizadas por meio de fundo imobiliário: sobre os ganhos líquidos auferidos por pessoa física em operações no mercado à vista de ações nas bolsas de valores e em operações com ouro ativo financeiro cujo valor das alienações, realizadas em cada mês, seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00, para o conjunto de ações e para o ouro ativo financeiro respectivamente; sobre a remuneração em favor de pessoa física produzida por letras hipotecárias, certificados de recebíveis imobiliários e letras de crédito imobiliário; sobre a

remuneração em favor de pessoa física produzida por Certificado de Depósito Agropecuário – CDA, Warrant Agropecuário – WA, Certificado de Direitos Creditórios do Agronegócio – CDCA, Letra de Crédito do Agronegócio – LCA e Certificado de Recebíveis do Agronegócio – CRA e sobre a remuneração em favor de pessoa física produzida pela Cédula de Produto Rural – CPR, desde que negociada no mercado financeiro.

Não é necessária a apresentação de rebuscados argumentos acadêmicos para demonstrar o grau de regressão que os dispositivos legais mencionados trazem para os agentes econômicos; basta ver que os beneficiários já são detentores de posições privilegiadas no ambiente social. Chegam a ser alarmantes as comparações envolvendo os tipos de renda e os agentes beneficiários, aqui destacados, de um lado, e do outro a realidade tributária enfrentada pelos que sobrevivem do trabalho assalariado, com nenhuma ou pouquíssimas possibilidades para intervenção na sua realidade tributária.

Muito mais generoso com os poderosos do que a Lei nº 11.033/2004, somente o conjunto normativo aprovado num mesmo dia, o dia 26/12/1995, envolvendo as Leis nº 9.249/95 e nº 9.250/95 (BRASIL, 1995); tratando a primeira de alteração no IRPJ e a segunda de alteração no IRPF, esta última já abordada anteriormente. O artigo 10 da Lei nº 9.249/95 tem a seguinte redação:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Esse dispositivo legal é desencadeador de uma série de efeitos maléficos do ponto de vista social e econômico, na medida em que privilegia agentes econômicos, no geral, muito bem situados no meio social, além de aumentar consideravelmente os gastos tributários, anteriormente mencionados neste texto. Não se trata de uma experiência exclusivamente brasileira; em Portugal, por exemplo, também se discute o assunto. Nas sociedades mais avançadas, contudo, essa possibilidade não existe; como é o caso dos EUA, onde esse tipo de renda, envolvendo lucros e dividendos, é alcançada pelas alíquotas regulares do IR americano, conforme os brasileiros que se arvoram a realizar aplicações na Bolsa de Valores de Nova York constatarem quando do recebimento dos dividendos.

Aliás, é possível se afirmar que nos EUA o mais ferrenho adepto do *Tea Party* não teria coragem de propor uma norma dessa natureza. (Neste momento, é oportuno abrir parênteses para destacar que nos EUA as práticas tributárias são elogiáveis e deveriam servir

de modelo para o Brasil. Segundo a OCDE (apud PAES, 2010, p. 12), em 2003, 49% da arrecadação tributária era proveniente do IR, 10% de tributos sobre a propriedade, 16% sobre o consumo e 25% da seguridade social).

O artigo 10 da Lei nº 9.249/95, além de possibilitar desonerações regressivas, ainda criou um terreno fértil para o desenvolvimento de práticas ostensivas de elisões fiscais, a exemplo da criação de empresas voltadas para a execução de trabalhos essencialmente profissionais (SOARES et al, 2010).

Há duas questões distintas no que tange ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). A primeira é que o IRPJ é usado por muitos profissionais liberais e até por empregados para escapar do IRPF. A história se dá da seguinte forma: um profissional liberal que não deseja infringir a lei, mas também não deseja pagar uma taxa marginal de 27,5%, cria uma empresa e recebe seus honorários – rendimento do trabalho – como pessoa jurídica. Esta pessoa jurídica então passa a trabalhar com lucro presumido de 32% do faturamento bruto (ou de 16% se o faturamento for inferior a R\$ 120 mil), e paga 15% de IRPJ sobre este lucro presumido (SOARES et al, 2010, p. 224).

Em que pese o valioso opinativo de Soares (2010), há que se ressaltar o fato de que a Lei abriga um elástico conceito para a figura do empresário, nos termos do artigo 966, do Código Civil, objeto da Lei nº 10.406 de 10/01/2002 (BRASIL, 2002), a seguir transcrito:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.
Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Aquele mesmo artigo 10 da Lei nº 9.249/95 possibilita que outras práticas mais sutis e refinadas sejam igualmente adotadas, sempre com o objetivo de alcançar desonerações tributárias, caso das sociedades em conta de participação – SCP, que habitam o mundo jurídico na forma disposta nos artigos 991 a 996 do Código Civil (BRASIL, 2002).

Seguramente, as SCP foram criadas com a mais nobre das intenções, objetivando desburocratizar relações sociais, pela simplificação da vida dos indivíduos, como está claro no artigo 992 do Código Civil: “A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito”.

Do ponto de vista tributário, entretanto, possibilita injustificáveis escapismos, que se configuram sob a forma de benesses fiscais. Um caso típico e exemplar do uso de SCP para fins de elisão fiscal: uma prestadora de serviços está encarregada da realização de determinado negócio que para a execução necessita do trabalho de parceiros. Para tal fim, constitui uma SCP, onde a sociedade prestadora de serviços figura como sócia ostensiva e os parceiros como sócios participantes, nos termos do artigo 991, do Código Civil. Assim,

concluídos os serviços e encerrada a SCP, o resultado do negócio, o lucro, é distribuído entre os participantes, da mesma forma permitida pelo o artigo 10 da Lei nº 9.249/95; ou seja, sem mais nenhuma incidência do IRPF.

O discurso justificador da adoção da norma prevista no multicitado artigo 10 da Lei nº 9.249/95 é pautado na ideia de que a carga tributária está embutida nos preços finais dos produtos ou dos serviços prestados e já resolvida pelas empresas. É uma ideia mal concebida, que presumidamente tem raiz na cultural simbiose que envolve a vida das empresas com a vida dos empresários.

Supondo determinada empresa fabricando um só produto cujo preço final de venda é de R\$ 100,00 a unidade; supondo, ainda, que a hipotética empresa recorra a financiamentos bancários e, portanto, paga juros; também paga aluguel do prédio utilizado, paga os salários dos empregados, os tributos, os lucros dos seus acionistas e todos os insumos necessários. Aqueles R\$ 100,00 representam uma síntese unitária ou contrapartida de todas essas rubricas. Os agentes econômicos que daqueles R\$ 100,00 retiraram suas parcelas de renda, submeteram-se à tributação, sem nenhuma alegação de que os tributos estão no preço praticado pela empresa: o banqueiro pagou os impostos sobre o resultado final dos juros auferidos; o proprietário do imóvel foi tributado pelo ganho dos aluguéis; os trabalhadores pagaram já na fonte o imposto sobre os salários. Dessa forma, nada justifica que os lucros, que se originam da mesma fonte, os R\$ 100,00, fiquem fora da incidência tributária.

Registre-se, ainda no tocante aos efeitos do artigo 10 da Lei nº 9.249/95, a prática que ocorre quando os trabalhadores ganham remunerações decorrentes das chamadas participações nos lucros e se submetem à taxaçoão do IR, num procedimento absurdamente desigual, considerando que a renda tem idêntica raiz, tanto para patrões como para empregados.

A referida Lei ainda criou, por meio do seu artigo 9º, a inusitada figura dos juros sobre o capital próprio, que vem a ser, segundo Borges (2003), “uma aberração que não existe em nenhum outro país do mundo”. O mencionado artigo tem a seguinte redação:

Artigo 9º. A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata dia*, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP. (BRASIL, 1995).

O procedimento é optativo e está condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos tais juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante

igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (§ 1º do mesmo artigo 9º, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.430/96 (BRASIL, 1996).

Além disso, o recebimento desses juros está sujeito à retenção na fonte de generosos 15% dos valores recebidos, a título do IR (§ 2º do citado artigo 9º), que o contribuinte (beneficiário, na verdade) pode adotar como tributação definitiva, fugindo da aplicação de alíquotas progressivas do imposto.

Em princípio, todo ativo tem a sua própria remuneração; o que é constituído sob a forma de participação no capital das empresas é remunerado pelo lucro. A possibilidade da incidência de juros sobre o capital próprio resulta na criação de um fato gerado do vazio econômico, pois, desprovido de causas reais que lhe confirmem legitimidade econômica. Esse instrumento nasceu do que no Brasil é conhecido como planejamento tributário, que, em casos da espécie tem uma finalidade predatória. E mais: beneficia os donos de empresas supercapitalizadas, com alta lucratividade; caso típico dos bancos.

É necessário registrar que as observações aqui colocadas, no tocante aos lucros, não se aplicam àqueles provenientes de pequenos negócios, que envolvem empreendedores individuais, microempresas e pequenas empresas, que, no âmbito da Constituição Federal recebem tratamento favorecido, nos termos dos artigos 170/IX e 179.

Finalmente, no tocante ao IR brasileiro, é valioso o destaque objetivo dado por Sidou (1960, p. 42), há mais de 50 anos, e que dá conta da longevidade do fenômeno que caracteriza a incapacidade do tributo no desempenho do papel de alcançar efetivamente os mais ricos, afirmando: “Não custa insistir que o nosso é o país onde as tarifas do imposto sobre rendimentos são mais modestas”.

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

O ITR é um imposto de competência da União, nos termos do inciso VI, do artigo 153, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Como a própria denominação indica, esse imposto incide sobre o patrimônio rural. A legislação de regência do ITR tem como principal documento a Lei nº 9.393/96 (BRASIL, 1996).

De acordo com o art. 158, II, da Constituição Federal, cinquenta por cento da arrecadação pertence aos Municípios, relativamente aos imóveis neles situados (BRASIL, 1998).

Poderia ser um tributo de elevado valor social; contudo, está inserido num contexto de marcantes deformações, o que reduz consideravelmente a sua importância no mundo tributário brasileiro. Poderia ser mais importante; repita-se, porque tem uma característica

progressiva, na medida em que incide sobre a riqueza; circunstância que não se traduz em termos de arrecadação, dado que, o fato gerador do ITR, a propriedade rural, integra o universo fundiário brasileiro, marcado por conflituosa realidade, conforme identificaram Hoffmann e Ney (2010, p. 45), a seguir:

Os dados do censo mais recente, de 2006, evidenciam a alta desigualdade na distribuição da posse da terra no Brasil, caracterizada pela enorme proporção da área total agrícola ocupada pelos estabelecimentos com área maior ou igual a 1 mil hectares. Eles representam apenas 0,95% do total de estabelecimentos agrícolas no país e ocupam 44,4% da área total, ao passo que aqueles com área inferior a 10 hectares constituem 50,3% dos estabelecimentos e ocupam apenas 2,4% da área total (IBGE, 2009). Os dados não deixam dúvida de que a enorme desigualdade fundiária – uma das marcas da evolução histórica da economia brasileira, presente desde o surgimento da economia colonial, cuja base era o latifúndio monocultor e o trabalho escravo – permanece até hoje.

Hoffmann e Ney (2010) informam que entre proprietários, arrendatários, parceiros e ocupantes, há no Brasil 4.920.465 estabelecimentos agropecuários, ocupando 330 milhões de hectares (dados coletados pelos autores no censo agropecuário do IBGE para 2006). Nesse mesmo ano de 2006, a arrecadação com o ITR foi da ordem de R\$ 344 milhões, o que representa pouco mais de R\$ 1,00 por hectare. Em termos relativos, em 2006, a arrecadação com ITR correspondeu a insignificantes 0,09% do total das receitas federais, com impostos, taxas e contribuições; em 2010 essa participação caiu para 0,06%, com igual tendência para o ano de 2011 (BRASIL, 2011).

Há uma característica marcante no tocante ao ITR, que diz respeito ao caráter declaratório por parte do contribuinte, a quem cabe fornecer os dados de natureza econômica para dimensionamento do valor do imposto, nos termos dos artigos 10 e 11 da Lei nº 9.393/96. O Cadastro de Imóveis Rurais – CAFIR, § 2º do artigo 6º da Lei nº 9.393/96, ainda não é um instrumento auxiliar capaz de contribuir para a melhoria do desempenho do ITR no universo tributário.

O conjunto desses fatores transforma o ITR num tributo de baixíssima produtividade fiscal; de tal ordem, que o sujeito ativo, a União, praticamente abdicou do seu direito/dever de cobrar o imposto, pois, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, possibilitou alterações no artigo 153, § 4º, III, permitindo que os Municípios fiscalizem e cobrem integralmente o ITR, mediante a celebração de convênio com a Secretaria da Receita Federal, representando a União, conforme consta na Lei nº 11.250/2005 (BRASIL, 2005), posteriormente regulamentada pelo Decreto nº 6.433/2008 (BRASIL, 2008).

A conclusão é de que o ITR poderia desempenhar um papel mais positivo em termos de arrecadação no Brasil, essencialmente porque incide sobre a riqueza, com destaque para as

grandes áreas agrícolas, especialmente as improdutivas, até para atender o quanto determinado pelo texto constitucional, que no inciso I do § 4º, do artigo 153 estabelece que o ITR “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”.

Imposto sobre Transmissão Causa *Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD).

O ITCMD é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do inciso I, do artigo 155, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

A possibilidade da incidência tributária sobre doações extrapolou os limites do artigo 35 do Código Tributário Nacional, que prevê somente a tributação sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos, inclusive na hipótese causa *mortis*. O CTN atende à necessidade de lei complementar para “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”, conforme preconizado no inciso III, do artigo 146, da Constituição.

O entendimento mais corrente, no entanto, é de que a lacuna para a operacionalização tributária no tocante às ocorrências de doações é atendida pelo que consta no § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: “Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto”.

Com base nisso, os Estados e o Distrito Federal editaram suas normas legais para definição do fato gerador do tributo, das isenções, das hipóteses de não incidência, da base de cálculo do imposto. No geral, os contribuintes são: herdeiros ou legatários, na transmissão causa *mortis*; beneficiários, nos casos de renúncia ou desistência de herança, legado ou usufruto e o donatário, na transmissão por doação.

Os díspares procedimentos adotados pelos Estados, no tocante às alíquotas incidentes na cobrança do tributo, resultaram na iniciativa do Senado Federal que concluiu pela promulgação da Resolução nº 9, de 1992, com base na qual ficou instituída a alíquota máxima de 8% para o tributo (BRASIL, 1992).

Para os fins deste texto, interessa essencialmente discutir sobre eventuais “furos” no tocante à arrecadação do ITCMD por parte dos sujeitos ativos da relação tributária, especificamente sobre as operações relacionadas com doações. Para esse fim, entretanto, uma dificuldade se configura, na medida em que não é possível detectar nos Balanços Gerais dos

Estados e do Distrito Federal o que é arrecadado sob a rubrica do ITCMD, e que vem a ser de fato originado de operações de doações.

Mesmo assim, é recomendável que os entes federativos envolvidos, Estados e Distrito Federal, busquem aperfeiçoar as possibilidades de verificação das origens das movimentações econômicas tituladas como doações, principalmente aquelas de natureza financeira. É possível que muitos contribuintes realizem doações a outros contribuintes, em especial familiares, devidamente registradas nas suas declarações ao imposto sobre a renda, sem proceder ao necessário recolhimento do ITCMD devido. Um convênio com a Secretaria da Receita Federal para tal fim seria uma boa iniciativa para a otimização dos necessários controles.

Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

O IPVA é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do inciso III do artigo 155 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). De acordo com o § 6º do mesmo artigo 155, o IPVA “terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal” e “poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização”. Cinquenta por cento do produto da arrecadação do IPVA pertence aos Municípios da localização dos respectivos licenciamentos, na forma da regra contida no artigo 158, III, da Constituição Federal (BRASIL, 1998). O alcance da incidência do IPVA resulta na constatação de um exemplo marcante de prática regressiva no Sistema Tributário Brasileiro.

Segundo Mamede (2002, p. 52), “Para o IPVA, observe-se que a Constituição não restringiu a ideia de veículo à movimentação terrestre, o que implica incluir veículos para movimentação pela água e pelo ar”.

Ainda nessa mesma linha, o mesmo autor esclarece que:

Muitas das legislações estaduais, a exemplo da baiana (Lei 6.348/91, art. 1º, *caput*), da paraense (Lei 6.017/96 art. 1º, *caput*) ou da fluminense (Lei 2.877/97, art. 1º, *caput*, 1ª parte), falam apenas em *veículo automotor de qualquer espécie*. (Esclarece, porém, o § 1º do art. 1º da Lei 2.877/97, do Rio de Janeiro: “Para efeitos desta lei, veículo automotor é qualquer veículo aéreo, terrestre, aquático ou anfíbio, dotado de força motriz própria, ainda que complementar ou alternativa de fonte de energia natural”). Outras especificam tratar-se de *veículo automotor aéreo, aquaviário ou terrestre*, como ocorre nas leis potiguar (Lei 6.967/96, art. 2º, *caput*) ou goiana (art. 397 do Regulamento do Código Tributário de Goiás). (MAMEDE, 2002, p. 53).

Na prática, entretanto, os legisladores dos Estados mencionados por Mamede (2002) conflitam com o legislador constitucional, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF, como assim registrado por Harada (2010):

A jurisprudência do STF é no sentido da não incidência do IPVA sobre as embarcações. Dessa forma, embarcações de alto luxo, como os iates, não pagam o IPVA, enquanto o proprietário de um veículo terrestre modesto deve arcar com esse imposto, o que, no mínimo, desatende aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. A explicação é simples. A jurisprudência da Corte Suprema apóia o conceito de veículo automotor na definição constante do anexo I, do Código de Trânsito Brasileiro, Lei nº 9.503, de 23-1-1997. De acordo com essa definição legal, veículo automotor significa “todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico)”.

Mamede (2002, p. 55) busca encontrar conexões que eventualmente justifiquem o entendimento do STF com o alcance do tributo anteriormente vigente, e que foi substituído pelo IPVA: “É fato que em sua origem está a Taxa Rodoviária Federal e, posteriormente, a Taxa Rodoviária Única, exigidas de veículos que se locomoviam – efetiva ou potencialmente – pelas vias terrestres”.

O que há de essencial a registrar no caso do IPVA é o “furo” decorrente da desídia e da leniência por parte das autoridades estaduais no sentido de ultrapassar os limites entendidos pelo STF com o objetivo de ajustar os dispositivos normativos de modo a alcançar as hipóteses de taxação da riqueza. Nesse sentido, é inimaginável que sobre a propriedade privada de barcos de luxo e de jatinhos não ocorra a incidência tributária, ou, ocorrendo, seja contestada com êxito, perante o Poder Judiciário. Basta dizer que, quando os interessados poderosos querem, encontram os seus caminhos para modificação das leis e até da Constituição, de modo a atender aos seus interesses.

O que parece muito claro é que a falta de motivação das autoridades dos Estados está fundada na indisposição diante dos possíveis enfrentamentos aos mencionados poderosos. Afinal, as iniciativas para modificações, sejam as do Código de Trânsito ou até mesmo as da Constituição Federal, para adequação das possibilidades de tributação sobre as citadas riquezas, não parecem missão tão complexa para o conjunto de governadores da Federação.

Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

O IPTU é um tributo de competência dos Municípios, nos termos do inciso I, do artigo 156, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). A mesma Constituição ainda permite a incidência progressiva no tempo do IPTU relativo a “solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado que promova seu adequado aproveitamento”, conforme consta no artigo 182, § 4º, II. No CTN, o tributo é tratado nos artigos 32 a 34.

O IPTU é um imposto de características marcantes, dado que a natureza da sua incidência recai sobre a riqueza, materializada sob a forma de propriedade, cujo direito é assegurado pela Lei Maior, artigo 5º/XXII, atendida a sua função social, artigo 5º/XXIII.

No que diz respeito ao papel social da propriedade, Carrazza (1998, p. 96) alinha ensinamentos oportunos sobre esse papel, vinculado à potencial progressividade do IPTU:

Por força do que dispõe expressamente a Carta Magna, a função social da propriedade imobiliária urbana é indicada pela lei local, veiculadora do plano diretor do Município. Tal lei vem prevista no art. 182, da Constituição Federal, especialmente em seu § 2º: “A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas em seu plano diretor”. A vinculação da progressividade do IPTU, de modo a assegurar a função social da propriedade, visa, através da tributação extrafiscal, a induzir o comportamento do contribuinte ao atendimento do disposto no plano diretor. Neste ponto, pode-se afirmar que a definição do que venha a ser função social da propriedade, para efeito de tributação, deve ser a mais abrangente possível, nos termos da lei local (que predetermina o modo de utilização do bem). Vê-se, pois, que o IPTU pode ser um instrumento de extrafiscalidade. Poderá ser utilizado, não só para fins meramente fiscais ou arrecadatórios, mas também para fins ordinatórios.

As deformações sociais instaladas no Brasil desde sempre alcançam também uma forte concentração de imóveis urbanos nas mãos de poucos, conforme detectado por Carvalho Jr. (2010, p. 280), com base em dados da POF/IBGE de 2002-2003: “apenas 5% das famílias usufruem de 32,2% do parque imobiliário residencial. Este fato demonstra o grande potencial do IPTU enquanto instrumento tributário de impacto distributivo”.

A concentração de riqueza aqui destacada do ponto de vista social também se manifesta regionalmente, conforme constatado a partir da arrecadação do tributo, que tem uma concentração de 76,1% do total nacional na região Sudeste, segundo dados de Multi Cidades (2006), que também destaca a lista das 12 maiores receitas de IPTU, per capita, no Brasil, em 2005, composta apenas por cidades das regiões Sudeste e Sul.

Em que pesem as potenciais possibilidades de avanços na eficiência fiscal do IPTU, inclusive com respaldo no texto constitucional, que permite a sua progressividade em razão do valor do imóvel e de se terem alíquotas diferentes, de acordo com a localização e com o uso do bem, conforme o § 1º, do artigo 156, da Constituição (BRASIL, 1998).

Mesmo assim, o fato é que o tributo é caracterizado por evidente ineficiência fiscal, que tem raiz fundada em outros aspectos legais e administrativos, a começar pela ausência de confiáveis cadastros de imóveis em boa parte dos Municípios brasileiros, notadamente nas pequenas cidades das regiões menos desenvolvidas. No geral, o cadastramento e a conseqüente cobrança do tributo geram conflitos de interesses diante dos mais poderosos economicamente; conflitos esses que os titulares do Executivo preferem não enfrentar.

Além da ausência ou da precariedade dos cadastros de imóveis urbanos, a precificação dos bens, base de cálculo do tributo, é, na maioria dos Municípios, subestimada, o que impacta diretamente na arrecadação, como identificado por Carvalho Jr. (2010, p. 271), a seguir:

O IPTU, malgrado seja um imposto direto e real, podendo inclusive ter alíquotas progressivas, na prática acaba apresentando uma carga tributária regressiva. A principal justificativa para a regressividade verificada entre os contribuintes do IPTU seria a grande regressividade das avaliações imobiliárias municipais para incidência do IPTU. De fato, o sistema avaliatório se constitui no principal desafio da tributação sobre a propriedade em todo o mundo.

O referido autor entende que a questão da evidente deficiência no tocante às avaliações imobiliárias deveria ser resolvida por meio de Lei Federal ou de alteração no CTN, inclusive no que diz respeito à dinâmica para reavaliações periódicas dos ativos, iniciativa que resultaria positivamente na aferição da base de cálculo de outros tributos de incidência patrimonial, a exemplo dos impostos sobre grandes fortunas (se algum dia vier a ocupar o seu devido lugar no mundo tributário brasileiro), e sobre a transmissão de bens e heranças, além da cobrança da contribuição de melhorias (CARVALHO JR., 2010).

As evidentes potencialidades para transformação do IPTU, num instrumento de elevada progressividade fiscal, são muitas, a partir da constatação de que se trata do imposto direto com o maior número de contribuintes do Brasil (CARVALHO JR., 2010). O que se constata, entretanto, é o desinteresse das autoridades municipais no avanço para discussão do assunto.

4 DO PAPEL SOCIAL DOS TRIBUTOS

Em meados do século XVIII, Voltaire (1978, p. 61) afirmou:

Poucas pessoas se preocupam em ter uma noção do que seja o homem. A única idéia que os camponeses de uma parte da Europa têm da nossa espécie é a de um animal de dois pés, de pele trigueira, articulando algumas palavras, cultivando a terra, pagando, sem saber por que, tributos a um outro animal a que chama rei, vendendo suas colheitas tão caro quanto puder, reunindo-se com outros em certos dias do ano para entoar preces numa língua incompreensível. Um rei sempre encara toda a espécie humana como seres feitos para obedecer-lhe e aos seus semelhantes.

Na realidade, Voltaire e os seus parceiros enciclopedistas, naquela altura, já tratavam do questionamento sobre a existência da carcomida monarquia europeia e, conseqüentemente, sobre o papel do rei; papel que era entendido no imaginário popular como algo divino,

resultante de uma escolha realizada por Deus, que, do alto da sua infinita bondade e sabedoria, elegia um para o trono de majestade. Crendice, pura crendice!

Nesse particular, Sand (2011, p. 57) afirma que:

Enquanto as sociedades humanas foram submetidas ao princípio do reinado de “direito divino” mais do que ao de “soberania popular”, os governantes não tinham necessidade de procurar ter o amor de seus súditos. Sua principal preocupação era continuar a ser temidos. Certamente, cuidavam para que o aparato de Estado lhes permanecesse fiel, a fim de assegurar a continuidade e a estabilidade governamentais, ao mesmo tempo em que exigiam dos camponeses que lhes entregassem o excedente de suas colheitas e provessem mercenários às famílias reais (e à aristocracia). Bem entendido, recorriam à força, ou pelo menos a uma ameaça permanente, para coletar os impostos. Contudo, a existência dessa autoridade garantia em troca a segurança física para esses “provedores de alimento”.

Mais de duzentos anos depois, Pós-Voltaire, o mundo não é o mesmo; o rei não é mais o sujeito ativo na relação com os contribuintes; e os tributos têm outras finalidades, inclusive as causas sociais.

Do papel social dos tributos no Brasil

Mesmo assim, contemporaneamente, algumas sociedades, como a brasileira, possivelmente impulsionadas por indecifráveis fatores atávicos, insistem na convivência com alguns eleitos, tratados como monarcas, bafejados por tratamento econômico especial, caracterizado por sistemas tributários marcados por intensa regressividade; uma das razões da desumana concentração da riqueza.

Apesar disso, entretanto, as sociedades evoluíram na direção de práticas sociais mais dignas. A própria França, de Voltaire, sem reis, tem nos indivíduos, indistintamente, agentes iguais na constituição e na definição do destino da sociedade e, por via de consequência, na do Estado.

Nesse processo evolutivo, surgiu a figura do Estado social, constitucionalizado pela primeira vez, e de acordo com Lima Filho (2005, p. 5), “em 1949 pela Lei Fundamental da República Federal da Alemanha, ao mencionar, no art. 20, “um Estado federal, democrático e social” e no art. 28 definindo “um Estado democrático e social de Direito””.

O citado autor ainda afirma que “o surgimento do Estado social se justifica, historicamente, com o escopo de remediar as desigualdades materiais dos cidadãos, submetidos às leis do mercado, geradoras de profundas diferenças e desigualdades sociais” (LIMA FILHO, 2005, p. 4), para, em seguida, delinear as características do Estado social:

O Estado social é a resposta a crescente necessidade de que exista uma regulação das relações sociais e econômicas, cada vez mais complexas, que acompanham a

industrialização e ao processo de urbanização. Constitui, pois, a resposta a menor significação que vão tomando as formas tradicionais de assistência ou ajuda social, sobretudo na família, e o agravamento da oposição entre as classes sociais. Seu objetivo, portanto, é integrar a população através da assistência e da seguridade social, de uma igualdade acrescentada e duma co-gestão político-social objetivando estabilizar o sistema político, social e econômico existente mediante um processo de adaptação contínua, e transformá-lo, ao mesmo tempo, de uma maneira evolutiva (LIMA FILHO, 2005, p. 6).

No tocante à inserção do Estado social na Constituição brasileira, Lima Filho (2005, p. 17) alinha uma série de dispositivos relacionados com práticas sociais e ainda destaca o seguinte:

Ademais, no Preâmbulo da Carta de 1988 a cláusula do “Estado Social” encontra-se clara, na medida em que o constituinte disse expressamente que o Estado Democrático de Direito por ela instituído destina-se assegurar ‘o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social’, evidenciando, assim, os principais elementos identificadores do Estado Social.

Ainda na linha do mencionado autor, há que se destacar que o artigo 6º do documento constitucional brasileiro detalha as áreas dos direitos sociais em favor dos cidadãos:

Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição (BRASIL, 1988).

Segundo Lima e Filho (2005, p. 18), no contexto do Estado social, algumas sociedades avançaram para o que é denominado de Estado de bem-estar ou modelo de Estado social democrático de direito, dentro do qual são operados os Sistemas de Proteção Social, que, segundo Silva e Zimmermann (2009),

Foram criados para proteger os cidadãos dos riscos que aparecem em todas as fases da vida, tais como desemprego, fome, doença, invalidez, velhice, etc. Os sistemas de proteção social são divididos entre os serviços sociais prestados e os benefícios sociais auferidos. Dentre os principais serviços, destacam-se a educação, a saúde e assistência social, enquanto que dentre os benefícios sociais merecem menção todas as formas de transferência de renda, seja por aposentadoria, seguro-desemprego ou por renda mínima, a exemplo do Bolsa Família. Estudos do economista francês Chantal Euzéby confirmam que os programas de renda mínima na Europa são eficazes, especialmente no que tange à redução da pobreza. Na Dinamarca, a taxa da pobreza era de 29% antes dos benefícios dos programas de transferência de renda e passou para 8% depois deles.

O papel social dos tributos está relacionado, portanto, com a finalidade que é dada ao produto da arrecadação, na medida em que o Estado tem a possibilidade de desempenhar o valioso papel social de retirar renda dos mais privilegiados, por meio do instrumental tributário, em favor dos mais pobres, a se configurar pela prestação de serviços qualificados ou pela concessão de benefícios sociais.

No Brasil, a consecução desse papel social é comprometida pela realização de despesas, que, apesar da importância das mesmas, inviabilizam o cumprimento de outras mais significativas. No primeiro caso, enquadram-se as despesas decorrentes dos elevados custos da dívida pública e com pessoal; no segundo caso, destaca-se o reduzido desembolso com educação e saúde públicas, circunstância que se verifica nos casos da União, dos Estados e de boa parte dos Municípios brasileiros.

Tome-se como exemplo o caso do orçamento da União para o ano de 2012 cujo total é de R\$ 2,150 trilhões, incluídos os três poderes ((BRASIL, 2011). Desse valor, R\$ 655 bilhões estão alocados tanto como receita quanto como despesa, relativos ao refinanciamento da dívida pública federal, resultando o que se entende como orçamento líquido de R\$ 1,495 trilhão; valor sobre o qual cabem as seguintes apreciações:

- ¼ (24,89%) ou R\$ 373 bilhões estão destinados aos encargos financeiros da União, dos quais R\$ 140 bilhões somente de juros da dívida pública;
- os R\$ 140 bilhões de juros representam 9,36% do orçamento de R\$ 1,495 trilhão;
- as despesas do Ministério da Educação de R\$ 74 bilhões, pessoal incluído, representam 4,96% do orçamento;
- as despesas do Ministério da Saúde de R\$ 92 bilhões, pessoal incluído, representam 6,12% do orçamento;
- as despesas do Ministério da Previdência Social de R\$ 330 bilhões, pessoal incluído, representam 22,01% do orçamento;
- as despesas com pessoal e encargos sociais, já embutidas nas previsões dos ministérios e demais órgãos, somam R\$ 203 bilhões, ou, 13,58% do orçamento;
- as despesas com pessoal e encargos sociais (13,58%), mais os encargos financeiros da União (24,89%) e mais as transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios (13,49%) representam, no total, mais da metade (51,97%) da receita de R\$ 1,495 trilhão;
- do lado da receita, há que se destacar que a programação para a receita tributária é de R\$ 404 bilhões, separada da receita de contribuições que é de R\$ 623 bilhões. As duas juntas somam R\$ 1,027 trilhão ou 68,70% daquele R\$ 1,495 trilhão.

O que se depreende do exame mais imediato dos dados aqui alinhados é que, no caso da União, o desenvolvimento de práticas sociais avançadas é marcadamente contido diante de um orçamento “engessado” por despesas inadiáveis, líquidas e certas, caso das despesas com pessoal, com a dívida pública e com as transferências para outros entes da Federação, que, no total, se aproximam dos 52%.

Do ponto de vista social, há um aspecto relevante no que diz respeito ao pagamento de juros da ordem de R\$ 140 bilhões. Esse valor representa quase duas vezes o valor a ser gasto com os serviços de educação, e uma vez e meia do valor a ser aplicado nos serviços de saúde.

São dados significativos, na medida em que é possível identificar os agentes econômicos beneficiários das despesas: enquanto os juros são pagos a indivíduos muito bem situados economicamente no ambiente social, os rentistas, os credores da dívida pública, os beneficiários da saúde e da educação públicas são, no geral, indivíduos situados em classes sociais inferiores, cabendo a exceção, pouco expressiva quantitativamente, de pessoas integrantes de classes sociais elevadas, beneficiárias de serviços de educação, que ocupam as melhores universidades públicas do país, porque, presumidamente, são mais bem preparadas para enfrentar as competições de acesso.

Há uma característica marcante no tocante à despesa com juros da dívida pública: além de inadiável, líquida e certa, ela não está sujeita a nenhum tipo de contingenciamento ou corte orçamentário, muito comum nas outras despesas; de sorte que a sociedade pode estar absolutamente certa de que haverá de pagar os R\$ 140 bilhões de juros previstos (salvo se houver considerável redução na taxa de juros praticada); mas, nada garante que os R\$ 74 bilhões destinados à educação e os R\$ 92 bilhões para a saúde serão integralmente aplicados nas respectivas áreas, só para citar esses dois direitos sociais assegurados no artigo 6º da Constituição.

O hígido sistema financeiro brasileiro criou, com a aquiescência das autoridades constituídas, um modelo que contempla segurança absoluta na administração da dívida pública, tudo gerido pelo Banco Central do Brasil, através do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, que se encarrega da emissão, do resgate, do pagamento dos juros e da custódia dos títulos públicos.

Os juros devidos pela sociedade, e regularmente honrados pelo Estado brasileiro, são decorrentes de um endividamento que se acumula ao longo de décadas. Concretamente, é possível inferir que esse endividamento foi contratado por gerações passadas para a realização de projetos – estradas, pontes, aeroportos, geração de energia elétrica, telecomunicações – na certeza de que a atual geração se encarregaria de honrar os pagamentos.

Em razão disso, não há aqui nenhuma pretensão de se levantar qualquer possibilidade de quebra de contrato, ficando apenas o registro de que o custo do endividamento é um destacado fator ou causa da limitação para o desenvolvimento e avanço de práticas socialmente mais justas, notadamente no que diz respeito à qualificação dos gastos públicos.

Por outro lado, a sociedade brasileira é marcada por perversa concentração de renda, uma das piores do planeta. Entretanto, segundo Soares *et al* (2010, p. 214),

A partir de 2001, este quadro começou a mudar. Sucessivas quedas na desigualdade levaram o país a ter, em 2007, o coeficiente de Gini mais baixo desde o início da sua medição, apesar de a distribuição de renda ser ainda extremamente desigual. Esta quebra da tendência de longo prazo faz com que a redução da desigualdade seja um dos fatos macroeconômicos mais importantes dos últimos anos.

Enfim, no que diz respeito ao papel social dos tributos, é essencial que os indivíduos que integram a sociedade brasileira, em especial os mais privilegiados, enfrentem a premente necessidade de soluções para seculares mazelas que deformam nossas vidas, com destaque para a miséria, buscando avançar mais aceleradamente nas quedas da desigualdade mencionadas por Soares *et al* (2010).

Para tal fim, o instrumental tributário é um elemento valioso, desde que utilizado sob o enfoque econômico e social, baseado na incidência tributária sobre a riqueza e sobre as altas rendas. Afinal, como muito bem concluído por Santos (2011): “Os impostos não deixarão os ricos menos ricos, mas podem deixar os pobres menos pobres”.

Do papel social dos tributos no plano internacional

Toda ciência está fundada em três fatores que lhe dão vida: leis próprias, métodos de investigação e objeto; interessando agora a discussão deste último, no avanço acadêmico das questões relacionadas com a Ciência Econômica, que pode ter, de forma geral, segundo Sandroni (1985, p. 127), “por objeto a unidade de produção (empresa), a unidade de consumo (família) ou então a atividade econômica de toda a sociedade”.

Os autores da história do pensamento econômico costumam destacar o fenômeno econômico a partir de relatos atribuídos aos gregos que viveram após o século V a.C. Platão, Xenofonte e, principalmente, Aristóteles, em sua obra *A Política*, onde estão destacados fatos econômicos próprios do patrimônio particular, da casa ou do feudo, cujo exame das relações pode ser configurado como o objeto do estudo aristotélico do ponto de vista acadêmico⁹.

Com um passo bem largo nessa história, é possível ressaltar o papel dos clássicos, século XVIII, da nossa era, no progresso do pensamento econômico, em especial o de Adam Smith (apud OLIVEIRA; GENNARI, 2009, p. 62) a quem assim se referem: “Smith investigou os princípios que regulam o valor de troca das mercadorias. Em primeiro lugar,

⁹ Para os gregos, o estudo das relações econômicas na *polis* adquiria a denominação de Economia Política, conceito que ficou em posterior desuso por longo tempo, renovado em seguida.

qual é o critério ou a medida real do valor de troca ou em que consiste o preço real de todas as mercadorias”.

Esses mesmos autores, antes, destacaram que: “Observando atentamente uma fábrica de alfinetes, Smith advertiu que a implantação da divisão do trabalho geraria um aumento proporcional de suas forças produtivas” (SMITH apud OLIVEIRA; GENNARI, 2009, p. 61).

Noutro longo passo na história do pensamento econômico, destaca-se o papel desempenhado por John M. Keynes, anos 20 do século passado, ao criticar a visão clássica da Economia, restritamente particular, fragmentária e individual, e que foi também assim identificada, contemporaneamente, pelo autor Hugon (1976, p. 441), quando diz:

Trata-se, para Keynes, de combater e ultrapassar este ponto de vista microeconômico para considerar o problema em termos mais gerais de “rendimentos globais”, “procura global”, “emprego global”, ou seja, raciocinar com base em dados de conjunto. É evidente que não se deve omitir o exame dos fenômenos particulares. Contudo, estes devem ser considerados apenas como meio de compreender o mecanismo e a evolução das “qualidades globais”.

Em seguida, o mesmo Hugon (1976, p. 444), ainda no exame do pensamento keynesiano, destaca: “A intervenção do Estado torna-se, pois, necessária. O intervencionismo encontra pela primeira vez na Inglaterra seus fundamentos teóricos”.

Não há aqui a pretensão de, ao citar Aristóteles, Smith e Keynes, encerrar o rico cabedal que integra a história do pensamento econômico, mas, tão somente, destacar a dinâmica do processo de mutação pela qual passou o objeto da Ciência Econômica.

Se para Aristóteles valia o exame do fenômeno econômico centrado no espaço restrito à casa, para Smith esse exame alcançava a firma e o consumidor, numa perspectiva microeconômica, criticada por Keynes, que ampliou o objeto da Ciência para um enfoque envolvendo toda a sociedade de um país.

A natureza expansionista, própria do sistema capitalista, resultou na ampliação do objeto da Ciência Econômica para o mundo, como um todo, no contexto do movimento que vem sendo denominado de Globalização Econômica. Nesse novo contexto, as relações sociais se modificaram, muitas barreiras caíram, não só as econômicas, mas também as políticas, culturais, tecnológicas e científicas; enfim, como diz Friedman (2007, p. 515), “o mundo ficou plano”.

Muitos acham que o fenômeno da globalização nas relações econômicas é algo como uma “engenhoca” projetada e criada pelas grandes nações para “triturar” os povos da periferia do sistema capitalista. É verdade que as histórias de algumas grandes nações, especialmente as das tradicionalmente colonizadoras, não são das mais elogiáveis. Também é verdade que

em toda relação econômica haverá sempre um agente privilegiado, a acumular riquezas em detrimento dos outros (HUGON, 1976, p. 32).

Entretanto, a questão da globalização não passa necessariamente por esses pontos; como já foi dito, ela resulta da própria natureza expansionista do sistema capitalista.

Jean Baptiste Say (apud GASTALDI, 2006, p. 5) conceitua a Economia como “a ciência que tem por objeto o conhecimento das leis que presidem a formação, a distribuição e o consumo das riquezas”.

Assim, no presente texto, assimila-se o conceito de Say; mas, com a pretensão de ampliá-lo, no tocante à formação da riqueza, incluindo as diversas formas como elas se apresentam; inseridas as hipóteses da não riqueza ou riqueza negativa, que se traduz pela miséria das pessoas, como também pelo endividamento sem lastro, tanto das pessoas como das entidades, e até dos países.

A possibilidade de tributação no plano internacional vem sendo discutida desde os anos setenta do século anterior, com algumas propostas de hipóteses de incidência.

Estulim (2006, p. 280) fala da ideia de terceiros acerca do que seria o “imposto da ONU”, na base de US\$ 0,01, por cada vez que houver abastecimento de gasolina nos postos do mundo.

Outra hipótese seria a taxação das passagens aéreas, já adotada em alguns países, mas que, no Brasil, segundo Schutte (2010, p. 418), um opinativo oficial:

Criou certo embaraço para a diplomacia, a qual havia anunciado o projeto junto com os demais países pioneiros durante a Assembleia Geral da ONU em 2005. O sistema tributário brasileiro não permitiria vincular qualquer tributo a uma atividade que beneficiasse projetos internacionais.

A mais importante e consistente possibilidade de tributação no plano internacional surgiu em 1972, aventada pelo economista norte-americano James Tobin, com a proposta de tributação sobre a movimentação financeira realizada por agentes econômicos estabelecidos em países diferentes; uma espécie de CPMF internacional, conhecida como imposto Tobin (CHESNAIS, 1999, p. 19).

A ideia de Tobin até hoje encanta pessoas interessadas na constituição de fundos para combater a miséria. Só para citar dois nomes brasileiros, tanto o ex-presidente Luiz Inácio Lula da Silva quanto o também ex-presidente Fernando Henrique Cardoso defenderam, com expressivas participações em fóruns internacionais, a criação de um mecanismo que resulte na tributação sobre a movimentação da riqueza financeira internacional, a exemplo do imposto Tobin (SCHUTTE, 2010, p. 416).

A criação desse mencionado imposto passa por alguns obstáculos. O primeiro deles está relacionado com a concepção do próprio tributo; dado que, o pai da ideia, James Tobin, nunca imaginou que o produto da eventual arrecadação se destinasse a programas sociais, conforme destaca Chesnais (1999, p. 45, 46), quando informa:

Foi com a finalidade de reduzir ao máximo essa atividade especulativa e limitar o alcance dos ataques desestabilizadores, que James Tobin propôs que os países aos quais pertencem uns 100 bancos especializados que controlam o mercado internacional de câmbio (frequentemente conhecido pela sigla FOREX) criassem um tributo sobre as transações de câmbio. Este tributo permitiria reduzir a dimensão do mercado, diminuir a volatilidade das operações e penalizar as operações de caráter estritamente especulativo.

Em que pese a importância do instrumento, o fato é que Tobin não deixou, claramente, definidos os aspectos essenciais da sua própria ideia. Em princípio, propôs uma alíquota de 1% e depois se situou na décima parte desse percentual, ou, 0,1%; sugeriu que a arrecadação fosse realizada pelo Fundo Monetário Internacional – FMI e a administração dos fundos sob a responsabilidade do Banco Mundial (SCHUTTE, 2010, p. 411).

O processo de desconstrução da ideia de Tobin durou um longo período, sobre o qual Chesnais (1999, p. 9) levanta a seguinte questão, aplicada à realidade francesa:

Quantos deputados e senadores tinham ouvido falar de James Tobin antes de serem chamados por Dominique Strauss-Kahn e o Estado-Maior do “quai de Bercy”, para colaborar na condenação do tributo, quando da elaboração do projeto de lei do orçamento para 1999? Quantos deles têm, ainda hoje, uma vaga ideia que seja da natureza e do significado da proposta do Tobin?

São imensas as dificuldades para concretização da proposta de tributação sobre os fluxos financeiros no mundo.

Nesse particular, Schutte (2010, p. 419) destaca que:

Não é à toa que, justamente na Europa, vários parlamentos aprovaram moções e até legislações conclamando a UE a implementar uma taxação de fluxos financeiros no âmbito comunitário. Moções neste sentido passaram nos congressos da França em 2001, Áustria em 2006 e Itália em 2007. Bélgica (em 2006) e França (em 2009) aprovaram uma lei a respeito. No caso da lei belga, o Banco Central Europeu (BCE) publicou um parecer negativo, considerando a tributação de transações cambiais um dano para a eficiência econômica e uma violação da liberdade de movimento de capital, conforme definido no Acordo de Maastricht e no Acordo Geral sobre Serviços (GATS).

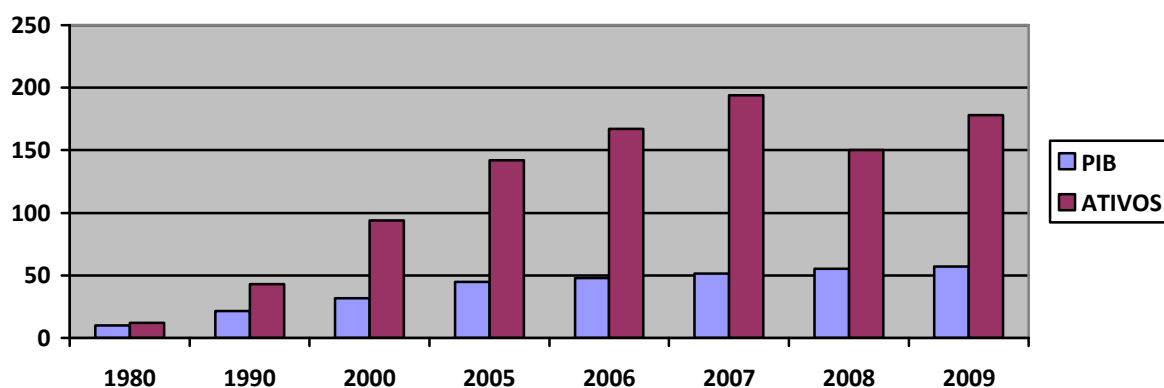
O mencionado autor acrescenta ainda que:

A Ação Global contra a Fome e a Pobreza transformou-se no Leading Group on Innovative Financing for Development (Leading Group), ao qual se associaram, até o final de 2009, 59 países em um conjunto de organismos internacionais e entidades da sociedade civil organizada, com maior destaque e responsabilidade conferida aos fundadores da iniciativa, entre os quais o Brasil. A proposta específica da taxação das transações cambiais não avançou, principalmente diante da absoluta resistência

dos EUA e da Grã-Bretanha à mera inclusão do assunto em pauta. (SCHUTTE, 2010, p. 417).

Diante de tão poderosa oposição, há que se verificar a dimensão do *quantum* que pode justificar a rejeição. Dados do FMI/McKinsey (apud LACERDA, 2010), indicam que em 1980 o valor global dos ativos financeiros era da ordem de US\$ 12 trilhões, superando o valor do PIB mundial de US\$ 10 trilhões em 1,2 vezes. Em 2009, essa mesma relação foi de 3,1 vezes (ativos de US\$ 178 trilhões, em valor estimado pela fonte, e PIB de US\$ 57,2 trilhões). Em 2007, a relação foi de 3,8 vezes (ativos de US\$ 194 trilhões e PIB de US\$ 51,6 trilhões). Ressalvando que se trata de duas medidas que têm natureza diversa, o fato é que esse acelerado crescimento da riqueza financeira mundial resulta na expressão quantitativa que dimensiona com aproximada exatidão o padrão de acumulação de riquezas no plano internacional e que deve ser alcançada, de alguma forma, pelo instrumental tributário.

Gráfico 1 – Valor global dos ativos financeiros e o PIB mundial (US\$ trilhões).



Fonte: FMI / McKinsey *apud* Antonio Corrêa de Lacerda (2010).

A série de dados levantados por Lacerda (2010) está disposta na Tabela 1, a seguir detalhada:

TABELA 1 – VALOR GLOBAL DOS ATIVOS FINANCEIROS E O PIB MUNDIAL

ANO	ATIVOS FINANCEIROS (US\$ trilhões)	PIB MUNDIAL (US\$ trilhões)	RELAÇÃO ATIVOS/PIB
1980	12,0	10,0	1,2
1990	43,0	21,5	2,0
1995	66,0	29,4	2,2
2000	94,0	31,7	3,0

2001	92,0	31,6	2,9
2002	96,0	32,8	2,9
2003	117,0	36,9	3,2
2004	134,0	41,6	3,2
2005	142,0	44,8	3,2
2006	167,0	48,0	3,5
2007	194,0	51,6	3,8
2008	150,0	55,3	2,7
2009	178,0	57,2	3,1

Fonte: FMI / McKinsey, *apud* Antonio Corrêa de Lacerda (2010). Os dados de 2009 são estimados

Uma parte dos ativos financeiros internacionais desloca-se diariamente de um lugar para o outro, de um país para outro, em busca de um “porto” que ofereça ancoragem segura, e boa rentabilidade, como as “docas” brasileiras.

Nesse particular, Schutte (2010, p. 412) registra que “Quando Tobin lançou a sua proposta, o mercado de transações cambiais registrava um volume de US\$ 18 bilhões por dia. Em meados dos anos 1990, quando a proposta ganhou nova visibilidade, havia aumentado para US\$ 1,3 trilhão e, em 2007, para US\$ 3,2 trilhões”.

Após a crise financeira de 2008, no decorrer de 2009, importantes lideranças internacionais passaram a defender a taxaço das operações bancárias, como detectou Schutte (2010, p. 425): “Assim, empurrado pela opinião pública de seus países, líderes como Ângela Merkel, Gordon Brown e Barak Obama levantaram a voz contra o setor financeiro e empunharam a bandeira da taxaço”.

Em setembro daquele mesmo ano, Steinbrück (2009), então Ministro das Finanças da Alemanha, defendeu a tese para a adoção de um imposto sobre as transações financeiras – FTT (*financial transaction tax*), no âmbito dos países que estão abrigados no chamado G-20, assegurando que:

Baseado em cálculos do Instituto Austríaco de Pesquisas Econômicas, que estudou os possíveis efeitos de FTTs a pedido da Áustria, um FTT mundial de 0,05% poderia levantar US\$ 690 bilhões por ano, cerca de 1,4% do PIB global. Tal imposto não sobrecarregaria excessivamente os participantes do mercado financeiro e levantaria um volume necessário de dinheiro para financiar os custos desta crise (STEINBRÜCK, 2009).

O que há de conflitante é que as ideias para implantação de tributos mundiais, desde Tobin até Steinbrück, não visaram à constituição de fundos destinados ao combate às deformações sociais no plano internacional, como defendem os homens e mulheres do bem,

mas, apenas buscam arrecadar recursos destinados a corrigir deformações sistêmicas, instaladas entre as entidades financeiras internacionais.

Conforme aqui mencionado, o objeto da moderna Ciência Econômica alcança o mundo, com todas as suas inter-relações econômicas relacionadas com a riqueza. A tributação sobre a movimentação financeira internacional é apenas um dos múltiplos braços da complexa engrenagem que envolve os negócios atinentes à riqueza global. Tributação internacional que caminha a passos lentos, em razão de uma débil governança internacional (SCHUTTE, 2010).

Em que pese essa débil governança, o mesmo autor avança no sentido de discutir possibilidades para operacionalização de um modelo de tributação mundial:

A tributação, conforme será discutido, pode ser efetuada por intermédio tanto dos sistemas tributários nacionais, coordenada internacionalmente, a exemplo do imposto sobre valor agregado (IVA) na União Europeia (UE), quanto de uma autoridade fiscal supranacional, como previsto no Acordo Relativo à Aplicação da Parte XI da Convenção de Montego Bay, a respeito da taxação da exploração do subsolo marítimo além dos limites da jurisdição nacional. Em ambos os casos, ela limita a soberania fiscal a partir de um instrumento de direito público internacional (SCHUTTE, 2010, p. 410).

Na prática, um tributo sobre as transações financeiras internacionais já teria delineado o conjunto de elementos necessários à sua potencial adoção: fato gerador, contribuintes, base de cálculo e alíquota (de 0,05% sobre cada transação, sendo admitida a hipótese proposta por Steinbrück), faltando-lhe, entretanto, na esteira da alegada desgovernança mundial, a definição do sujeito ativo na possível relação fisco/contribuinte, cuja escolha passa necessariamente pela aplicação dos instrumentos do direito internacional público ou direito das gentes.

Ainda do ponto de vista operacional, Schutte (2010, p. 421) destaca o papel que vem sendo desenvolvido pelo *Continuous Linked Settlement* – CLS, na condição de banco de compensação, que atende a 17 bancos centrais e ainda mais 70 dos principais bancos privados, sendo que:

Em 2009, o CLS fazia a compensação de cerca de 80% das operações cambiais realizadas no mundo, operando com seis instrumentos e 17 moedas. Dólar, euro, libra e iene representavam 77% de seu mercado global. O banco central dos Estados Unidos (FED) tem a responsabilidade de supervisionar em nome dos 17 bancos centrais participantes.

Schutte (2010, p. 421, 422) ainda arremata no sentido de que:

A implantação do imposto significa também que ele pode funcionar por fora dos sistemas de tributação nacionais, e o dinheiro arrecadado não passaria pelo orçamento nacional. Seria preciso, sim, um instrumento de direito público internacional por meio do qual os Estados nacionais criassem uma autoridade fiscal para a qual o CLS prestaria o serviço de arrecadar o imposto. Embora caiba ainda definirem-se as formas de administração e gasto dos fundos, registre-se que sem

dúvida houve um enorme avanço na primeira década do século XXI em criar as condições técnicas para implementar um imposto global. Não será este imposto que introduzirá um paradigma de desterritorialização, porque os mercados de transações cambiais já funcionam enquanto verdadeiros mercados globais, tornando a localização e a territorialidade irrelevantes.

No imaginário dos que defendem a ideia, o projeto para a criação de um imposto mundial sobre as operações financeiras está pronto, admitida a formulação prática defendida por Schutte (2010), inclusive as propostas para operacionalização por meio da plataforma de compensação da CLS e a gestão financeira fora dos orçamentos nacionais, restando a definição do sujeito ativo da relação tributária, a citada autoridade fiscal referida por Schutte (2010, p. 421).

Para tal fim, a ONU e o FMI seriam os organismos com mais autoridade e melhores credenciais, dada a forte inserção de ambos nas atividades econômicas internacionais, ressalvando-se, contudo, que tanto um quanto o outro não foram concebidos para o desempenho da atividade, carecendo, em vista disso, de essencial acordo internacional que redefina o papel do escolhido, além de dar vida jurídica ao próprio tributo.

Os mais importantes entraves, entretanto, não são de ordem prática, mas de ordem política, notadamente no que diz respeito à decisão para a criação do tributo e a destinação dos dinheiros arrecadados. Sobre a criação do tributo, há que se considerar a lógica aqui defendida, segundo a qual a tributação deve ser aplicada mais intensamente sobre a riqueza e sobre as altas rendas, cabendo, nas relações internacionais, tão somente a verificação da primeira hipótese de incidência. Na perspectiva global, essa lógica é mais visível do que no plano nacional, dado que o principal indicador de acumulação de riquezas mundiais se configura ou se dimensiona com aproximada exatidão pela expansão quantitativa dos ativos financeiros, como anteriormente mencionado.

Antes das apreciações no tocante à destinação dos recursos, é valioso o destaque da imagem feita em 1993, pelo fotógrafo sul-africano Kevin Carter, de uma criança negra, do Sudão, arqueada de cansaço, debilidade física e fome, à beira da morte, observada por uma ave de rapina, que espera o último suspiro e o tombo final para se banquetear do que resta de um corpo que integra a estatística que define a riqueza negativa do mundo global. Impossibilitado de ajudar a criança, o fotógrafo consegue afastar a ave. Em 1994 ganhou o

Prêmio Pulitzer pelo trabalho fotográfico; logo depois entrou em estado depressivo e cometeu o suicídio.¹⁰

Imagem 1 – Pulitzer Prize for Feature Photography, 1994.



Fonte: Fotografia de Kevin Carter, 1993. www.obviousmag archives/2007.

A lembrança daquela imagem tem um caráter simbólico; até porque, segundo consta, a criança sobreviveu. Mesmo assim, é inadmissível que os homens e mulheres da atual época consigam observá-la sem um mínimo de sentimento; sentimento que deve ser transformado em responsabilidade; responsabilidade que pode até ser aferida matematicamente, em termos individuais, pelo quociente entre a unidade, que representa cada indivíduo, e pelo número que corresponde à população da terra.

Cite-se: a miséria é vergonhosa para os que estão fora dela.

A imagem é lembrada como emblemática da miséria. É uma criança sudanesa, mas poderia ser de qualquer outro país pobre, ou até mesmo do Brasil, pois, em que pesem os avanços e ações positivas, o fato é que ainda convivemos com a ocorrência de focos de extrema pobreza. Em vista disso, é impossível admitir a hipótese de que a potencial arrecadação de tributos internacionais seja destinada a “diminuir a volatilidade das operações e penalizar as operações de caráter estritamente especulativo”, como queria Tobin, ou a

¹⁰ As informações são acessíveis na Internet, no Google ou no Youtube, com a indicação de Prêmio Pulitzer 1994.

“financiar os custos desta crise”, como pretende Steinbrück. Esse tipo de encaminhamento, em qualquer recanto do planeta, resulta em benefícios em favor de privilegiadas classes sociais, integradas por banqueiros e rentistas.

Os recursos oriundos de uma potencial tributação internacional devem mesmo ser utilizados para atenuar os graves problemas sociais do mundo, em especial, a miséria, por alguns motivos: em primeiro lugar, por uma razão que conjuga humanismo e dignidade, características dos fundadores e participantes da Associação pela Tributação das Transações Financeiras em Apoio aos Cidadãos – ATTAC, entidade com sede em Paris, cujos integrantes lutam por ajustes na também deformada distribuição da riqueza global (CHESNAIS, 1999, p. 10, 74). Em segundo lugar, por razões essencialmente econômicas, dada à necessidade de que os muito bem sucedidos devolvam à sociedade parte, por menor que seja, do que a mesma sociedade lhes entregou no processo de acumulação de riqueza, inclusive no plano internacional, aliado ao fato de que a iniciativa poderá contribuir para o incremento da atividade econômica no plano global, consequência do aumento da capacidade de consumo de parte da população, atualmente fora desse tipo de relação econômica.

CONCLUSÕES

Procurou-se demonstrar neste trabalho que as práticas tributárias estão intimamente relacionadas com os fenômenos econômicos e sociais, na medida em que as bases de incidência do instrumental tributário alcançam fatos econômicos com a participação das diversas classes sociais. A qualidade do modelo tributário praticado pode ser avaliada em função da identificação dos integrantes da população que estão encarregados pelos recolhimentos tributários, de modo que um sistema de tributos pode ser definido como progressivo quando alcança mais intensamente os mais privilegiados, e tido como regressivo quando ocorre o contrário, tendo como balizamentos a renda e a riqueza patrimonial.

No caso brasileiro, essa circunstância é pouco avaliada, valendo muito mais o quanto é recolhido, em detrimento de quem recolhe ou deveria recolher. Nessa linha, os meios de comunicação abrem espaços para avaliações pouco qualificadas do fenômeno tributário, a exemplo das esdrúxulas comparações com medidas ou valores heterogêneos, desprovidos de bases seguras de correlação, como a quantidade de dias trabalhados ou o *quantum* recolhido à coroa portuguesa na época da colonização.

Nesse caso, é necessária a citação do papel que a mídia desempenha, dadas as evidentes possibilidades que têm de fixar conceitos coletivos, possibilidades que poderiam ser utilizadas na divulgação de avaliações tecnicamente fundamentadas e coerentes.

A realidade é que não se vislumbram possibilidades imediatas para significativas reduções do valor arrecadado pelas três esferas de governo, salvo um caso ou outro entre os Municípios. A primeira justificativa para tal conclusão reside no fato de que os serviços públicos prestados à sociedade não são de boa qualidade, conforme foi tratado neste trabalho; baixando os recursos financeiros provenientes da arrecadação tributária, a tendência natural seria o agravamento da mencionada qualidade dos serviços, sem deixar de levar em conta que boa parte dos recursos é utilizada no pagamento de juros da dívida pública e de outras despesas inadiáveis. Considerando as condições da sociedade e da economia brasileira, figurar na 17ª ou 18ª posição no ranking das maiores cargas tributárias do mundo não chega a ser uma circunstância anormal.

Neste trabalho, tomou-se como verdadeira a constatação de que as práticas tributárias desenvolvidas no Brasil são extremamente regressivas, dir-se-ia até perversas, no que se referem às relações entre as diversas incidências tributárias e as classes sociais encarregadas do recolhimento dos tributos; não só porque a sociedade, através dos seus dirigentes, optou, equivocadamente, por uma maior aplicação da tributação indireta, mas também porque os potenciais contribuintes da tributação direta sempre conseguem se submeter a um reduzido grau de tributação, protegido por um vasto arsenal de possibilidades desonerativas, acolhidas na legislação para esse mesmo fim.

É possível afirmar que o cidadão comum não entende a dinâmica dos procedimentos tributários; paga tributos, na maioria das vezes, sem saber, pois, encontram-se embutidos na predominante tributação indireta, já incluída nos preços dos produtos. Os que entendem da atividade tributária não esclarecem à sociedade sobre a realidade da questão, dado que, em sua maioria, comprometidos com os interesses dos mais poderosos, que são os grandes beneficiários, contemplados pelas benesses de uma vigente subtributação das altas rendas e da riqueza patrimonial.

Os mais influentes, com as honrosas exceções, têm uma conduta absolutamente alienada, do ponto de vista social, ao acatarem de forma comprometedora as deformadas avaliações e práticas inerentes à questão tributária, diferentemente daqueles bilionários americanos (Gates, Buffett, Turner, Bloomberg, Lucas, entre outros), os quais se dispõem a

devolver à sociedade parte das fortunas que a própria sociedade lhes deu, conforme mencionado no tópico deste trabalho **“Da sociedade mais simples”**.¹¹

A forma comprometedora dos mais influentes da nossa sociedade se configura pelo silêncio diante da realidade e da postura individualista: *“deixa como está porque como está, está muito confortável”*.

É notável a rejeição generalizada que a exigência tributária causa diante dos indivíduos, notadamente nas sociedades onde a qualidade dos gastos públicos carece de melhor qualificação; rejeição que pode ser potencializada nas sociedades com recorrentes episódios de práticas lesivas, a exemplo dos casos de corrupção ou outras práticas criminosas que configuram o uso irresponsável de dinheiros públicos.

Entretanto, essa é uma circunstância que a própria sociedade deve buscar corrigir pela indicação de representantes mais qualificados; seja nas eleições, seja em outros processos de provimento dos cargos públicos. Nesse particular, os avanços no campo da educação são indispensáveis. É possível que a conjugação desses fatores, rejeição à tributação e o mau uso dos recursos públicos, seja a raiz de uma tenebrosa deformação social, a sonegação tributária; prática que fere, frontalmente, os interesses da sociedade, na medida em que retira recursos por vias transversas, dos que agem dentro da legalidade e têm em dia os seus compromissos fiscais, arcando, em vista disso, com maior participação relativa das despesas públicas.¹²

Especificamente no caso brasileiro, cabe destacar o indispensável papel que as classes sociais mais privilegiadas têm a desempenhar no tocante às melhores práticas tributárias.

Assim, o eixo deste trabalho está voltado para esse aspecto, que demanda uma reconscientização dos indivíduos no tocante às questões sociais. Devolver à sociedade parte que cada um acumula sob a forma de riqueza é ao mesmo tempo necessidade e dever.

O mundo inteiro assiste aos reclamos dos “indignados” nas capitais da Europa e ao movimento “ocupar Wall Street”, nos EUA, que, direta ou indiretamente, dão um recado neste

¹¹ Os mencionados bilionários americanos, que agem de forma diferente do que é adotado pela maioria dos integrantes da sociedade, especialmente pelos republicanos ou pelos integrantes do *Tea Party*, anunciaram em agosto de 2010 que pretendiam devolver partes das suas fortunas à sociedade por meio de apoios às instituições de caridade, iniciativa que difere do uso do instrumental tributário, desenvolvido neste texto, para o mesmo fim.

¹² Além de contrariar os interesses sociais dos que agem legalmente, a sonegação habita um mundo obscuro, com desdobramentos de difícil dimensionamento, a exemplo do deslocamento de parte da riqueza nacional de natureza financeira para os chamados paraísos fiscais, circunstância muito falada, mas, pouco conhecida. Notícias ou estudos dão conta de que um volume que varia de US\$ 200 a US\$ 400 bilhões de propriedade de brasileiros estão depositados nos paraísos fiscais. A propósito, o autor deste trabalho deixa registrado o seu opinativo de que providências oficiais deveriam ser adotadas para repatriação desses recursos, com a indicação de que o instrumental tributário poderia viabilizar a iniciativa, excluindo-se, naturalmente, os casos que estão sob exame ou investigação policial, do Ministério Público ou dos órgãos do Poder Judiciário.

sentido, na busca de modificações das grosseiras práticas sociais vigentes. É essencial que todos tenham comprometimento social. O tributo pertence à sociedade, sendo o Estado o seu agente arrecadador, ao qual compete, também, a tarefa de fazer voltar para a população apoios sociais e serviços de qualidade, preferencialmente destinados aos menos favorecidos.

No Brasil, os gastos públicos não são de boa qualidade, conforme destacado neste trabalho no tópico “**Do papel social dos tributos no Brasil**”. Entretanto, quando os governos aplicam pequenas partes das receitas públicas em programas sociais, a exemplo do Programa Bolsa Família, recebem críticas, na maioria dos casos, muito mal formuladas; porque os gastos sociais são as mais qualificadas despesas realizadas pelo setor público. Acrescente-se, comparativamente, a natureza do pagamento dos juros incidentes sobre a dívida pública realizado pela sociedade, gerando renda em favor de pouquíssimos privilegiados rentistas, e a natureza do pagamento do Programa Bolsa Família, gerando renda em favor de aproximadamente 13 milhões de famílias pobres, representando esse último menos de 10% daquele.

Há um longo caminho a ser percorrido na tarefa destinada a modificar a realidade tributária no Brasil, a começar pela premente necessidade de uma profunda reforma no Sistema Tributário Nacional, que esteja baseada no princípio da equidade, com a consequente e necessária modificação da lógica vigente, que abriga uma elevada tributação indireta sobre produtos e uma baixa tributação direta sobre a renda e sobre o patrimônio.

Segundo Santos (2010, p. 31), em 2008, a tributação indireta representava 46,59% do total da arrecadação tributária e a tributação direta 25,85%, sendo que o ideal seria exatamente o contrário. Ainda em termos ideais, seria recomendável a redução ou a total retirada da incidência tributária indireta sobre alguns produtos e o aumento na mesma proporção de valores na tributação direta.

A tributação indireta é caracterizada por marcantes deformações, a partir da impossibilidade de alcançar com justiça as classes sociais a ela submetidas economicamente. Na prática, uma boa iniciativa seria uma completa revisão da incidência dos tributos sobre a produção e o comércio de determinados bens, a exemplo dos gêneros alimentícios, em especial, os que integram a chamada cesta básica, e dos medicamentos e os insumos para a sua fabricação, sobre os quais não deveria ter nenhuma incidência, para citar apenas esses dois exemplos.

No limite, tome-se o caso exemplar de um indivíduo que ocupa a esquina de uma das cidades brasileiras a pedir esmolas. Se, ao final de um dia, utilizar o produto financeiro da sua

mendicância, na compra dos alimentos básicos feijão, arroz, leite e pão, deixará no caixa do armazém algo próximo de 15% do valor da compra sob a forma de tributos (BORGES, 2003).

Esse, então, é um exemplo extremado que dá conta das deformações que estão abrigadas no nosso modelo tributário: mendigo paga impostos no Brasil, e muito! Nessa mesma linha, pode-se afirmar que um beneficiário de programas sociais que recebe recursos financeiros, faz voltar ao Estado parte do que recebeu via tributos indiretos, basta que faça qualquer compra de bens ou serviços.

As medidas adotadas pelas autoridades federais, no manejo dos instrumentos que acionaram a atividade econômica, logo após a eclosão da crise financeira internacional de 2008, até para se contrapor à mesma, resultaram em ações com efeitos na tributação indireta, que se configurou pela redução ou retirada da incidência do IPI sobre a produção de alguns eletrodomésticos e, principalmente, dos automóveis, na tentativa de assegurar o crescimento econômico. Muito embora possa ser entendida como exitosa, a iniciativa teve efeito basicamente no desempenho econômico, com baixa repercussão no que diz respeito aos eventuais benefícios em favor da população menos favorecida, que necessita de desonerações tributárias, com efeitos sobre os preços de produtos essenciais, como os já mencionados gêneros alimentícios, o que poderá resultar em consequências positivas na renda daquela população menos favorecida, a se configurar, na prática, em economias nas despesas com alimentos.

Do lado da tributação direta, entende-se como necessária a observância às deformações e aos “furos” destacados neste trabalho no tópico “**O Sistema Tributário Brasileiro**”, cuja correção poderá conferir mais agilidade às exigências fiscais relacionadas com a tributação sobre as altas rendas e a riqueza. As exigências decorrentes da cobrança do ITR, ITCMD, IPVA e do IPTU, que incidem sobre o patrimônio, carecem de alterações que lhe confirmem mais eficiência fiscal.

No campo da renda, das altas rendas, é notório que o IR brasileiro se destaca por ser o tributo mais perverso com a própria sociedade, pois, marcadamente benevolente com os mais ricos, e extremamente injusto com os pobres, tendo ainda no seu contexto normativo um significativo conjunto de possibilidades exoneráveis e escapismos em favor daqueles. Pior do que isso, somente o imobilismo e a desídia, configurados pelo esquecimento de que existe no âmbito da Lei Maior um tributo a ser aplicado sobre as grandes fortunas, atualmente jogado no “baú de memórias”, talvez deliberadamente, em razão do comodismo para não enfrentar os potenciais contribuintes.

A profunda reforma no Sistema Tributário Nacional, referida anteriormente, passa pela muito propalada reforma tributária, que vem a ser um “animal” de marcante imobilidade, com endereço num determinado ponto de Brasília, situado entre as casas dos poderes Legislativo e Executivo federais. É premente a necessidade de que essa reforma seja implementada, trazendo efetiva justiça para as práticas tributárias. Para essa finalidade, é necessário ultrapassar o comodismo e os temores de que os poderosos podem jogar a própria sociedade contra quem eventualmente venha pretender alcançá-los via tributação, pelo uso inconsequente dos meios de comunicação.

O destaque dado neste texto à tributação internacional tem uma dupla finalidade: em primeiro lugar demonstra que o processo de acumulação de riqueza se processa sob qualquer perspectiva, nacional ou global, sendo o enriquecimento de alguns uma condição essencial para existência do capitalismo; segundo, que as boas práticas pautadas num eficiente sistema de tributação constituem algo contemporâneo e progressivo, que pode contribuir para a melhoria de vida dos carentes, e inclusive combater as chagas da miséria no mundo.

A potencial tributação global resulta na oportunidade para a adoção de mecanismos que possibilitem a movimentação de riquezas internacionais, segundo um novo paradigma, dado que, nas atuais práticas, os aportes efetuados para fins de financiamento das necessidades mundiais, têm sido feitos pelos Estados internacionais, como o Brasil fez recentemente em favor do Fundo Monetário Internacional - FMI. A alteração desse paradigma deve estar pautada na aplicação de um instrumental tributário que alcance a realização de operações econômicas tituladas pelos indivíduos e entidades privadas no plano global, a exemplo do imposto Tobin, anteriormente mencionado neste trabalho.

Cabe ainda esclarecer determinadas posições, várias vezes referidas neste texto, relacionadas com o papel do capitalismo e dos poderosos encarregados do seu comando. A verdade é que o capitalismo (sistema econômico em que os meios de produção e distribuição são de propriedade privada) e a democracia (regime de governo em que o poder de tomar decisões políticas está com os cidadãos, direta ou indiretamente, por meio de representantes) são instrumentos completamente diferentes um do outro, mas, assemelhados num particular: cheios de defeitos, mas, não há nada para substituí-los.

Se na história da humanidade, o socialismo deixou valiosas experiências no campo social, notadamente nas áreas da saúde e da educação, a constatação é de que o capitalismo avançou significativamente no lado econômico, com resultados extraordinários na oferta de bens e serviços, o que permite seja assimilada a efetiva possibilidade do atendimento das

necessidades básicas dos povos, que pode ter como contrapartida a renda, e nos casos extremos até a renda mínima, a ser assegurada pelo Estado por meio de programas sociais.

No tocante aos poderosos, entende-se que o essencial é a assimilação por parte da maioria deles de uma conduta moderna, atrelada a um processo de realizações coletivas. Mostrou-se aqui que o enriquecimento de apenas um representa a contrapartida da miséria de muitos outros. Então, torna-se necessária a urgente modificação desse padrão de convivência; os povos devem caminhar por trilhas onde todos possam usufruir o bem-estar, sem excluir, naturalmente, as hipóteses de acumulação de riquezas no plano individual. Os citados poderosos, que são os milionários que habitam as sociedades, são agentes de elevada importância social, notadamente do ponto de vista econômico, dado que, no geral, são os responsáveis pelos investimentos privados que a atividade econômica necessita.

Repita-se Donne (apud HEMINGWAY, 2011, p. 6), “Nenhum homem é uma ilha”. Ou, adapte-se a citação da letra da canção de Tom Jobim, que tem um caráter pessoal, configurada nas relações amorosas, para aplicação nos fenômenos sociais, onde o grande bardo da música brasileira afirma com intensa beleza: “é impossível ser feliz sozinho”.

Entende-se, enfim, que tudo é muito difícil; tal como pretender que os privilegiados se disponham a devolver à sociedade parte do que a mesma sociedade lhes deu sob a forma de excedente econômico, a ser retornado por meio da tributação, com a intermediação do Estado, parece utópico. O que conforta é a certeza de que a humanidade não avança sem o concurso dos utopistas.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS/ABNT. **NBR 10520: informação e documentação – citações em documentos**: apresentação. Rio de Janeiro, 2011 (atualizada).

BAKUNIN, Michael Alexandrovich. **Textos anarquistas**. Porto Alegre: L&PM Editores, 2006.

_____. **Revolução e liberdade. Cartas de 1845 a 1875**. São Paulo: Editora Hedra, 2010.

BEGHIN, Nathalie et al. Gastos tributários sociais de âmbito federal: uma proposta de dimensionamento. In: CASTRO, Jorge Abrahão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (Orgs). **Tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009. Brasília: Ipea, 2010.

BORGES, Altamiro. A reforma tributária e o trabalho. **Revista Espaço Acadêmico**, Ano III, junho de 2003. Disponível em: <<http://www.espacoacademico.com.br/025/25cborges.htm>>. Acesso em: 29 de jul. de 2009.

BRASIL. Constituição – 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

_____. Decreto nº 6.433, de 15 de abril de 2008. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – CGITR e dispõe sobre a forma de opção de que trata o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição, pelos Municípios e pelo Distrito Federal, para fins de fiscalização e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, e dá outras providências.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.

_____. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências.

_____. Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências.

_____. Lei nº 9.430. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.

_____. Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2001. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais, e dá outras providências.

_____. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação- REPES. Altera a Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, e dá outras providências.

_____. Lei nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005. Regulamenta o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal.

BRASIL. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. Relatório de observações nº 1. In: CASTRO, Jorge Abrahão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos

(Orgs). **Tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009. Brasília: Ipea, 2010.

_____. Escola de Administração Fazendária - ESAF. **Função Social dos Tributos**. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF, Brasília, 2008.

_____. Ministério da Fazenda. **Arrecadação das Receitas Federais**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 06 de nov. de 2011.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Orçamento da União**. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br>>. Acesso em 06 de nov. de 2011

_____. Senado Federal. Resolução nº 9, de 1992.

BROCK, Patrick. Chega de ganância. **Jornal A TARDE**. Salvador, 19 de outubro de 2011.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU & Progressividade. Igualdade e Capacidade Contributiva**. Curitiba: Juruá Editora, 1998.

CARTER, Kevin. **Pulitzer Prize for Feature Photography**. 1994. Disponível em: <http://www.obviousmag.org/archives/2007/11/as_fotografias_4.html>. Acesso em 10 de out. de 2011.

CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras. In: CASTRO, Jorge Abrahão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (Orgs). **Tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009. Brasília: Ipea, 2010.

CHESNAIS, François. **Tobin or not Tobin**. Porque tributar o capital Financeiro internacional em apoio aos cidadãos. São Paulo: UNESP: ATTAC, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CORREIO DO ESTADO, Campo Grande-MS. Disponível em: <<http://www.correiodoestado.com.br/noticias>>. Acesso em :19 de set. de 2011.

ESTULIN, Daniel. **A verdadeira história do Clube Bilderberg**. São Paulo: Editora Planeta do Brasil, 2006.

FENAFISCO. A construção de um novo Sistema Tributário Nacional focado no desenvolvimento e na justiça fiscal. **Visão Fenafisco**. Ed. 01, setembro de 2010.

FINANÇAS DOS MUNICÍPIOS DO BRASIL. **Anuário Multi Cidades**, Vitória/ES, Ano 2, 2006.

FOLHA DIGITAL, Brasília-DF. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado>>. Acesso em: 23 de set. de 2011.

FRIEDMAN, Thomas L. **O Mundo é Plano. Uma breve história do século XXI.** Rio de Janeiro: Objetiva, 2007.

GASTALDI, J. Petrelli. **Elementos de economia política.** São Paulo: Saraiva, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **IPVA – Imposto sobre propriedade de veículos automotores.** Harada Advogados. Disponível em <<http://www.haradaadvogados.com.br>>. Acesso em: 16 de jul. de 2010.

HEMINGWAY, Ernest. **Por quem os sinos dobram.** Rio de Janeiro: Bertrand Brasil Ltda., 2011.

HOFFMANN, Rodolfo; NEY, Marlon Gomes. Evolução recente da estrutura fundiária e propriedade rural no Brasil. In: GASQUES, José Garcia; VIEIRA FILHO, José Eustáquio Ribeiro; NAVARRO, Zander (Orgs.) **A Agricultura Brasileira: desempenho, desafios e perspectivas.** Brasília: Ipea, 2010.

HUGON, Paul. **História das doutrinas econômicas.** São Paulo: Atlas, 1976.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Receita pública: Quem paga e como se gasta no Brasil. **Comunicação da Presidência**, n. 22, Brasília, 30 de junho de 2009.

KRUGMAN, Paul. A Guerra contra a Lógica. **Jornal A TARDE.** Salvador, 30 de janeiro de 2011.

LACERDA, Antonio Corrêa de. **Câmbio, setor externo e desenvolvimento.** COSEC – Conselho Superior de Economia da FIESP, 2010. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/irs/cosec>>. Acesso em: 20 de jun. de 2010.

LIMA FILHO, Francisco C. O Estado Social: modelo espanhol e modelo brasileiro. **Boletim Jurídico.** Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto>>. Acesso em: 23 de jan. de 2010.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado.** São Paulo: Saraiva, 1995.

MAMEDE, Gladston. **IPVA - Imposto sobre a propriedade de veículos automotores.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de direito internacional público.** Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MONTESQUIEU. **Do Espírito das Leis.** São Paulo: Editora Martin Claret, 2002.

ODEBRECHT, Emílio. Sobre o bem comum. **Jornal A TARDE.** Opinião Econômica. Salvador, 13 de junho de 2010.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Economia e política das finanças públicas no Brasil.** São Paulo: Hucitec, 2009.

OLIVEIRA, Roberson de; GENNARI, Adilson Marques. **História do pensamento econômico**. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAES, Nelson Leitão. **Carga Tributária Brasileira – Uma Análise Comparativa**. Instituto Justiça Fiscal. Disponível em <<http://justicafiscal.wordpress.com/2010/10/carga-tributaria-brasileira.pdf>>. Acesso em: 19 de set. de 2011.

PROUDHON, Pierre Joseph. **A propriedade é um roubo**. Porto Alegre: L&PM Editores, 1997.

REALE, Miguel. **Crise do capitalismo e crise do Estado**. São Paulo: SENAC, 2000.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. São Paulo: Editora Martin Claret, 2005.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SAND, Shlomo. **A invenção do povo judeu**. São Paulo: Benvirá, 2011.

SANDRONI, Paulo. **Dicionário de Economia**. São Paulo: Abril Cultural, 1985.

SANTOS, Cláudio Hamilton dos. Um panorama das finanças públicas brasileiras 1995/2009. In: CASTRO, Jorge Abrahão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (Orgs). **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010.

SANTOS, Dão Real Pereira dos. **Os impostos Não Deixarão os Ricos Menos Ricos, Mas Podem Deixar os Pobres Menos Pobres**. Instituto Justiça Fiscal. Disponível em: <<http://justicafiscal.wordpress.com>>. Acesso em: 12 de nov. de 2011.

SCHUTTE, Giorgio Romano. Governança internacional e imposto global. In: CASTRO, Jorge Abrahão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (Orgs). **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010.

SIDOU, J. M. Otho. **A natureza social do tributo**. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1960.

SILVA, Marina da Cruz; ZIMMERMANN, Clóvis Roberto. Sistemas de proteção social. **Jornal A TARDE**, Salvador, 24 de junho de 2009.

SOARES, Sergei et al. O potencial distributivo do imposto de renda – pessoa física (IRPF). In: CASTRO, Jorge Abrahão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (Orgs). **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010.

STEINBRÜCK, Peer. Em defesa de um imposto mundial. **Valor Econômico**. Disponível em: <<http://www.portaldoeconomista.org.br/noticias>>. Acesso em: 29 de set. de 2009.

STIGLITZ, Joseph E. **O Mundo em queda livre**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

VOLTAIRE, François Marie Arouet. Tratado de metafísica. **Coleção Os pensadores**. São Paulo: Abril Cultural, 1978.

WACQUANT, Loïc. **Punir os pobres. A nova gestão da miséria nos Estados Unidos [A onda punitiva]**. Rio de Janeiro: Revan, 2007.

WEBER, Max. **Ciência e Política. Duas vocações**. São Paulo: Editora Martin Claret, 2005.