

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP  
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**CARLOS HENRIQUE DOS SANTOS DE ALENCASTRO**

**A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONSOLIDAÇÃO DA DEMOCRACIA  
E REALIZAÇÃO DE JUSTIÇA SOCIAL**

**BRASÍLIA,**

**FEVEREIRO 2016**

**CARLOS HENRIQUE DOS SANTOS DE ALENCASTRO**

**A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONSOLIDAÇÃO DA DEMOCRACIA  
E REALIZAÇÃO DE JUSTIÇA SOCIAL**

Trabalho apresentado como requisito parcial à obtenção do título de especialista, no âmbito da pós-graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas da Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP.

**BRASÍLIA,**

**FEVEREIRO 2016**

**CARLOS HENRIQUE DOS SANTOS DE ALENCASTRO**

**A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONSOLIDAÇÃO DA DEMOCRACIA  
E REALIZAÇÃO DE JUSTIÇA SOCIAL**

Trabalho apresentado como requisito parcial à obtenção do título de especialista, no âmbito da pós-graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas da Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP.

Brasília-DF, 17 de fevereiro de 2016.

---

Membro da Banca Examinadora

---

Membro da Banca Examinadora

---

Membro da Banca Examinadora

Dedico o presente trabalho aos meus pais, irmã, tios, primos e amigos, por todo o amor e suporte, até mesmo porque, sem esboçarem sobre o que eu não era, me deram sonhos e pé no chão na medida certa. Algumas dessas lembranças são antológicas, afinal, tantas foram as coisas que me foram passadas tão carinhosa, humilde e gentilmente, que ainda que quisesse, não saberia enumerar, mas as guardo com muito carinho.

Escrever é uma arte sem hora, que apesar de não prescindir da visão para a troca, é mais cega que visual, porque codifica e decodifica, em essência, sentimentos; pode até se querer passar apenas uma ideia, mas sempre começa com um sentimento, um suspiro, um palpite – talvez até – intensamente subjetivo, martelando atrás da cabeça, que, ao longo do processo em busca do resultado final, algumas vezes, por instantes mais longos do que o desejado, parece algo como segurar uma lanterna num oceano de água muito turva. A insegurança aumenta, não há garantia alguma do resultado. Talvez o preço por desbravar terras desconhecidas? Talvez. Sina dos “audaciosos”? Talvez. Eu, sinceramente, não sei.

Em nível acadêmico, onde o rigor se multiplica exponencialmente, mesmo com todo o zelo e técnica empregados, a crítica intelectual, ao menor deslize, confunde-se e cega. Tem horas que só nos resta fechar o olho e deixar a intuição levar...Mas após tantas horas de estudo estou convicto de que através de uma tributação equilibrada esteja o caminho para se definir o sucesso de um país, e a intenção foi passar isso adiante.

Penso, além do mais, que tentar ser perfeito é se limitar; enxergar na imperfeição um caminho, como ciclo de aprendizado, é o que nos faz transcender. Talvez seja esse o segredo.

“Eu acho que o Direito ainda é um chamado para fazer a diferença. Uma das poucas maneiras em que você pode, se não perder sua alma, ajudar a tornar o mundo um lugar melhor; ajudar a fazer a vida de outras pessoas mais gratificante; ajudar a fazer justiça. Não há muitas profissões na vida em que você pode fazer esse tipo de coisa. Se você se importa com o caminho que escolheu no Direito, não há realmente nenhuma profissão mais nobre. Se você acha que pode fazer o mundo um pouco melhor e ter uma vida decente, difícil pensar numa maneira melhor de conseguir isso.” **(Laurence Tribe, Harvard Law)**

“O caminho não é uma linha reta; é uma espiral. Você continuamente volta às coisas que pensou ter entendido e vê verdades mais profundas” **(Barry H. Gillespie)**

## RESUMO

O presente trabalho propõe-se a analisar a precípua relação de influência entre tributação, Estado e democracia. Desde os primórdios observa-se uma íntima relação existente, que responde positivamente à noção exata pela qual o direito tributário foi idealizado, ou em outras palavras, descreve seu enorme potencial de construir, como fonte primária, um sistema de simbiose multilateral única, capaz de legitimar o próprio conceito de Estado e consolidar o papel democrático num contexto atualmente globalizado por excelência. Busca-se, assim, propiciar um diálogo profícuo entre princípios, causas, consequências e estratégias políticas para a superação de embates ultrapassados sobre planejamento tributário, regressividade, fiscalização e interpretação. Verifica-se, outrossim, de que maneira o Estado de bem-estar social está ligado à legislação tributária, onde encontra sua fonte de validade para assimilar o equilíbrio pautado pela assistência social, a justa distribuição da renda e a filantropia. Demonstra-se, em essência, por qual razão a tributação brasileira aniquila a concepção mais elementar de Estado Democrático de Direito, que ainda depois de descartados mitos sobre a carga tributária total, continua a ser fonte infindável de problemas.

Palavras-chave: Tributação. Estado. Democracia. Justiça Social.

## **ABSTRACT**

This work proposes to examine the straight relationship regarding the influence between taxation, State and democracy. Since the beginning, it's noticed a very close relationship between, that gives a positive response to the very notion by which the tax law has essentially been idealized, or in other words, describes its huge potential, as a primary source, to develop a unique multilateral symbiosis base, capable of legitimizing the concept of State and consolidate the democratic role in a – by excellence – globalized context. Meanwhile, aims to provide a useful dialogue on the principles of law, its causes, consequences and strategies to overcome old obstacles, such as tax consulting, regressive tax, surveillance and interpretation review. It analyses, in addition, how the welfare state is undeniably linked to tax law, in which find its source of validity to assimilate a balanced social assistance, fair income distribution, and philanthropy practice. It essentially demonstrates why brazilian taxation destroys the most basic concept of Democratic State, even when discarding myths surrounding the total tax burden, sustains itself as an endless source of problems.

Keywords: Taxation. State. Democracy. Social justice.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>1 TRIBUTAÇÃO, ESTADO E DEMOCRACIA</b> .....	10
1.1 Segurança Jurídica.....	17
1.2 A modulação de efeitos em controle de constitucionalidade.....	19
1.3 Capacidade contributiva.....	23
1.4 A não cumulatividade e a opção pela tributação indireta.....	26
<b>2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, POLÍTICA FISCAL E LINHA LIMÍTROFE</b> .....	33
2.1 Teorias relacionadas ao planejamento tributário.....	37
2.2 Evasão, elisão e elusão fiscal.....	39
2.3 O lançamento por homologação.....	40
<b>3 A TRIBUTAÇÃO COMO PARÂMETRO DE JUSTIÇA SOCIAL</b> .....	43
3.1 A assistência social na tributação, o equilíbrio necessário.....	51
3.2 A filantropia como meio de realização de justiça social.....	53
<b>CONCLUSÃO</b> .....	57
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	62

## Introdução

A ideia fulcral do presente trabalho não é se limitar à dogmática jurídico-tributária, mas, precipuamente, transcender à análise com elementos históricos, empíricos e também de direito comparado, mediante um diálogo que, sem perder o viés exigido pela Academia, comunica-se com certo pragmatismo, estabelecendo pontos de contato com outras áreas do conhecimento, e da sociedade. Construções teóricas sem reflexões do ponto de vista prático, mostram-se, no contexto contemporâneo, especialmente o jurídico, inócuas.

O Direito não se dispõe a impor, mas a organizar uma fórmula lógica e razoável de refletir e questionar, diante dos paradoxos da realidade social. Não existe mais uma busca pela realidade perfeita, outrora postulada com base em leis divinas, e sim a busca pela capacidade de reflexão autocrítica, o principal caminho para a paz social.

Para que isso possa acontecer, de fora para dentro e de dentro para fora do sistema, o Estado precisa construir alguns alicerces. No presente trabalho, observar-se-á que o desenvolvimento da democracia, e invariavelmente do Estado, estão diretamente relacionados com o equilíbrio tributário. A tributação balanceia a equação da vida em sociedade. A realização de justiça social, por meio de instrumentos jurídicos de correção, depende, portanto, de um tripé: Estado com legitimidade suficiente para funcionar, regime democrático autocrítico e tributação inteligente. Engessar qualquer um é incapacitar qualquer pretensão político-jurídica de reformulação. Não há atalhos para o rearranjo institucional.

Pretende-se também discutir o contraste, cada vez mais evidente nos dias atuais, entre norma e realidade social. Trata o direito tributário, especificamente, de um convívio diário e permanente “ [...] com o poder de tributar e a dor fiscal, sina inafastável das sociedades humanas, tão imperfeitas quanto limitadas, e, contudo, estimulantes dos sentimentos de justiça e igualdade”<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004.

O objetivo precípua do presente trabalho é sugerir um diálogo apto a embasar a utilização do direito tributário como importante instrumento de consolidação da democracia e realização de justiça social. Para tanto, propôs-se um arcabouço dogmático-analítico, capaz de refletir, sob um prisma mais amplo, os nós do ordenamento jurídico-tributário. Pretende-se mostrar em que medida o sistema tributário tem o potencial de influenciar a vida em sociedade, tanto para melhor quanto para pior.

Nesse sentido, o trabalho foi dividido em três capítulos. A metodologia utilizada passou por revisão bibliográfica de livros doutrinários, artigos, estudos de caso e dados estatísticos, tanto de fontes nacionais quanto estrangeiras, que permitiram submeter pontos de contato relacionados com a realidade social.

Ao longo do primeiro capítulo, portanto, desenvolveu-se alicerces indispensáveis para estabelecer-se a relação entre tributação, Estado e democracia, traçando a relevância do respeito a determinados princípios constitucionais, como da segurança jurídica, capacidade contributiva e não cumulatividade, para a concretização do ideal de confiança e construção do Estado Democrático.

No segundo capítulo, constrói-se uma outra parte desse alicerce, que em outras palavras traduz-se no ideal oblíquo de transparência e cidadania fiscal; por meio da desobstrução do canal de diálogo entre Fisco e contribuinte, reforça-se a confiança mútua, clareza e previsibilidade na interpretação de normas, formas de fiscalização e atuação, unindo esforços para a realização do bem comum.

O terceiro capítulo tece considerações acerca da concepção de bem-estar social atrelada ao Estado Democrático de Direito, na medida em que a tributação é a fonte principal de realização de justiça social, que sem um equilíbrio estratégico de preceitos da assistência social e distribuição de renda por meio da filantropia, não será possível legitimar e consolidar a própria noção de Estado, Democracia e Direito.

## 1 Tributação, Estado e democracia

A primeira disposição escrita com características de texto constitucional foi a Carta Magna assinada pelo Rei João Sem-Terra, em 1215, na Inglaterra. Ao contrário do que se poderia imaginar, o texto não tratava de maneira relevante sobre liberdades constitucionais, mas sim limitações ao poder de tributar – projeção esta que transcendeu os séculos por vir. A inibição direta ao poder da Coroa para criar ou cobrar tributos sem autorização dos súditos posteriormente veio a constituir um dos mais importantes princípios do direito inglês, o de que o tributo, cujo o aval não foi dado pelo Parlamento, é ilegal.<sup>2</sup>

Dentre os maiores poderes concedidos pela sociedade ao Estado, está o poder de tributar. A tributação está inserida no núcleo do contrato social estabelecido pelos cidadãos entre si para que se alcance o bem-comum. Nesse sentido, o poder de tributar está na origem do Estado ou do Ente Político, pois permitiu que os homens deixassem de viver no que Hobbes definiu como o estado natural (ou a vida pré-política da humanidade) e passassem a constituir uma sociedade de facto, a geri-la mediante um governo, e a financiá-la; estabelecendo, assim, uma relação clara entre governante e governados. [...] nascendo com a finalidade primordial do financiamento do Estado por desejo da coletividade, uma vez instituída, a tributação adquire uma abrangência que influencia transversalmente todos os aspectos da vida na Polis, por ser ela um dos mais poderosos instrumentos de política pública mediante a qual os governos expressam suas ideologias econômicas, sociais, políticas e até morais.<sup>3</sup>

A ideia de que a tributação historicamente<sup>4</sup> andou de mãos dadas com a noção de Estado pode ser facilmente confirmada: com a Bill of Rights, em 1689; com a Declaração de independência dos Estados Unidos, em 1776; com a Declaração do Povo da Virginia, em 1787; e com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em 1789. As disposições quanto aos direitos fundamentais dos contribuintes

---

<sup>2</sup> VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira. **Presidencialismo de coalizão: exame do atual sistema de governo brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 58-60.

<sup>3</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadeda tributacao.pdf>. Acesso em: 08 de janeiro de 2015.

<sup>4</sup> LEAL, SAUL TOURINHO. **Modular para não pagar: a adoção da doutrina prospectiva negando direitos aos contribuintes**. Revista Dialética de Direito Tributário – n. 158, p. 80.

estiveram notadamente presentes nas primeiras sinalizações do mundo a favor da democracia e contra o abuso de poder.

Contudo, foi apenas no século XX, na Inglaterra, com Lorde Beveridge (1942) que a idéia do Estado como protetor das necessidades coletivas, numa concepção de que estas pairam acima das individualidades, como condição de referência, efetiva-se.

[...] Nos países de capitalismo maduro e central, a democracia exigiu como fundamento a cidadania, destensionadora dos conflitos de classe, emergindo assim novas formas de coesão social, e o estado a processá-las como padrão de regulação social e de direito social. Isto quer dizer que a proteção social gerenciada no aparelho estatal deveria prover as condições básicas de vida. O pacto do estado com a sociedade civil preconizou um padrão de cobertura construído historicamente, no qual perpassou a aliança entre o modelo produtivo (de padrão fabril) Fordista com o modelo de proteção social Keynesiano, garantindo por três décadas a “Era de ouro do capitalismo mundial” (1940 a 1970), com altos índices de crescimento econômico.<sup>5</sup>

A relação entre tributação, Estado e democracia existe, portanto, há bastante tempo. Sabe-se que o conceito de democracia é relativamente recente, no entanto, quando a ideia foi limitar o poder, a correlação começou a ser evidenciada. A sofisticação humanística que permeia o século XXI, com um leque de direitos e garantias constitucionais, ressalta a verdadeira identidade que o Estado almeja para si. A dignidade da pessoa humana – constituída, segundo Daniel Sarmiento, de autonomia, valor intrínseco, reconhecimento, igualdade e mínimo existencial<sup>6</sup> – está diretamente atrelada ao sistema tributário, e ao Estado Democrático de Direito.

Atualmente os estados obtêm recursos de diversas formas, sendo a tributação a principal. Não só do ponto de vista financeiro porém a tributação é indispensável, pois mesmo a Constituição Anciã de 1215 vislumbrava sua importância para o equilíbrio social, que hoje se mostra indispensável a qualquer sistema que pretenda

<sup>5</sup> ESCORSIM, Silvana Maria. **A filantropia no Brasil: entre a caridade e a política de assistência social**. Revista Espaço Acadêmico - n. 86, julho, 2008. Disponível em: <http://www.espacoacademico.com.br/086/86escorsim.htm>. Acesso em: 20 de janeiro de 2016.

<sup>6</sup> LEGALE, Siddharta. **A moldura e a lâmina** – Daniel Sarmiento é o novo professor titular da UERJ. JOTA. Disponível em: <http://jota.info/a-moldura-e-a-lamina-daniel-sarmiento-e-o-novo-professor-titular-da-uerj>. Acesso em: 15 de dezembro de 2015.

parecer minimamente democrático. O elo entre tributação e desenvolvimento democrático está mais próximo do que parece.

O ponto de referência da democracia que aspira a melhorar não é, porém, um ideal verdadeiro e justo, pelo qual ela seria esmagada e diante do qual seria irremediavelmente condenada. Ao invés, é o estado no qual se encontrava no instante anterior em relação ao qual faz sentido falar de melhoria possível. Raciocinando dessa forma, o espírito da possibilidade pode ser uma força que promove energias e as orienta não para o bem, porém, mais modestamente, para o melhor<sup>7</sup>.

A rápida evolução dos direitos políticos e o estímulo à inovação, mostrou-se, em especial entre os séculos XVIII e XIX, um dos maiores trunfos dos norte-americanos, consolidando o que mais tarde se provaria ser uma das maiores democracias do mundo. Tudo parece resumir-se a uma palavra: confiança. Os cidadãos precisam confiar no Estado e nas leis. A política e instituições econômicas inclusivas são vetores importantes, mas determinante mesmo para o sucesso ou fracasso é o nível de democracia.<sup>8</sup>

A legislação tributária sofre e exerce importante influência nesse sentido.

Quem vigia os vigilantes? Na sociedade de informação, redes flexíveis e distribuídas podem manter sua flexibilidade e, ao mesmo tempo, coordenar decisões e permitir o controle social da legalidade de modo mais eficiente que no paradigma de controle centralizado. A internet possibilitou a ampliação e a transformação da capacidade das redes em organizar a ação social, a ação comunitária e também a ação que leva à mudança de percepção e valores sobre o poder. É através desses novos sistemas de mobilização que se pode considerar uma teoria da democracia conectada às noções de “governança em rede” e “regulação responsiva” da administração tributária de modo a fornecer uma resposta republicana a dilemas atuais como planejamento tributário, guerra fiscal, desigualdade, corrupção e complexidade. Em contraposição a concepções de democracia em que os vigilantes dos vigilantes, em última análise, são sempre parte do Estado (corregedores). Aqui se propõe o exercício da cidadania fiscal pela sociedade em rede, mediante formas de responsabilização deliberativa e circular, permitindo que todos sejam capazes de responsabilizar a todos e cada organização possa ser responsável por indivíduos que dela participam. A fórmula de

<sup>7</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo. **A crucificação e a democracia**. Trad.: Monica de Sanctis Viana. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 138.

<sup>8</sup> ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James. **Por que as nações fracassam: as origens do poder, da prosperidade e da pobreza**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

Montesquieu que limitava a dominação pela separação clara entre três poderes públicos é insuficiente. [...] Além de ideal de democracia, as teorias sobre democracia, governança em rede e regulação responsável conformam um “ideal de efetividade”: ações conduzidas por redes de atores governamentais e não governamentais podem ajudar a superar o déficit de força de concretização de normas jurídicas. O desafio atual é encontrar respostas regulatórias capazes de fortalecer instituições e, ao mesmo tempo, levar a sério novos atores, novas demandas e expectativas. Abusos de poder podem ser limitados de forma mais eficiente por uma pluralidade complexa de muitos poderes separados ou “nós semiautônomos de governança em rede”. Tais nós de governança pública, privada ou híbrida necessitam, por um lado, ter autonomia suficiente para não serem dominados por outros nós de governança e, por outro, precisam ter capacidade para pôr limites ao poder. O potencial transformador de educação fiscal e a sua conexão com a política reside no empoderamento da sociedade que deve ter direito de conhecer e discutir a concretização das normas pela administração fiscal. Transparência na aplicação das leis e clareza acerca do posicionamento de instituições é a chave para educação fiscal e para o exercício da cidadania, resgatando a relação entre tributação, política e direito.<sup>9</sup>

Observa-se que o desenvolvimento da democracia pode ser insuficiente se utilizada como simples instrumento de conveniência. Gustavo Zagrebelski, tratando do processo de consolidação da política e da sociedade sob a óptica da democracia, disserta acerca do ocorrido em Jerusalém, há mais de dois milênios:

O povo não era o ator, mas apenas uma peça do tabuleiro, mesmo se iludindo de ser o protagonista principal. Este é justamente o uso instrumental da “democracia”. [...] Não precisamos dizer quais sejam hoje as forças dogmáticas (de matriz não somente religiosa, mas também ideológica, nacionalista, racista etc.) que se adequaram instrumentalmente à democracia, utilizando-a apenas como um caminho; um caminho, no momento presente, mais fácil que os outros. Nem nos cabe indicar quais sejam as forças cuja aceitação da democracia mal esconde a aspiração ao poder puro. [...] Forças sem alma, para as quais tudo é instrumental, até mesmo a ênfase exibida sobre os valores como liberdade, família, solidariedade, amor de pátria. Tudo isso nos é evidente, embora nem todos nós concordemos sobre a identificação concreta dessas verdades. [...] A questão é que todas elas concordam em conceber a democracia somente como um meio. Quando a atitude das forças em relação à democracia é

---

<sup>9</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. 1 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Fiscosoft, 2014, p. 559.

amigável, o é apenas como a dos amigos interesseiros. É a democracia dos hipócritas<sup>10</sup>.

Afinal, a vontade do povo constituiria, em última análise, a essência da democracia, sem qualquer reflexão? Ou o dogma de um poder supremo poderia ser questionado? A alta mutabilidade do que se entende por necessidades sociais, quase sempre em descompasso com o ordenamento jurídico, leva a confirmar a razão pela qual todas as tentativas de se desenvolver uma democracia estanque, acrítica e vertical foram, por isso mesmo, falhas.<sup>11</sup>

A democracia crítica quer tirar o povo da passividade e também da mera reatividade. Quer fazer dele uma força ativa, capaz de iniciativa e, portanto, de projetos políticos elaborados por si mesmo. Em resumo: quer um povo que seja o sujeito da política, não objeto ou instrumento. [...] deve-se recusar a ilusão de uma democracia baseada diretamente na voz do povo. Sua forma atual seria a democracia das pesquisas de opinião. [...] A democracia das pesquisas de opinião não é estruturalmente uma democracia [...] o povo pesquisado é um objeto; o povo que vota é um sujeito. [...] Para que os indivíduos se tornem aptos a exercer uma ação política, é necessário que existam instituições. Sem elas, os indivíduos e o povo na sua totalidade são como os incapazes de agir e, como estes, necessitam de tutores, os demagogos. As instituições clássicas do povo capacitado para a ação são os partidos políticos. E estes últimos estão atravessando um período de crise e não há certeza de que seja possível superá-lo.<sup>12</sup>

Se a “democracia radical ou acrítica derrota o Estado de Direito”<sup>13</sup>, a tributação tem o potencial de corrompê-lo. Exemplificativamente, na esfera penal, a criminologia crítica<sup>14</sup> aponta que a desigualdade social é a principal fonte de problemas que se retroalimentam de forma aparentemente legítima, justa e transparente, dentro dos ideais fundantes do Estado de Direito, por isso conclui que precisa ser reavaliada. Avaliações socialistas do sistema econômico atual, como se fosse exclusivamente selvagem, merece temperamentos, mas é verdade que a tributação, de modo um

<sup>10</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo. **A crucificação e a democracia**. Trad.: Monica de Sanctis Viana. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 108.

<sup>11</sup> Ibid., pp. 141-142.

<sup>12</sup> Ibid., pp. 143-144.

<sup>13</sup> Ibid., p. 147.

<sup>14</sup> BARATTA, Alessandro. **Criminologia crítica e crítica do direito penal: Introdução à sociologia do direito penal**. 6 ed. Rio de Janeiro: Editora Revan: Instituto Carioca de Criminologia, 2013.

pouco similar, permitiu ao cidadão-contribuinte, num primeiro momento, uma visão acrítica dos pilares do sistema, porém posteriormente a identificou como fonte primária da crise de legitimidade do próprio Estado.

O sistema tributário, por meio de freios e contrapesos, basicamente limitadores de poder, precisa distribuir renda e garantir o bem comum, legitimando assim a atuação do Estado e consolidando a noção original de democracia, que deve ser autocrítica. A democracia, quando não um fim em si, distribui o poder político equilibradamente entre as classes sociais, permitindo um olhar menos ideológico ou refém da política fiscal de transição.

A terminologia convencional do pensamento jurídico e político, desenvolvida à sombra de uma teoria equívoca, tende a simplificaram excesso e a obscurecer os fatos. Contudo, quando tiramos os óculos que esta terminologia constitui e olhamos os fatos, torna-se evidente que um sistema jurídico, tal como um ser humano, pode numa fase não ter ainda nascido, numa segunda fase não ter ainda nascido, numa segunda fase ainda não ser totalmente independente da mãe, a seguir gozar duma existência saudável e independente, mais tarde decair e finalmente morrer. Estas fases intermédias e, por outro lado, entre esta e a morte, desarticulam os nossos modos familiares de descrever os fenômenos jurídicos. Justificam o nosso estudo porque, por desconcertantes que sejam, iluminam toda a complexidade daquilo que damos por adquirido quando, no caso normal, apresentamos a asserção confiante e verdadeira de que num dado país existe um sistema jurídico.<sup>15</sup>

Assim também se observa no sistema tributário, que apesar do CTN ser de 1966 e a CF de 1988, acabou por construir uma estrutura deficiente. Por isso é preciso ajudá-lo a crescer, o que apenas será possível se encontrada e coerentemente justificada sua chama de validade. Afinal, para que a sociedade reconheça a validade e legitimação da legislação tributária, deve antes absorver o que Hart chama de “hábito de obediência”<sup>16</sup>, que dificilmente encontra fundamentação quando não convida seus próprios membros a participar, direta ou indiretamente, do processo de elaboração e revisão legislativa. Para internalizar o ato de obediência mostra-se indispensável elaborar um sistema jurídico-tributário em que o cidadão se sinta

---

<sup>15</sup> HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de direito**. 6 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011, pp. 123-124.

<sup>16</sup> Ibid., p. 124.

representado, que enxergue uma relação horizontal, e não vertical, entre Estado e contribuinte, como um organismo vivo, que não vive sem o outro.

De acordo com Rawls<sup>17</sup>, a democracia é o único ambiente em que se pode corrigir a “desobediência civil” com garantia de justiça, indispensável por isso demonstrar sua legitimação e representatividade com respeito ao modelo de contrato social. Nesse sentido, as leis tributárias, como um escudo refletor de regras sobre arrecadação e despesa, compõem a fonte primária de representação e legitimação da estrutura multidisciplinar democrática que, ainda segundo Rawls – inspirado por Aristóteles –, tem como norte o ideal de justiça distributiva e comutativa.

1º Cada pessoa deve ter um direito igual ao mais amplo sistema total de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdade para todos.

2º As desigualdades econômicas e sociais devem ser distribuídas de forma que:

Redundem nos maiores benefícios possíveis para os menos beneficiados, de uma forma que seja compatível com o princípio da poupança justa; e sejam a consequência do exercício de cargos e funções abertos e todos em circunstâncias de igualdade equitativa de oportunidades.<sup>18</sup>

Prossegue Marcantonio, e conclui:

Estes dois princípios constituem para Rawls a questão central para o alcance da justiça. Portanto, quando ocorre a busca de tais princípios e da consciência popular de que estes devem ser respeitados para o bem-estar efetivo, sem prejuízo das aspirações individuais dos membros de uma sociedade, podemos dizer, escorados em Rawls, que temos uma sociedade justa. Notemos que, como já dissemos anteriormente, os princípios da justiça nomeados por Rawls estão, em sua integralidade, ligados à ideia de igualdade (quer seja de distribuição, quer seja de acesso).<sup>19</sup>

<sup>17</sup> MARCANTONIO, Jonathan Hernandez. **Justiça, moral e linguagem em Rawls e Habermas: configurações da filosofia do direito contemporânea**. São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 50-52.

<sup>18</sup> RAWLS, John apud MARCANTONIO, Jonathan Hernandez. **Uma teoria da justiça**. Coimbra: Fundamentos, 1993, p. 239.

<sup>19</sup> MARCANTONIO, Jonathan Hernandez. Op. Cit., p. 52.

Por todas essas razões é que há ampla base para se confirmar uma ligação concreta entre tributação, Estado e democracia, com fundamento no ideal de justiça construído pela filosofia, e nos devidos contornos oriundos dos conceitos originais de cada um, por vezes distorcidos pela prática jurídico-política. Para buscar-se um contexto prático desejável, deve-se primeiro compreender que não há Estado, muito menos democracia, sem um sistema tributário equilibrado anterior.

### 1.1 Segurança Jurídica

A segurança jurídica, ao lado da dignidade da pessoa humana, funciona como o principal pilar de sustentação do Estado Constitucional. Consubstancia-se ao mesmo tempo no seu fundamento, porque deve ser desempenhada a fim de viabilizar condições institucionais para a autodeterminação da pessoa (“citizens to live autonomous lives”) e o desenvolvimento da vida social em circunstâncias de mútua confiança (“mutual trust”). A segurança jurídica é um princípio instrumental que visa à efetiva aplicação dos direitos, sem o qual inexistente império de juridicidade, inerente ao Estado Constitucional.<sup>20</sup>

Desinteressa saber se no direito tributário funciona como princípio, regra ou postulado, visto que, na visão de Humberto Ávila<sup>21</sup>, para tanto deve-se antes avaliar o contexto, podendo ser os três em determinado momento, mas vale dizer que possui uma função endógena e exógena. A primeira no sentido de que deve o Poder Judiciário garantir a intangibilidade da decisão após um processo de cognição exauriente; a segunda requer a prospecção dos efeitos a partir de uma teoria do precedente, desenhada pela e para a sociedade, que sinalize o rumo da interpretação, e em última análise, ante uma certa previsibilidade, têm o potencial de minimizar litígios ou mesmo evitá-los. Isso propicia uma melhor adequação ao cenário moderno dos contribuintes, de novos e maiores custos de *compliance*.

---

<sup>20</sup> MITIDIERO, Daniel. **Cortes superiores e cortes supremas: do controle à interpretação da jurisprudência ao precedente**. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 21.

<sup>21</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 40-50.

O problema da insegurança jurídica, não só em matéria tributária, mas em todos os ramos do Direito, se deve, basicamente, ao papel de coadjuvante relegado à ciência processual brasileira. Na realidade, isso em parte ocorreu não porque a doutrina tenha afastado o processo civil como ramo autônomo, e sim por uma deficiência legislativa severa, oriunda da importação à brasileira de teorias estrangeiras, que os tribunais ao mesmo tempo em que incentivam, tornam-se reféns.

Um processo civil que tenta reunir elementos de sistemas antagônicos – *common law* e *civil law* –, especialmente quanto ao controle de constitucionalidade e suas respectivas características democráticas, não torna difícil imaginar a razão pela qual tenha tanta dificuldade para funcionar.

Observa-se que o efeito meramente persuasivo das decisões de tribunais superiores em controle difuso atrapalha a tentativa de consolidar uma teoria do precedente, confundindo o papel de cortes supremas com cortes superiores, ou seja, tribunais de revisão, deixando assim de desenvolver um processo lógico-argumentativo sensível e fundamental de interpretação para a cadeia do sistema.<sup>22</sup>

A sofisticação desse processo de interpretação do Direito exige que os tribunais superiores não estejam sobrecarregados de um trabalho infinito de revisão, que abre margem para casuísmos de toda sorte e descontrole da própria jurisprudência interna produzida, num processo cíclico de ineficiência e falência democrática que passa uma mensagem para a sociedade.<sup>23</sup>

O novo Diploma Processual, cuja *vacatio legis* termina em 2016, pretende diminuir o efeito meramente persuasivo, e ampliar o vinculante, com instrumentos que visam a permitir a unificação do Direito, admitindo uma certa margem de previsibilidade nas tentativas de mudança de jurisprudência.

Entretanto, no âmbito administrativo, precipuamente em face do amplo conceito de sigilo fiscal, há ainda mais insegurança jurídica quanto ao posicionamento dos fiscos estaduais e federal. A linha interpretativa adotada nas autuações não possui coerência lógica, e parece variar segundo os anseios de governantes transitórios, que

---

<sup>22</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

<sup>23</sup> Ibid..

emitem determinações aos seus respectivos secretários de fazenda quanto às provisões de receita. Sem transparência na arrecadação, abre-se margem para casuísmos e teratologias. Interessa ao próprio Fisco, pois, dar previsibilidade aos contribuintes; do contrário, compromete-se a confiança do cidadão nas instituições, o dever recíproco de cidadania fiscal e desenvolvimento da democracia, porque ao ferir a isonomia, dá-se azo à sonegação.<sup>24</sup>

Por fim, pode-se destacar a polêmica insegurança jurídica ocasionada pelo desrespeito à isonomia e à capacidade contributiva na concessão de benefícios fiscais. Se por um lado criam-se requisitos objetivos para permitir a concessão de benefício fiscal na – legítima – intenção de coibir arbitrariedades, como na Suíça e Alemanha, acaba também por facilitar o preenchimento da condição e tornar quase inócuo, ou puramente formal, o óbice desenhado. No Brasil, onde apenas se exigiu reserva de lei, mesmo ao se pensar em requisitos subjetivos para possibilitar a concessão de benefício, surge de pronto o problema do esvaziamento da teologia da norma pelo governante que se encontre transitoriamente no poder. A opção por normas extrafiscais que, em essência, afrontam a isonomia é hoje puramente política. Com a devida atenção, a democracia daria importante passo.<sup>25</sup>

## 1.2 Modulação de efeitos em controle de constitucionalidade

A modulação de efeitos, não só em sede de controle abstrato de constitucionalidade, mas em recurso extraordinário, tem sido a regra nos julgamentos em matéria tributária, realizados pelo Supremo Tribunal Federal, quando o assunto é isenção de ICMS concedida de forma inconstitucional.

A técnica da modulação em sede de controle de constitucionalidade encontra fundamento no art. 27 da Lei 9.868/99. Segundo a Lei, por razões de segurança

---

<sup>24</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. 1 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Fiscosoft, 2014, pp. 148-151.

<sup>25</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. Malheiros: São Paulo, 2002.

jurídica ou excepcional interesse social, o Tribunal poderá definir um marco temporal diverso do usual para a respectiva decisão produzir efeito.

Quando sobressai às regras do controle de constitucionalidade, argumentos consequencialistas, tal qual a alegação em torno do impacto orçamentário, passa a ser relevante observar se não há uma análise suficientemente distorcida e politizada de qual política fiscal está de fato sendo adotada, ao desonestamente dar a impressão de que figuras transitórias contornam normas para impor sua política. Seria a constância da modulação, portanto, sintoma de algo muito maior, que, numa análise de causa e efeito, a teoria lógico-argumentativa da interpretação judicial em cortes supremas cede lugar ao caminho inverso: a revisão da declaração de (in)constitucionalidade com base apenas no argumento do impacto orçamentário.

Para Tathiane Piscitelli<sup>26</sup>, essa avaliação é prematura e deve ser vista antes com temperamentos. A autora parte, em síntese, da teoria justificadora da decisão de Neil MacCormick, construindo uma análise empírica para explicar o desejo do Estado de arrecadar, e com isso fazer frente as despesas públicas; razão pela qual os argumentos orçamentários não seriam tão somente extrajurídicos e englobariam o contexto atual do direito tributário, desde que a teoria consequencialista tenha sentido universal. O caso em particular analisado pela autora teria uma fundamentação mais pontual, que por razões de coerência, fugiria do foco estender. Seria objeto do presente tópico, todavia, traçar uma crítica sobre a insegurança jurídica ocasionada pela modulação.

De fato, [...] é lícito ao tribunal levar em conta o argumento pragmático ou consequencialista, inclusive aquele de cunho econômico em matéria tributária, desde que seu peso ou importância seja diminuído em relação àqueles argumentos jurídicos que devem naturalmente centralizar o debate em torno da questão submetida à sua apreciação. Não admitimos a modulação de efeitos de uma decisão judicial fundamentada explícita ou implicitamente no argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico em matéria tributária relacionado ao “rombo” ou “prejuízo”, eventualmente ocasionado pela decisão aos cofres públicos, caso seja no sentido contrário aos interesses do Fisco. Com esses argumentos, ou semelhantes, a doutrina prospectiva não deve ser usada a serviço do Fisco, vez que necessariamente implicaria em flagrante afronta aos princípios e

---

<sup>26</sup> PISCITELLI, Tathiane. **Quais consequências importam na justificação de uma decisão? Análise do ponto de vista das alegações relativas à arrecadação tributária**. VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 1129-1136.

direitos assegurados em sede constitucional aos cidadãos, de modo geral, e aos contribuintes, de maneira particular<sup>27</sup>.

A inspiração para a doutrina da modulação de efeitos surgiu a partir de um julgado da Suprema Corte norte-americana da década de 60, caso *Linkletter vs. Walker*, entretanto, a proposta originariamente se desenvolveu no intuito de assegurar direitos civis, e não para permitir, como criticam Saul Tourinho e José Pisani, o locupletamento do Fisco às custas do cidadão.<sup>28</sup>

Eurico Diniz afirma que o impacto orçamentário não pode servir de argumento para a modulação, ainda mais para beneficiar o próprio ente que deu causa à insegurança jurídica. Relembrando o célebre caso *Marbury vs. Madison*, em que o *Justice Marshall* alerta para a possibilidade de autodestruição, quando se decide em favor da flexibilização, do mesmo texto cujo a Corte tenta proteger, observa que esse receio pode passar longe da Suprema Corte brasileira, pois em todos os casos em que houve declaração de (in)constitucionalidade de norma instituidora ou majoradora de tributos, a modulação restou afastada.<sup>29</sup>

Todavia, o principal problema da atuação do STF encontra-se no âmbito de julgamento de benefícios fiscais inconstitucionais, onde a modulação tem sido a regra. Uma das causas para a falta de segurança no direito tributário brasileiro é a guerra fiscal, em parte em razão do federalismo –concentração desproporcional de renda e poder na mão do ente federal –,em parte pela concessão de benefícios fiscais de ICMS pelos estados, sem autorização do CONFAZ, e sem atuação rigorosa do Supremo.

#### I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO

<sup>27</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. **Algumas questões pendentes em torno do art. 27 da Lei 9.868/1999**. Revista Tributária e de Finanças Públicas 2010. RTRIB 93. Acesso em: 28 de novembro de 2015, p. 157.

<sup>28</sup> LEAL, Saul Tourinho; PISANI, José Roberto. **Modulação de efeitos em matéria tributária: “ICMS na base da COFINS”; “Prescrição Previdenciária”; e “COFINS – Sociedades Civis”**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, n. 36, nov./dez. 2008. Disponível em: [http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista\\_conteudo.asp?FIDT\\_CONTEUDO=55991](http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista_conteudo.asp?FIDT_CONTEUDO=55991). Acesso em: 28 de novembro de 2015.

<sup>29</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. 1 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Fiscosoft, 2014, pp. 449-453.

INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.<sup>30</sup>

Em termos práticos, portanto, nos casos de isenções concedidas pelos estados de forma inconstitucional, ou seja, sem autorização do CONFAZ, a jurisprudência majoritária do STF vem reconhecendo a inconstitucionalidade, porém decidindo pela produção de efeitos *pro futuro*. Dessa forma, segundo consta, dando efetividade ao princípio da confiança do cidadão. A questão que se coloca é: (1) por qual razão o STF não concede liminar para suspender de imediato os efeitos do benefício irregular, atenuando assim o impacto econômico até a apreciação do mérito pelo colegiado; (2) ao tornar a modulação a regra, o Guardião da Constituição não estaria de certa forma estimulando tais práticas inconstitucionais sempre que estados necessitarem atrair investimento; (3) a guerra fiscal existe porque a Constituição não é respeitada, se fosse, os estados seriam forçados a debater a política fiscal honestamente, de modo a formular uma saída legítima, visto que o requisito da unanimidade nas votações do CONFAZ mostra-se, desde o início, irreal. Estas são arestas da democracia.

---

<sup>30</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI n. 4481**, Plenário, Brasília, DF. Relator Ministro: Roberto Barroso, março de 2015, DJe n. 092. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2016.

### 1.3 Capacidade Contributiva

É de comum consenso que o princípio da capacidade contributiva, corolário do primado da isonomia, deve constantemente nortear a tributação como seu objetivo último. A legitimação necessária, aliás, para a evolução do Estado Democrático de Direito decorre da capacidade dos eventuais agentes políticos de bem gerir os gastos com a coisa pública, respeitada sempre a capacidade contributiva. A democracia ganha especial sentido quando todos sentem-se no mesmo barco.<sup>31</sup>

Segundo Marco Aurélio Greco, “No Brasil, o grande desenvolvimento do Direito Tributário deu-se depois da Constituição de 1946 que, dentre outras importantes previsões, consagrou em seu artigo 202 o princípio da capacidade contributiva”<sup>32</sup>. Atualmente, a capacidade contributiva encontra substrato teórico de direito fundamental tanto na doutrina, quanto na jurisprudência e na Constituição – explícita e implicitamente.

Partindo do pressuposto de que a capacidade contributiva é indispensável para a instalação de um sistema tributário justo e equilibrado, destacam-se quatro técnicas comumente utilizadas, que mais parecem regras que subprincípios, para efetivação desse objetivo: a progressividade, a seletividade, a proporcionalidade e a pessoalidade.<sup>33</sup>

A progressividade, apesar das divergências<sup>34</sup>, é amplamente utilizada nos estados modernos não para impostos reais, mas pessoais, e que no caso do imposto de renda fica clara a sua necessidade de aplicação. O detalhe importante é que precisa ser bem dosado, ou, como aduz Tipke, pode perder seu efeito, com

---

<sup>31</sup> ZAGREBELSKY, Gustavo. **A crucificação e a democracia**. Trad.: Monica de Sanctis Viana. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 137.

<sup>32</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. Dialética: São Paulo, 2011, p. 55.

<sup>33</sup> DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 51.

<sup>34</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. Malheiros: São Paulo, 2002, pp. 30-42.

desestímulo à atividade econômica, fuga de capitais e consequente sobrecarga dos menos favorecidos.<sup>35</sup>

Em particular, quanto ao caso brasileiro, deve-se observar que a tributação sobre a renda não respeita de fato a regra supramencionada, isso porque, diferentemente do que acontece nos EUA, nota-se um sistema de abatimentos, por meio de deduções fiscais autorizadas por lei, irrisório. No vizinho da América do Norte, o controle fiscal mostrou-se até mais efetivo ao adotar margens significativas de deduções fiscais.<sup>36</sup>

Retenção do IRPF – A tabela de retenção do imposto de renda está defasada em cerca de 72%. O limite de isenção, que deveria ser de pouco mais de R\$ 3.250, levando em conta apenas o índice oficial da inflação, foi fixado para este ano em R\$ 1.903,98. Deduções ridículas – Para cada dependente o desconto anual é de R\$ 2.275,08. A injustiça é flagrante, eis que ninguém sobrevive com cerca de R\$ 190,00 por mês, quantia insuficiente para alimentar uma pessoa. A dedução admitida como despesa de educação é um acinte ao bom senso: R\$ 3.561,50 por ano, menos que R\$ 300,00 por mês! Em síntese: trata-se de uma legislação de efeitos claramente confiscatórios, na medida em que se cobra imposto de forma a tirar do contribuinte valores essenciais à sua sobrevivência com dignidade.<sup>37</sup>

De mesmo modo, as técnicas da seletividade, pessoalidade ou proporcionalidade mostram-se distorcidas pela prática tributária brasileira. Reforçando as flagrantes distorções, observa-se que o sistema tributário brasileiro é notadamente regressivo, pois onera consideravelmente mais a classe baixa, seja na tributação direta, tendo a renda como parâmetro, seja na indireta.<sup>38</sup>

<sup>35</sup> DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 54-55.

<sup>36</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: LEX, 2004, p. 118.

<sup>37</sup> HAIDAR, Raul. **Justiça Tributária: imposto de renda prejudica classe média e incentiva sonegação**. Conjur, 25 de janeiro de 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-jan-25/justica-tributaria-imposto-renda-prejudica-classe-media-incentiva-sonegacao>. Acesso em: 28 de janeiro de 2016.

<sup>38</sup> PAYERAS, José Adrian Pintos. **A carga tributária no Brasil: um modelo para análise dos impactos das políticas tributárias na arrecadação e distribuição**. Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública – XIII Prêmio Tesouro Nacional, 2008, disponível em: [http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/XIIIpremio/sistemas/1tosiXIIPTN/Carga\\_Tributaria\\_Brasil.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/1tosiXIIPTN/Carga_Tributaria_Brasil.pdf). Acesso em: 25 de novembro de 2015.

Nos termos em que já mencionado linhas acima, entende-se que o papel fundamental da tributação está na promoção de justiça distributiva. Um sistema tributário que não se apresente como justo nesses termos, não pode ser seriamente considerado como integrante e constituidor de um Estado Democrático de Direito. Daí se dizer que normas constitucionais que visem a uma melhor distribuição dos ônus da tributação, onerando aqueles que manifestam, de alguma forma, mais riqueza, devem ser aplicadas prioritariamente, ainda que isso implique uma mitigação ocasional de outros princípios. Nesse aspecto, reitere-se: os princípios, por definição, não serão aplicados integralmente (“tudo ou nada”), mas sempre na maior medida possível.<sup>39</sup>

O detalhe essencial ao qual carece de análise mais aprofundada parece ser então o ponto de equilíbrio ideal entre o princípio da capacidade contributiva, e os limites da prudência estatal para a arrecadação de recursos, cujas as expectativas da sociedade se contrastam com os custos orçamentários que garantam o mínimo existencial. Fica claro que a capacidade contributiva nasceu como um rigoroso limitador ao poder de tributar, “[...] sendo um princípio que possui seu fundamento axiológico no sobreprincípio da justiça e no princípio da isonomia [...]. Seus balizadores são o mínimo existencial e a vedação ao confisco”<sup>40</sup>.

De outro ângulo, o debate quanto ao alcance do princípio da capacidade contributiva intensifica-se ante a análise de normas extrafiscais. Na Alemanha<sup>41</sup>, basta justificar objetivamente a necessidade de revogar – implicitamente – o princípio da capacidade contributiva, ou, em essência, da igualdade, para admitir-se a validação da norma. As críticas viriam no sentido de que subvenções abertas – como prestações de transferência segundo custos –, seriam melhores que incentivos fiscais, apesar do último ser o favorito de políticos e jornais pela popularidade.

Normas dirigistas têm a desvantagem de ser difícil, no momento de sua introdução, julgar com segurança sua eficácia para a finalidade aspirada. As prognoses *ex ante* são inseguras, e o controle *ex post* em geral vem muito tarde, podendo ele sequer chegar. Os políticos

<sup>39</sup> PISCITELLI, Tathiane. **A progressividade de alíquotas como realização de justiça fiscal: distributivismo e capacidade contributiva.** Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Tathiane%20dos%20Santos%20Piscitelli.pdf>. Acesso em: 27 de novembro de 2015.

<sup>40</sup> DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais.** São Paulo: Saraiva, 2010, p. 215.

<sup>41</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.** Malheiros: São Paulo, 2002, pp. 39-40.

sabem que todo plano de eliminar incentivos fiscais causa ondas de protestos dos afetados. Como há milionários na Alemanha que se aproveitam de todos os incentivos fiscais possíveis e cuja carga tributária, por isso, tende a zero – o que vem provocando a desaprovação da população -, foi feita a sugestão de temporariamente introduzir um imposto de renda mínimo de 20 ou 25% para contribuintes com rendimentos acima de 100.000 DM (marcos alemães). Mesmo que um imposto mínimo, certamente muito popular, seja declarado como uma medida temporária, surge o perigo de que se satisfaça com o imposto mínimo e, por isso mesmo, não se chegue a uma eliminação dos incentivos fiscais.<sup>42</sup>

No Brasil, normas extrafiscais, como isenções ou imunidades, não são tidas por incompatíveis com o princípio da igualdade ou da capacidade contributiva, porém, os chamados planejamentos tributários agressivos, por exemplo, o são. A partir de um olhar jusfilosófico é possível até mesmo observar que a capacidade contributiva é direito humano implícito, correlato ao direito fundamental da propriedade, da vedação ao confisco e consequência ímpar da democracia, e norteadora da cidadania fiscal.<sup>43</sup>

#### 1.4 A não cumulatividade e a opção pela tributação indireta

A técnica da não cumulatividade foi juridicamente pensada como forma de desoneração da cadeia tributária plurifásica, que por meio de uma sistemática de débitos e créditos, permite abater na operação seguinte o montante pago na etapa anterior, e gerar um melhor equacionamento total.

A não cumulatividade é técnica que tem por objetivo limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o imposto somente incida sobre o valor adicionado nessa etapa. Assim, no final da cadeia, o tributo cobrado jamais será maior que o valor da maior alíquota, multiplicado pelo valor final da mercadoria.<sup>44</sup>

---

<sup>42</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. Malheiros: São Paulo, 2002, pp. 41-42.

<sup>43</sup> DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 216-217.

<sup>44</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012, p. 547.

Entretanto, do ponto de vista político, tratou-se de artimanha historicamente construída para mascarar a alíquota real do tributo e facilitar também o seu aumento, cuja aplicação da técnica em tributação indireta, ou plurifásica, dificulta a chance de encontrar maior resistência social.

Não existe nenhuma razão técnica ou de política pública que recomende o cálculo de impostos “por dentro”. Tampouco esse tipo de cálculo é encontrado em qualquer dos mais de 150 países que têm imposto geral sobre vendas do tipo valor adicionado (IVAs), gênero do qual ICMS, IPI, PIS e Cofins são espécies. A única explicação plausível é que sua adoção no Brasil foi feita para criar a percepção entre os contribuintes de que alíquota não é tão elevada. Isso é o que se chama, na economia política da tributação, de *ilusão fiscal* ou *ofuscação fiscal*, o oposto de *saliência* fiscal ou tributária. O uso da tributação “por dentro” é feita para gerar opacidade onde deveria haver transparência; numa palavra, para iludir, enganar o contribuinte. No caso brasileiro, essa disposição de iludir foi tão forte a ponto de o engano ser erigido ao patamar de preceito constitucional (Constituição de 1988 art. 155 § 2º, XII, i, ex vi da Emenda 33 de 2001).<sup>45</sup>

O princípio da não cumulatividade é resultado de uma política fiscal econômica, porém a lógica do abatimento por meio de uma sistemática de créditos não é concausa de nenhum tributo, e aqui é preciso estabelecer uma diferenciação. A vedação constitucional à tributação em cascata não é condição hábil a conferir ao contribuinte indireta isenção quando uma operação de compra não puder gerar crédito.

Geraldo Ataliba e Cleber Giardino criticavam a postura doutrinária que defendia que o legislador havia pretendido evitar incidências em cascata, até mesmo porque se trata de disposição econômica estranha ao Direito<sup>46</sup>. Historicamente<sup>47</sup> se pensava que a não cumulatividade havia surgido junto ao IVA francês, imposto sobre o valor

<sup>45</sup> COELHO, Isaias. **Ofuscação tributária: cálculo do ICMS “por dentro” é indefensável**. Revista Consultor Jurídico. Publicado em 08 de agosto de 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-ago-08/isaias-coelho-calculo-icms-dentro-indefensavel>. Acesso em: 07 de janeiro de 2015.

<sup>46</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **O imposto sobre produtos industrializados (IPI) na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991, pp. 84-85.

<sup>47</sup> BORGES, Antônio de Moura. VALENTE, Cristiano Mendes Wolney. **A origem da não cumulatividade: de técnica a princípio aplicável às contribuições ao PIS e COFINS**. Revista UCB. Disponível em: <http://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/viewFile/4641/2905>. Acesso em: janeiro de 2015.

agregado. Hoje já se sabe que a técnica da dedutibilidade na tributação indireta sobre as vendas escapa até a antiguidade. Há registros de tal acontecimento no Egito Antigo e também em Roma. Posteriormente, o mecanismo de dedução cresceu de maneira difusa com as duas guerras mundiais. Japão, EUA e Grã-Bretanha desenvolveram, embora de modo tímido, deduções que atingiam em grande parte as empresas, e não os produtos que fabricavam, se aproximando muito mais da não cumulatividade das contribuições do que propriamente do ICMS e IPI.

Com a reforma tributária brasileira da segunda metade do século XX, nota-se uma aproximação da técnica francesa de dedução sobre a circulação de mercadorias, inicialmente surgida com o IGV – taxa sobre os pagamentos civis e comerciais –, que posteriormente deu origem ao IVA. Tinha como objetivo aumentar a arrecadação, facilitar o controle e antecipar o pagamento do tributo, já que a compensação do crédito teria sido postergada para o mês subsequente.<sup>48</sup>

No Brasil, obedecendo à denominação abrangente de Imposto Geral de Vendas (IGV) que adotamos, havia em 1870 o “imposto do selo”, tributo monofásico que tinha como fato gerador a emissão de faturas correspondentes a vendas efetuadas.<sup>20</sup> Também em 1892, existia o “imposto sobre o fumo”, que foi estendido a outros produtos antes do final do século XIX, estabelecendo-se o “imposto de consumo de quaisquer mercadorias”. Assim era denominado porque a repercussão econômica se dava de forma mais evidente nos consumidores, muito embora o contribuinte de direito fosse o produtor. A importância do imposto de consumo aumentou durante a Primeira Guerra Mundial em razão da redução do fluxo de comércio exterior, que afetou a arrecadação do “Imposto de Importação – II”, principal imposto da União à época. O imposto ganhou status constitucional no art. 6º, I, “b” da CF/34; art. 20, I, “b”, da CF/37; e art. 15, II, da CF/46. A tributação ainda era monofásica, embora fosse admitida no campo infraconstitucional a técnica da dedutibilidade em situações específicas. Após a reforma tributária que teve início na década de 1960, o imposto de consumo foi rebatizado de “Imposto sobre os Produtos Industrializados – IPI”, com a Emenda Constitucional n. 18/65 e pelo Decreto-Lei n. 34/66, deixando de ser tributo monofásico e passando a ser plurifásico, com a elevação da técnica da dedutibilidade ao campo constitucional e sua ampliação mediante a adoção da modalidade “imposto sobre imposto”, a fim de se atingir a não-cumulatividade. Com essas novas características, foi adotado pelas constituições posteriores [...].<sup>49</sup>

<sup>48</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **O imposto sobre produtos industrializados (IPI) na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991, p. 204.

<sup>49</sup> Ibid., pp. 205-206.

A contribuição legislativa aparentemente democrática era na verdade um tanto prejudicial ao contribuinte, causando uma regressão ao sistema tributário como um todo, primeiro porque as alíquotas foram elevadas de forma a impedir qualquer diminuição na arrecadação do governo, caindo por terra o principal benefício; segundo porque aumentaram-se os custos de *compliance*, exigindo muitas vezes a contratação de firmas especializadas de consultoria para conseguir manter as operações dentro da legalidade; por fim, o princípio da não cumulatividade diminuiu, na prática, a transparência do sistema, confundindo o contribuinte quanto ao valor que definitivamente está sendo pago em cada operação.

Um exemplo emblemático e representativo da controvérsia pode ser sintetizado ao analisar-se a tributação do IPI na importação. De maneira alguma, disse, ou pretendeu dizer, o legislador constituinte, que o fato gerador do IPI não restará configurado quando não for possível gerar crédito na operação – como é o caso da importação de veículos para uso próprio. Não há uma espécie de direito adquirido ao crédito. O que existe é uma sistemática que visa a atingir um objetivo central, qual seja, a desoneração da cadeia, o que não garante isenção tributária alguma quando determinada operação não possuir etapa anterior ou posterior dentro do país. Não há também qualquer indicativo legal de que a exigibilidade do imposto fique suspensa toda vez que a operação deixe de gerar crédito, tanto é que o STF já decidiu que não há compensação de crédito de IPI em operações de aquisição de matéria-prima não tributada ou com alíquota zero<sup>50</sup>.

José Souto Maior Borges, ainda na égide da Constituição de 1967, escreveu que: 'Todos devem contribuir, na medida de sua capacidade, para a satisfação dos encargos públicos. Necessariamente, a tributação deve obedecer a uma relação comutativa direta ou indireta com benefícios sociais. Discriminações tributárias, enquanto impliquem num tratamento privilegiado ou de favorecimento de determinadas pessoas, não as tolera o ordenamento constitucional brasileiro'. [...]

No âmbito estreito de tributos como ICMS, IPI, onde o gravame tributário é normalmente incorporado no preço de cada etapa, até atingir o consumidor final dos bens e serviços, é indúvidoso que sem

---

<sup>50</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012, p. 549.

o respeito à não-cumulatividade o primado da igualdade e da capacidade contributiva serão violados.<sup>51</sup>

É preciso realizar uma releitura do preceito constitucional da não cumulatividade. Ao se permitir tratamento não uniforme entre contribuintes que pretendem adquirir veículos importados, por via oblíqua interfere-se nas relações econômicas, não só de concorrência<sup>52</sup> – abrindo uma janela imprevisível e prejudicial de atrito entre o mercado interno e externo –, mas de disparidade social, na medida em que os mais favorecidos pagam menos, tornando o sistema tributário ainda mais regressivo.

Ademais, a opção pela tributação indireta dissociada da ideia original da não cumulatividade contrasta não só com o princípio da neutralidade fiscal, mas da isonomia, seletividade e segurança jurídica, todos explicitamente insculpidos no Texto Constitucional. Assim, a intenção foi evitar desequilíbrios, independentemente da política fiscal temporariamente dominante, mas não obstante a prática tenha demonstrado abusos, a estratégia é permitir ao Estado fazer mão de instrumentos corretivos.

Um sistema de tributação majoritariamente indireta distancia-se de preceitos democráticos especialmente quando se analisa a dificuldade do contribuinte de repetir o indébito. O art. 166 do CTN por exemplo preleciona que o contribuinte de direito apenas poderá repetir valores indevidos quando provar que não repassou o encargo financeiro, ou quando possuir expressa autorização do terceiro, contribuinte de fato, para reclamar em seu lugar.

[...] fica nítida a impropriedade da redação do art. 166 do nosso Código, bem como, *data vénia*, a ilegalidade das Súmulas nº 71 e 546 do STF, visto basearem-se no enriquecimento ilícito do contribuinte. Cabe, portanto, a reforma daquele dispositivo legal no sentido de garantir - para qualquer tributo - o direito de se mover a ação de repetição de indébito fiscal, com fundamento no princípio

<sup>51</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 114-116.

<sup>52</sup> STIVAL, Juliane. **A exegese do Princípio da Neutralidade Fiscal no Sistema Tributário Nacional, sobretudo no regime da substituição tributária, na concessão de incentivos fiscais e na elisão fiscal**. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10020](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10020). Acesso em: janeiro de 2015.

constitucional da legalidade. O imposto ilegalmente cobrado deve ser, sempre, restituído. Poderá, naturalmente, o legislador optar - valendo-se, agora, de critério econômico, próprio das relações entre particulares - pelo direito de ação regressiva por parte de quem provar (quem alega, prova) a transferência do encargo econômico, contra o sujeito passivo reembolsado pelo fisco. Deste modo, preservar-se-á o Princípio Constitucional da Legalidade, ao mesmo tempo em que protegerá o legislador aquele consumidor que, de fato e conscientemente, arcou com o ônus do tributo. Seria, por exemplo, o caso de, no instrumento de contrato de compra e venda, expressamente o comprador assumir o encargo do tributo.

Ficará esta solução longe do ideal que, em nossa opinião, seria caber a restituição, sempre, ao contribuinte de fato. No entanto, é preciso que nos conformemos com os nossos próprios limites, no sentido de ser impossível a identificação do contribuinte de fato, na grande maioria das vezes. Deste modo, cabe assegurar ao contribuinte *de jure* o direito de ação contra o Estado, garantindo-se, assim, a incolumidade do Princípio da Legalidade. Entre o contribuinte *de jure* ver seu lucro aumentado - lícitamente - por ter conseguido vender sua mercadoria por preço alto, de um lado, e, de outro, ver o fisco aumentar sua arrecadação, ao arrepio do Princípio Constitucional da Legalidade, cabe escolhermos a primeira opção. Não deve o legislador, no entanto, fechar suas portas àquele consumidor que possa provar seu direito à restituição em seu negócio privado com o contribuinte *de jure*.<sup>53</sup>

As distorções criadas pela tributação indireta são diversas, mas a tentativa do legislador de dificultar a restituição se mostra seriíssima, pois apenas o contribuinte duplamente. De outro ângulo, a crítica segue no sentido de que o princípio da não cumulatividade apenas teoricamente encontra-se ligado ao primado da capacidade contributiva e igualdade, pois, em verdade, vem servindo para introduzir o denominado fenômeno da ofuscação fiscal – ou ilusão fiscal –, que escondendo seus custos operacionais, finge atingir um determinado fim com o propósito direto de ludibriar contribuintes. E não basta exibir para a população notas fiscais informando o que e quanto se pagou a cada operação, é preciso educar para libertar, um exercício indispensável de cidadania fiscal<sup>54</sup>. Não corrigir a ilusão fiscal criada pela não cumulatividade na tributação indireta é continuar cometendo violações severas aos

<sup>53</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro**. Rev. adm. empres., São Paulo, v. 27, n. 1, p. 39-48, Mar. 1987. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-75901987000100005&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75901987000100005&lng=en&nrm=iso). Acesso em: 28 de agosto de 2015.

<sup>54</sup> SANANDAJI, Tino; WALLACE, Björn. **Fiscal Illusion and Fiscal Obsfuscation: Tax Perception in Sweden**. The Independent Review, v. 16, n. 2, pp. 237-246, 2011.

direitos fundamentais, esvaziando a ideia de política fiscal segundo os preceitos básicos do Estado Democrático de Direito.

Portanto, a preocupação discorrida entre tributação indireta e não cumulatividade expressa sintoma de problema maior, a fundo incompatível com os próprios preceitos constitucionais. Tal forma de tributação naturalmente tende a não ser transparente, o que pode ser apontado também como outro erro grave do Executivo, corroborado pelo Legislativo. Institucionalizar a ausência de transparência nesse grau atenta severamente contra os princípios do Estado Democrático de Direito. Ademais, uma tributação sobre o consumo eminentemente não cumulativa e indireta traduz-se em regressiva, porque contribuintes de poder aquisitivo diversos pagam valores semelhantes, o que comparativamente à renda auferida traz consequências indesejadas, que atrofiam a democracia e tornam cada vez mais distante o cenário ideal de cidadania fiscal.

## 2 Planejamento Tributário, política fiscal e linha limítrofe

O planejamento tributário tornou-se uma das principais causas de controvérsias com o Fisco, em parte como reflexo da forte resistência do contribuinte a se submeter à política fiscal sem receber serviço público de qualidade, em parte pela falta de transparência. A ausência de transparência da Administração Pública, não só na gestão de recursos, mas na interpretação e aplicação das regras tributárias geram uma margem relativamente alta de insegurança jurídica, prejudicando ao final ambos os lados, porque amplifica demasiadamente os custos do sistema, para citar o básico. A linha limítrofe que diferencia fraude e simulação da mera economia legal de tributos – planejamento tributário não agressivo – precisa ser melhor esclarecida.

O tema do planejamento tributário é também politicamente importante, visto o termo “político” de várias perspectivas, das quais destaco três. [...] A segunda perspectiva está ligada à constatação de que ao tratarmos de tributação automaticamente estamos tratando de arrecadação, o que implica falar em custeio do Estado. Assim, na medida em que a população espera que o Estado desempenhe suas funções, é indispensável que existam meios, inclusive financeiros, para tanto. Por isso, ao existir algum tipo de atitude que interfira de maneira relevante com a geração de recursos para custeio do Estado, esta passa a ser uma questão política importante, na medida em que cidadania e tributação se aproximam.<sup>55</sup>

Para isso acontecer, é preciso ter uma norma geral antielisiva bem delineada, introduzir sistemas de diálogo consistentes que permitam uma maior cooperação entre Fisco e contribuinte – a exemplo do que ocorre em países como a Holanda<sup>56</sup>, que mediante mecanismos de vigilância horizontal, e não vertical, analisa junto a empresa suas peculiaridades e concede benefícios exclusivos àqueles com bom histórico perante à Administração tributária –, buscando assim também não só

---

<sup>55</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. Dialética: São Paulo, 2011, pp. 16-17.

<sup>56</sup> PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. **Instrumento eficiente: transparência previne planejamento tributário agressivo**. Conjur, 11 de julho de 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-jul-11/mariana-pacheco-transparencia-previne-planejamento-tributario-agressivo>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

estimular o fortalecimento de uma relação institucionalmente cidadã, mas inibir de forma eficiente a evasão e sonegação fiscal.

Planejamento tributário é quase que exclusivamente realizado por pessoas jurídicas, que em função do seu maior poder econômico, possuem também maior facilidade de acesso aos especialistas. Marco Aurélio Greco explica o rumo em que a política fiscal norte-americana trilhou na década de 90, que, na contramão dos princípios norteadores da justiça fiscal, transferiu parte do imposto sobre a renda devido por pessoas jurídicas para pessoas físicas. O planejamento tributário, inclusive com o uso de *offshores*, foi a principal causa. Comparando proporcionalmente ao que foi pago em 1990, no ano de 1997 as pessoas jurídicas daquele país deveriam ter desembolsado 60 bilhões de dólares a mais, contra 80 bilhões a menos das pessoas físicas.<sup>57</sup>

O mesmo movimento de convergência, qual seja, em direção ao sobrecarregamento do elo mais fraco da relação, aquele que tem menos acesso ao planejamento tributário, ocorreu de modo semelhante no Brasil. Isso em parte se deve, segundo o autor, às inadequações presentes na legislação tributária em relação a dois temas, que no Brasil possuem status constitucional: isonomia e liberdade de competição. É por isso que o tema está ligado a aspectos não só de relevância jurídica, mas econômica e política; tem a ver com a própria relação de intimidade entre Estado e sociedade.<sup>58</sup>

Nessa toada, a legalidade e a capacidade contributiva, em maior ou menor grau, encontram-se sempre umbilicalmente ligadas ao tema, e não raras vezes são menosprezadas, seja pelo contribuinte, seja pelo legislador ou agente público, que traz consequências posteriormente suportadas por toda a sociedade. A título de exemplo, a Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, que em seu art. 74, sem qualquer diálogo ou análise da legalidade e proporcionalidade, pretendeu de forma radical tentar coibir planejamentos tributários entre controladas ou coligadas.

O art. 74 da referida MP determinava que a tributação se desse de forma automática ao final de cada ano, independentemente da disponibilização efetiva para

---

<sup>57</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. Dialética: São Paulo, 2011, pp. 13-15.

<sup>58</sup> *Ibid.*, pp. 16-18.

a investidora brasileira. O que não fazia sentido, porque criava uma data ficta de cobrança para um fato gerador que talvez não ocorresse – a disponibilização de lucros. O julgamento da ADI n. 2.588 pelo STF em 2003 concluiu que a referida Medida Provisória seria constitucional quanto às controladas sediadas em paraísos fiscais – em razão da nítida vantagem –, e inconstitucional quanto àquelas que não fossem.<sup>59</sup>

Em função da crítica que se constrói, é preciso fazer uma breve divagação histórica: até 1995, não se tributava lucro de empresas brasileiras no exterior, adotava-se à época o critério territorial de tributação sobre a renda. Ainda naquele ano foi editada a Lei 9.249, que influenciada pela tendência mundial de proteção nacional, passou a adotar uma tributação de base universal. O motivo inicial da norma era evitar planejamentos tributários agressivos em paraísos fiscais, porém acabou alcançando interpretação demasiadamente ampla, que sem isonomia, clareza e transparência, perdeu boa parte do objetivo. O governo, posteriormente, na busca por estabelecer um limite ao momento de disponibilização dos lucros, editou a LC 104 de 2001, que alterando o art. 43 do CTN, permitiu presumir a disponibilização; foi quando reeditou-se a MP nº 2.158-35, para, com base agora no CTN, inserir a disponibilização automática de lucro auferido no exterior.<sup>60</sup>

Em verdade, a referida MP buscava impedir o diferimento do pagamento do imposto de renda, que ocorria quando a controladora retardava a incidência do imposto ao não disponibilizar os lucros. Defendia-se que apuração seria diferente de disponibilização; determinada coligada pode apurar os lucros em balanço, sem disponibilizar qualquer valor, ou seja, sem praticar o fato gerador em questão. Novamente, contudo, o caminho do diálogo institucional não foi adotado, ferindo dessa vez a legalidade, a capacidade contributiva e a confiança mútua.

A prática de preço de transferência não é, de início, ilegal, contudo ante a ausência de diálogo e cooperação mútua, acabou tornando-se um sinônimo. Preço de

---

<sup>59</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI n. 2588**, Plenário, Brasília, DF. Relatora Ministra: Ellen Gracie, fevereiro de 2014, DJe n. 027. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 28 de janeiro de 2016.

<sup>60</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. 1 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Fiscosoft, 2014, pp. 333-342.

transferência é basicamente um negócio entre empresas relacionadas, a preço justo, podendo divergir daqueles praticados por pessoas jurídicas não relacionadas, mas tendo sempre em mente o valor de mercado do produto ou serviço, de modo a não ficar muito abaixo ou acima do praticado em situações normais. Ainda que a justificativa fosse a de que os lucros de empresas coligadas são transferidos a paraísos fiscais ou países de tributação mais benéfica, erodindo a base de cálculo interna, não é esse conjunto de atitudes antidemocráticas a custo da falta de diálogo, confiança e transparência que solucionará o problema. O único efeito será a busca por novas táticas de elusão fiscal internacional, com aumento do contencioso tributário, e atrofiamento da ideia de democracia e cidadania fiscal.

O planejamento tributário, portanto, somado à falta de diálogo e transparência, faz com que o rumo do Estado Democrático de Direito navegue de um extremo a outro sem solução alguma, em um jogo sem fim. Para Tipke:

[...] enquanto as leis tributárias violarem reiteradamente o princípio da capacidade contributiva [...], os contribuintes têm o direito ao planejamento tributário. Eles têm o direito de orientar seu comportamento – legal – de tal modo que tenham que pagar o menos possível de impostos. [...] Mas quem pode planejar deve também poder confiar que não serão eliminadas as bases de seu planejamento do dia pra noite. No entanto, quando os efeitos jurídicos não mudaram retroativamente, mas apenas para o futuro, o Tribunal Constitucional Federal Alemão não concedeu até agora proteção alguma à boa-fé. A proteção [...] não vai tão longe a ponto de preservar os beneficiários de toda decepção de suas expectativas na continuidade da situação jurídica. Em especial, os beneficiários não podem confiar que o legislador mantenha incentivos fiscais eterna e irrestritamente. Devido à crítica maciça à sua jurisprudência, o Tribunal [...] mudou recentemente, porém, seu rigoroso ponto de vista. Segundo o novo entendimento, aqueles incentivos fiscais que estimulam um determinado comportamento (como normas que concedem depreciações aceleradas) acionam proteção do princípio da boa-fé<sup>61</sup>.

Por isso, diferentemente de Tipke, Eurico Diniz defende – posição a qual este trabalho se filia – uma evolução do paradigma para um movimento de encerramento do planejamento tributário não só do contribuinte, mas do fisco, que utiliza-se dos mesmos mecanismos e lacunas, só que para cobrar. É que, segundo o autor, há

---

<sup>61</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. Malheiros: São Paulo, 2002, p. 42.

muitos custos atrelados à prática. Ao final apontam não em direção a um empoderamento da sociedade na era da informação, mas sim em insegurança jurídica, custos administrativos de fiscalização e judicialização, valores tão caros para ambos os lados. Nesse sentido, a falta de transparência, clareza e cidadania fiscal é incalculável, por isso a necessidade de combatê-lo, a ponto de se institucionalizar e consolidar tudo aquilo que na verdade ele impede. Na doutrina é estéril a tentativa de demarcar “[...] esse conceito que é produto da própria indeterminação da legislação e da impossibilidade da prática jurídica em produzir provas sobre a metafísica da intenção de pessoas jurídicas”<sup>62</sup>.

## 2.1 Teorias relacionadas ao planejamento tributário

Algumas teorias foram construídas fundamentalmente para combater o planejamento tributário. Dentre elas, observa-se quatro de maior relevância: o abuso de forma; o abuso de direito; o *business purpose* norte-americano; e o negócio jurídico indireto.

A teoria do abuso de forma provém do direito tributário alemão, mas a possibilidade de aplicação no direito brasileiro é criticada principalmente em face da vedação legal ao emprego de analogia para a cobrança de tributos (art. 108, parágrafo 1º do CTN). Parte da doutrina entende que o abuso de forma é espécie do gênero abuso de direito, ou mesmo um meio para a efetivação do último, enquanto outra parte entende que a teoria guarda maior semelhança com a concepção estrangeira do instituto da simulação, e por isso confunde-se com preceitos internos. O STF não estabeleceu ainda uma linha para definir a simulação no direito tributário.

A concepção de abuso de direito com consequências no plano tributário tem origem no direito francês, porém também não encontra guarida no ordenamento pátrio, ainda que se considere a concepção atual do direito civil para aplicá-la. O art.

---

<sup>62</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. 1 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Fiscosoft, 2014, p. 561.

187 do CC trata do reconhecimento da ilicitude do ato e sua devida indenização, que não deixa de existir no mundo jurídico, enquanto no direito tributário haveria de implicar sua anulação ou requalificação para a incidência correta.

Na verdade, a definição de abuso nunca foi definida na esfera tributária norte-americana ou europeia. No primeiro caso, porque o conceito foi emprestado do direito civil; no segundo, porque copiado de outros ordenamentos e não houve ao certo a respectiva adaptação para internalizá-lo.<sup>63</sup>

A teoria americana do *business purpose* diz que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados quando puder pressupor que a finalidade destes era dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária; em outras palavras, ao invés de realizados com propósito comercial, tais atos têm o intuito exclusivo de obter vantagens tributárias. O que deixa um desafio aos operadores do direito de sentido bastante vago: o de definir, em situações concretas, o significado de “propósito comercial”. Ao que tudo indica, o parágrafo único do art. 116 do CTN parece ter sido inspirado em tal teoria do direito norte-americano, porém sua eficácia é questionada ante a não criação de lei ordinária reguladora, como exige o artigo.

No contexto brasileiro, a utilização de forma jurídica atípica não insere automaticamente o negócio jurídico indireto na hipótese de elusão fiscal, ainda que se concretize normalmente no mundo dos fatos. Trata-se, então, de planejamento tributário lícito, porque não guarda relação com abusos de forma ou simulação.

Portanto, como é possível observar, a base fundamental jurídica, dentro do contexto legal, é insuficiente, porque tenta restringir o âmbito da legalidade tributária a partir de conceitos externos e abstratos, que não se amoldam completamente ao modelo aqui praticado, e não simplificam o trabalho. Daí o início da fonte de problemas.

---

<sup>63</sup> SACCHETTO, Claudio. **A noção de abuso fiscal à luz da jurisprudência do Direito Comunitário**. Tradução Ricardo Fernandes. Revista Direito Tributário Atual, Vol. 21, São Paulo: Dialética, 2007, p. 139.

## 2.2 Evasão, elisão e elusão fiscal

A evasão fiscal é a prática de atos de simulação, fraude ou sonegação, durante ou após a ocorrência do fato gerador, visando à diminuição ou o não pagamento do tributo devido.

Já a elisão é forma lícita de economia de tributos por meio de uma interpretação mais favorável da legislação tributária, que ocorre antes mesmo da prática do fato gerador, não havendo abuso de forma ou de direito para camuflar a operação.

A elusão tributária, por sua vez, é espécie de elisão ilícita, que basicamente consiste em uma economia por meio de planejamento com abuso de forma ou de direito. Trata-se, em síntese, de simulação. Diferencia-se da evasão fiscal principalmente quanto ao momento de ocorrência.

Nota-se que o Brasil não possui uma norma geral antielisiva, que conforme determina o CTN<sup>64</sup> deveria ter sido criada por meio de lei complementar. O que existe são acepções genéricas, aqui e ali; o que na prática torna difícil a diferenciação clara de cada uma dessas hipóteses. As lacunas, somadas ao aumento dos recursos tecnológicos, fazem com que seja cada vez mais difícil enxergar a linha que separa o planejamento tributário lícito, do ilícito.

A isonomia tributária, e conseqüentemente a legalidade, a capacidade contributiva e a segurança jurídica, só poderão ser alcançadas se houver um controle das técnicas de evasão fiscal. A Fazenda deve procurar implementar mecanismos preventivos efetivos de diálogo, fiscalização e controle, que só poderá funcionar se obtiver a colaboração da sociedade ante o desenvolvimento da transparência, cooperação e confiança.<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> Art. 116 - parágrafo único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

<sup>65</sup> SILVA, Pedro Eduardo Pinheiro. **O sistema tributário: constituição econômica e justiça fiscal**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em:

### 2.3 O lançamento por homologação

O lançamento é ato de fundamental importância na sistemática tributária porque aponta o nascimento de uma obrigação. O sistema brasileiro dispõe então de uma situação peculiar: a convergência da fiscalização – precipuamente no âmbito federal, mas não só nele – quanto ao procedimento de lançamento por homologação. Em síntese, transfere-se ao contribuinte todo o debate e trabalho interpretativo sem, em contrapartida, expressar um esforço de simplificar normas, jurisprudência e recursos.

O lançamento por homologação, tal qual dispõe o Código Tributário Nacional, obriga o contribuinte a conhecer, interpretar e calcular o tributo devido, cuja confirmação ou não pode ser feita pelo Fisco até cinco anos depois. Na precisa crítica de Eurico Diniz:

Não é por acaso que o principal instrumento da realização da complexa legalidade tributária brasileira, responsável por cerca de 96% da arrecadação da Receita Federal, chama-se “lançamento por homologação”. Trata-se de técnica pela qual o Fisco federal se desresponsabiliza pela sistematização e interpretação da legislação tributária, delegando para o próprio contribuinte o dever de interpretar, aplicar e pagar antecipadamente o tributo devido por sua conta e risco. [...] Tal lógica de transferir para o particular as responsabilidades e os deveres de a administração tributária interpretar e aplicar as próprias leis, surgida no início da década de 1960, em época marcada pela ausência da tecnologia de informação, instalou o que chamamos de “Maldição do Lançamento por Homologação”: inversão de papéis perversa em que a administração pública se torna refém da complexidade de suas próprias leis, omitindo-se em informar e antecipar seus critérios de interpretação da legislação tributária e, ainda, obriga o contribuinte a antecipar-se na solução do enigma da pirâmide normativa tributária. Assim, o contribuinte iluminado além de ser obrigado a informar o fato gerador (emitindo nota fiscal, declarações, GAREs, DCTFs etc) é obrigado a entender, interpretar e aplicar uma legislação tributária incompreensível. Pior. O contribuinte tem 30 dias após o fato gerador para realizar essa tarefa e a administração tributária goza do prazo de 5 anos não só para realizar o lançamento de ofício, mas para alterar interpretação anterior e/ou identificar nova interpretação que seja mais vantajosa para a arrecadação – com direito a multas de 150% sob alegação de fraude do contribuinte na interpretação da legislação tributária. Há flagrante

desvio de finalidade dos objetivos da regra decadencial que seria criar segurança jurídica através da delimitação do tempo para formalizar o crédito e não, ao contrário, se aproveitar o tempo do prazo de caducidade para encontrar uma interpretação mais vantajosa para os cofres públicos. O “lançamento por homologação” é um nada jurídico. Não é lançamento, pois lançamento é ato privativo da autoridade administrativa ex vi do art. 142 do CTN; não é “homologação” porque representa o silêncio, ou seja, é a negativa de ação da administração; por fim, é ato jurídico provisório que não vincula nem Fisco nem contribuinte.<sup>66</sup>

O problema na verdade evidencia outro: a completa falta de diálogo e confiança nas relações entre fisco e contribuinte, que traduz insegurança jurídica, numa queda de braço deletéria para as duas partes. O corpo técnico fazendário não diz previamente, ou ao menos em tempo hábil, qual é a interpretação mais adequada, deixando-a totalmente a cargo do cidadão; e quando diz, verificam-se enormes ruídos nestes canais de comunicação, sejam pelas divergências exemplificadas pelos autos de infração – onde em face da instabilidade jurídica um auditor prefere “pecar pelo excesso” a sofrer as consequências legais de uma suposta prevaricação –, sejam pelos julgamentos secretos nas DRJ’s, pelas controvérsias discutidas no CARF – as quais por vezes vão de encontro à Procuradoria da Fazenda Nacional –, ou até mesmo em função de resoluções e instruções normativas – que além de produzidas a destempo, trazem linguagem técnica incompatível com a do contribuinte.<sup>67</sup>

É, portanto, dever do órgão fazendário organizar critérios legais a serem adotados ante os problemas interpretativos dos textos legislativos tributários, que geram uma alta expectativa sobre confiança mútua, e ao final, mesmo num cenário de lançamento por homologação, retorna em forma de legitimação estatal e consolidação democrática, se feito de forma transparente.

A técnica do lançamento por homologação torna viável a fiscalização de muitos, por poucos. Porém, sem a adequada transparência e publicidade na forma de fiscalização e julgamento acaba por criar um dilema social, onde o desequilíbrio da relação fisco-contribuinte cresce de maneira desproporcional, tornando o cidadão

---

<sup>66</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **O “iluminado” ou “a maldição” do lançamento por homologação**. JOTA, publicado em 17 de maio de 2015. Disponível em: <http://jota.info/o-iluminado-ou-a-maldicao-do-lancamento-por-homologacao>. Acesso em: 13 de novembro de 2015.

<sup>67</sup> Id., 2014, pp. 322-325.

refém da complexidade tributária; o extremo mostrou-se conveniente porque não explicitar previamente a interpretação mais adequada significa aumento na arrecadação, ainda que às avessas<sup>68</sup>. Isso tudo reflete diretamente na dificuldade em estabelecer-se linhas limítrofes ao planejamento tributário legal, que ante a ocorrência do oposto, atrofia, num efeito dominó, a tributação, a democracia e o Estado de Direito.

---

<sup>68</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. 1 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Fiscosoft, 2014.

### 3 A Tributação como parâmetro de justiça social

A tributação é o que acaba por legitimar, ou deslegitimar, em primeiro lugar, o Estado Democrático de Direito, porque evidencia com atitudes e não só palavras de texto constitucional como se efetivará o bem comum. O bem-estar social difuso é o objetivo estatal mais nitidamente visível sob quase qualquer ângulo, a razão genuína que antecede a projeção da viabilidade e êxito do sofisticado sistema.

As limitações constitucionais ao poder de tributar estão intimamente ligadas ao valor justiça, precipuamente a justiça social, consubstanciada na redistribuição de renda para o bem-estar comum. A tributação deve ser vista como pilar estruturador de um sistema multilateral, e não, como atualmente também é, um instrumento de subjugação, submetido aos dissabores transitórios dos formuladores políticos, que muitas vezes buscam apenas atingir objetivos arrecadatários, enquanto se distanciam do propósito inicial: a compatibilização dos efeitos econômicos da tributação com as finalidades constitucionais sociais.<sup>69</sup>

A análise histórica da tributação no Brasil, durante o período republicano, demonstra a existência de prementes necessidades orçamentárias pressionadas por constantes déficits, condicionando a conformação de um amálgama de tributos, instituídos assistematicamente e sem o necessário respeito à justiça social e fiscal, objetivando, tão somente, aumentar constantemente a arrecadação fiscal.

[...] A justiça social, enquanto valor, fundamenta axiologicamente os princípios da Constituição Econômica, preordenando-lhes de finalidades e servindo à construção da postura de equilíbrio denominada “Estado Democrático de Direito”, no qual convivem valores liberais com justiça social.<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> SILVA, Pedro Eduardo Pinheiro. **O sistema tributário: constituição econômica e justiça fiscal**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011-143032/pt-br.php>. Acesso em: 29 de janeiro de 2016, pp. 229-230.

<sup>70</sup> Ibid., pp. 219-220.

Desde a remota concepção aristotélica, a concepção mais elementar de justiça, pressupôs, em essência, não a existência de governantes alvoroçados por absorver toda a riqueza de sua população, mas a utilização da tributação como instrumento basilar da ideia de igualdade, isonomia, segurança, confiança e transparência.<sup>71</sup>

Ao redor do mundo os mais diversos governos utilizam-se da tributação como principal instrumento para modificar e estruturar a econômica do país. Neste cenário, é possível afirmar que a política fiscal mais indicada rumo ao desenvolvimento da democracia e reorganização social, numa perspectiva macro, é pelo menos altamente controversa. Algumas mudanças legislativas mesmo são aprovadas apenas com base em déficits orçamentários, ou por razões político-filosóficas, crises e guerra; outras medidas como a inflação, a variação de preço nas bolsas, moedas ou *commodities* não são nem sequer legisladas, mas interferem igualmente<sup>72</sup>. O que se sabe, porém, é que o equilíbrio advém da efetivação de uma série de princípios, legitimadores e consolidadores da noção de Estado e democracia, muito mais relevantes, sob a óptica macro, do que se a tributação privilegiará essencialmente a renda ou consumo.

Segundo os mesmos pesquisadores, um aumento exógeno na tributação em torno de um por cento do PIB reduz o mesmo de dois a três por cento. Trata-se portanto de um custo social severo, ainda que dentro de países ricos, porque reduz drasticamente os investimentos. Entretanto, também foi verificado que as elevações de tributos para diminuir déficits orçamentários herdados pelos governos têm o potencial de produzir um custo final negativo bem menos expressivo, o que a longo prazo se ajusta, sendo significativo para o aspecto macro do país.<sup>73</sup>

Estados que proporcionam, segundo suas próprias constituições, a principiologia base do *welfare state*, são obrigados a criar, por via oblíqua, um Direito mais justo. De sorte que a criação de um modelo tributário justo parte do princípio de que pagar imposto é um dever fundamental. O corrompimento dos pilares da democracia moderna parece colocar em xeque, e de forma cada vez mais evidente, a

<sup>71</sup> MARCANTONIO, Jonathan Hernandez. **Justiça, moral e linguagem em Rawls e Habermas: configurações da filosofia do direito contemporânea**. São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 46-53.

<sup>72</sup> ROMER, Christina D.; ROMER, David H.. **The macroeconomic effects of tax changes: estimates based on a new measure of fiscal shocks**. American Economic Review n. 100, junho 2010. Disponível em: <http://eml.berkeley.edu/~dromer/papers/RomerandRomerAERJune2010.pdf>. Acesso em: 05 de janeiro de 2016, p. 763.

<sup>73</sup> Ibid., p. 799.

legitimidade do próprio Estado nesta seara. A doutrina alemã aponta a indissociabilidade de qualquer política tributária aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e segurança jurídica como fórmula capaz de recuperar e fortalecer a legitimidade democrática do sistema político.<sup>74</sup>

O direito tributário é o mais eficiente instrumento de correção da desigualdade social. Sem ele, não há a menor perspectiva de implementação sustentável e duradoura de políticas sociais, por isso a preocupação de Klaus Tipke em estabelecer um sistema tributário equilibrado. Porém, um sistema tributário justo e equilibrado não tem de ser, necessariamente, simples; o equilíbrio advém até mesmo de contornos ao princípio da capacidade contributiva em situações que encontram como pano de fundo norma extrafiscal equilibrada.<sup>75</sup>

O conceito de justiça, apesar de constituir a base do Direito, é altamente abstrato. Para ultrapassar isso, sustenta-se que o ordenamento precisa seguir princípios e critérios claros, definidos, dessa forma a própria repartição de receitas deixa de ser arbitrária, baseada em embates políticos, e passa a ter uma lógica sustentável<sup>76</sup>. Para tanto, necessário revisar pontos da legislação, harmonizando a estrutura com pilares fundamentais de direitos humanos.

Parece paradoxal falar de aceitação social em relação a algo compulsório. Afinal, é justamente o exercício do poder soberano de tomar os recursos dos indivíduos de forma compulsória que faz da tributação tema tão controverso e complexo em nossa história. Sua aceitação voluntária, portanto, parece só ser possível mediante o respeito e pleno entendimento ao contrato social estabelecido e ao esclarecimento e correta compreensão da finalidade e uso da tributação. Em outras palavras, pelo próprio fato de a tributação ter nascido para dar vida ao bem-comum, sua aceitação social torna-se mais fácil à medida que se estimula na população a noção de construção coletiva e de responsabilidade social.

Nesse sentido, a administração tributária deve atuar de forma proativa, não se colocando apenas como um órgão que arrecada recursos e diminui a capacidade econômica do contribuinte, mas, fundamentalmente, como uma ponte entre a captação do financiamento e a construção do bem comum, permitindo que a sociedade como um todo possa se desenvolver. Conforme mencionado por Brautigam (p. 10), “é através de seu papel-chave

---

<sup>74</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. Malheiros: São Paulo, 2002, pp. 15-18.

<sup>75</sup> Ibid., pp. 39-40.

<sup>76</sup> Ibid., p. 19.

como o elo que une governante e governado que a tributação dá amparo para representação, prestação de contas, e capacidade estatal. **Apesar disto, tributação e arrecadação quase nunca são mencionadas como assuntos relacionados à democracia e governança nos países em desenvolvimento. Uma preocupação com a tributação deveria estar no centro do esforço de desenvolvimento, mas ainda não está.**<sup>77</sup> (grifo posterior)

O problema histórico e nodal do sistema tributário brasileiro envolve divagações quanto ao pacto federativo, a competência tributária e a repartição de receitas. Verifica-se uma distorção estrutural em benefício da União, que cria uma espécie de monopólio não só do poder instrumental político, mas da disposição de recursos. Segundo dados da Receita Federal<sup>78</sup>, em 2014 a carga tributária bruta nacional atingiu 33,47% do PIB, sendo a União responsável por 68,47% dessa arrecadação, contra 25,35% dos estados e 6,19% dos municípios. Paradoxalmente, os mais exigidos, a par dos problemas e peculiaridades locais são também os mais deficitários, dependendo, muitas vezes, de repasses aos fundos de participação. Comparativamente, os municípios de países-modelo do *welfare state*, como Suécia, Dinamarca e Noruega, possuíam, no início da década de noventa, 35,2%, 30,3% e 24,5% de participação nas respectivas arrecadações tributárias nacionais, contra apenas 5,6% dos municípios brasileiros em 2000<sup>79</sup>.

Disso, observa-se que: (i) modelos tributários que focam na realização de justiça social, convergem para a adoção de sistemas arrecadatórios com participação maior dos governos locais; (ii) em 14 anos os municípios brasileiros mantiveram sua arrecadação, proporcionalmente ao tamanho do PIB, praticamente idêntica, e embora em 2007 e 2014 tenham obtido, via emenda constitucional, repasses maiores para o

---

<sup>77</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. Disponível em: [http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadeda\\_tributacao.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadeda_tributacao.pdf). Acesso em: 08 de janeiro de 2015.

<sup>78</sup> Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil: análise por tributos e bases de incidência**. Org.: Irailson Calado Santana. Publicado em outubro de 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 18 de janeiro de 2016.

<sup>79</sup> AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Erika Amorim. **A capacidade de gastos dos municípios brasileiros: arrecadação própria e receita disponível**. Disponível em: [http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/bf\\_bancos/e00\\_01530.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e00_01530.pdf). Acesso em: 19 de janeiro de 2016.

Fundo de Participação dos Municípios a partir das receitas do IPI e IR, exemplifica o baixo poder de barganha, representação e expressão política de entes locais no federalismo brasileiro.

Desde 2005 a tributação total brasileira gira em torno do mesmo percentual do PIB<sup>80</sup>, contudo, com um mundo cada vez mais globalizado, facilitado acesso a paraísos fiscais e agressiva prática de preço de transferência entre multinacionais, uma atenção especial à tributação internacional, as disposições da OCDE e sistemas tributários de sucesso no mundo se mostra relevante. É importante combater o processo de degradação dos sistemas tributários, elos indissociáveis da economia global.

Os problemas tributários internos responsáveis pela ineficiência do sistema democrático na correção de injustiças sociais, são também políticos. A guerra fiscal corrompedora do federalismo, núcleo da República, é extremamente prejudicial ao Estado Democrático de Direito, e continua sem previsão para terminar. É indispensável, para qualquer democracia, a existência de uma sensação nítida de confiança entre Estado e sociedade, agentes públicos e privados. O homem público tem consciência da importância de equilibrar a balança, ainda que signifique perda de arrecadação e poder. A guerra por arrecadação e desenvolvimento gera falta de transparência e má gestão de políticas públicas, sendo o contribuinte o mais prejudicado.

Sem falar que este verdadeiro mosaico que é a Federação brasileira ainda encontra-se em expansão, haja vista a recente transformação dos Territórios em Estados-membros, a criação de mais dois Estados-membros a partir da divisão de outros pré-existentes e o avassalador processo de municipalização que originou a criação de mais de 1.400 Municípios [5.570 hoje] nos últimos anos.

[...] O método de discriminação de rendas pelas fontes (arts. 153 a 156 da CF), o método de discriminação de rendas pelo produto da arrecadação (arts. 157 a 162 da CF) e a instituição de fundos (principalmente os Fundos de Participação dos Estados e Municípios) tinham como objetivo principal conferir às entidades subnacionais da Federação autonomia e independência. Entretanto, essa distribuição

---

<sup>80</sup> Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil: análise por tributos e bases de incidência**. Org.: Iraelson Calado Santana. Publicado em outubro de 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 18 de janeiro de 2016, pp. 4-7.

de recursos não foi suficiente para equilibrar o modelo federativo pátrio, até mesmo porque os dispositivos constitucionais que tratam da repartição de receitas tributárias são bastante precisos, enquanto os dispositivos constitucionais que se referem à distribuição de encargos são bastante vagos, motivando ora um jogo de “empurra-empurra” entre os entes federados, ora uma superposição de ações.<sup>81</sup>

No período pós-1988, as promessas ao longo do texto constitucional, somadas às decisões políticas, transitoriamente tomadas, convergiram para a criação de um ambiente favorável à inovação política institucional, que implementou mudanças na governança local mesmo com receita mínima, que não obstante a participação de organismos multilaterais, observa agora cheio de incertezas sua continuação próspera sem ajuda financeira do ente federal, ou seja, sem uma reestruturação da repartição de receitas e, em essência, do federalismo.<sup>82</sup>

A distorção é facilmente visualizada quando se observa que, dentre os doze impostos cobrados no Brasil, seis são da União, três dos estados e três dos municípios. Há contribuições sociais que alargam o orçamento da União ainda mais, porque praticamente não precisam ser repartidas. Estatisticamente, a Receita Federal<sup>83</sup> vem observando um movimento de queda na arrecadação da União, e de aumento na de estados e municípios, que pragmaticamente é inexpressivo, pois não chega a uma variação de 1% em relação ao PIB desde 2005, não obstante todos os esforços do legislador nesse equilíbrio.

As distorções se transportam para as classes sociais quanto ao sistema tributário: em 2004, os 10% menos favorecidos pagavam cerca de 32,8% de carga tributária, enquanto os 10% mais favorecidos, apenas 22,7%. No ano de 2008, quem detinha renda familiar de até dois salários mínimos, pagava 53,9% em tributos, o que

---

<sup>81</sup> FILHO, Sérgio Assoni. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e o federalismo fiscal**. (In) Federalismo Fiscal, José Maurício Conti (org.). Barueri, São Paulo: Editora Manole, 2004, p. 226.

<sup>82</sup> SOUZA, Celina. **Governos locais e gestão de políticas sociais universais**. São Paulo Perspec., São Paulo, v. 18, n. 2, p. 27-41, Junho 2004. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0102-88392004000200004&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-88392004000200004&lng=en&nrm=iso). Acesso em 19 de janeiro de 2016.

<sup>83</sup> Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil: análise por tributos e bases de incidência**. Org.: Irailson Calado Santana. Publicado em outubro de 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 18 de janeiro de 2016, p. 5.

equivaleria a 197 dias trabalhados; já quem possuía renda média familiar de mais de 30 salários mínimos, sofria uma tributação de tão somente 29%, ou 106 dias trabalhados, 91 dias a menos.<sup>84</sup>

Outro fato importante para reduzir a desigualdade social por intermédio da tributação, e realizar justiça social, é controlar a gestão da dívida pública, que não passa de um empréstimo dos mais afortunados ao Estado, fonte de problemas até mesmo quanto ao pacto federativo brasileiro. Em 2008, apenas o governo federal usou 3,8% do PIB para o pagamento de juros da dívida pública, contra 1,4% para a saúde no mesmo período.<sup>85</sup>

Interpretando os números supracitados, pode-se concluir que, apesar de entre 2005 e 2014 a carga tributária ter mantido-se consideravelmente estável<sup>86</sup>, não se verificando aumento da tributação em relação ao PIB, a tributação brasileira é historicamente regressiva. E a distância do valor cobrado entre ricos e pobres, com o passar dos anos, só aumenta. A elevada participação dos tributos indiretos, que oneram o consumidor, e a diametralmente oposta tributação sobre rendimentos de capital, são em parte responsáveis<sup>87</sup>. Esse tipo de entrave, em termos de política fiscal, contraria frontalmente a Constituição Federal em diversas regras e princípios, assim como o Código Tributário Nacional, que, dentre outras coisas, preza pela progressividade, segundo os princípios da capacidade contributiva, isonomia e proporcionalidade.

Outrossim, a falta de controle jurisdicional acerca das consequências práticas de normas extrafiscais, considerando que a opção política raramente vem acompanhada de estudo prévio, abranda possível filtro transmissor de

---

<sup>84</sup> IPEA. **Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil**. 29 de junho de 2009. Disponível em: [http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630\\_comunicadoipea22.pdf](http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf). Acesso em: 22 de janeiro de 2016, pág. 4.

<sup>85</sup> Ibid., pp. 6-7.

<sup>86</sup> Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil: análise por tributos e bases de incidência**. Org.: Irailson Calado Santana. Publicado em outubro de 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 18 de janeiro de 2016, p. 2.

<sup>87</sup> FILHO, Velocino Pacheco. **Considerações sobre a tão (des)esperada Reforma Tributária**. Receita Federal. Disponível em: [http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/educacao-fiscal/copy\\_of\\_publicacoes/artigos/consideracoes-sobre-a-tao-des-esperada-reforma-tributaria](http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/educacao-fiscal/copy_of_publicacoes/artigos/consideracoes-sobre-a-tao-des-esperada-reforma-tributaria). Acesso em: 21 de janeiro de 2016.

responsabilidade ao governante. O sistema tributário só poderá servir como fonte primária de justiça social quando o contorno ao princípio da igualdade for feito de maneira criteriosa, transparente e responsável.

[...] é preciso reconhecer a extrafiscalidade como uma realidade concreta, capaz de viabilizar a consecução de determinadas finalidades constitucionais, mas, simultaneamente, restringir direitos fundamentais e catalisar a animosidade existente na já tensa relação fisco-contribuinte. Se, de um lado, é papel do Estado pugnar pela realização de distintas finalidades prescritas pela Constituição Federal (tais como saúde, educação, trabalho, proteção do meio ambiente e da cultura, etc.), de outro lado, o emprego de instrumentos tributários para atingir estes fins é extremamente controverso. [...]

O quadro acima descrito parece se agravar diante da constatação de que, de regra, o Poder Judiciário simplesmente se furta ao exercício de um controle efetivo de constitucionalidade destas medidas tributárias extrafiscais ou, quando muito, promove apenas a verificação dos pressupostos de validade destas medidas, sem, contudo, adentrar no mérito das decisões do Poder Legislativo<sup>88</sup>.

Para se atingir o status original de Estado Democrático de Direito, com toda a legitimidade que isso implica, deve-se passar antes por uma revisão de premissas, a ponto de propiciar uma harmoniosa aplicação de recursos públicos segundo o pacto federativo, respeitada também a isonomia, a capacidade contributiva, a transparência, a confiança e a segurança como garantias fundamentais. Cada agente político precisa antes abrir mão de certos benefícios, para então se poder efetivar todo o potencial reparador de uma justa política fiscal.

Todas as tentativas de reformar substancialmente a estrutura tributária fracassaram. A razão dessa dificuldade está no que se chamou de “nó fiscal” atado na Constituição de 1988: a rigidez do gasto público combinada com conflitos federativos, desequilíbrio do sistema previdenciário, baixa qualidade da tributação e ineficiência da gestão de governo. O resultado é imobilismo, já que qualquer mudança, grande ou pequena, redundaria em potenciais perdas—reais ou imaginárias—para algum poder tributante (arrecadação) ou grupo de interesse (privilégios fiscais), o que rapidamente deflagra coligações antirreformas. Por onde começar a tarefa hercúlea de reformar o sistema tributário? Aumentando a transparência tributária. Como bem

---

<sup>88</sup> PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade.** Dissertação de mestrado UFRGS. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/16164/000698280.pdf?sequence=1>. Acesso em: 05 de janeiro de 2016, pp. 10-11.

colocou Louis Brandeis, juiz da corte suprema americana, em 1914, "a luz do sol é o melhor desinfetante".<sup>89</sup>

Comparando a carga tributária brasileira com a de outros países, membros da OCDE, em 2013 o país ocupava a 15ª colocação, com 33,7% do PIB, notadamente atrás de nações-modelo do *welfare state*, como a Dinamarca – 48,6% –, o que reforça que o problema não é a carga tributária em si, mas como ela está repartida entre os entes políticos, como é aplicada em cada região, que evidencia um modelo regressivo e, por isso mesmo, injusto.<sup>90</sup>

Com todo respeito, a Constituição de 1988, até certo ponto, acaba sofrendo de dupla personalidade, pois não tem o perfil ideológico de nenhuma das duas correntes que se formaram: ela não é liberal e não é social. Ela é, ao mesmo tempo, meio a meio. [...] não é por levantar a bandeira da capacidade contributiva que isto pode levar ao aniquilamento da liberdade individual de agir e de escolher os seus caminhos; também não é a bandeira da liberdade que pode atropelar a capacidade contributiva pura e simplesmente escapando da tributação [...].<sup>91</sup>

### 3.1 A assistência social na tributação, o equilíbrio necessário

No tocante à assistência social, se cautelosamente observada a estratégia a ser aplicada, o uso transparente e responsável de normas constitucionais pode gerar a capacidade de distribuir renda.

Atualmente, a arrecadação de contribuições sociais atualmente representa fatia considerável do orçamento brasileiro, que à exceção da CIDE-combustível, mantêm-

---

<sup>89</sup> COELHO, Isaias. **Ofuscação tributária: cálculo do ICMS “por dentro” é indefensável**. Revista Consultor Jurídico. Publicado em 08 de agosto de 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-ago-08/isaias-coelho-calculo-icms-dentro-indefensavel>. Acesso em: 07 de janeiro de 2015.

<sup>90</sup> Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil: análise por tributos e bases de incidência**. Org.: Irailson Calado Santana. Publicado em outubro de 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 18 de janeiro de 2016, p. 10.

<sup>91</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. Dialética: São Paulo, 2011, pp. 48-51.

se os recursos exclusivamente na mão da União. Em 2014 a receita previdenciária federal representou 6,3% do PIB, contra 16,6% da tributação federal restante, fruto de outras fontes.

O Bolsa-Família, que, em essência, objetiva custear a assistência social, representava em 2008 apenas 0,4% do PIB; a saúde 1,4%; em 2006, 3,6%, se somadas as três esferas de governo. Por outro lado, naquele ano de 2008 o governo federal sozinho gastou 3,8% do PIB só para pagamento de juros da dívida pública. Até para a educação, indiretamente imbricada com o contexto social, gastou-se quase o mesmo: 4,3%.<sup>92</sup>

Inicialmente, vale dizer, há um problema intrínseco de conteúdo em normas que envolvem direitos sociais difusos, tal qual o modelo financiador da seguridade social. A abstração dos princípios parece invariavelmente atrair uma certa indeterminação de preceitos. Essa relação resume-se a uma delicada harmonia entre três parâmetros norteadores: reserva do possível, vedação ao retrocesso social e mínimo existencial. Apesar disso, contribuintes vêm sofrendo ao longo do tempo constantes supressões legislativas de direitos e garantias. Canotilho observa que juristas não costumam ter a exata dimensão do problema antes de analisar sua constitucionalidade e desdobramentos práticos; o destacado índice de indeterminação e vagueza de normas sociais, que envolvem a base da teoria jurídica constitucional, fez com que fosse apelidado de “metodologia fuzzy”, ou um certo “camaleão normativo”, o que sugere em parte a razão pela qual exista tanta instabilidade jurídico-política quanto ao tema.<sup>93</sup>

A consolidação do entendimento de que, por exemplo, não há direito adquirido a regime jurídico pode ser vista como um retrocesso social. É preciso verificar quais seriam os limites razoáveis para a aferição não só da mera expectativa de direito – diferenciando-a de forma harmônica do direito adquirido –, mas dessa retroatividade relativa das regras de assistência social. Se ainda assim ficar constatado que o sistema de seguridade social não possui qualquer característica socializante, tão

---

<sup>92</sup> IPEA. **Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil**. 29 de junho de 2009. Disponível em: [http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630\\_comunicadoipea22.pdf](http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf). Acesso em: 22 de janeiro de 2016, pp. 6-7.

<sup>93</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes *apud* LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 1165-1168.

somente um objetivo econômico, como ocorre em outros países<sup>94</sup>, é preciso repensar os moldes atuais de contribuição estabelecidos, que não parecem adequados, pois não redistribuem renda. Isso se mostra indispensável para conseguir mensurar, rever ou justificar a diferença entre o que se paga e recebe. Se, aliás, as contribuições sociais são uma espécie de tributo vinculado, criadas com o objetivo de assegurar parte do estado de bem-estar social, a falta de definição de critérios legais claros, somada a ausência de transparência e controle de gasto específico para a assistência social, não pode servir como sucedâneo para criar critérios distintos de avaliação entre Administração e administrado.

A assistência social é um importante pedaço da tributação, que legitima a atuação do Estado Democrático de Direito, principalmente porque tem o potencial de promover justiça social por meio da redistribuição de renda a longo prazo. Na Suécia e na Dinamarca, modelos mundiais de *welfare state*, a política clássica do Estado de Bem Estar Social Democrata foi utilizada com sucesso para promover ampla justiça social, corroboráveis pelos seus IDH's – 0,907 e 0,923 em 2014, respectivamente; contra 0,755 do Brasil –, não obstante a sua tênue dilaceração que reduziu benefícios nos últimos anos em face de mudanças de perspectivas institucionais perante oscilações econômicas<sup>95</sup>, que no pós-crise de 2008, contudo, mantiveram praticamente estagnados os níveis de desemprego, para citar apenas um fator.<sup>96</sup>

O orçamento da seguridade social no Brasil, em 2014, representou 36,06% da arrecadação federal total, excluídos FGTS, contribuições para o Sistema S e Cide-combustível. Observa-se que o desequilíbrio é patente quando comparado com o percentual do imposto sobre a renda, que avalia melhor a capacidade contributiva, porém representa apenas 17,19% da arrecadação federal.<sup>97</sup>

---

<sup>94</sup> COSTA, Eliane Romeiro. **Sistemas previdenciários estrangeiros: análise das reformas estruturais de previdência complementar**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, IX, n. 31, jul 2006. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=1209](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1209), Acesso em: 26 de janeiro de 2016.

<sup>95</sup> CORREA, Juliana Chueri Barbosa. **A retração do welfare state na Suécia e Dinamarca**. Fundação Getúlio Vargas: São Paulo, 2013, pp. 105-109.

<sup>96</sup> Human Development Report. **Sustaining Human Progress: reducing vulnerabilities and building resilience**. UNDP, 2014. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/arquivos/RDH2014.pdf>. Acesso em: 26 de janeiro de 2016.

<sup>97</sup> Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil: análise por tributos e bases de incidência**. Org.: Iralson Calado Santana. Publicado em outubro de 2015. Disponível em:

### 3.2 A filantropia como meio de realização de justiça social

Um dos elementos-chave para se promover a atenuação dos níveis de injustiça social por intermédio da tributação seria adotar uma política de incentivo à filantropia, que respeite responsabilmente a gradação de cada classe segundo o princípio da capacidade contributiva, incentivando a redistribuição de renda.

Em outras palavras, ao tratar de filantropia, inevitavelmente se fala em política de isenção fiscal, conjuntamente com seu âmbito de amplitude, efeitos e natureza jurídica. O tema, todavia, não tem merecido a devida atenção. A renúncia de receita em face de um norteador social e a cobrança de tributos são faces da mesma moeda, que Celso de Barros em seu trabalho:

[...] discute o conceito e o regime jurídico dos incentivos e das renúncias fiscais no ordenamento jurídico brasileiro. Essas medidas jurídicas resultam do exercício da mesma competência legislativa que fundamenta a cobrança de tributos, mas os problemas jurídicos que suscitam não são exatamente os mesmos que se apresentam ordinariamente no debate tributário. Mais do que simplesmente normas tributárias, as leis que instituem incentivos fiscais configuram instrumentos para intervir na realidade social e modificá-la e precisam ser assim examinadas. Já não se trata apenas de resguardar o interesse privado do contribuinte contra a tributação indevida, excessiva ou intempestiva. O conflito entre fisco e contribuinte dá lugar à cooperação, e a norma tributária converte-se em ferramenta jurídica de indução de comportamentos e transformação da sociedade.<sup>98</sup>

Atualmente, pessoas jurídicas brasileiras podem abater, no máximo, 4% do imposto sobre a renda por meio da filantropia, atendo-se, ademais, a minuciosas exigências burocráticas e legais para as doações a projetos culturais ou instituições

---

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 18 de janeiro de 2016, p. 10.

<sup>98</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>. Acesso em: 29 de janeiro de 2016.

beneficentes. Nos Estados Unidos<sup>99</sup>, por outro lado, é possível doar até metade do salário para a filantropia, e abater o montante do IR; o mesmo se aplica ao imposto sobre heranças. Uma regulação fiscal desmensurada num contexto de grandes desigualdades não só gera injustiça social severa, porque concentra ainda mais a renda, como corrompe o princípio da confiança do cidadão nas instituições, ao sentir que financia algo sem retorno.

Em 2014 um levantamento mostrou que, dentre 189 países, o Brasil ocupa a 116ª posição no ranking de regulação fiscal mais benéfica à atividade empresarial, com uma média de 2.600 horas anuais para pagar tributos, e a 159ª posição quanto aos custos e dificuldades de pagamento.<sup>100</sup>

Uma política fiscal que estimule os mais favorecidos a fazer caridade sugere uma nova perspectiva de Estado Democrático. Incentivar o desenvolvimento de mecanismos de distribuição de renda por intermédio da tributação é dar efetividade ao papel social do Estado na diminuição da desigualdade social. O estímulo à filantropia empresarial serviria de ferramenta de reparo, permitindo correção da desigualdade e realização de justiça social.

A filantropia, por sua parte, também deixou de ser o domínio exclusivo de umas poucas grandes fundações e organizações públicas e internacionais [...]. Por exemplo, as doações internacionais feitas por indivíduos e instituições norte-americanas quadruplicaram na década de 1990 e dobraram de novo de 1998 a 2007, quando alcançaram 39,6 bilhões de dólares – uma soma mais de 50% maior que os compromissos anuais do Banco Mundial. Nos Estados Unidos, o número de fundações aumentou de 40 mil em 1975 para mais de 76 mil em 2012. [...] a “filantropia como investimento” acabou dando margem a um novo setor econômico [...].<sup>101</sup>

<sup>99</sup> MENA, Fernanda. **Incentivo fiscal pode tornar filantropos os bilionários do Brasil**. *Folha de São Paulo*, caderno mercado, p. 1, 26 de abr. 2015.

<sup>100</sup> PESSÔA, Leonel Cesarino; TREZZA, Valeria Maria. **Main problems with the taxation of civil society organizations in Brazil: certifications and impact on payroll**. Research Paper Series – Legal Studies, n. 118, FGV: São Paulo, 2015. Disponível em: [http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13789/RPS%20118\\_Revisado.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13789/RPS%20118_Revisado.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 19 de janeiro de 2016, pp. 8-9.

<sup>101</sup> NAÍM, Moisés. **O fim do poder: nas salas da diretoria ou nos campos de batalha, em Igrejas ou Estados, por que estar no poder não é mais o que costumava ser?**. Trad. Luis Reyes Gil, São Paulo: LeYa, 2013, p. 25.

A filantropia só pode ser bem estruturada se fundada no princípio da capacidade contributiva. Evidentemente, a capacidade contributiva não é regulável nos tributos com finalidade extrafiscal, porém o é sobre rendimentos e lucro<sup>102</sup>. Arquitetar, pela via legislativa, uma isenção fiscal de IR ou CSLL, por exemplo, graduada segundo a capacidade contributiva, habilitaria a própria legitimidade na atuação Estatal, realizaria justiça social e, se feita de forma transparente, reforçaria os laços de confiança entre as instituições e os cidadãos, num exercício pleno de efetivação da cidadania fiscal.

Para que isso possa acontecer, no entanto, deve-se ainda estabelecer um critério melhor de controle das sociedades filantrópicas que o atual; a forma de regulação, burocrática e ineficiente, dificulta a aceitação da entidade beneficente como imune ou isenta<sup>103</sup>. Por outro lado, o Estado não pode transferir para o setor privado a responsabilidade, como desde a década de 90 se vem observando, pela execução de políticas sociais<sup>104</sup>. Ao menos não dessa maneira. É imprescindível portanto estimular, por intermédio da tributação, a redistribuição de renda amparada na filantropia, como um dos mecanismos de canalização do bem-estar social, sem a sociedade, de modo inverso, almejar saber, despida de garantias, qual a real destinação dos recursos, supostamente tributados com a mesma finalidade.

---

<sup>102</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. Malheiros: São Paulo, 2002, p. 35.

<sup>103</sup> PESSÔA, Leonel Cesarino; TREZZA, Valeria Maria. **Main problems with the taxation of civil society organizations in Brazil: certifications and impact on payroll**. Research Paper Series – Legal Studies, n. 118, FGV: São Paulo, 2015. Disponível em: [http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13789/RPS%20118\\_Revisado.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13789/RPS%20118_Revisado.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 19 de janeiro de 2016, pp. 17-18.

<sup>104</sup> ESCORSIM, Silvana Maria. **A filantropia no Brasil: entre a caridade e a política de assistência social**. Revista Espaço Acadêmico - n. 86, julho, 2008. Disponível em: <http://www.espacoacademico.com.br/086/86escorsim.htm>. Acesso em: 20 de janeiro de 2016.

## Conclusão

O presente trabalho buscou demonstrar que a relação entre Direito, democracia e justiça é estreita. A tributação é de fato o que em primeiro lugar legitima, ou deslegitima, a própria noção de democracia e Estado de Direito, porque evidencia na prática a realidade que transcende o texto constitucional: o sucesso ou a falência na efetivação do bem comum. O bem-estar social difuso é então o objetivo estatal mais nitidamente visível sob quase qualquer ângulo, e é também a genuína razão que antecede a projeção de sustentabilidade do sistema.

Desde Aristóteles, a concepção mais elementar de justiça, pressupôs, em essência, não governantes alvoroçados por absorver a riqueza de sua população, mas a utilizar da tributação como instrumento basilar da ideia de igualdade, isonomia, segurança, confiança e transparência<sup>105</sup>. A Carta Magna inglesa, assinada pelo Rei João Sem-Terra, em 1215, considerada o primeiro texto constitucional, não tratava de maneira relevante sobre liberdades constitucionais, mas limitações ao poder de tributar. A inibição direta ao poder da Coroa para criar ou cobrar tributos sem autorização dos súditos posteriormente veio a constituir um dos mais importantes princípios do direito inglês, o de que o tributo, cujo o aval não foi dado pelo Parlamento, é ilegal<sup>106</sup>.

Hoje o Estado deve estar disposto a provar sua legitimidade político-jurídica pelas escolhas tomadas, seja na aquisição, seja na aplicação de recursos públicos, buscando aceitação social do próprio sistema. Ínsito à democracia é a realização de tal esforço. Do contrário, não há cidadania, nem bem-estar ou democracia. No mundo globalizado hodierno é preciso estabelecer um ponto de equilíbrio entre Estado e sociedade, onde a tributação é o pêndulo, não o nó.

Ao redor do mundo os mais diversos governos utilizam-se da tributação como principal instrumento para modificar e estruturar a economia do país. Neste cenário, é

---

<sup>105</sup> MARCANTONIO, Jonathan Hernandez. **Justiça, moral e linguagem em Rawls e Habermas: configurações da filosofia do direito contemporânea**. São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 46-53.

<sup>106</sup> VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira. **Presidencialismo de coalizão: exame do atual sistema de governo brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 58-60.

possível afirmar que a política fiscal mais indicada rumo ao desenvolvimento da democracia e reorganização social, numa perspectiva macro, é pelo menos altamente controversa. Algumas mudanças legislativas mesmo são aprovadas apenas com base em déficits orçamentários, ou por razões político-filosóficas, crises e guerra; outras medidas como a inflação, a variação de preço nas bolsas, moedas ou *commodities* não são nem sequer legisladas, mas interferem igualmente. O que se sabe, porém, é que o equilíbrio advém da efetivação de uma série de princípios, legitimadores e consolidadores da noção de Estado e democracia, muito mais relevantes, sob a óptica macro, do que se a tributação privilegiará essencialmente a renda ou consumo.<sup>107</sup>

A tributação é o instrumento pelo qual o Estado provém direitos fundamentais difusos, tais como: saúde, segurança, lazer, infraestrutura e previdência. Segundo o que foi delineado pelo legislador constituinte – originário e derivado – a Constituição da República determina que o Estado brasileiro almeje elevado nível de bem-estar social. Isso, contudo, possui um custo elevado. Diversos países que garantiram níveis parecidos ao aparentemente almejado, como Suécia e Dinamarca, precisaram instituir uma tributação consideravelmente superior a aqui praticada. Não se sabe ao certo, ou pelo menos suscitam-se sérias dúvidas, de se o próprio texto constitucional de fato aderiu a essa ideologia, principalmente após se identificar uma preocupante ausência de racionalidade.

O problema histórico e nodal do sistema tributário brasileiro envolve divagações quanto ao pacto federativo, a competência tributária e a repartição de receitas. Verifica-se uma distorção estrutural em benefício da União, que cria uma espécie de monopólio não só do poder instrumental político, mas da disposição de recursos. Segundo dados da Receita Federal<sup>108</sup>, em 2014 a carga tributária bruta nacional atingiu 33,47% do PIB, sendo a União responsável por 68,47% dessa arrecadação, contra 25,35% dos estados e 6,19% dos municípios. Paradoxalmente, os mais

---

<sup>107</sup> ROMER, Christina D.; ROMER, David H.. *The macroeconomic effects of tax changes: estimates based on a new measure of fiscal shocks*. American Economic Review n. 100, junho 2010. Disponível em: <http://eml.berkeley.edu/~dromer/papers/RomerandRomerAERJune2010.pdf>. Acesso em: 05 de janeiro de 2016, p. 763.

<sup>108</sup> Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil: análise por tributos e bases de incidência**. Org.: Irailson Calado Santana. Publicado em outubro de 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 18 de janeiro de 2016.

exigidos, a par dos problemas e peculiaridades locais são também os mais deficitários, dependendo, muitas vezes, de repasses aos fundos de participação. Comparativamente, os municípios de países-modelo do *welfare state*, como Suécia, Dinamarca e Noruega, possuíam, no início da década de noventa, 35,2%, 30,3% e 24,5% de participação nas respectivas arrecadações tributárias nacionais, contra apenas 5,6% dos municípios brasileiros em 2000<sup>109</sup>.

As distorções se transportam para as classes sociais quanto ao sistema tributário: em 2004, os 10% menos favorecidos pagavam cerca de 32,8% de carga tributária, enquanto os 10% mais favorecidos, apenas 22,7%. No ano de 2008, quem detinha renda familiar de até dois salários mínimos, pagava 53,9% em tributos, o que equivaleria a 197 dias trabalhados; já quem possuía renda média familiar de mais de 30 salários mínimos, sofria uma tributação de tão somente 29%, ou 106 dias trabalhados, 91 dias a menos<sup>110</sup>. Para se ter uma ideia da discrepância de tratamento nos gastos que envolvem diferentes classes sociais, em 2008, apenas o governo federal usou 3,8% do PIB para o pagamento de juros da dívida pública, contra 1,4% para a saúde, no mesmo período.<sup>111</sup>

Segundo pesquisadores, um aumento exógeno na tributação em torno de um por cento do PIB reduz o mesmo de dois a três por cento. Trata-se de um custo social severo, ainda que dentro de países ricos, porque reduz drasticamente os investimentos. Entretanto, vale dizer, também foi verificado que as elevações de tributos para diminuir déficits orçamentários herdados pelos governos têm o potencial de produzir um custo final negativo bem menos expressivo, o que a longo prazo se ajusta, sendo significativo para o aspecto macro do país.<sup>112</sup>

---

<sup>109</sup> AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Erika Amorim. **A capacidade de gastos dos municípios brasileiros: arrecadação própria e receita disponível**. Disponível em: [http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/bf\\_bancos/e0001530.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001530.pdf). Acesso em: 19 de janeiro de 2016.

<sup>110</sup> IPEA. **Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil**. 29 de junho de 2009. Disponível em: [http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630\\_comunicadoipea22.pdf](http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf). Acesso em: 22 de janeiro de 2016, p. 4.

<sup>111</sup> Ibid., pp. 6-7.

<sup>112</sup> ROMER, Christina D.; ROMER, David H.. **The macroeconomic effects of tax changes: estimates based on a new measure of fiscal shocks**. American Economic Review n. 100, junho 2010. Disponível em: <http://eml.berkeley.edu/~dromer/papers/RomerandRomerAERJune2010.pdf>. Acesso em: 05 de janeiro de 2016, p. 799.

Não obstante as polêmicas controversias, o dever de transparência e cooperação entre fisco – como instituição de Estado –, e contribuinte – como membro da sociedade e elo principal de conexão –, deve imprescindivelmente ser o primeiro passo, porque tributação indireta artificialmente manipulada, normas propositalmente confusas, lançamento por homologação “conveniente”, planejamento tributário agressivo diante da ausência de interpretação oficial e retorno pífio evidentemente não transparente no gasto público produz como resultado final um ônus incomensurável, de ambos os lados. Todos saem perdendo.

Uma tributação que atenda todos os anseios sociais é utópica, mas não se trata da chegada, e sim do caminho. É preciso construir um sólido trajeto ante princípios constitucionais tributários que harmonizem uma situação de equilíbrio harmônico entre Estado, Direito e sociedade, formalizando um sistema autocrítico e não autofágico. Em 2014 um levantamento mostrou que, dentre 189 países, o Brasil ocupa a 116ª posição no ranking de regulação fiscal mais benéfica à atividade empresarial, com uma média de 2.600 horas anuais para pagar tributos, e a 159ª posição quanto aos custos e dificuldades de pagamento.<sup>113</sup>

O ponto fulcral do sistema tributário brasileiro não envolve tão somente então a carga tributária, que em 2014 revelou ser de 33,47% do PIB<sup>114</sup> – índice praticamente estável desde 2005, e abaixo da média dos países da OCDE, atualmente com 34 membros, de 35% do PIB –, mas a opacidade geral do sistema, a burocracia que gera instabilidade democrática, a falta de condições de comunicação e simetria, a desproporcional regressividade, o desequilíbrio genuíno no modelo de assistência social com desestímulo à filantropia, a desigual repartição de receitas e o desenho federativo, que ao final converge para uma concepção que deveria ser originalmente estranha ao Direito.

---

<sup>113</sup> PESSÔA, Leonel Cesarino; TREZZA, Valeria Maria. **Main problems with the taxation of civil society organizations in Brazil: certifications and impact on payroll**. Research Paper Series – Legal Studies, n. 118, FGV: São Paulo, 2015. Disponível em: [http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13789/RPS%20118\\_Revisado.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13789/RPS%20118_Revisado.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 19 de janeiro de 2016, pp. 8-9.

<sup>114</sup> Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil: análise por tributos e bases de incidência**. Org.: Irailson Calado Santana. Publicado em outubro de 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 18 de janeiro de 2016, p. 10.

Por intermédio da tributação é possível estabelecer a condição necessária para viabilizar a construção de uma sólida teoria jurídico-política, dentro dos padrões modernos da jurisdição constitucional e do Estado Democrático de Direito. A estrutura base da tributação consiste nos íntimos laços com o poder estatal e a democracia; organização, clareza e transparência na fiscalização de contribuintes e aplicação de normas; assim como na realização de justiça social, por meio da redistribuição de renda. Atualmente, por mais paradoxal que seja, conhece-se e compreende-se todos esses problemas muito melhor do que antes, ainda assim, fica evidente a falta de habilidade em desenvolver resultados práticos eficazes a partir dessas projeções, pois a difusão do poder no mundo moderno é capaz de frustrar a capacidade de efetivação de qualquer mudança substancial<sup>115</sup>. Ao invés de se perguntar como pagar menos – contribuinte – ou arrecadar mais – Estado –, fundamental responder, a par disso, como mudar um país.

---

<sup>115</sup> NAÍM, Moisés. **O fim do poder: nas salas da diretoria ou nos campos de batalha, em Igrejas ou Estados, por que estar no poder não é mais o que costumava ser?**. Trad. Luis Reyes Gil, São Paulo: LeYa, 2013, p. 34.

## REFERÊNCIAS

ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James. **Por que as nações fracassam: as origens do poder, da prosperidade e da pobreza**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Erika Amorim. **A capacidade de gastos dos municípios brasileiros: arrecadação própria e receita disponível**. Disponível em: [http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/bf\\_bancos/e0001530.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001530.pdf). Acesso em: 19 de janeiro de 2016.

ANDRADE, Fábio Martins de. **Algumas questões pendentes em torno do art. 27 da Lei 9.868/1999**. Revista Tributária e de Finanças Públicas 2010. RTRIB 93. Acesso em: 28 de novembro de 2015. Pág. 157.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012, p. 547.

ASSONI, Sérgio. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e o federalismo fiscal**. (In) Federalismo Fiscal, José Maurício Conti (org.). Barueri, São Paulo: Editora Manole, 2004, pág. 226.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BARATTA, Alessandro. **Criminologia crítica e crítica do direito penal: Introdução à sociologia do direito penal**. 6 ed. Rio de Janeiro: Editora Revan: Instituto Carioca de Criminologia, 2013.

BORGES, Antônio de Moura. VALENTE, Cristiano Mendes Wolney. **A origem da não cumulatividade: de técnica a princípio aplicável às contribuições ao PIS e COFINS**. Revista UCB. Disponível em:

<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/viewFile/4641/2905>. Acesso em: janeiro de 2015.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 05 de setembro de 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 05 de setembro de 2015.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI n. 2588, Plenário, Brasília, DF. Relatora Ministra: Ellen Gracie, fevereiro de 2014, DJe n. 027. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 28 de janeiro de 2016.

CANOTILHO, J. J. Gomes *apud* LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, págs. 1165-1168.

COELHO, Isaias. **Ofuscação tributária: cálculo do ICMS “por dentro” é indefensável**. Revista Consultor Jurídico. Publicado em 08 de agosto de 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-ago-08/isaias-coelho-calculo-icms-dentro-indefensavel>. Acesso em: 07 de janeiro de 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CORREA, Juliana Chueri Barbosa. **A retração do welfare state na Suécia e Dinamarca**. Fundação Getúlio Vargas: São Paulo, 2013, págs. 105-109.

Human Development Report. **Sustaining Human Progress: reducing vulnerabilities and building resilience**. UNDP, 2014. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/arquivos/RDH2014.pdf>. Acesso em: 26 de janeiro de 2016.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/pt-br.php>. Acesso em: 29 de janeiro de 2016.

COSTA, Eliane Romeiro. **Sistemas previdenciários estrangeiros: análise das reformas estruturais de previdência complementar**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, IX, n. 31, jul 2006. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=1209](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1209), Acesso em: 26 de janeiro de 2016.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, pág. 51.

ESCORSIM, Silvana Maria. **A filantropia no Brasil: entre a caridade e a política de assistência social**. *Revista Espaço Acadêmico* - n. 86, julho, 2008. Disponível em: <http://www.espacoacademico.com.br/086/86escorsim.htm>. Acesso em: 20 de janeiro de 2016.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: LEX, 2004, pág. 118.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. Dialética: São Paulo, 2011.

H AidAR, Raul. **Justiça Tributária: imposto de renda prejudica classe média e incentiva sonegação**. *Conjur*, 25 de janeiro de 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-jan-25/justica-tributaria-imposto-renda-prejudica-classe-media-incentiva-sonegacao>. Acesso em: 28 de janeiro de 2016.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de direito**. 6 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011, pág. 123-124.

IPEA. **Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil**. 29 de junho de 2009. Disponível em: [http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630\\_comunicadoipea22.pdf](http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf). Acesso em: 22 de janeiro de 2016, pág. 4.

LEAL, SAUL TOURINHO. **Modular para não pagar: a adoção da doutrina prospectiva negando direitos aos contribuintes**. Revista Dialética de Direito Tributário – n. 158, pág. 80.

LEAL, Saul Tourinho; PISANI, José Roberto. **Modulação de efeitos em matéria tributária: “ICMS na base da COFINS”; “Prescrição Previdenciária”; e “COFINS – Sociedades Civis”**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, n. 36, nov./dez. 2008. Disponível em: [http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista\\_conteudo.asp?FIDT\\_CONTEUDO=55991](http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista_conteudo.asp?FIDT_CONTEUDO=55991). Acesso em: 28 de novembro de 2015.

LEGALE, Siddharta. **A moldura e a lâmina** – Daniel Sarmento é o novo professor titular da UERJ. JOTA. Disponível em: <http://jota.info/a-moldura-e-a-lamina-daniel-sarmiento-e-o-novo-professor-titular-da-uerj>. Acesso em: 15 de dezembro de 2015.

MARCANTONIO, Jonathan Hernandez. **Justiça, moral e linguagem em Rawls e Habermas**: configurações da filosofia do direito contemporânea. São Paulo: Saraiva, 2014, págs. 50-52.

MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004. Págs. 114-116.

MELO, José Eduardo Soares de. **O imposto sobre produtos industrializados (IPI) na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991, pags. 84-85.

MENA, Fernanda. **Incentivo fiscal pode tornar filantropos os bilionários do Brasil**. *Folha de São Paulo*, caderno mercado, p. 1, 26 de abr. 2015.

MITIDIERO, Daniel. **Cortes superiores e cortes supremas: do controle à interpretação da jurisprudência ao precedente**. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

NAÍM, Moisés. **O fim do poder: nas salas da diretoria ou nos campos de batalha, em Igrejas ou Estados, por que estar no poder não é mais o que costumava ser?**. Trad. Luis Reyes Gil, São Paulo: LeYa, 2013, pág. 25.

PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. **Instrumento eficiente: transparência previne planejamento tributário agressivo**. Conjur, 11 de julho de 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-jul-11/mariana-pacheco-transparencia-previne-planejamento-tributario-agressivo>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

PACHECO, Velocino. **Considerações sobre a tão (des)esperada Reforma Tributária**. Receita Federal. Disponível em: [http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/educacao-fiscal/copy\\_of\\_publicacoes/artigos/consideracoes-sobre-a-tao-des-esperada-reforma-tributaria](http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/educacao-fiscal/copy_of_publicacoes/artigos/consideracoes-sobre-a-tao-des-esperada-reforma-tributaria). Acesso em: 21 de janeiro de 2016.

PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. Dissertação de mestrado UFRGS. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/16164/000698280.pdf?sequence=1>. Acesso em: 05 de janeiro de 2016, págs. 10-11.

PAYERAS, José Adrian Pintos. **A carga tributária no Brasil: um modelo para análise dos impactos das políticas tributárias na arrecadação e distribuição**. Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública – XIII Prêmio Tesouro Nacional, 2008, disponível em: [http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/XIIIpremio/sistemas/1tosiXIIIPTN/Carga\\_Tributaria\\_Brasil.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/1tosiXIIIPTN/Carga_Tributaria_Brasil.pdf). Acesso em: 25 de novembro de 2015.

PESSÔA, Leonel Cesarino; TREZZA, Valeria Maria. **Main problems with the taxation of civil society organizations in Brazil: certifications and impact on payroll**. Research Paper Series – Legal Studies, n. 118, FGV: São Paulo, 2015. Disponível em: [http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13789/RPS%20118\\_Revisto.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13789/RPS%20118_Revisto.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 19 de janeiro de 2016, págs. 8-9.

PISCITELLI, Tathiane. **A progressividade de alíquotas como realização de justiça fiscal: distributivismo e capacidade contributiva.** Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Tathiane%20dos%20Santos%20Piscitelli.pdf>. Acesso em: 27 de novembro de 2015.

PISCITELLI, Thatiane. **Quais consequências importam na justificação de uma decisão? Análise do ponto de vista das alegações relativas à arrecadação tributária.** VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2011, págs. 1129-1136.

RAWLS, John apud MARCANTONIO, Jonathan Hernandez. **Uma teoria da justiça.** Coimbra: Fundamentos, 1993, pág. 239.

Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil: análise por tributos e bases de incidência.** Org.: Irailson Calado Santana. Publicado em outubro de 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 18 de janeiro de 2016.

ROMER, Christina D.; ROMER, David H.. ***The macroeconomic effects of tax changes: estimates based on a new measure of fiscal shocks.*** American Economic Review n. 100, junho 2010. Disponível em: <http://eml.berkeley.edu/~dromer/papers/RomerandRomerAERJune2010.pdf>. Acesso em: 05 de janeiro de 2016. Pág. 763.

SACCHETTO, Claudio. **A noção de abuso fiscal à luz da jurisprudência do Direito Comunitário.** Tradução Ricardo Fernandes. Revista Direito Tributário Atual, Vol. 21, São Paulo: Dialética, 2007, Pág. 139.

SANANDAJI, Tino; WALLACE, Björn. ***Fiscal Illusion and Fiscal Obsfuscation: Tax Perception in Sweden.*** The Independent Review, v. 16, n. 2, pp. 237-246, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. 1 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Fiscosoft, 2014, pág. 559.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **O “iluminado” ou “a maldição” do lançamento por homologação**. JOTA, publicado em 17 de maio de 2015. Disponível em: <http://jota.info/o-iluminado-ou-a-maldicao-do-lancamento-por-homologacao>. Acesso em: 13 de novembro de 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro**. Rev. adm. empres., São Paulo, v. 27, n. 1, p. 39-48, Mar. 1987. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-75901987000100005&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75901987000100005&lng=en&nrm=iso). Acesso em: 28 de agosto de 2015.

SILVA, Pedro Eduardo Pinheiro. **O sistema tributário: constituição econômica e justiça fiscal**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011-143032/pt-br.php>. Acesso em: 29 de janeiro de 2016.

SOUZA, Celina. **Governos locais e gestão de políticas sociais universais**. São Paulo Perspec., São Paulo, v. 18, n. 2, p. 27-41, Junho 2004. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0102-88392004000200004&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-88392004000200004&lng=en&nrm=iso). Acesso em 19 de janeiro de 2016.

STIVAL, Juliane. **A exegese do Princípio da Neutralidade Fiscal no Sistema Tributário Nacional, sobretudo no regime da substituição tributária, na concessão de incentivos fiscais e na elisão fiscal**. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10020](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10020). Acesso em: janeiro de 2015.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. Malheiros: São Paulo, 2002.

VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira. **Presidencialismo de coalizão: exame do atual sistema de governo brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2015, págs. 58-60.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em: 08 de janeiro de 2015.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **A crucificação e a democracia**. Trad.: Monica de Sanctis Viana. São Paulo: Saraiva, 2011, págs. 141-142.