

REVISTA DE DIREITO E DESENVOLVIMENTO

REDIDES

V. 1 - NOV/2024

Coordenação científica-editorial

Francisco de Queiroz B. Cavalcanti

Marcos Antônio Rios da Nóbrega

Walber de Moura Agra

Eduardo Henrique de C. Franklin

Autores

Angela Simões de Farias

Bruno Magno

Carlos R. C. Santos

Dêivisson Costa Gomes

Eduardo Henrique de Carvalho Franklin

Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti

Joaquim Lustosa Filho

Juliana Torres de V. B. Cavalcanti

Luciana Grassano de Gouvêa Melo

Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira

Manoel de Oliveira Erhardt

Marcos Nobrega

Maria das Graças Pina da Silva

Matheus Sukar

Rafaela Guerra Monte

Rayane Dornelas Sukar

Roseli da Silva Matias

Thayanne Marinho Santos

Walber de Moura Agra

Sumário

- Desigualdade de Gênero: uma crônica 1
Angela Simões de Farias
- Davos e o algoritmo: emprego e subdesenvolvimento 9
Carlos R. C. Santos
Thayanne Marinho Santos
- Tributação e democracia: a reforma tributária pode contribuir com o fortalecimento da democracia no Brasil? 32
Dêivisson Costa Gomes
- Considerações sobre os “equívocos” no modelo de Banco Central autônomo, com fragilização do sistema presidencialista e fortalecimento de um “parlamentarismo” de conveniência 46
Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti
- Reflexões sobre a atuação indutora do estado brasileiro: mito ou realidade? 60
Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti
Juliana Torres de Vasconcelos B. Cavalcanti
- O imposto de importação: a discricionariedade na fixação das suas alíquotas 79
Joaquim Lustosa Filho
- Tributação na economia digital no Brasil e o conflito de competência 4.0: perspectivas e desafios 90
Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira
Marcos Nobrega
- O impacto da política tributária no desenvolvimento econômico e social .. 109
Manoel de Oliveira Erhardt
Dêivisson Costa Gomes
- A ineficiência do princípio da capacidade contributiva na tributação da renda da pessoa física no Brasil 125
Maria das Graças Pina da Silva
Luciana Grassano de Gouvêa Melo
- Bandeiras tarifárias e a incidência do ICMS na conta de energia: estudo sobre as decisões do STF e STJ 138
Rafaela Guerra Monte

- E agora, José? A extrafiscalidade da tributação estadual ameaçada pela implantação do imposto único inconstitucional 159
Rayane Dornelas Sukar
Bruno Magno
Matheus Sukar
- Repensando o federalismo fiscal: administração tributária como atividade essencial ao funcionamento dos municípios 183
Roseli da Silva Matias
- Qual é o custo da regressividade do imposto de renda de pessoa física? ... 210
Walber de Moura Agra
Eduardo Henrique de Carvalho Franklin

Desigualdade de Gênero: uma crônica

Angela Simões de Farias

Resumo O propósito deste trabalho é discutir a desigualdade de gênero na perspectiva das desigualdades em geral, mas em especial, pelo viés de gênero. O termo solteirice progressista foi cunhado para designar as questões da desigualdade de gênero no plano das relações do dia a dia. São aquelas situações não mensuráveis, mas sensíveis, que demonstram o preconceito, a discriminação.

Palavras-chave Desigualdade, o dia a dia da iniquidade de gênero, solteirice progressista, preconceito, discriminação

Abstract The purpose of this work is to discuss gender inequality from the perspective of inequalities in general. The study coined the term “progressive singleness” to designate the themes of gender inequality in everyday relationships.

Keywords inequality, gender, progressive singleness, day to day inequalities, prejudice, discrimination

Introdução

Se alguém se preocupa com a disparidade de tratamento entre os gêneros, poderá se interessar em ler este texto. Interesse até por curiosidade para saber aonde se quis chegar; que desafios tiveram de ser contornados para atender o perfil da edição. E que este esforço procurou fornecer um toque inovador na discussão deste tema central da desigualdade.

Seria possível fazer uma crônica num esquema de artigo científico?

Os mais ortodoxos poderão dizer NÃO. Os mais tendentes a inovar poderão dizer: com alguns parâmetros de adoção, SIM.

A partir desse ponto, a edição me advertiu para tudo ser formatado dentro das regras da ABNT NBR 6028:2003, não obstante ser a crônica outro gênero. Sem esquecer a observância das referências e demais sinalizações necessárias, porém adaptáveis à espécie. E assim seguiu o esforço.

Eis a questão:

Por que discutir e destacar o gênero na seara das desigualdades?

Pela certeza de que o problema é muito grave e existe. É impactante e deletério nas relações humanas. Perpassa nações, países, classes sociais e quaisquer outras segmentações.

E por existirem observações, avaliações de gênero de difícil ou de impossível aferição; situações da experiência, no entanto, sujeitas à análise, como qualquer outro objeto de pesquisa, a expressão denominada solteirice progressista foi cunhada para retratar essas percepções.

Percebendo essas nuances assinaladas, o presente trabalho ofereceu, inicialmente, um concentrado de dados objetivos, para delinear a desigualdade, em vários recortes. E depois, indo para o objetivo especial utilizou-se da citada expressão solteirice progressista para tentar transmitir essa forma de desigualdade, que se percebe, sente-se e convive-se, no cotidiano, mas não se converte em estatística. Isso acompanhado do cuidado de quem se coloca na posição de um olhar, de um observatório progressista. E neste sentido ser progressista é defender ideias, teorias várias, que acreditem na transformação social, por meio da economia, da política.

É tarefa fácil?

Não. É de média complexidade, pelo objetivo de apontar a questão e sugerir posturas no seu trato.

Quanto à estruturação do texto foi formulado do seguinte modo:

No 1º capítulo GÊNERO AO MEIO DE OUTRAS DESIGUALDADES buscou-se situar o tema da desigualdade, no cipoal de outras tantas desigualdades.

E “documentar” alguns marcos significativos dessa desigualdade, em geral, com dados objetivos e referências acadêmicas.

O capítulo 2º GÊNERO NA PERSPECTIVA DE MAIS DESIGUALDADES teve como foco admitir que a desigualdade de gênero é uma a mais dentre as várias desigualdades. E portanto, a perspectiva de todo o texto é o das desigualdades, em geral. Mas não obstante esse reconhecimento, foi necessário recorrer-se a um termo aqui criado denominado solteirice progressista para projetar situações de gênero de sutil percepção. E essas percepções partem de um ponto de vista não tradicional, convencional, mas de um ponto de observação progressista.

E para ilustrar a questão foi trazida uma situação sexual da antecipação de sexo, antes de um relacionamento a ser, ainda, construído.

O 3º e último capítulo INQUIETAÇÕES COM ENCAMINHAMENTOS (CONCLUSÃO) resume-se a debitar na estrutura da sociedade os efeitos da desigualdade.

Mais ou menos conservadora, que seja a sociedade, mais avanços ou descaminhos haverá no trato da igualdade de gênero.

Deixou-se na CONCLUSÃO registrada a clareza de que só haveria evolução com políticas públicas e a conscientização coletiva para se empreender mais igualdade.

1. Gênero ao meio de outras desigualdades

Analisar a desigualdade de gênero ou de qualquer outra desigualdade, sem o devido respeito ao tema das iniquidades, em geral, é tarefa pouco eficiente. No intuito de tratar de gênero, preliminarmente, serão lançados alguns fundamentos, que respaldem a argumentação.

Tome-se gênero, como pressuposto do conjunto de características socialmente

atribuídas aos sexos. Não é a biologia sexual, portanto, mas a construção cultural, algo aprendido. Apreensão essa feita na família, na escola e na sociabilidade¹.

Quaisquer comparações que se projetem acerca do gênero feminino a situação encontrada são de descompasso. Pior ainda, quando o tema traz os recortes raciais e de pobreza, fatores que evidenciam essas discrepâncias. Ao se ater às desigualdades, em geral, obtêm-se um produto. Ao se ater às diferentes espécies de desigualdade acha-se outro produto.

Observando esses dados se compreende que as condições socioeconômicas herdadas, os padrões culturais e valorativos designam papéis para os indivíduos, que impactam na estratificação social em que negros e mulheres são postos em posições subalternas.² E é evidente que este olhar com genitivo: desigualdade de raça, desigualdade de classe social produz mais acurados resultados ao tema.

A combinação das subordinações de gênero e de raça, por exemplo, leva aos piores resultados possíveis, como é presente no caso das mulheres negras. E por esse ângulo é necessário se referir ao pacto da branquitude formado em quase quatro séculos de nossa colonização.

Contempla a naturalização da presença branca nos espaços de poder operando fortemente. Naturaliza as ausências de outras etnias, por séculos. Empobrece a diversidade. Angela Davis³ dizia que não basta não ser racista, mas se deveria ser antirracista.

Nisso resulta até na monolítica beleza branca, como padrão estético a ser priorizado.

O apelo ao alisamento do cabelo é um reflexo dessa hegemonia branca, em que os traços do branqueamento dominam o cenário. E neste contexto se encaixa o pensamento de Malcom X⁴ quando alertava: Quem lhe ensinou a odiar a sua cor de pele e os seus cabelos? Sugere a semente do auto ódio. Algo muito enfático e autodestrutivo.

É o racismo estrutural presente que se demonstra por vários fatos:

i) No Livro V das Ordenações Filipinas puniam-se as feitiçeras, em alusão às mulheres negras e seus saberes no trato da saúde, da sexualidade, ajudando outras mulheres. E eram por essas razões criminalizadas;

ii) A Constituição Imperial de 1824 impedia negros e leprosos de frequentarem a escola;

iii) A Lei do Sexagenário libertou os escravizados aos 60 anos, mas só os alforriavam se trabalhassem mais 3 anos, após os 60 anos. E quem atingia essa idade, pelas condições de vida?

1. MATHIEU, Nicole-Claude. Sexo e gênero. In HIRATA, Helena; LABORITE, Françoise; LE DOARÉ, Hélène; SENOTIER Danièle (org. Dicionário Crítico de Feminismo. São Paulo: Unesp, 2009, p.222.

2. França, D.; Sotero, E. C.; Rios, F.; Romio, J. A. F.; Carvalho, L. D. P.; Lima, M.; Silva, T. D. D. Dossiê Mulheres Negras: retrato das mulheres negras no Brasil. Brasília: IPEA, p. 79, 2013.

3. Nascida em 1944, filósofa ativista estadunidense da luta racial.

4. 1925-1965, norte-americano, ativista da luta racial, assassinado aos 39 anos.

iv) Após a Lei Áurea nenhum plano de subsistência foi dado aos negros e ao contrário se subvencionava estrangeiros para habitar o Brasil;

v) O Código Criminal de 1890 criminalizava a capoeira e a vadiagem, em alusão à cultura negra da referida dança e a vadiagem alcançava a situação de indigência em que ficaram os negros, pós abolição da escravatura.

São estruturas do estado que equipam o racismo. Daí que até hoje, o maior impacto negativo do racismo ambiental, religioso, dos feminicídios recaem nos segmentos raciais marcados pelo racismo estrutural.

Acrescente-se que a presença de um dos elementos a seguir, como classe social, raça, sexualidade, etnia ou gênero é suficiente para criar mais barreiras à igualdade de condições entre os indivíduos⁵.

Por ser a desigualdade multifacetada se manifesta em diversas esferas da vida social, com minudências. Apresenta-se no mercado de trabalho, na política e nas relações familiares.

Pode-se inferir dentro da mesma temática o recrudescimento do fenômeno migratório, um sinal de demarcada desigualdade, entre os povos.

Essa persistência da desigualdade de gênero reflete o sistema patriarcal, que perpetua estereótipos e hierarquias baseados no sexo biológico, limitando o acesso às mulheres para oportunidades e recursos.⁶

Tal emerge, também, na carga da responsabilidade das mulheres em geral; das mães nos afazeres domésticos e pelos cuidados com as crianças e demais familiares, constatado por meio do elevado número semanal de horas de trabalho, que elas dedicam a essas atividades, independentemente de estratos sociais, que não são estratos socioeconômicos⁷. Estratos sociais são os que abarcam aspectos culturais, sentimentos de pertencimento, enquanto o conceito de estrato socioeconômicos abrange uma referência predominantemente, econômica.

Pelo reconhecimento dos pontos já assinalados resvala-se para outro pano de fundo no trato da questão. Seria a constatação de que as políticas macroeconômicas e financeiras atingem mulheres, homens e seus gêneros de forma diferente, nos seus efeitos. No campo desses efeitos, que são perversos, mesmo que houvesse um homogêneo desenvolvimento econômico mundial mais equitativo, haveria uma catástrofe, pela insustentabilidade do capitalismo, como assinala Celso Furtado⁸.

Outros dados consistentes, também, apontam para essas desigualdades, como se deve demonstrar: o rendimento mensal habitual médio das mulheres, no Brasil, em

5. França, D.; Sotero, E. C.; Rios, F.; Romio, J. A. F.; Carvalho, L. D. P.; Lima, M.; Silva, T. D. D. Dossiê Mulheres Negras: retrato das mulheres negras no Brasil. Brasília: IPEA, pp. 85-86, 2013

6. Silva, A.B.; Santos, C.D. A desigualdade de gênero no século XXI. Revista de Estudos Feministas, v. 20, n. 2, p. 45-60, 2022.

7. BRUSCHINI, Maria Cristina Aranha. Trabalho e gênero no Brasil nos últimos dez anos. In: *Marché du travail et genre: comparaisons internationales Brésil-France: Actes du colloque international qui s'est tenu au Brésil du 9 au 12 avril 2007*. 2007. p. 30-54. Disponível em: <www.fcc.org.br><www.usp.br><www.eco.unicamp.br><www.ufrj.br>www.mage.cnrs.fr.

8. FURTADO, Celso. O mito do desenvolvimento. 3 ed. Rio de Janeiro: Paz & Terra, p.19, 1981.

2012 era de R\$2.295,95 e o dos homens R\$ 2.871,01, com uma diferença de 24,2%⁹.

Por esses indicadores, como exemplo, constata-se uma lentidão em se vencer a iniquidade referida, que lembra a imagem de uma década perdida.

Seguindo num pulo cronológico de 2012 para anos recentes: a América Latina teve um aumento de 81 a 86 milhões de pessoas em situação de extrema pobreza entre 2020 e 2021, tendo as mulheres como as mais vulneradas.¹⁰

Acrescente-se que a produtividade de qualquer país pode se elevar em até 25% pela eliminação das desigualdades no emprego, no que diz respeito às mulheres e aos homens.

E até no setor agroindustrial, já pujante, no Brasil, vê-se que caso as mulheres desse segmento tivessem acesso igual a insumos, terras e fertilizantes, o produto agrícola subiria em até 4%.¹¹

O combate sistemático de todos esses componentes poderia diminuir nossas “comorbidades” sociais. As denominadas doenças sociais de base. Buscando palavras para etiquetar a temática, aplicam-se inhomogeneidade, assimetria e desigualdade.

2. Gênero na perspectiva de mais desigualdades

É patente que se o tema é gênero, utiliza-se a reiterada perspectiva de gênero. No entanto, invoca-se, neste texto, a perspectiva das desigualdades, em primeiro plano, mesmo sendo a temática proposta a desigualdade de gênero. Este último tipo de desigualdade a ser considerado, está, também, no PLANO DO DIA A DIA, na busca do que não é mensurável.

Seria identificar, então, as situações prosaicas; os aspectos de aparente somenos importância, para demarcar certas desigualdades menos palpáveis, mas não menos sensíveis.

As expectativas da solteirice progressista, termo ora cunhado, neste texto, refere-se aos comportamentos esperados entre os sexos, com repercussão mais evidente no aspecto sexual, na pressuposição de posicionamentos liberais no trato dessas questões.

Como matéria de análise, tome-se emblematicamente, o sexo, que antecede um relacionamento. E em face de um comportamento mais liberal compare-se com o referencial dos conselhos familiares e seu entorno, nas diversas classes sociais, do País.

A ideia da desigualdade, por via deste aspecto sexual, possui raízes profundas na família “lato sensu” e nos relacionamentos que a constrói. E nem sempre, essas construções ideológicas pautam-se por um cunho progressista. São construções familiares, que depreciam, via de regra, o gênero feminino, contrariando a “solteirice progressista”.

9. Pesquisa Nacional de Amostras de Domicílios Contínua PNADC 2012.

10. Comissão Econômica para a América Latina e Caribe CEPAL 2021.

11. Relatório Igualdade de Gênero e Desenvolvimento do Banco Mundial, 2011.

Por isso importa refletir acerca das singularidades, que tangenciam essa instituição de parentes, que é a família. E é por meio da sexualidade e suas expressões, que bem se expressam as engrenagens dessas relações familiares. Por exemplo, quem nunca aceitou fazer sexo, sem compromisso de qualquer espécie?

Seguramente, muitas pessoas.

E qual o peso desse comportamento num futuro relacionamento, na perspectiva da “solteirice progressista” do gênero feminino?

Pondere-se:

Se a pessoa se atraiu por alguém de estilo convencional ou um ser hipocritamente, moralista, a resposta para essa antecedência libidinosa, na perspectiva da construção de uma estável relação é de pessimismo. O impulso, a pulsão pró-vida, nesta hipótese, pode, fortemente, comprometer, em importante medida, um futuro relacionamento.

Mas se o par escolhido interpreta o primeiro arroubo sexual, como algo bom, espontâneo, que ocorreu a favor de ambos, o desejável futuro relacionamento não será prejudicado, via de regra, pela tradição cultural conservadora. E de novo, a análise está sendo feita pela perspectiva da “solteirice progressista”.

Evidencie-se que se está ventilando visões não constatáveis empiricamente do ponto de vista do gênero feminino adulto.

Explique-se melhor o aqui, ponderado, porque apesar de marcantes mudanças na estrutura da família brasileira, nos séculos XX e XXI, pró- igualdade entre seus membros, com exceção de um período presidencial, dos últimos anos, o peso da censura, ainda, vai para o gênero feminino.

Inquietações com encaminhamentos (conclusão)

Do já exposto há indagações a serem feitas, em sede de conclusão:

Para que?

Como?

E por que esses fenômenos de relações de desigualdade acontecem? Tais indagações pertinentes ao descortino do tema têm respostas e podem ser explicitadas, no macro, pela composição da sociedade.

Mais conservadora pior para a figura do gênero feminino; mais progressista, a balança se equilibra.

No tocante ao recorte social, de raça, cor da pele, por exemplo, as políticas públicas como as cotas raciais, sociais¹² emergem como mecanismos eficientes no enfrentamento das desigualdades. Esta lei estabelece diretrizes e regras para ingresso nas universidades federais e nas instituições federais de ensino técnico de nível médio acerca de percentuais de vagas.

O tema está assente. Não se fala de cotas, por exemplo, para os indivíduos brancos por já estarem estabelecidos em lugares de privilégio. Nunca esquecermos que até a

festejada, por estudiosos, miscigenação brasileira foi feita, nos seus primórdios, por meio de estupros.

Importa, também, admitir que a diversidade difundida e conquistada nos diversos setores da sociedade quebra as hegemonias monolíticas. E vem acompanhada, não só com semblantes pardos e negros, por exemplo, mas também, com possíveis outras contribuições culturais, para além das referências da Europa e dos Estados Unidos da América.

Outra última observação na alça da igualdade de gênero, no que diz respeito à antecipação do sexo, antes de qualquer compromisso: se a criatura em defasagem na balança sexual tem baixas expectativas e só está interessada pelo momento, no aqui e agora, nada importante a ponderar. Mas se o seu interesse pelo ser conquistado for de grande monta, convém que conheça as condições de “temperatura e pressão” do emergente relacionamento.

Mas se for a hipótese de ser um perfil sociologicamente progressista e espera-se que sempre, assim seja, invoque-se o poeta português “tudo vale a pena, quando a alma não é pequena”.¹³

Em conclusão para que se obtenham resultados satisfatórios demandam-se a implantação de políticas públicas e a conscientização coletiva para promover a igualdade.¹⁴

Bibliografia

- BRUSCHINI, Maria Cristina Aranha. Trabalho e gênero no Brasil nos últimos dez anos. In: *Marché du travail et genre: comparaisons internationales Brésil-France: Actes du colloque international qui s’est tenu au Brésil du 9 au 12 avril 2007*. 2007. p. 30-54. Disponível em: <www.fcc.org.br><www.usp.br><www.eco.unicamp.br><www.ufrj.br><www.mage.cnrs.fr>
- FURTADO, Celso. O mito do desenvolvimento. 3 ed. Rio de Janeiro: Paz & Terra.
- França, D.; Sotero, E. C.; Rios, F.; Romio, J. A. F.; Carvalho, L. D. P.; Lima, M.; Silva, T. D. D. *Dossiê Mulheres Negras: retrato das mulheres negras no Brasil*. Brasília: IPEA, p. 79, 2013.
- MATHIEU, Nicole-Claude. Sexo e gênero. In HIRATA, Helena; LABORITE, Françoise; LE DOARÉ, Hélène; SENOTIER Danièle (org. *Dicionário Crítico de Feminismo*. São Paulo: Unesp, 2009.
- MARTINS, L.M.; Costa, R.S. Desigualdade de gênero: desafios e perspectivas para a igualdade. *Cadernos de Sociologia*, v. 28, n. 3, p. 120-135, 2023.
- SILVA, A.B.; Santos, C.D. A desigualdade de gênero no século XXI. *Revista de Estudos Feministas*, v. 20, n. 2, p. 45-60, 2022.

13. Poeta português, natural de Lisboa (1888- 1935), falecido aos 47 anos.

14. Martins, L.M.; Costa, R.S. Desigualdade de gênero: desafios e perspectivas para a igualdade. *Cadernos de Sociologia*, v. 28, n. 3, p. 120-135, 2023.

Autoria

Angela Simões de Farias é Membro do MPPE; Professora-adjunta de Direito Penal da Faculdade de Direito do Recife/UFPE; Pós-doutora pela Faculdade de Direito de Lisboa, com tese em direitos reprodutivos (Aborto), obtida com a láurea de “distinção e louvor”. Escritora Feminista Ativista da Causa das Mulheres; e-mail fariasangela13@gmail.com.

Davos e o algoritmo: emprego e subdesenvolvimento

Carlos R. C. Santos

Thayanne Marinho Santos

Resumo A dimensão que o Fórum em Davos coloca para a inserção dos algoritmos moldando a sociedade e o seu futuro, elimina qualquer ação protetora proveniente das nações. É preciso ver o quanto essa certeza busca transformar os Poetas Mortos em meros levantamento de dados, os quais são objetivados no recurso oferecido pelos meios que vão até o promovido pelo acesso ao Cyber Chat. O mais necessário é preservar o tanto que se tem como valor o relato dos sonhados, frente à possibilidade de as pessoas poderem ser escutadas.

Palavras-chave Davos, Cyber Chat, Poetas Mortos, Sonhos

Abstract The dimensions that the Forum in Davos places for the insertion of algorithms shaping Society and its future, eliminates any protective action coming from nations. It is necessary to see how Much this certainty seeks to transform the Dead Poets into a mere survey of data, which are objectified in the resource offered by means that go as far as that promoted by access to Cyber Chat. What is necessary is to preserve how Much value is given to the narration of Dreams, in view of the possibility that people can be heard.

Keywords Davos, Cyber Chat, Dead Poets, Dreams

SONHOPOMBO
Tomado pelo desamparo,
sem esperança,
o pombo pôs a cabeça fora de seu casulo.
Girou o tanto que pôde,
até ver todo o espaço permitido.
Tudo levava a crer num voo em linha.
A menor distância é o máximo no mínimo.
Viu uma multidão de voos,
recortando o espaço.
Todos iguais,
variando apenas no colorido das penas.

Teve uma perfeita satisfação
que o afastou da tristeza.
Foi interrompido,
sem ver a germinação do desespero.

No período depois da segunda grande guerra mundial, aconteceu a comunhão entre várias nações, desde os tratados internacionais até mesmo o incentivo para instituições como é o caso da Organização das Nações Unidas (ONU). Também durante a guerra, os países do eixo formado pela Alemanha e o Japão indicaram a necessidade de combater os demais, cuja característica envolvia a ideia de realizar o propósito da figura mítica de Atlas, carregando o mundo nas costas. É a perspectiva de que a conjunção entre nações revela um objetivo transnacional, de maneira a poder sair da ideia colonialista, meramente espoliadora, se tornando um projeto humanitário e de valor global.

Dentro desse ambiente que valoriza os conhecidos defensores dos Direitos Humanos, o viés ideológico ganha espaço, desde que se constitua a partir do panorama que defende o modelo igualitário, resvalando para a exclusão do que se propõe como excesso. É o caso de pensarmos o tanto que vale à pena defender o modo distributivo de Renda Mínima, tal como insiste uma parte do pensamento socialista. Trata-se de um propósito que condiz com o fato de funcionar em prol de um Bem, cuja dimensão se vincula à crença de que as pessoas serão encaminhadas no sentido de formar as suas vidas tendendo para o que significa à minimalidade, de maneira ao excesso ser banido das vivências cotidianas, qualificando-o como desnecessário perante o indicativo de existirem os carentes. É o que solidifica o viés de um repúdio quanto à insatisfação, somente admitido quando se constata o extremo grau de insuficiência em se manter financeiramente.

É claro que a administração desse propósito socioeconômico vai se dar pela inclusão do Estado que administrará a receita proveniente dos tributos amealhados em decorrência do beneplácito dos que produzem e trabalham. Além do mais, a tal renda iniciará uma tática de aumento dos impostos, cuja finalidade é fazer com que todas as pessoas se encaminhem para compor o viés que as levam a ficarem equiparadas na ideia minimalista e deixando certas regalias para os administradores que possuem o direito de manter o Estado.

Nesse aspecto, podemos avançar num tempo arcaico e ver que estamos num momento em que o futuro pode representar um encontro com o que já existiu. É o caso de vermos que as cidades helênicas tiveram que ficar aliadas no combate contra a cultura Persa, cuja dimensão aponta para uma espécie de Invasão Horizontal, mas também uma invasão Vertical dos Bárbaros, expressão tomada de empréstimo do

filósofo Mário Ferreira dos Santos (1907-68)¹. Ao nosso ver, a invasão horizontal também encerra uma penetração na cultura e na transformação da subjetividade das pessoas que estão sofrendo tal domínio.

Podemos ver tal fato no que é expresso na perspectiva dada na defesa primordial dos Espartanos no estreito de Termópilas, composto por um desfiladeiro ao longo da costa do Golfo Malia. O que aconteceu foi uma invasão conhecida pela definição das guerras Greco-Pérsicas, uma vez tendo Ciro se tornado monarca dos povos Medos e dos Persas, os quais viviam em áreas diferentes. Os Medos viviam no planalto do Irã, mas no Norte, enquanto os Persas na área ao Sudeste.

Foi daí que veio à ideia de expansionismo que se deu durante o século 6 a.C. O fundamento foi que os povos que eram conquistados pelos Persas tinham que pagar impostos, construir palácios e fornecer soldados para o exército do rei conquistador. Em vista dos êxitos atingidos, a ida para as colônias gregas na Ásia Menor teve que se reunir numa revolta desde à cidade de Mileto, tendo a ajuda da cidade de Atenas. Os Persas venceram e destruíram Mileto, escravizando os pertencentes a essa cidade, caracterizando uma invasão horizontal, mas os Persas esperavam que os escravizados admitissem o processo de valor conforme à aculturação, numa invasão vertical.

O rei Dario 1º seguiu o expansionismo declarando guerra a Atenas, incitado a invadir as cidades gregas, iniciando a primeira Guerra Médica. Tendo como líder Milcíades, a cidade de Atenas foi vitoriosa, acontecendo tal fato após a batalha de Maradona em 490 a.C. Já a segunda Guerra Médica, aconteceu em 480 a.C. promovida pelo rei Xerxes, cuja visão expansionista iria destruir a independência da formação de cidade-estado, além de impedir o fluxo do comércio no Egeu.

É preciso ver que a composição do exército de Xerxes poderia ser nomeada como uma Legião Estrangeira, pois era composto pelos soldados advindos das nações que foram conquistadas, como é o caso de assírios, egípcios, babilônios, etc. Assim, pode ser observado um grupo de pessoas que não desenvolvia um elo além do ressentimento. O sistema de interação nesse exército não assumira à dimensão de unir-se em função da liderança transcendental atribuída ao rei Xerxes. Pode ser dito que os soldados desse rei não desenvolveram a Brain Net (rede cerebral) em suas mentes.

É preciso ver que essa rede entre as pessoas necessita para se constituir uma espécie de símbolo, cujo significado indica uma conjunção no que pode ser arremessado². Por outro lado, mesmo sendo em menor número, os pequenos contingentes tinham como lutar contra os numerosos combatentes persas. O exemplo mais expressivo foi o que aconteceu com os soldados espartanos, um grupo formado por trezentos elementos liderados pelo rei Leônidas, cuja relação entre estratégia e tática compunha uma formação de alianças que iam além da dimensão consanguínea. Era o descompasso entre os numerosos soldados persas e os grupos dos combatentes gregos.

1. Invasão Vertical dos Bárbaros (2016).

2. Do latim *symbŏlus*, e associado ao *sýmbolos* grego. O prefixo *syn* tem como referência o *syn* grego, indicando a ideia de união, tendo como base o indo-europeu *sun*. É associado ao verbo *ballein* que afirma o lançar.

O observado é que esse elemento tem aliança com o campo do símbolo, cuja performance indica estarmos relacionados ao que cria elos entre as pessoas. Sendo assim, é preciso ver que a coisa e o símbolo estão ligados de maneira íntima, mas vivenciando o que se encontra quando um mesmo elemento possui uma bipartição, indicando estarem numa espécie de embate definitivo e gerador de angústia, como um afeto radical das vivências ligadas ao campo das finitudes, as quais estão imanentes no volume das contingências.

Brain Net

A rede que se forma entre as pessoas e a que é esperada quando nações se aliam, devem assumir essa proporção cerebral, como mostram as pesquisas mais recentes da teoria estabelecida pela Neurociência. Tanto as nações agrupadas sob uma sigla transnacional, quanto o que aconteceu nas guerras Médicas, podem ser compreendidas se forem colocadas no campo onde existe o modo epistêmico dos neurocientistas. Daí advêm as pesquisas em que certos estímulos deverão ser sentidos por um integrante de uma relação conjugal, uma vez que lhe é dito que o outro ao qual esteja ligado será objeto de tal incitação.

É dessa forma que podemos concluir que a rede neural é plástica indo além da inclusão de modo pessoal. O cérebro vai possibilitar um contado interpessoal, de maneira a indicar o caminho para à compreensão acerca do significado que a neurociência dá ao conjunto formado pelas pessoas numa sociedade. É o que tende para que vejamos o laço social a partir da dependência derivada pela evolução do sistema nervoso.

No caso de esse viés interpretativo ser condizente com a realidade de agora e a que fora vivida no passado remoto, a primeira coisa que devemos considerar é que nunca foi abandonado o sistema de compartilhamento que concerne ao gregarismo, como é encontrado nas várias formações dos grupos animais. É o visto no parâmetro colocado pelo pensador Miguel Nicolelis (1961), no livro: *O Verdadeiro Criador de Tudo: Como o Cérebro Esculpiu o Universo como nós o Conhecemos* (2020). Tudo fica bem concatenado se vemos nesse foco o verdadeiro sentido para a relação das pessoas quando seguem em conjunto o mesmo propósito.

A base para a Brain Net está no que pode ser visto quando o estímulo do cérebro move um sistema mecânico, como foi o caso do chute de um jovem paraplégico, usando um exoesqueleto, na copa mundial de futebol em 2014. É uma realidade e deve ser objeto de pesquisas para mostrar a desenvoltura do cérebro humano, indicando a potência de relação entre o sistema orgânico e uma máquina. A perspectiva é que o cérebro pode estar impedido de comandar toda a difusão do sistema nervoso que está capilarizado pelo corpo, mas por um meio instalado diretamente nele, ocasionará ações que foram antes impedidas.

O cérebro pode incitar a que uma determinada área venha a comandar um movimento, levando a que uma carga eletromagnética chegue ao sistema mecânico que realiza o que é indicado ter de fazer. O princípio é fazer uso da base de emissão

eletromagnética advinda do cérebro, cuja formação indica a área que está ao seu comando, estimulando para que um sistema mecânico possa agir e realizar algo que a pessoa estava impedida de fazer. Com isso, está aberta a possibilidade de que tal resultado venha a se estender para vários outros procedimentos impedidos de vir a ser realizados.

O propósito em pegar esse êxito numa linha necessária para a pesquisa e estabelecer a sua extensão para os ares do gregarismo, pode ter um componente que molda a realidade social sob a chancela de uma visão específica de Estado, cujo papel é o de comandar os propósitos que serão seguidos por todos, tendo como suporte o Bem Comum, antecedendo o Bem Maior e chegando a desenvolver à ideia de um Bem Supremo. Isso indica que se pode criar algo que é reconhecidamente estabelecido como necessário, como é o caso da formação cérebro/máquina, indo no sentido de configurar uma espécie de aliança entre as pessoas, na medida em que passa a propor uma compreensão acerca do que deve ser importante para à formação subjetiva.

No momento em que a concepção da Brain Net se coloca como fator causal das alianças entre as pessoas e que devido a isso se constitui o dado relevante para que sejam usados elementos simbólicos da realidade, ocorre o esquecimento das posições postas pelos dados clínicos dos psicanalistas, os quais são movidos pelas indicações de Sigmund Freud (1856-1939), cujo dado se refere ao que afirmou sobre o sentido da Horda na formação pessoal e na relação com o outro³. O encaminhamento gregário tem como objetivo o constituinte que mais tende para a formalização presente na sintomatologia obsessiva.

Isso pode ser visto no filme Conan, o bárbaro (1982), cujo contexto se refere a uma criança que é feita escrava, servindo ao poder de um líder com dotes de feitiçaria decorrente de assimilar certos vínculos com uma imagem ou símbolo que serve de agente aglutinador das pessoas. Essa imagem tem como descrição ser a de uma cobra com duas cabeças (*amphisbaena uroxena*), colocadas numa condição de luta entre si. Esse símbolo vai ser ambientado pela ideia de encontrar o enigma do aço, além do que é respondido por Conan acerca da pergunta: O que seria melhor na vida?

A resposta foi a retirada do que dissera Gengis Khan (1162-1227), afirmando que o bom da vida seria esmagar nossos inimigos, vê-los fugirem para sempre e ouvir os lamentos de suas mulheres. No entanto, a personagem do líder que portava a coroa das serpentes realiza uma torção acerca desses princípios quando mostra o que significa verdadeiramente o poder, pois não está em saber o enigma do aço, mas em fazer com que as pessoas obedeçam, absolutamente seguidoras do símbolo defendido. No filme tem o foco para mostrar a imagem de uma jovem que se joga num despenhadeiro, bastando para isso que o líder faça um pequeno aceno que é prontamente obedecido.

O aço é a obediência pela crença no valor dado ao símbolo em que as pessoas sairão da dicotomia relacionada à luta entre dois componentes opostos, como é o caso das cabeças em posição de disputa. O Bem Maior está colocado pela ideia

3. S, Freud – Totem e Tabu (1913).

cujo objetivo referente é de desenvolver o viés da unificação de propósitos, os quais são indicados desde quando todos eliminarão o sentido dado pela disputa dentro de si, cuja consequência é colocada na condição de eliminar o ódio e o substituir pela obediência quanto ao que é o significado da unificação. Daí vem a promessa da força que subsiste ao sentido dado à unificação que vem correndo pela formação simbólica desde os momentos inaugurais do pensamento cultural.

É algo que segue o dado histórico acerca do termo fascismo, cujo valor está quando acentua o significado de feixe, em que a resistência mostraria uma formação inquebrantável. Dessa forma, podemos ver o tanto que as alianças ganharam uma constância nas ocorrências históricas, principalmente quando observamos o direcionamento para constituir o traço social dado ao Estado e a sua influência no domínio das vontades pessoais. Dentre esse tipo de dominação está a saída do campo mostrado pela imagem da cobra com duas cabeças, constituída através da ideia de que existe um agravo quando ocorre o estabelecimento da dúvida, sendo preciso compor um apoio narrativo que se apresenta por meio do atendimento conforme o sentido dado à unificação. Temos esse propósito quando vemos o traçado indicado por René Descartes (1596-1650), a respeito da Dúvida Metódica⁴.

É o estabelecimento do que está subjacente ao conceito de Brain Net, haja vista compor um espaço de subjetividade advindo da condição dada pelo referencial do gregarismo, estabelecendo a forma cuja curvatura envolve a eliminação das duas cabeças em luta, base inaugural e simbólica do que se denomina como dúvida obsessiva. Isso quer dizer que qualquer intervalo em que surge uma fissura, o mais confortável é oferecer uma espécie de liga, cuja existência elimina o que pode ser um confronto com a base do Desespero Humano, efeito do lidar com as diferentes finitudes na relação entre as pessoas.

No caso de a liga ser constituída pela composição do sistema nervoso central, é posta uma explicitação acerca do contexto relacional de modo a considerar um avanço para o cimo de uma subjetividade gregária, eliminando o que deve seguir o sentido dado pela Horda. A liga entre as pessoas deve ter a sua constituição seguindo o referencial da dimensão indicada por Freud, cuja formalização está no fato de as pessoas não encontrar um apaziguamento, desde o ato decisivo de assassinio de um Pai Mítico, fonte inaugural do que existe de primevo na formação das mentes e da constituição ao longo do tempo com a raiz que envolve a eliminação/manutenção daquele que não estaria submerso ao domínio da Falta e, por conseguinte, sem estabelecer uma aliança narcísica com os demais.

Ao Menos Um

Quando Freud enuncia à existência de um traço inaugural com o Pai Primevo em que ocorre a Forclusão do elemento Fálico, indicativo da existência em ter que lidar com à

4. In. Discurso sobre o Método (1637)

Falta, o ambiente determina estarmos frente ao contexto onde funciona a alternância entre o Ser e o Ter. Num momento da mente em que o fálico não é posto num juízo de atribuição, repercutindo ao juízo de existência, vai instituir uma inovação que é expressa pela precipitação no ato que indica uma terminalidade, cuja função irá disparar a dinâmica da Lei, segundo a qual a horda se manterá em cada reunião, mesmo a mais fortuita.

É nesse constituinte que surge a impregnação da linguagem na formação de todas as reuniões fortuitas, as quais dimensiona o enunciado, mas designando o que há no campo da enunciação. É o que pode ser visto quando o sentido tonal é usado para representar o elemento fixo, a partir do qual se chega à melodia da linguagem. No entanto, é também necessário considerar que existe também o que emerge como uma melodia a partir do que há de modal na formação da cursividade. Assim, com tais modos de criação sonora, o enunciado e a enunciação terão o suporte para que se possa constituir o que significa o pressuposto do Pai Primevo em que instaura que existe ao menos um, a partir do qual se constitui o conjunto dos demais. É o que foi mostrado de modo poético, desde do que apresentamos em epígrafe o Sonhopombo.

A declaração a partir do psicanalítico vai entrar com elementos que não condizem com o pressuposto colocado de que as pessoas vivem sob o efeito de um gregarismo emergente conforme a perspectiva dada pela Brain Net. É o que nos leva a ver que a formação da subjetividade tem uma história conforme o sentido elaborado desde à era glacial, na qual os homínídeos se colocavam no interior das cavernas para poderem se sentir protegidos do clima, mas também dos predadores que buscavam alimento. Um desses mais feroz era o tigre-dente-de-sabre, cuja presença ressoava um enorme terror nas itaocas habitadas pelos proto-humanos. No caso, esses seres viviam num estado de constante alerta, principalmente quando ouviam o rosnar desse animal feroz. Isso fazia com que o sono deles tivessem uma formação muito intermitente, fomentando uma angústia crônica.

É o que nos leva a construir uma formação subjetiva desde à introdução do fogo dentro dessas cavernas, gerando uma expressiva aclimatação, além de proteger os que aí estavam incluídos. Daí pode ser visto que essa introdução representou uma verdadeira alteração na composição do grupo que se formava numa primeira demonstração de junção compartilhada. O fogo acalentou esses proto-humanos, aclimatando com maior conforto o que estaria vivenciando no ambiente externo, mas também frente ao perigo de serem devorados pelas feras. É uma formalização que se apresenta no fortuito da existência da subjetividade, mas que dimensiona o que significa o lidar com a linguagem, enquanto é um fogo cuja serventia aquece e protege quem a usa.

Essa condição de ser a linguagem algo equivalente ao fogo que mudou a vivência dos homínídeos, o passo seguinte foi o de entrar na dimensão onírica, mas que seria ajudada devido à assimilação das sombras causadas pela luminosidade dentro da caverna. O aquecimento e a proteção da linguagem seguiam o propósito de chegar a dimensionar a vivência com as sombras dos próprios corpos, admitindo a criação de um Mundo Outro, conforme o contorcionismo das imagens escurecidas nas paredes.

Eram sombras que se movimentavam, como se estivessem dançando. O campo interno das cavernas passou a ser duplicado, devido ao que significou equiparar os corpos dos seres com o que se gravava nas paredes das itaocas.

O ao menos um do tigre que caçava os hominídeos servirá como referência para o conforto após à inclusão do fogo, fazendo com que esses seres ficassem com um sono melhor e mais longo, sem precisar ser interrompido pelo som terrificante emitido desde uma ferocidade da natureza. É a linguagem que irá demonstrar o sentido protetivo que uma criança buscará o seu sistema de acolhimento, frente à bestialidade que a assusta e que define o traço primário de privação do acolhimento materno. Por isso, a criança poderá dormir e sonhar com as sombras, os elementos performáticos que compõem a realidade impositora e determinada ao extermínio daquele que está vivenciando os primeiros acordes vitais.

Existe uma força que exclui da mãe o sentido de querer estar sempre perto da criança, mas que será recoberta pela linguagem, resultando na introdução do mundo das sombras na superfície da caverna mental. A desatenção provocada pela linguagem que funciona como defensora e que acalenta como o fogo nas cavernas, vai possibilitar o encaminhamento onírico, de maneira a fazer como que o lado externo seja trazido para o lado interior, compondo uma torção como a que acontece numa faixa moebiana, segundo a qual só existe uma face e uma borda, mas que pontualmente essas se apresentam como duas. O sonhar, movido pela criação do sonho, indica que os convivas construam o espaço de inscrição mental, tal como aconteceu nas paredes das cavernas sob o nome de pinturas rupestres.

Em sequência tem a condição de existirem nessas inscrições o que ocorre no mundo de fora das cavernas, marcando o fora no dentro e o dentro no fora produzindo aí uma ânsia em circunscrever todo o existente na medida dada pela linguagem e a sua potência de proteger, de iluminar e a de acalantar. Daí vem à propensão de ter que relatar o sonhado, através da afirmação que caracteriza e declara uma ação voluntária em dizer o viés de apropriação acerca do sonho, mesmo que exista além desse envoltório uma condição de que o sonhante esteja situado desde à concepção de haver uma exterioridade íntima, no modo como Jacques Lacan (1901-81) chama de extimidade, neologismo que concerne ao objeto pequeno a⁵. Essa condição se dá quando observamos o lugar de onde vem os sonhos, sendo relatados como os elementos que foram sonhados.

O Contador de Sonhos

A expulsão da perspectiva do gregarismo está na base da formação subjetiva das pessoas, inclusive na constituição da mania em relatar os sonhos. É o que remonta ao estágio em que os hominídeos viviam nas cavernas e passaram a lidar com as sombras provenientes do uso do fogo para ficarem mais confortáveis e poderem se proteger

5. In. A Angústia – Seminário livro 10 (1962-63).

dos animais predadores. Assim, podemos pensar numa alegoria em que exista um local onde circula uma espécie de corporificação da força em relatar os sonhos. O relato ficcional pode enunciar o traçado concernente à existência de um lugar. Eis esse formato, cuja visão é promissora na compreensão acerca do papel que teve Sancho Pança na vivência com Don Quixote (1605), de Miguel de Cervantes (1547-1616).

Relato

Sem saber muito bem como cheguei nesse lugar, tratei de me inteirar sobre onde estava. Fiz isso logo após acordar. Não me foi falado algo que desse condições para me situar. Mas nada impediu que conhecesse algumas coisas dessa cidade, mesmo sem saber sobre a veracidade das informações. Pensei que seria uma ilha. Uma das que bem eu poderia ser o governador, como me prometera o meu Mestre. Meu nome é Sancho Pança. Fiz muitas caminhadas, mas acordei aqui. É o que me faz dizer que numa era e lugar quaisquer, havia um Contador de Sonhos. Disso conheço muito bem, pois estive durante um tempo seguindo um desses.

Me sentei na Praça Central e tomei conhecimento do que me relataram. Disseram que ele vivia disso e por isso ficou conhecido como o louco da cidade. Parecia achar, por algum motivo, que sua mania era geradora de alegria para todos. Aonde quer que fosse, encontrava uma maneira de contar algum sonho. Não falava sobre mais nada. Dizia da morte de fulano, do voo sobre as casas da cidade, de como teve prazer com alguém, etc. Não lhe importava se ofendia ou gerava algum tipo de indignação. Só falava de sonhos, independentemente da reação causada entre os cidadãos que o ouviam.

Habitualmente, desculpavam-no por contar apenas sonhos, mesmo assim recebia um tratamento que expressava um misto de susto e desprezo. Devido a esse fato, as coisas ficaram supostamente sem controle, pois os mais ilustres acreditavam somente permanecer unidos por terem uma prática a obedecer. Isso fez com que esse Contador de Sonhos gerasse algum incômodo, mesmo sem que se saiba qual era o sentido dado pelos traços do mal estar. Num dado instante surgiu a ideia de que ele deveria ser regulado. Foi num momento desses cujo motivo ninguém sabe precisar ao certo. A única constatação que havia era a de que se tratava de um período em que as ideias antiquadas apareciam vestidas com os modelos mais atuais, enfatizando o princípio de que o tempo é submerso no eterno retorno do diferente.

Era uma prática tão antiga quanto o hábito humano de sonhar. Ela estaria regida por esse sonhado de se fazer da sociedade um lugar absolutamente regulado pela administração. Uma ideia que só aparece quando seu ambiente cumpre determinadas características, como a de não admitir uma autoria pessoal independente do contexto comunitário, mesmo sendo o sonhar da ordem do particular. Quanto mais todos estiverem contidos pelos mesmos traços de sofrimento, mais a sociedade ficará unida. O outro aspecto é que essa união leva ao sentido desenvolvido pelo modo de conceber o ideal de gregarismo, cuja formação repercute em fazer uma especificidade subjetiva.

Um Conselho Administrativo formado pelos que dominavam os vários setores relacionados à governabilidade comunitária tratou, sem muito gosto, do assunto. Tal grupo ordenava o que os cidadãos deveriam aprender nos processos de socialização e

contar sonhos não fazia parte da prática adequada para que uma comunidade viesse a preservar sua unidade. Isso era devido ao fato de ser constituído um modo de ordenação com toda obstinação possível. Era comum ouvir um ou outro dizer que uma sociedade, uma instituição e o organismo humano deveriam funcionar como uma máquina. A função mais referida era a de um relógio. Como a prática de contar sonhos não era possível efetivar na via desse Conselho Regulador, ficava complicado aparar os excessos ou esticar o que estava encurtado.

Veio daí à questão que versava sobre o fato de alguém ser regulado porque contava seus sonhos ao vento. Tratava-se de uma pessoa que não dava importância ao ser chamado de louco ou delituoso. Essas punições naturais da cidade não lhe estavam sendo suficientes. Não bastava lançar a ele designações socialmente depreciativas, talvez porque não lhe caía bem à vestimenta de um louco. Ele não agia como um lunático, desses que vivem pelas ruas caminhando num mesmo trajeto repetidas vezes e, além disso, ninguém sabia ao certo onde ele morava nem para onde ia quando encerrava seu relato.

Alguns diziam vir de outra localidade nas cercanias da cidade, porém não sabiam precisar de onde. Era uma informação bem incerta, de modo que brincavam ao chamar esse local de Cidade Outra. Também diziam que o Contador de Sonhos morava com familiares, os quais escondiam a ligação consanguínea com ele por vergonha, mas deixavam-no realizar sua esquisitice ou mania para evitar alguma reação mais grave. Ele era um tipo de insano pouco ou nada agressivo, pois nunca foi visto dirigindo a alguém palavras ásperas, nem agredindo fisicamente um dos membros da comunidade. Por princípio, o relato do sonhado nada tinha de ofensivo, salvo quando se tratava de assuntos ligados à sexualidade.

Tais questões levaram alguns jovens a segui-lo no momento em que havia encerrado seu relato costumeiro. Isso foi em vão, pois numa quebrada de rua, ele desapareceu sem deixar um sinal de seu itinerário. Quando esses jovens retornaram ao lugar de onde saíram, viram-no num banco de uma praça. Novamente tentaram abordá-lo, mas deram com os burros n'água. Assim, desistiram de seguir o Contador de Sonhos. No final de contas ele parecia estar pairando por sobre toda a cidade.

Isso seria o mesmo que se orientar pela maneira de apontar o lugar de onde veio o meu Don Quixote. Como é um lugar de cujo nome o autor não quer lembrar-se, é impossível ser encontrada alguma trilha pelos rastros dos cascos do cavalo Rocinante. Enfim, colocar em foco a realidade submersa na lógica da incerteza, muito semelhante à existente quando a vontade é cindida pela interferência do inconsciente, é o que leva o condutor a cair do cavalo. A loucura e a aventura são modos que sempre devemos pensar quando se trata de lidar com os sonhos contados, sendo quase uma espécie de renascença⁶.

Trata-se aí de um não querer que pode tanto ser caracterizado pelo não conseguir,

6. Referência ao conduto que vai desde "O elogio da loucura" (1511), de Erasmo de Roterdã (1466-1536), como marco inicial da Renascença espanhola, até o Quixote de Cervantes.

quanto por algo não merecedor de uma lembrança. Esse lugar é indicado por meio de uma esquina ou de uma quebrada de rua, para asseverar a imprecisão do referente, sendo esse, portanto, um lugar como todos e nenhum dos conhecidos, com uma amplitude tão grande quanto à ideia que escutei da boca de meu Don sobre como conseguir algum objetivo para o que se necessita fazer. Ele sempre me dizia:

(...) é o meu ofício e exercício andar pelo mundo endireitando tortos,
e desfazendo agravos.

Soube que numa reunião fortuita, os líderes da cidade trataram do assunto dos sonhos, por indução da organizadora das festas promovidas pela igreja local, a qual sempre visava o melhor meio de angariar fundos e, assim, ajudar os mais carentes e necessitados. Já o dono do cartório local disse, num tom categórico, ser o sonho um objeto juridicamente ausente na legislação comunitária. O máximo a fazer era delimitar e proibir o acesso do Contador de Sonhos a certos espaços da cidade. Essa foi uma proposta elogiada pelo farmacêutico, argumentando que o sonhar era algo de que o sujeito objeto do foco da discussão e todo mundo não podiam livrar-se. Disse que o sonho era considerado pela Neurologia como uma necessidade orgânica. Lembrou que existem medicamentos próprios para quem é acometido de pesadelos. Concluiu que o Contador de Sonhos não podia ser recriminado por ter sonhos. A atitude mais apropriada seria lhe proibir o acesso aos espaços mais merecedores de cuidado e respeito, decorrente das restrições no uso de um tema explicitamente impróprio.

Aceitaram essa proposta e resolveram, em assembleia, que ele não podia estar nos lugares que as crianças frequentavam. Nas escolas, nem pensar! Baixaram, então, um regulamento. Como eventualmente o Contador de Sonhos falava sobre coisas eróticas, as portas das casas continuaram-lhe trancadas. As igrejas e os lugares de trabalho também lhe seriam vetados. Disseram que só podia frequentar as ruas, as casas suspeitas e os bares visitados por aqueles que já eram desprezados na comunidade. Isso é devido ao fato de um homem com essa natureza e desempenhando esse hábito, não podia receber a consideração social. No caso de ele ter escolhido essa mania, então tinha que pagar um custo correspondente, pois tudo na vida tem um preço. O preço a ser pago pelo Contador de Sonhos era o do exílio das instituições mais respeitáveis, as quais todos lutam por frequentar ao longo da vida. Ao término, redigiram um texto objetivando divulgar formalmente essas proibições. A suposição era de que no escondido da caverna do Contador de Sonhos existia uma espécie de cobiça em participar das melhores instituições cidadinas.

Para assegurar a moralidade da resolução, os relatores criaram um lema que passou a constar impresso no final do relato sobre as medidas restritivas. Eles afixaram essa deliberação nos lugares proibidos ao Contador de Sonhos. Já alguns gostaram da fluência e eficácia que foram usadas na divulgação do lema. Mandaram imprimi-lo isoladamente, visando a expô-lo em letras bem desenhadas nas salas de trabalho das repartições do Serviço Público. O valor estaria em moldar a mente dos Servidores no sentido de fazer com que gostassem, mesmo que fosse naquilo que odiavam. Não

era mais relevante considerar sequer o sentido dado à insatisfação, mostrando que tal condição pessoal pode gerar um acolhimento ao desregrado do desejo. O lema afirmava categoricamente:

Nunca o dever se apresentou mais difícil em cumpri-lo do que honroso
por desempenhá-lo.

Esse lema foi criado pelo professor de Filosofia da escola que formava as estudantes da cidade no curso de Pedagogia. Ele queria mostrar o quanto o dever é algo merecedor de privilégio social. Sempre acentuava que uma sociedade devia cultivar os valores que orientavam a vida de seus integrantes, mas de modo a fazê-los satisfeitos em se adaptarem. Não bastaria comportarem-se de maneira adequada. Seria necessário que os cidadãos gostassem do que faziam ao não aceitarem o objeto do ato proibido, mesmo o desejando. Quem quisesse ouvir os relatos do Contador de Sonhos, parasse junto a ele. Isso seria muito bom porque as autoridades do local poderiam saber quem estava mancomunado com o referido meliante. Essa era uma ressalva utilizada pela excelência da inveja do senhor Juiz de Direito, baseada na ideia de o marginal estar sempre ao lado de seu semelhante, sendo por isso cúmplice. Sobre tal argumentação, a mulher do prefeito concluiu: Quem com porcos se mistura, farelo come! Todos os presentes balançaram as cabeças, num gesto de aclamação. Nesse cimo de exaltação, eles viveram assim uma identificação maníaca com um mesmo ideal, sem saber ao certo qual seria essa construção utópica.

Todas essas resoluções foram difundidas e começou-se, então, a aplicar as restrições quanto à circulação do Contador de Sonhos. Com o passar do tempo notaram a ida dele para os bicos. Todos ficaram contentes com esse resultado. Também observaram que estavam correndo para aí muitos indivíduos, a fim de ouvi-lo em surdina. Entre esses iam os interessados em questionar a organização da cidade. Eram os que guardavam a esperança de que as reclamações sobre os seus descontentamentos passassem a ser não somente sonhos, e sim que se transformassem também em realidade, em prol de uma vida mais igualitária.

Esses revoltosos enganavam-se porque o Contador de Sonhos só queria contar seus sonhos. Não defendia uma causa em detrimento de outra. Sua causa era o sonho e sua prática a de contar o seu sonhar diário. O que mais parecia era ele afirmar que as pessoas precisavam dar vazão ao que é vivido no contexto onírico, como forma de redimensionar a vida cotidiana. Isso quer dizer que a expressão de que o sonho acabou deve ser sucedida pela condição de que agora deverão contá-lo.

Numa nova reunião com a pauta de avaliação dos resultados das resoluções tomadas, vários dos cidadãos concluíram que podia estar sendo criada uma nova forma de doutrina, com o seu respectivo mestre. Correram para consultar a legislação vigente e verificaram poder enquadrar o Contador de Sonhos num artigo de lei que versava sobre a proibição de práticas subversivas, as quais eram contrárias ao bom costume socialmente compartilhado. Seria algo como dizer que ele estaria infringindo o viés democrático de uma sociedade.

Em função do cuidado para não serem vistos como reacionários, acharam que seria

indevido prendê-lo. Concluíram que a única solução seria a de escolher alguém com a obrigação de ouvir o que dizia o Contador de Sonhos. Deveria ser um profissional inclinado a escutar o que nunca fora ouvido tão sistematicamente. Era para ser um bom Escutador, e, de preferência, adepto da visão curativa dos males, segundo a hipótese de que o Contador de Sonhos deveria ser uma pessoa doente e precisava ser contido e merecedor de acompanhamento clínico. Era um propósito que estava mais expresso na maneira como o farmacêutico desenvolvia a sua visão sobre as pessoas.

Trataram de procurar alguém de confiança para atender a essa demanda. O escolhido seria gratificado com algum provento. O ideal era que fosse um sujeito já possuidor de interesse por coisas dessa natureza. O Escutador oficial deveria encontrar algum sentido patológico no que era visto como trivial pelos cidadãos, afinal de contas essa banalidade não deixava de ter alguma importância, uma vez que o sonhar, durante o sono, era uma habilidade inata a cada um, mas contá-lo já era ofensivo e não considerava o Bem Comum e do sentido do Direito à democracia.

Isso me fez lembrar do meu Don Quixote, pois era exatamente isso que ele fazia com as batalhas contra os moinhos ou quando precisava defender os injustiçados. Uma ação como a de sonhar envolve o que existe em todos, os quais almejam ser alguém que dá conta das situações como as da cavalaria medieval, tendo o objetivo de ser visto como um herói. Por isso se deve ver que a diferença entre todos e o Contador de Sonhos estava no que era feito com o sonhado, após acordar, não na ocorrência do sonho. O costume era esquecer isso como se fosse uma inclinação indevida ou desimportante para à natureza humana.

Por conta dessa inclinação, muitos pensadores chegaram a publicar trabalhos sobre a possibilidade de se verem os sonhos como condutores de revelações místico-religiosas ou para indicar o caminho de um apostador na sua prática de risco. Os sonhos fugiriam da dependência humana sob o domínio do orgânico, no uso desse tipo de perspectiva que pendia para o lado esotérico e premonitório. No final de contas, estavam se protegendo do que pode destacar do campo de invisibilidade, mesmo estando no que é visível pela experiência de sonhar.

Comunicaram então que estavam à procura de um candidato a Escutador, visando escolhê-lo entre os já estabelecidos profissionalmente na cidade. Não foram bem-sucedidos, mas não ficaram surpresos com esse resultado. O previsto era não haver um profissional nesse grupo que arriscasse seu percurso de sucesso pessoal, perdendo tempo em escutar um simples hábito desenvolvido pelo Contador de Sonhos.

Mesmo prevendo isso, ficaram desorientados, pois teriam de buscar candidatos entre aqueles não tão famosos. Isso ocorreu devido à concepção de essa escolha poder ocasionar certos impasses, pois era nesse meio que havia os inadequados às exigências de uma profissão e que, em consequência, geralmente também criticavam, de maneira geral, o desempenho na governabilidade da cidade. Ao buscar entre os jovens profissionais havia a coalisão entre a insatisfação com o despreparo para desenvolver o senso crítico, encaminhando-os para a mera reclamação. Por outro lado, era um grupo muito barulhento e ganhava as hostes da mídia, pois achava que as suas posições deveriam indicar o que deve ser obedecido. Por isso, contratar esse tipo seria

o mesmo que cair no meio abrangido pelo ditado: Criar uma cobra para me picar.

Os iniciantes em carreiras profissionais na área da saúde não eram totalmente confiáveis, pois se voltava para os jovens que têm um de seus lados próximo a certa imprevisibilidade, tendendo para a não submissão dos atos que levam a obedecer aos parâmetros regentes das ações de governar. No caso de esses serem escolhidos, era capaz de verem no Contador de Sonhos um sujeito a ser seguido. Imaginaram o tanto que seria descontrolado se as pessoas comessem a praticar o ato de contar os sonhos de modo disperso. Certamente teriam acesso ao que parece estar bem, pois permanece escondido de si para si mesmo. Os poderosos já viram que essa história do Contador de Sonhos atingiria ao ato de governar e de educar as pessoas em vista de poder controlar tal pessoalidade.

Os ilustres da cidade fizeram muitas reuniões, sem conseguirem deliberar sobre esse assunto. O máximo atingido foi o fato de falarem sobre a criação de um grêmio moralizante. Chegaram até a brincar com essa iniciativa, ao dizerem ser o sonho do prefeito, tendo em vista a criação de um mote para a sua reeleição. Ao seguirem por essa via pararam de pensar no causador do problema. Ficaram presos em seus devaneios de poder, tal como é devido fazer quando não se pode avançar por conta do confronto frustrado das hipóteses criadas para regular a governabilidade tão almejada. Desenvolveram o receio de que eles próprios comessem a fundamentar suas demandas a partir da hipótese de ser plausível à prática de contar o que se lembra dos sonhos.

O tempo foi passando, até notarem a circulação de certas informações sobre um sujeito dedicado a escutar o Contador de Sonhos. Mandaram verificar como isso estava ocorrendo e ficaram surpresos com a notícia de o Contador de Sonhos haver saído dos ambientes que lhe eram facultados. Ele estava diariamente indo ao encontro do tal Escutador. Isso mostrava que alguém resolveu o problema sem que o grêmio precisasse alterar o mínimo dos seus interesses. Mesmo que esses administradores não acreditassem nas coisas adaptadas ao movimento da cidade, não era má política ficar por fora da posição de interventor, mostrando que existem ações que não precisavam expor o poder governamental para a sociedade. Tiveram à ideia de que o já aprendido pelas pessoas e que o compartilhamento disso podia representar uma espécie de gregarismo vivenciado sem que os poderosos precisassem agir.

Eles gostaram dessa solução geralmente designada como natural, a qual era proveniente da própria comunidade. Essa era a melhor forma para todos os administradores solucionar os problemas, principalmente por não mexer com as pessoas que poderiam questionar a prática de eles governarem a partir de seus sonhos quanto ao bem comum. Com o desenrolar da situação, esses administradores passaram mais um período satisfeitos. Foi um contentamento que somente permaneceu até saberem de o Escutador haver publicado trabalhos escritos sobre sua prática com o Contador de Sonhos, os quais foram muito lidos.

É preciso ver que esse relato diz respeito ao que está sendo vivido pela medida ordenada a partir de uma espécie de Sonho Gregário, cuja formalização se encontra no que significa alterar o modo como as pessoas podem articular até mesmo o mais

cotidiano de suas vidas. No momento em que é instalada à convicção de que as pessoas poderão formar elos que as ligue a partir de uma Brain Net, o Estado irá se esforçar para estabelecer o que se pode fazer como legislação de controle.

O Sonho de Gregarismo

O mais atual sonho que está alastrado pela sociedade é a interferência feita desde os criadores dos algoritmos, cuja função é a de organizar uma forma de subjetividade que conduzirá as pessoas ao destino de serem administradas a partir dos elementos performáticos que são chamados de criadores da nova forma de inteligência, a qual é denominada como artificial.

É um mundo onírico tão bem estabelecido que serve como algo definitivo, como é o caso de se debater o que advirá no futuro para à sociedade. Esse é o fato de vermos que o 53º Fórum Econômico Mundial, realizado em Davos, Comuna da Suíça, já está preocupado sobre os efeitos desses algoritmos na substituição do comando das máquinas nas ofertas de trabalho, levando ao alto nível de desempregos e, conseqüentemente, ao abalo nas sociedades.

É a evolução indo repercutir numa forma como pode ser encaminhado acerca do afastamento do aspecto destrutivo do mundo como conhecemos, podendo resultar num debate sobre o que é o desenvolvimento e o que é o subdesenvolvimento. O conhecido é que essa preocupação é devida ao sistema composto para à compreensão da realidade na medida em que evidencia o parâmetro do que é atual, sem o qual pode ser apenas considerado o que houve e que está fora do lidar com o que mais existe.

O certo é que a tradição das sociedades que compõem o mundo deverá vir a questionar acerca dos significados delas, cuja expressão pode ser colocada na imagem dos seus Poetas Mortos. Tal contexto já foi bastante difundido através do tanto que as pessoas são assediadas por informações sobre a força destrutiva presente nas várias contaminações por elementos microscópicos, como é o caso da disseminação viral, metaforizados pela ideia de uma invasão alienígena, seguido pela criação de uma raça totalmente maquinal ou híbrida, desde quando as pessoas adquirem funções acentuadas na coligação com o que muda sua performance para melhorar ações aprendidas ao longo da evolução que se constituiu por milênios.

Algo que traz à lembrança os tempos pré-históricos em que os humanoides tinham suas cavernas invadidas pelos predadores. O que vemos é que o pior filogenético se encontra imiscuído nas várias gerações, afirmando que o passado pode aparecer após o depois. Tanto é assim que esse pior está presente na atualidade, como se fossem novos tigres. É o mostrado por meio de jogos de internet, filmes, livros e outras tantas produções culturais que tratam sobre tudo o que converge à ideia de Momento Final, apocalíptico e escatológico, o qual é usado para dar apoio na formação de uma nova subjetividade, dimensionada pela ação dos algoritmos.

O que é preciso acentuar diz respeito ao tanto que temos condições em fazer uso de um fogo defensor de nossa subjetividade que antes foi através dos parâmetros que concernem à linguagem, mas na atualidade ganha o formato da coligação na esfera

mundial. A perspectiva é que existe uma ameaça de destruição em grande escala, necessitando que seja feita a eliminação das relações com as finitudes que dão à perspectiva e o movimento que concernem ao cotidiano, os quais acentuam o domínio das simples realizações e as mais complexas.

Já é constatado que na inserção das Inteligências Artificiais (IA) não se consegue bem realizar o que foi adquirido pelos milênios da história humana, ficando ligadas à performance adquirida no uso de rastreamentos extremamente ampliados, podendo mostrar o que existiu e o que se pode projetar como o que poderá aparecer, mas sem considerar os Poetas Mortos, levando tudo para o que emerge no campo do levantamento sobre o que já foi formulado pelas narrativas. É o mero levantamento de dados como elemento que substituirá os componentes que mais coloca à atenção no que há de mais expressivo na formação subjetiva.

O sentido dessa condição de inteligir por meio da máquina já fora visto na indicação dada por certas pessoas, como foi o caso do levantamento de dados presente na frase atribuída ao Barão Nathan de Rothschild (1840-1915), quando trata dos acontecimentos em que se vê sangue nas ruas. Isso tem o mesmo formato do sentido dado ao que se denomina como Sincronicidade Neurais, indicando o viés coletivista que concerne ao fato de que é possível criar um propósito de realizar um eixo de compartilhamento de informações na simples memória sobre o que existiu e projetar para o que virá a surgir quando se atende a certas variáveis.

Esse sentido de junção de inteligência em compartilhamento indica que o Coletivismo Solipsista se refere ao que pode ser alterado nas pessoas e não em busca de um avanço além do que pode ser atingido desde os limites humanos. É uma mudança conforme o cumprimento da ideia de que não é preciso saber acerca do que é incômodo, ficando apenas na esfera do circuito estabelecido pela dimensão de um pacto promovido na construção da narrativa que orienta as pessoas pela via da significação dada na dimensão simbólica.

Uma vez construída a tal narrativa, a realidade pode ser desprezada, no formato que é bem visto desde à construção do que Jacques Lacan denominou como Discurso Histórico (*/a~S1/S2*) *segundo o qual o Sujeito do Inconsciente* () assume a posição de agenciar o domínio do que é designado, claro que gerando enormes efeitos sintomáticos que irão diretamente ao corpo que se apresenta esfacelado⁷.

Além desse formato discursivo, no campo da IA, o contato com o que os helenos ou gregos chamavam de Húbris ou Hybris () sobre o que pode indicar aquilo que acontece fora da medida, mostrando um descomedimento, conforme a insolência diante do que é exigido pelos que se consideram deuses, é visto como elevação subjetiva da soberba. Os deuses da IA vão querer flexibilizar a Hybris das pessoas por meio da divulgação de que alguém desmedido é louco ou merecedor de uma regulação promovida pelos poderes dominantes.

É preciso salientar que o que foi denominado como o Lugar Outro do Contador de

7. Lacan, Jacques – Seminário 17, O Avesso da Psicanálise. (1969-70).

Sonhos reflete o sentido dado pelo termo desejo, numa perspectiva colocada pelo que advém do latim, derivado da palavra *Desiderium*, na qual consta o termo *Sid* da língua Zenda, significando a estrela que orienta e indica por onde seguir⁸. O desejo está ligado ao fixar intensamente as estrelas, estabelecendo uma forma de transcendência conforme a condição em viver uma religião, cuja função coloca em evidência o significado do que é pautado pela religião.

É o que nos leva a considerar o roteiro indicado pelo filme: *A culpa é das estrelas* (2014), no qual dois jovens vivem um intenso sentimento amoroso, mas que é interrompido pela terminalidade de suas vidas⁹. A tradução do título exclui que existe uma face referendada pelo pronome *nossas*, invocando as suas estrelas. Seguindo uma certa tradução mais precisa, seria a culpa em *nossas* estrelas, acentuando a ideia do desejo, o qual está inserido na formação subjetiva a partir da Falta, levando a que se possa ver o tanto que daí emerge a dimensão da consistência em torno do que é da ordem de uma incompletude vivida no cotidiano subjetivo.

Isso é o que encontramos acerca do desejo humano ser gerador da Consciência de Si, debruçada na realidade e buscando reconhecimento, pois o que importa é o desejo do outro, na linguagem lacaniana, o desejo do grande outro (). É o que nosso foco procura tratar, na medida em que foi criada uma geração de pessoas ligadas a constituir uma Inteligência Artificial, desde quando fica moldada ao fundamento no qual se baseia o algoritmo sempre mais aperfeiçoado, afirmando estar perto do funcionamento neurológico mapeado pela ciência que pesquisa os avanços da coparticipação entre o cientista e a fonte computacional.

É daí que vem o sentido conforme à perspectiva em que a transitoriedade vai se instalar nos momentos ou ocorrências mais comuns, questionando o viés absoluto do que é mostrado pelo algoritmo. Por meio dessa aproximação, não se tem o atingimento da máquina ao que a torna mais humana, e sim o fato de que as pessoas vão se tornando maquinais, esquecendo os valores fundamentais que ampliam o sentido de humanidade. O contingente fica esvaziado, devido a função adquirida pelo que nunca cessa de emergir, na ordem da necessidade/natureza. É por isso que se torna bem atual o que Freud escreveu no seu texto de 1915: *O Inconsciente*:

Quando a comunidade não levanta mais objeções, verifica-se também um fim à supressão das paixões más, e os homens perpetram atos de crueldade, fraude, traição e barbárie tão incompatíveis com seu nível de civilização, que qualquer um os julgaria impossíveis.

Nessa sociedade em que os discordantes se tornam outsider, a demonstração do

8. A língua Zenda ou Avéstica é do oriente iraniano, tem acentos próximos do Sânscrito, da família indoeuropeias. Foi francamente utilizado na antiga Pérsia, formulando o Avestá, o livro sagrado do Zoroastrismo.

9. A trama do filme *The Fault in Our Stars* está na composição em que dois jovens, acometidos por uma grave doença, o câncer, vivenciam a ideia de se sentirem desesperançados, fundamentando um extremo desamparo em suas vidas.

descontentamento fuge do campo da Brain Net. É o que nos leva para a Sociologia do Desvio, como fora expresso por Howard Becker (1928), no seu livro: *Outsiders Estudos de Sociologia do Desvio* (2008). A perspectiva é a de ver o sentido sociológico do que é estranho, estrangeiro e desviante, considerando regras que foram estabelecidas por um grupo constituído, atendendo o poder ou natureza constituinte que existe como imanente ao laço social e o tanto que disso pode ser visto o carácter desenvolvimentista que fundamenta à perspectiva do progresso evolutivo da sociedade.

O que se vê é que em todas essas formas de modelos sociais existe a categoria do Desvio, cuja principal característica está nos elementos qualificadores que definem o ato desviante, sem se apegar ao mero lado do cometimento de maneira impessoal¹⁰. É a inclusão do semelhante com os fatores que definem a dimensão do Desvio cometido, sempre apelando para uma conduta idealizada como não geradora de efeitos maléficos vividos pelas pessoas que compõem tal comunidade.

É preciso ver o sentido de comoção demonstrado pelo ambiente em que o delito caracterizou o desviante, cuja função é sempre aumentada no caso de tal ato ser difundido num contexto público, tornando o feito um risco para todos os ali presentes. É um campo fértil para que um outsider passe a funcionar como alguém aceito numa época e numa sociedade. Por conta disso, é possível ver um procedimento compreensivo quando uma pessoa comete um crime, mas que não deve ser observado além dos fatores que envolvem serem decorrentes dos dados causadores dos vários modelos sociais.

Correndo noutra sentido estão aqueles que pontualmente fazem algo que não pode ser aceito pelos operadores das ações definidoras do Direito pessoal. Uma coisa é prender um meliante que pode ser perdoado pelo crime cometido. Outro traçado é quando uma pessoa ou grupo faz ou diz algo que desagrada os detentores dos meios de aplicação das punições controladoras dos outsiders indesejados ou Contadores de Sonhos. Um dos exemplos mais expressivos é o que acontece quando vemos o tanto que as pessoas estão começando a pensar menos, desde que tenha um apoio das redes de Cyber chats (CC), como é a pesquisa feita sem grandes esforços de elaboração, bastando consultar um aplicativo que vai ao passado e reduz tudo que foi realizado pelos Poetas Mortos como se fossem retidos pelo levantamento de dados, o qual vira uma espécie de resumo ou uma narrativa de fácil interpretação.

É o que se consegue quando é feito uma solicitação no Chat GPT, cuja tarefa é responder, mas também de capturar os vários modos de demandas dos usuários e aumentar o repertório de suas possibilidades de respostas. Aquele que insere uma perspectiva narrativa está, sem se dar conta, alimentando o sistema para que incorpore tal fonte e torne mais complexa a sua possibilidade de responder.

A estrutura filosófica que leva ao questionamento pode ser substituída por uma visão que encerra à prática, intervindo nas vivências sem qualquer elaboração que

10. Os elementos qualificadores diferenciam o ato cometido daquele que tem a forma simples. No caso, haverá a incidência na dosimetria da pena que tem a sua existência em abstrato.

coloque junto à ação o fator simbólico. O que vale é a visão posta pela função do Materialismo Dialético, somente que ajudado com a inclusão de uma vivência em que se reduz a função e campo da fala e da linguagem¹¹. Seguindo esse princípio em lugar da Filosofia surge na atualidade o contexto delimitado e ampliado do mundo virtual, em que a ação é o aspecto privilegiado, ganhando maior expressão quando se observa a dinâmica dos jogos existentes no meio virtual da internet.

A memória fica apenas ligada aos procedimentos necessários para que se consiga obter êxito nos jogos com os quais é posto uma prática de uso contínuo. Além dessa condição diminuída dada ao lidar com o meio empírico, diante da Hipermídia esse mundo fica completamente desqualificado, direcionando à atenção para um Multiverso, na ideia de que somente se deve dirigir à preocupação para um Metaverso. Dentro do Multiverso existem vários Metaversos, preenchendo o que é chamado como o domínio da Hipermídia.

É um espaço criado por agentes de formação de novos algoritmos, os quais servem a um tipo de exigência promovida por um contexto ordenador que acentua a margem de adesão por parte dos que admiram tal ordenação, cuja constituição aconteceu quando foi usada a mensagem do trabalho de convencimento acerca do que existia com a divulgação grandiosa que relatavam os feitos heroicos de uma suposta raça, tal como acontecia no contexto nazista, basicamente difundido entre os jovens que passaram a sentir o gosto de um poder autoritário. Daí se vê que esses jovens criaram o sentido de serem equivalentes aos profetas que encaminhavam a sociedade para um Bem Supremo, cuja admissão dimensiona um sistema de obediência absoluta, cuja transcendência está caracterizada desde o símbolo das divisões na imagem da cobra de duas cabeças em luta, aceitando uma pacificação promovida pelo Estado, cuja perspectiva indica a formação de um único Partido Político.

O fenômeno criado pelos algoritmos tem como finalidade formar um tipo de juventude, cuja formatação vai atender uma mensagem como a promovida pelos caminhos de divulgação organizados para afirmar uma certeza grandiosa dos nazistas. Na atualidade, essa certeza segue os parâmetros indicativos do melhor, desde que esteja situado no que significa o domínio organizado com a inclusão dos meios advindos da Hipermídia. A realidade vivida e as dimensões elaboradas no lidar com o causador do Desespero Humano, já não farão parte do que existe e o Eu ficará submetido ao princípio ordenador do Estado.

No Multiverso as dimensões são precisas e adequadas ao modo como a inteligência é assimilada na conformação do algoritmo, promovendo o traçado onde não toca no que se conhece como fator do Desespero, por estar diante da finitude e indicando que a alteridade pode ser expulsa e afastada da composição subjetiva. Já a alteridade advinda do quadro formado pelo algoritmo, tem o seu apelo numa conjuntura de proximidade com o usuário do sistema, mas na margem formulada pelo que se vê

11. Referência ao texto de Jacques Lacan: Função e Campo da Fala e da Linguagem em Psicanálise (1953).

como Metaverso.

Os Novos Profetas

Não estamos mais numa formação de lazer a partir dos jogos que levam os usuários ao significado de prazer no confronto com os demais, mas uma inclusão de tudo o que se tem para situar o viés identitário perante as exigências postas pelos Profetas dos Algoritmos, indicando que somente se pode pensar pela via de uma Inteligência Artificial. É a proposição que rompe qualquer elo com o que afirmou Arthur Rimbaud (1854-91), quando em 1871 escreveu uma carta para Georges Izambard¹².

Caracterizando a força da poesia na vida de uma pessoa, além de comportar a doação frente ao que precisa uma sociedade, Arthur Rimbaud mostrou o quanto se dedicava às elevações e ênfases de humanidade. Daí ele afirmou: Agora, mergulho na maior devassidão possível. Porque? Quero ser poeta e trabalho para me tornar visionário: vós não compreendeis nada e eu não sei se saberei explicar-vos. Trata-se de atingir o desconhecido através do desregramento de todos os sentidos. Eu é um outro. Tanto pior para a madeira que se descobre violino e zomba dos inconscientes que disqueteiam sobre aquilo que pura e simplesmente ignoram.

No campo desse desregramento de todos os sentidos, cuja a mais expressiva designação está no que pode ser uma dimensão fora da Inteligência Artificial que é imposta para as pessoas, a capacidade poética fica expandida e não aniquilada quando do controle do Estado, o qual leva até mesmo a que o Eu seja alterado na formação mais bem descrita como um Euweb. O virtual capacitado pela colocação do espelho plano diante de um enfant, ganha a proporção mais bem indicada na atualidade quando se trata de um Euweb, cuja condição de que o eu é um outro assume a verificação dada pelo algoritmo. Essa alteridade passa a ser o desígnio colocado pelos Novos Profetas.

É quando vemos uma alteração no que afirmara Emanuel Kant (1724-1804) acerca do duplo registro necessário para a visão prática da razão¹³. O Eu Transcendental e o Eu Empírico é alterado quando se trata do Euweb. A empiria dentro do contexto colocado pelos algoritmos passa a ter somente um valor narrativo, de modo que a história das pessoas somente é vista pelo viés da opinião (doxa), o qual se constitui quando o Chat GPT apresenta um resumo que significa o que já foi mostrado, completamente afastado do que se coloca como é se ter a necessidade de consultar os nossos Poetas Mortos.

A partir do tema central voltado para o termo cooperação, as nações se entreolham e veem aspectos que deverão ser pautados para que a diversidade não vença à unidade, segundo o viés da globalização, mesmo que seja preciso passar pelos espaços heterotópicos caracterizados por Michel Foucault (1926-84)¹⁴. Em vista dessa via de

12. Rimbaud, Arthur – Cartas do Visionário (1871).

13. Kant, Emanuel – Crítica da Razão Prática (1788).

14. Foucault, Michel – De Outros Espaços (1967).

acesso narrativo, os temas em Davos seguem pelo caminho dado no mais extremo avanço da tecnologia, considerando que a ideia de cooperação pode representar o domínio de certos meios regionais por parte dos mais bem aquinhoados na esfera econômica e também do registro promulgado de serem advindos dos poderes estatais mais elevados.

Essa reciprocidade vai ser vista desde à perspectiva que encerra o fenômeno da troca em função dos resultados adquiridos no uso de ações operacionais ou comunicativas. O caso mais exemplar é o que se traz quando é analisado a quantidade de resultados exitosos que foram obtidos em xadrez por um avançado computador. Por isso é fácil conduzir uma argumentação voltada para mostrar que a Inteligência Artificial é uma realidade que seria colocada para alterar beneficentemente o modo de vida das pessoas numa sociedade, tendo em vista uma ideia de Bem Comum, convergente ao Bem Maior.

O roteiro a ser seguido em Davos afirma que a tecnologia deverá criar empregos, surgindo à ideia de que o sistema 5G, associado ao que se consegue com a Inteligência Artificial e a internet, tem como perspectiva a de que possam dar um impulso para o avanço da economia, de modo que seja mantida à sustentabilidade, cujo padrão está na mais expressa ordem, seguida pela parcimônia e pela obstinação. A principal garantia é a de que o termo sustentável requer um entendimento de que se reconhece uma formação de extrema agressividade contra grupos de pessoas, contra à natureza, se elevando até para à dimensão planetária, levando ao processo de garantias derivadas pelas medidas protetoras, como uma espécie de defesa, envolvida pela ideia de ambivalência acerca do que se pretende fazer com a visão progressista.

Essa ambivalência é devido ao fato de ver como uma experimentação se envolve com a agressividade, no que suscita o uso de expedientes contrários que apaziguam o confronto em estar diante do desejo, cujo foco é de colocar o impossível em poder se enunciar e ser reconhecido pelo Outro (). É a partir de onde Freud indica emergir o processo sublimatório, segundo o qual pode ser visto a abrangência do campo que é o menos, configurando à parcimônia, tal como existe na vivência de colecionar ou estocar, indo até à generosidade e certas extravagâncias sintomáticas.

É de onde pode ser observado que a sustentabilidade se refere ao modo de não tolerar o que representa algo da ordem do desperdício, resvalando para o que é sujo e impuro. Por fim, ocorre a sinalização para o que é a intolerância, de maneira a criticar obstinadamente todos os que não entrem no sistema obsessivo, de modo a gerar uma cavilação ou zombaria maldosa, trazendo um viés de oposição negadora de tudo o que se apresente sob outra lógica subjetiva e social.

Os dois temas que finalizam o encontro em Davos se referem ao destino certo da Tokenização, além de ver o tanto que significa a Reforma Fiscal, levantando à possibilidade de ser algo bem-vindo ou representar uma bomba-relógio. É a implementação do movimento aparentemente contrário ao globalismo, pois o uso do Token expande o sentido de fragmentação, enquanto ser necessário rever o aspecto fiscal na prática exercida pelo mercado, procurando entender o tanto que é suficiente pensar numa sociedade em que haja à coligação entre o Estado e o Capitalismo.

Ocorre a convergência desses valores a debater em Davos, levando a que o autor de: 21 lições para o século XXI (2018), Yuval Noah Harari (1976), se torne o mais expressivo autor a ser referido nos temas elencados no Fórum de Davos. A perspectiva está no contexto que concerne ao modo como o sentido de inteligir está apoiado na formação de algoritmos, de modo que os chamados aqui de Novos Profetas já têm as suas formas de pensamento adequadas ao que faz mimese com o sistema dado pelos metaversos. Qualquer pensamento que reflita o contexto que articula o sentido dado pelo uno, como é o caso dos conceitos desenvolvidos pelas pessoas em geral de infinito e o de finito, de totalidade e de partes, não devem servir para dar conta do mundo que está sendo criado à frente para as sociedades.

De qualquer forma podemos ver que o propósito de encarar a inserção social dos algoritmos como uma realidade inquestionável funciona como foi a exercida pelo grêmio moralizante do relato acerca do que é a germinação do Contador de Sonhos, além de acachapar a potência que pode brotar como a que demonstrou Rimbaud. Os Novos Profetas vão eliminar todo o desregramento dos sentidos, apresentando os efeitos imperativos dos algoritmos, sem que as pessoas venham a se recusar ver isso como um futuro delimitando o campo da certeza paranoica e delirante.

Bibliografia

- Dos Santos, Mário Ferreira – Invasão Vertical dos Bárbaros, 2016.
- Bijalon, M. C. – Artemísia: A última Batalha (As guerras Greco-Persas). Livro 6.
- Nicolelis, Miguel – O Verdadeiro Criador de Tudo: Como o Cérebro Esculpiu o Universo como Nós o Conhecemos (2020).
- Freud, S. – Totem e Tabu (1913).
- O Inconsciente (1915). Descartes, René – Discurso sobre o Método (1637).
- Lacan, Jacques – Seminário 10, A Angústia (1962-63).
- Seminário 17, O Averso da Psicanálise (1969-70).
- Função e Campo da Fala e da Linguagem em Psicanálise (1953)
- Cervantes, Miguel – Don Quixote, (1605).
- Roterdã, Erasmo de – O Elogio da Loucura (1511).
- Becker, Howard – Outsiders Estudos de Sociologia do Desvio (2008).
- Rimbaud, Arthur – Cartas do Visionário (1871).
- Kant, Emanuel – Crítica da Razão Prática (1788).
- Foucault, Michel – De Outros Espaços, Conferência no Cercle d'Études Architecturales (1967).
- Harari, Yuval Noah – 21 Lições para o Século 21 (2018).

Autoria

Carlos R. C. Santos é Psicanalista e Escritor.

Thayanne Marinho Santos é Advogada. Pós-Graduada em Direito Eleitoral pela PUC - Minas Gerais.

Tributação e democracia: a reforma tributária pode contribuir com o fortalecimento da democracia no Brasil?

Dêivisson Costa Gomes

Resumo O debate sobre o respeito ao estado democrático de direito e às instituições democráticas fervilham nos meios acadêmicos, jurídicos e políticos. Em paralelo a esse debate, tramitam no Congresso Nacional profundas mudanças estruturais da política pública. Dentre elas, a tão aguardada reforma tributária. Nesse contexto, vislumbra-se ser relevante discutir a relação entre reforma tributária e a defesa da democracia no cenário atual. Neste ensaio, discutiremos sobre a interseção entre esses dois conceitos, explorando as perspectivas da reforma tributária e sua importância para o desenvolvimento social e econômico e fortalecimento da democracia.

Palavras-chave Reforma tributária, democracia, desenvolvimento social e econômico

Abstract The debate on respect for the democratic rule of law and democratic institutions boils over in academic, legal and political circles. In parallel with this debate, profound structural changes in public policy are being processed in the National Congress. Among them, the long-awaited tax reform. In this context, it is considered relevant to discuss the relationship between tax reform and the defense of democracy in the current scenario. In this essay, we will discuss the intersection between these two concepts, exploring the perspectives of tax reform and its importance for social and economic development and strengthening of democracy.

Keywords Tax reform, democracy, social and economic development

1. Introdução

É inequívoca a inter-relação entre tributação e democracia. A própria ideia de tributação, como a transferência de recursos dos cidadãos para o Estado, e o poder do Estado por meio de seus representantes eleitos pelo voto popular, e com amparo na lei, para impor e arrecadar os impostos dos administrados com vistas a viabilizar políticas públicas, ratifica essa interdependência. A tributação legitima a atuação do Estado na garantia dos preceitos democráticos de soberania, liberdade e igualdade.

E é exatamente por essa correlação que identificamos em diversos momentos históricos revoluções e revoltas sociais inflamadas pela insatisfação social quanto

ao regime tributário em vigor. Por exemplo, na história brasileira, podemos citar a Revolução Pernambucana, de 1817, que, dentre outros motivos, teve como pano de fundo a pretensão de extinguir a cobrança de impostos. Da mesma forma, a Inconfidência Mineira, de 1780, em que se questionava a elevada carga tributária cobrada por Portugal.

Por obra do acaso, e apesar de não estarmos vivenciando nenhuma revolução social aos moldes dos exemplos citados, após os eventos de invasão do Capitólio nos Estados Unidos, em 2021, e dos atos antidemocráticos ocorridos em Brasília no dia 08/01/2023, o fortalecimento da democracia e a reformulação do sistema tributário brasileiro estão sendo debatidos de forma contemporânea nos espaços acadêmicos, jurídicos e políticos.

E por estarmos inseridos nesse recorte histórico é que se revela necessário olharmos a reforma tributária também como partícipe desse processo de consolidação das instituições democráticas, além de indutora do desenvolvimento social e econômico do país.

O objetivo deste texto, portanto, é compreender as contribuições que a implementação de uma modelo tributário justo e transparente deve proporcionar, além de aferir se as propostas de reforma em discussão possuem a capacidade de promover esse maior amadurecimento da democracia brasileira.

Este documento está dividido em cinco itens, sendo o primeiro a presente introdução com a apresentação do problema da pesquisa e os objetivos do texto. O item dois busca destacar os atuais desafios enfrentados pela democracia nacional. O item três faz uma passagem pelas distorções do sistema tributário e as reformas em trâmite. O item quatro se propõe a correlacionar a reforma tributária ideal e a democracia brasileira. O item cinco, por sua vez, apresenta as conclusões finais do trabalho.

2. A democracia brasileira hoje

Segundo o Professor José Afonso da Silva¹:

A democracia que o Estado Democrático de Direito realiza há de ser um processo de convivência social numa sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I), em que o poder emana do povo, e deve ser exercido em proveito do povo, diretamente ou por representantes eleitos (art. 1º, parágrafo único); participativa, porque envolve a participação crescente do povo no processo decisório e na formação dos atos de governo; pluralista, porque respeita a pluralidade de ideias, culturas e etnias e pressupõe o diálogo entre opiniões e pensamentos divergentes e a possibilidade de

1. SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 43. Ed., ver. E atual./ até a Emenda Constitucional n. 105 de 12.12.2019. -São Paulo: Malheiros, 2020

convivência de formas de organização e interesses diferentes da sociedade; há de ser um processo de liberação da pessoa humana das formas de opressão que não depende apenas do reconhecimento formal de certos direitos individuais, políticos e sociais, mas especialmente da vigência de condições econômicas suscetíveis de favorecer o seu pleno exercício.

Logo, a ideia de democracia reveste-se de um processo caracterizado por diversos fatores e direitos, mas que pressupõe a manutenção de condições econômicas e sociais aptas a viabilizar o exercício de tais direitos.

Tomando por base o conceito apresentado pelo Professor José Afonso da Silva, constata-se que a democracia brasileira ainda passa por um processo de consolidação e, como tal, enfrenta desafios e conquista avanços.

Diz-se que ainda passa por um processo de consolidação, pois, além dos desafios para superação da desigualdade socioeconômica, historicamente conhecidos, e que dificultam o acesso igualitário aos direitos básicos, como educação, saúde e segurança, e alimentam o sentimento de injustiça social, recentemente acompanhamos o episódio de 08/01/2023, em que houve ataques deliberados a prédios públicos, orquestrados com a finalidade de desestabilizar o regime democrático de direito.

A superação desses eventos, com a firme manutenção das instituições democráticas, com o imediato encaminhamento da apuração de responsabilidades dos envolvidos, evidenciam, nitidamente, avanços sobre a solidez do regime, o que nos dá a segurança quanto à impossibilidade de retrocessos nessa área.

Não obstante, persistem as desigualdades socioeconômicas, a concentração de renda, entre outras distorções que solapam nossa democracia ao mitigar direitos da população e demandam enfrentamento efetivo pelo Poder Público.

Por tais razões, também se revela preponderante o aprimoramento do sistema tributário para ser instrumento indutor do desenvolvimento social e da redução das desigualdades, de maneira a oportunizar a toda sociedade o pleno exercício dos direitos individuais, sociais e políticos, que são próprios de um ambiente democrático estabilizado.

3. A importância da reforma tributária e as atuais discussões sobre o tema

3.1 Cenário Atual

De início, e pelo clima político vivenciado, importante lembrar que a Constituição Federal, desde 1988, elenca, em seu artigo terceiro², os objetivos fundamentais

2. Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

da República Federativa do Brasil e, dentre eles, estabelece a construção de uma sociedade livre, justa, solidária, a promoção do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais.

Contudo, o confronto entre os ditames do texto constitucional e a realidade do sistema tributário vigente revela um descasamento entre a realidade social experimentada, o objetivo constitucional e o modelo tributário em vigor.

Em verdade, passados mais de cinquenta anos da vigência do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e trinta e cinco anos da Constituição de 1988, o que se constata é uma gradual desconstrução das premissas constitucionais, submetendo a sociedade a um sistema tributário complexo, incapaz de garantir um financiamento estatal justo, e que não cumpre o seu papel de respeitar os princípios fundamentais de igualdade, segurança e busca pelo desenvolvimento social e econômico.

Essa desconstrução é marcadamente observada ao se verificar a regressividade do modelo tributário, sua complexidade e burocracia, somada à pluralidade de atores com competência normativa, o que proporcionou, ao longo do tempo, um verdadeiro “manicômio jurídico-tributário”, como foi adjetivado pelo tributarista Alfredo Augusto Becker³.

A excessiva tributação sobre o consumo de bens e serviços, os vultosos benefícios fiscais concedidos àqueles detentores do capital e sem uma efetiva contrapartida social, a limitada definição de faixas para tributação da renda são exemplos da regressividade do sistema fiscal brasileiro.

Do mesmo modo, a adoção da teoria do “trickle down”, ou gotejamento, defende maiores benefícios para aqueles ocupantes do topo da pirâmide social, na perspectiva de que seria essa camada social promotora dos investimentos aptos a financiar o desenvolvimento nacional, implicou numa estrutura que impõe um ônus tributário proporcionalmente superior aos menos afortunados, e que tributa excessivamente itens essenciais à vida humana como energia elétrica e saneamento.

Essa realidade expõe um modelo tributário moralmente e socialmente falido, e que não espelha as premissas constitucionais de igualdade, justiça e desenvolvimento.

Ainda sobre a questão da complexidade, podemos citar recente pesquisa divulgada pelo Banco Mundial (Relatório Doing Business referente ao ano calendário 2018), que mostra o Brasil figurando em primeiro lugar no ranking dos países onde as empresas gastam mais tempo para apurar e pagar seus impostos, cerca de 1.501 horas por ano para cumprir com todas as obrigações tributárias, enquanto no Chile, por exemplo, o tempo gasto ao ano é de aproximadamente 296 horas e, na Argentina, 312 horas.

Outro levantamento⁴, apresentado em 2020 pelo Instituto Brasileiro de Planeja-

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação

3. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Noenses, 2007.

4. Quantidade de normas editadas no Brasil: 33 anos da Constituição Federal de 1988 / Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação / Estudo organizado por Gilberto Luiz do Amaral, João Elói

mento e Tributação, identificou que, em média, são editadas cerca de 5,03 normas tributárias por dia no Brasil.

Descortina-se, por todos os aspectos, um meio de cultura fértil para a insegurança jurídica, mais desigualdade e injustiça fiscal. Além de ser um fator de atraso no desenvolvimento econômico e social do país. Esses são atributos e evidências que confirmam a saturação do arcabouço tributário brasileiro.

Por outro aspecto, a ausência de um modelo tributário eficiente e equitativo revela um Estado incapaz de promover o bem-estar social. Isso porque, como se sabe, é através da arrecadação de impostos que o Estado é capaz de prover serviços essenciais, como saúde, educação e segurança social, os quais são fundamentais para reduzir as desigualdades sociais e garantir o bem-estar e a qualidade de vida dos cidadãos.

Uma reforma tributária, portanto, pode contribuir para a construção de uma sociedade mais justa, moderna e inclusiva, pressupostos para o Estado Democrático de Direito⁵.

Márcio Pochmann (2015)⁶, analisando a desigualdade social no Brasil, ressalta a importância de reformas estruturantes na redução das desigualdades e cita, textualmente, a reforma tributária como necessária no processo de redução das desigualdades:

O país tem baixa tradição democrática, uma vez que ainda não completou 50 anos de regime democrático consolidado em seus mais de 500 anos de existência. O resultado disso tem sido a recorrente postergação das reformas consideradas clássicas no capitalismo contemporâneo, como a agrária, tributária e social.

Ao desconhecer o papel das reformas na democratização do poder e, por consequência, na melhor repartição de renda e da riqueza, registram-se situações extremas de desigualdades

De tal modo, em um país de abissais desigualdades sociais, e ainda com o regime democrático sujeito a ataques diversos, a reforma do arcabouço tributário é, sem dúvidas, vital para o amadurecimento das instituições brasileiras.

Olenike, Letícia M. Fernandes do Amaral, Cristiano Lisboa Vazbek e Fernando Steinbruch. 2020

5. Art. 1º da Constituição Federal de 1988: Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

6. POCHMANN, Márcio. Desigualdade econômica no Brasil. São Paulo - SP: Ideias & Letras, 2015, p. 17 a 44.

Nas palavras de Lagarde⁷:

Um elemento capaz de virar o jogo é uma política fiscal inteligente. O desafio aqui é desenvolver medidas tributárias e de gastos que tenham efeitos adversos mínimos em termos de incentivo ao trabalho, poupança e investimento. O objetivo deve ser promover tanto a maior igualdade como a maior eficiência. Isso significa ampliar a base de receita tributária mediante, por exemplo, o combate à evasão fiscal; a diminuição da dedução tributária dos juros de hipotecas, que beneficia mais os ricos; e a redução ou eliminação da exoneração fiscal dos ganhos de capital, opções de compra de ações e lucros de fundos de investimento privados, conhecidos como “juros transitados”.

Em muitos países europeus, isso também implica reduzir os altos impostos trabalhistas, o que inclui o corte nas contribuições do empregador para o seguro social. Essas medidas proporcionariam um forte incentivo para a criação de mais empregos e mais posições em tempo integral, o que ajudaria a reduzir a onda de trabalho temporário e de meio experiente que contribui para a crescente desigualdade de renda.

Nesse contexto, pululam promessas de reforma tributária que visam essa “política fiscal inteligente”, mas que soam de forma diferente de acordo com a perspectiva do destinatário da informação. Para os contribuintes, representa uma possível redução da carga tributária e simplificação dos impostos, já para os Entes Federados, além da simplificação, vislumbra-se a redução da sonegação fiscal e a possibilidade de avançar em receitas até então não tributadas, como, por exemplo, o imposto sobre grandes fortunas e o restabelecimento da tributação sobre dividendos.

Os próprios textos em discussão nas Casas Legislativas reforçam essas expectativas, a saber: Propostas de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019, nº 110/2019 e nº 46/2022. Em todas as propostas, temas como simplicidade, neutralidade, equidade e transparência da carga tributária são apontados como referências para os modelos apresentados.

A questão a ser avaliada é: as diretrizes de reforma tributária em discussão no Congresso Nacional são capazes de promover o modelo econômico preconizado na Constituição Federal de 1988? Buscam o desenvolvimento sustentável e com redução das desigualdades? Harmonizam os interesses de todos os Entes Federados?

As respostas a tais questionamentos nos darão informações sobre a capacidade do modelo sugerido em promover uma aproximação da previsão Constitucional e se é possível vislumbrar uma melhora nos indicadores de desenvolvimento social e econômico caso a reforma seja, de fato, implementada.

7. LAGARDE, Christine. Erguer os pequenos barcos. Disponível em: <https://imf.org/external/lang/portuguese/np/speeches/2015/061715p.pdf>, acesso em 29/06/2023

A constatação é que as discussões a respeito do tema reforma tributária se restringem, no momento atual, a uma aparente simplificação do modelo, entretanto com reafirmação da matriz tributária.

Ou seja, ao enfrentar o problema, em uma análise inicial, os Poderes Legislativo e Executivo adotaram a simplificação do sistema tributário nacional como principal foco da reforma tributária e relegaram a um segundo momento aspectos como justiça fiscal, e eficiência do modelo de repartição da arrecadação tributária.

Não se nega que a busca pela simplificação seja parte importante na solução do tema. No entanto, considerando que impera um modelo regressivo da carga tributária, em que o cidadão pobre é obrigado a arcar com um ônus fiscal insuportável enquanto ínfima parcela da sociedade se beneficia de isenções e benefícios fiscais, além de ter acesso a instrumentos de elisão fiscal, uma proposta de reformulação do modelo tributário com manutenção dessas distorções do sistema, como a regressividade da carga tributária, evidencia uma equivocada tolerância com as desigualdades sociais vivenciadas e, por consequência, um limitado compromisso com o aprimoramento do Estado Democrático de Direito e com o determinado na Carta Magna.

Não por outro motivo, em estudo⁸ recente, coordenado pelos renomados professores Fernando Facury Scaff, Heleno Taveira Torres, Misabel de Abreu Machado Derzi e Onofre Alves Batista Júnior, prepondera a preocupação em relação à reforma do modelo de modo a contemplar aspectos como justiça fiscal.

Luciana Grassano, por sua vez, registra, no artigo “Para entender o papel da tributação na desigualdade”⁹, a necessidade de corrigir as distorções do sistema com a redução da tributação sobre o consumo, aumentar a progressividade da tributação sobre renda e patrimônio, restringir benefícios aos rendimentos de capital e majorar a tributação sobre heranças, de forma a mitigar a regressividade do sistema tributário e a fazer imperar o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Sobre o assunto, Mary Elbe Queiroz¹⁰, apesar de reconhecer a necessidade de ajustes no sistema tributário, alerta sobre a pouca profundidade dos modelos atualmente em debate e que, apesar de denominadas de reformas, classifica como “meros e malfeitos remendos”.

Assim, inegável, diante do arcabouço legal em uso, o entendimento majoritário quanto à necessidade de reformar o sistema tributário brasileiro. No entanto, as solu-

8. Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras: por que, para que, para quem e como? / organizado por Fernando Facury Scaff, Misabel de Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior, Heleno Taveira Torres – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020

9. MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Para entender o papel da tributação na desigualdade. In: Justiça Fiscal: estudos críticos de problemas atuais / Clara Vasconcelos Ribeiro...[et al.] organizado por Luciana Grassano de Gouvêa Melo. Belo Horizonte, MG: Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário e Financeiro. 2020

10. QUEIROZ, Mary Elbe. Reforma. Reforma Tributária, o que é e para quê? O mito. In: Deformas ou Reformas Tributárias e Financeiras: por que, para que, para quem e como? / organizado por Fernando Facury Scaff, Misabel de Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior, Heleno Taveira Torres – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020. Pp 793-805.

ções propostas pelos Poderes Executivo e Legislativo representam um enfrentamento parcial dos problemas conjunturais do modelo tributário, com simples reorganização dos tributos, e sem aparentes avanços no aspecto da promoção do desenvolvimento, redução das desigualdades e justiça fiscal.

3.2 A proposta da reforma tributária atualmente em discussão

Como já abordado, existem três propostas principais para a reforma tributária, contudo, a que de fato vem avançando é a PEC nº 45/2019, após o parecer substitutivo à apresentado pelo Deputado Aguinaldo Ribeiro (PP/PB), e que se propõe a consolidar todas as propostas em um único texto.

Considerando o PRLP n. 1 PLEN (Parecer Preliminar de Plenário) apresentado em 22/06/2023 pelo deputado Aguinaldo Ribeiro (PP/PB) em substituição ao texto da PEC nº 45/2019, e aprovado pela Câmara dos Deputados em 06/07/2023, convém tratarmos da proposta em discussão.

Em linhas gerais, a proposta aprovada cria de dois novos tributos para substituir o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Propõe, ainda introduzir um novo Imposto Seletivo (IS), para fins de sobretaxar produtos e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Assim, o texto substitutivo apresentado na Câmara dos Deputados sugere a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), em substituição ao PIS, COFINS e IPI; e o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), em substituição ao ICMS e ISSQN, caracterizando como uma espécie de Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) subnacional, sob gestão de um novo Conselho Federativo, espécie jurídica inexistente no modelo atual, que será criado de acordo com a proposta.

Sobre o IBS, a PEC em trâmite no Congresso indica que será instituído a partir de 2029, com uma transição até 2032. Sua alíquota será ajustada para manter a arrecadação dos entes em relação a um cenário de referência, ao passo em que se reduz proporcionalmente as alíquotas do ICMS e do ISS no período mencionado.

A percepção inicial é que a proposta do IBS retira a autonomia de grandes e médios Municípios, que não mais deterão instrumentos para organizar internamente suas fontes de arrecadação. Em Pernambuco, por exemplo, um município como o Recife perde sua capacidade de incentivar áreas como a do Parque Tecnológico do Porto Digital, já que o ISSQN deixará de existir, e a gestão do IBS terá uma administração centralizada.

Não há, também, definição quanto à alíquota de referência, a qual será “calibrada” e fixada, ano a ano, bem como o impacto dessa alíquota única no setor de serviços, setor que mais emprega no país.

Será criado, ainda, como já mencionado acima, um Conselho Federativo, figura nova que, apesar de não ser um ente federativo, terá amplos poderes, inclusive com a

possibilidade de promover iniciativa de Lei Complementar sobre temas relacionados ao IBS.

Em paralelo à transição dos tributos até 2032, as discussões sobre a distribuição da arrecadação dos novos tributos entre União, Estados e Municípios só serão concluídas no longínquo ano de 2078, sujeitando a toda sorte de modificações no modelo até o referido prazo.

Por fim, vale destacar que a proposta em discussão também propõe a criação de dois fundos, um Fundo de Desenvolvimento Regional, para promover regiões menos desenvolvidas, e um Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais, com a finalidade de compensar benefícios fiscais já concedidos no âmbito do ICMS até 2032.

Sendo esses os principais pontos da reforma apresentada, e qual ainda será objeto de amplo debate no Congresso Nacional, constata-se que o texto foca exclusivamente na simplificação do modelo tributário, na confiança de que a redução do número de tributos será suficiente para atender as necessidades do país.

É dever pontuar que, apesar dos esforços na simplificação e desburocratização, a estrutura proposta cria novos institutos de eficiência ainda desconhecida, e foi não acompanhado de estudos específicos quanto à capacidade do modelo de financiar as despesas públicas. Acrescentando-se a isso, não são abordados problemas como a regressividade do sistema, o imposto sobre renda, a transparência quanto aos valores arrecadados e sua destinação.

A rigor, apesar do “rótulo” de simplificação, não há garantias de que, de fato, haverá uma redução da complexidade, pois o texto delega para uma futura e incerta legislação complementar a definição de critérios importantes, como alíquota e atribuições do Conselho Federativo, além de postergar até 2078 os ajustes quanto à repartição de receitas tributárias.

Ou seja, pelo que está em avançado trâmite no Congresso Nacional, não se trata de uma efetiva reforma tributária, mas aglutinação dos tributos atualmente existentes, com manutenção de severa tributação sobre o consumo, com as classes sociais menos favorecidas continuando a suportar um ônus tributário proporcionalmente maior, sem garantias de melhora na complexidade, além de que, desde já, projeta-se um provável aumento de carga tributária incidente sobre o setor de serviços.

Ao fim e ao cabo, sob a justificativa de simplificar o sistema de tributação sobre consumo, corre-se um grande risco de se aprovar um “monstrengo tributário”, em que são preservados os problemas do atual regime e adicionados novos.

Assim, a análise inicial do texto apresentado aflora um sentimento de preocupação, pois embora tenha sido um tema de ricos debates e estudos nos últimos trinta anos (pelo menos), despertando expectativas positivas quanto à possibilidade da reforma tributária induzir desenvolvimento social e econômico, a realidade que se impôs nas últimas semanas revela uma maquiagem do atual modelo sem apontar para caminhos os quais conduzam a reais avanços sociais e econômicos.

Acredita-se, de tal modo, que é necessário um aprimoramento do texto no Senado Federal, para que nele sejam incorporados elementos para mitigação da regressividade, redução da tributação sobre o consumo, maior tributação sobre o patrimônio e renda,

efetiva redução do número de obrigações acessórias, além do respeito a princípios como isonomia e capacidade contributiva. E, dessa maneira, aproximar-se das expectativas do legislador constitucional.

3.3 A Reforma tributária ideal

Como se observou no item anterior, o modelo aprovado na Câmara em julho de 2023, não é aprofundado quanto a estudos de impacto e viabilidade, estabelece um longo prazo de transição, e fica restrito à manutenção da arrecadação tributária dos impostos sobre o consumo, criando novos institutos que podem vir a descaracterizar a premissa de simplificação do modelo, limita a autonomia dos Entes Federados, e não se propõe ao enfrentamento das principais distorções do sistema atual.

Persiste, contudo, a expectativa de que os debates a serem realizados no Senado Federal promovam melhorias na estrutura apresentada, de modo a passar a incorporar preceitos de justiça fiscal em seu conteúdo.

E é com essa perspectiva de melhorias no texto apresentado que se revela a importância dos debates a respeito da reforma tributária ideal, para fins de redução de desigualdades e promoção do desenvolvimento econômico.

Para esse pressuposto, o país precisa de uma reforma tributária que garanta estabilidade fiscal, que vá além da aglutinação de impostos, mas avance em aspectos de transparência, capacidade de induzir o desenvolvimento com segurança jurídica para os contribuintes e Entes federativos.

Outrossim, para além de sanear vícios históricos, é importante que o olhar do legislador também seja voltado para o futuro, com preocupações sobre como se dará a tributação em relação a transações envolvendo moedas e ativos digitais, cada dia mais presentes em nossa realidade.

Assim, a redução da quantidade de tributos é, sim, necessária, mas o enfrentamento do ônus tributário, das isenções concedidas de forma desmedida, da forma de recolhimento dos tributos, as disputas federativas, e própria perspectiva das relações dentro de um mundo cada vez mais digital, não podem ser relegadas neste momento.

Essa percepção é também observada por Mary Elbe Queiroz¹¹:

Para uma verdadeira reforma tributária precisamos de estabilidade, simplificação, transparência, reestruturação do Estado e gastos públicos equilibrados e eficientes. Que seja baseada em fundamentos macroeconômicos sólidos que reduzam incertezas do passado, o presente e o futuro e gerem confiança para o investidor. Precisa-se ampliar a base contributiva, que reduza o peso excessivo da carga tributária e a burocracia

11. QUEIROZ, Mary Elbe. Reforma. Reforma Tributária, o que é e para quê? O mito. In: Deformas ou Reformas Tributárias e Financeiras: por que, para que, para quem e como? / organizado por Fernando Facury Scaff, Misabel de Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior, Heleno Taveira Torres – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020. Pp 793-805

nela embutida, bem assim desonerar a folha de salários para aumentar a competitividade e a eficiência econômica e poder haver um crescimento do emprego e do PIB brasileiro

Já para Heleno Taveira Torres¹², a solução independe de grandes modificações no texto Constitucional, e poderia ser executada por correções e simplificação da legislação infraconstitucional:

O Brasil não pode mais adiar o início de uma reforma tributária, que poderá ser feita por leis ordinárias ou complementares, em amplas possibilidades de alcance, sem precisar de intervenções constitucionais. Só isso permitiria grandes avanços nas relações Fisco e contribuintes, na melhoria do ambiente de negócios e na capacidade de arrecadação para financiamento do federalismo.

Vale destaque a posição apresentada pelo professor Heleno Taveira Torres, além de ser um contraponto às discussões no Congresso Nacional e gozar do benefício da celeridade de apreciação, expõe que os problemas crônicos do sistema tributário não estão na Constituição Federal de 1988. A Constituição não é a origem do problema, pelo contrário, é o norte para solução, pois lá já constam preceitos como justiça, solidariedade, equidade, progressividade e capacidade contributiva.

Nessa diretriz, de fato, há oportunidade do país realizar amplas reformas no aspecto fiscal, com manutenção da segurança jurídica e autonomia dos Entes Federados, com ações “cirúrgicas” na legislação infraconstitucional.

Assim, as possibilidades de melhoria do modelo são amplas, mas apenas “unificar” tributos não caracteriza uma reforma, e não é suficiente para alcançar as mudanças que o país realmente necessita, é preciso que o texto a ser aprovado aumente a equidade, simplifique a relação fisco x contribuinte, reduza o custo com o cumprimento de excessivas obrigações acessórias, possibilite uma melhoria no ambiente de negócios e seja indutora de crescimento econômico com redução das desigualdades sociais.

4. Democracia e reforma tributária

É evidente que uma reforma tributária a qual valorize os preceitos constitucionais de justiça, solidariedade e promoção do desenvolvimento nacional pode, de fato, contribuir para a melhoria do estado democrático de direito e redução das desigualdades sociais.

12. TORRES. Heleno Taveira. Por uma reforma tributária da segurança jurídica. In: *Deformas ou Reformas Tributárias e Financeiras: por que, para que, para quem e como?* / organizado por Fernando Facury Scaff, Misabel de Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior, Heleno Taveira Torres – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020. Pp 56-65

No entanto, não se está a sugerir que uma reforma tributária, por si, seria capaz de resolver todas as fragilidades da democracia brasileira, pois outros valores como a separação de poderes, o respeito aos direitos humanos, a independência do judiciário e a participação cidadã também são fundamentais ao Estado Democrático de Direito.

Todavia, conforme a Constituição de 1988, o Estado Democrático de Direito pressupõe um sistema político no qual o poder é exercido de acordo com a lei, respeitando os direitos fundamentais dos cidadãos e promovendo a igualdade de todos. Diante disso, o modelo tributário está intrinsecamente ligado à forma como o Estado promove esses princípios e desempenha um papel crucial, pois é por meio da arrecadação e da distribuição dos recursos que as políticas públicas se desenvolvem.

Portanto, uma reforma tributária a qual vise promover a justiça fiscal, garantindo que o ônus dos impostos seja distribuído de forma equitativa e proporcional a todos os contribuintes, com a implementação de uma estrutura tributária progressiva, onde os indivíduos de maior renda suportariam uma parcela maior de seus recursos em comparação com os de menor capacidade contributiva, pode, efetivamente, reduzir as desigualdades sociais.

Esse modelo, caso implementado, reforçaria a ideia de igualdade, na medida em que todos os cidadãos seriam tratados de forma justa e equânime no que diz respeito à carga tributária suportada.

Como decorrência dessa melhor distribuição da carga tributária, uma maior parcela de recursos ficaria disponível, contribuindo ao investimento privado, desenvolvimento social e econômico.

A simplificação do sistema tributário, não menos importante, promoveria a redução de encargos burocráticos e a eliminação de distorções facilitaria a vida das empresas, especialmente as de menor porte, estimulando o empreendedorismo ao destravar recursos para melhoria do ambiente de negócios.

Cria-se, portanto, um ciclo virtuoso, com um ambiente fértil à sustentação da geração de empregos, o crescimento econômico e a estabilidade financeira, fatores que propiciam condições a desenvolver o estado democrático de direito.

Além disso, uma reforma tributária adequada pode aumentar a transparência e a prestação de contas do Estado. Uma estrutura tributária clara e simplificada facilita o entendimento dos cidadãos sobre suas obrigações fiscais e como é destinado pelo governo o dinheiro arrecadado. Isso aumenta a confiança dos cidadãos no Estado e em suas instituições, promovendo a transparência e a responsabilidade governamental.

Em arremate, uma reforma tributária bem incorporada e implementada pode contribuir para a melhoria do estado democrático de direito ao promover a justiça fiscal, ampliar a transparência e a prestação de contas, incentivar o desenvolvimento econômico e fortalecer a confiança dos cidadãos no Estado.

5. Conclusão

Sim. É afirmativa a resposta ao questionamento formulado no título do presente estudo. A construção de um novo sistema tributário justo e igualitário contribuirá com

a estabilização da democracia e melhoria dos índices de desenvolvimento econômico e social no Brasil.

Primeiramente, ao auxiliar no cumprimento dos preceitos Constitucionais, será uma poderosa ferramenta na promoção da justiça social.

Contudo, é claro, enfrenta desafios a serem superados, como a complexidade do sistema tributário, pluralidade de atores, regressividade e ampliação da base tributária sem aumento da carga fiscal.

Não obstante, as primeiras análises do texto votado na Câmara dos Deputados como novo arcabouço tributário, ainda não aponta na direção de superar os problemas atuais, e foca todos os esforços na reunião de impostos em dois tributos, além de propor uma morosa transição de até 50 anos. Razão pela qual são esperadas alterações no curso do processo legislativo, onde reside uma última esperança de vermos princípios como equidade, capacidade contributiva e progressividade contemplados no texto a ser votado.

E, na perspectiva da possibilidade de aprimoramento da proposta apresentada, convém pontuar que, para promover uma reforma tributária efetiva, é necessário simplificar o sistema, eliminar isenções e benefícios fiscais injustificados, combater a evasão fiscal e fortalecer a capacidade de controle e fiscalização dos entes federados.

A implementação de medidas com essa direção irá contribuir para construção de um sistema tributário mais justo, eficiente, indutor do desenvolvimento econômico e social, e, por consequência, na concretização de um a sociedade mais equitativa, inclusiva e democrática.

Bibliografia

BANCO MUNDIAL. Relatório Doing Business Ano Calendário de 2018. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>. Acesso em: 13/01/22.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Relatório Justiça em Números 2021, ano base 2020. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/> Acesso em: 13/01/22.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Quantidade de normas editadas no Brasil: 33 anos da Constituição Federal de 1988 / Estudo organizado por Gilberto Luiz do Amaral, João Elói Olenike, Letícia M. Fernandes do Amaral, Cristiano Lisboa Vazbek e Fernando Steinbruch. 2020 LAGARDE, Christine. Erguer os pequenos barcos. Disponível em: <https://imf.org/external/lang/portuguese/np/speeches/2015/061715p>. Acesso em 28/06/2023

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Para entender o papel da tributação na desigualdade. In: Justiça Fiscal: estudos críticos de problemas atuais / Clara Vasconcelos Ribeiro...[et al.] organizado por Luciana Grassano de Gouvêa Melo. Belo Horizonte, MG: Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário e Financeiro.

2020

OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; ROSENBLATT, Paulo. Direito Tributário – Comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional (Estudos em Homenagem a Souto Maior Borges); José André Wanderley Dantas de Oliveira e Paulo Rosenblatt (organizadores). Editores Nossa Livraria. Recife. 2016.

POCHMANN, Marcio. Desigualdade econômica no Brasil. São Paulo - SP: Ideias Letras, 2015.

QUEIROZ, Mary Elbe. Reforma. Reforma Tributária, o que é e para quê? O mito. In: Deformas ou Reformas Tributárias e Financeiras: por que, para que, para quem e como? / organizado por Fernando Facury Scaff, Misabel de Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior, Heleno Taveira Torres – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário Financeiro, 2020. Pp 793-805.

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 43. Ed., ver. E atual./ até a Emenda Constitucional n. 105 de 12.12.2019. -São Paulo: Malheiros, 2020.

TORRES. Heleno Taveira. Por uma reforma tributária da segurança jurídica. In: Deformas ou Reformas Tributárias e Financeiras: por que, para que, para quem e como? / organizado por Fernando Facury Scaff, Misabel de Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior, Heleno Taveira Torres – Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário Financeiro, 2020. Pp 56-65

Autoria

Dêivisson Costa Gomes é Mestre em Direito pelo PPGD da Faculdade de Direito do Recife – UFPE. Especializado em Direito Tributário pelo IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e graduado em Ciências Contábeis. Advogado. E-mail: deivissongomes@gmail.com.

Considerações sobre os “equivocos” no modelo de Banco Central autônomo, com fragilização do sistema presidencialista e fortalecimento de um “parlamentarismo” de conveniência

Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti

Resumo Introdução. A agencificação do BACEN. Críticas à lei regulamentadora e ao exercício do controle de constitucionalidade pelo STF. Percalços e consequências do modelo. Conclusões.

Palavras-chave Banco Central, Agencificação, Equívocos e consequências, Conclusão.

Abstract Introduction. The “agencification of brazilian Central Bank”. Criticizing the regulatory legal rule and the decision of Supreme Court about it. Problems and mistakes of the model. Conclusion.

Keywords Brazilian central bank. Agencification. Mistakes and consequences. Conclusion.

1. Com a Lei Complementar nº 179, de 24.02.2021, que aprovou alterações fundamentais na estrutura e sobretudo na autonomia do BANCO CENTRAL DO BRASIL-BACEN, consagrou-se a “agencificação” da instituição, com fixação de mandatos longos e não coincidentes com o do presidente da República.

Tal se tornou possível, concretizando, em verdade, algo que estruturas de Poder aspiravam desde os anos noventa, do século passado, com a desconstrução do art. 192, da CF, que se pretendia desde o movimento desestatizante e desregulador que então se fez presente¹.

1. Comparem-se os textos, original e modificado do dispositivo:

DO SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL

Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre:

I - a autorização para o funcionamento das instituições financeiras, assegurado às instituições bancárias

Não foi apenas a modelagem do BACEN que se pretendeu alcançar, com a desconstitucionalização de papéis, competências e garantias. Modelagens outras, relevantes, como do setor de seguros e resseguros foi bastante alterada, com mudanças substanciais não só na área regulatória, como na quebra do monopólio do Instituto de Resseguros do Brasil, abrindo o mercado para as resseguradoras externas e franqueando-o para as grandes multinacionais da área.

2. A questão mais específica sobre a compatibilidade do novo modelo de

oficiais e privadas acesso a todos os instrumentos do mercado financeiro bancário, sendo vedada a essas instituições a participação em atividades não previstas na autorização de que trata este inciso;

II - autorização e funcionamento dos estabelecimentos de seguro, previdência e capitalização, bem como do órgão oficial fiscalizador e do órgão oficial ressegurador;

II - autorização e funcionamento dos estabelecimentos de seguro, resseguro, previdência e capitalização, bem como do órgão oficial fiscalizador. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 13, de 1996)

III - as condições para a participação do capital estrangeiro nas instituições a que se referem os incisos anteriores, tendo em vista, especialmente:

- a) os interesses nacionais;
- b) os acordos internacionais

IV - a organização, o funcionamento e as atribuições do banco central e demais instituições financeiras públicas e privadas;

V - os requisitos para a designação de membros da diretoria do banco central e demais instituições financeiras, bem como seus impedimentos após o exercício do cargo;

VI - a criação de fundo ou seguro, com o objetivo de proteger a economia popular, garantindo créditos, aplicações e depósitos até determinado valor, vedada a participação de recursos da União;

VII - os critérios restritivos da transferência de poupança de regiões com renda inferior à média nacional para outras de maior desenvolvimento;

VIII - o funcionamento das cooperativas de crédito e os requisitos para que possam ter condições de operacionalidade e estruturação próprias das instituições financeiras.

§ 1º A autorização a que se referem os incisos I e II será inegociável e intransferível, permitida a transmissão do controle da pessoa jurídica titular, e concedida sem ônus, na forma da lei do sistema financeiro nacional, a pessoa jurídica cujos diretores tenham capacidade técnica e reputação ilibada, e que comprove capacidade econômica compatível com o empreendimento.

§ 2º Os recursos financeiros relativos a programas e projetos de caráter regional, de responsabilidade da União, serão depositados em suas instituições regionais de crédito e por elas aplicados.

§ 3º As taxas de juros reais, nelas incluídas comissões e quaisquer outras remunerações direta ou indiretamente referidas à concessão de crédito, não poderão ser superiores a doze por cento ao ano; a cobrança acima deste limite será conceituada como crime de usura, punido, em todas as suas modalidades, nos termos que a lei determinar. [o revogado]

TEXTO SUBSTITUTIVO:

Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003) (Vide Lei nº 8.392, de 1991)

I - (Revogado). (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)

II - (Revogado). (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)

III - (Revogado) (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)

a) (Revogado) (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)

b) (Revogado) (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)

IV - (Revogado) (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)

V - (Revogado) (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)

BANCO CENTRAL “agencificado”, com a CF/88, foi matéria sujeita ao controle de constitucionalidade perante o Colendo STF na ADI 6696, referente, sobretudo, à matéria da estabilidade dos dirigentes que, por expressiva maioria entendeu aquela Corte em sede de controle concentrado pela Constitucionalidade da Lei, quer quanto ao aspecto formal, quer, embora em passant, quanto a aspectos materiais. Com todo respeito que a Corte merece, o julgado expressou uma posição aligeirada e equivocada, nela desprezando-se, inclusive, alguns parâmetros relevantes, como o modelo presidencialista do estado brasileiro, constitucionalmente alicerçado.

Aqui não serão tecidas considerações sobre os aspectos formais da lei, objeto de discussão, mas, apenas sobre questões de conteúdo material.

Sobre essas últimas, entendeu o STF, a partir do voto condutor do Ministro Luiz Barroso:

“Caso o Tribunal venha a conhecer da arguição de inconstitucionalidade material, é fato indubitado que a questão da autonomia do Banco Central divide opiniões. Há visões como a dos autores da ação, segundo a qual ela retira de governos eleitos o controle sobre a política econômica e monetária. E há visões opostas, professadas por economistas e atores institucionais, como a OCDE e o Banco Mundial, de que a política monetária deve ser preservada das interferências políticas, muitas vezes motivadas por interesses eleitorais de curto prazo e que cobram um preço alto no futuro. Como se percebe, trata-se de questão essencialmente política, que não se situa no âmbito da interpretação constitucional, mas sim no plano da liberdade de conformação legislativa do Congresso Nacional. Como consequência, deve o Supremo Tribunal Federal ser deferente para com as escolhas políticas do Poder Legislativo. Improcedência do pedido, com fixação da seguinte tese de julgamento: “É constitucional a Lei Complementar nº 179/2021, que define os objetivos do Banco Central e dispõe sobre sua autonomia e sobre a nomeação e a exoneração de seu presidente e de seus diretores”.

3. O voto condutor do Ministro Luís Roberto Barroso é bastante singelo quanto à questão da inconstitucionalidade material, fundando-se em argumentos como os adiante transcritos:

...“e fato, existe toda uma linhagem de pensamento econômico contrário à autonomia do Banco Central. É inegável, por outro lado, que um grupo relevante de economistas e de atores institucionais professam entendimento oposto. Entendem que a autonomia do Banco Central resguarda a política monetária nacional – assunto de índole eminentemente técnica, ao que acreditam – de interferências políticas, em especial quanto ao controle da inflação. Sustentam, ainda, que tal característica aproxima o Brasil de algumas das nações mais desenvolvidas sob o ponto de vista econômico, como Estados Unidos da América, Reino Unido,

Japão e os países da zona do euro, estando alinhada às recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e do Banco Mundial. 26. De fato, em 2018 a OCDE elaborou relevante relatório econômico sobre o Brasil, no qual sugeriu medidas de aperfeiçoamento das políticas macroeconômicas e de governança econômica e recomendou a formalização da independência do Banco Central, nos seguintes termos:

“(…) [E]mbora o Banco Central tenha atuado de forma independente recentemente, a eficácia da política monetária poderia melhorar ainda mais se essa independência fosse formalizada, protegendo-a de possíveis interferências políticas futuras. A definição da indicação com termo fixo do presidente do Banco Central e dos membros do comitê de política monetária, durante o qual eles não possam ser demitidos, estaria em linha com a prática corrente na maioria dos países que adotam a meta de inflação (Hammond, 2012). Além disso, proteger a independência financeira do Banco Central, inclusive por meio de um orçamento adequado e adequados níveis de capital, é essencial para manter alta a credibilidade”. Na mesma linha, o Banco do Mundial enfatiza a importância da autonomia do Banco Central para a estabilidade dos preços e do mercado financeiro e para uma regulamentação sólida dos bancos e outras instituições. Afirma que tal modelo é essencial para a formulação de uma boa política macroeconômica e, portanto, para o desenvolvimento econômico de longo prazo dos países em geral. Responsabilidade fiscal não tem ideologia. Responsabilidade fiscal não é nem de esquerda e nem de direita, não é nem monetarista e nem estruturalista. É apenas um pressuposto das economias saudáveis. O descontrole fiscal traz recessão, desemprego, inflação, desinvestimento e juros altos. Os mais penalizados por esse tipo de conjuntura são os mais pobres, de modo que, no fundo, responsabilidade fiscal é a tese progressista, é a tese que, na ponta final, protege quem mais precisa de uma economia hígida para que tenha emprego, para que não haja inflação e para que não haja juros altos. Não é difícil intuir que se trata de uma questão política de alta voltagem, que comporta visões bastante diversas. Nesse cenário, a opção por um modelo ou outro insere-se na liberdade de conformação do Poder Legislativo, não constituindo matéria própria para interpretação constitucional. Em matérias que envolvem desacordos morais razoáveis, e independente recentemente, a eficácia da política monetária poderia melhorar ainda mais se essa independência fosse formalizada, protegendo-a de possíveis interferências políticas futuras. A definição da indicação com termo fixo do presidente do Banco Central e dos membros do comitê de política monetária, durante o qual eles não possam ser demitidos, estaria em linha com a prática corrente na maioria dos países que adotam a meta de inflação (Hammond, 2012). Além disso, proteger

a independência financeira do Banco Central, inclusive por meio de um orçamento adequado e adequados níveis de capital, é essencial para manter alta a credibilidade. Na mesma linha”, o Banco do Mundial enfatiza a importância da autonomia do Banco Central para a estabilidade dos preços e do mercado financeiro e para uma regulamentação sólida dos bancos e outras instituições. Afirma que tal modelo é essencial para a formulação de uma boa política macroeconômica e, portanto, para o desenvolvimento econômico de longo prazo dos países em geral. Responsabilidade fiscal não tem ideologia. Responsabilidade fiscal não é nem de esquerda e nem de direita, não é nem monetarista e nem estruturalista. É apenas um pressuposto das economias saudáveis. O descontrole fiscal traz recessão, desemprego, inflação, desinvestimento e juros altos. Os mais penalizados por esse tipo de conjuntura são os mais pobres, de modo que, no fundo, responsabilidade fiscal é a tese progressista, é a tese que, na ponta final, protege quem mais precisa de uma economia hígida para que tenha emprego, para que não haja inflação e para que não haja juros altos. Não é difícil intuir que se trata de uma questão política de alta voltagem, que comporta visões bastante diversas. Nesse cenário, a opção por um modelo ou outro insere-se na liberdade de conformação do Poder Legislativo, não constituindo matéria própria para interpretação constitucional. Em matérias que envolvem desacordos morais razoáveis, e Supremo Tribunal Federal não estando em jogo direitos fundamentais, cabe ao Poder Judiciário ser deferente para com as escolhas feitas pelo Parlamento. III. CONCLUSÃO. Pelo exposto, conheço em parte da ação e, na parte conhecida, julgo improcedente o pedido, por considerar inexistente vício de inconstitucionalidade formal. Se a maioria do Tribunal entender de conhecer o pedido, no tocante à arguição de inconstitucionalidade material, julgo-o igualmente improcedente, entendendo inexistir incompatibilidade da Lei Complementar nº 179/2021 com o texto constitucional. Proponho a fixação da seguinte tese de julgamento: “É constitucional a Lei Complementar nº 179/2021, que define os objetivos do Banco Central e dispõe sobre sua autonomia e sobre a nomeação e a exoneração de seu presidente e de seus diretores. É como voto.”

4. Em verdade, o voto condutor, justifica a constitucionalidade do texto, a partir de uma tese neo-liberal, olvidando questões relevantes. Inclusive no tocante a autonomia dos poderes. A defesa da tese da “autonomia” do BANCO CENTRAL, não é como afirmado, politicamente neutra, “nem de esquerda nem de direita”. É uma tese de direita, da defesa de um regulador do sistema financeiro, de confiança dele, na defesa de seus interesses e na proteção dos financiamentos, empréstimos e outras operações similares efetuadas.

Os pilares que sustentam o voto são frágeis.

Destaquem-se algumas assertivas nele contidas:

“Na mesma linha, o Banco do Mundial enfatiza a importância da autonomia do Banco Central para a estabilidade dos preços e do mercado financeiro e para uma regulamentação sólida dos bancos e outras instituições”

O que o honrado ministro denomina “banco mundial” é em verdade o grupo empresarial formado por:

1- “The International Bank for Reconstruction and Development (IBRD) is a global development cooperative owned by 189 member countries. As the largest development bank in the world, it supports the World Bank Group’s mission by providing loans, guarantees, risk management products, and advisory services to middle-income and creditworthy low-income countries, as well as by coordinating responses to regional and global challenges. Created in 1944 to help Europe rebuild after World War II, IBRD joins with IDA, our fund for the poorest countries, to form the World Bank. They work closely with all institutions of the World Bank Group and the public and private sectors in developing countries to reduce poverty and build shared prosperity.”

2- The International Development Association (IDA) is the part of the World Bank that helps the world’s poorest countries. Established in 1960, IDA aims to reduce poverty by providing zero to low-interest loans (called “credits”) and grants for programs that boost economic growth, reduce inequalities, and improve people’s living conditions.²

3- I.F.C [INTERNATIONAL FINANCE CORPORATION], um dos braços financeiros do WORLD BANK, com os seguintes objetivos:

a) Investing in companies through loans, equity investments, debt securities and guarantees.

b) Mobilizing capital from other lenders and investors through loan participations, parallel loans and other means.

c) Advising businesses and governments to encourage private investment and improve the investment climate.

2. IDA complements the World Bank’s original lending arm—the International Bank for Reconstruction and Development (IBRD). IDA supports a range of development activities that pave the way toward equality, economic growth, job creation, higher incomes, and better living conditions. IDA is one of the largest sources of assistance for the world’s 75 poorest countries and is the single largest source of donor funds for basic social services in these countries. IDA lends money on concessional terms. This means that IDA credits have a zero or very low interest charge and repayments are stretched over 30 to 40 years. More than half of IDA countries receive all, or half, of their IDA resources on grant terms, which carry no repayments at all. These grants are targeted to the low-income countries at higher risk of debt distress. IDA has historically been funded largely by contributions from the governments of its member countries. Donors meet every three years to replenish IDA resources and review its policy framework. The most recent replenishment of IDA’s resources, the twentieth (IDA20), was finalized in December 2021, resulting in a historic \$93 billion financing package for IDA countries for fiscal years 2022-2025. [<https://ida.worldbank.org/en/what-is-ida>]

4- MIGA – Multilateral Investment guarantee Agency - provide political risk insurance guarantees and credit enhancement to private sector investors and lenders. MIGA's guarantees protect investments against non-commercial risks, and can help investors obtain access financing on improved terms and conditions. Political risk insurance coverage products may be purchased individually, or in combination. Selection of desired coverage must be made before we issue a guarantee. (<https://www.miga.org>)

5- o órgão para solução de conflitos decorrentes de suas relações jurídicas – ICSID. [<https://icsid.worldbank.org/about/member-states>]

O BANCO MUNDIAL, “world bank group”, não é órgão isento para orientar a modelagem da Administração Pública, a não ser naquele padrão que atende aos seus interesses. Atende aos interesses dos grandes Estados, presentes e tutelantes do sistema financeiro.

O mesmo se diga em relação às demais referências feitas no voto:

Estados Unidos da América, Reino Unido, Japão e os países da zona do euro, estando alinhada às recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)

Nem os Estados Unidos da América, nem países como o Reino Unido, países como os da zona do Euro, e a OCDE são referenciais que historicamente tendam a defender instituições de Estados periféricos fortes, capazes de confrontá-los ou às instituições financeiras a eles ligadas.

6. Outro argumento pueril, com todo o respeito ao honrado relator, é o que “Responsabilidade fiscal não tem ideologia. Responsabilidade fiscal não é nem de esquerda e nem de direita. “

A questão posta dessa forma é extremamente simplista.

Os mecanismos e os limites da responsabilidade fiscal, se excessivamente rigorosa, ou mais flexível e desenvolvimentista têm ideologias muito marcadas. A sua densificação é extremamente pautada em critérios e opções políticas e financeiras.

Nesse sentido basta recordar a regra do teto de gastos públicos e seu custo social³.

6. Outro elemento referenciado pelos defensores do novo modelo é o da credibilidade do BANCO CENTRAL⁴, face à desvinculação de ciclos políticos eleitorais. O argumento é sedutor, mas enganoso.

A opção preferencial pelo sistema financeiro, muitas vezes garroteando, pelo excesso, opções de políticas públicas mais abertas á correção de desigualdades

3. LEITE, Aydano ; BESSARIA, Cassio da Nobrega; SANTOS, André Luiz; FERNANDES NETO, Fernando. Regra do teto de gastos públicos e sustentabilidade da dívida pública no Brasil; análise do cenário a partir de um modelo DSGE, in *Estudios Economicos* n] 70, julio/ diciembre 2022, version impresa fls. 219-247

4. Consulte-se SÁ ERP, Daniel Viana. Impactos da credibilidade do Banco central sobre a gestão da dívida pública. In *Cadernos de Finanças Públicas* 02/2022 (tesouro nacional/ BID)

regionais e setoriais, com redução de fatores de tensão como fome e miséria, não pode ser apontada como opção ‘apolítica’. É quando excessiva, desestabilizadora, sacrificando, fortemente o orçamento de investimento.

O texto legislativo enfraquece o papel da União Federal em relação à conjugação das políticas fiscal e financeira, pois a política monetária passa a reger-se por terceiro autônomo, com objetivos próprios, muitas vezes, não coincidentes e até conflitantes, como se observa atualmente em relação ao tema fixação de taxa de juros pelo COPOM/BACEN⁵.

7. Um grande problema em relação ao texto, que visa assegurar “autonomia ao BACEN” é que até mesmo para destituição de dirigentes da instituição tal somente pode ocorrer com a anuência da maioria absoluta do Senado, mesmo na hipótese comprovada de comprovada insuficiência de desempenho. Recorde-se o texto da LEI COMPLEMENTAR Nº 179:

Art. 5º O Presidente e os Diretores do Banco Central do Brasil serão exonerados pelo Presidente da República:

I - ...

II - ...

III - quando sofrerem condenação, mediante decisão transitada em julgado ou proferida por órgão colegiado, pela prática de ato de improbidade administrativa ou de crime cuja pena acarrete, ainda que temporariamente, a proibição de acesso a cargos públicos;

IV - quando apresentarem comprovado e recorrente desempenho insuficiente para o alcance dos objetivos do Banco Central do Brasil.

§ 1º Na hipótese de que trata o inciso IV do caput deste artigo, compete ao Conselho Monetário Nacional submeter ao Presidente da República a proposta de exoneração, cujo aperfeiçoamento ficará condicionado à prévia aprovação, por maioria absoluta, do Senado Federal.

Esses dispositivos, dos incisos III E IV do citado artigo, merecem uma especial análise.

5. Não se olvide:

O Comitê de Política Monetária (Copom) é o órgão do Banco Central, formado pelo seu Presidente e diretores, que define, a cada 45 dias, a taxa básica de juros da economia – a Selic. As reuniões normalmente ocorrem em dois dias seguidos e o calendário de reuniões de um determinado ano é divulgado até o mês de junho do ano anterior. A reunião do Copom segue um processo que procura embasar da melhor forma possível a sua decisão. Os membros do Copom assistem a apresentações técnicas do corpo funcional do BC, que tratam da evolução e perspectivas das economias brasileira e mundial, das condições de liquidez e do comportamento dos mercados. Assim, o Comitê utiliza um amplo conjunto de informações para embasar sua decisão. Depois, a reunião é reservada para a discussão da decisão entre os membros. A decisão é tomada com base na avaliação do cenário macroeconômico e os principais riscos a ele associados. Todos os membros do Copom presentes na reunião votam e seus votos são divulgados. As decisões do Copom são tomadas visando com que a inflação medida pelo IPCA situe-se em linha com a meta definida pelo CMN. [<https://www.bcb.gov.br/controlainflacao/copom>]

O primeiro deles é bastante simples. Representa, no mundo fático um conjunto vazio.

As condicionantes exigidas para sua aplicação tornam, faticamente, de difícil efetivação o dispositivo sancionador.

A experiência de mais de trinta anos no exercício da magistratura federal deste autor ensinar que há uma quase impossibilidade de se ter, no prazo de um mandato de dirigente do BACEN:

a) O ajuizamento de uma ação penal pública, após regular e exaustivo inquérito policial [quase sempre imprescindível] com a propositura de ação, regular instrução, com ouvida do acusado, de testemunhas, exame de documentos, perícias...] sentença, recurso ordinário, embargos de declaração, embargos infringentes [se não unanime a decisão], tentativas de recursos para as Cortes Superiores...

b) Ação de improbidade, com hipóteses de cabimento mais restritas, desde as recentes alterações introduzidas na lei 8.429/92⁶, passando-se a ter como único legitimado para a propositura da ação o Ministério Público⁷. Observe-se, também, da supressão da hipótese de improbidade culposa, lançando para o parquet pesado ônus de provar esse dolo.

De se reproduzir Walber AGRA:

“De acordo com os imperativos deontológicos da mencionada estrutura normativa, houve a supressão do ato de improbidade praticado mediante culpa (artigo 1º, §1º), de modo que se faz necessária a presença do dolo específico que ateste de forma indene de dúvidas a vontade livre e consciente do agente em alcançar o resultado ilícito (artigo 1º, §2º). Quanto aos atos que atentem contra os princípios da Administração Pública, a Lei nº 14.230/2021 impôs a exigência de lesividade relevante ao bem jurídico tutelado para serem passíveis de sancionamento (artigo

6. LEI Nº 8.429, DE 2 DE JUNHO DE 1992:

... ..

Art. 1º O sistema de responsabilização por atos de improbidade administrativa tutelar a probidade na organização do Estado e no exercício de suas funções, como forma de assegurar a integridade do patrimônio público e social, nos termos desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 14.230, de 2021) Parágrafo único. (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 14.230, de 2021)

§ 1º Consideram-se atos de improbidade administrativa as condutas dolosas tipificadas nos arts. 9º, 10 e 11 desta Lei, ressalvados tipos previstos em leis especiais. (Incluído pela Lei nº 14.230, de 2021)

§ 2º Considera-se dolo a vontade livre e consciente de alcançar o resultado ilícito tipificado nos arts. 9º, 10 e 11 desta Lei, não bastando a voluntariedade do agente. (Incluído pela Lei nº 14.230, de 2021)

§ 3º O mero exercício da função ou desempenho de competências públicas, sem comprovação de ato doloso com fim ilícito, afasta a responsabilidade por ato de improbidade administrativa. (Incluído pela Lei nº 14.230, de 2021)

7. LEI Nº 8.429, DE 2 DE JUNHO DE 1992

Art. 17. A ação para a aplicação das sanções de que trata esta Lei será proposta pelo Ministério Público e seguirá o procedimento comum previsto na Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), salvo o disposto nesta Lei.

11, §4º, da LIA).”⁸

Mister se fará, EM SINTESE, na hipótese, a comprovação que o hipotético Diretor do Banco Central do Brasil teria agido com dolo específico, para nessa hipótese ser passível de perda do Cargo, em ação que hodiernamente tem como sujeito ativo, APENAS O MINISTÉRIO PÚBLICO.

Ter-se-á, pois, a necessidade de uma coleta de elementos administrativos com razoável consistência, para, na sequência, se ter um possível inquérito civil pelo ministério público, uma decorrente propositura de uma ação pelo rito ordinário do C.P.C e a esperança de julgamento em primeiro grau, recurso de apelação e julgamento do colegiado de segundo grau, até o término do mandato. Sem dúvida, a efetividade do dispositivo será... melancólica.

8. A segunda hipótese é também de extrema relevância:

IV - quando apresentarem comprovado e recorrente desempenho insuficiente para o alcance dos objetivos do Banco Central do Brasil.

De se recordar a dificuldade de se assegurar efetividade à disciplina jurídica da insuficiência de desempenho de agente público. Recorde-se que a alteração constitucional introduzida em 1998 (há vinte e cinco anos), com a EC nº 19, para fins de introdução de avaliação periódica de servidor estável, até hoje não foi implementada⁹. O poder de pressão do conjunto dos servidores é muito denso, inclusive no conjunto que auxilia e dá suporte técnico ao Poder legislativo e ao Poder Judiciário.¹⁰

Difícil imaginar que tal insuficiência de desempenho poderia ser detectada em relação aos agentes públicos especiais que são os dirigentes do BACEN. Algumas indagações ficariam sem resposta:

-Insuficiência de desempenho a critério de que autoridade?

Quais os parâmetros normativos para fixação do desempenho ideal, ou, ao menos aceitável?

9. Por outro lado, não há como deixar de observar a lesão ao art. 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, ressalte-se o julgamento da ADI 1949/RS, em 13.11.2014, englobando questão similar (no caso a lei estadual do RS

8. AGRA, Walber. A possibilidade de retroação da nova Lei de Improbidade Administrativa, In <https://www.conjur.com.br/2021-nov-08/walber-agra-possibilidade-retroacao-lei-improbidade>.

9. Art. 41. São estáveis após três anos de efetivo exercício os servidores nomeados para cargo de provimento efetivo em virtude de concurso público. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

§ 1º O servidor público estável só perderá o cargo: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

I - ...

II - ...

III - mediante procedimento de avaliação periódica de desempenho, na forma de lei complementar, assegurada ampla defesa. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

10. CAVALCANTI, Francisco. O projeto de reforma do regime Jurídico dos Servidores. Recife, 2022. p. 90/91

previa que mesmo a destituição de diretor da Agência reguladora AGERGES só poderia acontecer com a aprovação da maioria absoluta da Assembleia Legislativa).

É de se ressaltar, como o faz o STF, outrora, que, sendo a destituição de cargo espécie de sanção, o condicionamento à chancela do Senado, conforme previsto no texto proposto, fere a autonomia dos Poderes e, sem dúvida, agride o § 4º, III, do art. 60 da CF/88 (cláusula pétrea). Com o texto aprovado, há a edição de um conjunto normativo lesivo à independência dos poderes e, portanto, de pronto, violador da Constituição Federal.

É inaceitável que a sanção a ser imposta a um dirigente de entidade da Administração Indireta federal, por cometimento de falta relevante – INSUFICIENCIA DE DESEMPENHO, SEJA condicionada à anuência dos membros de casa legislativa, quer fosse a Câmara dos Deputados, quer o Senado...

O MODELO DE ESTADO BRASILEIRO, fica evidentemente mutilado. Tal não foi especificamente apreciado no citado julgado do STF, na ADI 6696, conforme claramente se verifica do voto condutor do Ministro Luiz BARROSO e nos dos que o seguiram.

10. Observe-se, por outro lado, em casos como o da legislatura atual, com os Senadores pulverizados em muitos partidos, das dificuldades de uma postura técnica, isenta, desses integrantes da Casa Alta. Constata-se a existência de nada menos que quinze partidos com representação no Senado da República, e os apoios políticos ao governo não são feitos, regra geral, em função de hipotéticas divergências ideológicas.¹¹

O exercício da competência prevista no art. 52, III e IV, da Constituição demonstra a lamentável atecnia do Senado, para o exercício dessa nobre missão de controle¹²

Destaque-se que em um país em que se pratica, em larga escala, o chamado *spoil system*, essas barganhas por indicações e por destituições, não são, regra geral, ideológicas, mas fisiológicas. Na medida em que os cargos de presidente e de diretor do BACEN se tornarem estáveis, com mandatos de quatro anos, não coincidentes com os mandatos presidenciais e com provimento na metade de cada um deles, a cobiça por eles tornar-se-á ainda mais ferrenha do que a atualmente ocorrente com

11. Com a última eleição chegou-se ao seguinte quadro: “Neste 2 de outubro de 2022, do Senado Federal foi renovado e, conseqüentemente, os partidos que o compõe também. Com a eleição de 27 novos senadores, entre eleitos e reeleitos, a Casa Alta será composta por 15 legendas partidárias a partir de 2023. O partido com o maior número de representantes é o PL. A partir do ano que vem, terá 13 integrantes na Casa. ... : (<https://www.poder360.com.br/eleicoes/senado-tera-15-partidos-em-sua-composicao-a-partir-de-2023/>)

12. III - aprovar previamente, por voto secreto, após argüição pública, a escolha de:

- a) Magistrados, nos casos estabelecidos nesta Constituição;
- b) Ministros do Tribunal de Contas da União indicados pelo Presidente da República;
- c) Governador de Território;
- d) Presidente e diretores do banco central;
- e) Procurador-Geral da República;
- f) titulares de outros cargos que a lei determinar;

IV - aprovar previamente, por voto secreto, após argüição em sessão secreta, a escolha dos chefes de missão diplomática de caráter permanente;

outros reguladores estruturados como agências. O deslocamento da esfera de poder controlador sobre o Banco Central para o Senado e em decorrência, sobre a estabilidade dos mandatos dos dirigentes d autarquia especial, o condicionamento da atenuação dessa estabilidade à “casa Alta” do parlamento, em verdade, representa um grande entrave para um novo governo, no exercício dos papéis de instituidor de políticas econômicas, monetárias e financeiras, quando a posição política dos Diretores do BACEN for diversa.

Hoje se tem um presidencialismo extremamente mitigado, um excessivo fortalecimento na “autonomia” do Banco Central do Brasil, na linha defendida por instituições que compõem o sistema financeiro internacional, como o FMI.¹³

Não se pode, entretanto, olvidar, a crise dos anos 2008 e segs., que demonstrou da necessidade de fortalecimento dos Bancos Centrais, mas com a preservação das âncoras estatais, sem as quais as “políticas ortodoxas dos bancos centrais teriam soçobrado.

11. Há, ainda, de outra banda, aspecto que não pode ser olvidado, a autonomia do BACEN, TEM COMO CONSEQUENCIA JÁ CONSTATADA, A AMPLIAÇÃO DO PODER DE PRESSÃO DAQUELES QUE ESTÃO, EXATAMENTE, NO TOPO ECONOMICO DE UMA SOCIEDADE TÃO DESIGUAL.

Em um país com uma desigualdade social tão grande, essa transferência de competências e a estabilidade dos dirigentes prevista na legislação são um intolerável instrumento de fragilização do Estado, em proveito, sobretudo, dos economicamente regulados, as instituições financeiras, com fortíssimos instrumentos de captura.¹⁴

Há outro aspecto de extremo relevo, muitas vezes olvidado nas discussões acerca da autonomia do Banco Central – BACEN, que é a necessária harmonia entre as políticas financeiras e indutoras, dos entes componentes da Estrutura de Estado e do Regulador do sistema financeiro.

Observem-se alguns aspectos:

Já se lecionou:

“A intervenção governamental no mercado de crédito se dá por mecanismos diretos, operados pelos bancos públicos e indiretos em que bancos privados são incentivados a conceder crédito a setores prioritários. A atuação em segmentos prioritários caracteriza o direcionamento de crédito, cujo objetivo é afetar taxas de juros, prazos e demais condições em segmentos promotores do desenvolvimento”¹⁵

13. Vide, p.e.: Central bank autonomy accountability and governnance – in <http://www.imf.org/external/np/leg/sem/2004/...>

14. CAVALCANTI, Francisco. Considerações sobre a pretensão de “autonomia” do Banco Central do Brasil – BACEN e o projeto de emenda constitucional n] 43/2015. [Recife. 2017, policopiado]

15. MODENESI, André de melo; PASSOS, Nikolas. Bancos públicos e política monetária; teoria e alguns

Aí se evidencia a grande questão: Ter-se de um lado órgãos de Estado, responsáveis por políticas econômicas relevantes, por pautar a política fiscal inclusive indutora, por oferecer linhas de crédito subsidiadas para áreas relevantes da economia, dependentes de recursos do tesouro nacional, boa parte deles, formado por recursos captados no mercado, com a emissão de títulos. De outro lado, a autoridade do BACEN, RESPONSÁVEL POR TUTELAR E FIXAR UMA POLÍTICA MONETÁRIA, com a preservação de juros altos, inclusive para preservar a atratividade de títulos. Com isso amplia-se o peso do subsídio para o tesouro público, pela diferença entre custo de captação e custo de oferta.

Forma-se um verdadeiro cabo de guerra, em desfavor das estruturas legitimadas democraticamente, sob o argumento que tratar-se-ia de decisão técnico jurídica em proveito da economia nacional.

Tal argumento tecnicista é, sem dúvida, falacioso, ao menos no sentir deste que subscreve o texto.

Conclusões:

a) A pretensa autonomia do BANCO CENTRAL DO BRASIL, da forma como foi introduzida representa, uma violação a um princípio básico da necessária harmonização entre as várias políticas capazes de fomentar o desenvolvimento do país;

b) O julgamento da matéria pelo colendo STF desprezou aspectos relevantes, quanto ao mérito, que se analisados, levariam ao acolhimento da inconstitucionalidade do modelo adotado. Se de um lado, a excessiva subordinação de um Banco Central a interesses e conveniências político partidárias não é adequada, por outro lado, muito mais gravosa é a retirada da competência do Chefe do Executivo para pautar política públicas, em detrimento dos mais desvalidos;

c) Grave também o enfraquecimento do modelo presidencialista, ao arripio da Constituição Federal.

d) A credibilidade de um BACEN não se faz, pela excessiva subserviência do Regulador aos interesses dos poderosos regulados do sistema financeiro.

Bibliografia

AGRA, Walber. A possibilidade de retroação da nova Lei de Improbidade Administrativa, In <https://www.conjur.com.br/2021-nov-08/walber-agra-possibilidade-retroacao-lei-improbidade>

CAVALCANTI, Francisco. Considerações sobre a pretensão de “autonomia” do Banco Central do Brasil – BACEN e o projeto de emenda constitucional n] 43/2015. [

Recife. 2017, policopiado]

CAVALCANTI, Francisco. O projeto de reforma do regime Jurídico dos Servidores .Recife, 2022

Central bank autonomy accountability and governance – in <http://www.imf.org/external/np/leg/se>
<https://www.poder360.com.br/eleicoes/senado-tera-15-partidos-em-sua-composicao-a-partir-de-2023>

<https://www.bcb.gov.br/controleinflacao/copom>

<https://icsid.worldbank.org/about/member-states>

<https://ida.worldbank.org/en/what-is-ida>

LEITE, Aydano ; BESSARIA, Cassio da Nobrega; SANTOS, André Luiz; FERNANDES NETO, Fernando. Regra do teto de gastos públicos e sustentabilidade da dívida pública no Brasil; análise do cenário a partir de um modelo DSGE, in *Estudios Economicos* n] 70, julio/ diciembre 2022, version impresa .

MODENESI, André de melo; PASSOS, Nikolas. Bancos públicos e política monetária; teoria e alguns resultados com base em projeções locais dependentes de Estado. In *Brazilian Journal of political Econ*

. SÁ ERP, Daniel Viana. Impactos da credibilidade do Banco central sobre a gestão da dívida pública. In *Cadernos de Finanças Públicas* 02/2022 (tesouro nacional/ BID)

Autoria

Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti é Professor titular da Faculdade de Direito do Recife - da UFPE, DOUTOR EM DIREITO, ex-desembargador federal do TRF da 5ª. Região.

Reflexões sobre a atuação indutora do estado brasileiro: mito ou realidade?

Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti

Juliana Torres de Vasconcelos B. Cavalcanti

Resumo Introdução ao tema. A ordem econômica da CF/88 e sua progressiva desconstrução. Princípios constitucionais vazios e sem aplicação. As verdadeiras prioridades do Estado brasileiro. A dívida pública. Distorções do sistema tributário brasileiro em prol dos mais privilegiados. Conclusões.

Palavras-chave princípios da ordem econômica, Direito e realidade, Fragilidades

Abstract Introduction to the topics. The economic Order in brazilian Constitution and its deconstruction. Constitutional principles without effective application. The “real priorities” of brazilian State. Public debt. Distortions of the taxation in Brazil. The option for richer segment of Society.

Keywords Principles of the Economic Activity, Law and reality, Weaknesses

1. Direito e realidade. Notável a facilidade com que os juristas teóricos se dispõem a “alterar as realidades”, a “reduzir as desigualdades”, a aproximar os seres humanos e, termos de “igualdade de oportunidades”, “acesso a serviços essenciais como saúde e educação”... infelizmente a realidade é mais distante, mais dura e mais cruel que essas belas figuras de linguagens muito presentes em modernos textos jurídicos, inclusive constitucionais. Já se disse que a Constituição brasileira é um tanto quanto barroca, nesse conjunto rechonchudo de princípios e valores que enumera...Valores relevantes como cidadania, valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (também referidos no introito da Ordem Econômica – art. 170 da CF) encontram-se debilitados, frente ao modelo neoliberal de Estado, que vem avançando, ao desemprego crônico, sobretudo face à robotização e a globalização. Não há como olvidar problemas atuais relevantes como o desemprego crônico agravado pela abertura de fronteiras, que possibilita o ingresso de serviços e bens por preços inferiores aos necessários para que haja produção nacional e as grandes barreiras que sucumbiram decorrentes da adesão do Brasil à OMC. A globalização desmedida enfraquece e fragiliza os países mais pobres,

levando, inclusive à forte desindustrialização ante a perda de competitividade.”¹

De se lembrar em outro contexto Claus Cannaris quando destacava que o direito não resiste aos fatos², em verdade, o sistema jurídico, em suas entranhas é um espelho da sociedade que o produziu e, dentro dessa dos grupos sociais e econômicos de pressão com força para pautar as ações dos legisladores e reguladores em geral.

1.2 A principiologia do art. 170, da CF/88, tem um papel similar àquele conjunto presente no art. 80º da Carta Portuguesa de 1976, que tanto ‘inspirou o constituinte brasileiro³, mas, no mundo real, aquele onde se nasce, vive e morre, tem muito pouca efetividade.

1.3 Além disso, observe-se o quanto de minoração de direitos ocorreram, quanto de retrocesso em direitos sociais, ao longo dos trinta e cinco anos de vigência da Constituição de 1988. Apesar do belo texto, a adjetivada “constituição cidadã” não foi capaz de, efetivamente, acelerar o ritmo de desenvolvimento, com a observância dos princípios nela inseridos, inclusive do art. 170 de seu texto. Nesse contexto, efetivamente, sobretudo a partir da segunda metade dos anos noventa do século passado, se assistiu a uma progressiva desconstrução de direitos.

Poder-se-ia exemplificar com a redução de direitos trabalhistas fruto da reforma da legislação protetiva ocorrida com a reforma introduzida no regramento das relações trabalhistas pela lei nº 13.467, de 2017.⁴ Na mesma linha o permissivo, inclusive

1. CAVALCANTI, artur; CAVALCANTI, Francisco. O novo código de processo civi. Reflexões sobre um equívoco. Belo Horizonte: Ed. Forum, 2020, P.50 e 51.

2. CANARIS, Claus - Wilhelm -Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito, 5ª. Ed., Lisboa, Caluste Gulbenkien - 2002

3. Constituição portuguesa de 1976: Artigo 80.º - (Princípios fundamentais)

A organização económico-social assenta nos seguintes princípios:

- a) Subordinação do poder económico ao poder político democrático;
- b) Coexistência do sector público, do sector privado e do sector cooperativo e social de propriedade dos meios de produção;
- c) Liberdade de iniciativa e de organização empresarial no âmbito de uma economia mista;
- d) Propriedade pública dos recursos naturais e de meios de produção, de acordo com o interesse colectivo;
- e) Planeamento democrático do desenvolvimento económico e social;
- f) Protecção do sector cooperativo e social de propriedade dos meios de produção;
- g) Participação das organizações representativas dos trabalhadores e das organizações representativas das actividades económicas na definição das principais medidas económicas e sociais.

Como destacado por JJ Gomes Canotilho e Vital Moreira: o objetivo desses princípios seria o de pôr em relevo a ideia de que a questão da constituição Económica é também – se não fundamentalmente- uma questão de constituição democrática da sociedade e do Estado...Constituição da república Portuguesa anotada 1] Vol [1ª. Ed brasileira e 4ª. Ed. Portuguesa. Lisboa/ SP: Coimbra editora e RT. (2007) p.956.

4. Tal foi, em verdade: uma reforma para redução de custos trabalhistas que: ampliou a margem de negociação de direitos e deveres de trabalhadores e empregadores, em posições absolutamente desiguais; que contribuiu para o desmoroamento das estruturas sindicais (sobretudo com a drenagem das fontes de financiamento); que criou opções arbitrais que em nada favoreceram os trabalhadores; que ampliou o elenco de trabalhos em condições precarizadas; que dificultou o acesso à Justiça e a busca por direitos com mecanismos que possibilitam de futuras pretensões, com quitações no curso da relação trabalhista, momento em que a posição do empregado está mais fragilizada, podendo-se afirmar que a reforma é “um retrato do momento da sociedade brasileira”, com redução da capacidade de luta do segmento trabalho face ao capital.(CAVALCANTI, Francisco. A reforma trabalhista e a Constituição brasileira. Belo Horizonte:

com aceitação pelo braço trabalhista do Judiciário, da chamada “pejotização”⁵ de relações de trabalho⁶, com a ficcional constituição por trabalhadores, sobretudo os mais qualificados, para manterem relações de prestação de serviços, como se pessoas jurídicas fossem, apesar de presentes os elementos do art. 3º da CLT⁷

1.4 A Constituição brasileira de 1988 é um rico exemplo desse modelo de larga e retórica enumeração de direitos, espalhados ao longo de princípios e regras programáticas e de eficácia contida, mormente no tocante aos direitos e garantias individuais e coletivos e também, em relação aos direitos sociais, mais muito pobre no tocante aos meios de efetivação desses direitos. Observe-se o que dispõe a Carta Constitucional:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

I - relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos;

Esse dispositivo, em verdade, não tem efetividade, no direito brasileiro. Apenas se assegura na hipótese de despedida imotivada, o pagamento da multa rescisória sobre o FGTS, e, naturalmente, o direito às demais parcelas rescisórias. Observe-se que o Brasil por ato do então presidente Fernando Henrique Cardoso denunciou

Ed. Forum, 2018, p. 127.) As consequências em relação à atuação das estruturas sindicais foram dantescas. Algumas visíveis a olhos nus: -As consequências são conhecidas. Dependentes de mensalidades da minoria associada, de maneira geral empregados com parcos salários, a quase totalidade das entidades sindicais profissionais viu-se, subitamente, desprovida de meios para remuneração de dirigentes, funcionários, custeio de sedes e subsedes, manutenção de veículos e equipamentos. Serviços médicos e odontológicos, cursos profissionalizantes e colônias de férias tiveram as atividades reduzidas ou encerradas. [Almir Pazzianotto Pinto, Almir Pazzianotto, Sindicalismo no Brasil – Breve História - Convenção 87 da OIT, in Dossiê: História e Direito – Representações e Perspectivas, São Paulo, nº 24, v.1. 2020.] Esse é apenas o dano mais visível, perceptível até por segmentos conservadores da sociedade. Os maiores referem-se à redução da capacidade de preservação de defesa de direitos coletivos dos trabalhadores.

5. A chamada pejotização é a criação de ficcionais, inclusive unipessoais pessoas jurídicas com o objetivo de descaracterizar as relações jurídico-trabalhistas, mesmo quando de fato presentes os elementos do art. 3º da CLT.

6. Relevante o que identificaram Daniel Duque e Juliana Damasceno, também em relação à perda de receita previdenciária com esse modelo:

o efeito agregado que a Pejotização tem sobre as contas públicas, a despeito da sua magnitude limitada observada. Grande preocupação recai, por exemplo, sobre a Previdência, uma vez que o trabalhador pejotizado contribui apenas sobre o declarado como pró-labore. Além da menor base de incidência (geralmente, um salário mínimo ao invés do salário do contrato de trabalho, que deve respeitar os pisos salariais de cada categoria), a menor arrecadação previdenciária também decorre da suspensão da contribuição patronal, uma vez que o que antes era pago pelo empregador não passa a ser recolhido do trabalhador-PJ. em : Pejotização: uma análise a partir de dados da PNADC, FGV, 2019 [https://blogdoibre.fgv.br/posts/pejotizacao-uma-analise-partir-de-dados-da-pnad]

7. Relevante o que identificaram Daniel Duque e Juliana Damasceno em: Pejotização: uma análise a partir de dados da PNADC, FGV, 2019 [https://blogdoibre.fgv.br/posts/pejotizacao-uma-analise-partir-de-dados-da-pnad]

a Convenção 158 da OIT, através do Decreto nº 2.100, de 20/12/1996. Na prática significa que o Brasil cancelou sua adesão à referida convenção, deixando, assim, de ser aplicada em território nacional. [<https://www.conjur.com.br/2023-mai-22/renata-zakka-julgamento-stf-dispensa-imotivada>], a matéria foi sujeita a controle de constitucionalidade pela Adi 1625, que já conta com oito votos favoráveis à constitucionalidade do citado decreto. Ou seja o Estado Brasileiro recuou em relação à previsão de restrição à despedida imotivada, embora tal esteja contemplada no texto constitucional.

1.5 Outro preceito que merece uma expressa referência é o assecuratório do salário mínimo nacional e unificado:

Art. 7º:

IV - salário-mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

Esse dispositivo é lamentavelmente distante da realidade brasileira. Observe-se que nos países da União europeia, sem a existência de tão rico preceito constitucional, os salários mínimos nacionais são bem superiores ao brasileiro e mesmo em países nos quais não há salário-mínimo legal, os valores mínimos recebidos são bem superiores ao brasileiro:

Assim fica mais fácil perceber o poder de compra dos países da União Europeia⁸, e a maior justiça da distribuição dos resultados dos processos produtivos de bens e serviços.

1.6 Outra previsão constitucional que bem espelha o distanciamento entre a teoria constitucional e a dura realidade brasileira e o disposto na Constituição:

Art. 7º:

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Esse é outro dispositivo de relevo bastante tênue na realidade brasileira, a começar pelo instrumento de fixação dessa participação em lucros e resultados.

Estabelece a LEI No 10.101/ 2000, que rege a matéria:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o

8. Na União europeia, p.e., observe-se a grande quantidade de países com remuneração mínima acima de 1.000 euros (dentre outros - França / Bélgica/ Alemanha/ Luxemburgo) e os remanescentes acima de 500 euros mensais.[fonte EC.EUROPA/EUROSTAT]

trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Participação nos lucros e prêmios

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

Observe-se que a lei não obrigou as Empresas à distribuição de lucros, condicionou tal previsão à existência de acordo entre as categorias de trabalhadores e empresarial, nos termos fixados. Na prática, tal participação no Brasil é de pouquíssima expressão.

1.7 Poder-se-ia seguir na referência ao afastamento dos preceitos constitucionais da dura realidade brasileira, utilizando-se, como exemplos, dispositivos da ordem econômica, como a seguir se enumerara:

Inicialmente, deve-se fazer referência à principiologia do artigo introdutório da Ordem Econômica⁹ para ressaltar das efetivas limitações faticamente existentes em relação à soberania nacional em um mundo globalizado¹⁰, com esferas de poder bem delimitadas, em momento de efetiva transição de um modelo monocêntrico (EUA) com a queda do regime soviético para uma situação de bicentrismo (China) ascendente e Europa ocidental decadente.

1.8 Outro princípio bastante atrofiado na realidade infra constitucional é o da função social da propriedade. Apesar de a Constituição de 1946 e as subsequentes terem contemplado essa figura, aos poucos instrumentos “garroteadores” foram sendo implantados. Observe-se a concentração de poderes com a União Federal no pós-64, no tocante as desapropriações para fins de reforma agrária e até mesmo a ampliação

9. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

10. Merece consulta a destacada obra de MEDEIROS FERNANDES, Luciana. Soberania & Processo de Integração – Curitiba – Juruá, 2007

das vedações a expropriação de médias propriedades na constituição hoje vigente, improdutivas [desde que o proprietário tenha apenas uma]¹¹, hipótese em que na Constituição anterior rotulava-se como latifúndio por exploração, sendo cabível a expropriação com pagamento da terra nua em T.D.As.

1.9 Art. 171. (Revogado pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995) Esse é outro tópico de grande relevo.

A desconstrução da figura da “empresa brasileira de capital nacional”, abrindo-se caminho para que grandes grupos estrangeiros, pudessem se instalar no Brasil, criando empresas “brasileiras” [CRIADAS NO BRASIL, AQUI TENDO SUAS SEDES, DE ACORDO COM AS LEIS BRASILEIRAS, MESMO QUE SOB CONTROLE SOCIETÁRIO ESTRANGEIRO]. Observe-se o texto que segue:

“Empresas de outras nações têm direitos sobre área equivalente a um Pernambuco ;No grupo das 50 maiores companhias, estrangeiros ficam com mais de um terço do total das terras.

Empresas estrangeiras controlam a pesquisa de pelo menos 10 milhões de hectares em riquezas minerais no país, o equivalente ao território de Pernambuco. No grupo das 50 maiores empresas, os estrangeiros abocanham mais de um terço do total.

É o que revela levantamento inédito obtido pela Folha por meio da Lei de Acesso à Informação. No dia 16, quando a lei entrou em vigor, a reportagem pediu ao Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM), do Ministério de Minas e Energia, a relação das empresas e pessoas com direito à pesquisa e à exploração do subsolo.

O DNPM mandou no dia seguinte a lista com 14 mil empresas e pessoas físicas com direitos de pesquisa sobre 78 milhões de hectares no país, o equivalente aos territórios dos Estados de São Paulo e de Minas Gerais juntos.

Entre as companhias, as 50 maiores detêm 28 milhões de hectares, 36% nas mãos de estrangeiros. Eles criam empresas no país em nome de

11. O STF, fixou-se em entendimento que, mesmo em se tratando de propriedade prédesmembrada [por vezes após a avaliação administrativa do INCRA], como a má fé não se presume, não seriam susceptíveis de desapropriação:

“Propriedades rurais pequenas e médias não podem ser desapropriadas para fins de reforma agrária se seus proprietários não tiverem outro imóvel. Com esse entendimento, o ministro do Supremo Tribunal Federal Gilmar Mendes anulou o decreto presidencial que, em 2010, declarou de interesse social, para fins de reforma agrária, uma média propriedade rural no município de Itaporanga D’Ajuda (SE). Para Gilmar Mendes, desapropriação feita pelo então presidente Lula foi ilegal. A decisão foi tomada no Mandado de Segurança 29.005, em que o proprietário da Fazenda São Judas Tadeu argumentou que o decreto de desapropriação ignorou o fato de que o imóvel rural original – “Fazenda São Judas Tadeu e Jerusalém” – foi desmembrado em 2005, tendo sido gerados dois novos imóveis, com matrículas distintas. O autor do pedido também informou que este é seu único imóvel rural.” [https://www.conjur.com.br/2017-jan-07/imovel-rural-medio-nao-desapropriada-for-unico-dono]

A POSIÇÃO É MAIS RETRÓGRADA QUE A PRESENTE NA CONSTITUIÇÃO DE 1967 C/ A EMENDA Nº 01/69 E MESMO QUE A DO ESTATUTO DA TERRA.

brasileiros, mas sob controle e capital estrangeiros.

Desde 1995, mineradoras estrangeiras podem operar por meio de filiais, com exceção de áreas em faixas de fronteira, onde o estrangeiro pode deter até 49% do controle acionário da empresa.

A exploração do subsolo no Brasil é feita em duas etapas. Primeiro, a empresa precisa obter o alvará de pesquisa, que tem validade de três anos e pode ser renovado. O alvará “trava” o acesso ao subsolo da área -outra empresa não pode explorar a área já separada para pesquisa. Para receber o alvará, pagam-se R\$ 2,23 por hectare.

A segunda fase é a exploração. Para a portaria de lavra, a empresa precisa comprovar sua capacidade, medida não prevista para a pesquisa. Em abril, o DNPM registrava lavras em 3,4 milhões de hectares.

A diferença entre a área pesquisada (78 milhões de hectares) e a lavrada (3,4 milhões) indica, para especialistas, que muitos titulares dos alvarás de pesquisa só “travam” o acesso ao subsolo. A “especulação” se verifica principalmente entre as pessoas físicas, que podem pesquisar, mas não explorar (leia texto ao lado).” [<https://ibram.org.br/noticia/estrangeiro-avanca-sobre-pesquisa-mineral-no-pais>]. O DNPM foi extinto em 2017, criando-se a AGÊNCIA NACIONAL DE MINERAÇÃO (ANM)-Lei nº 13.575 de 26 de dezembro de 2017, não havendo alteração nessa tendência desnacionalizante.

Art. 172. A lei disciplinará, com base no interesse nacional, os investimentos de capital estrangeiro, incentivará os reinvestimentos e regulará a remessa de lucros¹².

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

2.1 Observe-se, que a partir do período do governo Fernando Henrique Cardoso, inicia-se no Brasil um ativo programa de redução da exploração de atividades econômicas pelas empresas estatais, com a adoção no bojo do ocorrente com inúmeros Estados periféricos, da alienação de empresas estatais (desestatização) e da transferência da exploração de serviços do chamado terceiro setor para a iniciativa privada (por meio da denominada publicização, ou criação de algo que se denominou de serviço público não estatal), justificava-se a mudança de postura do estado apontando-se como necessários o ajuste fiscal, o redimensionamento da atividade produtiva do

12. Vale a pena recordar o esforço pretérito do deposto presidente Joao Goulart, em controlar a remessa de lucros para o estrangeiro, ao que se atribui, como uma das causas de sua deposição. [vide A nação e o capital estrangeiro: Um estudo sobre a lei de remessa de lucros no governo de João Goulart . tese de doutoramento - A nação e o capital estrangeiro: Um estudo sobre a lei de remessa de lucros no governo de João Goulart , de Adilson Marques Gennari (1997 – Link <http://www.bibliotecadigital.unicamp.br>)

Estado e a abertura comercial...apontando-se como principal causa para o fato...a crise endógena do estado social- do estado do bem-estar nos países desenvolvidos, do Estado comunista – crise que o processo de globalização acentuou ao aumentar a competitividade internacional e reduzir a capacidade dos Estados nacionais de proteger suas empresas e seus trabalhadores.¹³

A primeira fase da desestatização alcançou a quase totalidade das distribuidoras de energia elétrica, quase sempre de controle de estados membros (exemplos da CELPE / COELCE/ dentre tantas outras), além da mudança dos modelos dos novos contratos, inclusive com a utilização de PPP's e Consórcios público-privados, presentes também nas novas geradoras como o caso da exploradora da maior hidroelétrica totalmente nacional¹⁴, ou os exemplos de Santo Antônio¹⁵ e Jirau Jirau [Está formando uma PPP, com a seguinte composição societária: Mitsui & Co –20%, Chesf 20%, Eletrobras 20% e Engie 40% [<https://www.jirauenergia.com.br>]

A Caixa Seguridade, braço de seguros e previdência da Caixa, fechou um acordo com a empresa francesa CNP Assurances para formar uma nova sociedade que explorará os ramos de seguros de vida, prestamista e produtos de previdência. Pelo acerto, o banco estatal receberá R\$ 7 bilhões. Segundo o comunicado, a parceria, que terá duração de 25 anos, prevê exclusividade para a distribuição de seguros de vida e prestamista e de produtos de previdência na rede de agências e postos da Caixa. O acordo prevê a constituição de uma holding para abarcar a parceria e de uma nova seguradora. A Caixa Seguridade terá 60% de participação no capital total da holding e será proprietária de 49% das ações ordinárias da nova companhia. A CNP Assurances terá 40% de participação no capital da holding e 51% de ações ordinárias da seguradora. [<https://www.seudinheiro.com/2020/empresas/caixa-seguridade-acordo-7-bilhoes-cnp-assurances>].

O setor de telefonia foi integralmente desestatizado, dentre outros. Foram alienados

13. BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; CUNILL GRAU, Nuria. Entre o mercado e o Estado: o público não estatal p.15. In O público Não estatal na reforma do Estado, organizado por BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; CUNILL GRAU, Nuria. Rio de Janeiro – FGV, RJ, 1999

14. A Norte Energia S/A é composta por Empresas de diferentes segmentos de atuação e por fundos de previdência complementar.

15. A Usina Hidrelétrica Santo Antônio, localizada no rio Madeira, com sede no Município de Porto Velho (RO), tem potência instalada mínima de 3.568,3 MW e 2.424,2 MW médios de energia assegurada e é composta por 50 turbinas do tipo Bulbo.

Considerada a quarta maior hidrelétrica do Brasil, o empreendimento foi desenvolvido pela Sociedade de Propósito Específico (SPE) Santo Antônio Energia S.A.(SAESA), que tem como controladora a SPE Madeira Energia S.A. (MESA) e tem como acionistas as empresas FURNAS Centrais Elétricas S.A. (39%). Odebrecht Energia do Brasil S.A. (18,6%); SAAG Investimentos S.A. (12,4%); Cemig Geração e Transmissão S.A. (10%); e Caixa Fundo de Investimentos em Participações Amazônia Energia (20%). A construção da UHE Santo Antônio teve início em setembro de 2008 e, iniciou sua operação comercial em março de 2012. Em 03 de janeiro de 2017, a usina foi concluída, entrando em operação plena com a capacidade para fornecer energia elétrica suficiente para abastecer cerca de 45 milhões de habitantes. Além de abastecer o sudeste e as demais regiões do país com 44 turbinas, seis turbinas têm sua geração dedicada exclusivamente para Rondônia e Acre, contribuindo para a segurança e estabilidade do sistema elétrico regional. [<https://www.furnas.com.br/subsecao/134/usina-de-santo-antonio>].

os controles societários de empresas de grane porte como a CSN e a companhia Vale. Mais recentemente, a partir do governo de Michel Temer, com aceleração na gestão do presidente Bolsonaro, seguiu-se com as privatizações dos principais aeroportos, com a alienação de importantes subsidiárias da PETROBRÁS, como a PETROBRAS DISTRIBUIDORA, inclusive com direito ao uso da marca por mais dez anos. Mais recentemente, a subsidiária responsável pelo transporte de gás, pelos dutos foi também alienada, assegurando-se excepcional rentabilidade para a adquirente:

“A Petrobras está pagando cerca de R\$ 3 bilhões ao ano para utilizar os gasodutos da Transportadora Associada de Gás S.A. (TAG), empresa que a estatal vendeu por cerca de R\$ 36 bilhões mesmo sabendo que iria aumentar a produção, ou seja, ia precisar ainda mais dos gasodutos para distribuir petróleo e gás. Com a privatização, em pelo menos 10 anos, a petroleira vai gastar todo o ‘lucro’ com a venda do ativo em pagamento de aluguel do gasoduto que antes fazia parte do seu patrimônio. E vai continuar gastando, já que a sua distribuição passa pela TAG. Para o economista do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese) /Subseção da Federação Única dos Petroleiros (FUP), Cloviomar Cararine, a Petrobras pode gastar o que conseguiu vendendo a empresa em menos tempo ainda porque, além da produção aumentar ano a ano e a estatal precisar escoar o gás e o petróleo, tem os reajustes no preço do aluguel. “A Petrobras produz mais de 90% do petróleo do país e é responsável por 100% do refino, ela mais produz do que exporta, e o transporte do gás é feito pela TAG e a NTS [Nova Transportadora do Sudeste], ambas vendidas. A Petrobras sabia, antes de vender as transportadoras, iria aumentar a produção e as usaria ainda mais, e mesmo assim vendeu”[<https://fup.org.br/apos-vender-a-tag-petrobras-gasta-r-3-bi-ao-ano-para-alugar-gasodutos-que-privatizou>].

2.2 Poder-se-iam citar inúmeros outros exemplos como da alienação da rentável seguradora da Caixa Econômica Federal¹⁶

A redução da atuação do Estado brasileiro, como agente direto da atividade econômica foi dantesca, consagrando a figura teórica do Estado Regulador e indutor. Quanto à atividade reguladora do estado brasileiro exercida sobretudo, nas principais área, pelas agências reguladoras criadas a partir das pioneiras ANEEL, ANATEL e

16. A Caixa Seguridade, braço de seguros e previdência da Caixa, fechou um acordo com a empresa francesa CNP Assurances para formar uma nova sociedade que explorará os ramos de seguros de vida, prestamista e produtos de previdência. Pelo acerto, o banco estatal receberá R\$ 7 bilhões. Segundo o comunicado, a parceria, que terá duração de 25 anos, prevê exclusividade para a distribuição de seguros de vida e prestamista e de produtos de previdência na rede de agências e postos da Caixa. O acordo prevê a constituição de uma holding para abarcar a parceria e de uma nova seguradora. A Caixa Seguridade terá 60% de participação no capital total da holding e será proprietária de 49% das ações ordinárias da nova companhia. A CNP Assurances terá 40% de participação no capital da holding e 51% de ações ordinárias da seguradora. [<https://www.seudinheiro.com/2020/empresas/caixa-seguridade-acordo-7-bilhoes-cnp-assurances>]

ANP, hoje já com mais de dez agências reguladoras no âmbito federal (ANTAQ, ANTT, ANVISA, ANS, ANAC, ANM, ANCINE, o BACEN, ANA) tem-se em relação a elas uma corrente crítica pelos mecanismos deficientes de investidas do dirigentes e das frequentes situações de palpável captura, além das destacadas falhas procedimentais.¹⁷

Muitos seriam os temas a tratar acerca da transferência da exploração de atividades econômicas para os particulares, mas a temática do presente texto é mais estreita, refere-se aos mecanismos de indução que o Estado brasileiro dispõe, inclusive os de natureza tributária, não só para a prestação de serviços, constitucionalmente sob a titularidade do Estado, mas também, os mecanismos de estímulos, de state aids, não se podendo olvidar as limitações a esses mecanismos estatais frente ao fenômeno da globalização.¹⁸

2.3 Esse é objetivo básico deste texto. Verificar se, efetivamente, o estado brasileiro tem relevante, ou insignificante capacidade indutor e que segmentos têm sido beneficiários dessa limitada atividade indutora a partir da vertente benefícios fiscais, ao lado de outros, pelo Estado brasileiro.¹⁹

A essa altura, relevante uma digressão ao lado da capacidade de investimento e de indução de um Estado (o brasileiro) afogado em dívidas tão elevadas.

3.1 Necessário, verificar o quadro de endividamento do Estado brasileiro. Verifique-se o quadro de despesas na lei orçamentária de 2023 (nº 14.535, de 17.01.2023):

Art. 3º A despesa total fixada nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social é de R\$ 5.201.902.145.481,00 (cinco trilhões duzentos e um bilhões novecentos e dois milhões cento e quarenta e cinco mil quatrocentos e oitenta e um reais), incluída aquela relativa ao Refinanciamento da Dívida Pública Federal, interna e externa, em observância ao disposto no § 2º do art. 5º da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, na forma detalhada entre os órgãos orçamentários no Anexo II a esta Lei e assim distribuída:

I - Orçamento Fiscal - R\$ 1.640.011.002.370,00 (um trilhão seiscentos e quarenta bilhões onze milhões dois mil trezentos e setenta reais), excluída

17. Sobre esses graves problemas vide dentre outros : CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. A independência da função reguladora e os entes reguladores independentes. Revista de direito administrativo. No.219, jan/mar, Rio de Janeiro: Renovar, 2000. Além da Tese de titularidade desse autor com o título as agencias reguladoras no direito brasileiro (recife, PDF – UFPE, 1998)

18. Merecem consulta sobre essas figuras, dentre outros: 1- SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário e Ordem Economica, in Tratado de Direito constitucional Economico [estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador Heleno Taveira Torres. São Paulo; Saraiva, 2005.; e, do mesmo autor normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de janeiro, forense 2005; CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Considerações sobre incentivos fiscais e globalização. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. et. al. Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007

19. Relevante destacar, quão discreto mais eficiente é o protecionismo do Estado para com certos segmentos econômicos. Nesse sentido bem ressalta Bernard GUILLOCHON [le protecionisme. Paris, Decouverte, 2001, p. 07 e segs.

a despesa de que trata o inciso III;

II - Orçamento da Seguridade Social - R\$ 1.551.626.886.531,00 (um trilhão quinhentos e cinquenta e um bilhões seiscentos e vinte e seis milhões oitocentos e oitenta e seis mil quinhentos e trinta e um reais); e III - Refinanciamento da Dívida Pública Federal - R\$ 2.010.264.256.580,00 (dois trilhões dez bilhões duzentos e sessenta e quatro milhões duzentos e cinquenta e seis mil quinhentos e oitenta reais), constantes do Orçamento Fiscal.

§ 1º Do montante fixado no inciso II do caput, a parcela de R\$ 399.058.629.293,00 (trezentos e noventa e nove bilhões cinquenta e oito milhões seiscentos e vinte e nove mil duzentos e noventa e três reais) será custeada com recursos do Orçamento Fiscal.

§ 2º O valor a que se refere o inciso II do caput inclui R\$ 69.030.664.801,00 (sessenta e nove bilhões trinta milhões seiscentos e sessenta e quatro mil oitocentos e um reais) referentes a despesas específicas que, com fundamento no disposto no art. 23 da Lei nº 14.436, de 2022 - Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2023, devem ser financiadas por operações de crédito cuja realização depende da aprovação de projeto de lei de crédito suplementar por maioria absoluta do Congresso Nacional, observado o disposto no inciso III do caput do art. 167 da Constituição, ressalvado o disposto no § 3º.

§ 3º As dotações de que trata o § 2º somente poderão ser executadas após a substituição da fonte de recursos condicionada de operações de crédito.

Nessas condições constata-se, de logo que o total das receitas da União (sobretudo tributárias) de R\$ 1.640.011.002.370,00, corresponde a pouco mais de 76%, do que é necessário captar no mercado R\$ 2.010.264.256.580,00, valor necessário para evitar um default [ou calote brasileiro] com prejuízos inimagináveis para a economia do país.

Relevante, também destacar que da receita da União ainda será necessário retirar R\$ 399.058.629.293,00 para suprir o déficit previdenciário^{20,21}.

20. Observando-se que em relação ao segmento MILITARES, por razões muito próprias de um Estado periférico latino americano, seu regime previdenciário foi blindado nas últimas reformas, constatando-se: os militares inativos e pensionistas são apenas 1,16% do total de aposentados no país, mas representam 15,4% do rombo da Previdência Social... [- <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2019/04/17/militares-sao-so-1-do-total-de-aposentados-mas-representam-15-do-deficit.htm?>]

21. Em 1999, logo após a primeira grande reforma do modelo previdenciário brasileiro pós constituição de 1988, o primeiro dos autores deste texto já destacava:

para assegurar ao governo condições fáticas para modificação do sistema previdenciário, inclusive do servidor público, e, também do regime dos agentes públicos em geral, entendeu-se necessário destacar do conjunto de agentes a serem afetados pelas modificações aqueles que poderiam se opor, inclusive ao largo do sistema jurídico, às mudanças. Aqueles que em várias ocasiões da historia nacional causaram

3.2 Comparem-se esses valores com o montante previsto para investimentos públicos federais, previstos na lei orçamentária:

Art. 5º As fontes de recursos para financiamento das despesas do Orçamento de Investimento somam o valor de R\$ 143.538.717.823,00 (cento e quarenta e três bilhões quinhentos e trinta e oito milhões setecentos e dezessete mil oitocentos e vinte e três reais), conforme especificadas no Anexo III²².

O que resta em termos de indução por financiamentos e a quem se destina. Observe-se um exemplo da maior agência de fomento 3.3 Flagrante a desproporção entre o destino de recursos para pagamento / serviços/ rolagem da dívida pública e os destinados a investimentos do Tesouro Nacional. Os valores são irrisórios federal:

O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) destinará R\$ 25 bilhões em crédito ao setor agropecuário brasileiro para o Plano Agrícola e Pecuário (PAP) 2022/2023, com vigência entre 1º de

ranhuras ao regime democrático sempre que direitos e vantagens por eles percebidos foram ameaçados: os militares... [na época essa exceção se fez com a EC nº 18/98] foram destacados do esforço das modificações sob o argumento, no mínimo pueril que esse conjunto teria uma situação peculiar e específica. Tal especificidade, evidentemente não alcançaria valor a maior do benefício em inatividade, mais amplo conjunto de beneficiário, contribuição previdenciária, dentre outras. [Francisco CAVALCANTI; O novo regime previdenciário dos servidores públicos. Recife, Ed. Nossa Livraria (1999) - p. 27

22. ANEXO III

FONTES DE FINANCIAMENTO DO ORÇAMENTO DE INVESTIMENTO R\$ 1,00

ESPECIFICAÇÃO VALOR

RECURSOS PRÓPRIOS 139.044.308.839

GERAÇÃO PRÓPRIA 139.044.308.839

RECURSOS PARA AUMENTO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO 3.576.794.083

TESOURO 3.571.606.209

OUTRAS FONTES 5.187.874

OPERAÇÕES DE CRÉDITO DE LONGO PRAZO 917.614.901

INTERNAS 355.304.172

EXTERNAS 562.310.729

TOTAL 143.538.717.823

E o destino:

ANEXO IV

DESPESA DO ORÇAMENTO DE INVESTIMENTO

R\$ 1,00

ESPECIFICAÇÃO VALOR

22000 R\$ 2.960.000 MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO –

24000 R\$ 11.642.050 MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÕES-

25000 R\$ 9.739.438.476 MINISTÉRIO DA ECONOMIA-

32000 R\$ 127.039.944.169 MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA-

MINISTÉRIO DA SAÚDE- 39000 R\$ 787.143.375

MINISTÉRIO DA INFRAESTRUTURA- 41000 R\$ 1.320.525.677

MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES- 52000 1.235.273.956

R\$ 3.401.790.120 MINISTÉRIO DA DEFESA- TOTAL 143.538.717.823

julho de 2022 e 30 de junho de 2023. Os recursos poderão ser empregados aos produtores rurais, suas cooperativas e empresas do setor para atendimento a diversas necessidades, tais como projetos de investimento, aquisição de máquinas e equipamentos, investimentos em sustentabilidade, armazenagem, inovação, modernização e custeio. Do total, R\$ 18,6 bilhões serão destinados a investimento e R\$ 6,4 bilhões a custeio. Ao todo, são 11 programas agropecuários federais operados pelo BNDES, sendo 10 deles destinados à agricultura empresarial (R\$ 14,1 bilhões), com taxas de juros anuais entre 7% e 12,5% e um para a agricultura familiar – o Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf), no total de R\$ 5,7 bilhões e taxas anuais entre 0,5% a 6%. O setor conta ainda com o programa BNDES Crédito Rural, destinado tanto a agricultura familiar quanto empresarial, que também viabiliza as finalidades previstas nos demais programas agropecuários federais. Contudo, tem a característica de não contar com equalização de taxas de juros pelo Tesouro Nacional, permitindo ao BNDES garantir a oferta de crédito ao setor ao longo de todo o PAP, no caso de eventual escassez de recursos dos programas agropecuários federais. A obtenção de crédito se dá por meio de uma ampla rede de agentes financeiros credenciados no BNDES, incluindo agências de fomento, bancos de montadoras, cooperativas de crédito, bancos cooperativos, bancos privados e bancos públicos. [<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/imprensa/noticias/conteudo/bndes-destinara-25-bilhoes-em-credito-para-setor-agropecuario-na-safra-2022-2023>]

Ressalte-se, na mesma linha, o ocorrente com o Banco do Brasil, através do site da própria instituição [sociedade de economia mista federal]:

BB libera R\$ 60 bilhões neste ano referente à safra 2022/2023 De janeiro a maio, desembolso é 23% superior ao mesmo período da safra passada... O apoio do BB à toda a cadeia do agronegócio é um dos destaques do BB em 2023. De janeiro a maio deste ano, os desembolsos ao agro na safra somam R\$ 60 bilhões, valor 23% superior ao observado no mesmo período da safra anterior. Nos 5 primeiros meses de 2023, foram contratadas mais de 200 mil operações em 4,8 mil municípios em todas as regiões do País. O mês de maio deste ano foi o melhor da história para o período. Foram desembolsados R\$ 15,1 bilhões, soma 13% superior ao registrado no mesmo mês de 2022. Os financiamentos contratados com os agricultores familiares (PRONAF) e médios produtores (PRONAMP) representam 60% do total de operações. No período, os desembolsos para a Agricultura Familiar (PRONAF) somaram R\$ 6,6 bilhões, volume 24% superior ao mesmo período de 2022. A carteira de crédito destinada a agro somou R\$ 323 bilhões em março de 2023, representando crescimento de 27% em 12 meses. A presidenta do BB,

Tarciana Medeiros, afirma: "Estamos juntos do pequeno produtor rural e de todos os segmentos do agronegócio, para dentro e para fora da porteira. O agronegócio é e sempre será estratégico para o Banco do Brasil. Por isso, reafirmamos nosso compromisso de estar ao lado do produtor rural brasileiro, de todos os portes e de todas as regiões do país". Ela ainda destaca a parceria histórica do Banco junto ao segmento agro: "Somos os líderes desse segmento da economia, o que contribui para o PIB brasileiro; e queremos ter posição de ainda maior destaque. Os números demonstram a prioridade que damos para nossa parceria com o agronegócio". A suplementação de recursos para o atual Plano Safra, publicada no Diário Oficial de 24/05, destinou R\$ 4 bilhões em operações de custeio e investimento para o BB que já vem sendo desembolsadas desde o primeiro dia aos agropecuaristas. Em complemento aos volumes do Plano Safra, o Banco do Brasil disponibiliza linhas de crédito para custeio, investimento, comercialização e CPR com recursos próprios, atendendo toda a demanda do setor. Para o Vice-Presidente de Agronegócios, Empréstimos e Financiamentos, Luiz Gustavo Braz Lage, "o volume recorde de desembolsos é resultado da vocação histórica do Banco do Brasil em estar próximo e apoiar os agricultores familiares, médios e grandes produtores, além de toda a cadeia de valor do agro. Seguiremos sendo o maior parceiro do agro de todos os tempos reforçando nosso protagonismo e fomento ao esse fundamental setor da economia brasileira". O Produto Interno Bruto (PIB) da agropecuária registrou alta de 21,6% no primeiro trimestre de 2023 ante o quarto trimestre, informou nesta quinta-feira (1º), o Instituto Brasileiro de geografia e Estatística (IBGE). Na comparação com o primeiro trimestre de 2022, o PIB apresentou avanço de 18,8%. O desempenho extraordinário da agropecuária contribuiu com cerca de 1,7 ponto percentual para a alta de 1,9% do PIB do primeiro de 2023 ante o quarto trimestre de 2022." (<https://www.bb.com.br/pbb/pagina-inicial/imprensa/n/67426/bb-libera-r-60-bilhoes-neste-ano-referente-a-safra-2022-2023>]

A informação é um tanto quanto enganosa quando se refere ao elevado número de operações para o programa nacional (PRONAF), mas os valores de financiamentos para esse segmento são muito limitados, comparando-se com os elevados valores do grande empresariado do agronegócio.

3.4 O que se quer aqui referenciar, utilizando-se o agronegócio como mero exemplo é que a grande concentração de financiamentos subsidiados é para o empresariado de grande porte, inclusive, as concessionárias e participantes de PPP's na área de infraestrutura. Poder-se-ia aqui citar as linhas de financiamento para os projetos a serem desenvolvidos pelas grandes concessionárias na área de privatização das

atividades de saneamento.²³

Ou seja, apesar da situação financeira extremamente delicada das contas públicas brasileiras, as opções para empréstimos, financiamentos subsidiados são em montante extremamente significativo, com preferência pelo topo da pirâmide, que se beneficia com custo muito abaixo do que pode aplicar, suas disponibilidades financeiras poupadas no mercado, inclusive com a aquisição de títulos públicos com remuneração bem mais elevadas.

Seguindo para uma breve referência ao “sistema tributário”, se é que de sistema pode-se chamar o cipoal de regramentos tributários no Brasil, constata-se com a mesma melancolia, que o “modelo brasileiro” é concentrador de renda na forma de tributar:

1. Ao fixar o teto de alíquota de IRPF em 27,5% colocando em mesma faixa rendimentos medianos e rendimentos elevados. P.Ex., quem recebe mensalmente R\$25.000,00, recolhe o tributo com a mesma alíquota daquele que recebe R\$ 500.000,00 em total descompasso com a razoabilidade que pauta as alíquotas bem mais agudas para as faixas de rendimentos mais elevadas em países como França, Bélgica, Alemanha, Suécia, Noruega, dentre outros.²⁴

2. Ao criar um sistema onde as aplicações financeiras, especulativas, ou não tem uma tributação incidente, mais branda, beneficiando sobretudo o “rentista” em situação bem mais vantajosa que a tributação incidente sobre o rendimento do trabalho. [uma diferença de cerca de 15% para 27,5%], sem penalização de relevo para o capital especulativo e para as remessas para o exterior.²⁵

23. Nessa linha, um simples exemplo: “BNDES aprova financiamento de R\$ 19,3 bilhões aos blocos 1 e 4 do Leilão da Cedae

- Esta é a primeira operação no modelo Project Finance no Brasil com este volume de recursos para saneamento.

- Apoio financeiro inclui investimentos nos primeiros 12 anos de concessão, até a universalização dos serviços de abastecimento de água e de coleta e tratamento de esgoto.

- Geração de quase cinquenta mil empregos diretos e indiretos para as obras neste período.

O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) aprovou financiamento para a Águas do Rio para realização de investimentos previstos nos doze primeiros anos da concessão dos Blocos 1 e 4 do saneamento do Estado do Rio de Janeiro. O financiamento total dos projetos será de cerca de R\$ 25,5 bilhões de reais. Desse montante, o BNDES é responsável por cerca de R\$ 19,3 bilhões, sendo que R\$ 15,5 bilhões são destinados ao financiamento dos investimentos, enquanto outros R\$ 3,8 bilhões são um seguro de funding que permite a empresa ter acesso aos valores caso não consiga equacionar todos os recursos do projeto até o final de 2024.” [https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/imprensa/noticias/conteudo/bndes-aprova-financiamento-de-19,3-bilhoes-aos-blocos-1-e-4-do-leilao-da-cedae).

24. Vide <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-wages-brochure.pdf> [2023]

25. Essa postura em parte, decorre do perfil dos títulos da dívida pública brasileira, negociados nos mercados, em relação aos quais a manutenção elevada da taxa SELIC tem implicado em elevação da dívida, como reconhece o TESOURO NACIONAL:

“O alto volume de vencimentos de títulos vinculados à taxa Selic (juros básicos da economia) fez a Dívida Pública Federal (DPF) continuar abaixo de R\$ 6 trilhões em março. Segundo números divulgados nesta quarta-feira (26) pelo Tesouro Nacional, a DPF passou de R\$ 5,856 trilhões em fevereiro para R\$ 5,893 trilhões no mês passado, alta de 0,63%. O Tesouro prevê que a DPF subirá nos próximos meses. De acordo com o Plano Anual de Financiamento (PAF), apresentado no fim de janeiro, o estoque da DPF deve

3. Ao manter sistema indutor que assegura a redução de custos e o aumento de rentabilidade de grandes empreendimentos, sem qualquer contrapartida de benefícios sociais.²⁶

4. Ao se ter uma produção normativa bem mais pautada no interesse de poderosos grupos de pressão capazes de influenciar um Congresso Nacional e outros entes reguladores, mais preocupados, majoritariamente em atender àqueles que estão no topo da pirâmide social, que aos desalentados da base.²⁷ ²⁸ Poder-se-ia utilizar

encerrar 2023 entre R\$ 6,4 trilhões e R\$ 6,8 trilhões. A Dívida Pública Mobiliária (em títulos) interna (DPMFi) subiu 0,74%, passando de R\$ 5,617 trilhões em fevereiro para R\$ 5,658 trilhões em março. No mês passado, o Tesouro resgatou R\$ 19,75 bilhões em títulos a mais do que emitiu, principalmente em papéis vinculados à Selic. A dívida interna só subiu porque houve a apropriação de R\$ 61,2 bilhões em juros. Por meio da apropriação de juros, o governo reconhece, mês a mês, a correção dos juros que incide sobre os títulos e incorpora o valor ao estoque da dívida pública. Com a taxa Selic (juros básicos da economia) em 13,75% ao ano, a apropriação de juros pressiona o endividamento do governo. No mês passado, o Tesouro emitiu R\$ 168,59 bilhões em títulos da DPMFi. Com o alto volume de vencimentos em março, os resgates somaram R\$ 188,34 bilhões. No mercado externo, a queda do dólar em março diminuiu o endividamento do governo. A Dívida Pública Federal externa (DPFe) caiu 2%, passando de R\$ 239,14 bilhões em fevereiro para R\$ 234,36 bilhões em março. O principal fator foi a queda de 2,45% da moeda norte-americana no mês passado.” [<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2023-04/divida-publica-sobe-063-em-marco-e-fica-em-r-589-trilhoes>, em 26.04.2023]

26. Veja-se o exemplo da planta da fábrica da Ford em Camaçari- Bahia. Após o encerramento do período de benefício fiscal, houve o fechamento da unidade industrial. Tais exemplos repetem o ocorrido no passado com um grande parque textil então existente em Pernambuco. Com o fim do período de incentivos SUDENE-FINOR e a abertura (exagerada) do mercado para os produtos chineses, sem maior perquirição sobre o dumping fiscal e social na origem, fecharam as unidades industriais de tecelagem , ou fiação e tecelagem: Fabrica paulista . cotonificio Capibaribe, cotonificio da Torre, fiação e Tecelagem são José, Fabrica de Tacaruna, cotonificio Moreno, Cotonificio de Camaragibe, levando a bancarrota um segmento da economia que inclusive empregava milhares de trabalhadores.

27. Observe-se o triste exemplo da proteção ambiental, em relação à qual, apesar da razoável legislação brasileira, houve a utilização de aparelhamento dos órgãos ambientais [como o IBAMA e o ICMBIOS], redução drástica de meios de atuação desses entes:

“Institutos federais foram financeiramente desmantelados ano a ano desde 2019. Como resultado, a devastação da Amazônia atingiu o maior patamar em 15 anos... Cortes de verbas, desmobilização de servidores e interferência do governo federal. Esse é o cenário vivido há quase quatro anos pela gestão socioambiental no Brasil. O tamanho do tombo orçamentário para as políticas ambientais foi de 71% entre 2014, quando os repasses atingiram o maior patamar da história (R\$ 13,3 bilhões), e 2021, que contou com apenas R\$ 3,7 bilhões. É o que mostra o relatório “O financiamento da gestão ambiental no Brasil: uma avaliação a partir do orçamento público federal”, publicado em agosto pelo Instituto Socioambiental (ISA) e a Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). O documento analisa a evolução dos repasses socioambientais no país desde 2005. As reduções atingiram em cheio os órgãos-chave para o combate ao desmatamento na Amazônia, como o Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis (Ibama Autarquia federal vinculada ao Ministério do Meio Ambiente responsável por fiscalização, licenciamento e outras funções na área ambiental.), Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (ICMBio - Autarquia vinculada ao Ministério do Meio Ambiente responsável por ações ligadas ao Sistema Nacional de Unidades de Conservação.) e Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais (Inpe) O Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais é o órgão federal responsável por monitorar e divulgar dados de desmatamento e queimadas para auxiliar no controle dos crimes ambientais [<https://infoamazonia.org/2022/10/25/bolsonaro-cortou-orcamento-do-ibama-icmbio-e-inpe-orgaos-chave-para-combate-ao-desmatamento>].

28. Observe-se, p.e., alguns benefícios das Empresas predominantemente exportadoras [de capital

como derradeiro exemplo o permissivo constante da A MP 315/06, convertida na Lei 11.371/06, autorizou a manutenção em instituição financeira no exterior de receitas em moeda estrangeira de exportações brasileiras de bens e de serviços, em percentual de até 30%.

4. CONCLUSÕES: Essas são algumas breves reflexões sobre o sistema existente no Brasil, de canalização de recursos, de elaboração de uma estrutura regulatória, na atuação indutora do Estado, muitas vezes com um discurso democrático, nos moldes dos incisos do art. 170 da CF, mas que, em verdade, termina por resultar preponderantemente no atendimento de interesses econômicos de grupos poderosos muito mais que no de efetivamente de implantar, possibilitar um caminhar da sociedade seguindo a trilha fixada pela principiologia do art. 170 da CF/88] no sentido da concretização de uma democracia efetiva, mais igualitária e menos retórica e ficcional.

Enfim, pode-se, melancolicamente, afirmar que o sistema regulatório e indutor brasileiro, de modo preponderante, não contribui, efetivamente, para o cumprimento dos princípios insculpidos no art. 170 da CF brasileira. Possibilita a concentração de rendas, a evasão de recursos, a desindustrialização, não contribui para a redução de desigualdades regionais, nem para a atenuação do desemprego sistêmico.

Bibliografia

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; CUNILL GRAU, Nuria. Entre o mercado e o Estado: o público não estatal p.15. In O público Não estatal na reforma do Estado, organizado por BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; CUNILL GRAU, Nuria. Rio de Janeiro – FGV, RJ, 1999.

CANNARIS, Claus Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, JJ Gomes; MOREIRA, Vital :Constituição da república Portuguesa

nacional, ou alienígena]:

“Empresas Preponderantemente Exportadoras podem adquirir insumos, nacionais ou importados, com suspensão de IPI, PIS/PASEP e COFINS. Isso evita o fenômeno do acúmulo de créditos desses tributos federais em decorrência das exportações. De acordo com o art. 59 da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, passou a ser admitido que uma empresa que exporte o equivalente a, no mínimo, 50% de seu faturamento possa ser enquadrada como Empresa Preponderantemente Exportadora. De acordo com a Instrução Normativa SRF nº 595, de 27 de dezembro de 2005, há suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, efetuadas a empresas preponderantemente exportadoras. A Instrução Normativa RFB nº 948, de 15 de junho de 2009, nos arts. 12 e 13, estabelece a suspensão do IPI na aquisição de insumos nacionais e importados por pessoa jurídica preponderantemente exportadora: Tanto a IN RFB nº 948, de 2009, como a IN SRF nº 595, de 2005, determinam que é vedada a habilitação de pessoa jurídica optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) ou que apure o imposto de renda com base no lucro presumido. Portanto, empresas optantes pelo SIMPLES não podem ser habilitadas a atuar como preponderantemente exportadoras e, conseqüentemente, não fazem jus às aquisições de insumos nacionais ou importados com suspensão de IPI, PIS/PASEP e COFINS.

anotada 1] Vol [1ª. Ed brasileira e 4ª. Ed. Portuguesa. Lisboa/ SP: Coimbra editora e RT. (2007)

CAVALCANTI, Artur; CAVALCANTI, Francisco. O novo código de processo civil. Reflexões sobre um equívoco. Belo Horizonte: Ed. Forum, 2020

CAVALCANTI, Francisco. O novo regime previdenciário dos servidores públicos. Recife, Ed. Nossa Livraria (1999)

CAVALCANTI, Francisco. As agências reguladoras no direito brasileiro. Recife UFPE, 1999 9tese de titularidade)

CAVALCANTI, Francisco. Considerações sobre incentivos fiscais e globalização. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. et. al. Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007

CAVALCANTI, Francisco. A reforma trabalhista e a constituição brasileira. Belo Horizonte: Forum, 2018.

DUQUE, Daniel; e DAMASCENO, J. : Pejotização: uma análise a partir de dados da PNADC, FGV, 2019 [<https://blogdoibre.fgv.br/posts/pejotizacao-uma-analise-partir-de-dados-da-pnad>]

GENNARI, Adilson. A nação e o capital estrangeiro: Um estudo sobre a lei de remessa de lucros no governo de João Goulart, in www.biblioteca.digital.unicamp.

GUILLOCHON, Bernard: le protectionisme. Paris, Decouverte, 2001.

MEDEIROS FERNANDES, Luciana. Soberania Processo de Integração – Curitiba – Juruá, 2007

PAZZIANOTO PINTO, Almir: Sindicalismo no Brasil – Breve História - Convenção 87 da OIT, in Dossiê: História e Direito – Representações e Perspectivas, São Paulo, nº 24, v.1. 2020

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário e Ordem Economica, in Tratado de Direito constitucional Economico [estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador Heleno Taveira Torres. São Paulo; Saraiva, 2005

SCHOUERI, Luis Eduardo. normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro, forense 2005

<https://blogdoibre.fgv.br/posts/pejotizacao-uma-analise-partir-de-dados-da-pnad>

<https://www.conjur.com.br/2023-mai-22/renata-zakka-julgamento-stf-dispensa-imotivada>],

<https://infoamazonia.org/2022/10/25/bolsonaro-cortou-orcamento-do-ibama-icmbio-e-inpe-orgaos-chave-para-combate-ao-desmatamento>;

<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2023-04/divida-publica-sobe-063-em-marco-e-fica-em-r-589-trilhoes>, em 26.04.2023

<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-wages-brochure.pdf>

<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/imprensa/noticias/conteudo/bndes-aprova-financiamento-de-19,3-bilhoes-aos-blocos-1-e-4-do-leilao-da-cedae>

<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/imprensa/noticias/conteudo/bndes-destinara-25-bilhoes-em-credito-para-setor-agropecuario-na-safra-2022-2023>

<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/imprensa/noticias/conteudo/bndes-destinara-25-bilhoes-em-credito-para-setor-agropecuario-na-safra-2022-2023>

<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2019/04/17/militares-sao-so-1-do-total-de-aposentados-mas-representam-15-do-deficit.htm?> 25. <https://fup.org.br/aposvender-a-tag-petrobras-gasta-r-3-bi-ao-ano-para-alugar-gasodutos-que-privatizou-https://www.furnas.com.br/subsecao/134/usina-de-santo-antonio>].
<https://www.jirauenergia.com.br>
<https://www.seudinheiro.com/2020/empresas/caixa-seguridade-acordo-7-bilhoes-cnp-assurances>
<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2023-04/divida-publica-sobe-063-em-marco-e-fica-em-r-589-trilhoes>, em 26.04.2023.
<https://www.bb.com.br/pbb/pagina-inicial/imprensa/n/67426/bb-libera-r-60-bilhoes-neste-ano-referente-a-safra-2022-2023>)

Autoria

Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti é Prof. Titular de direito Administrativo da faculdade de direito a UFPE / desembargador federal aposentado/ doutor em direito.
Juliana Torres de Vasconcelos B. Cavalcanti é Mestre em direito/ especialização em direito administrativo/ professora universitária e advogada

O imposto de importação: a discricionariedade na fixação das suas alíquotas

Joaquim Lustosa Filho

Resumo O artigo discute o imposto de importação e a discricionariedade na fixação de suas alíquotas. Analisa seu histórico desde a Roma Antiga até a Constituição vigente. Aborda a extrafiscalidade como objetivo do sistema tributário. Destaca a discricionariedade na fixação das alíquotas e sua motivação. Conclui que o ato de fixação das alíquotas é discricionário, mas deve ser motivado.

Palavras-chave imposto de importação, poderes discricionários, fixação de alíquotas, extrafiscalidade, análise histórica

Abstract This article explores the historical evolution of import duties and the discretionary nature of rate setting. It examines the underlying motivations behind determining import duty rates. The study concludes that while rate setting is discretionary, it requires a valid justification.

Keywords Title: Discretionary Powers in Fixing Import Duties: A Historical and Legal Analysis

Histórico

No sistema constitucional brasileiro, os impostos aduaneiros (impostos de importação e de exportação) são previstos no art. 153, I e II, da Constituição de 1988.

Aliomar Baleeiro¹ nos ensina tratar-se o de “imposto dos mais antigos do mundo”, havendo evoluído “de receita puramente fiscal para instrumento extrafiscal destinado à proteção dos produtores nacionais e, mais tarde, também a do câmbio e do balanço de pagamentos”.

Em Roma Antiga já havia a previsão de tributos sobre o comércio externo. Os bens que entrassem no território romano deveriam pagar o imposto aduaneiro. Uma dessas espécies era o portorium. Silvio Meira² discorre sobre tais tributos:

1. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 120.

2. MEIRA, Silvio. Direito Tributário Romano. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 32.

“55. Imposto Aduaneiro – Desde o tempo da Realeza cobraram-se os impostos alfandegários, conforme se lê em Tito Lívio, 2, 9 e 6.

Esses tributos, denominados portoria ou telonia, tiveram grande aplicação da vida romana. Recaiam sobre mercadorias objeto de importação. A palavra portorium, no singular, tinha sentido amplo, abrangendo, por vezes, tributos com outras características, como o pedágio geralmente cobrado nas estradas e pontes que davam acesso às terras romanas. Seus fiscais denominavam-se portitores ou talonarii, e exerciam a fiscalização alfandegária.

56. Todos os gêneros que entrassem no território romano deveria pagar o tributo. A exportação, por vezes, era proibida para certos produtos, como o ferro, mesmo bruto, armas de qualquer natureza, e certos gêneros alimentícios, como o azeite, o vinho, cereais, sal. Proibia-se, também, a exportação do ouro (D., 39, 4, 11, Paulo).

Ainda segundo Silvio Meira³, bens adquiridos para o Fisco, os objetos de uso pessoal, os destinados à agricultura e aprovisionamento do Exército e os animais destinados às lutas no anfiteatro eram isentos do tributo alfandegário. Na lição de Alexandre Augusto de Castro Corrêa⁴, “as taxas aduaneiras de importação iam “ad valorem” de 2,5% a 16,5% sobretudo em se tratando de objetos de luxo; as de exportação eram de apenas 2,5%”.

Entre nós, a Carta Régia de 28 de janeiro de 1808⁵, do Príncipe Regente Dom João, a qual abriu os portos do Brasil ao comércio direto, previu a cobrança de tributo aduaneiro de 24% sobre quaisquer gêneros, fazendas e mercadorias transportadas em navios dos Estados que se conservassem em paz e harmonia com a Coroa portuguesa ou em navios de nacionais portugueses. Augusto Olympio Viveiros de Castro⁶ assevera que “o decreto de 11 de junho de 1808 reduziu a 16% os direitos de importação, quando se tratava de mercadorias pertencentes a portugueses, e por conta dos mesmos carregadas em navios nacionais, sendo reduzidos de um terço os direitos estabelecidos sobre a importação dos molhados”. Por causa do Tratado de Comércio celebrado entre a Inglaterra e o Brasil, em 19 de fevereiro de 1810, as mercadorias, produtos e manufaturados de domínios ingleses e importados por súditos ingleses pagariam direitos de importação de 15%⁷. Como compensação, tal alíquota foi estendida, por decreto de 18 de outubro de 1810, aos bens de origem inglesa importados por súditos

3. Ob. cit., p. 33

4. CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66622/69232/88010>. Acesso em 17/06/2023.

5. https://www2.camara.leg.br/legin/fed/carreg_sn/antioresa1824/cartaregia-35757-28-janeiro-1808-539177-publicacaooriginal-37144-pe.html. Acesso em 17/06/2023.

6. CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. História Tributária do Brasil. 2ª edição. ESAF. 1989. p. 27.

7. CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. Ob. cit. p. 27.

portugueses⁸.

No rol das “garantias dos direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros”, a Constituição de 1824 já consagrava no art. 179, I, o princípio da legalidade. Na lição de Geraldo Ataliba⁹, tal mandamento é “de larga aplicação em matéria tributária e essencialmente informador do ‘estatuto do contribuinte’, ao lado daquele outro princípio, segundo o qual ‘a lei será igual para todos, quer proteja quer castigue’ (§ 13), que se incorporaram às tradições jurídico-políticas brasileiras. Tais mandamentos, entretanto, são genéricos e atuam em qualquer circunstância e diante de qualquer matéria”. A Carta do Império atribuiu à Câmara dos Deputados a iniciativa sobre impostos (art. 36, II), sem, no entanto, enumerar quais seriam os tributos a serem instituídos.

A nossa primeira discriminação de rendas remonta ao Ato Adicional de 1834 (Lei nº. 16, de 12 de agosto de 1834), como bem explicou Américo Masset Lacombe¹⁰: “Focalizado, no entanto, dentro do limitado campo do imposto de importação a sua abordagem torna-se por demais simples. Em decorrência da discriminação constitucional de rendas, cuja origem histórica remonta ao ato adicional de 1834, a previsão do sujeito ativo dos diversos impostos sempre foi veiculada por norma constitucional”. O art. 12 do Ato Adicional de 1834 vedava às Assembleias Provinciais de legislar sobre o imposto de importação. Instituídas a forma republicana de governo e a federação pelo Decreto nº. 1, de 15 de novembro de 1889, foi, em seguida, promulgada a Constituição de 1891, que fixou regras de natureza tributária. No art. 7º., foi atribuída competência legislativa à União para criar “impostos sobre a importação de procedência estrangeira” e “direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação” e as taxas de selo. No §1º., 2, desse dispositivo, também fixou na União a responsabilidade pela criação e manutenção das alfândegas.

A forma federativa de Estado implicava a autonomia financeira dos Estados. Assim, o art. 9º. do texto constitucional de 1891 previa a competência dos Estados para criar impostos sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; sobre imóveis rurais e urbanos; sobre transmissão de propriedade; e sobre indústrias e profissões, bem como taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia; e contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios.

A Constituição de 1934 divide as competências tributárias entre a União, o Estados e, pela primeira vez, os Municípios. No seu art. 6º., fixa a competência da União para instituir impostos sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira. É

8. CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. Ob. cit. p. 27.

9. ATALIBA, Geraldo. Evolução do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Revista de informação legislativa, v. 5, n. 18, p. 63-74, abr./jun. 1968. Disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/180777>. Acesso em 17/06/2023.

10. LACOMBE, Américo Masset. Imposto de Importação. Ed. Revista dos Tribunais. 1979. São Paulo. P. 43-44.

importante relevar que a Carta de 1934 atribuiu competência à União para legislar sobre o imposto de renda, criado pela Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922.

A Constituição de 1937 também estabelece, em seu art. 20, I, a, a competência da União para legislar sobre o imposto de importação. Geraldo Ataliba¹¹ faz referência ao art. 25¹² do texto constitucional de 1937 como consagração do princípio federal e da autonomia dos Estados. O conceito de território aduaneiro, previsto no art. 2º. do Regulamento Aduaneiro, de que trata o Decreto nº. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, portanto, já era tratado no nível constitucional de 1937.

Na Constituição de 1946, o imposto de importação tem previsão no art. 15, I, que também fixa na União a competência para legislar sobre ele.

A Emenda Constitucional nº. 18, de 1º. de dezembro de 1965, que reformou o sistema tributário, estabeleceu, em seu art. 7º., I e II, a competência da União para instituir “o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros”; e “o imposto sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados”. O §1º. do referido dispositivo facultou ao Poder Executivo, “nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos a que se refere este artigo, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e de comércio exterior”.

A respeito da fixação das alíquotas dos impostos aduaneiros por ato do Poder Executivo na Constituição de 1967, Harry Conrado Schüller¹³ fez a seguinte observação: “A Constituição de 1967, além de ter concentrado na União a maior quantidade e os mais produtivos impostos, ainda contrariou o secular princípio democrático da não tributação sem representação, estimulou a improvisação governamental e facilitou a corrupção administrativa, ao introduzir faculdade ao Poder Executivo para alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto sobre importação, do imposto sobre exportação e do imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, embora evoque condições e limites estabelecidos em lei e ajustamentos aos objetivos da política cambial e do comércio exterior, ou da política monetária (art. 22, §2º).”

A Emenda Constitucional nº. 1, de 17 de outubro de 1969, também fixou a competência da União para instituir os impostos sobre importação de produtos estrangeiros e exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, “facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo”.

Na Constituição vigente, o art. 153, § 1º., faculta ao Poder Executivo, atendidas

11. ATALIBA, Geraldo. Ob. cit. p. 74.

12. “Art. 25 - O território nacional constituirá uma unidade do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial, não podendo no seu interior estabelecer-se quaisquer barreiras alfandegárias ou outras limitações ao tráfego, vedado assim aos Estados como aos Municípios cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, que gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou de pessoas e dos veículos que os transportarem.”

13. Schüller, Harry Conrado, Revista de informação legislativa, v. 24, n. 95, p. 183-252, jul./set. 1987.

as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V, que são os impostos aduaneiros, o imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

A extrafiscalidade

O principal objetivo do sistema tributário é angariar receita pública junto à sociedade, a fim de financiar as atividades do Estado. Lembra Aliomar Baleeiro que “com o progresso da civilização, acentua-se no Estado e também nas outras pessoas jurídicas de direito público, que o integram, como os Estados federados, províncias, municípios etc., além da função de órgão político, monopolizador do poder, o caráter de sistema orgânico de serviços públicos para satisfazer às necessidades gerais da população.”¹⁴

Para Baleeiro, “atividade financeira consiste (...) em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas pessoas de direito público.”¹⁵

A atividade financeira do Estado, em especial o poder de tributar, desempenha um papel crucial não apenas na geração de receita pública para custear suas atividades, mas também como uma ferramenta de intervenção na sociedade e na economia, visando implementar políticas públicas. O poder de tributar se revela, portanto, como um instrumento de regulação social, utilizado inclusive para promover a função social da propriedade, por exemplo.

Baleeiro¹⁶ ensina que, “quando os impostos são empregados como instrumentos de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou ‘puramente fiscal’, é sobrepujada pelas funções extrafiscais. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política, ou diretriz”.

A doutrina elaborou vários conceitos de extrafiscalidade. As expressões fiscalidade, extrafiscalidade e para-fiscalidade são utilizadas para representar “valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição”, na lição de Paulo de Barros Carvalho¹⁷. E completa o Professor Barros Carvalho, ressaltando a larga aplicação da extrafiscalidade aos impostos aduaneiros:

“O modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributário é o fator que identifica o gravame e uma das três classes. Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos

14. BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças, atualizada por Flávio Bauer Novelli. 14ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 1995, p. 1.

15. Ob. cit., p. 2.

16. Ob. cit., p. 176.

17. Curso de Direito Tributário. 5ª ed. Saraiva, São Paulo, 1991, p. 148.

aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses - sociais, políticos ou econômicos - interfiram no direcionamento da atividade impositiva.” O manejo de “elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade. (...) Os chamados tributos aduaneiros - impostos de importação e exportação - têm apresentado relevantíssimas utilidades na tomada de iniciativas diretoras da política econômica. Haja vista para a tributação dos automóveis importados do exterior, desestimulante ao extremo, para impulsionar a indústria automobilística nacional.”

A extrafiscalidade pode ser utilizado em todo e qualquer tributo, seja ele imposto, taxa, contribuição de melhoria, ou, até mesmo, contribuições para-fiscais. Barros Carvalho¹⁸ explica ainda que não há “entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos podem conviver, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.” Alguns tributos, no entanto, se prestam, mais do que outros, a serem utilizados com fins regulatórios ou interventivos, tais como os impostos aduaneiros (imposto de importação e exportação).

À extrafiscalidade, ou seja, o uso da tributação indutora, contrapõe-se ao que Baleeiro¹⁹ chamou de “finanças neutras”, que são aquelas “que pretendem deixar a estrutura social como a encontraram”. Essa passividade das fórmulas de tributação traduz, na verdade, opção política, que não vê necessidade ou simplesmente não deseja qualquer mudança no status quo.

Baleeiro nos dá conta que os constitucionalistas e financistas norte-americanos construíram: “uma distinção entre os tributos cobrados com fundamento no ‘poder de tributar’ e os exigidos sob a égide do ‘poder de polícia’, um e outro inerentes e inseparáveis do Estado. Essa distinção corresponde à de ‘impostos puramente fiscais’ e ‘impostos com funções extrafiscais’, ou regulatórias. Do ponto de vista jurídico, a separação das duas categorias permite aos tribunais descender com limitações ou cláusulas constitucionais. Se o fim alvejado pelo poder de polícia está dentro da competência da pessoa de direito público que exige o tributo, esse é tolerado no interesse da proteção à vida, segurança, liberdade, saúde, higiene, bem-estar e moralidade dos cidadãos.”²⁰

18. Ob. cit., p. 149

19. Ob. cit., p. 176.

20. Ob. cit., p. 176-177.

A discricionariedade na fixação das alíquotas do imposto de importação

A alteração das alíquotas dos impostos aduaneiros deve observar o limite máximo de que trata o art. 1º. da Lei nº 8.085, de 1990.

Além dos impostos aduaneiros, do IPI e do IOF, há outros casos em que as alíquotas do imposto podem ser estabelecidas por ato infralegal. No caso do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS, incidente sobre combustíveis e lubrificantes, as suas alíquotas serão definidas mediante deliberação (convênios) dos Estados e Distrito Federal, devendo serem uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto. Elas ainda poderão ser reduzidas e restabelecidas, afastando-se a aplicação do princípio da anterioridade do exercício, a teor do § 4º do art. 155 da Constituição, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001.

A alíquota da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível poderá ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, afastada também a aplicação do princípio da anterioridade do exercício, conforme previsão do art. 177, § 4º., I, b, da Constituição, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001.

No entanto, a fixação das alíquotas dos impostos aduaneiros insere-se no campo da discricionariedade. João Marcelo Máximo Ricardo dos Santos defende²¹ que, “de fato, mesmo o ato discricionário não é impossível de justificar-se. O que ocorre é que a decisão discricionária presume-se até certo ponto justificada, desde que consequência possível (e não necessária) de uma certa situação de fato. Nesse sentido é que deve ser entendida a afirmação do Mestre Hely Lopes Meirelles, abaixo citada: ‘Claro está que, em certos atos administrativos oriundos do poder discricionário, a justificação será dispensável, bastando apenas evidenciar a competência para o exercício desse poder e a conformação do ato com o interesse público, que é pressuposto de toda a atividade administrativa.’ (Direito Administrativo Brasileiro. 20ª. Ed., atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho, São Paulo, Malheiros, 1995, p. 181.)”

O Poder Executivo Federal precisa contar com instrumentos ágeis para regular o comércio internacional, desde que sejam respeitados os limites e condições estabelecidos em lei complementar. Nesse sentido, é necessário considerar políticas como as de combate ao dumping, os contingenciamentos, as crises cambiais, bem como a necessidade de incentivar as importações para modernizar a indústria e evitar o desabastecimento no país quando os preços de certos produtos de grande consumo pela população aumentam significativamente no exterior. Essas medidas visam a impedir a pressão sobre o mercado interno e a exportação excessiva de mercadorias

21. SANTOS, João Marcelo Máximo Ricardo dos. A definição da alíquota do imposto de importação. – um caso de poder discricionário. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº. 82. 07/2022. p. 39-52.

para o mercado externo.

Aliomar Baleeiro²² ensina que:

“pela circunstância de ser o imposto de importação, no mundo contemporâneo, mais um instrumento de regulação do comércio internacional e da política cambial, do que um meio de recolher receitas, a Constituição permite expressamente que, nos limites e condições da lei, o Executivo possa graduar a alíquota, tudo do mínimo ao máximo da Tarifa flexível. Quase todos os países assim procedem, não existindo nisso quebra de princípio da legalidade do tributo, pois cabe ao Congresso fixar aqueles tetos mínimo e máximo”.

Hugo de Brito Machado²³ defende que “a alteração de alíquotas não é ato discricionário”. Ele completa o seu raciocínio:

“Por isto, para ser válida, há de ser fundamentada com indicação expressa e específica do objetivo a ser alcançado. Não basta a indicação genérica, como tem acontecido, dizendo-se que alteração se faz para ajustar o imposto aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. O objetivo a ser alcançado tem de ser indicado especificamente, pena de invalidade do ato, que sem essa indicação específica se revela discricionário. (...). Quando a Constituição exige que a alteração das alíquotas se faça nas condições e nos limites estabelecidos em lei, quer exatamente que tal alteração não se faça discricionariamente. O objetivo específico há de ser apontado para que se possa verificar se é verdadeiro”.

Por essas razões é que as alíquotas dos impostos aduaneiros (importação e exportação) podem ser alteradas por atos infralegais, isto é, tais tributos servem para resolver situações econômicas de caráter urgente. O ato de fixação de suas alíquotas é discricionário, cujos limites são fixados na lei ordinária. Ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, é vedado realizar juízo de conveniência e oportunidade acerca do ato jurídico²⁴.

Da mesma forma, a concessão de isenção é um ato discricionário, no qual o ente tributante, com base em seu juízo de conveniência e oportunidade, implementa suas políticas fiscais e econômicas, e, portanto, a análise de seu mérito escapa ao controle

22. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, pág. 133.

23. NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pág. 72.

24. Nesse sentido também decidiu o Supremo Tribunal Federal no RE 570680, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 28/10/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-228 DIVULG 03-12-2009 PUBLIC 04-12-2009.

do Poder Judiciário²⁵.

Todavia, o ato discricionário encontra limites na própria lei. Na lição de José Souto Maior Borges²⁶, “nada obstante, reconhece-se que os atos discricionários só o serão em parte, apresentando-se vinculados na parte restante. Por isso, a revogação somente pode atingir o aspecto discricionário do ato. (...)”. E prossegue Souto Maior Borges²⁷:

“a discricionariedade administrativa significa que a lei deixa à administração a alternativa de optar, dentro de certos limites, por mais de uma dentre as soluções possíveis a serem dadas num caso concreto em que o administrado se vê envolvido na relação de administração. A produção de norma individual pelo ato administrativo, em tais hipóteses, não decorrerá apenas de um ato de inteligência, no sentido de introspecção administrativa da vontade da lei (intus legere, ‘ver dentro’ da norma abstrata), mas sim de um ato de vontade ou, mais precisamente, da manifestação de vontade da administração. Como a diferença entre ato administrativo vinculado e discricionário não é uma distinção de essência, mas de graduação, torna-se extremamente difícil, senão impossível, apartar essas duas categorias, à luz de critérios científicos objetivos e rigorosos”.

Apesar de ser discricionário, o ato deve ser motivado. A motivação é um dos princípios a serem observados pela Administração Pública (art. 2º. da Lei nº 9.784, de 1999). Ademais, a teor do art. 50, I, da citada lei, os atos administrativos devem ser motivados, pois afetam interesses da coletividade. Essa motivação se encontra no procedimento administrativo que culminou na edição do ato de alteração das alíquotas, até porque os motivos não se encontram no ato administrativo (decreto, portaria, resolução)²⁸. Nesse sentido, é o escólio de Fátima Fernandes Rodrigues de Souza²⁹:

“Tal exceção ao princípio da estrita legalidade se justifica, pois, ostentando, o imposto de importação finalidade eminentemente extrafiscal, há de prestar-se a promover as correções que se mostrem necessárias para atender aos interesses da economia brasileira em face das vicissitudes do comércio internacional. Para tanto, é de rigor que esse instrumento

25. No mesmo sentido, o Supremo Tribunal fixou o entendimento que há discricionariedade na fixação das tarifas antidumping, “sob pena de violação do princípio da separação de poderes, mormente quando não demonstrada ausência de razoabilidade ou de proporcionalidade da medida (RE 475954 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 25/06/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-176 DIVULG 06-09-2013 PUBLIC 09-09-2013)

26. BORGES, José Souto Maior. Tratado de Direito Tributário Brasileiro, v. IV: lançamento tributário/José Souto Maior Borges. - Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981, p. 281.

27. BORGES, José Souto Maior. P. 387

28. Nesse sentido: RE 225602, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 25/11/1998, DJ 06-04-2001 PP-00101 EMENT VOL-02026-06 PP-01306 RTJ VOL-00178-01 PP-00428.

29. Comentários ao Código Tributário Nacional. 3. Ed. São Paulo. Saraiva, 2002, volume 1, p. 182.

seja dotado de agilidade compatível com o imediatismo nas decisões que influem nos elementos econômicos do fato gerador, em prol da eficiência das medidas a serem utilizadas.

Daí a Constituição ter afastado, em relação a esse tributo, o princípio da anualidade (§1º do art. 150) e em certa medida também o da estrita legalidade, para o fim de viabilizar a pronta atuação do Poder tributante. Diz-se ‘em certa medida’ porque essa autorização dada ao Executivo para alterar alíquotas não é um cheque em branco, de vez que o próprio dispositivo constitucional, ao determinar ‘atendidas as condições e limites estabelecidos em lei’, deixa nítido que a atuação do Executivo deve conter-se dentro dos balizamentos legais, impondo-se a motivação do ato para permitir que seja contrastado com a lei autorizadora”.

Conclusões

Do exposto, conclui-se que o ato de fixação das alíquotas do imposto de importação, além de constituir exceção ao princípio da legalidade tributária, enquadra-se na categoria daqueles meramente discricionários, apesar de ser necessariamente motivado.

Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. Evolução do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Revista de informação legislativa, v. 5, n. 18, p. 63-74, abr./jun. 1968. Disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/180777>. Acesso em 17/06/2023.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. 14ª ed. Atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BORGES, José Souto Maior. Tratado de Direito Tributário Brasileiro, v. IV: lançamento tributário/José Souto Maior Borges. - Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 5ª ed. Saraiva, São Paulo, 1991.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. História Tributária do Brasil. 2ª edição. ESAF. 1989. p. 27. COELHO, Sacha Calmon Navarro (coordenador). Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/> Acesso em 17/06/2023.

LACOMBE, Américo Masset. Imposto de Importação. Ed. Revista dos Tribunais. 1979. São Paulo.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional. 3. Ed. São Paulo. Volume 1. Saraiva, 2002.

MEIRA, Silvio. Direito Tributário Romano. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais,

1978, p. 32. NASCIMENTO, Carlos Valder do (coordenador). Comentários ao Código Tributário Nacional. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Manual de Direito Financeiro. São Paulo: Ed. RT, 1990.

SANTOS, João Marcelo Máximo Ricardo dos. A definição da alíquota do imposto de importação. – um caso de poder discricionário. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº. 82. 07/2022. p. 39-52. Schüler, Harry Conrado, Revista de informação legislativa, v. 24, n. 95, p. 183-252, jul./set. 1987. <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/carreg,n/anterioresa1824/cartaregia-35757-28-janeiro-1808-539177-publicacaooriginal-37144-pe.html>. Acesso em 17/06/2023.

Autoria

Joaquim Lustosa Filho é Juiz Federal. Professor Adjunto de Direito Tributário da Faculdade de Direito do Recife da UFPE. Ex-Procurador da Fazenda Nacional.

Tributação na economia digital no Brasil e o conflito de competência 4.0: perspectivas e desafios

Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira
Marcos Nobrega

Resumo O sistema tributário brasileiro, baseado em tipicidade cerrada e definição de competências por materialidades, não é mais capaz de racionalmente prescrever uma tributação ordenada. Esse quadro se intensifica diante das ofertas da nova economia digital, ante seu caráter intangível e disruptivo. As velhas categorias constitucionais e legais não refletem as práticas negociais e transformam a busca pela natureza jurídica em uma atribuição de natureza fiscal deformadora da realidade. Os exemplos acima demonstram como o sistema atual é gerador de insegurança jurídica e induz a um crescente contencioso tributário afastando investimentos externos. Isso ratifica a necessidade de um sistema baseado na tributação sobre o valor agregado, com alíquota única e no destino, de forma a neutralizar a atual necessidade de tipificação de ofertas e separação de competências em razão dos segmentos da economia (comércio, indústria e serviços).

Palavras-chave Tributação, tecnologia, blockchain, smart contracts, reforma tributária

Abstract The current Brazilian tax system, based on legalfullness and definition of competencies by materialities, is no longer able to rationally prescribe an orderly taxation. This picture intensifies in the face of the new digital economy, given its intangible and disruptive nature. The old constitutional and legal categories do not reflect the negotiating practices and transform the quest for legal nature into an attribution of fiscal nature deforming reality. There are many examples that demonstrate how the current system generates legal uncertainty and induces a growing tax litigation away from foreign investments. This ratifies the need for a system based on taxation on value added, with a single rate and at the destination, in order to neutralize the current need for typification of offers and separation of compensations due to the segments of the economy (commerce, industry and services).

1) Introdução

Para onde vai a tributação? Quais as principais diretivas para a tributação de empresas em uma economia em constante mutação e submetida a transformações digitais (e em modelos de negócios) de grandes proporções? Esse são temas instigantes que

desafiam Governos, Juristas, operadores do Direito e empresas em várias partes do mundo.

É necessário saber, no entanto, quais as transformações que os clientes estão passando e quais os desafios da advocacia tributária, sobretudo se pensarmos que esse profissional presta serviço às empresas. É necessário entender como a empresa está se transformando e como o direito irá se posicionar diante de uma economia multiplataforma (two-sided platform) a exemplo de Netflix, Uber ou Airbnb? Em todas essas inovações tecnológicas e empresariais temos brutais tensões jurídicas que precisam ser entendidas. Mas isso somente será possível se compreendermos os desafios emergentes das empresas, caso contrário regularemos de maneira equivocada e tributaremos de maneira inócua.

No modelo de empresa analisado por Coase¹, o tamanho da firma vai depender do custo de transação que ela tem de ir ao mercado e se esse custo for elevado, faz mais sentido realizar suas ações internamente.

Com a tecnologia, os custos de transação diminuem, de tal maneira que é muito provável que o tamanho da empresa também se reduza. Assim, se o sistema tributário foi formatada para tributar uma empresa cuja modelo de negócios não existe mais, o que se tributará agora?

Muito tem-se falado sobre a pertinência e necessidade de uma reforma tributária constitucional, que unifique a tributação sobre o consumo em um único tributo sobre o valor agregado, de forma similar ao que ocorre nos países pertencentes à OCDE, na forma do IVA (Imposto sobre valor agregado). Entre as propostas mais conhecidas está a do Centro de Cidadania Fiscal – CCIF, encampada na PEC 45, com aprovação recente pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados.

Tal debate ganhou força nos últimos tempos com o advento de novos negócios decorrentes da chamada Economia Digital, ou como preferem alguns, digitalização da economia. Com estes novos negócios os desafios jurídicos e fiscais se intensificaram aumentando o debate sobre eventual reforma tributária.

O objetivo deste artigo é demonstrar a inadequação do nosso sistema tributário atual e a necessidade de um sistema mais moderno, que abandone a rigidez determinada pela legalidade estrita e a definição de competências por materialidades, para um sistema focado no valor agregado de cada negócio, com créditos financeiros irrestritos, alíquota única e tributação no destino.

2) Materialidades Constitucionais: Comércio, Serviços e Indústria

A Constituição de 1988 trouxe uma repartição de competências constitucionais tributárias como uma das formas de atribuir autonomia aos entes federados, garantindo-lhes receita própria. Assim, do ponto de vista de tributação do consumo, ficaram

1. COASE, Ronald. The Nature of Firm. Disponível no endereço eletrônico: <http://www3.nccu.edu.tw/~jsfeng/CPEC11.pdf>. 1937

instituídos o ISS de competência municipal, o ICMS dos Estados e o IPI da União. Além desses, foram instituídos o PIS e a COFINS, exações que incidem sobre o faturamento e, portanto, sobre o consumo, também de competência da União.

Já à época da Constituinte de 1988, havia sérias críticas da doutrina especializada a respeito dessa repartição, antevendo-se conflitos de competência entre os entes federados.

A realidade demonstrou, já nos primeiros anos da Constituição, uma dificuldade em se enquadrar a economia, dinâmica por natureza, nas três categorias constitucionais. Exemplos disso são as controvérsias sobre a tributação das gráficas (serviços x mercadoria), locação de bens móveis (serviços x não incidência); franquia (contrato complexo), leasing (serviços x obrigação de dar), industrialização sob encomenda (ISS x ICMS x IPI), Outdoors – veiculação de mídia exterior (ISS x ICMS comunicação), gravação e distribuição de filmes².

Diga-se, no entanto, que essas controvérsias se estabeleceram ainda em uma época de economia predominantemente tangível, na qual se identificava de forma muito mais clara as diferenciações entre os referidos conceitos. Com o surgimento da internet, os conflitos de competência se acentuaram ainda mais. Inicialmente houve o conflito de competência sobre os provedores de internet (ISS x ICMS comunicação), posteriormente veio a segunda edição de conflitos de competência sobre serviços de anúncios, mas dessa vez na modalidade digital reacendendo a discussão entre ISS x ICMS comunicação. Com relação ao SW, a discussão sobre a incidência de ISS ou ICMS sobre o SW de prateleira ganhou novas cores com o SW via download, que antes mesmo de ser definido pela jurisprudência já ganhou um novo capítulo na sua versão em nuvem.

Atualmente, se discutem também a competência para tributar serviços de streaming e demais serviços on line e aplicativos.

Um dos exemplos mais emblemáticos do absurdo a que chegamos é a comparação entre serviços prestados dentro de pacotes de “TV a cabo” com serviços de streaming. Veja que o mesmo filme ou série, se adquirido, por exemplo da NETFLIX teria natureza jurídica de serviços de streaming, sujeito ao ISS, enquanto que se adquirido pelo Globo Play, ou NET NOW, por exemplo, possui natureza de serviços de telecomunicação, sujeito ao ICMS.

Muito pertinente a contribuição se Fernando Rezende sobre o esgotamento do atual sistema constitucional tributário no que se refere às competências constitucionais³:

“No admirável mundo novo dos negócios, que se forma com o avanço

2. CARPINETI, Ana Carolina et alli. O ISS sobre a produção, gravação e distribuição de filmes. JOTA. Disponível no endereço eletrônico: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-sobre-a-producao-gravacao-edistribuicao-de-filmes-31012019>. Acesso em 21/05/2019.

3. REZENDE, Fernando. Tributação de Bens Digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. In Tributação dos Bens Digitais: A disputa tributária entre Estados e Municípios. Notas sobre o Convênio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes. Série Soluções n. 2, Editora Inhouse. FGV Direito SP, página 12.

da economia digital, são grandes os desafios que precisam ser enfrentados para que o regime tributário se ajuste a uma realidade distinta daquela que dominou a economia do século XX.

Nesse novo mundo, os negócios passam por uma profunda transformação que altera os modos e os meios utilizados na produção, circulação e uso de tudo aquilo que a atividade econômica gera e disponibiliza para atender as necessidades dos países e de suas populações. Nele as tradicionais fronteiras que serviram de referência para classificar as atividades econômicas em quatro grandes grupos – agricultura, indústria, comércio e serviços – tornam-se cada vez menos nítidas, cedendo espaço a uma nova realidade em que as empresas modernas exibem novas feições que resultam da combinação de duas ou mais características que davam identidade distinta a cada grupo, a exemplo do que ocorre com as que atuam nos segmentos da alta tecnologia, com a Amazon. No Brasil, essa nova realidade entra em choque com a preservação no texto constitucional de 1988 de bases tributárias distintas para a tributação de mercadorias e serviços. Naquele momento, as propostas elaboradas para subsidiar o trabalho do Constituinte, que já defendiam a extinção dessa dicotomia não foram acatadas, prorrogando uma situação que naquele momento já não se justificava e que agora se torna impossível de manter, gerando conflitos que não podem ser solucionados por meio do recurso ao judiciário, somente por meio de uma reforma constitucional.

(...)

A velocidade do avanço tecnológico não condiz com a tentativa de transferir aos tribunais a responsabilidade por dirimir conflitos que decorrem da diluição das fronteiras utilizadas na classificação das atividades econômicas em campos que anteriormente eram bem demarcados. Na nova economia digital, não é possível deixar nas mãos do judiciário a tarefa de arbitrar o conflito. Cabe ao Poder Executivo a responsabilidade por liderar um projeto de reforma tributária que corrija um problema que deveria ter sido solucionado em 1988”.

Conjuntamente com a repartição de competências se estabeleceu a concepção de legalidade estrita em matéria tributária, sendo ambas complementares. Ou seja, a correta aplicação da repartição constitucional tem por pressuposto a observação estrita da lei, tributando-se apenas o que estiver legalmente previsto de forma taxativa e atribuído expressamente à competência de cada ente.

A digitalização da economia e a fluidificação dos conceitos – Da natureza intrínseca à Funcionalidade Extrínseca do objeto contratado

Os últimos anos demonstraram um aumento vertiginoso de ofertas digitais, atualmente observáveis em praticamente qualquer segmento econômico. Importante notar que a digitalização não é restrita às empresas da chamada economia digital. Ao contrário, a digitalização está para muito além de Facebook e Google e demais empresas que já nasceram digitais.

Setores tradicionais já são altamente digitalizados. O setor bancário com as fintecs, o agrusiness muito intensivo em IOT, o setor automotivo com seus carros autônomos, a educação com suas plataformas on line e até a indústria de base com suas linhas de fábrica inteligentes. A verdade é que a transformação digital é hoje uma prioridade na maioria das empresas e provavelmente será um dos mais importantes fatores de competitividade para sua sobrevivência.

A digitalização da economia traz uma fluidez muito maior aos conceitos de serviço, comércio e indústria, atribuindo às ofertas uma idéia de funcionalidade extrínseca em detrimento de uma natureza intrínseca ao objeto contratado. Além disso, outras categorias não previstas expressamente na Constituição ganham relevância, principalmente no que se refere à exploração de Direitos, como Direitos Autorais, Royalties e Licenciamentos.

Por funcionalidade extrínseca circunstancial do objeto, queremos nos referir à sua mutabilidade em razão da função desempenhada em determinado modelo de negócios.

Enquanto que na economia tradicional as ofertas, ou o objeto contratado, geralmente possuíam uma natureza intrínseca, que as acompanhava qualquer que fosse o tipo de negócio, nas novas ofertas os objetos contratados serão atribuídos diferentes características a depender das funções que exerçam naquele negócio específico, diluindo-se na prática negocial a possibilidade de “descobrir” sua natureza intrínseca e imutável. Ou seja, estamos passando pela migração da preponderância da ideia de natureza intrínseca permanente para a ideia de funcionalidade extrínseca circunstancial, ou temporária, do objeto contratado.

Vários são os exemplos dessa importante mudança de paradigma.

Em ofertas de Software, por exemplo, por vezes pode preponderar sua funcionalidade como finalidade contratual específica, ou servirem como meio para prestação de outros serviços.

Ou seja, o mesmo objeto com a mesma finalidade, a depender do modelo de negócios em que esteja inserido pode revestir-se de diferentes características, impossibilitando seu enquadramento apriorístico, a partir da identificação de sua natureza.

Muito ilustrativa é a situação dos aplicativos de transporte que é fonte de recente controvérsia no Município de São Paulo. Teriam essas atividades necessariamente a natureza de intermediação de negócios, ou poderiam possuir características de puro licenciamento de SW a depender do modelo de contratação?

Considere que determinado aplicativo cobre simplesmente um valor fixo mensal

de cada motorista para utilização de sua plataforma, licenciando a este o uso do correspondente SW. Outro concorrente seu pode apostar em outra forma de precificação, preferindo uma cobrança direta do usuário final (passageiro) de acordo o valor da corrida, remunerando o motorista por um percentual de sua receita.

Nesses dois exemplos temos a utilidade (transporte) e as mesmas partes envolvidas (aplicativo, motorista, passageiro). Porém, a simples alteração da precificação da oferta já é suficiente para mudar as características do negócio, preponderando no primeiro o simples licenciamento e no segundo o efetivo serviço de intermediação.

Ou seja, a “natureza jurídica intrínseca” ao objeto contratado cede espaço à sua funcionalidade extrínseca (pois depende da função exercida no modelo de negócios, e não de si mesma).

Essa diferença, no município de São Paulo por exemplo, gera uma variação de alíquota de 2,9% (licenciamento) para 5% (intermediação), ou seja, inevitável fonte de mais controvérsia e contencioso. Não é admissível que um sistema tributário racional atribua uma diferente tributação para duas atividades iguais, que tenham como única diferença sua forma de precificação ou modelagem negocial.

Essa grave distorção também é facilmente constatada na confrontação entre serviços de streaming e o conteúdo de prestadores de serviço de TV a cabo. O mesmo filme se assistido via Netflix, possuirá natureza de serviço de streaming, porém se via Globo Play, ou NET NOW, será considerado serviço de telecom.

Aí surge a pergunta, qual seria a natureza intrínseca para disponibilização ou oferta de filmes? Nenhuma. Haverá sim, uma função extrínseca exercida a partir do modelo de negócios em que estiver inserida. Veja o tamanho da distorção gerada neste caso, pois tem-se de um lado a cobrança de ISS a 2,9% e de outro o ICMS comunicação de 10% a 25%.

Essa discrepância, além de controvérsias fiscais, gera externalidades negativas que afetam a competitividade. Ou seja, ofertas similares poderão obter vantagem competitiva não por sua eficiência e qualidade, mas por uma distorção do sistema tributário.

O mesmo fenômeno se verifica nas ofertas de IOT. Qual a natureza jurídica de IOT? Essa é mais uma pergunta sem resposta apriorística⁴. Possíveis são os enquadramentos de ofertas de IOT tanto como mercadorias, serviços de telecom ou ainda como serviços sujeitos ao ISS, a depender do tipo de negócio em que estiver inserido.

Veja-se a respeito o interessante exemplo oferecido por Schourei⁵ e Guilherme

4. O Decreto n 9.854/2019 em seu artigo 2 conceitua IOT como “ a infraestrutura que integra a prestação de serviços de valor adicionado com capacidades de conexão física ou virtual de coisas com dispositivos baseados em tecnologias da informação e comunicação existentes e nas suas evoluções, com interoperabilidade.

5. Schoueri, Luiz Eduardo. Tributação da Economia Digital. In FARIA, Renato et ali. Tributação da Economia Digital - Desafios No Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas. Editora Saraiva, São Paulo, 2018, página 253.

Galdino:

“Sob a perspectiva do Direito Tributário brasileiro, tomando-se como base os exemplos da Chamada de Emergência Inteligente e das roupas inteligentes, surge a dificuldade de se encaixarem transações em torno de objetos inteligentes como meras mercadorias, prestações de serviços ou prestações de serviços de comunicação.

(...)

A depender do objeto ou das funções por ele exercidas, todavia, a resposta acima pode não ser tão óbvia. Pelo fato de objetos inteligentes não só transmitirem dados, mas também verem as informações captadas ou recebidas tratadas por outras máquinas, potencializando as suas funções específicas ou tomando para si outras atribuições, pode ser que a empresa vendedora também esteja prestando um serviço.

Desse modo, surge o problema de verificar se há uma ou mais obrigações. Como em uma relação contratual pode haver mais de uma obrigação, divisíveis, ainda que com uma única contraprestação (dinheiro), é possível constatar dois fatos geradores distintos. Caso se chegue a essa conclusão, aparece o entrave em se alocar o valor pago para cada obrigação.

(...)

Desse modo fica claro que a divisão efetuada pelo legislador complementar foi no sentido de atribuir para cada obrigação a regra do tudo ou nada. Ou bem estamos diante de um fornecimento de uma mercadoria com prestação de serviços ou de prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, sujeito ao ICMS, ou de uma prestação de serviço de qualquer natureza (ainda que envolvendo um produto), sujeita ao ISS. Assim, cabe ao aplicador do direito verificar no caso concreto e definir em qual campo de incidência ela se encontra, se no ICMS ou se no ISS.

O raciocínio cartesiano acima proposto enfrenta obstáculo, entretanto, quando se encontram relações jurídicas complexas, envolvendo mais de um contrato, posto que coligados.”

A digitalização da economia traz um forte ingrediente de complexidade ao enquadramento da realidade negocial aos conceitos constitucionais e assim uma grande potencialização de conflitos de competência, tornando um cenário que já era caótico ainda pior. Isso porque a digitalização da economia diminui ainda mais as fronteiras entre serviços, mercadorias e indústria aumentando significativamente a insegurança jurídica na tributação sobre o consumo dentro do modelo vigente.

4) A Digitalização da Economia. O bug no processo interpretativo.

4.1) A Aplicação da Norma:

A prática jurídica em geral, e com muito relevo a prática tributária, possui como essência - ou núcleo - a atividade de aplicação da norma ao caso concreto, seja por parte de autoridades fiscais, ou dos contribuintes. Assim, a subsunção, ou lançamento, é a atividade que constitui o crédito tributário pela aplicação da norma abstrata ao fato concreto. Para tal é necessário se identificar dentro da hipótese prevista na norma, qual fato nela se enquadra, formalizando-se tal enquadramento de acordo com a linguagem própria exigida pela legislação.

Essa linguagem consiste em diferentes suportes físicos que de acordo com a teoria das provas poderão determinar tal subsunção dentro do processo de positivação do direito.

4.2) Aplicação. Do Fato Digital à Norma Analógica. A complexidade de aferição do fato digital.

A digitalização da economia em grande medida significa também a intangibilização das novas ofertas. Ou seja, o que se passa a transacionar torna-se muito mais abstrato e difícil de ser compreendido e apreendido, por carência do importante aspecto físico.

Um exemplo clássico dessa dificuldade de apreensão são as ofertas em nuvem. O que antes era uma atividade de processamento de dados, executada a partir de um servidor físico, vendido como mercadoria e contabilizado no ativo físico das empresas com o tempo passou a integrar contratos de outsourcing de infraestrutura, que mesmo que em formato de contrato de serviços, ainda podia ser identificado com um servidor fisicamente individualizado.

A oferta de IAAS (Infraestrutura como Serviço em Nuvem) tornou completamente intangível a atividade de armazenamento e processamento de dados, sendo frequentes perguntas como: O que é nuvem? Onde ela fica? Chegando até a ser objeto de questionamento da Ex Presidente da República, ao indagar: “Como é que uma coisa pode estar na nuvem”⁶? Repletos, portanto, são os exemplos da dificuldade de se compreender algo que não se pode ver e tocar.

Essa dificuldade ganha ainda mais realce na prática tributária. Dentre os suportes físicos mais comuns para identificação do fato gerador estão a análise da natureza jurídica de determinada oferta, frequentemente apreendida a partir de seu contrato e de sua exteriorização no mundo físico. Logo, a verificação do fato jurídico tributário ao longo dos anos esteve fundamentalmente calcada em uma análise contratual e sua compatibilidade com sua exteriorização no mundo real.

Quando se estabelece um contrato de venda de x toneladas de soja, o objeto do contrato pode ser confrontado com o produto estocado e contabilizado no ativo

6. <https://www1.folha.uol.com.br/paywall/signup.shtml?https://www1.folha.uol.com.br/colunas/ruycastro/2016/07/1791119-dilma-na-nuvem.shtml>

circulante. O mesmo serve para outras mercadorias e até para serviços que tem por resultado final “entregáveis”, tangíveis. Contratos de serviços médicos podem ser confrontados com cirurgias efetivamente realizadas, prescrições médicas em formatos de receitas, serviços de contabilidade e advocatícios são verificáveis em balanços, processos judiciais, pareceres etc. O mesmo para serviços de construção civil, publicidade clássica materializada em campanhas etc.

Com a digitalização da economia, esse binômio clássico de aferição do fato jurídico tributário perde um de seus pilares fundamentais, que é a tangibilidade de sua exteriorização no mundo físico, implicando no enfraquecimento do substrato de linguagem encontrada no mundo material, dificultando muito a atividade de subsunção do fato à norma, de acordo com a teoria das provas.

Por outro lado, não havendo substrato no mundo material, ganham relevo as disposições contratuais e registros contábeis, praticamente como fontes únicas de informação sobre o fato jurídico. Nota-se aí um aumento de complexidade na atividade de subsunção pela dificuldade de caracterização do fato, diante de sua intangibilidade.

4.3) Aplicação – Da norma analógica ao fato digital. Tipicidade Cerrada. Incompatibilidade e articialismo interpretativo

O sistema tributário brasileiro vigente é calcado no postulado da legalidade estrita, ou tipicidade cerrada como preferem alguns, e na definição de competências a partir de materialidades. Referido sistema pressupõe no campo da definição de competências tributárias constitucionais fronteiras claras entre indústria, comércio e serviços e especificamente quanto aos serviços, uma taxatividade normativa.

O que se observa na economia digital é um distanciamento muito grande entre as hipóteses normativas e a prática negocial. Perderam relação de pertinência com a realidade negocial da economia digital as disposições dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal, visto que a nova economia não possui fronteiras claras entre Indústria, Serviços e Mercadorias.

Grande exemplo disso é a impressora 3D, que poderia se enquadrar em qualquer dos itens acima, visto que: (i) pode ser um serviço de reprografia conforme capítulo 13 da lista anexa à lei complementar 116/03; (ii) atende ao conceito de industrialização (artigo 3 do Decreto 7212/10) e solução de consulta RFB número 97, (iii) pode ser usado para impressão e venda de mercadorias em larga escala a partir de uma matriz padrão.

Outro ponto fora do enquadramento constitucional original é a cessão de direitos, não prevista expressamente em nenhum dos artigos referidos e que não se qualifica, a priori, como mercadoria, indústria ou serviços.

Nesse sentido não é de se espantar a polêmica sobre a tributação de cessão de direitos de uso de SW, que no formato SAAS, possui posicionamento dos três Entes da federação, cada qual, atribuindo-lhe natureza jurídica diversa.⁷

7. Parecer Normativo SF n 1 de 18/07/2017 da Municipalidade de São Paulo – (SAAS como subitem

As disposições contidas na Lei Complementar 116/03 (ou na LC 87/96 ou ainda na lei 10833/03) também já não refletem mais os negócios jurídicos efetivamente contratados. O que se observa na prática é que ao invés do fornecimento de serviços, mercadorias ou industrialização se vendem soluções integradas com diferentes funcionalidades, que não se confundem com um contrato com diversas naturezas jurídicas distintas.

E, ainda que se pudessem enquadrar como tal, as naturezas jurídicas estabelecidas contratualmente não se conformam com as hipóteses dispostas na legislação. Tal fato gera um artificialismo na “busca pela natureza jurídica” que na verdade acaba por tornar-se uma atribuição de natureza fiscal distorcendo a prática gerencial.

Vale observar que o simples abandono dos postulados da legalidade estrita e tipicidade cerrada, sem uma profunda reforma no sistema geraria ainda mais controvérsias.

Isso porque, no conflito de competência onde se disputam as fronteiras da incidência, qualquer alargamento da hipótese normativa gera uma sobreposição competencial. Imagine por exemplo que se admita, dentro dessa idéia, o alargamento do conceito de mercadoria para abarcar não as mercadorias físicas como também as digitais. Ao mesmo tempo, aplicando-se a mesma premissa também se deveria admitir o alargamento do conceito de serviços para além das obrigações de fazer. Nessa hipótese não haveria solução possível para o enquadramento das ofertas de Software por exemplo.

Veja-se neste sentido a esclarecedora posição de Mauricio Barros em artigo sobre a “servicificação de mercadorias”:⁸

“Contudo, esses entendimentos casuísticos do poder judiciário, sem uma reflexão macro sobre o sistema tributário nacional como um todo, embaralham a discussão, na medida em que o alargamento das competências tributárias de Estados e Municípios, no altiplano da interpretação/concretização das regras constitucionais de competência, tem a tendência de agravar o conflito já instaurado entre ICMS e ISS no plano de aplicação da lei a casos concretos, com a lavratura de vultosos autos de infração. O raciocínio é simples: quanto mais os conceitos constitucionais são alargados, maior é a zona cinzenta que, no plano pragmático, fundamenta autuações conflitantes dos entes tributantes quedando-se os contribuintes nesse injusto fogo cruzado”

1.05, sujeito a ISS); Solução de Consulta n 191 – COSIT da Receita Federal do Brasil – (SAAS como serviço técnico, sujeito a IRFONTE, CIDE e PIS/COFINS); Decisão Normativa CAT n 4/17 da SEFAZ/SP – (SAAS como mercadoria digital, sujeita a ICMS)

8. BARROS, Mauricio in Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT n 94) página 8. saas

5) Exemplo prático: O contrato de blockchain e outras ofertas.

Diante do quadro acima que demonstra a dificuldade de aferição do fato jurídico tributário digital e a inadequação das hipóteses normativas taxativas ou “cerradas”, passa-se à análise dos efeitos práticos dessa anomalia. Dessa forma, será analisada a oferta de uma solução de blockchain, permeada por soluções de IOT (Internet das coisas), Cloud, Consultoria e Desenvolvimento de Sistemas.

O objetivo é escancarar a complexidade tributária de uma das mais promissoras tecnologias da atualidade, principalmente tendo-se em mente que, fosse o mesmo negócio realizado em um país com uma tributação do consumo baseada no IVA, bastaria-se acrescentar ao valor final da fatura uma alíquota previamente definida.

O que é um contrato de blockchain?

Blockchain é um conceito tecnológico com um potencial enorme de melhorar e trazer inovação para diversas áreas da economia, como serviços bancários, cadeia de suprimentos e logística e outras redes de negócios. O World Economic Forum em Davos estima que em 2027, 10% do PIB global já será estocado em blockchain. Somente em 2018, houve mais de meio milhão de publicações sobre o tema e 3.7 milhões de pesquisas no Google sobre o assunto. Há um hype sobre o blockchain, com empresas e governos tentando entender o fenômeno e encontrar mecanismos para adaptar seu modelo de negócios à nova tecnologia.

Mas, o que é mesmo Blockchain? Para que serve e por que empresas, Governos e cidadãos precisam aprender sobre essa tecnologia?

Blockchain é uma tecnologia que descentraliza informações por meio de vários agentes certificadores que possuem incentivo para garantir a autenticidade das informações adicionadas à rede. Trata-se de um novo protocolo de confiança, onde a garantia da autenticidade dos dados não será dada por nenhum agente centralizado (como o Governo) mas vários agentes atuando de forma descentralizada.

O “block” é composto por um conjunto de números (hash) que é a representação criptografada de um determinado dado, que pode ser um bitcoin, um registro de imóvel, um dado médico ou mesmo uma informação pessoal. Assim, o software é o tipo blockchain, que vai criar a solução criptográfica para transformar um dado em um hash. Esses blockchains podem ser de diversos tipos, como bitcoin, Ethereum, Riple, fancton, e tantos outros. Bitcoin blockchain, por exemplo, é um tipo de blockchain que permite transferir bitcoins.

Esses Blocks são ligados aos Chains que são os hardwares. São conjunto de nódulos que são conectados mediante protocolo matemático. Esses protocolos matemáticos são mecanismos de incentivo que vão motivar os diversos nódulos a certificar as informações e são chamados protocolos de consenso. Há vários deles e variam de acordo com o tipo de blockchain escolhido. São exemplos de protocolos de consenso:

- (PoW) Proof of Work (Bitcoin.)
- (PoS) Proof of Stake (Ethereum)
- (PoI) Proof of Importance (used in NEM)
- (PBFT) Practical Byzantine Fault Tolerance (Hyperledger Fabric)

- (FBFT) Federated Byzantine Fault Tolerance (Ripple, Stellar)
- (DPOS) Delegated Proof of Stake
- (PoET) Proof of Elapsed Time (Hyperledger Sawtooth)

Essas redes de blockchain estão constantemente crescendo à medida que novos blocos completos são adicionados de modo linear e cronológico por um novo conjunto de registros. Dessa forma, qualquer computador que esteja conectado a essa rede (nódulo – ou nó) tem a tarefa de validar e repassar transações, obtendo uma cópia da blockchain após o ingresso na rede. Assim, essa cadeia possui informação completa sobre os dados diretamente do bloco gênese até o bloco mais recentemente concluído. É como se fosse um livro-razão eletrônico.

Mas, se a ideia parece intuitiva, por que não surgiu antes? Havia problemas teóricos e técnicos para viabilizar essa solução e o insight veio com o whitepaper escrito por Satoshi Nakamoto em 2008. O grande insight foi a criação da prova do trabalho (proof of work), que estabeleceu uma certa dificuldade para que os blocos fossem agregados um a um, ao passo que instituiu uma recompensa para essa agregação. Essa recompensa (ou incentivo) seria viabilizado pela chamada mineração, que não tem nada a ver com minerar, mas com resolver um problema matemático, que é a questão do hash.

Outra solução engenhosa foi resolver o chamado problema dos generais bizantinos. Esse puzzle teórico supõe uma cidade que está sendo sitiada por generais bizantinos em posições diferentes de uma colina que os separam. Os generais têm que encontrar uma maneira de coordenar as informações entre eles para definir momento adequado para atacar a cidade. O problema é que eles não têm como se comunicar, sem a utilização de um mensageiro. Ocorre, no entanto, que os generais não acreditam uns nos outros, tampouco confiam no mensageiro que pode, por exemplo, coluir com um dos generais com o intuito de trair os demais. Assim, a questão é: como fazer qualquer acordo com pessoas que você não confia?

Na arquitetura tradicional que utilizamos, essa confiabilidade é dada pelo Estado. Assim, mesmo que você assine um contrato com um estranho, se houver desavença, o Estado, via poder Judiciário, estará apto a promover o enforcement.

Nessa nova arquitetura, a confiança não é garantida pelo Estado, mas sim por uma rede descentralizada e autônoma, cuja arquitetura de governança é baseada em criptografia e protocolos matemáticos.

Essa é uma ideia geral sobre o funcionamento (a comunicação e armazenamento) no blockchain, mas há muitas nuances a explorar que vão além do escopo desse trabalho.

Outro ponto importante é que ao falarmos de descentralização, estamos também tratando de Governança: Quem pode fazer o quê; Quem tem a propriedade da informação (chave privada vs endereço público); Quem valida as informações (quais os parâmetros específicos de cada tipo de mineração); Nessa seara, aspectos mais técnicos do blockchain ganham relevo, como a diferenciação entre uma blockchain privada de uma blockchain pública, ou mesmo a análise sobre o conceito de DAOs e como funcionam os mecanismos de governança de blockchains (offchain, on-chain ou

híbridos).

Como dissemos, essa pauta refoge ao escopo desse texto, mas é relevante para o entendimento mais completo do assunto e cuja lacuna pode ser parcialmente suprida com as indicações bibliográficas no final do texto.

Dito isso, podemos constatar que a tecnologia provê as bases necessárias para uma contabilidade compartilhada e dinâmica, que pode ser aplicada para o registro de transações entre partes, gerando diminuição de riscos, aumento de confiança e economia de tempo e recursos, pela digitalização e automatização de processos e exclusão de terceiros intermediários.

Imaginemos uma grande empresa de logística que pretende implementar blockchain para sua cadeia logística, desde o produtor até o destino final, para transporte, por exemplo de um carregamento de Flores. Essa cadeia de suprimentos tem seu produtor na África e o produto final deverá ser entregue em um porto na Europa. Os participantes dessa cadeia seriam os produtores das flores; as transportadoras locais; as autoridades aduaneiras de origem; a empresa de logística; as autoridades aduaneiras do destino; a transportadora do destino e finalmente o adquirente da mercadoria.

Por se tratar de um carregamento de flores, os containers podem utilizar uma solução de IOT, integrada com a rede de blockchain que medirá sua temperatura durante o trajeto, de acordo com o estipulado contratualmente. Todos os participantes da rede poderão verificar, em tempo real, o implemento de cada elo dessa corrente via um aplicativo de celular hospedado em uma plataforma de SAAS.

Diante dos fatos acima, qual seria a tributação desse contrato de acordo com legislação atual?

A melhor prática recomendada no Brasil é que se identifique de forma mais detalhada possível a natureza jurídica da operação para que assim se possa identificar sua tributação adequada. No caso em análise, por se tratar de contrato complexo, com diversas operações, pode-se identificar a princípio 4 negócios principais: (i) consultoria (design thinking do desenho fundamental); (ii) desenvolvimento do sistema, (iii) oferta de IOT e (iv) SW em nuvem.

Diga-se que só a introdução deste tópico já justificaria uma reforma tributária ampla. Isso porque fosse o sistema baseado em uma alíquota única, o contrato poderia ser tributado de maneira uniforme, independentemente do quão complexo fosse e quantas operações o compusessem. Porém, atendendo-se a uma necessidade já imposta por nosso sistema de forma a evitar ao máximo a precificação e tributação equivocadas, se procurou “quebrar” o contrato de forma detalhada de forma a isolar suas distintas “naturezas jurídicas”.

Poderia se concluir que a partir da “correta” identificação das naturezas jurídicas das principais ofertas constantes deste contrato complexo, a segurança jurídica seria finalmente alcançada. Porém, conforme se demonstrará mesmo após este esforço inicial as diferentes possibilidades de interpretação do contrato e tributação ainda são enormes.

Analisemos, separadamente a tributação de cada uma das ofertas:

5.1) Consultoria

A consultoria é uma etapa preliminar na construção de uma rede de blockchain. Chamada comercialmente de “Design Thinking”, neste momento se analisa o que se pretende com a construção da rede (a dor do cliente), quais as possibilidades tecnológicas e o nível de complexidade. Uma análise superficial nos levaria a concluir que esta etapa não geraria maiores indagações sendo tributada por ISS e PIS/COFINS. Porém, ao se analisar quais seriam as alíquotas aplicáveis de ISS e PIS/COFINS, a complexidade da questão já passa a se revelar.

Nesse contexto, basta entendermos tratar-se de serviço de consultoria para definirmos a tributação desta parte do contrato? Ou para o bom atendimento da legislação fiscal e definição das alíquotas aplicáveis é necessário qualificarmos que tipo de consultoria seria?

Considerando a incompatibilidade da legislação de ISS com a legislação de PIS/COFINS, a qualificação da consultoria é completamente necessária. Explico: A lista anexa à lei complementar prevê dois tipos diferentes de consultoria, cada qual com uma alíquota diferente (usaremos São Paulo como exemplo): O item 1.06 da lista anexa à lei complementar 116 prevê em seu item 1.06 a Assessoria e Consultoria em Informática, em São Paulo alíquota de 2.9%, enquanto que o item 17.01 prevê a Assessoria e Consultoria de qualquer natureza, com alíquota de 5%.

Neste caso para o ISS estaríamos mais próximos do item 1.06, Assessoria e Consultoria de Informática.

E para o PIS/COFINS, qual seria a alíquota aplicável? Lembremos que o PIS/COFINS, no regime não cumulativo (para optantes do lucro real), com alíquota de 9,25% e direito a crédito possui exceções com alíquota de 3.65% sem direito a crédito.

A controvérsia está no enquadramento ou não desta parte da oferta na exceção disposta no artigo 10, inciso XXV da lei 10833/03:

“XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)”

Ou seja, o que para fins de ISS se enquadra como consultoria de informática, pode ser considerado para PIS/COFINS como consultoria de Software? Há casos que poderiam se configurar como consultoria de informática para fins de ISS, mas que não se qualificam como consultoria de SW para fins de PIS/COFINS? Ao nosso ver sim, pois o conceito de informática é muito mais abrangente do que o conceito de SW.

No caso em análise, pode-se dizer que o escopo principal do projeto é a construção de uma rede, que realmente terá como aspecto relevante o desenvolvimento de programas, ou Software. Porém, há de se admitir que a Consultoria vai além da simples

concepção de um programa de computador, incluindo análises quanto ‘a viabilidade de utilização de outras tecnologias, como IOT, Nuvem, cadeias logísticas etc.

Assim não se pode descartar a hipótese de que eventual fiscalização de PIS/COFINS descaracterizasse a receita correspondente a esta consultoria como derivada de uma consultoria de Software, para enquadrá-la como uma Consultoria de aspecto mais amplo, não restrita a Software. Aplicar-se-ia então a regra geral de tributação de PIS/COFINS não cumulativo com alíquota de 9,25%.

Por outro lado, caso a opção fosse pela tributação a 9,25% no regime de não cumulatividade, aproveitando-se créditos etapas passadas, poderia a autoridade fiscal entender tratar-se de receita derivada de consulta de SW, sujeita ao regime cumulativo e assim glosar os créditos de PIS/COFINS eventualmente tomados.

Logo, podemos considerar que a etapa preliminar do projeto, uma simples reunião para desenho inicial da concepção da rede já está sujeita a uma controvérsia e risco fiscal de PIS/COFINS.

5.2) Desenvolvimento de Sistema:

Passando à próxima etapa do projeto, o desenvolvimento dos sistemas em si, a situação fica ainda pior pois a legislação do ISS, neste caso, não está somente em desarmonia com legislação do PIS/COFINS, mas está em conflito com si mesma, vejamos:

ISS x ISS

Há três enquadramentos possíveis desta etapa do projeto de acordo com a lista anexa à Lei Complementar 116/03, previstos nos itens.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Cabe dizer que a atividade de programação pode ser considerada como o núcleo dos três itens acima citados. Quais seriam então os limites e traços distintivos dos três itens? Muito tem se debatido tanto na doutrina quanto em decisões administrativas e judiciais. Porém, o fato é que por mais que contornos teóricos possam diferenciar estes itens conceitualmente, ao se analisar um projeto ou contrato concreto as dificuldades são enormes.

Reconhecendo essa dificuldade na própria atividade fiscalizatória, a Prefeitura de São Paulo optou por unificar as alíquotas desses serviços, diante da impossibilidade de fazê-lo na prática em processos fiscalizatórios, que não raro terminavam com autos de infração não só questionáveis, mas objeto de contencioso puramente retórico ante a dificuldade de se produzir prova material.

No entanto, o fato das alíquotas terem sido uniformizadas não significa o fim da insegurança jurídica, pois o enquadramento indevido em determinado item da lista anexa, sujeita o contribuinte a multa de 50% do valor do imposto, independentemente

de diferença de imposto a pagar (lei municipal da Cidade de São Paulo, n. 13476/02, artigo 14, inciso V, alínea A).

Para concluir nos parece que o item mais apropriado seria “Análise e desenvolvimento de Sistema” por ser um contrato de blockchain mais abrangente do que uma simples atividade de programação ou a elaboração de um programa específico por encomenda, apesar de conter um pouco de ambos.

ISS x PIS/COFINS

Quanto à compatibilização entre o ISS e o PIS/COFINS, apresenta-se o problema no mesmo formato do ocorrido com a fase inicial do projeto, de serviços de consultoria. A exceção existente na lei 10833/03 para determinar a tributação de PIS/COFINS à alíquota de 3,65%, repete-se para atividades de “desenvolvimento de software”.

Caso a opção para a tributação do ISS tenha sido “análise e desenvolvimento de sistemas” haveria um risco do PIS/COFINS ser considerado como classificado equivocadamente?

Sim, pois bastaria ao fiscal considerar que um sistema é mais abrangente que a criação de um Software, que com ele não se identifica completamente e que só seria correta esta classificação no caso de serviços de Elaboração de Programas (Software por encomenda) e não para o desenvolvimento de sistemas, como os necessários à integração de uma rede de blockchain.

5.3) IOT

A solução de IOT, entre outras possibilidades, seria responsável por, mediante sensores, captar a temperatura dos containers comunicando-se em tempo real com os participantes da rede via dispositivos móveis e até com outros sistemas, como Faturamento, Contas a Pagar etc.

As soluções de Internet das coisas poderiam ser classificadas, do ponto de vista da disponibilização da conexão, como serviços de telecom, sujeito a alíquota de 25

Mas e se prestados por empresas que não são Telecoms e não possuem rede de transmissão? Ainda assim seria um serviço de telecomunicação, ou poderia ser enquadrado como serviços de processamento de dados e congêneres, conforme item 1.07 da lista anexa à Lei Complementar 116/03?

Aí está mais uma tecnologia muito promissora e que no Brasil já se inicia diante de uma grande dualidade e insegurança jurídica, conforme destaca Schoueri⁹:

“Tendo isso em vista, verifica-se que a Internet das Coisas acaba por acirrar um problema já existente, qual seja, o conflito de competência entre ICMS e ISS. Ao fim e ao cabo, as relações contratuais devem ser segregadas caso apresentem mais de uma obrigação, pois podem implicar a ocorrência de mais de um fato jurídico tributário. Assim, com o crescentemente surgimento de objetos inteligentes, mais situações como a da Chamada de Emergência Inteligente poderão implicar a alocação das parcelas

9. FARIA, Renato et alii. Tributação da Economia Digital: Desafio no Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas. Editora Saraiva, 2018, página 253.

relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviço. Sem disposição contratual a esse respeito, Fiscos estaduais e municipais procurarão impor preços mínimos com o escopo de se chegar à base de cálculo do tributo em questão.

Além disso, pode surgir a dúvida se tais objetos inteligentes (e.g. roupas e carros) são instrumentos de um serviço de comunicação ao executar funções. Diante disso, alternativamente, poder-se-ia também cogitar que tais atribuições não passariam de um serviço de valor adicionado

5.4) SAAS – Usuário Final

A oferta de SAAS poderia ser usada para, entre outras coisas, hospedar os aplicativos criados para acompanhamento dos elos da corrente de Blockchain em tempo real, via dispositivo móvel. A disponibilização de Software em nuvem é atualmente o campeão de controvérsias tributárias, em uma competição já muito acirrada.

Os três entes federativos (União, Estados e Municípios) têm entendimento diverso sobre a natureza jurídica desta oferta.

Para os municípios o fato da oferta de SW ter migrado da mídia (CD) para o download ou para a Nuvem não alteram sua essência de cessão de direito de uso, conforme disposto no item 1.05 da lista anexa à LC 116 (Parecer Normativo SF n 1 de 18/07/2017 da Municipalidade de São Paulo).

Já os Estados conforme convênio 106 e resposta CAT 04/17 da Sefaz/SP, entendem que ofertas de SAAS estão sujeitas a incidência do ICMS por se caracterizarem como comercialização de bens digitais A União Federal, por sua vez, entendeu, via resposta a consulta, que em hipótese de remessa ao exterior pela aquisição de SW em Nuvem, a remessa seria classificada como uma importação de serviços técnico sujeitando-a a tributação de CIDE, IRFONTE e PIS/COFINS (Solução de Consulta n 191 – COSIT da Receita Federal do Brasil).

Vale dizer que há outro entendimento da RFB acerca da aquisição internacional de licença de SW, determinando apenas a incidência do IRFONTE, havendo não incidência de PIS/COFINS e isenção de CIDE (Solução de Consulta 448/2017). Assim, tendo havido uma alteração do meio pelo qual a funcionalidade do SW é adquirida ou acessada alterou-se radicalmente a interpretação da Receita Federal sobre natureza jurídica e tratamento fiscal da operação.

5.5) SAAS – Pagamento pelos direitos de distribuição

Nessa hipótese, sendo o contrato entabulado entre filial brasileira de empresa estrangeira, haveria a necessidade de pagamento ao exterior, a título de Direitos Autorais, pela cessão dos direitos de distribuição do SW no Brasil. É o que permite à entidade brasileira ceder a licença de uso do SW ao cliente no Brasil.

Assim, haveria uma remessa internacional pela aquisição dos direitos de distribuição do SW, na modalidade SAAS. Neste caso o “importador”/“licenciado” adquire o direito de sublicenciar o direito ao acesso à funcionalidade do SW na nuvem, sendo vedado o direito de usá-lo em benefício próprio.

ISS – SAAS Direitos de Distribuição

O posicionamento das Prefeituras ainda é uma incógnita, existindo grande possibilidade de que se considere, equivocadamente, a remessa como pagamento pela importação de licença de uso, ou até como um serviço de intermediação de negócios¹⁰. Isso porque tanto em São Paulo como no Rio de Janeiro há casos de autuações por remessas ao exterior de pagamento por Direitos de Distribuição de SW, sendo classificados, equivocadamente, como uma importação de licença de uso de SW (Apelação nº 0013078-82.2012.8.26.0053).

Repita-se, neste ponto, que o distribuidor ao adquirir e pagar pelo direito de distribuir/revender o SW fica proibido de utilizá-lo, eis que sua licença é de comercialização e não de uso, não sendo hipótese de incidência de ISS¹¹. Porém, em interpretação deveras elástica do item 1.05, as prefeituras manifestaram entendimentos isolados pela equiparação dessa operação a uma importação de licença de uso.

ICMS – SAAS Direitos de Distribuição

Do ponto de vista do ICMS, a princípio os Estados também a veem como dentro de sua competência, porém, pelo disposto no convênio 106 somente a operação de venda ao usuário final de bens digitais seria tributada, estando neste caso diante de uma isenção por se tratar de etapa anterior à venda ao usuário final.

União Federal – SAAS Direitos de Distribuição

O posicionamento da Receita Federal neste caso ainda é desconhecido, mas não livre de controvérsias. Pelos menos duas possibilidades, ambas com alto grau de risco fiscal se projetam.

A primeira delas seria na linha da resposta a consulta sobre SAAS (SL 191) tratando-a como serviços técnicos. Aparentemente existe um erro de fato na consulta. Apesar da operação subjacente objeto da consulta ser efetivamente a Cessão de Direitos de Distribuição de Software em Nuvem, a decisão parece ter considerado, em sua resposta, uma operação de cessão de uso de SW em nuvem, como se fora cedida diretamente ao usuário final.

Assim, a primeira possibilidade seria o tratamento dos direitos de distribuição como serviços técnicos, o que acarretaria em brutal aumento de carga tributária para

10. IN SMF nº 16/12:

“Art. 19: A intermediação realizada para licenciamento ou cessão do direito de uso de programa de computador é fato gerador do ISS, nos termos do subitem 10.05 do art. 8 da lei n 691/1084, com as alterações da lei n 3.691/2003.

Parágrafo único: A procedência, nacional ou estrangeira, do programa de computador objeto de licenciamento ou cessão de direito de uso é irrelevante para efeito da incidência prevista no caput.”

art. 21: “A base cálculo do ISS incidente sobre os serviços de intermediação para licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador é a comissão auferida pelo intermediário.

§ Entende-se por comissão o valor bruto auferido da operação deduzido do valor pago ao titular dos direitos autorais ou intermediário antecedente.

11. Sobre o tema, muito embora não seja item pacífico nas administrações municipais, entendemos que nesta etapa do ciclo operacional não há incidência de ISS por ausência de expressa previsão na Lei Complementar 116/03 de item referente à “licença de comercialização”. Tributação da Nuvem, Revista do Tribunais, Org. Tathiane Piscitelli, página 280.

a distribuição de SW, com a adição de PIS/COFINS e CIDE, além do IRFONTE.

A outra possibilidade é o tratamento da remessa como Royalties, na linha do decidido na resposta a consulta 449/2017. O grande fator de insegurança jurídica perpetrado pela resposta a consulta é que ao alterar o critério jurídico, passando a considerar tal remessa como Royalties, a RFB passou a entender tal custo como indedutível da base do Imposto de Renda pelo lucro real, se entre empresas coligadas¹².

Assim, ambas as possibilidades de tributação federal para distribuição de SW em nuvem carregam grande insegurança jurídica.

6) Conclusão:

O sistema tributário brasileiro vigente, baseado em tipicidade cerrada e definição de competências por materialidades, não é mais capaz de racionalmente prescrever uma tributação ordenada. Esse quadro se intensifica diante das ofertas da nova economia digital, ante seu caráter intangível e disruptivo. As velhas categorias constitucionais e legais não refletem as práticas negociais e transformam a busca pela natureza jurídica em uma atribuição de natureza fiscal deformadora da realidade.

Os exemplos acima demonstram como o sistema atual é gerador de insegurança jurídica e induz a um crescente contencioso tributário afastando investimentos externos. Isso ratifica a necessidade de um sistema baseado na tributação sobre o valor agregado, com alíquota única e no destino, de forma a neutralizar a atual necessidade de tipificação de ofertas e separação de competências em razão dos segmentos da economia (comércio, indústria e serviços).

Autoria

Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira é Bacharel em Direito pela Universidade Mackenzie, Especialista em Direito Tributário pela - PUC/SP, Ex-Conselheiro do CARF, Coordenador do Comitê de Tributação da Brasscom, Advogado em São Paulo.

Marcos Nobrega é Professor Adjunto IV da UFPE – Faculdade de Direito do Recife. Visiting Scholar Massachusetts Institute of Technology – MIT, Conselheiro Substituto do TCE – PE.

12. Com relação ao pagamento de Royalties a recente solução de consulta COSIT 182, indicou que a indedutibilidade absoluta nas remessas entre sócios não se aplica quando entre empresas do mesmo grupo, sem vínculo societário direto.

O impacto da política tributária no desenvolvimento econômico e social

Manoel de Oliveira Erhardt
Dêivisson Costa Gomes

Resumo As discussões sobre o redesenho do sistema tributário ganharam força no Executivo e no Legislativo nos últimos meses, o que se atesta, inclusive, pela recente aprovação na Câmara dos Deputados do texto da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019, a qual promove inédita simplificação dos impostos sobre o consumo no país. Ante o movimento histórico, este artigo tem o cerne de contribuir ao debate nacional, pontuando as repercussões do sistema tributário no contexto social, e destacar os ganhos que a implementação de um modelo tributário justo e transparente proporciona para o desenvolvimento social e econômico do Brasil.

Palavras-chave Sistema tributário; desenvolvimento social e econômico do Brasil.

Abstract Discussions on the redesign of the tax system have gained strength in the Executive and Legislative branches in recent months, which is attested even by the recent approval in the Chamber of Deputies of the text of the Constitutional Amendment Proposal (PEC) nº 45/2019, which promotes unprecedented simplification of taxes on consumption in the country. In view of the historical movement, this article aims to contribute to the national debate, pointing out the repercussions of the tax system in the social context, and highlighting the gains that the implementation of a fair and transparent tax model provides for the social and economic development of Brazil.

Keywords Tax system; social and economic development in Brazil.

1. Introdução

“Você pode ignorar a realidade, mas não pode ignorar as consequências de ignorar a realidade”. Citação atribuída à escritora judaico-russa Ayn Rand ilustra bem as repercussões da vigente estrutura tributária brasileira no desenvolvimento econômico e social do país.

É que prepondera no modelo tributário brasileiro a opção de uma excessiva tributação sobre o consumo, de forte característica regressiva, e que, se por um lado viabiliza um crescente aumento da arrecadação, independentemente da melhoria de renda da população ou das condições sociais, por outro lado encarece a aquisição de bens e serviços básicos, prejudica a produção, a oferta de empregos e o crescimento

econômico do país, além de limitar a capacidade de consumo das famílias de baixa e média renda.

Ou seja, as consequências da histórica omissão no enfrentamento das distorções do sistema tributário, apesar de garantir o financiamento público, são implacáveis para o bem-estar social e fonte de atraso no desenvolvimento econômico nacional.

Não obstante, a questão referente ao impacto de políticas tributárias tomou o topo das discussões, mormente em razão do recente avanço nos debates sobre a reforma tributária no Congresso Nacional.

A proposta do presente estudo, portanto, revela-se de grande relevância para a atual realidade jurídico-tributária brasileira, não somente do ponto de vista econômico e fiscal, mas, também, sob os aspectos político e social.

No aspecto econômico, podemos citar a conhecida, e porque não dizer vivenciada, ânsia de todos, pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado, nacionais ou estrangeiros, em relação à pesada carga tributária institucionalizada, à complexidade das normas, à distribuição desigual do ônus tributário e à regressividade do modelo de arrecadação.

Da perspectiva política, por sua vez, o debate envolve os Poderes Executivo e Legislativo, buscando-se compor expectativas da União Federal, dos 26 estados, do Distrito Federal e de outros 5.568 municípios.

No âmbito social, o mais frágil dos atores envolvidos, os efeitos das políticas tributárias são implacáveis, seja pela inacessibilidade dos cidadãos na participação ativa de sua construção, seja em razão de que um padrão tributário “descalibrado” ser indutor de desigualdade social, peculiaridade histórica da sociedade brasileira.

Portanto, é inegável a importância do estudo ora proposto, e que tem por objetivo avaliar a configuração tributária em vigor para, ainda que de forma não exaustiva, analisar as consequências econômicas e sociais decorrentes do modelo adotado no país e inferir se o redesenho do sistema tributário seria capaz de dar efetividade a preceitos constitucionais de justiça, desenvolvimento nacional, e de bem-estar social.

Com esse viés, procuraremos analisar a política tributária partindo do contexto atual, observando as repercussões e com foco na sua capacidade de incrementar desenvolvimento econômico e social.

Conclui-se, assim, como oportuno o tema proposto, tanto pela atualidade das discussões, quanto em razão da relevância e alcance da matéria.

2. deambulações sobre a política pública tributária brasileira

Preliminarmente, convém entendermos como a política tributária se insere no contexto de políticas públicas de estado. Partindo desse ponto, socorremo-nos dos ensinamentos do professor Celso Antônio Bandeira de Mello, segundo o qual “Política Pública é um conjunto de atos unificados por um fio condutor que os une ao objetivo comum de

empreender ou prosseguir um dado projeto governamental para o país”¹.

Se é assim, isto é, se política pública representa um conjunto de ações direcionadas à concretização de um projeto comum para o país, podemos considerar a política tributária como política pública, uma vez que a Constituição de 1988 estabelece, em seu artigo terceiro, nos objetivos da nação, a construção de uma sociedade justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e regionais, e a promoção do bem-estar social, desígnios Constitucionais que só serão alcançados mediante a promoção de políticas tributárias efetivas e eficazes.

Demarcado o papel da tributação como uma política pública de Estado, que tem por meta a construção de um país mais justo e desenvolvido, passemos a observar como é estruturado o sistema tributário nacional.

O sistema tributário do Brasil é rigidamente delineado na Constituição. O legislador constitucional de 1988 optou por uma distribuição de competência tributária exclusiva ou reservada, isso com a pretensão de evitar disputas por arrecadação entre União, Estados e Municípios, o que demonstrou, à época, preocupação com a autonomia e harmonia dos Entes federativos. Para tornar a análise mais objetiva, as competências tributárias podem ser resumidas da seguinte maneira:

Apesar da aparente objetividade da estrutura originalmente prevista, sua evolução, ao longo dos últimos trinta e cinco anos, expôs que a pluralidade de atores com competência normativa e espécies tributárias proporcionou uma sobreposição de normas e legislações, ocasionando um sistema tributário complexo, burocrático e regressivo, e que não se presta ao cumprimento dos preceitos constitucionais.

Some-se a isso, e a despeito da repartição rígida de competências, a hodierna realidade evidencia um ambiente de “guerra fiscal” entre os entes federativos, perda de autonomia, ante a dependência de transferências intergovernamentais e uma excessiva tributação sobre o consumo.

Por ser uma das facetas mais sentidas pelo brasileiro comum, merece destaque o tema da tributação indireta sobre o consumo, que é caracterizada por seu aspecto de regressividade, ou seja, aqueles que detém menor capacidade contributiva são onerados mais, proporcionalmente, em relação à classe social com melhores condições da capital.

Sobre o tema, trabalho conduzido pela Receita Federal do Brasil² aponta que, em 2021, a tributação sobre o consumo de bens e serviços alcançou o patamar de 44,02% do total arrecadado e 14,50% do Produto Interno Bruto (PIB):

O quadro expõe que a política tributária nacional optou, como principal fonte de

1. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 33 Ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 92, de 12.7.2016. São Paulo: Malheiros, 2016.

2. Ministério da Economia. CETAD- Centro de Estudos Econômico-Tributários e Aduaneiros. Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por tributos e bases de incidência. Atualizado em 30/12/2022. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em 06/07/2023.

Tabela 01 – Repartição de competências tributárias prevista na Constituição, elaborada pela consultoria legislativa da Câmara dos Deputados.

Tributo	Ente	Artigo
Impostos, taxas e contribuição de melhoria	União, Estados, DF e Municípios	145
Empréstimos compulsórios	União	148
Contribuições especiais	União	149
Contribuição de Iluminação Pública	Municípios e DF	149-A
Impostos federais	União	153
Novos impostos e impostos extraordinários	União	154
Impostos estaduais	Estados e DF	155
Impostos municipais	Municípios e DF	156
Contribuições para seguridade	União	195
Contribuições para regime próprio de previdência	União, Estados, DF e Municípios	149, § 1º
Novas contribuições para seguridade	União	195, § 4º

Fonte: Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa.

Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>, Acesso em 05/07/2023.

Figura 01 - Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por tributos e bases de incidência - Publicação Anual, de 30/12/22, em que demonstra a tributação sobre o consumo de bens e serviços representar 44,02% de todo o volume de recursos arrecadados pelos entes federados. newline

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2020	2021	Variação	2020	2021	Var (p.p. do PIB)	2020	2021	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	2.352.331,93	2.931.744,59	579.412,66	30,91%	32,95%	2,03	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	528.531,66	701.183,34	172.651,68	6,95%	7,88%	0,93	22,47%	23,92%	1,45
2000	Folha de Salários	656.622,70	748.081,93	91.459,23	8,63%	8,41%	-0,22	27,91%	25,52%	-2,40
3000	Propriedade	116.713,43	142.732,71	26.019,28	1,53%	1,60%	0,07	4,96%	4,87%	-0,09
4000	Bens e Serviços	1.028.499,71	1.290.583,66	262.083,95	13,52%	14,50%	0,99	43,72%	44,02%	0,30
5000	Trans. Financeiras	21.948,34	49.001,00	27.052,66	0,29%	0,55%	0,26	0,93%	1,67%	0,74
9000	Outros	16,08	161,95	145,87	0,00%	0,00%	0,00	0,00%	0,01%	0,00

arrecadação, a tributação sobre o consumo das famílias brasileiras. O problema é que, além de ser indireta e pouco transparente, afeta, proporcionalmente, mais a população carente, a qual demanda maior percentual de sua renda para fazer frente às despesas com a aquisição de bens e serviços.

Dessa forma, a atual opção de financiamento do Estado pela tributação indireta do consumo encerra uma situação contraditória e de injustiça fiscal. Contraditória, pois os recursos arrecadados para financiar os serviços públicos básicos são suportados, majoritariamente, pela parcela da sociedade que demanda uma maior proteção do Estado. E injusta, pois detentores de maior poder econômico suportam um ônus tributário ínfimo em relação à renda e ao patrimônio auferidos.

Esse diagnóstico de injustiça fiscal é corroborado com a reduzida tributação do patrimônio, da renda sobre heranças e do rendimento do capital financeiro, que, mesmo somadas às participações pontuadas no estudo apresentado pela Receita Federal, sequer se aproximam da carga tributária sobre bens e serviços.

Em arremate, a comparação com países da OCDE comprova que o padrão de tributação adotado no Brasil destoa de seus pares internacionais, pois se observa que o Brasil tributa menos que a média dos países da OCDE a “Renda”, a “Folha de Salários” e a “Propriedade”, enquanto para “Bens e Serviços” tributa, em média, mais:

Assim, e não obstante os preceitos estabelecidos na Constituição para o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades, e a promoção do bem-estar social, a política tributária implementada no Brasil nos últimos 35 anos se transfigurou em um modelo injusto, que penaliza a parcela social mais carente e aprofunda as desigualdades sociais.

É contra essa realidade distorcida que se insere a argumentação proposta neste trabalho, convergindo a discussão para os prejuízos econômicos e sociais decorrentes de uma política tributária que, a despeito das premissas Constitucionais, impõem uma tributação injusta e fonte de desigualdades sociais.

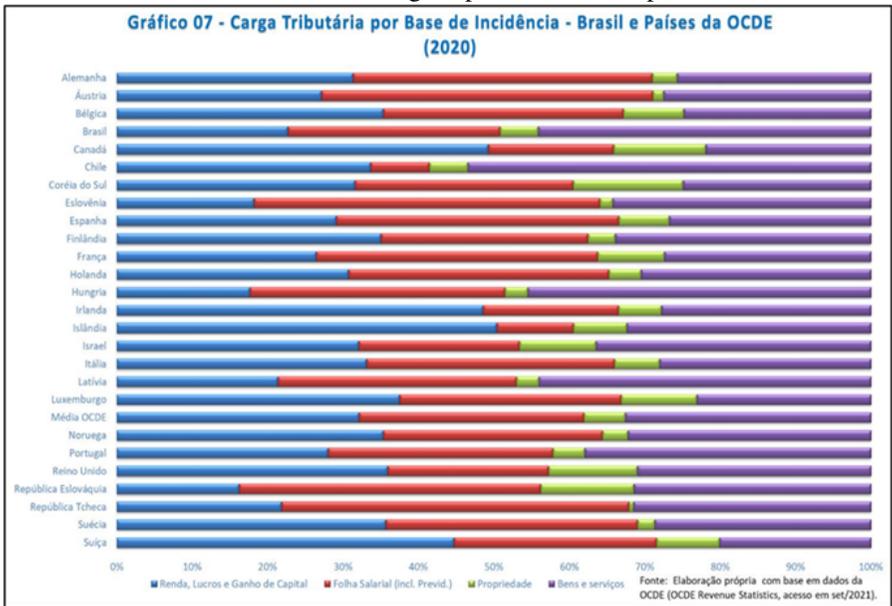
3. Repercussões do modelo tributário no desenvolvimento econômico e social

Apresentou-se acima que o modelo tributário brasileiro diverge de seus pares internacionais, é complexo, nada atrativo aos investimentos, e tem repercussão direta no baixo desenvolvimento econômico e social do país.

Há, portanto, diversos efeitos negativos que podem ser observados. Em primeiro lugar, corrobora uma situação de insuportável desigualdade social, eis que, como visto no estudo da Receita Federal³, a carga tributária está concentrada sobre o

3. Ministério da Economia. CETAD- Centro de Estudos Econômico-Tributários e Aduaneiros. Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por tributos e bases de incidência. Atualizado em 30/12/2022. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga->

Figura 02 – Gráfico sobre a carga tributária por base de incidência, apresentado no Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021, e que apresenta uma comparação por base de incidência entre o Brasil e alguns países da OCDE para o ano de 2020.



consumo, que tem um impacto maior nas pessoas de baixa renda, o que desestimula a poupança e o investimento, e inviabiliza a mobilidade social das pessoas de baixa renda, perpetuando uma situação de desigualdade social.

Assim, a estratégia de tributar o consumo é diretamente danosa ao desenvolvimento econômico e social, pois, além de falhar no chamamento das parcelas mais ricas da população a contribuir com um esforço superior aos demais segmentos sociais, gera um aumento de preços decorrente de uma pesada carga tributária, que faz recuar o consumo com repercussão nas cadeias produtivas, provocando um menor nível de empregos e investimento. Verdadeiro ciclo vicioso decorrente do modelo adotado.

A despeito dessa alta concentração de carga tributária sobre o consumo, em segundo lugar, também como fonte de desigualdade social, há quase trinta anos não há incidência de imposto de renda sobre lucros e dividendos, além de grandes desonerações em relação ao rendimento do capital, opção política tipicamente brasileira, que acarreta um menor ônus tributário para as classes sociais mais abastadas.

Especificamente em relação ao imposto sobre a tributação da renda, não há motivo ético, econômico ou jurídico que justifique sua incidência praticamente restrita às rendas provenientes do trabalho. Enquanto isso, os ganhos provenientes do capital têm sido isentos há décadas, como é o caso da distribuição de lucros e dividendos.

No mesmo sentido, em terceiro, as grandes fortunas não são tributadas, e a taxaço de heranças ainda é inadequada, considerando a realidade social do país.

Some-se a esses aspectos, os altos custos de conformidade tributária, exigindo das empresas grandes dispêndios com a contratação de contadores e consultores fiscais, representam um ônus significativo para se produzir no país.

Esses custos adicionais reduzem a capacidade de investimento e a competitividade das empresas brasileiras, desestimulando o empreendedorismo e a inovação.

Sobre o tema, as impressões de Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴ convergem com o debate doutrinário predominante:

O universo tributário brasileiro é estufado de leis complicadas, excessivas e lotadas de excepcionalidades, conturbando o ambiente de negócios para o empresariado que transfere para os preços ao consumidor a carga tributária, daí a carestia. A carga tributária do Brasil tem 69% nos indiretos a onerar o consumo.

A carestia prejudica o crescimento econômico. Se a carga fosse menor, sem prejuízo da arrecadação, os consumidores comprariam, digamos, dois pares de sapatos em vez de um (carga de 46%). Com isso, haveria mais produção, máquinas, salários e, portanto, maior poder de compra (nosso PIB depende em 65% do consumo).

tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view. Acesso em 06/07/2023.

4. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Brasil e o tributo. Disponível em <https://blog.grupogen.com.br/juridico/author/sachacalmon/>. 22/03/2018. Acesso em 06/07/2023;

A tributação não deve ser complicada. Em qualquer parte do mundo, os núcleos da tributação são os mesmos, por isso que são universais amostras de “capacidade contributiva”: (a) a renda dita ganhada pelas pessoas físicas e jurídicas, mês a mês, ano a ano, repetida ou isoladamente (salários, juros, dividendos, rendimentos e outras pagas permanentes ou ganhos isolados, chamadas de ganhos de capital, tipo ganho lotérico, uma doação em dinheiro, uma diferença positiva entre uma compra de ações e venda, uma semana depois, com ganho de 35%); (b) a renda dita gasta no consumo de bens e dos mais diversos serviços de que precisamos (os chamados “impostos sobre o consumo”). Juridicamente são pagos pelas empresas, mas repassados nos preços das vendas ao consumidor final, nós; e (c) os patrimônios, seja o imobiliário, edificado ou não, urbano ou rural e o mobiliário, seja o dinheiro e suas aplicações.

Além disso, a complexidade tributária cria uma sobrecarga jurídica e uma dificuldade no planejamento financeiro das empresas. As constantes mudanças na legislação tributária e as interpretações conflitantes geram insegurança jurídica, e tornam difícil para as empresas estimarem seus custos e riscos fiscais. Isso desencoraja investimentos de longo prazo e conduz à evasão fiscal, à informalidade e à sonegação.

Outro aspecto relevante é o impacto sobre a competitividade internacional do Brasil. A complexidade tributária, aliada a uma alta carga de impostos, torna os produtos brasileiros menos competitivos no mercado global. Em não raras hipóteses, é preferível investir em países com sistemas tributários mais simples e com carga tributária mais baixa, prejudicando o fluxo de investimentos diretos estrangeiros e o desenvolvimento do setor produtivo nacional.

Diante desses desafios ora pontuados, dentre tantos outros que poderiam ser citados, é inegável que a política fiscal brasileira reproduz uma situação de desigualdade social, e representa uma trava ao desenvolvimento econômico do país.

E tais consequências não são meras conjecturas, levantamento do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)⁵ correlaciona o peso da carga tributária com índices de desenvolvimento humano (IDH), e coloca o país na última posição do ranking de retorno da tributação ao bem-estar da sociedade.

Percebe-se, portanto, não faltar argumentos a justificar a reforma do sistema tributário brasileiro, já que suas disfunções atentam contra o desenvolvimento econômico e social, e contra os princípios fundamentais consagrados na Constituição de 1988.

Desse modo, entre os problemas que precisam ser solucionados no sistema tributário do Brasil, a prioridade máxima deveria ser a correção de sua natureza regressiva, tornando-o mais progressivo através da tributação direta sobre os lucros de investimentos, renda e patrimônio, em cumprimento do preceito Constitucional da

5. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). Estudo sobre Carga Tributária/PIB X IDH. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-calculo-do-irbes/>. Acesso em 08/07/2023

Figuras 03 e 04 - Recorte do resultado final do estudo sobre o IRBES – Índice de Retorno De Bem Estar à Sociedade, elaborado pelo IBPT, em 2019, que correlaciona a carga tributária e o IDH, e demonstra o Brasil na última colocação do ranking.

DESCRIMINAÇÃO	IRBES - ÍNDICE DE RETORNO AO BEM ESTAR DA SOCIEDADE				
	ANO 2017	ANO 2018	ÍNDICE OBTIDO	RESULTADO	RESULTADO
RANKING	C.T SOBRE O PIB	IDH	IRBES	RANKING	RANK ANTERIOR
30 PAÍSES DE MAIOR TRIBUTAÇÃO					
IRLANDA	22,80%	0,938	168,51	1º	1º
AUSTRÁLIA	27,80%	0,939	162,85	2º	4º
SUIÇA	28,50%	0,944	162,47	3º	3º
ESTADOS UNIDOS	27,10%	0,924	162,38	4º	2º
CORÉIA DO SUL	26,90%	0,903	160,82	5º	5º
JAPÃO	30,60%	0,909	157,08	6º	6º
CANADÁ	32,20%	0,926	156,68	7º	7º
NOVA ZELÂNDIA	32,00%	0,917	156,15	8º	8º
REINO UNIDO	33,30%	0,922	155,08	9º	11º
ISRAEL	32,70%	0,903	154,15	10º	9º

ARGENTINA	31,30%	0,825	149,13	19º	18º
LUXEMBURGO	38,70%	0,904	147,34	20º	17º
ÁUSTRIA	41,80%	0,908	144,11	21º	26º
DINAMARCA	43,50%	0,929	143,94	22º	23º
FRANÇA	41,50%	0,901	143,86	23º	24º
SUÉCIA	44,00%	0,933	143,71	24º	22º
GRÉCIA	39,40%	0,870	143,64	25º	21º
FINLÂNDIA	43,30%	0,920	143,41	26º	28º
HUNGRIA	37,70%	0,838	142,88	27º	29º
BÉLGICA	44,60%	0,916	141,57	28º	25º
ITÁLIA	42,40%	0,880	141,04	29º	27º
BRASIL	34,25%	0,759	140,13	30º	30º

CARGA TRIBUTÁRIA 2017 - FONTE OCDE
IDH 2018 FONTE - ONU

capacidade contributiva.

4. O papel da tributação no desenvolvimento econômico e social

Segundo Piketty⁶:

O imposto não é uma questão apenas técnica, mas eminentemente política e filosófica, e sem dúvida a mais importante de todas. Sem impostos, a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível. Sempre foi assim. No cerne de cada transformação política importante, encontramos uma revolução fiscal.

A posição do autor corrobora a ideia de que a discussão sobre o modelo tributário está no cerne de um projeto de sociedade. O sistema tributário, de tal modo, revela-se intimamente conectado à possibilidade de melhoria das condições econômicas e sociais.

A questão é saber como equilibrar as necessidades de financiamento da atuação estatal com recursos para a prestação de serviços públicos essenciais, como saúde, educação, segurança e infraestrutura, que são fundamentais para promover o desenvolvimento social de uma nação, mas sem onerar excessivamente extratos sociais mais vulneráveis e estimulando a atividade econômica.

E a preocupação com tal equilíbrio é necessária, pois uma tributação maior sobre quem tem uma capacidade econômica menor promove um aumento da desigualdade social, perpetuando o atual ciclo vicioso de baixa poupança e investimento.

O caminho a ser perseguido já consta no próprio texto constitucional de 1988, quando, em seu artigo 145, §1º, assinala: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, e, também, no inciso II do artigo 150, ao vedar tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Nesse panorama, o papel da tributação para promover os desígnios constitucionais de justiça e desenvolvimento perpassa pelos ideais de igualdade e capacidade contributiva.

Sobre o princípio da igualdade ou isonomia, no âmbito tributário, trata-se de limitação constitucional ao poder de tributar, a qual veda a discriminação arbitrária entre contribuintes que estejam em situação equivalente. Já o conceito de capacidade contributiva, também decorrente do ideal de isonomia, está associado à capacidade econômica de suportar tributos.

De acordo com Tipke⁷, o princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos.

6. PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro, Intrínseca, 2014.

7. PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro, Intrínseca, 2014.

Ambos os conceitos se relacionam com a progressividade, que implica em uma imposição de um maior ônus tributário quanto maior a capacidade econômica do cidadão. Em outras palavras, a progressividade fiscal impõe uma alíquota que cresce em função do crescimento de sua base de cálculo.

Nesse sentido, Thomas Piketty afirma⁸:

O imposto progressivo constitui sempre um método mais ou menos liberal para se reduzir as desigualdades, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada enquanto modifica os incentivos privados, às vezes radicalmente, mas sempre de modo previsível e contínuo, segundo regras fixadas com antecedência e debatidas de maneira democrática, no contexto de um Estado de direito. O imposto progressivo exprime de certa forma um compromisso ideal entre justiça social e liberdade individual.

No ordenamento jurídico brasileiro, a progressividade foi esboçada no texto constitucional. Quando tratou do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), por exemplo, a Constituição Federal determinou que este será informado pelo critério da progressividade (art. 153, §2º, I, da CF). O mesmo ocorre em relação ao imposto sobre a propriedade rural (ITR), que “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” (art. 153, §4º, I, da CF). Já em relação ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), autoriza a progressividade em razão do valor do imóvel (art. 156, §1º, I, da CF).

Portanto, seja como subprincípio decorrente da capacidade contributiva, seja por expressa previsão constitucional para determinadas espécies de tributos, a progressividade dos tributos é uma regra a ser considerada no modelo tributário brasileiro.

Assim, o legislador constituinte, ao tornar a capacidade contributiva e a progressividade como premissas constitucionais, delineou que o papel da tributação no estado brasileiro está intimamente relacionado com os objetivos fundamentais para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

A justa distribuição da carga tributária, por sua vez, destrava recursos das classes sociais mais humildes, que, necessariamente, serão destinados ao consumo ou aquisição de patrimônio, promovendo desenvolvimento da atividade econômica, ou será alocado no aumento da poupança interna. Em quaisquer das hipóteses, há melhoria das condições sociais.

É inequívoco, portanto, que um sistema de tributação progressiva, respeita os valores constitucionais, promove o bem-estar social, e induz o desenvolvimento econômico e social.

Dessa maneira, com base nesses princípios constitucionais, podemos concluir que o sistema de arrecadação de impostos deve pautar-se pela progressividade,

8. PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro, Intrínseca, 2014.

hábil instrumento de justiça fiscal, de modo que o dever de recolher os tributos seja distribuído de forma equânime entre os indivíduos, respeitando a capacidade contributiva de cada um, permitindo que cada indivíduo contribua, dentro de suas possibilidades, para suprir os gastos do Estado em suas atividades e consequentemente na distribuição do bem comum.

5. Necessidade da reforma do modelo tributário

Como vem sendo desenhado ao longo deste trabalho, o arcabouço tributário vigente não é direcionado à promoção do desenvolvimento, e é caracterizado por inúmeras distorções que findam por estabelecer um modelo injusto, e, há muito, insuficiente para atender aos anseios da sociedade em geral. Razão pela qual uma adequada intervenção do Estado na área da tributação será indutora do almejado desenvolvimento econômico e social.

Nessa perspectiva, a reforma tributária é um assunto de grande relevância para todos os setores da sociedade, e, independentemente do modelo a ser adotado, consiste em debate prioritário quando observado o já esgotado cenário atual.

Sendo assim, o primeiro ponto a nortear tais debates deve ser a preocupação com a migração, ainda que de forma paulatina, para um sistema tributário mais inclusivo e progressivo, com menor participação da tributação sobre o consumo e maior incidência sobre a renda e patrimônio.

Isso porque, se, de fato, há preocupações com o desenvolvimento econômico e social, não se deve permitir a manutenção de uma carga tributária estruturada há mais de seis décadas, que se revela fonte de atraso econômico e social, e insensível às classes sociais mais necessitadas.

Como segundo aspecto a ser enfrentado, há evidente necessidade de simplificação do sistema tributário brasileiro, em especial no que tange ao custo de apuração e recolhimento de tributos, que, segundo estudos de 2019⁹, consomem mais de 1.958 horas por ano das empresas.

A questão da complexidade do sistema resulta, ainda, numa elevada judicialização de demandas tributárias. Dados do Relatório Justiça em Números¹⁰ do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, ano base de 2022, o estoque de demandas pendentes no Poder Judiciário representava o montante de 77,3 milhões de processos. Os processos de execução fiscal, por sua vez, representavam 35% dos casos pendentes, ou 27 milhões de lides tributárias, o que evidencia um contexto de elevada judicialização entre contribuinte e estado fiscal, além de um notório conflito de interpretação da

9. BANCO MUNDIAL. Relatório Doing Business Ano Calendário de 2019. Disponível em: https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf. Acesso em: 08 jun. 2023

10. Relatório Justiça em Números 2021, ano base 2020, Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2021. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 08 jun. 2023

norma tributária vigente.

É inequívoco, então, que uma reforma tributária contemple a simplificação do modelo.

Em terceiro, a reforma deve garantir a autonomia dos entes federados tanto normativa, quanto financeira, de forma que não provoque conflitos federativos ou estimule a chamada guerra fiscal.

E, em quarto, para além de reparar distorções históricas do atual modelo, é importante o olhar do legislador quanto a novas formas de interação social, notadamente, as que envolvem ambientes virtuais, ativos e moedas digitais, cada dia mais presentes em nossa realidade.

Enfim, outros aspectos poderiam ser citados, mas que ultrapassariam a proposta do presente estudo, competindo, apenas, destacar que a reforma necessária é aquela que induza uma redução das desigualdades sociais, promova simplificação e transparência, e garanta segurança jurídica para contribuintes e entes federativos.

É preciso, contudo, registrar que recentemente foi aprovada na Câmara dos Deputados a PEC 45/2019, a qual possui como objetivo principal a simplificação e a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços, propondo a extinção de uma série de tributos e consolidando as bases tributáveis em um modelo de Imposto Sobre Valor Agregado Dual (IVA Dual), com uma parcela administrada pela União e outra por Estados e Municípios, além de instituir um Imposto Seletivo, que deverá incidir sobre produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Assim, ante o avanço nas Casas Legislativas da proposta de reforma tributária, e sem minorar a importância da redução da complexidade do sistema tributário, é relevante que, no Senado Federal, os debates sejam aperfeiçoados, de forma que outras distorções do atual modelo citadas no presente ensaio também sejam consideradas.

6. Dos avanços observados e reflexões a serem consideradas no debate da PEC 45/2019

A esta altura, está clara a complexidade do ordenamento jurídico tributário vigente, a necessidade de reforma do modelo direcionada ao cumprimento dos preceitos constitucionais de igualdade, solidariedade e justiça, e que o legislador federal avançou nessas discussões com a aprovação na Câmara dos Deputados quanto a uma reforma incidente sobre o consumo.

Nesse cenário, e face à contemporaneidade do tema, convém delinear alguns apontamentos sobre o texto da PEC 45 aprovada na Câmara dos Deputados no dia 07 de julho de 2023, seus avanços e quais ajustes devem ser ponderados no debate que será traçado no Senado Federal.

Sobre as melhorias apresentadas no novo arcabouço proposto pela PEC 45/2019, talvez o foco na simplificação seja o mais evidente, pois é inegável que a consolidação e a uniformização do regramento de cinco tributos serão importante vetor na redução da complexidade até então observada. Contudo, a simplificação não é o único avanço,

o Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) aproxima a política tributária nacional à dos países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o que permite uma maior compreensão pelo investidor estrangeiro quanto ao modelo tributário nacional, e sugere uma maior possibilidade de atração de investimentos ao país.

E mais, o texto aprovado direciona a solução de outras questões urgentes, como o princípio da tributação no destino, fator historicamente promotor de litigiosidade e fomentador da chamada “guerra fiscal”, como o princípio da não cumulatividade, tão menosprezado na atual estrutura, e como a aplicação do princípio da neutralidade tributária, que se propõe a modelar o sistema de forma que a alocação de recursos não seja influenciada pelo aspecto tributário.

Em conclusão a essa breve análise dos fatores positivos, há de enaltecer a inclusão no texto da reforma que o sistema tributário deve ser direcionado à proteção e a defesa do meio ambiente, tema muito caro aos brasileiros, e fonte mundial de preocupações sobre a sustentabilidade das gerações futuras. Por outro aspecto, é aguardado o aprimoramento da proposta no âmbito do Senado Federal, principalmente, em relação à progressividade do modelo, com a inclusão de alternativas a uma tributação menos dependente de impostos incidentes sobre o consumo.

Do mesmo modo, e de forma não exaustiva, podemos destacar como pontos merecedores de uma melhor reflexão no Senado: (i) o pesado aumento da carga tributária para o setor de serviços, que, a depender da alíquota a ser estabelecida, pode elevar substancialmente a carga tributária suportada, (ii) o número excessivo de setores beneficiados com regimes diferenciados de tributação, por exemplo, como a previsão constitucional de regime específico para parques de diversão, (iii) as hipóteses de incidência do imposto seletivo, com destaque para a previsão de fixação do imposto apenas em função da localização da empresa, (iv) a previsão de restrições à compensação de tributos, o que findaria por descaracterizar o modelo do IVA, e (v) a possibilidade dos estados instituírem uma contribuição com finalidade de manutenção de fundos estaduais, o que, além de ser contrário ao objetivo da simplificação de impostos, pode acarretar aumento da carga tributária e dos preços em geral.

Acrescente-se, ainda, o longo prazo de transição previsto na PEC 45/2019, que pode ser um fator de risco à modificação do modelo originalmente pensado. Todos esses fatores precisam ser sopesados durante o trâmite da proposta no âmbito do Senado Federal, de forma que, mesmo não se partindo da utopia de uma reforma tributária perfeita, o texto final a ser votado seja mais audacioso, e vá além da simplificação, para continuar avançando na busca por um modelo mais justo, equânime, simples e transparente.

Considerações finais

A política tributária exerce um papel fundamental no desenvolvimento econômico e social de um país, podendo ser fator de incentivo ou atraso. Isso porque, sendo bem projetada, estabelece um ambiente favorável ao investimento, à inovação e ao

empreendedorismo.

Desempenha, também, um papel importante na distribuição de renda e na redução das desigualdades sociais. Impostos progressivos, que aumentam de acordo com a renda ou a riqueza, podem ajudar a reduzir a concentração de renda e promover a justiça social. Ao mesmo tempo, os recursos arrecadados devem ser utilizados para financiamento de programas sociais, como saúde, educação, segurança social e habitação, para a melhoria da qualidade de vida da população e para a redução das desigualdades.

Por outro aspecto, uma política tributária mal constituída ou injusta tem efeitos negativos no desenvolvimento econômico e social. Dentre alguns dos fatores que podem promover baixo desenvolvimento econômico e desigualdade social, são identificados a tributação regressiva e a complexidade normativa. A complexidade do sistema tributário representa um importante obstáculo ao desenvolvimento econômico. Normas tributárias complicadas e burocráticas promovem insegurança jurídica, criam custos adicionais e dificultam o cumprimento das obrigações fiscais, o que limita a competitividade, a inovação e o empreendedorismo.

Dessa forma, para maximizar o impacto positivo da política tributária no desenvolvimento econômico e social, é necessário buscar um equilíbrio entre a arrecadação de recursos para o Estado e a promoção do crescimento econômico, a justiça fiscal e a simplificação do sistema tributário.

No presente estudo, abordando essas hipóteses, foi destacado que o vigente sistema tributário é regressivo, complexo e custoso ao país, sendo um dos fatores responsáveis pelo cenário de elevada desigualdade social e baixo desenvolvimento econômico no Brasil.

Dentre os mecanismos difusores da desigualdade estão a elevada participação dos impostos indiretos na carga tributária, os altos custos empresariais para manutenção da conformidade tributária, a isenção na tributação de algumas rendas do capital e a baixa tributação da renda e do patrimônio. Não obstante, restou demonstrado que, no texto constitucional de 1988, já estão contemplados mecanismos no âmbito tributário indutores de desenvolvimento e redução das desigualdades sociais.

Há necessidade, portanto, de uma reforma tributária ampla que, valorizando os preceitos constitucionais, vise efetivamente corrigir as distorções do sistema, e não apenas simplificar a arrecadação dos impostos sobre o consumo. Aumentar a progressividade da tributação sobre renda e patrimônio, desburocratizar a atividade de apurar e recolher tributos, reduzir isenções sobre rendimentos do capital financeiro são medidas possíveis de serem implementadas, que atendem às finalidades estabelecidas na Constituição Federal, e que são aptas a promover um desenvolvimento econômico e social sustentável.

Bibliografia

BANCO MUNDIAL. Relatório Doing Business Ano Calendário de 2019. Disponível em: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual->

Reports/English/DB2019-report_{web} – *version.pdf*. Acesso em : 08 jun.2023

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Consultoria Legislativa. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>, Acesso em 05/07/2023.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Brasil e o tributo. Disponível em [https://blog.grupogen.com.br/](https://blog.grupogen.com.br/.). 22/03/2018. Acesso em 06/07/2023;

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Relatório Justiça em Números 2021, ano base 2020, Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2021. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 08 jun. 2023

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Estudo sobre Carga Tributária/PIB X IDH. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-calculo-do-irbes/>. Acesso em 08/07/2023

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 33 Ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 92, de 12.7.2016. São Paulo: Malheiros, 2016.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. CETAD - Centro de Estudos Econômico-Tributários e Aduaneiros. Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por tributos e bases de incidência. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view>. Acesso em 06/07/2023;

PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro, Intrínseca, 2014.

Autoria

Manoel de Oliveira Erhardt é Desembargador do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Professor da Faculdade de Direito do Recife (UFPE).

Dêivisson Costa Gomes é Mestre em Direito pelo PPGD da Faculdade de Direito do Recife – UFPE. Especializado em Direito Tributário pelo IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e graduado em Ciências Contábeis. Advogado. E-mail: deivissongomes@gmail.com.

A ineficiência do princípio da capacidade contributiva na tributação da renda da pessoa física no Brasil¹

Maria das Graças Pina da Silva
Luciana Grassano de Gouvêa Melo

Resumo O objetivo deste artigo é analisar a técnica da progressividade do imposto de renda pessoa física, a partir da perspectiva da capacidade contributiva do cidadão-contribuinte, bem como a influência que os juros sobre capital próprio e a isenção dos lucros e dividendos distribuídos da pessoa jurídica, instituídos pela Lei nº 9.249/1995, exercem sobre ela. A metodologia é a hipotético-dedutiva, por meio de pesquisa bibliográfica e da análise de dados pré-constituídos de órgãos públicos. Concluiu-se que, contrariamente às orientações constitucionais, a tributação da renda no Brasil é regressiva, com alíquotas efetivas que decrescem à medida que a capacidade contributiva se eleva.

Palavras-chave Imposto de renda pessoa física, capacidade contributiva, progressividade, Lei nº 9.249/1995

Abstract The objective of this article is to analyze the progressivity of the individual income tax, from the perspective of citizen's ability to pay, as well as the influence that interest on equity and the exemptions of profits and dividends distributed by the legal entity, established by Law nº 9.249/1995, has on it. The methodology is hypothetical-deductive, through bibliographical research and analysis of pre-constituted data from public bodies. It was concluded that, contrary to constitutional guidelines, income taxation is regressive, with effective rates that decrease as the ability to pay rises.

Keywords Individual income tax, ability to pay, progressivity, Law 9.249/1995.

Introdução

O Brasil é um Estado Democrático de Direito e, como tal, tem assegurado pela sua Constituição Federal de 1988 uma série de objetivos sociais, com o intuito de promover uma sociedade sob os ideais de justiça, liberdade, solidariedade e igualdade.

1. O presente artigo foi escrito sob supervisão, para conclusão da disciplina Tributação, economia e desenvolvimento social, ministrada no PPGD / UFPE pela co-autora professora Luciana Grassano de Gouvêa Melo, a partir das discussões e da bibliografia da disciplina, cursada em 2022.1.

Na conjuntura implementada pelo pacto constitucional, o Estado Social fiscal assume o papel de promover a igualdade não só formal, mas principalmente, material, ao buscar meios que permitam reduzir as desigualdades sociais

Visando a garantir a consecução de tais desígnios, o Estado faz uso da tributação, seu aparato de arrecadação de receitas. Ocorre que, ao executar a oneração dos cidadãos, o Estado brasileiro deve atuar em consonância com os princípios constitucionais, limitadores do seu poder de tributar, sendo um dos principais², o da capacidade contributiva. Esse princípio possibilita ao legislador tributar a riqueza do contribuinte de acordo com o valor que ele é capaz de suportar, tendo maior efetividade nos impostos de caráter pessoal, haja vista refletirem as condições individuais do sujeito passivo, como ocorre na tributação sobre a renda.

No entanto, com o influxo do neoliberalismo, passou-se a recomendar que “a carga tributária fosse distribuída sobre base mais ampla, o que implicaria a adoção de um Imposto de Renda menos progressivo e a elevação da contribuição dos tributos sobre a produção e consumo de bens e serviços”³.

Tais proposições foram acolhidas pelo sistema tributário brasileiro que diminuiu a quantidade de faixas de renda e alíquotas para o imposto de renda pessoa física (IRFP) e, por meio da Lei nº 9.249/1995, instituiu a figura dos juros sobre capital próprio, uma espécie de despesa fictícia passível de dedução do lucro tributável, além de isentar do IRPF os lucros e dividendos distribuídos.

Assim, o presente artigo objetiva demonstrar que, em que pese a Carta Magna de 1988 determinar que o IRPF deva ser progressivo, na prática, em decorrência, entre outros, das modificações acima, ele torna-se regressivo, com alíquotas efetivas que decrescem à medida que a capacidade contributiva se eleva.

1. A constitucionalização de um sistema tributário justo

A Constituição Federal de 1988, pautada sob a égide de um Estado Democrático de Direito, atribui importância a diversas temáticas sociais, tendo como ideais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Ao elencar objetivos de igualdade, solidariedade e de garantia ao exercício dos direitos sociais como “educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância⁴” e individuais⁵, de “erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais⁶”, compromete-se em buscar mecanismos para diminuir as discrepâncias no país.

2. GUIMARÃES, Ariane Costa. Capacidade contributiva: a obrigatoriedade de observância pela lei tributária e a possibilidade de controle jurisdicional. Brasília: IPEA, Reforma Tributária, p. 176.

3. LETTIERI, Marcelo. Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil: a desigualdade escancarada. Tributação e Desigualdade, Belo Horizonte, Letramento, 2017, p. 108.

4. Vide: art. 6º, Constituição Federal de 1988.

5. Vide: art. 6º, preâmbulo, CF/88.

6. Vide: art. 3º, CF/88.

Destarte, a partir do pacto constitucional de 1988 o Estado adquire um papel decisivo no sentido de não só assegurar a igualdade formal, mas, sobretudo, alcançar a igualdade material, de modo que a procura de meios que possam minimizar as desigualdades decorrentes do capitalismo, torna-se a condição de sua existência⁷.

Nesse contexto, a tributação tem um papel relevante para garantir a realização dos objetivos estatais e a promoção do bem comum. Para além de um mero instrumento de arrecadação, os tributos são, segundo Murphy e Nagel⁸, o meio pelo qual o “sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva”. Sendo assim, caracteriza-se como elemento central da atividade financeira do Estado e deve ser visto como uma ferramenta necessária para dar eficácia aos direitos constitucionais.

Para que a carga tributária suportada pelo cidadão seja condizente com as diretrizes constitucionais é preciso considerar o quanto cada um é capaz de contribuir, utilizando-se o critério de tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais, na medida de suas desigualdades. A exigência de justiça no tratamento de pessoas em situação desigual corresponde a equidade vertical. Por outro lado, a equidade horizontal refere-se à exigência de justiça no tratamento de pessoas com o mesmo nível de renda, refletindo a igualdade formal⁹.

A repartição da carga tributária de maneira equitativa entre os contribuintes é um pressuposto da justiça fiscal, especialmente no que se refere à partilha de acordo com a capacidade contributiva de cada pessoa¹⁰.

Segundo Saldanha Sanches¹¹, dentre as várias acepções existentes, a justiça fiscal, no sentido de justiça tributária, é uma avaliação quantitativa da maneira de distribuição dos encargos tributários entre as diversas categorias de contribuintes. Mais precisamente, seria saber como uma determinada carga fiscal é partilhada, no tocante à sua incidência, entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos.

A própria Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, dispõe em seu artigo 13º, que “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”, sinalizando a importância da justiça fiscal como um valor universal, defendida também por Klaus Tipke¹² ao afirmar que a

7. BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

8. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade, São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 5.

9. PESSÔA, Leonel Cesarino. O Princípio do Benefício como Critério de Justiça Tributária: as diferentes interpretações. XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do Conpedi, Salvador, 2008, p. 4868-4870.

10. MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. A justiça fiscal entre o “dever-ser” constitucional e o “ser” institucional. Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras. Por que, Para que e Como? SCAFF, Fernando e outros, org. Belo Horizonte: Letramento: 2020, p. 686.

11. SANCHES, J.L. Saldanha. Justiça Fiscal, Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 13.

12. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva, São Paulo: Malheiros, 2002, p. 18.

justiça fiscal seria “o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, da comunidade de contribuintes”.

Destarte, a ideia de justiça fiscal está relacionada a essa repartição do ônus tributário entre todos os contribuintes da sociedade, segundo a capacidade de cada um de colaborar com determinada quantia. A partir disso, optar em maior grau por impostos que possibilitam a mensuração do real poder econômico que cada contribuinte dispõe e, portanto, exigir-lhe um tributo dentro de padrões de razoabilidade, é um fator determinante para a obtenção de um sistema tributário mais justo.

Nesse cenário, destaca-se o imposto de renda pessoa física, haja vista possuir uma estrutura capaz de analisar as condições pessoais do sujeito passivo, individualizando-o e permitindo a verificação de seus rendimentos disponíveis. Por suas características, esse imposto apresenta-se como uma ferramenta fundamental na concretização da justiça fiscal.

Entretanto, a tributação da renda da pessoa física passível de ser a mais isonômica e realizadora da justiça fiscal no ordenamento jurídico brasileiro, possui normas que, ao invés de lhe conferir densidade, muitas vezes servem para sua derrogação.

2. O princípio da capacidade contributiva como realizador da justiça fiscal na tributação da renda da pessoa física no Brasil

A busca pela justiça fiscal está entre os objetivos basilares do sistema tributário previsto na Constituição Federal de 88, que orienta a tributação a contornos distributivos.

Com o objetivo de promover uma tributação mais justa, a Constituição fornece o aparato necessário ao legislador infraconstitucional para efetivar seu desiderato. Prova disso, dentre outras, é o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º da Carta Magna.

De acordo com o artigo supracitado, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”. Portanto, trata-se de um preceito constitucional e não de uma faculdade do legislador, pelo contrário, é a imposição de um empenho, no sentido de aprimorar a legislação e atender às peculiaridades de cada contribuinte, “fazendo com que a carga tributária de cada qual reflita suas condições individuais¹³”.

Logo, esse princípio é um dos mais importantes, pois possibilita ao legislador tributar a riqueza do cidadão de acordo com o montante que ele pode arcar, revelando uma preocupação com a capacidade econômica de cada um.

O princípio da capacidade contributiva tem relação direta com o princípio da isonomia, pois este determina tratamento igual para os iguais, e desigual para os desiguais, na medida de suas desigualdades¹⁴. Tendo como escopo final o bem comum,

13. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, São Paulo: Malheiros, 2004, p. 143.

14. FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. Tributação, direitos fundamentais e Desenvolvimento - São Paulo: Blucher, 2018, p. 325-327.

os tributos devem ser cobrados de maneira adequada às situações individuais dos contribuintes, de modo a propiciar uma posição isonômica em relação ao sacrifício de cada, em função do interesse coletivo. Destarte, aplicar o princípio da capacidade contributiva é dar tratamento isonômico aos contribuintes, respeitando o limite do ônus fiscal que cada um é capaz de suportar.

Ademais, tal princípio protege o mínimo existencial, que, segundo Ricardo Lobo Torres¹⁵, é o “direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas”. Enquanto a renda não ultrapassar esse mínimo, não haverá capacidade de contribuir.

No entanto, apesar de considerar aspectos essenciais e de ser um progresso perante uma tributação sem princípios, imbuída no pragmatismo ou no fiscalismo ilimitado, a realização da capacidade contributiva ainda é muito sutil no âmbito do Sistema Tributário Nacional.

Isso porque, no Brasil, opta-se majoritariamente pela tributação sobre o consumo, que representa quase 50% do total arrecadado, valor bem superior ao dos países membros da OCDE que não chega ao patamar de 40%¹⁶.

A tributação indireta sobre consumo de bens e serviços é regressiva, de modo que é suportada pelo consumidor – contribuinte de fato – e a capacidade econômica desse não tem como ser mensurada para fins de incidência da tributação, haja vista ser uma maneira de tributação neutra, atingindo a todos de igual maneira¹⁷. Isso quer dizer que ela onera mais fortemente as camadas mais baixas da população, que comprometem a totalidade de sua renda com o consumo de bens e serviços, tornando-se um evidente instrumento de injustiça fiscal¹⁸.

Desse modo, o fenômeno da regressividade causa um prejuízo extremamente maior àqueles com menor capacidade econômica se comparados aos mais ricos, sendo um dos principais fatores responsáveis pelo aumento da desigualdade¹⁹.

Nesse cenário, o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) destaca-se como uma preciosa ferramenta capaz de promover mudanças necessárias à realidade fiscal brasileira, na medida em que possibilita a individualização do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, representando uma manifestação da capacidade contributiva e um direcionamento para a equidade, que, aliás, é um critério desprezado pelo sistema.

Por ser um imposto de caráter pessoal, considera certas circunstâncias jurídica-

15. TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 1989, p. 29.

16. BRASIL. Senado Federal. Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social.

17. MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Para entender o papel da tributação na desigualdade. Justiça Fiscal. Estudos críticos de problemas atuais. Melo, Luciana Grassano de Gouvêa. Org. Belo Horizonte: Letramento: 2020, p. 32

18. MELO, Luciana Grassano de Gouvêa; CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. A tributação sobre o patrimônio e a renda: mais um caso de injustiça fiscal. Revista do Programa de pós-graduação em direito da UFBA, 2016, p. 342.

19. TOMKOWSKI, Fábio Goulart. Direito tributário e heurísticas - São Paulo: Almedina, 2017, p. 92.

mente qualificadas do sujeito passivo, estabelecendo diferenças em alíquotas e bases de cálculo em função de suas características pessoais²⁰. Logo, apresenta-se como um instrumento importante no embate às distorções existentes no sistema, haja vista ser amparado pelos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

O IRPF é um imposto direto - recai diretamente sobre o rendimento apurado – e, como tal, está relacionado ao conceito de progressividade, em que a alíquota aumenta à medida que a base de cálculo do imposto aumenta. Por conseguinte, impostos progressivos oneram proporcionalmente mais os segmentos de maior poder aquisitivo da sociedade.

Registre-se que a progressividade fiscal é prevista na Constituição com o intuito implantar os objetivos de justiça e igualdade pretendidos, de modo que os economicamente mais favorecidos paguem proporcionalmente mais tributos do que os de menor capacidade econômica. Assim, resta clara a efetivação do princípio da capacidade contributiva sobre esse tipo de tributação.

Segundo Saldanha Sanches²¹, “a constitucionalização de um princípio é a forma contemporânea de tentar sacralizar e eternizar um valor considerado imperecível”. Nesse contexto, é perceptível como a Constituição da República de 88 adotou parâmetros com intuito de promover uma tributação mais justa e isonômica ao enaltecer valores como progressividade e capacidade contributiva.

Contudo, na prática, a tributação sobre a renda da pessoa física sofre com graves crises sistêmicas. Alíquotas timidamente progressivas, deduções e isenções não transparentes nem controladas, oportunidades para elisão fiscal e alto nível de evasão são alguns dos problemas enfrentados por este instrumento arrecadatório, que serão demonstrados no tópico seguinte. Apesar de todas as orientações constitucionais no sentido de uma tributação equânime, a realidade tributária brasileira é diametralmente oposta.

3. Diagnóstico do sistema brasileiro de tributação da renda da pessoa física

O imposto de renda foi instituído no Brasil em 1922, por meio da Lei nº 4.625. Previsto no artigo 31 da referida norma, assim enunciava:

Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

Ao longo dos anos, a legislação do imposto de renda sofreu várias alterações,

20. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, São Paulo: Malheiros, 2004, p. 143.

21. SANCHES, J.L. Saldanha. Justiça Fiscal, Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 29.

especialmente no tocante às alíquotas. O sistema tributário nacional já instituiu 17 faixas de renda, com alíquotas que atingiram o patamar de 60%. Em 1962, o imposto de renda pessoa física registrou uma alíquota de 65%, a maior da história da tabela progressiva²².

Todavia, por volta dos anos 90, em virtude da ascensão dos ideais neoliberais, houve uma drástica redução da progressividade do imposto de renda, com o objetivo de desonerar os mais ricos²³.

Sob o argumento de evitar a redução da eficiência na tributação, defendia-se que a política fiscal não deveria ter objetivos redistributivos, ficando a cargo dos gastos públicos essa função²⁴.

Assim, imerso na nova configuração da economia capitalista, o imposto de renda pessoa física brasileiro assumiu apenas três faixas de tributação, com alíquota máxima de 27,5%²⁵.

Em um estudo desenvolvido pelo economista Marc Morgan, foi constatado que o IRPF brasileiro viola o princípio da equidade horizontal, isso porque as fontes de renda não são tributadas com base na mesma tabela, de modo que os rendimentos de capital são, geralmente, menos tributados ou, nem são tributados, como também viola o princípio da equidade vertical, na medida em que as alíquotas médias do imposto de renda diminuem ao ultrapassar o 0,5% mais rico. Diante de alíquotas médias efetivas tão irrisórias, a distribuição da renda fica bastante distorcida²⁶.

A ideia de progressividade da tributação da renda é corolário da Constituição Federal de 1988, prevista em seu art. 153, § 2º, I e baseia-se no conceito de utilidade marginal decrescente da renda, visando a garantir a equidade de sacrifício entre pessoas com níveis de renda distintos²⁷, assegurando a efetivação do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da justiça fiscal.

Entretanto, esse princípio é subutilizado na tributação sobre a renda, haja vista as alíquotas médias efetivas não acompanharem a progressividade das faixas de rendimentos, conforme se verifica a partir dos dados da Receita Federal²⁸.

22. GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. Tributação e Desigualdade de Renda no Brasil: uma análise a partir da DIRPF. Tributação e Desigualdade, Belo Horizonte, Letramento, 2017, p. 163.

23. MELO, Luciana Grassano Gouvêa. A justiça fiscal entre o “dever-ser” constitucional e o “ser” institucional. Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras. Por que, Para que e Como? SCAFF, Fernando e outros, org. Belo Horizonte: Letramento: 2020, p. 692.

24. LETTIERI, Marcelo. Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil: a desigualdade escancarada. Tributação e Desigualdade, Belo Horizonte, Letramento, 2017, p. 108.

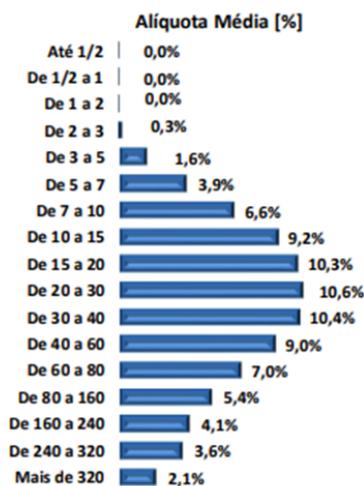
25. GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. IPEA, 2016, p. 9.

26. MORGAN, Marc. Desigualdade de renda, crescimento e tributação da elite no Brasil: novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais. Tributação e Desigualdade, Belo Horizonte, Letramento, 2017, p. 247-249.

27. ZOCKUN, Maria Helena. Equidade na Tributação. Tributação e Desigualdade, Belo Horizonte, Letramento, 2017, p. 19.

28. Secretaria da Receita Federal. 2021. Grandes números IRPF – Ano-Calendário 2020, Exercício 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederalsimples/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/gn-irpf-2021-2020.pdf>>, acesso em:

Tabela 9 - Resumo das Declarações Por Faixa de Rendimentos Totais (em salários-mínimos)



Outro problema reside nas medidas inseridas pela Lei nº 9.249/1995, que criou os juros sobre capital próprio, espécie de despesa fictícia que tem a possibilidade de ser deduzida do IR e da contribuição sobre o lucro líquido (CSLL) com base no lucro real, o que acarreta uma tributação da renda do capital mais benéfica que a da renda do trabalho.

Nesse contexto, se destaca o fenômeno da “*pejotização*”²⁹, consubstanciado na transformação de pessoas físicas em jurídicas objetivando elidir o imposto de renda pessoa física. Em outras palavras, contribuintes que exercem atividades personalíssimas transformam-se em pessoas jurídicas para seus rendimentos serem tributados como empresa e, então, suportar uma carga fiscal reduzida.

Além da criação dos juros sobre o capital próprio, a Lei nº 9.249/1995 isenta do imposto de renda da pessoa física os lucros e dividendos distribuídos. Dados da Receita Federal do exercício de 2020³⁰ demonstram que o vulto da isenção atinge o patamar de 384,27 milhões de reais.

Essa isenção só serviu para beneficiar a camada mais alta da sociedade que tem

7/5/2023.

29. GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. Tributação e Desigualdade de Renda no Brasil: uma análise a partir da DIRPF. Tributação e Desigualdade, Belo Horizonte, Letramento, 2017, p. 166.

30. Secretaria da Receita Federal. 2021. Grandes números IRPF – Ano-Calendário 2020, Exercício 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/gn-irpf-2021-2020.pdf>>, acesso em: 7/5/2023.

nos lucros e dividendos suas principais fontes de rendimento³¹, o que acarreta uma contribuição proporcionalmente menor do que a de um contribuinte que obtém sua renda quase que integralmente oriunda do trabalho, resultando na regressividade do imposto de renda.

O neoliberalismo trouxe consigo a ideia de que uma elevada carga tributária é nociva ao crescimento econômico e, portanto, os estratos mais ricos da sociedade deveriam arcar com um ônus fiscal menor. Tal pressuposto é baseado na teoria econômica do “gotejamento” (trickle down) que afirma que “os benefícios concedidos a indivíduos ou empresas que se encontram no topo da pirâmide social tendem a gerar efeitos benéficos para toda a sociedade, com a ampliação de investimentos, de consumo e da oferta de empregos³²”.

Entretanto, há alguns estudos que contrariam essa ideia. Pesquisadores da London School of Economics analisaram o efeito da redução dos impostos para os estratos mais ricos da sociedade, nas últimas cinco décadas, em 18 países da OCDE e a conclusão foi a de que não houve nenhum impacto relevante sobre o crescimento econômico e emprego, apenas aumento na desigualdade³³. Já pesquisadores da OCDE, em extenso estudo, concluíram que a desigualdade de renda é negativamente relacionada com taxas de crescimento econômico³⁴.

Logo, além de representar uma afronta aos princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva e progressividade, a isenção de dividendos implica uma renúncia substancial de receitas para o Estado e contribui para a concentração de renda, isso porque os contribuintes que detêm rendimentos do capital conseguem ficar com parcela maior da sua renda do que os contribuintes que detêm sua renda decorrente do trabalho, haja vista pagarem alíquotas efetivas menores do IRPF.

Sem falar que, para compensar a renúncia de receitas oriunda da referida isenção, ampliou-se a base de contribuintes do IRPF para incorporar pessoas de faixa de renda cada vez mais baixas, onerando-se ainda mais os estratos inferiores³⁵.

Nessa conjuntura de favorecimento ao processo de “mundialização” do capital financeiro ao se instituir diversas benesses sobre a tributação da renda do capital é que se revela o quanto o imposto de renda pessoa física perde sua eficácia como instrumento de justiça fiscal. Apesar do aparato constitucional direcionar sua utilização de maneira a tornar a distribuição do ônus fiscal mais isonômica, as normas que o regulamentam

31. A distância que nos une – Oxfam Brasil, setembro de 2017, p. 46.

32. MELO, Luciana Grassano de Gouvêa; VIEIRA, Danilo Miranda. A isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos à luz do princípio constitucional da isonomia. *Revista Direito e Desenvolvimento*, v. 8, 2017, p. 85.

33. HOPE, D.; LIMBERG, J. “The economic consequences of major tax cuts for the rich”. *Socio-Economic Review*, 2022, Vol. 20, No. 2, p. 550.

34. CINGANO, F. “Trends in income inequality and its impact on economic growth”. *OECD Social, Employment and Migration working papers*, 2014, no 163.

35. MELO, Luciana Grassano Gouvêa. A justiça fiscal entre o “dever-ser” constitucional e o “ser” institucional. *Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras. Por que, Para que e Como?* SCAFF, Fernando e outros, org. Belo Horizonte: Letramento: 2020, p. 692.

retiram em grande parte seu potencial redistributivo.

Destarte, por ser o mais pessoal e direto de todos os impostos do ordenamento brasileiro, o IRPF mostra-se como o instrumento mais adequado de aplicação do princípio da capacidade contributiva e, por conseguinte, como uma poderosa arma para a política de redistribuição de rendas³⁶. Contudo, a realidade desse imposto é muito distante da função que a Constituição de 88 ansiava que ele desempenhasse, ante todos os problemas acima delineados.

O fato é que o fortalecimento do capitalismo financeiro promoveu inúmeras modificações no sistema tributário nacional com o intuito de favorecer a tributação da renda do capital em detrimento da renda do trabalho, sob o argumento de gerar crescimento econômico que, até o presente momento, não teve essa relação comprovada. Pelo contrário, gerou o aumento da desigualdade. Assim, além de não atingir o resultado esperado, os benefícios fiscais são destinados a uma camada da população que já é altamente favorecida economicamente e destroem o poder do imposto de renda pessoa física no embate às distorções existentes no sistema tributário nacional.

Conclusão

Embora o Estado Social tenha o objetivo de promover o bem comum a fim de garantir o pleno desenvolvimento da pessoa humana, e da progressividade do imposto de renda pessoa física exercer um papel central na redução da desigualdade ao longo do século XX³⁷, a política fiscal brasileira segue na direção oposta.

As diversas vantagens concedidas à tributação do capital e aos mais ricos, especialmente no tocante à baixa progressividade das alíquotas do IRPF e da isenção dos lucros e dividendos distribuídos, fundamentadas nos pressupostos neoliberais, resultaram em enorme concentração de renda e aumento da desigualdade social.

Nesse contexto, o imposto de renda pessoa física que tem o condão de ser um índice de capacidade contributiva e, portanto, realizador da justiça fiscal, não só perde sua característica progressiva, como passa a ter alíquotas médias efetivas regressivas, descaracterizando-se do seu propósito constitucional.

A atual estrutura tributária brasileira arruína um instrumento de extrema importância para a consecução do pacto constitucional em prol dos interesses de uma camada bastante privilegiada da sociedade que só coleciona benefícios. Assim, o sistema tributário nacional, por um lado, pune os mais pobres e a classe média ao onerá-los mais intensamente e, por outro, torna-se um paraíso fiscal para os super ricos ao permiti-lhes um grande acúmulo de riqueza, tornando inócuos todos os objetivos constitucionais.

36. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 3, n. 3, 2015, p. 23.

37. PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 612.

O IRPF sozinho não é capaz de alterar todo o paradigma da concentração de renda e desigualdade social do país, mas a sua atual condição de regressividade contribui diretamente para a perpetuação desses fenômenos, bastante negativos para qualquer Estado Democrático de Direito.

Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, São Paulo: Malheiros, 2004.
BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Senado Federal. Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>: :text=Atualmente acesso em: 23/07/2022.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CINGANO, F. “Trends in income inequality and its impact on economic growth”. OECD Social, Employment and Migration working papers, 2014, no 163.

FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. Tributação, direitos fundamentais e Desenvolvimento - São Paulo: Blucher, 2018.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. IPEA, 2016.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. Tributação e Desigualdade de Renda no Brasil: uma análise a partir da DIRPF. Tributação e Desigualdade, Belo Horizonte, Letramento, 2017.

GUIMARÃES, Ariane Costa. Capacidade contributiva: a obrigatoriedade de observância pela lei tributária e a possibilidade de controle jurisdicional. Brasília: IPEA, Reforma Tributária.

HOPE, D.; LIMBERG, J. “The economic consequences of major tax cuts for the rich”. Socio-Economic Review, 2022, Vol. 20, No. 2, p. 539–559.

LETTIERI, Marcelo. Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil: a desigualdade escancarada. Tributação e Desigualdade, Belo Horizonte, Letramento, 2017.

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa; CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. A tributação sobre o patrimônio e a renda: mais um caso de injustiça fiscal. Revista do Programa de pós-graduação em direito da UFBA, 2016.

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa; VIEIRA, Danilo Miranda. A isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos à luz do princípio constitucional da isonomia. Revista Direito e Desenvolvimento, v. 8, 2017.

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Para entender o papel da tributação na desigualdade. Justiça Fiscal. Estudos críticos de problemas atuais. Melo, Luciana Grassano de Gouvêa. Org. Belo Horizonte: Letramento: 2020.

MELO, Luciana Grassano Gouvêa. A justiça fiscal entre o “dever-ser” constitucional e o “ser” institucional. Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras. Por que, Para que e Como? SCAFF, Fernando e outros, org. Belo Horizonte: Letramento: 2020.

MORGAN, Marc. Desigualdade de renda, crescimento e tributação da elite no Brasil: novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais. Tributação e Desigualdade, Belo Horizonte, Letramento, 2017.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade, São Paulo: Martins Fontes, 2005.

OXFAM BRASIL. A distância que nos une. Setembro de 2017.

PESSÔA, Leonel Cesarino. O Princípio do Benefício como Critério de Justiça Tributária: as diferentes interpretações. XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do Conpedi, Salvador, 2008.

PIKETTY, Thomas. O Capital no Século XXI. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 3, n. 3, 2015.

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

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. 2021. Grandes números IRPF – Ano-Calendário 2020, Exercício 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederaisimples/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/gn-irpf-2021-2020.pdf>>, acesso em: 7/5/2023.

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

TOMKOWSKI, Fábio Goulart. Direito tributário e heurísticas - São Paulo: Almedina, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 1989.

ZOCKUN, Maria Helena. Equidade na Tributação. Tributação e Desigualdade, Belo Horizonte, Letramento, 2017.

Autoria

Maria das Graças Pina da Silva é Advogada. Mestranda em Direito Público na Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Graduada em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP. Pesquisadora do grupo de pesquisa “Normas Gerais Antielisivas”. Graduanda em Economia pela Universidade Federal de Pernambuco. Email: mariapina2602@gmail.com.

Luciana Grassano de Gouvêa Melo é Mestre e doutora em direito pela UFPE, com estágio de doutoramento e pós-doutoramento, ambos pela CAPES, na Universidade Lusíada (Portugal) e de Bolonha (Itália), respectivamente. Professora titular dos programas de graduação, mestrado e doutorado em direito da UFPE. Procuradora do

Estado de Pernambuco (1998). Ex-diretora da Faculdade de Direito do Recife/UFPE (2007/2015). Email: luggmelo@gmail.com.

Bandeiras tarifárias e a incidência do ICMS na conta de energia: estudo sobre as decisões do STF e STJ

Rafaela Guerra Monte

Resumo O presente artigo tem como objetivo analisar os debates sobre a inclusão da bandeira tarifária na base de cálculo do ICMS. A temática exigiu o estudo sobre a complexidade da energia elétrica, o sistema das bandeiras tarifárias, bem como a incidência do ICMS. Ao cotejar os julgados do STJ e STF sobre a matéria verificou-se a falta de coerência no tratamento da questão e ausência de abordagem sob a perspectiva da justiça fiscal. Na atual conjuntura de fixação das bandeiras tarifárias, a sua inclusão na base de cálculo do ICMS gera insegurança jurídica, encarece a conta e agrava a desigualdade.

Palavras-chave Bandeira Tarifária, Desenvolvimento, Setor Energético, ICMS

Introdução

A energia elétrica é fator essencial para a vida humana e condicionante da capacidade produtiva de bens e tecnologia, de modo que influencia diretamente a economia do país. O acréscimo na sua demanda relaciona-se com o crescimento econômico¹.

Trata-se de um bem de natureza estratégica que abarca aspectos socioeconômicos, político-ambientais e tecnológicos². Nessa direção leciona Filipe Matias Santos:

(...) é bem conhecida a inter-relação da energia com a economia, que desde há muito influencia as políticas públicas. A disponibilidade

1. Em 2001, por exemplo, o Brasil enfrentou uma crise hídrica que levou ao racionamento, e naquele ano o Produto Interno Bruto (PIB) foi de 1,3%, inferior ao crescimento apresentado em 2000, de 4,36% vide SOARES, Marcos; DE MEDEIROS COSTA, Hirdan Katarina. O segmento de distribuição de energia elétrica no Brasil: uma avaliação das crises hídricas enfrentadas em 2001 e 2021. *Conjecturas*, v. 22, n. 2, p. 307-321, 2022.p. 311.

2. BORGES, Fabricio Quadros; RODRIGUES, Izabele Miranda; OLIVEIRA, Arthur Silva Paixão de. Paradoxo da energia elétrica no estado do Pará: um estudo dos fatores que contribuem para as altas tarifas residenciais (2005-2014). *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, n. 231, 2017.

e preço da energia influenciam decisivamente o bem-estar social e o desempenho da economia. E, inversamente, o desenvolvimento da atividade econômica, por via da procura, afeta os preços da energia, o que bem se compreende porquanto a energia é um serviço base essencial. Nada se faz sem energia.³

As variações no suprimento de energia elétrica impactam nos custos de toda a cadeia produtiva. Entre abril de 2021 e abril de 2022 quase 42% da inflação acumulada pelo IPCA - Índice de preços no consumidor -, que até fevereiro havia subido 10,54%, originaram-se dos reajustes da energia elétrica e dos combustíveis, os quais influenciaram para essa elevação⁴. O setor energético é componente principal para a industrialização do país e, conseqüentemente, pilar para o seu desenvolvimento.

Há notícia de que o Brasil ocupa a nona colocação entre os maiores consumidores de eletricidade do mundo⁵ e, embora possua fonte de geração de eletricidade com custos reduzidos (hidrelétricas), tem a segunda conta de energia mais cara do mundo, ficando atrás apenas da Colômbia no ranking⁶.

Os elementos comumente indicados como determinantes para o patamar alto do valor da conta de energia são: tributos⁷, encargos, alta lucratividade das companhias de energia, má gestão dos reservatórios das hidrelétricas, bandeiras tarifárias e subsídios para grandes empresas.

O assunto envolve discussões sobre matriz energética, crises hídricas, modelos regulatórios, gestão de riscos de mercado, restrições ambientais e sustentabilidade, política tarifária, tributação, políticas públicas, diferenças regionais, estratégias de redefinição do papel do Estado e investimento público.

Dentre toda a complexidade que cerca a área, foi escolhido como objeto de estudo a inclusão da bandeira tarifária na base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

O problema abordado apresenta grande relevância e atualidade. Estados como

3. SANTOS, Filipe Matias. Reflexões de Direito da Energia. Lisboa: Entidade Reguladora de Serviços Energéticos- ERSE, 2021. p.147-148.

4. GOUVÊA, Adriana; FERNANDES, Gláucia; TELES, João Pedro. Cobrança da Bandeira Tarifária. Fundação Getúlio Vargas. Energia. Caderno Opinião, abril, 2022. p. 6.

5. GRIEBENOW, Carola; OHARA, Amanda. Report on the Brazilian Power System. 2019. Disponível em: https://www.agora-energiewende.de/fileadmin2/Projekte/2019/Brazil_Country_Profile/155_CountryProf_Brazil_EN_WEB.pdf. Acesso em: 30 dez. 2022.

6. STRICKLAND, Fernanda. Brasil está no top 5 das contas de energia mais caras do mundo. Correio Braziliense. Disponível em: <https://www.correiobraziliense.com.br/economia/2022/08/5028274-brasil-esta-no-top-5-das-contas-de-energia-mais-caras-do-mundo.html>. Acesso em: 31 out. 2022. De acordo com o ranking, a Turquia estaria em 3º, Chile em 4º e Portugal em 5º lugar. Com relação aos países com a energia considerada mais barata, foram indicados: Noruega, Luxemburgo, Estados Unidos, Canadá e Suíça, respectivamente.

7. Há a cobrança de PIS/COFINS, ICMS e Contribuição para Iluminação Pública.

Espírito Santo⁸ e Rio de Janeiro⁹ encaminharam, ainda em 2021, propostas ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) para conceder isenção do ICMS incidente sobre a parcela referente à bandeira tarifária vermelha nos patamares 1 e 2. Com a aplicação da bandeira chamada escassez hídrica entre setembro de 2021 até abril de 2022, outros estados também divulgaram o pedido ao Confaz de exclusão dessa bandeira da base de cálculo do ICMS.

Em junho de 2022, foi aprovado pelo Plenário da Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar nº 62/2015. A proposta de alteração legislativa modifica a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), incluindo no rol do art. 3º o adicional de energia cobrado por ocasião das bandeiras tarifárias de energia elétrica como hipótese de não incidência de ICMS.

Outra novidade do ano de 2022 foi a promulgação da Lei Complementar nº 194/2022 que, dentre outras providências, reconheceu a essencialidade da energia elétrica para fins de incidência do ICMS, com a determinação de alíquotas menores e a exclusão das tarifas de uso do sistema de transmissão de energia (TUST) e do sistema de distribuição (TUSD) da sua base de cálculo. A constitucionalidade da lei foi objeto de discussão na ADI 7191, ADI 7195 e ADPF 984 no STF, oportunidade em que foram chamados os entes federativos para solucionar consensualmente os impasses provenientes das Leis Complementares 192/2022 e 194/2022.

Como pressuposto para a correta compreensão das discussões sobreditas e dos parâmetros adotados para abordar a temática de tributação e bandeiras tarifárias, é importante explanar sobre a regulação do setor energético, a sistemática decisória sobre as bandeiras tarifárias e o arcabouço na seara tributária. Nesse sentido, primeiramente será abordada a regulação desempenhada pela Aneel, conceitos próprios do setor e interesses envolvidos. Em um segundo momento será feita uma análise crítica sobre a efetividade do sistema de bandeiras tarifárias na conta de energia elétrica. O terceiro tópico dedica-se ao estudo das decisões do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal sobre o fato gerador do ICMS e a inclusão das bandeiras tarifárias na base de cálculo desse imposto.

1. Regulação do setor elétrico

1.1 Criação da ANEEL

Refere-se à década de 1980 como o período determinante para a crise energética vivenciada no Brasil no século XXI, cujo ápice foi em 2001. Isso decorre da

8. FINDES. Assuntos Tributários. Disponível em: <https://findes.com.br/wp-content/uploads/2021/09/Informe-Estrategico-ICMS-Bandeira-Tarifaria.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2022.

9. SALLES, Stéfano. RJ levará ao Confaz proposta de suspender ICMS da bandeira tarifária de energia. CNN. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/rj-levara-ao-confaz-proposta-de-suspender-icms-da-bandeira-tarifaria-de-energia/>. Acesso em: 10 dez. 2022.

combinação do subinvestimento a partir de 1980, óbice para os projetos de expansão de geração e transmissão, com o baixo estoque dos reservatórios, o aumento do acesso à eletricidade e, conseqüentemente, o crescimento do consumo¹⁰.

No plano constitucional a Carta de 1988 confere à União a competência para a exploração direta ou mediante autorização, concessão ou permissão, dos serviços de energia elétrica (art. 21, inciso XII, alínea b).

Em um cenário de inadimplência das empresas de energia elétrica, crise econômica, pressões por medidas liberalizantes propagadas pelo Consenso de Washington, o governo brasileiro adotou processo de desestatização, privatização e abertura da economia.

Com a mudança de perfil da atuação estatal na década de 90, da condição predominante de empresário ou agente econômico para regulador, em dezembro de 1996 foi promulgada a Lei nº 9.427, que criou a Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel). A finalidade dessa agência reguladora é regular e fiscalizar a produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica em conformidade com as políticas e diretrizes do governo federal.

Ainda cabe à Aneel estabelecer critérios para garantir a modicidade das tarifas, com o desafio de equilibrar a oferta e demanda de energia, conciliando os interesses do governo, dos consumidores e dos investidores.

1.2 Sujeitos envolvidos

1.2.1 Tipos de consumidores

Os consumidores são classificados de acordo com critérios como: nível de demanda, tensão conectada, opção de compra de energia elétrica (consumidor livre¹¹ ou consumidor cativo¹²) e faixa de renda. De acordo com a classificação no grupo tarifário, é definida a tarifa aplicável.

Há a classificação em grupos de consumidores, o Grupo A que abarca a alta e média tensão e o Grupo B, no qual estão incluídas as unidades consumidoras residencial, rural e iluminação pública.

1.2.2 Agentes regulados

Na regulação do setor elétrico cada parte tem organização, técnicas e obrigações específicas, de acordo com as normativas aplicáveis aos quatro segmentos da indústria:

10. DE ARAÚJO, João Lizardo. A questão do investimento no setor elétrico brasileiro: reforma e crise. Nova economia, v. 11, n. 1, 2001.p. 78.

11. Os consumidores livres são os que, mesmo conectados à rede da distribuidora, podem optar pela escolha do fornecedor com quem contratará a sua compra de energia elétrica. Devem ser observados os moldes da Lei nº 9.074/95, principalmente os artigos 15 e 16.

12. Os consumidores cativos são aqueles que não possuem a liberdade de negociar a compra de energia, ou seja, não escolhem quem será o fornecedor de energia, ficam adstritos à concessionária local e sujeitos à cobrança da tarifa regulada pelo governo.

geração, transmissão, distribuição e comercialização¹³.

Dentre os agentes regulados, estão as geradoras, responsáveis pela produção da energia; as transmissoras, as quais transportam a energia do ponto de geração até os centros de distribuição; as distribuidoras, que levam a energia desse ponto até a unidade consumidora. Existe, ainda, a figura das comercializadoras, empresas que possuem autorização para negociar a compra e venda de energia para os consumidores livres.

As distribuidoras são responsáveis pela transformação de energia de alta tensão recebida das transmissoras em energia de baixa tensão adequada ao consumo. Dentre outras obrigações, também incumbe às distribuidoras garantir a expansão e estabilidade da rede. São as distribuidoras que arrecadam a receita, recebem o pagamento pelas faturas pagas pelo consumidor e repassam aos demais integrantes da cadeia as parcelas correspondentes.

A respeito do recolhimento do ICMS deve ser observado o art. 9º, § 1º, II, da Lei Complementar nº 87/96¹⁴. Esse dispositivo atribui a responsabilidade pelo recolhimento do imposto às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, desde a produção até a última operação.

1.3 Política Tarifária

A tarifa de energia elétrica era única em todo o Brasil até 1993. Com a edição da Lei nº 8.631/93 a fixação da tarifa passou a ser realizada por cada concessionária, com homologação pelo Poder Concedente. Em seguida foi promulgada a Lei de Concessões, Lei nº 8.987/95. A partir de então a tarifa é fixada de acordo com a área de concessão, a qual pode ou não corresponder à área de uma unidade federativa. Em outras palavras, podem coexistir tarifas diferentes dentro do mesmo estado pois elas são fixadas de acordo com a área da concessão.

Apenas para fins de registro, a cobrança de tarifa de energia é realizada aos consumidores cativos. Já os consumidores livres pagam pela utilização do sistema de distribuição, a chamada Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD.

É importante notar que o Brasil, sendo um país continental, apresenta regiões geográficas com características bastante distintas, a exemplo da instalação das maiores usinas hidrelétricas na região Norte e maior concentração de demanda por energia elétrica na região Sudeste e Sul.

Outras particularidades se referem ao número de consumidores, extensão da rede,

13. As atividades são regulamentadas pelo Decreto nº 2.655, de 2 de Julho de 1998.

14. Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:(...)

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

tamanho do mercado, valor da energia comprada e tributos e encargos setoriais. Essas são variáveis que, somadas à estimativa de investimentos, a Aneel precisa observar na análise comparativa que realiza para obter o dimensionamento dos custos operacionais das empresas nas mais distintas áreas de concessão.

A Resolução Normativa da Aneel nº 1.000, de 7 de dezembro de 2021 disciplina oito classes tarifárias:

Art. 174. A distribuidora deve classificar a unidade consumidora para fins de aplicação tarifária de acordo com a atividade comprovadamente exercida, a finalidade de utilização da energia elétrica e o atendimento aos critérios dispostos neste Capítulo e na legislação, em uma das seguintes classes tarifárias: I - residencial; II - industrial; III - comércio, serviços e outras atividades; IV - rural; V - poder público; VI - iluminação pública; VII - serviço público; e VIII - consumo próprio.

A composição da tarifa, por sua vez, consiste no agrupamento de diversos componentes, incluídos nas parcelas A e B. A parcela A é composta por custos não gerenciáveis, os quais são repassados pela distribuidora para as tarifas. Estão incluídos na parcela A: o custo com a compra de energia proveniente das geradoras, custos de transmissão e encargos setoriais. Os custos referentes à distribuição de energia em si são referidos como gerenciáveis e compõem a parcela B. Estão incluídos nessa parcela os gastos operacionais, de manutenção, remuneração dos investimentos e cota de depreciação atinente ao sistema de distribuição.

Dentre as competências da Aneel insere-se justamente a fiscalização das atividades e informações prestadas pelos agentes regulados, o desenvolvimento de metodologias de cálculo tarifário para segmentos do setor elétrico e o cálculo dos custos que serão repassados às tarifas. Nessa seara fica a cargo da agência reguladora estabelecer anualmente o reajuste tarifário, com a correção monetária e sopesamento da variação de custos e produtividade. O outro evento tarifário ordinário é a revisão tarifária. A revisão ocorre a cada quatro anos, com o reposicionamento tarifário de acordo com os custos operacionais, qualidade do serviço, nível de investimento e metas de produtividade.

2. Sistema das bandeiras tarifárias

O sistema de bandeiras tarifárias foi instituído em 2015, como um mecanismo para lidar com a gerência do Operador Nacional do Sistema Elétrico quanto à matriz de geração de energia, se a partir de reservatórios hídricos, e quais, ou termelétricas. Essa definição impacta no custo da energia e, conseqüentemente, no valor pago pelo consumidor. Em épocas de menor incidência de chuvas, por exemplo, há o aumento de geração a partir de fontes como a termelétrica, que é mais cara.

Segundo a Aneel o volume arrecadado a título de bandeiras tarifárias entre 2015 e

julho de 2017 foi de R\$20,5 bilhões¹⁵.

O mecanismo de bandeiras foi implementado com o objetivo de compensar a diferença do custo de energia previsto no cálculo tarifário e o dispêndio efetivo com a aquisição de energia diante das condições hidrológicas. Desse modo, é divulgada como uma medida para administrar esses riscos e impactos financeiros, garantindo um equilíbrio para o consumidor e distribuidoras.

Nessa ordem de ideias é conceituado como “sistema que tem como finalidade sinalizar os custos atuais da geração de energia elétrica ao consumidor por meio da tarifa de energia” (art. 2º, inciso II, da Resolução Normativa da Aneel nº 1.000, de 7 de dezembro de 2021). A Aneel propaga a informação de que a partir dessa sinalização, possibilita-se ao consumidor o bom uso da energia elétrica e seu maior conhecimento sobre quanto está sendo cobrado.

Contudo, não há evidências de que as bandeiras funcionem como um sinal de preços ao consumidor e fomento ao consumo consciente, seja pela falta de conhecimento do consumidor sobre esse sistema, seja pela ausência de alteração no perfil de padrão do consumo. Muitos consumidores demonstraram, em entrevistas, confundir a bandeira como uma sinalização do consumo individual e a suposição de que a bandeira vermelha representaria alto consumo.

Em verdade, as cores¹⁶ indicam o nível de condições favoráveis para a geração de energia. A bandeira verde indica condições favoráveis e a tarifa não sofre acréscimo. A bandeira amarela sinaliza condições de geração menos favoráveis e tarifa sofre acréscimo, no ano de 2022 o acréscimo foi de R\$ 0,01874 para cada quilowatt-hora (kWh) consumidos. A bandeira vermelha é subdivida em dois patamares. O patamar 1 com condições mais custosas de geração e acréscimo em 2022 de R\$ 0,03971 para cada quilowatt-hora kWh consumido e o 2 com condições ainda mais custosas de geração, com acréscimo de R\$ 0,09492 para cada quilowatt-hora kWh consumido.

Trata-se de um adicional de bandeira tarifária único para todo o território nacional, de maneira que a cobrança independe da área da concessão e das características individuais de cada distribuidora.

São indicados diversos pontos de fragilidade já analisados em trabalhos acadêmicos, institutos de defesa do consumidor¹⁷, bem como auditorias do Tribunal de Contas da União¹⁸. Cada ponto de crítica poderia por si só ser objeto de um trabalho próprio, de

15. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão 582/2018 – Plenário. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2295791%22>. Acesso em 30 dez. 2022.

16. Apesar de também se referir a uma cor, a tarifa branca, adotada a partir de 2018, é uma ferramenta relacionada ao perfil de consumo de uma unidade específica de acordo com os horários de maior (de ponta) ou menor (intermediário e fora de ponta) demanda. Nos feriados nacionais e nos fins de semana, o valor é sempre fora de ponta conforme art. 2º, inciso XXXVIII, alínea a, da Resolução Normativa Aneel Nº 1.000 de 7 de dezembro de 2021.

17. O IDEC e o Procon defenderam que esse repasse antecipado dos custos, inferior ao intervalo anual, viola o art. 70, §2º, da Lei 9.069/95 que instituiu o Plano Real.

18. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão 582/2018 – Plenário. Disponível em:

modo que serão abordados apenas alguns fatores com maior relação com o contexto da problemática que é o foco deste artigo: a inclusão da bandeira tarifária na base de cálculo do ICMS.

O Decreto nº 8.401/2015 regulou a criação da Conta Centralizadora dos Recursos das Bandeiras Tarifárias, cuja finalidade é a gestão dos repasses entre os agentes de distribuição conectados ao Sistema Interligado Nacional (SIN) desses recursos arrecadados em razão da aplicação das bandeiras tarifárias. A regulação quanto ao funcionamento da conta e metodologia de repasse é de competência da Aneel¹⁹.

Esses repasses financeiros funcionam como uma espécie de subsídio cruzado²⁰ entre áreas de concessão pago pelos consumidores de diferentes distribuidoras, dado que valores arrecadados por determinadas distribuidoras são transferidos para custear gastos de outra distribuidora concessionária de uma área distinta. São realizadas transações de agentes devedores para agentes credores.

Então, além de não estar vinculada a uma localização geográfica e distribuidora específicas, a cobrança da bandeira tarifária não distingue qual área reduziu a demanda em períodos de piores condições de geração de energia. Portanto, funciona como um compartilhamento de custos para conseguir a sustentabilidade e o melhor funcionamento do sistema interligado de fornecimento de energia.

Outro aspecto questionado é o critério e transparência para o acionamento das bandeiras, uma vez que houve registro de acionamento de bandeiras diferentes diante da mesma condição hidrológica.

Em defesa do sistema de bandeiras a Aneel apresenta como benefício desse pagamento imediato na fatura, a desoneração do consumidor do pagamento de juros da taxa Selic sobre o custo da energia nos eventos de reajuste e revisão tarifária²¹.

Não é divulgado com o mesmo destaque o benefício auferido pelas distribuidoras com a cobrança das bandeiras, visto que funciona como uma antecipação de recursos para elas, com a suavização dos repasses dos custos adicionais de compra de energia termelétrica.

vel em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2295791%22>. Acesso em 30 dez. 2022; TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão 1166/2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2351010%22>. Acesso em: 30 dez. 2022.

19. Em 2017 foi registrado um déficit de 4,4 bilhões na Conta Centralizadora dos Recursos das Bandeiras Tarifárias (CCRBT), o que ensejou a abertura da Audiência Pública 61/2017 para colher subsídios para a revisão da metodologia.

20. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão 582/2018 – Plenário. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2295791%22>. Acesso em: 30 dez. 2022.

21. Agência Nacional de Energia Elétrica. Bandeira tarifária de agosto segue verde. Disponível em: <https://www.gov.br/aneel/pt-br/assuntos/noticias/2022/bandeira-tarifaria-de-agosto-segue-verde>. Acesso em: 30 out. 2022.

3. A incidência de ICMS no consumo de energia elétrica

3.1. Tratamento legal

O ICMS é um tributo predominantemente fiscal e a principal fonte de recursos financeiros dos estados e do Distrito Federal. A competência para a instituição desse imposto está prevista no art. 155, inciso II, da Constituição Federal. Contudo o arranjo constitucional não chancela liberdade absoluta a esses entes federativos na instituição do imposto, tendo sido atribuída ao Senado Federal a competência para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

Trata-se de um tributo federativo, plurifásico, com núcleos distintos de incidência e momentos diversos de ocorrência do fato gerador. Essas características contribuem para ser considerado um dos tributos mais complexos previstos no ordenamento jurídico brasileiro.

A matéria referente ao ICMS disposta no Código Tributário Nacional foi revogada e atualmente é regulada pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir). Esta lei prevê as hipóteses de incidência ou não incidência do imposto e a sua base de cálculo (art. 8º).

Especificamente no que tange à tributação do fornecimento de energia elétrica deve ser observado o disposto no artigo 34, parágrafo 9º, do ADCT a seguir transcrito:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.

Com apoio nessa base normativa, o Plenário do STF enquadrou a energia como mercadoria ao julgar a Ação Rescisória nº 1.607/MS em 2006²². Entretanto, essa

22. Nessa ação rescisória, envolvendo a alíquota da contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, a empresa de energia elétrica requereu a correção da classificação da sua atividade econômica, em vez de exclusivamente prestadora de serviços, deveria ser classificada como empresa mercantil, com a inserção da energia elétrica na categoria de mercadoria. De acordo com tal premissa, obteve-se, em passant, o reconhecimento de que o legislador atribuiu às empresas distribuidoras de energia elétrica o mesmo

definição da energia elétrica como mercadoria não reduziu as vicissitudes que a distingue das demais mercadorias no que tange à incidência de ICMS.

A energia elétrica é uma mercadoria não estocável em larga escala, de perecimento imediato e que envolve diversas fases e fornecedores. Conforme bem pontua Luiz Eduardo Diniz Araújo: “o produto energia elétrica não existe como bem econômico de forma dissociada da prestação do serviço de fornecimento”²³. Além disso, em sistemas interligados não é possível identificar qual gerador foi responsável pelo fornecimento de energia para determinado ponto de consumo, por isso o referido autor leciona que “a energia gerada e injetada é colocada à disposição do sistema”²⁴.

Em razão dessas peculiaridades, não é raro recorrer-se ao Poder Judiciário a fim de obter a sua interpretação a respeito do local e momento de ocorrência do fato gerador, bem como dos custos que devem compor a sua base de cálculo. A seguir serão mencionados julgados paradigmas e posicionamentos das cortes superiores do país sobre o tema.

3.2 O ICMS na conta de energia elétrica na visão do STJ e STF

3.2.1 Debates no STJ

Quanto ao momento de ocorrência do fato gerador, a controvérsia foi apreciada tanto pelo STJ como pelo STF em processos que também discutiam a base de cálculo do ICMS. O caso se referia ao questionamento de consumidor livre, com argumento contrário à incidência do ICMS sobre a energia contratada sob a alegação de que o imposto deveria incidir apenas sobre a energia efetivamente consumida.

No STJ o recurso foi julgado sob o rito dos repetitivos, o REsp 960476, Tema 63²⁵, de relatoria do saudoso Ministro Teori Zavascki, em 11 de março de 2009. De um lado o Estado de Santa Catarina, juntamente com outros estados participantes na condição de *amicus curiae*, defendeu que a demanda de potência elétrica contratada integraria o preço da operação e que a base de cálculo do ICMS deveria ser o valor total da operação.

O voto do Ministro Relator se concentrou na análise sob o ponto de vista da realidade física do fato gerador do imposto. A partir da leitura do art. 2º, I, da Lei Complementar 87/96, transcreveu que o ICMS incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e observou que a energia elétrica só é gerada e só circula quando há consumo. Em conclusão, por não haver circulação da mercadoria na

tratamento tributário conferido às empresas mercantis. Ação Rescisória n 1607, Relator: EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 04/03/2009, DJe-064 DIVULG 02-04-2009 PUBLIC 03-04-2009 EMENT VOL-02355-01 PP-00045.

23. ARAUJO, Luiz Eduardo Diniz. Microgeração de energia elétrica: análise comparada. 2021. 185f. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal de Pernambuco, 2021. p. 22.

24. *Ibidem*. p. 33.

25. Questão submetida a julgamento: Questiona-se a legitimidade da cobrança de ICMS sobre o valor pago a título de "demanda contratada" de energia elétrica. Tese firmada: É indevida a incidência de ICMS sobre a parcela correspondente à demanda de potência elétrica contratada mas não utilizada.

pactuação do contrato e disponibilização da potência elétrica no ponto de entrega, não seria hipótese de incidência do ICMS. Esse posicionamento foi seguido pelo Ministro Herman Benjamin²⁶, o qual consignou: “(...) é preciso considerar que o tributo incide sobre a efetiva circulação da mercadoria, e não sobre a celebração de contratos”.

O entendimento do Ministro Castro Meira, que restou vencido, consagrou que “a simples colocação da energia elétrica à disposição do consumidor no ponto de entrega já é suficiente para aperfeiçoar o fato gerador do imposto”²⁷ e pontuou o seguinte:

Ainda que o consumidor não utilize toda a energia que reserva, não se pode dizer que não houve transferência da mercadoria. Havendo a necessidade, a energia necessária estará de pronto à disposição do usuário, em clara evidência de que ocorreu circulação, não apenas em relação à energia que consumiu, mas também em relação à potência que reservou.
(...)

Em continuidade, o Ministro concluiu que o ICMS deve incidir sobre o valor descrito na nota fiscal, o qual consiste no valor real da operação. Verifica-se, portanto, que as divergências no caso foram: sobre a ocorrência ou não de circulação de mercadoria em razão da potência contratada e se a demanda contratada correspondia ao valor final da operação para fins de base de cálculo.

Apesar da divergência de opiniões dos ministros, prevaleceu o entendimento, consolidado na Súmula 391 de 23.09.2009, de que “o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”.

3.2.2 Debates no STF

A mesma matéria foi ventilada no RE 593824/SC e teve repercussão geral reconhecida pelo STF, registrada no Tema 176: “Inclusão dos valores pagos a título de ‘demanda contratada’ na base de cálculo do ICMS sobre operações envolvendo energia elétrica”. Por maioria de votos, prevaleceu a tese de que “A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”.

Consta no item 4 da ementa do julgado que “Na ótica constitucional, o ICMS deve ser calculado sobre o preço da operação final entre fornecedor e consumidor, não integrando a base de cálculo eventual montante relativo a negócio jurídico consistente na mera disponibilização de demanda de potência não utilizada”. Essa máxima pode ser extraída do voto do Ministro Relator, Edson Fachin, o qual tomou por base a seguinte lição de Roque Antonio Carrazza²⁸:

26. Também foi seguido pelos Ministros Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon e Denise Arruda.

27. Foi acompanhado pelos ministros Humberto Martins e Francisco Falcão.

28. CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 322.

Não é possível considerar base de cálculo do ICMS-Energia Elétrica, valores que decorrem de relação diversa, como, por exemplo, a que envolve a concessionária e a empresa geradora de energia elétrica. Isso ensejaria a cobrança de uma exação adicional, que refugiria à competência tributária da Unidade Federada.

(...) sendo o ICMS-Energia Elétrica uma modalidade de imposto sobre operações mercantis, sua base de cálculo somente pode ser o valor da operação de fornecimento desta mercadoria.

Evidentemente, o valor da operação de fornecimento de energia elétrica é o realmente praticado entre o fornecedor e o consumidor. De fato, na base de cálculo do tributo não devem ser inseridos elementos estranhos (v.g. ‘tarifas de fio’) à relação jurídica entre o concessionário e o consumidor desta mercadoria.

Se a base de cálculo do ICMS levar em conta elementos estranhos à operação mercantil realizada, ocorrerá, por sem dúvida, descaracterização do tributo – fenômeno que nossa ordem constitucional reprovava.

O Ministro Alexandre de Moraes apresentou voto divergente quanto à definição do fato gerador e, conseqüentemente, da base de cálculo do ICMS no fornecimento de energia elétrica. A partir da leitura do art. 155, inciso II e §3º da CF/88 e art. 34, §9º, do ADCT, o ministro discordou do voto do Relator, Ministro Edson Fachin, nos seguintes termos:

Deste modo, entendo que não procede o argumento exposto no Voto do ilustre ministro Relator, no sentido de que a circulação da mercadoria, a qual requer a transferência de titularidade do bem do fornecedor para o consumidor, é o fato gerador do imposto, de maneira que o ICMS deve incidir somente sobre a energia efetivamente consumida.

Entendo que, de acordo com a Constituição Federal, o fato gerador do ICMS relativo à energia elétrica propositalmente não se referiu à “circulação” da referida mercadoria, mas optou por abranger toda e qualquer “operação relativa” ao fornecimento da energia elétrica.

Nesta linha de raciocínio, o Ministro Alexandre de Moraes expôs que a Constituição Federal não pretendeu restringir a incidência do ICMS referente à energia elétrica apenas à última operação. De acordo com ele, o legislador constituinte, ciente de toda a complexidade da natureza da energia elétrica, promoveu a edição de norma no sentido de ampliar a abrangência da base de cálculo, com o propósito de alcançar todas as operações necessárias ao seu fornecimento. Sendo assim, a conclusão do voto foi no sentido da inclusão da “demanda contratada” na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica, sob o fundamento de que “‘demanda contratada’ de potência não representa elemento dissociado das operações energéticas”.

No voto sobredito também consta que “a energia elétrica, enquanto mercadoria,

situa-se no campo de incidência do ICMS pelo seu valor global”²⁹.

Outro argumento acolhido no voto foi de que excluir a “demanda contratada” da base de cálculo do ICMS representaria violação aos artigos 145, § 1º, 150, II, da CF/88 por implicar em tratamento anti-isonômico entre os consumidores tarifados pela tarifa binômica e os tarifados pela tarifa monômica, bem como contrariar o princípio da capacidade contributiva.

Nesse ínterim, salienta-se que embora seja de extrema importância a prevalência de interpretações do texto constitucional que priorizem a justa distribuição do tributário, norteadas pela perspectiva da tributação como um instrumento estatal para realizar direitos de cidadania e sociais³⁰, não houve a discussão desse viés nos votos que ampararam a tese vencedora, apenas no voto do Ministro Alexandre de Moraes, vencido.

3.2.3 O posicionamento quanto ao adicional de bandeiras tarifárias

O julgado do STJ do Tema 63, já mencionado, é anterior à instituição do sistema de bandeiras tarifárias. Já o do STF é posterior e chancelou o entendimento do STJ de 2009 sem fazer qualquer ponderação acerca da abrangência do fato gerador do ICMS sobre outros elementos que integram as tarifas cobradas na conta de energia. Não foi externada a preocupação em apresentar conceitos bem definidos e delineados à questão em julgamento e, assim, evitar distorções e, sobretudo, propiciar segurança jurídica.

A partir dos entendimentos constantes nos votos e julgados sobreditos, os contribuintes criaram novas teses com a finalidade de reduzir a tributação do ICMS. Exemplo disso concerne na judicialização com questionamentos acerca da incidência do imposto sobre outros componentes da conta de energia. Arvorados no entendimento do STJ de que “o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada” (G.n.) foram interpostos recursos com o intuito de excluir as bandeiras tarifárias, TUSD e TUST da base de cálculo do tributo. Entretanto, o STJ além de não ter feito a distinção entre os casos, não aprofundou o exame do tema.

Diante das divergências apresentadas nos debates do Tema Repetitivo 63 (STJ) e Tema 176 (STF) esperava-se que fosse dado tratamento mais minucioso ao adicional

29. Transcreve-se o parágrafo completo para fins elucidativos: “Entendo, portanto, que assiste razão à parte recorrente, no sentido de que a energia elétrica, enquanto mercadoria, situa-se no campo de incidência do ICMS pelo seu valor global, o qual inclui tanto o quantum de energia efetivamente consumida, quanto a demanda de potência contratada, considerando que o consumo da energia elétrica é mensurável tanto em quantidade (consumo) quanto em intensidade (potência disponibilizada). Portanto, não há consumo de energia elétrica que não seja modulado por uma potência devidamente pré-estabelecida, por ser condição sine qua non ao seu fornecimento.” p. 20 do voto do Ministro Alexandre de Moraes no RE 593824/SC.

30. GRASSANO DE GOUVÊA MELO, Luciana. A justiça fiscal entre o dever - ser constitucional e o ser institucional. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (org) Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como? Belo Horizonte: Letramento, 2020, p.685.

de bandeira tarifária e continuidade à discussão sobre a definição do fato gerador do ICMS. Se esse imposto incidiria sobre a pura e simples disponibilização da potência ou se limitaria à energia que foi efetivamente consumida, e quanto à base de cálculo, se corresponderia ao valor do consumo ou ao valor total da operação.

3.2.3.1 O que se esperava que fosse discutido

É possível, inclusive, conjecturar sobre possíveis entendimentos caso a lógica adotada nos paradigmas supracitados (Tema 63 do STJ e 176 do STF) fosse aplicada ao adicional de bandeira tarifária.

a) Hipótese 1: Se fosse possível universalizar a tese vencedora que chancelou o fato gerador como a efetiva circulação da energia elétrica e a composição da base de cálculo pelo valor da tarifa de energia elétrica correspondente às operações em que haja efetivo consumo

A leitura dos fundamentos dos votos vencedores no STJ, do REsp 960476, e do STF, no RE 593824/SC, poderia levar a crer que o posicionamento das cortes superiores seria de que só deveria ser tributado o valor concernente ao que foi efetivamente consumido.

Transpondo essa premissa para a sistemática das bandeiras tarifárias, quando se observa que o adicional é vinculado à cor da bandeira, a qual independe do consumo efetivo, e baseado nos custos da cadeia em geral, sem sequer individualizar os custos incorridos especificamente pela concessionária que atende o consumidor, a conclusão deveria ser de excluir esse item da base de cálculo do ICMS.

b) Hipótese 2: Se fosse possível universalizar a tese vencida a respeito do fato gerador ser qualquer operação relativa ao fornecimento da energia elétrica, compreendida da produção até a entrega ao consumidor, e a base de cálculo abarcar o valor final da operação

O voto que melhor explica a tese vencida é o do Ministro Alexandre de Moraes. Se fosse adotada a interpretação explanada pelo ministro de que a Constituição não teria restringido a incidência do imposto apenas à última fase, de entrega da energia ao consumidor, mas de abarcar todas as operações necessárias ao fornecimento, as bandeiras tarifárias deveriam compor a base de cálculo.

Diversamente, sob o viés exclusivamente da capacidade contributiva, outro pilar observado no voto do Ministro Alexandre de Moraes, as bandeiras tarifárias na atual sistemática não deveriam compor a base de cálculo do ICMS. Naquele contexto do Tema 176, o Ministro ressaltou a inobservância da capacidade contributiva ao afastar a demanda contratada da base de cálculo do ICMS, pois beneficiaria os consumidores com maior capacidade econômica. No caso da tributação do adicional de bandeira tarifária, uma abordagem sob a luz da justiça fiscal também se observaria a violação à capacidade contributiva. Considerando que a cobrança de bandeiras é direcionada apenas aos consumidores cativos e com valor único para todo o território nacional, a sua inclusão na base de cálculo do ICMS representa aumento da carga tributária para esses consumidores, sem que os consumidores livres sejam submetidos ao mesmo tratamento.

Não se pode ignorar que a cadeia de fornecimento de energia é remunerada de acordo com uma sistemática de rateio de custos, por conseguinte, a desoneração de uma parte dos consumidores representa a oneração dos demais. Foram apresentadas, portanto, as perspectivas e o caminho que se pressupunha que a discussão fosse enveredar de forma mais aprofundada na oportunidade da análise da inclusão das bandeiras tarifárias na base de cálculo do ICMS pelas cortes superiores.

3.2.3.2 O caminho adotado pelos tribunais superiores

Contrariando as expectativas de discussões nas duas vertentes acima assinaladas, o STF, sob o argumento de que se trataria de suposta ofensa reflexa ao texto constitucional³¹, até o momento não analisou a tributação do adicional de bandeira tarifária.

Já o STJ se restringiu a inserir o adicional oriundo das bandeiras tarifárias como uma parte integrante da composição do custo de produção da energia elétrica em determinado momento, e por isso a inclui na base de cálculo do ICMS, por se correlacionar na definição do “valor da operação”³².

É necessário assinalar que os contribuintes recorrentes rogaram pela uniformidade e segurança jurídica, de modo que tendo sido fixado pelo próprio STJ que a base de cálculo do ICMS deveria ser a energia efetivamente consumida, o adicional de bandeira tarifária precisaria ser excluído desse cálculo.

Contudo, sem explicitar as razões que levaram a um entendimento diferente em relação às bandeiras tarifárias, o STJ interpretou que esse adicional deve compor a base de cálculo do ICMS. A fim de expor o fundamento para tal, transcreve-se trecho do voto do ministro relator do REsp 1809719/DF³³:

(...) a configuração normativa do ICMS exigido na comercialização da energia elétrica, foi estruturada para que a base de cálculo a ser mensurada

31. Precedentes: ARE 1397374 AgR, Relator(a): ROSA WEBER (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 18/03/2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 27-03-2023 PUBLIC 28-03-2023; ARE 1363827 AgR, Relator(a): LUIZ FUX (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 21/03/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-072 DIVULG 12-04-2022 PUBLIC 18-04-2022; ARE 1326744 AgR, Relator(a): ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 25/10/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-223 DIVULG 10-11-2021 PUBLIC 11-11-2021; ARE 1322738 AgR, Relator(a): LUIZ FUX (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 23/08/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-176 DIVULG 02-09-2021 PUBLIC 03-09-2021; ARE 1295112 AgR, Relator(a): NUNES MARQUES, Segunda Turma, julgado em 17/05/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-098 DIVULG 21-05-2021 PUBLIC 24-05-2021.

32. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.568.581/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 10/10/2022, DJe de 13/10/2022; EDcl no REsp n. 1.888.884, Ministro Sérgio Kukina, DJe de 06/10/2021.

33. Esse precedente é utilizado para demonstrar o entendimento consolidado da Corte e, conseqüentemente, não conhecer recursos especiais com base na súmula 83 do STJ. Esse foi o caso dos julgados: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.888.884/PR, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 26/9/2022, DJe de 29/9/2022; AgInt nos EDcl no REsp n. 1.882.281/RJ, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 8/3/2021, DJe de 15/3/2021. AgInt no AREsp n. 1.568.581/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 10/10/2022, DJe de 13/10/2022.

ao usuário, incorpore todos os custos de produção do bem até o seu efetivo consumo. Isso significa que, em tema de fornecimento de energia elétrica, o “valor da operação” deve corresponder ao valor da nota fiscal/fatura cobrado pela concessionária, não se restringindo tão somente ao valor da quantidade de energia elétrica consumida - um dos componentes da tarifa de energia. Deve-se agregar para a definição da base de cálculo da exação, todos os elementos que são internalizados para a deflagração do custo da mercadoria consumida, conforme os regramentos definidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica e, outrora, consoante a exegese normativa dos artigos 9º, § 1º, inciso II, e, 13, § 1º, II, alíneas, “a” e “b”, todos, da Lei Complementar n.º 87/1996. (G.n.)

Esse trecho mostra que foi acolhida a visão de maior abrangência da base de cálculo, para incluir todos os custos de produção, raciocínio diametralmente oposto ao fixado na Súmula 391, já fartamente explicado acima.

Observam-se de imediato dois pontos frágeis que merecem maiores comentários nesse trabalho: a falta de uniformidade sobre o conceito do fato gerador e abrangência da base de cálculo do ICMS no que tange à energia elétrica e a abordagem incipiente sobre a natureza do adicional de bandeiras tarifárias.

Em primeiro lugar verifica-se a falta de coerência entre as decisões do Superior Tribunal de Justiça. Quando julgou a controvérsia da demanda contratada pelos consumidores livres, o fundamento principal foi de que apenas deveria compor a base de cálculo do ICMS o valor da potência efetivamente consumida, pois o fato gerador seria a circulação da mercadoria, que ocorre apenas no consumo. Já quando instado a analisar o adicional de bandeiras tarifárias, prevaleceu o entendimento de que a base de cálculo deve ser abrangente e incluir todos os custos envolvidos na produção até o efetivo consumo e não apenas o valor referente à quantidade de energia elétrica consumida.

Essa oscilação de abordagens ganha maiores proporções por afetar outros componentes da tarifa de energia elétrica. Não há unanimidade no STJ³⁴, por exemplo, a respeito da inclusão da TUSD e TUST na base de cálculo do ICMS, tendo sido afetada

34. No julgamento do Recurso Especial n. 1.163.020/RS, pela Primeira Turma, sob relatoria do Ministro Gurgel de Faria, em 21.03.2017, havia prevalecido o entendimento de que o ICMS incide sobre toda a cadeia de fornecimento de energia elétrica, uma vez que as fases de geração, transmissão e distribuição são indissociáveis, devendo incluir a TUSD na base de cálculo do imposto. O Relator ainda considerou que a exclusão dessa tarifa da base de cálculo implicaria em violação ao princípio da igualdade, pois o consumidor cativo continuaria pagando o ICMS sobre o preço final da operação e os consumidores livres seriam tributados apenas no preço referente à etapa de geração da energia.

Já a Segunda Turma do STJ, no julgamento do REsp n. 1.680.759/MS, sob relatoria do Ministro Herman Benjamin, considerou que a TUSD não integra a base de cálculo do ICMS sob o fundamento de que o fato gerador do tributo “ocorre apenas no momento em que a energia sai do estabelecimento fornecedor e é efetivamente consumida. Assim, tarifa cobrada na fase anterior do sistema de distribuição não compõe o valor da operação de saída da mercadoria entregue ao consumidor”.

Posteriormente, em sede de embargos de divergência, o recurso 1.163.020/RS foi afetado como representativo de controvérsia, englobado no Tema Repetitivo nº 986 ainda pendente de julgamento até a

a questão para ser julgada no Tema Repetitivo nº 986³⁵. O mesmo questionamento foi apresentado ao STF que reconheceu, por maioria, a inexistência de repercussão geral do Tema nº 956³⁶.

A temática ganhou novos contornos com a promulgação da LC 194/2022³⁷, que positivou o reconhecimento da essencialidade da energia elétrica para fins de incidência do ICMS, com a determinação de alíquotas menores e a exclusão da sua base de cálculo dos serviços de transmissão e distribuição e encargos setoriais vinculados às operações com energia elétrica. A fim de uniformizar o tratamento do assunto, o Confaz realizou consulta à Aneel para obter explicações sobre os componentes das tarifas de energia. Veja-se, portanto, que a promulgação da lei não simplificou a discussão, dado que é necessário identificar quais rubricas se referem aos serviços de transmissão e distribuição, bem como os componentes tarifários que formam a TUST e TUSD, com necessidade de maior interação com a Aneel³⁸.

Em segundo lugar chama a atenção o simplório enquadramento da bandeira tarifária como custo da própria mercadoria comercializada, sem verificar que a bandeira tarifária é aplicada indiscriminadamente em todo o território nacional, sem observar se aquela área reduziu a demanda em períodos de piores condições de geração de energia, por exemplo. Sendo assim, o principal julgamento do STJ sobre as bandeiras tarifárias (REsp 1809719/DF), utilizado como base para a inadmissão de outros recursos com base na súmula 83, partiu de uma premissa equivocada.

A Corte Superior não realizou uma investigação mais aprofundada a partir das normativas que regem a matéria e não consultou outros órgãos sobre o acionamento das bandeiras. Promoveu-se uma restrição inapropriada da complexidade do sistema de bandeiras tarifárias. Não houve discussão sobre o enquadramento do adicional de bandeiras como um novo modelo tarifário, um reajuste antecipado ou uma forma

conclusão do presente artigo.

35. Tema Repetitivo 986: Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS. Órgão julgador: Primeira Seção.

36. Tema 956 - Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) incidente sobre energia elétrica.

37. Na ADI 7191 e ADF 984 em que a constitucionalidade da lei foi objeto de discussão, foi realizado acordo, no qual consta na Cláusula Quarta que “Para o debate da Tust/Tusd, nos termos do inciso X do art. 3º da LC 87/1996, com a redação conferida pelo art. 2º da LC 194/2022, os membros da Comissão Especial concordam com o desdobramento da conciliação/mediação para identificar os eventuais elementos do critério material e do critério quantitativo relacionados às tarifas de energia elétrica, que compõem os serviços de transmissão, distribuição e encargos”.

38. Em agosto de 2022 a ANEEL informou que prestou informações ao Confaz para a regulamentação da base de cálculo do ICMS após a LC 194/2022. Disponível em: www.gov.br/aneel/pt-br/assuntos/noticias/2022/aneel-subsidia-o-confaz-para-garantir-a-efetividade-da-reducao-da-base-de-calculo-do-icms-na-conta-de-luz. Acesso em: 10 dez. 2022. Maiores informações podem ser obtidas no Ofício nº 54/2022 da Aneel, de 22 de julho de 2022. Disponível em: https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/noticias/Oficio202254ME_ICMSRFBC48576.000375.2022.00.pdf. Acesso em: 10 dez. 2022.

de socialização dos custos para a continuidade do funcionamento da cadeia de fornecimento de energia elétrica. Também não foi enfrentada a questão de ser uma prática indutora que não reflete um aumento de consumo e nem traduz um custo real devido no momento da cobrança.

A bandeira tarifária é enquadrada de acordo com a previsão de incremento do custo pela utilização de matrizes energéticas mais caras, ou seja, a aplicação do adicional de bandeiras tarifárias independe do comportamento do consumidor/contribuinte. Ainda que ele reduza o consumo de energia, não impacta a imposição do acréscimo e ele arca com os custos mesmo que aquela condição menos favorável não tenha sido experimentada pela distribuidora de energia que atende a sua região.

Mostra-se completamente controverso o entendimento dos tribunais de que a bandeira tarifária compõe o custo da operação de fornecimento de energia elétrica, enquanto a tarifa de uso do sistema de transmissão e a do sistema de distribuição estariam excluídas. Resta aguardar o julgamento do Tema Repetitivo 986 do STJ e dos recursos pendentes no STF para verificar a formação do convencimento dos julgadores e se finalmente haverá uma uniformização sobre conceitos básicos para a tributação de energia elétrica.

Considerações finais

Qualquer abordagem doutrinária ou jurisprudencial que apresente uma resposta simples ao tema de tributação da energia elétrica no Brasil estará totalmente equivocada.

Quando são observadas as características diferenciadoras da energia como um bem/serviço e o ICMS como um dos tributos mais complexos do ordenamento jurídico brasileiro, conclui-se que não há uma resposta fácil sobre a incidência do imposto no adicional de bandeiras tarifárias.

Apesar dos tribunais superiores terem analisado as questões relacionadas, as teses fixadas no Tema Repetitivo 63 e em repercussão geral no Tema 176 não proporcionaram conceitos definidos sobre fato gerador e base de cálculo do ICMS que possam ser transpostos para outros componentes da conta de energia, a exemplo da bandeira tarifária.

A utilização de definições diferentes de fato gerador e base de cálculo do ICMS para o mesmo produto ou serviço contraria a segurança jurídica. É extremamente importante uniformizar o entendimento, se o ICMS deve incidir sobre o preço final da operação, essa compreendendo todas as fases da produção ao consumo, ou se apenas sobre uma das etapas. De outro modo, inserido num sistema interligado de energia e em um ordenamento jurídico que preza para capacidade contributiva, não se pode admitir que o consumidor cativo arque com o ICMS sobre o preço final da operação, incluindo as bandeiras tarifárias, e os consumidores livres sejam tributados apenas no preço referente à etapa de geração da energia.

Também é fundamental que haja uma maior discussão sobre a natureza das bandeiras tarifárias, a necessidade de transparência nos componentes das contas de energia e os impactos arrecadatários aos estados sobre a exclusão de componentes da

tarifa de energia da base do ICMS.

O objetivo do trabalho não foi apresentar o conceito de fato gerador ou fixar a base de cálculo do ICMS na energia elétrica, mas mostrar o panorama da discussão e o contexto de total insegurança, sem a discussão sob o viés de justiça fiscal e de compartilhamento de custos do sistema por todos os consumidores, livres ou cativos. Nesse passo cabe ressaltar que a coerência é de extrema importância para a estabilidade do setor energético e redução da judicialização, dois fatores que favorecem o desenvolvimento.

Bibliografia

ANDRADE, Maria Elisabeth Moreira Carvalho; MARTINS, Eliseu. Desafios na política pública de mensuração dos ativos para a formação das tarifas no setor elétrico: alguém deve ser beneficiado e alguém deve ser sacrificado?. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 28, p. 344-360, 2017.

Agência Nacional de Energia Elétrica. ANEEL subsidia o Confaz para garantir a efetividade da redução da base de cálculo do ICMS na conta de luz. Disponível em: www.gov.br/aneel/pt-br/assuntos/noticias/2022/aneel-subsidia-o-confaz-para-garantir-a-efetividade-da-reducao-da-base-de-calculo-do-icms-na-conta-de-luz. Acesso em: 10 dez. 2022.

Agência Nacional de Energia Elétrica. Bandeira tarifária de agosto segue verde. Disponível em: <https://www.gov.br/aneel/pt-br/assuntos/noticias/2022/bandeira-tarifaria-de-agosto-segue-verde>. Acesso em: 30 out. 2022.

Agência Nacional de Energia Elétrica. RESOLUÇÃO NORMATIVA ANEEL Nº 1.000, DE 7 DE DEZEMBRO DE 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-normativa-aneel-n-1.000-de-7-de-dezembro-de-2021-368359651>. Acesso em: 10 jul. 2022.

ARAÚJO, Luiz Eduardo Diniz. Microgeração de energia elétrica: análise comparada. 2021. 185f. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal de Pernambuco, 2021.

BORGES, Fabricio Quadros; RODRIGUES, Izabele Miranda; OLIVEIRA, Arthur Silva Paixão de. Paradoxo da energia elétrica no estado do Pará: um estudo dos fatores que contribuem às altas tarifas residenciais (2005-2014). *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, n. 231, 2017.

BRASIL. LEI Nº 9.074, DE 7 DE JULHO DE 1995. Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/leis/l9074cons.htm>. Acesso em: 11 nov. 2022.

BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996 (LEI KANDIR). Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 11 nov. 2022.

11nov.2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 960.476/SC (Tema 63), Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11/3/2009, DJe de 13/5/2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3aplicacao=processos.eatip0200701362950.Acessoem> : 03dez.2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AR 1607, Relator JOAQUIM BARBOSA, Relator para o Acórdão: EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/03/2006, DJ 29-09-2006, v. 28, n. 335, 2006, p. 88-108 RDDT n. 135, 2006, p. 226. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur92500/false>. Acesso em: 10 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 593824 SC, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 27/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL, Tema 176. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur424799/false>. Acesso em: 11 nov. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. DE ARAÚJO, João Lizardo. A questão do investimento no setor elétrico brasileiro: reforma e crise. Nova economia, v. 11, n. 1, 2001.

FINDES. Assuntos Tributários. Disponível em: <https://findes.com.br/wp-content/uploads/2021/09/Estrategico-ICMS-Bandeira-Tarifaria.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2022.

GOUVÊA, Adriana; FERNANDES, Gláucia; TELES, João Pedro. Cobrança da Bandeira Tarifária. Fundação Getúlio Vargas. Energia. Caderno Opinião, abril, 2022. GRASSANO DE GOUVÊA MELO, Luciana. A justiça fiscal entre o dever - ser constitucional e o ser institucional. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (org) Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como? Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 684 a 698.

GRIEBENOW, Carola; OHARA, Amanda. Report on the Brazilian Power System. 2019. Disponível em: https://www.agora-energiewende.de/fileadmin2/Projekte/2019/Brazil_Coun 30dez.2022.

SALLES, Stéfano. RJ levará ao Confaz proposta de suspender ICMS da bandeira tarifária de energia. CNN. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/rj-levarao-confaz-proposta-de-suspender-icms-da-bandeira-tarifaria-de-energia/>. Acesso em: 10 dez. 2022.

SANTOS, Filipe Matias. Reflexões de Direito da Energia. Lisboa: Entidade Reguladora de Serviços Energéticos- ERSE, 2021.

SOARES, Marcos; DE MEDEIROS COSTA, Hirdan Katarina. O segmento de distribuição de energia elétrica no Brasil: uma avaliação das crises hídricas enfrentadas em 2001 e 2021. Conjecturas, v. 22, n. 2, p. 307-321, 2022.

STRICKLAND, Fernanda. Brasil está no top 5 das contas de energia mais caras do mundo. Correio Braziliense. Disponível em: <https://www.correiobraziliense.com.br/economia/2022/10/brasil-esta-no-top-5-das-contas-de-energia-mais-caras-do-mundo.html>. Acesso em: 31 out. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão 582/2018 – Plenário. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO->

COMPLETO -2295791%22. Acesso em 30 dez. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão 1166/2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2351010%22>. Acesso em: 30 dez. 2022.

Autoria

Rafaela Guerra Monte é Doutoranda e Mestre em Direito (PPGD/UFPE); Advogada; Integrante da Comissão de Direito Administrativo da OAB-PE e da Comissão de Direito de Seguridade Social da OAB-PE. E-mail: rafaaguerram@gmail.com.

E agora, José? A extrafiscalidade da tributação estadual ameaçada pela implantação do imposto único inconstitucional

Rayane Dornelas Sukar

Bruno Magno

Matheus Sukar

Resumo Propôs-se, à luz dos princípios previstos na Constituição – especialmente dos princípios republicano e federativo –, o exame da implementação, a título de reforma tributária, de um imposto único, em substituição ao IPI, ao ICMS e ao ISS, previstos, originariamente, na Carta Magna de 1988. Em cumprimento aos objetivos específicos deste artigo, verificou-se se esta relevante modificação no sistema tributário nacional acarretaria violações aos ditames constitucionais. Do mesmo modo, investigou-se a possível ocorrência de tolhimento da função extrafiscal dos Estados e dos Municípios, no âmbito de suas competências para concessão de incentivos e benefícios fiscais como meio para alcançar o desenvolvimento regional.

Palavras-chave Contratações públicas, Desenvolvimento nacional, Política industrial, Função regulatória, Margens de preferência

Abstract This article discusses the innovations brought by Law No. 14.133/21 in the discipline about margins of preference in public bids for manufactured products and national services, as an instrument of industrial development policy. An overview of such changes is presented and the existing controversy over the effectiveness of this instrument in Brazil is analyzed. Then, legal changes are critically analyzed, concluding that they tend to undermine the effectiveness of public policy and reduce transparency in its application. So the new law implemented setbacks and did not advance where it could.

Keywords Public procurement, National development, Industrial policy, Regulatory function, Margins of preference.

Introdução

A paráfrase no título deste artigo ao poema de Carlos Drummond de Andrade carrega elemento de dramatização que o cientista do direito, diante da necessária objetividade exigida pelo plano da linguagem na qual se insere, deveria evitar. Contudo, a pergunta,

caracterizada pela retórica e direcionada a um personagem fictício indeterminado, traduz, idealisticamente, a iminência do perigo.

Afinal, a ameaça recai sobre objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, nos moldes do art. 3º da Constituição Federal,¹ quais sejam: construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantia do desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; e promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Os comandos constitucionais decorrentes dessas obrigações direcionaram o Constituinte Originário à enunciação de toda a gama de normas constitucionais de competências legislativas e administrativas dos entes federados. Ao mesmo tempo, ensejam a percepção de um problema latente no país à época da promulgação da Carta Cidadã: as desigualdades manifestadas sob diversas formas na sociedade brasileira.

Todavia, passadas mais de três décadas de vigência constitucional, ainda se constata que as diferenças regionais estão bastante presentes. Elas podem ser verificadas a partir dos dados do produto interno bruto (PIB) registrado em 2020, apresentados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)².

A Região Sudeste, líder, teve PIB estimado em quase R\$ 4 trilhões. Já a Região Sul, com apenas três Estados federados, gerou R\$ 1,3 trilhões. Por seu turno, a Região Nordeste, com nove Estados, teve PIB de R\$ 1 trilhão. Por fim, a Região Centro-Oeste, R\$ 791 bilhões; e a Região Norte, em último lugar, produziu R\$ 478 bilhões.

Diante deste cenário, importantíssimo o papel dos Estados e dos Municípios, entes autônomos da federação brasileira. Eles possuem o condão de, na concretude de sua Administração, identificar e sanar as desigualdades expostas no recorte territorial e político onde se inserem.

A tributação, neste compasso, tem função de destaque no fomento de políticas públicas, com a finalidade de impulsionar o desenvolvimento regional para que, através de incentivos, possam tornar as regiões menos desenvolvidas atrativas para implementação de grandes empresas.

Porém, esse papel atribuído aos Estados e Municípios se encontra em xeque, diante da iminência da implementação da reforma tributária sobre o consumo, em decorrência da tramitação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019, a qual prevê a unificação da base de cálculo de três tributos, o IPI, o ICMS e o ISS, cujas competências são, respectivamente, da União Federal, dos Estados e dos Municípios para sua instituição.

Uma vez que as mudanças sugeridas se proponham a alterar substancialmente o sistema tributário nacional no plano constitucional, há possibilidade de que as medidas provoquem ruptura no ordenamento jurídico pátrio, tal como o conhecemos, pois as demandas pelo imposto único sobre o consumo – no caso, o Imposto sobre

1. BRASIL. Constituição Federal. In: Vade Mecum. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

2. IBGE. Produto Interno Bruto: PIB.

Bens e Serviços (IBS) – tendem a infligir pesado tolhimento da autonomia financeira e a política dos Estados e dos Municípios.

Neste artigo, pelo método dedutivo, far-se-á revisão bibliográfica sobre a utilização dos incentivos como método extrafiscal para estimular o desenvolvimento regional. Assim, o primeiro capítulo está reservado às discussões relacionadas a dois grandes princípios norteadores da hermenêutica constitucional tributária: o Republicano e o Federativo, que dão o contorno da competência tributária para a instituição de incentivos nos Estados e Municípios.

Já no segundo capítulo, serão traçadas as linhas que permitem identificar, com maior clareza, os conceitos de incentivo fiscal à luz da extrafiscalidade, a fim de demonstrar como essas normas possuem a finalidade de intervir na liberdade dos contribuintes, para que se alcancem os objetivos previstos no art. 3º da Constituição.

Em seguida, serão identificados os limites do sistema tributário nacional à luz do ordenamento jurídico pátrio, sem desconsiderar, todavia, os impactos provocados pelo plexo normativo, especialmente sob os aspectos socioeconômicos. Desse modo, pode-se compreender os principais problemas que exsurtem da estrutura tributária nacional, e dão aso ao clamor por mudança.

Por fim, será resgatado breve histórico, no período de vigência da Carta Cidadã, das discussões reformadoras de caráter tributário, que resultaram na formação da proposta de implementação de imposto único. Esta será examinada à luz dos institutos anteriormente explanados, com o intuito de aferir sua adequação aos ditames constitucionais e seu posicionamento dentro do sistema tributário.

Necessário o cumprimento do iter analítico estabelecido, para que se verifique a possível incompatibilidade de reformas tributárias que tem o condão de limitar, ou até de limar, a autonomia dos Entes Federados e dos Municípios, principalmente no que tange a à instituição de políticas de fomento ao desenvolvimento regional mediante concessão de incentivos fiscais.

Contatado esse viés infrator das propostas, estar-se-ia diante de violação aos princípios federativo, da igualdade e da justiça fiscal.

1. Competência e natureza jurídica para as instituições dos incentivos fiscais estaduais e municipais

Sabe-se que o Ordenamento Jurídico é um conjunto de normas vigentes em determinado território soberano, em dado espaço temporal. Tais normas estão dispostas de forma hierarquizada, sendo as normas de hierarquia superior as que fundamentam as normas de hierarquia inferior.

Alguns doutrinadores diferem Sistema do Direito Positivo de Ordenamento Jurídico. No entanto, neste trabalho será adotado o pensamento do professor Paulo de Barros Carvalho, que entende pela ausência de distinção, visto tratar-se de termos

correlatos³.

Por seu turno, o professor Roque Antonio Carrazza⁴ ressalta a necessidade de coerência como característica do Ordenamento Jurídico:

O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Das inferiores, criadas por particulares (os contratos), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”. Nela, as normas ordenam-se segunda uma relação sintática, pela qual as inferiores recebem respaldo de validade daquelas que as encimam, até o patamar máximo, que é o constitucional. (grifos no original).

A título complementar, no sentido de aprofundar este entendimento, o professor Geraldo Ataliba leciona que, mesmos as normas constitucionais, no ápice da hierarquia do Ordenamento, possuem sua própria hierarquia interna. Desta forma, afirma o professor⁵:

E demonstra que mesmo as normas constitucionais não têm igual eficácia, mas, pelo contrário, se estruturam de forma piramidal, como entende a Escola de Viena, liderada pelo incomparável Kelsen. Aliás, José Afonso da Silva (Aplicabilidade das Normas Constitucionais) dá a melhor demonstração prático-teórica da robustez desse postulado. O princípio aponta a direção, o sentido em que devem ser entendidas as normas que nele se apóiam, e ressalta não poder o intérprete extrair conclusão que contrarie um princípio, lhe comprometa as exigências ou lhe negue as naturais conseqüências.

Assim, os princípios seriam normas jurídicas que estariam no ápice da hierarquia interna constitucional. Eles têm o condão de apontar o direcionamento a ser seguido até mesmo pelo Poder Constituinte Derivado⁶, de acordo com Celso Antônio Bandeira de Mello⁷:

3. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 222.

4. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 33.

5. ATALIBA, Geraldo; FOLGOSI, Rosolea Miranda. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 33.

6. Importante destacar que a Constituição Federal de 1988 é classificada pela doutrina como uma Constituição rígida, dado que a mesma só pode ser alterada através de Emenda Constitucional (art. 60 da Constituição Federal). Essa competência de poder alterar a Constituição foi dada pela Assembleia Constituinte, que detinha o Poder Constituinte Originário, sendo o Poder Constituinte Derivado a classificação dada ao órgão legiferante que pode produzir normas constitucionais respeitando os limites previstos no art. 60, §4º, da Constituição Federal.

7. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. apud ATALIBA, Geraldo; FOLGOSI, Rosolea Miranda. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 34.

[...] qualquer disposição, qualquer regra jurídica [...] para ser constitucional, necessita estar afinada com o princípio [...] realizar seu espírito, atender à sua direção estimativa, coincidir com seu sentido axiológico, expressar seu conteúdo. Não se podendo entender corretamente uma norma constitucional sem atenção aos princípios consagrados na Constituição e não se pode tolerar uma lei que fira um princípio adotado na Carta Magna. Violar princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas todo o sistema de comandos. (grifos nossos)

A título de aprofundamento e aplicabilidade conceitual, o professor Paulo de Barros Carvalho⁸ ainda classifica os princípios como norma detentora de alto valor axiológico e como norma na qual se encerra um limite objetivo. Dentro desse enquadramento, verifica-se que os princípios constitucionais são aqueles classificados como normas de alto valor axiológico, quais sejam, os princípios da República e da Federação.

Esses dois princípios, são, para o Professor Geraldo Ataliba, os mais importantes⁹, de modo que, somente é possível a interpretação das normas constitucionais, a partir das normas principiológicas da República e da Federação.

E a partir dessa premissa, verificar-se-á que as normas instituidoras de incentivos são, finalisticamente, direcionadas para atingir os objetivos traçados por esses dois princípios de alto valor axiológico, bem como por outros previstos no art. 3º da Constituição Federal.

1.1. Os princípios da República e da Igualdade.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, República se fundamenta no tratamento, formalmente, igualitário concedido às pessoas que a integram¹⁰. Neste sentido Regina Helena Costa¹¹ diferencia igualdade material e igualdade formal, com estes termos:

Impende precisar, inicialmente, se nos referimos à igualdade em seu sentido material ou substancial, queremos significar o desejável tratamento equânime de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida. Cuida-se, pois, da igualdade em sua acepção ideal, humanista, que jamais foi alcançada.

8. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 32. ed. São Paulo: Noeses, 2022. p. 160.

9. ATALIBA, Geraldo; FOLGOSI, Rosolea Miranda. República e constituição. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 37.

10. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional brasileiro. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

11. COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 109.

A igualdade em sentido formal, por seu turno, de irrefutável relevância prática, expressa as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores, vale dizer, aquelas equiparações ou desequiparações consagradas na lei. Dirige-se, assim, o princípio, imediatamente ao legislador e mediatamente aos seus aplicadores.

Dessa maneira, tem-se que as discriminações provenientes da igualdade formal direcionada aos legisladores estão intimamente ligadas aos objetivos fundamentais previstos na Constituição. Isto porque, para construir uma sociedade justa, deve o legislador traçar normas jurídicas necessárias, capazes de oferecer a quem se encontra à margem da sociedade receba as mesmas condições de tratamento dos mais favorecidos.

Assim, por se tratar de princípio de tamanha relevância para o ordenamento pátrio, a isonomia não passa ao largo do sistema tributário nacional, pelo que se pode constatar sua presença nos seguintes dispositivos: art. 145, §1º, art. 150, inciso II, e art. 151, inciso I, todos da Constituição Federal.

Portanto, verifica-se que o princípio republicano, através de seu princípio decorrente, qual seja, o da igualdade, norteia todas as normas constitucionais, inclusive as do sistema tributário nacional.

1.2. Os princípios Federativo e da Autonomia dos Municípios.

A Federação¹², como aponta a professora Regina Helena Costa¹², “é a forma de Estado que se traduz na autonomia recíproca entre a União e os Estados-membros. Em outras palavras, nessa modalidade de organização estatal, há dúplici ordem jurídico-política, cada qual desfrutando de autonomia e competências próprias.”

Regina Helena, ainda, leciona que, no Estado Brasileiro, a Federação possui característica peculiar, visto que existe tríplice ordem jurídico-política pela existência dos Municípios, são pessoas políticas também detentoras de autonomia¹³.

Porém, no âmbito doutrinário, há grande digressão se os Municípios podem ser considerados Entes Federados, da mesma forma que os Estados e a União. Segundo Roque Antonio Carrazza¹⁴, não seria possível considerar os Municípios como Entes Federados, de forma sintética, por não terem representação no Congresso Nacional, tal qual ocorre com os Estados, representados pelos Senadores Federais.

Não obstante, apesar desse entendimento, é indubitável que os Municípios detêm autonomia decorrente do princípio federativo, visto que possuem competências administrativas e legislativas insculpidas no art. 29 e no art. 30 da Constituição Federal.

12. COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 85.

13. COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 85.

14. CARRAZZA, Roque Antonio. Direito constitucional brasileiro. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 147.

Neste diapasão, os princípios federativo e da autonomia dos Entes Federados e dos Municípios refletem no Sistema Tributário Nacional. Uma vez que a realização da autonomia ocorre mediante a implantação de políticas implementadas com recursos públicos, dentre os quais estão os montantes arrecadados mediante exigência tributária, a Constituição previu a distribuição de competências legislativas próprias a cada um.

1.3. Da rigidez dos princípios Republicano e Federativo

Importante destacar que tanto o princípio Republicano como o princípio Federativo, e seus princípios decorrentes, o da igualdade e o da autonomia dos Entes Federados e do Município, são cláusulas pétreas, o que significa que nem por proposta de Emenda Constitucional podem ter seu alcance diminuído, por força do art. 60, § 4º, da Constituição Federal.

Quanto a este ponto, Geraldo Ataliba¹⁵ é incisivo:

É a disposição peremptória e categórica do §4º do art. 61 do texto constitucional, porém, que mais patenteia e sublinha o excepcional prestígio desses dois princípios constitucionais, ao vedar terminantemente que seja “objeto de deliberação” proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado, o voto secreto, direto, universal e periódico, a separação de poderes e os direitos individuais (em uma palavra: república).

[...]

No que respeita, porém, a esses dois princípios, pode-se dizer que nossa Constituição é “rigidíssima”. Não há possibilidade de ser ela alterada quanto a essas matérias, nem mesmo por meio de emendas. Nesse ponto ela é inalterável.

Divergências doutrinárias, todavia, excluem o princípio Republicano do âmbito de cláusula pétrea, visto que não está previsto expressamente no art. 60, § 4º, da Constituição Federal. Ademais, pelo art. 2º do ADCT, previu-se a votação, por meio de plebiscito, da possibilidade de estabelecimento da forma de governo da monarquia constitucional em detrimento da republicana.

No entanto, pugna-se pela posição adotada pelo professor Geraldo Ataliba, visto que é vedada a propositura de Emenda Constitucional que tenda a abolir o voto direto, secreto, universal e periódico, bem como os direitos e garantias individuais – e aqui destacamos o princípio da igualdade como o principal desses direitos.

15. ATALIBA, Geraldo; FOLGOSI, Rosolea Miranda. República e constituição. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.p. 38.

1.4 Competência Tributária e a Instituição dos Incentivos Fiscais.

O sistema tributário nacional atua em três planos normativos, a Constituição Federal, a lei complementar, que estabelece regras gerais de tributação de acordo com o art. 146 da Constituição, e a lei ordinária que institui o tributo *in abstracto*¹⁶.

As matérias de direito tributário cuidadas no altiplano da Constituição Federal são, como bem aponta a professora Regina Helena Costa, “1) a previsão de regra-matrizes de incidência; 2) classificação dos tributos; 3) a repartição de competências tributárias e 4) as limitações do poder de tributar.”

Primariamente, para fins de realização da análise proposta neste estudo, serão consideradas apenas a previsão de regra-matrizes de incidência e a repartição de competências, haja vista que ambos os assuntos chegarão a inevitável ponto de convergência.

Com o intuito de assegurar aplicabilidade ao pacto federativo, a Constituição elegeu, para cada ente da federação, matrizes de incidência tributária, proporcionando-lhes fundamentos jurídicos suficientes para promoverem a arrecadação, como forma de garantir-lhes a autonomia financeira.

Neste contexto, devidamente repartidas as competências tributárias, o constituinte originário não só concedeu a um ente o poder de instituir o tributo, como também delimitou o âmbito de abrangência do poder de tributar, para afastar a indevida intromissão na competência alheia.

Assim, as matrizes de incidências repartidas para a União Federal para que esse ente federado possa instituir seus impostos não podem ser usurpadas pelos Estados ou Distrito Federal, sob pena de ser instituído um imposto inconstitucional.

Verifica-se, contudo, que existem consequências no âmbito da repartição de competência em face das escolhas promovidas pelo legislador constitucional. A primeira é a escolha do sujeito ativo da relação jurídico-tributária, isto porque, quem vai instituir o tributo, via de regra, também irá arrecadá-lo.

A segunda é a delimitação das incidências tributárias. Desse modo, o constituinte, ao repartir as competências, também seleciona o signo de riqueza sobre o qual irá recair a incidência tributária daquele ente federativo. A terceira consequência é a delimitação espacial da ocorrência da incidência tributária.

A título de exemplificação, os incentivos e os benefícios fiscais, em virtude de serem formalizados por normas que retiram algum dos critérios de incidência do tributo, também só podem ser concedidas porque há um arcabouço de regras constitucionais que possibilitam sua instituição.

E, nos dizeres de Roque Antonio Carrazza, “o estudo da competência leva-nos,

16. “[...] por sistema tributário nacional entende-se, singelamente, o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Resulta, essencialmente, da conjugação de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência.” (COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 61).

naturalmente, ao estudo da competência para conceder isenções tributárias¹⁷, tal como se prevê no art. 150, § 6º, no art. 153, I, e no art. 155, § 2º, XII, “g”, todos da Constituição, sobre os quais serão tecidos breves comentários.

De pronto, o art. 150, § 6º, da Carta determina que os benefícios fiscais ali elencados somente são passíveis de concessão por lei própria; ou por lei do tributo a que se refere a isenção; ou, ainda, por lei específica do benefício fiscal, dando a cada uma as pessoas políticas essa competência.

Por seu turno, o art. 153, I, da Constituição impede que a União conceda privilégios ao instituir tributos não uniformes em todo o território nacional, autorizando, então, a instituição de benefícios fiscais a fim de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico das diferentes regiões do país, dando cumprimento aos princípios Republicano e da igualdade formal.

O artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição prevê que a lei complementar disporá sobre a forma que os benefícios fiscais serão concedidos pelos Estados e Distrito Federal, mediante deliberação – leia-se, por Convênio emitido pelo Conselho Nacional de Política Fazendária –, para que não haja “guerra fiscal” entre os Estados, em cumprimento ao princípio Federativo.

2. Extrafiscalidade: o Estado intervém na economia

O Estado necessita se manter e, tal sustentação é obtida, precipuamente, por meio dos tributos¹⁸, que são prestações obrigatórias, em espécie, exigidas pelo Estado, em função de seu poder de império, sem caráter sancionatório, conforme prescreve o artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN, consistindo em um dever de colaboração atribuído aos membros da comunidade de levar parcela de suas riquezas aos cofres públicos, justificado como forma de participação no alcance dos objetivos sociais propostos na Constituição. Perlustrando esta linha de raciocínio, tem-se os

17. CARRAZZA, Roque Antonio. Direito constitucional brasileiro. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 783.

18. “Os demais meios são a atividade econômica que o próprio Estado leva a cabo (a intervenção direta no domínio econômico), a emissão de moeda e a colocação no mercado de títulos e outros papéis similares”. (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 591).

Importa consignar a distinção entre receita originária e derivadas feita por Aliomar Baleeiro (Uma introdução à ciência das finanças. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 131): “O primeiro grupo compreende as rendas provenientes dos bens e empresas comerciais ou industriais do Estado, que os explora à semelhança de particulares, sem exercer seus poderes de autoridade, nem imprimir coercitividade à exigência de pagamentos ou à utilização dos serviços que os justificam, embora, não raro, os institua em monopólios. A essas receitas originárias corresponderia a noção de ‘preços’ [...]. Nelas, poderiam ser incluídas as receitas decorrentes da prescrição em favor do Estado, bens vacantes, heranças jacentes etc. No segundo grupo, - receitas derivadas, caracterizadas pelo constrangimento legal para sua arrecadação, - contam-se os tributos e as penas pecuniárias, em resumo, rendas que o Estado colhe no setor privado, por ato de autoridade subdividindo-se os primeiros em: a) Impostos; b) taxas; c) contribuição de melhoria; d) contribuições para fiscais”.

ensinamentos de Ernani Contipelli¹⁹:

A tributação consiste, de forma singela, no comportamento dos indivíduos em levar dinheiro aos cofres públicos, a conduta humana pela qual o membro de uma sociedade política participa da formação dos interesses coletivos retirando parcela do seu patrimônio e entregando-a ao Estado, para que possa ser alcançada finalidade preconizada no ato de criação da sociedade política, o bem estar social.

Vislumbra-se, com isso, que a arrecadação por meio de tributos é o principal mecanismo pelo qual o Estado pode construir a receita financeira com a qual assumirá as despesas da sociedade politicamente organizada. O cidadão, na relação tributária, passa a ser o sujeito passivo da composição da receita financeira do Estado.

Nos mesmos termos, Geraldo Ataliba²⁰ manifesta o seu pensamento sobre a utilização do tributo como instrumento para abastecimento dos cofres públicos:

As normas tributárias, portanto, atribuem dinheiro ao estado e ordenam comportamentos – dos agentes públicos de contribuintes e de terceiros- tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro dos particulares para os cofres públicos.

Sucedem que os cidadãos não “levam dinheiro aos cofres públicos” voluntariamente. O “traslado financeiro” ocorre por meio do poder coercitivo do Estado. Este dever de colaboração correspondente ao dever fundamental de pagar tributos o qual possibilita a existência do modelo de Estado Democrático de Direito, ao propiciar sua manutenção financeira e seu funcionamento, sendo considerada principal fonte de receita para movimentação de sua estrutura administrativa e realização concreta de seus objetivos, o que leva à conclusão de que sem a atividade de tributação não há condições materiais para a realização do programa, constitucionalmente, proposto para atender as necessidades da sociedade brasileira. Corroboram com este pensamento Celso Ribeiro Bastos:²¹

É uma constante na doutrina universal o reconhecimento de ser a coerção o elemento primordial do tributo. De fato, não há como escapar-se a essa conclusão. Os indivíduos não colaboram voluntariamente para o custeio do Estado. Embora compreendam que este não pode subsistir sem a contribuição financeira dos seus súditos, a verdade é que cada

19. CONTIPELLI, ERNANI. Constituição, federalismo e arquétipos tributários. Revista tributária e de finanças públicas, São Paulo, ano 13, n. 65, p. 107-118, nov. 2006. p. 108.

20. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 29.

21. BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 6. ed. São Paulo: Saraiva 1998. p. 142.

um procura evadir-se a cumprir a sua parte nessa tarefa ou, ao menos, reduzi-la ao mínimo. Daí surgir a inexorabilidade de vencer-se a essa resistência, e só a força jurídica emanada das prerrogativas de imperium do Estado pode fazê-lo.

Diante da coerção estatal, torna-se primordial entender os limites à utilização dos tributos como instrumentos de intervenção do Estado sobre o domínio econômico e social. Necessário, então, analisar a função fiscal e, sobretudo, a extrafiscal no ordenamento jurídico brasileiro.

Importa consignar que a tributação está à disposição do Estado para exercer diferentes funções de modo a alcançar difusos fins ou finalidades. Com isso, a função que venha a ser exercida pelas normas tributárias é importante na identificação das formas de incidência das regras constitucionais e infraconstitucionais, uma vez que, a depender da função, haverá divergência de caminhos a serem percorridos, pois cada caso tem as suas devidas peculiaridades.²²

Entretanto, como bem observa Paulo de Barros Carvalho,²³ não existe entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade, pois ambas as funções convivem de forma harmônica na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, uma predomina sobre a outra.

Dito isso, examina-se que a função, predominantemente, fiscal do tributo tem como finalidade exclusiva a arrecadação de fundos para o custeio das atividades do Estado, “sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva”.²⁴

Essa função – instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vincula (artigo 3º do CTN) – ostenta grande importância, já que os tributos representam, como dito, a precípua fonte de arrecadação de recursos. De modo geral, a função fiscal atinge, diretamente, a propriedade, a fim de financiar o Estado Brasileiro para a efetivação dos objetivos da República Federativa do Brasil, dentre eles a garantia do desenvolvimento nacional (artigo 3º da Constituição Federal) e, por conseguinte, os direitos fundamentais²⁵.

A função, essencialmente, extrafiscal do tributo, por sua vez, tem o fito de

22. BOMFIM, Diego Marcel Costa. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. doi:10.11606/T.2.2017.tde-09082017-160000. Acesso em: 2023-07-09.

23. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

24. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 256.

25. Segundo ensinamento da professora Regina Helena Costa (Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 35) “os direitos fundamentais são aqueles considerados inerentes à própria natureza do homem.” Assim, “a qualificação de direitos constitucionais como fundamentais reside no regime jurídico de especial proteção que a Constituição lhes outorgou, traduzido, essencialmente, pelo nível singular de proteção de suas normas [...]”.

incentivar ou desincentivar uma atitude humana por meio da tributação, afetam, na prática, a liberdade de escolha das pessoas a partir de valores a serem assegurados pelo Estado. Assim,

se traduz na utilização de instrumentos tributários para inibir ou incentivar comportamentos, buscando o atingimento de finalidades não meramente arrecadatórias mas sociais políticas ou econômicas, constitucionalmente contempladas.²⁶

Percebe-se, com isso que o legislador, em consonância com a competência em que está investido, dispensa tratamento confortável ou menos gravoso nas situações tidas como valiosas nos âmbitos social, político ou econômico.²⁷ Por meio de tal linha de raciocínio podemos inferir que os tributos, na sua função predominante extrafiscal, podem ser encarados como “armas táticas”, conforme expressão utilizada por Martin Collet.²⁸

2.1. Benefícios e incentivos fiscais a serviço da extrafiscalidade

Uma das formas de utilização das “armas táticas” é mediante a criação de benefícios e incentivos fiscais, os quais são modalidades de fomento das atividades econômicas aptas a promoção do desenvolvimento regional.²⁹

Tal promoção ocorre, por exemplo, no momento em que há abatimento do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza quando uma empresa exerce o reflorestamento, justamente para incentivar a formação de reservas florestais no país.

Em outras passagens, os empreendedores são incentivados, com a redução de 75% do mencionado imposto e adicionais calculados com base no lucro da exploração, a empreenderem, pelo prazo de dez anos, nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), e, assim, promoverem o desenvolvimento regional, conforme a Lei 13.799/2019.

Com efeito, a princípio, o emprego de benefícios e incentivos fiscais irá, de modo imediato, diminuir a arrecadação. Entretanto, em uma visão de médio a longo prazo, os efeitos econômicos indutores decorrentes do incentivo fiscal podem alcançar objetivos maiores como, por exemplo, o desenvolvimento regional.³⁰ Sendo assim, os

26. COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 35

27. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

28. COLLET, Martin. Droit fiscal. 3. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 2012. p. 175.

29. SOUTO, Marcos Juruena Vilela. Estímulos positivos. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, José Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquiria Batista dos (coord.). Direito administrativo econômico. São Paulo: Atlas, 2011.

30. BERCOVICI, Gilberto. Desigualdades regionais, Estado e Constituição. São Paulo: Max Limonand, 2003.

benefícios e incentivos fiscais podem ser vistos como um “mal necessário” à sociedade brasileira.

Outro aspecto de suma importância é o fato de que essas “armas táticas” precisam estar a serviço da extrafiscalidade e, sobretudo, respeitar os princípios constitucionais e “corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade eleita”.³¹

Além disso, inspirando-se nas lições de Humberto Ávila³², a instituição de um benefício ou incentivo fiscal a serviço da extrafiscalidade faz com que o ente estatal se afaste, em certo grau, do ideal de igualdade particular, preliminarmente, instituído quando da criação do tributo. Com isso, em razão do distanciamento da igualdade, a tributação submeter-se-á ao controle de proporcionalidade e, por conseguinte, à análise de que a medida extrafiscal seja adequada e necessária.

Fala-se em medida adequada quando a sua “utilização provoque efeitos que contribuam para a promoção gradual da finalidade extrafiscal”, isto é, a instituição da finalidade “pressupõe a adoção de comportamentos que levem à sua realização, deslegitimando qualquer outro”.³³ Exemplifica-se: se o incentivo fiscal se propõe a desenvolver determinada região, o mecanismo pelo qual ele é exteriorizado deve produzir efeitos que contribuam para isso.

Necessária, por sua vez, é a medida que busca atingir a finalidade extrafiscal de modo a ser menos restritiva relativamente ao princípio da igualdade. Continuando no exemplo dado acima, se a finalidade do incentivo é promover o desenvolvimento de determinada região, o meio escolhido, além de observar a adequação, deve ser o menos restritivo, dentre os disponíveis, no que concerne ao princípio da igualdade.³⁴ Humberto Ávila³⁵, ainda, ensina que:

[o] fundamento de validade da exigência de necessidade decorre da própria posituação de vários princípios constitucionais que devem, ao mesmo tempo, ser realizados: ao ter que atingir não só um ideal de desenvolvimento regional, mas, também, e simultaneamente, um ideal de igualdade, o ente estatal está obrigado a escolher aquele meio que promova o primeiro sem restringir desnecessariamente o segundo.

Por fim, a tem-se o exame da proporcionalidade. Tal medida busca, com a sua utilização, que os incentivos e benefícios fiscais provoquem mais efeitos positivos do que negativos à promoção dos princípios constitucionais. Logo, o ente estatal é obrigado a escolher a iniciativa extrafiscal que mais protege a ordem constitucional do que a restrinja. Ainda no exemplo dado, observa-se que a pretexto de mitigar a desigualdade social, o ente estatal não pode instituir mecanismo de extrafiscalidade

31. ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p.169.

32. ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

33. ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p.170.

34. ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

35. ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p.170.

que, embora promova, de forma positiva, o desenvolvimento regional em determinado nível, restrinja, em grau negativo ainda maior, o princípio da igualdade.³⁶

Portanto, tais observações permitem verificar os reflexos da finalidade extrafiscal escolhida para a justificação do tratamento desigual. Assim, é preciso confirmar que a medida do distanciamento de igualdade é proporcional, adequada e necessária. “Não sendo assim, defraudada está a realização da igualdade”³⁷ e, conseqüentemente, a “arma tática” não poderá ser usada, sob pena de ser inconstitucional.

3. Sistema tributário nacional: construção, contextualização e problematização

O modelo tributário brasileiro, tal qual conhecemos hoje, foi moldado, pensado e discutido ainda na década de 1950, sob a luz da liberdade política. Porém, somente se tornou positivado no regime militar, quando da introdução, no ordenamento jurídico pátrio, da principal norma fiscal, qual seja, o Código Tributário Nacional, consubstanciado na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

O mencionado Códex sobreviveu, praticamente, incólume às diferentes épocas e às diversas formas de governo. Sofreu ajustes pontuais, diga-se, mas que não desnaturam sua origem. Pelo contrário, reafirmam-na. Chama atenção, inclusive, o fato de, neste longo período de vigência, não ter havido sequer um dispositivo declarado inconstitucional.

Há de se afirmar, assim, que se trata de uma obra bem fundamentada, mesmo que não seja impassível de questionamentos, ponderações e ajustes. Contudo, no tocante a sua sinergia com a Constituição Federal vigente, notório que os Poderes Constituintes Originário e Derivado não apenas decidiram manter e perpetuar o sistema tributário regulamentado pelo Código Nacional, como delimitaram e definiram as competências constitucionais para instituição de tributos em face do modelo já consolidado.

Tratou-se, pois, de revestir o sistema tributário nacional, concedendo-lhe nova roupagem, a partir da promulgação da Carta Cidadã.³⁸ Tal não implica afirmar que esta seja, hierarquicamente, inferior ou esteja, até mesmo, em pé de igualdade com a norma instituidora do Código Tributário Nacional.

Ainda que Constituição tenha sido promulgada em período posterior, é a partir dela que, sob o ponto de vista interpretativo e hierárquico, defluem as demais normas. Sob o recorte da Ciência do Direito, é a partir da programaticidade dos comandos constitucionais que o sistema tributário nacional deve ser compreendido, na lição de

36. ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

37. ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 171.

38. A Constituição Cidadã distribui deveres e concede e limita direitos não apenas aos cidadãos, mas também aos entes federados, outorgando-lhes condições de regular o próprio contexto funcional para melhor servir aos anseios da população. (AGRA, Walber de Moura. Curso de direito constitucional. 6. ed. São Paulo: Forense, 2018.).

Paulo de Barros Carvalho³⁹:

Sem uma tomada de posição consciente a respeito das diretrizes sobranceiras estabelecidas pela Lei Suprema, fica difícil, para não dizer impossível, isolarmos a planta básica dos tributos, percebendo as peculiaridades de um subdomínio normativo cuja complexidade vem crescendo numa velocidade espantosa.

O que se descreve como “planta básica”, então, é a definição posicional, pelo cientista do direito, de cada norma dentro do sistema tributário, interpretando seu conteúdo, a fim de construir-lhe os sentidos dos comandos designados. Neste sentido, a operacionalização interpretativa, sob o aspecto da semiótica, está fundamentada em três planos, quais sejam: sintático, semântico e pragmático.

Em linhas gerais, o primeiro se encontra no caráter relacional das normas que compõem o sistema. Já pela semântica, constroem-se os significados do vocábulo jurídico disposto nas normas. Por fim, o plano da pragmática examina como os destinatários do texto aplicam a carga valorativa contida nas normas.

Esse viés de interpretação normativa apenas reforça a autopoiese do sistema sob análise, reforçando a ideia de fechamento comum aos sistemas. No sistema tributário, ora examinado, a clausura comunicacional permite a convivência de características, aparentemente, antagônicas, mas que, em realidade, complementam-se, tais como: dinamismo e positividade; finitude e indeterminabilidade; criação e extinção; fundamentação e derivação; dentre outros.

A coexistência harmoniosa somente é possível porque o manto constitucional cobre as normas que compõem o sistema tributário, fazendo com que dialoguem entre si. Ou seja, idealisticamente, “não há Direito fora do Direito”⁴⁰, ainda que o próprio Direito se manifeste como produto da cultura, e mesmo que suas implicações sejam percebidas, concretamente, nas diversas áreas da sociedade.

Por isso, inevitável que, ao deparar-se com dados da realidade tributária no país, o observador encontre consequências de um sistema tributário que pode ser caracterizado, como no mínimo, peculiar. Sob a égide da Carta Cidadão, já foram editadas mais de 7 milhões de normas pelo Poder Legislativo federal, estadual, municipal e distrital, o que implica uma média de, aproximadamente, 829 normas editadas por dia. Os dados, coletados anualmente, foram divulgados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário no fim de 2022.

A pesquisa também apontou, na ocasião, a vigência concomitante de 4.869 normas tributárias, que dispõem de: 54 mil artigos, 127 mil parágrafos, 407 mil incisos e 53 mil alíneas. Para caracterizar o volume representado por esses números, imagina-se

39. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 221.

40. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 227.

a possibilidade de serem todos os enunciados serem impressos em folhas papel A4, dispostas em sequência. A fila alcançaria 6,6 quilômetros.⁴¹

Obviamente, esses dados normativos provocam impacto nas duas frentes regidas pelas normas tributárias: a Administração pública e o setor privado. De um lado, estão os representantes da obrigação tributária, exigindo o pagamento e o cumprimento das obrigações acessórias. Eles se vinculam ao princípio da estrita legalidade para fiscalizar.

Na outra ponta, estão aqueles que devem adimplir as exigências, esparsas no ordenamento, mas cujos procedimentos, inflexíveis, ensejam emprego de recursos humanos e materiais em índice bastante elevado. De acordo com informações fornecidas pelo Banco Mundial, os valores gastos no cumprimento dos deveres instrumentais tributários, ainda em 2016, alcançaram as cifras correspondentes a R\$ 60 bilhões.⁴²

Têm-se, portanto, os efeitos sociais decorrentes da previsão, pelas normas tributárias primárias (como Constituição, leis complementares, leis ordinárias) e secundárias (instruções normativas, portarias, ato declaratórios), da conduta apta a ensejar o cumprimento das obrigações acessórias.

É por essa razão que Luís Eduardo Schoueri⁴³ compreende que os deveres instrumentais passem por ampla revisão:

Não se trata aqui de negar a possibilidade de se instituir um dever instrumental baseado no interesse da arrecadação ou da fiscalização, mas da necessidade de questionar a sua permanência. Um-a-um, os deveres instrumentais hão de se justificar nos termos do que dispõe o CTN: ausente o interesse da arrecadação ou da fiscalização, não cabe sua manutenção. O dever instrumental – ferramenta essencial para o bom funcionamento do sistema tributário – não pode ser convertido em mera ferramenta de terceirização de custos administrativos.

A saber, o investigador, dotado das lentes críticas, será capaz de examinar as obrigações acessórias, classificando-as, primeiramente, entre úteis e inúteis. Se inúteis, devem ser descartadas. Caso se constate sua utilidade, porém, o dever instrumental será qualificado, em segunda filtragem, entre necessário e desnecessário.

41. BACELO, Joice. Levantamento do IBPT mostra recorde de medidas provisórias na gestão Bolsonaro. Valor Econômico, Rio de Janeiro, 01 nov. 2022. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2022/11/01/levantamento-do-ibpt-mostra-recorde-de-medidas-provisorias-na-gestao-bolsonaro.ghtml>. Acesso em: 29 jun. 2023.

42. ALVARENGA, Darlan. Empresas gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. G1, São Paulo, 20 nov. 2017. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>. Acesso em: 30 jun. 2023.

43. SCHOUERI, Luís Eduardo. Obrigações acessórias: do interesse da fiscalização à mera comodidade. JOTA, São Paulo, 23 mar. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/obrigacoes-acessorias-do-interesse-da-fiscalizacao-a-mera-comodidade-26032021>. Acesso em: 02 jul. 2023.

Desse modo, somente se a obrigação acessória for útil e necessária, estaria justificada sua manutenção dentro do sistema tributário. Do contrário, poderiam ser removidas sem prejuízo ao erário e em benefício do contribuinte, que terá uma razão a menos – dentre milhares, como se constata – para preocupar-se.

Assim, esse emaranhado de regras sobre o qual se debruça o jurista é intrínseco ao próprio sistema tributário nacional e aos subsistemas que o compõem (nacional, federal, estaduais e municipais). Sobre este excesso normativo, Alfredo Augusto Becker já alertava em seu célebre livro “Carnaval Tributário”, cuja primeira edição foi lançada nos idos de 1989 – apenas um ano após a promulgação da Constituição.

Com ironia, o jurista teceu ácidas críticas ao sistema tributário, especialmente à normatização da burocracia. Como analogia, contextualizou um confronto bélico.

O quadro que descrevi faz pensar num episódio da última Grande Guerra de 1939. Refiro-me a Dunkerque.

Na praia, aflitas, em pânico, desorientadas, está a massa imensa dos contribuintes.

Ao Ministério do Planejamento incumbe fornecer-lhes os barcos para a sobrevivência.

Porém, estabelece tantas formalidades para o embarque que a quase-totalidade da massa de contribuintes continua na praia, na ingênua tentativa de praticar o impraticável e de entender o ininteligível.

E até mesmo aqueles poucos felizardos que conseguiram embarcar: ‘embarcaram’. Isto é, foram, estão sendo e serão imediatamente torpedeados pela fiscalização do imposto de renda em virtude daquela contraditória diretriz de interpretação fiscal da qual já falei.⁴⁴

O mais surpreendente é que, com alguns ajustes, o texto acima, escrito há mais de três décadas, poderia ter sua redação originada no início do presente século. Ou até mesmo ontem. O caráter atual do excerto, tal como se apresenta, decorre do próprio sistema tributário nacional, fundamentado sobre os ditames constitucionais.

Por isso, já desde o fim do século XX, tem-se intensificado o clamor para a implementação de uma reforma tributária no ordenamento pátrio.

4. Reforma tributária: necessidades, possibilidades e (in)constitucionalidades

Em decorrência dos problemas apontados e em face dos objetivos que se pretende alcançar, é de se esperar que uma reforma tributária proponha soluções no sentido de proporcionar mecanismos ágeis de fiscalização. Porém, não se tolera que, sob esse argumento, sejam violados direitos fundamentais e prerrogativas constitucionais.

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

Entretanto, não se discute a necessidade de promover-se mudanças consideráveis no sistema tributário nacional. A pressão para que elas ocorram vem, inclusive, de organismos internacionais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a qual, nos últimos anos, parece ter notado a particularidade com que se opera a tributação no Brasil.

Já muito antes, dentro do país, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) apresentava texto de autoria de Fernando Rezende, então diretor executivo da entidade, delineando “O Processo da Reforma Tributária”. Tais ponderações foram publicadas na série “Textos para discussão”, ainda em janeiro de 1996. Portanto, antes mesmo de a Constituição vigente completar o primeiro decênio da sua promulgação.

Rezende, à época, expressava o entendimento segundo o qual uma reforma a contento não se consubstanciaria num único ato, pois este, executado como numa virada de chave, seria incapaz de contemplar todos os aspectos necessários. Em razão dessa insuficiência isolada, propugnava-se por um processo de implementação gradual:

O importante, agora, não é brigar por um modelo ideal, mas sim pela instauração de um ciclo virtuoso de mudanças. Nele, o açodamento cede lugar à prudência. As mudanças pretendidas vão sendo implementadas paulatinamente, de modo a propiciar uma acomodação não-traumática dos distintos interesses envolvidos. À medida que as mudanças ora propostas mostrarem seus frutos ficará mais fácil evoluir na direção de um modelo ideal que poderia ser alcançado na virada do milênio.⁴⁵

Dentre as alternativas lançadas, estava a instituição de um novo modelo de tributação pelo valor agregado, em substituição ao ICMS, com alíquota dúplice: uma federal, outra estadual, sendo esta fixada por resolução do Senado Federal. Ou seja, a proposta retirava dos Estados a autonomia para definir suas alíquotas internas. Por isso, a ideia fora alvo de críticas, que a classificavam como centralizadora, por ferir o “espírito federativo”.

Todavia, o ilustre professor as tachou de descabidas, visto que a única perda de autonomia sofrida pelos Estados seria a instituição de alíquotas internas. Ademais, a reforma deveria caminhar neste sentido porque, sob a justificativa de promover o desenvolvimento, havia-se instaurado “no país, uma disputa predatória”.

Aqui, portanto, cabem algumas considerações. Primeiramente, reconhecia-se que as políticas de incentivo, neste modelo de tributação única, não mais estariam à mercê dos Estados. Entretanto, entendia-se que a centralização da concessão de benefícios seria justificada em decorrência da “guerra fiscal”, que, conforme se lembrou, encontrava seu auge naquele período.

45. REZENDE, Fernando. Texto para discussão n. 396: o processo da reforma tributária. Brasília: IPEA, 1996. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0396.pdf. Acesso em: 02 jul. 2023.

Todavia, se trazida para os dias atuais, as críticas ganham ainda mais força, pois há de se compreender que a concessão desmedida de incentivos fiscais se encerrou, na medida em que foram desenvolvidos mecanismos de contrapesos, como a consolidação do Confaz e de jurisprudências que vedam a prática predatória.

Embora o modelo de tributação unificado não tenha prosseguido à época, o avançar dos anos, ocorreram inovações em nosso sistema tributário. Em 2000, por meio da Emenda Constitucional nº 31, os Estados e os Municípios foram autorizados que autorizados a instituírem os Fundos de Combate à Pobreza, para o qual se poderia criar adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do ICMS.

Por sua vez, no ano de 2003, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 42, determinando a distribuição, entre Estados, Municípios e Distrito Federal, do correspondente a 25% dos recursos arrecadados por meio da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide).

Já em 2015, a Emenda Constitucional nº 87 instituiu a cobrança, pelos Estados e pelo Distrito Federal, do diferencial de alíquotas de ICMS na operação interestadual destinada a pessoa não contribuinte do imposto. Ou seja, constata-se que, ao longo da vigência da Carta, as modificações foram pontuais.

Entretanto, as discussões acerca da necessidade de implementação de mudanças mais severas no sistema tributário ganharam força, novamente, entre o fim da década da passada e o início da atual. Dentre os projetos apresentados, destaca-se a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, deliberada e votada pela Câmara dos Deputados no início de julho de 2023.

O texto aprovado é bastante diferente do original e será encaminhado ao Senado Federal. Em síntese, propõe-se a criação de dois tributos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Este substituirá o ICMS e o ISSQN, excluindo dos Estados e dos Municípios a competência para tributar sobre bens e serviços.

Como o ICMS e o ISSQN são a principal fonte de arrecadação dos mencionados entes, existe evidente preocupação, à medida que a criação do IBS enseja, em molde similar àquela proposta discutida em meados da década de 1990, a violação ao pacto federativo. Ao retirar do ente federativo a competência para impor, dentro dos limites constitucionais, sua própria exação, também lhe é vedada a possibilidade de escolher os melhores e mais adequados programas para o seu desenvolvimento.

Mesmo que seja instituído um Conselho Federal, conforme prevê a PEC nº 45/2019, este órgão se torna insuficiente, pois não substitui a autonomia tributária dos Estados ou dos Municípios. É mediante a autonomia que os entes federados conseguem exercer a função extrafiscal. Por sua vez, a extrafiscalidade enseja a possibilidade de utilização do tributo para intervir positivamente na economia.

Tal qual fora explicitado, a função extrafiscal autoriza a concessão de incentivos fiscais para atrair investimentos, de modo que o próprio estado é autonomamente capaz de verificar o setor contemplado e a forma pela qual o benefício deve ser operacionalizado. Esse tolhimento não passa ao largo do legislador constitucional. Pelo contrário, concretiza-se intencionalmente.

No Parecer Preliminar de Plenário nº 2, referente à PEC 45-A,⁴⁶ lê-se:

Como medida de simplificação, além da aplicação da mesma alíquota para todos os bens, serviços e direitos, evita-se a profusão de tratamentos diferenciados, ao não se permitir a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros vinculados ao imposto. A exceção a tal regra estaria circunscrita à devolução do IBS recolhido pelos contribuintes de baixa renda.

Embora o enfoque esteja sobre a ameaça à extrafiscalidade desempenhada pelos Estados e pelos Municípios, a própria destinação do produto da arrecadação do IBS estaria sob risco. O texto aprovado na Câmara dos Deputados, no dia 07 de julho de 2023, prevê a instituição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, onde serão depositados os valores arrecadados pelo tributo. A princípio, o montante irá para os cofres da União e, posteriormente, deve ser destinado aos demais entes.

A mera previsão de repasse de recursos pela União, contudo, já desnatura a autonomia administrativa dos Estados e dos Municípios. O verbo “entregar”, que consta do caput do art. 159-A da PEC, denota obrigação de fazer, a qual pode ser descumprida. Sim, obviamente que, apurando-se os fatos, a conduta contrária ao comando de modal obrigatório ensejará a responsabilidade das autoridades e dos órgãos envolvidos.

Porém, como se trata de quantia significativa para a própria sobrevivência dos demais entes, o risco é considerável, visto que o não repasse desses recursos provocaria danos irreparáveis, atingindo a estrutura federativa sobre a qual o Estado Democrático de Direito se erigiu.

Neste sentido, os fins não possuem o condão de justificar os meios. Por isso, pertinente a crítica construída pelo professor Roque Antonio Carrazza:⁴⁷

Esse substitutivo, a pretexto de veicular uma reforma tributária necessária e louvável, encerra um verdadeiro projeto de poder, qual seja, o de submeter os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, ao jugo da União, transformando o Brasil, na prática, em um estado unitário.

Portanto, flagrante o descompasso entre os enunciados propostos e o sistema tributário nacional. Ainda mais quando se está a tratar de um ambiente de normas postas hierarquizadas que não podem ser transpassadas, ainda que sob o aparente escopo de conserto e de busca pela justiça fiscal.

46. ROSSI, Baleia. Parecer de plenário pela comissão especial destinada a proferir parecer à proposta de emenda à constituição nº 45-A, de 2019.

47. ESTADÃO. Reforma acaba com federação, é projeto de poder e cheque em branco para a União, diz jurista: Titular da PUC-SP, o tributarista Roque Antonio Carrazza critica texto que está em votação na Câmara. ESTADÃO, São Paulo, 05 jul. 2023. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/economia/reforma-acaba-com-federacao-e-projeto-de-poder-jurista/>. Acesso em: 09 jul. 2023.

É o que ensina Regina Helena Costa⁴⁸ – também Ministra do Superior Tribunal de Justiça –, ao ponderar nestes termos:

[...] frise-se que diferentes imposições fiscais deverão recair sobre as três bases passíveis de incidência tributária apontadas na Lei Maior: patrimônio, renda e consumo. Os índices de capacidade econômica reportam-se sempre a esses três conceitos; são plurais, porque plurais são os fatos reveladores da aptidão econômica dos sujeitos.

Em consequência, a justiça fiscal somente pode ser atingida se, dentre outras exigências, tais base foram devidamente apreendidas nos diversos impostos integrantes do sistema tributário. Daí porque entendemos que, em nome da praticabilidade, jamais será possível a instituição de um imposto único.

Tal entendimento, sucinto, porém completo, indica as razões pelas quais se constata a inviabilidade da PEC nº 45/2019 frente aos ditames da Constituição

Com o mesmo brilhantismo, Paulo de Barros Carvalho⁴⁹ interpreta de maneira contundente o açodamento com que a matéria tem sido tratada frente aos desafios que as inovações de uma pretensa reforma tributária deveriam superar:

[...] a sociedade brasileira vive momentos de inquietação. O debate sobre matérias relativamente simples, cuja solução já se encontrava sedimentada na experiência jurídica nacional, mercê de remansosa e pacífica jurisprudência, apoiada em sólida doutrina, conduziu nossas consciências, de maneira vertiginosa, ao questionamento de princípios fundamentais, sem que pudéssemos perceber o que estava se passando. [...] Chegando-se a esse ponto, não cabem mais tergiversações e os expedientes retóricos somente serão admitidos para fundamentar a decisão de manter a segurança jurídica, garantindo a estabilidade das relações já reconhecidas pelo direito, ou de anunciar, em alto e bom som, que chegou o reino da incerteza, que o ordenamento vigente já não assegura, com seriedade, o teor de suas diretrizes, que as pomposas manifestações dos tribunais superiores devem ser recebidas com reservas, porque, a qualquer momento, podem ser revistas, desmanchando-se as orientações jurídicas até então vigentes, sem outras garantias para os jurisdicionados.

Assim, em vez produzirem a melhora, as mudanças do plexo normativo promovidas por meio da PEC nº 45/2019 ou de outras propostas que caminhem no mesmo sentido, gerarão um retrocesso, trazendo incertezas sobre questões que já estavam bem e seguramente delimitadas, quer pelas normas, pela jurisprudência ou pela doutrina.

48. COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 87.

49. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 236.

Considerações finais

À luz das definições e das explanações, infere-se que o sistema tributário nacional necessita passar por alterações, especialmente nos aspectos da instituição e da regência dos deveres instrumentais. Todavia, a instituição de um imposto único, tal como se propõe, acarretará inconstitucionalidade, em face dos princípios republicano e federativo.

Do mesmo modo, os princípios da igualdade formal e da autonomia dos Municípios também seriam violados. A partir da criação de um imposto único, e da consequente extinção do ICMS e do ISS, os Estados e os Municípios sofreriam perdas consideráveis na capacidade de autogerir-se, uma vez que haverá o tolhimento da possibilidade de arrecadar os próprios recursos mediante a cobrança desses dois tributos, ficando, por outro lado, dependentes do repasse de verba pela União.

Em que pese a instituição de um Conselho Federativo composto por representantes desses entes federados e dos Municípios, não estariam anulados os impactos negativos provocados pela extirpação de competência. Dentre estes, cita-se a barreira que se criará, a despeito de se apregoar inovação, para o exercício da extrafiscalidade, como função capaz de permitir ao poder estatal a ingerência na economia.

E esse manejo da extrafiscalidade no âmbito da competência tributária individual é o que assegura a liberdade para que os Estados e os Municípios desenvolvam, dentro do espectro, constitucionalmente, determinadas políticas voltadas ao cumprimento das normas programáticas.

Neste diapasão, a extrafiscalidade se materializa, em uma de suas formas, pela concessão de incentivos e de benefícios fiscais, imprescindíveis para que se alcance o desenvolvimento regional, tal qual impõe a Carta Magna de 1988. Não é por outra razão que se afirma a necessidade de revisão da proposta reformadora, em razão da forma como se desenvolveu nas últimas décadas.

O imposto único, portanto, se nascer, já estará eivado de inconstitucionalidade, o que acarretará mais discussões, proporcionando maior insegurança jurídica, causando, ainda, mais danos ao sistema tributário e obstando o desenvolvimento regional. É por isso que, ao responder à pergunta do título deste artigo, diz-se que há muito com o que José deve se preocupar.

Bibliografia

AGRA, Walber de Moura. Curso de direito constitucional. 6. ed. São Paulo: Forense, 2018.

ALVARENGA, Darlan. Empresas gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. G1, São Paulo, 20 nov. 2017. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>. Acesso em: 30 jun. 2023.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros,

2019.

ATALIBA, Geraldo; FOLGOSI, Rosolea Miranda. República e constituição. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BACELO, Joice. Levantamento do IBPT mostra recorde de medidas provisórias na gestão Bolsonaro. Valor Econômico, Rio de Janeiro, 01 nov. 2022. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2022/11/01/levantamento-do-ibpt-mostra-recorde-de-medidas-provisorias-na-gestao-bolsonaro.ghtml>. Acesso em: 29 jun. 2023.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 6. ed. São Paulo: Saraiva 1998.

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

BERCOVICI, Gilberto. Desigualdades regionais, Estado e Constituição. São Paulo: Max Limonand, 2003.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. doi:10.11606/T.2.2017.tde-09082017-160000. Acesso em: 2023-07-09.

BRASIL. Constituição Federal. In: Vade Mecum. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

COLLET, Martin. Droit fiscal. 3. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 2012.

CONTIPELLI, ERNANI. Constituição, federalismo e arquétipos tributários. Revista tributária e de finanças públicas, São Paulo, ano 13, n. 65, p. 107-118, nov. 2006.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

ESTADÃO. Reforma acaba com federação, é projeto de poder e cheque em branco para a União, diz jurista: Titular da PUC-SP, o tributarista Roque Antonio Carrazza critica texto que está em votação na Câmara. ESTADÃO, São Paulo, 05 jul. 2023. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/economia/reforma-acaba-com-federacao-e-projeto-de-poder-jurista/>. Acesso em: 09 jul. 2023.

IBGE. Produto Interno Bruto: PIB. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php#:text=Acesso em: 02 jul. 2023>.

REZENDE, Fernando. Texto para discussão n. 396: o processo da reforma tributária.

Brasília: IPEA, 1996. Disponível em: <https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/02jul.2023>.

ROSSI, Baleia. Parecer de plenário pela comissão especial destinada a proferir parecer à proposta de emenda à constituição nº 45-A, de 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=PRLP%202%20-%203E%20PEC%2045/2019. Acesso em: 09 jul. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Obrigações acessórias: do interesse da fiscalização à mera comodidade. JOTA, São Paulo, 23 mar. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/obrigacoes-acessorias-do-interesse-da-fiscalizacao-a-mera-comodidade-26032021>. Acesso em: 02 jul. 2023.

SOUTO, Marcos Juruena Vilela. Estímulos positivos. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, José Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquiria Batista dos (coord.). Direito administrativo econômico. São Paulo: Atlas, 2011.

Autoria

Rayane Dornelas Sukar é Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Administrativo pela UFPE. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Orientadora de Monografia do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET. Orientadora de Monografia do Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP. Professora Assistente no Mestrado e na Graduação em Direito da PUC/SP. Professora Seminarista Assistente do Curso de Especialização em Direito Tributário PUC/SP. Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP e do Projeto Infrações no Século XXI – NEF-FGV/SP. Advogada.

Bruno Magno é Mestrando em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Assistente na Graduação em Direito da PUC/SP. Advogado.

Matheus Sukar é Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP. Especialista em Ciência Política pela UNICAP. Advogado e jornalista.

Repensando o federalismo fiscal: administração tributária como atividade essencial ao funcionamento dos municípios

Roseli da Silva Matias

Resumo A produção de conhecimento sobre Administração Pública vem sendo bastante explorada. Já a Administração Tributária, sobretudo a municipal, é pouco estudada. A bibliografia brasileira disponível ainda é escassa. Considerando que a República Federativa do Brasil é muito municipalista, porque possui 5.570 Municípios efetivando direitos fundamentais e sociais, mas que eles só foram elevados à categoria de entes federados há pouco mais de 33 anos, não é aceitável abandoná-los à própria sorte. Quando números oficiais são analisados, como os disponíveis pelo IBGE, pelo SINCOV, pelo CONASEMS, percebe-se uma crescente efetivação dos direitos fundamentais e sociais pelos entes locais. Municípios pequenos assumindo muitos encargos sociais, aportando mais recursos na saúde e na educação do que o mínimo constitucional exigido, até mais que os Estados-membros e a União, tomando como parâmetro suas respectivas receitas correntes líquidas. Diante dos dados apresentados, os quais retratam distorções no federalismo fiscal, e das reflexões levantadas é um paradoxo não tratar a Administração Tributária como atividade essencial para aumentar o grau de autonomia municipal. Então, por que a Administração Tributária municipal até hoje não vem sendo objeto de muitos estudos ou de discussões mais profundas? Não é permitido esquecer que a EC 42/2003 elevou a Administração Tributária à categoria de atividade essencial ao funcionamento do Estado. Defende-se que o assunto merece atenção e reflexão multidisciplinar. A academia tem muito a contribuir com os Municípios, por meio de sua produção de conhecimento jurídico, objetivo e imparcial. Os dados numéricos apresentados são importantes para compreensão da relevância de uma boa gestão fiscal e tributária, para que os entes federados cumpram sua finalidade institucional. Assim, o presente estudo pretende repensar o federalismo fiscal brasileiro, com ênfase na necessidade de a Administração Tributária ser tratada como atividade essencial ao funcionamento dos Municípios. Portanto, põe-se na ordem do tempo discussões sobre a necessidade de um equilibrado federalismo fiscal. O interesse pelo tema parte da premissa da função social dos tributos, sobretudo do dever fundamental de cobrar e de pagar impostos.

Palavras-chave Federalismo Fiscal Brasileiro, Municípios, Administração pública, Administração Tributária, Tributos.

Introdução

Inadvertidamente, alguns doutrinadores costumam propagar uma confusão entre federação e federalismo. Inicialmente, cumpre destacar que o federalismo é uma teoria sobre a forma de Estado Federal, com previsão de descentralização de competências e distribuição de receitas, podendo ser centrífugo, centrípeto, dual, de segregação, clássico e cooperativo.¹ O dual, praticado pelos Estados Unidos, teoriza a divisão clara de competências para as unidades federadas, de modo que, possuindo poderes e obrigações delimitados, acredita-se em atuação de forma independente, uma não podendo invadir a competência de outra.²

Já o federalismo cooperativo é a teoria da solidariedade entre os entes federados. Estes, preservando suas autonomias constitucionais, unem forças e atuam conjuntamente, por meio de um intercâmbio de conhecimento, de colaboração e de responsabilidades. Esse arranjo federativo, proporcionado por relações intergovernamentais, visa possibilitar maior eficiência e eficácia de políticas públicas de interesses comuns e difíceis ou inviáveis de serem executadas de forma individualizada.

A teoria federalista brasileira se originou, em 1889, do centro para fora, num movimento de rotação chamado de centrífugo, ganhando mais corpo em 1891 com a definição da República Federativa do Brasil. Na Constituição de 1937 cedeu lugar ao unitarismo, sendo restabelecido com a Constituição de 1946, enfraquecido na Constituição de 1967, extinto em 1968 nos termos do Ato Institucional n. 5 e restabelecido em 1988.³

Por sua vez, a federação é a materialização do federalismo. Essa ideia cria a hipótese de uma unidade federal formada por entes federados dotados de autonomias administrativa, financeira e política, nos limites constitucionais. Entende-se que esse modelo operacional outorga vantagens que se sobressaem quando comparado a uma confederação, entre as quais melhores condições de sustentação de um governo nacional.⁴

No que diz respeito às federações existentes no mundo, pode-se afirmar, diante de pesquisas a autores clássicos e modernos, que as características não são uniformes para todas, em face de suas especificidades culturais, geográficas, financeiras e políticas. Entre as características unânimes são presenciadas: descentralização de poder – prevista no texto constitucional e certo grau de autonomia; e no que concerne

1. HORTA, Raul Machado. Reconstrução do Federalismo Brasileiro. Revista de Informação Legislativa, a. 18, n. 72, out-dez, 1981, p. 13-14.

2. BERNARDES, Wilba Lúcia Maia. O federalismo dualista e competitivo. A concepção norte-americana e suas possíveis influências no modelo brasileiro. Revista Brasileira Estudos Políticos, v. 98, p. 159, 162, 2008.

3. SOUZA, Celina. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. Revista Sociologia e Política, Curitiba, n. 24, p. 106, junho 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rsocp/a/w75TqBF3yJv4JHqyV65vcjb/?format=pdf>. Acesso em: 28 jul. 2022.

4. HAMILTON; MADISSON; JAY. O Federalista. Tomo primeiro. Rio de Janeiro: Typ. Imp. E Const. de J. Villeneuve e comp., 1840. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/17661>. Acesso em: 20 jul. 2022.

aos argumentos tecidos dos países por uma federação, afirma-se que a escolha não decorreu de um sério estudo de viabilidade econômica e financeira, mas sim por motivos históricos e interesses sociopolíticos, a exemplo da Argentina, Brasil, Estados Unidos, Índia e México.

O Brasil, ao contrário do modelo de federação tradicional dos Estados Unidos que possui apenas 2 níveis de poder (a União e os Estados-membros), é uma Federação peculiar – formada pela união indissolúvel da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e, atualmente, de 5.570 Municípios.⁵ O texto constitucional de 1988 chama atenção, porquanto um convite ao estudo acadêmico e debate político e socioeconômico, por igualar formalmente, pela primeira vez na história, os Municípios aos entes federados dotados de autonomias, nos termos do caput de seu art. 18; também pela divisão de competências comuns, concorrentes e privativas.

O vigente modelo de federalismo calcado na Constituição de 1988 apresenta-se inovador: indissolubilidade da federação, por ser cláusula pétrea; formação trina pela composição da União, Estado-membros, Municípios e Distrito Federal (que acumula certas competências dos Estados-membros e dos Municípios); autonomias, do ponto de vista formal, administrativa, financeira e política; separação de poderes; sistema bicameral formado pelo Senado Federal e Câmara dos Deputados; repartição de competências e receitas tributárias; possibilidade constitucional de intervenção federal; e o Supremo Tribunal Federal.

A união indissolúvel dos entes federados juntamente com a especificação de competência teoriza um federalismo brasileiro híbrido – de integração, de cooperação e de descentralização. A complexidade aumenta diante da distribuição de receitas tributárias para todas as unidades federadas. Essa repartição de recursos materializa o federalismo fiscal – que é o fio condutor da federação, porque possibilita a ação efetiva da administração e da execução de políticas públicas pelo Estado.

Ao criar um novo modelo de federalismo fiscal, a Constituição de 1988 buscou alargar as competências tributárias dos Estados-membros e Municípios, com uma maior distinção na partilha de receitas, inclusive via fundos de transferências obrigatórias de receitas, como o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), e com limitações ao poder de tributar, a exemplo das imunidades recíprocas de impostos.

Historicamente, alterações no texto constitucional também pretendem ampliar a participação dos Municípios no FPM, formado por receitas de dois impostos: IPI e IR. A EC n. 55/2007 acresceu 1% para o primeiro decênio de dezembro; a EC n. 84/2014 incrementou 1% para o primeiro decênio de julho; e a EC n. 112/2021 foi responsável por mais 1% para o primeiro decênio de setembro.

A despeito desses avanços no federalismo fiscal cooperativo vertical, isso no sentido de tentar equilibrar as receitas com as despesas municipais, é importante

5. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Censo Demográfico 2010. Disponível em: <https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/default.shtm>. Acesso em: 12 jul. 2022.

ressaltar que existem muitas distorções que prejudicam o aperfeiçoamento em busca de uma maior autonomia municipal. Um grande gargalo da federação brasileira é o alto grau de dependência financeira dos Estados-membros e Municípios para com a União. Esta fica com a maior parte da carga tributária, em muitas situações, deixando de atuar como coordenadora de políticas públicas universais, passando a exercer o papel de centralizadora de planejamentos, decisões e financiamentos, ou até mesmo de usurpadora de competências privativas dos demais entes.

Dessa feita, as autonomias dos Estados-membros e, sobretudo, dos Municípios terminam figurando apenas como peças ornamentais no texto constitucional, uma vez que a autonomia financeira é base para as demais. A autonomia administrativa é a liberdade para autoadministração, para planejamento e execução de serviços.

Sendo o tributo a principal fonte de receita do Estado Federal, a autonomia financeira municipal é a competência que o ente local possui para instituir, cobrar, fiscalizar e arrecadar os seus tributos próprios, sem prejuízo do recebimento de transferências intergovernamentais obrigatórias, conforme estabelecido na Constituição, com fins de equalização das receitas com as despesas. A autonomia política municipal é a competência para eleição dos vereadores(as), prefeito(a) e vice-prefeito(a), para a elaboração da lei orgânica municipal, leis e atos administrativos sobre interesse local.

Uma contextualização dessas autonomias, ainda que breve, é importante para uma visualização ampla dos reflexos da aproximação geográfica entre os municípios e a Administração Pública municipal. Esse quadro de aproximação tende a um maior reconhecimento das reais necessidades locais, porquanto uma melhor definição de responsabilidades políticas, administrativas, sociais, ambientais, econômicas e financeiras, bem como um crescente e em processo de amadurecimento controle social das receitas e despesas públicas.

Essa realidade vem concedendo aos entes locais um protagonismo na efetivação de políticas públicas essenciais, como nas áreas da saúde e educação públicas. Entre os obstáculos enfrentados pelos Municípios, muitos constituídos inconstitucionalmente e desprovidos de estudos prévios de viabilidade financeira, é a indisponibilidade financeira para fazer frente às necessidades de formalização e operacionalização de suas políticas públicas. Isso se agrava quando há transposição de responsabilidades intergovernamentais para eles, sem que exista equalização de receitas.

Percebido isso, buscam-se respostas para a seguinte problemática: o que impede os Municípios de alcançarem autonomia financeira? Este artigo acredita que os problemas e soluções estão na teoria do federalismo brasileiro, com os contornos práticos no modo de operacionalização da federação. Como este estudo apresenta em seu recorte o federalismo fiscal, cumpre delimitar três hipóteses: 1. Inconstitucionalidade e desproporcionalidade do crescente processo de formação dos Municípios; 2. Centralização de receitas tributárias na União, com descentralização de encargos; 3. Não tratamento da Administração Tributária como atividade essencial ao funcionamento dos Municípios.

Porquanto, são situações que interferem negativamente no aumento da arrecadação tributária municipal, conseqüentemente com maior dependência de receitas

intergovernamentais obrigatórias e voluntárias – o que é antônimo de autonomias administrativa, financeira e política.

1. Vulnerabilidades no processo de formação dos municípios

É contumaz reconhecer que o fio condutor da federação é o federalismo fiscal. Este é a teoria que tem por preceito a busca pelo equilíbrio financeiro dos entes federados, para que possam exercer suas funções institucionais, entre elas a materialização de direitos sociais e fundamentais. Tudo isso nos termos do ordenamento jurídico vigente.

Quando um ente federado brasileiro é criado por razões históricas e políticas, sem que seja considerada a real possibilidade de seu empoderamento financeiro, aumentam-se os desafios para existência da própria federação, como riscos para autonomia da organização político-administrativa. Isso sobe o viés material, porque, do ponto de vista formal, é sabido que o seu modelo é *clausula p etrea*, nos termos do art. 60 da Constituição de 1988.

Nesse aspecto, chama atenção negativamente o número de Municípios brasileiros ter aumentado significativamente nas últimas décadas, o que compromete e muito a autonomia financeira desses entes. Novos Municípios foram criados tendo como parâmetros vieses histórico e eleitoreiro, desprovidos de potencialidade socioecon mica, sem consideração a um número razoável de população, sem condições de infraestrutura local e de empoderamento financeiro.

O Município de Serra da Saudade, localizado no Estado de Minas Gerais, segundo o IBGE, no ano de 2021,⁶ tem uma estimativa de 771 munic pales e uma área geográfica de 335,659 km². Dessa forma, atualmente revela-se ocupar a posição de ente brasileiro com menor número de população. Já o Município de Santa Cruz de Minas, também localizado no Estado de Minas Gerais, de acordo com o IBGE, no ano de 2021,⁷ possui uma estimativa de 7.865 pessoas e a menor área de unidade territorial – apenas 3,562 km².

A tabela seguinte, cuja fonte   do IBGE, retrata um cenário de forte descentralização, com especificações do crescente número de Municípios, suas populações e Estados. Entre os anos de 1988 e 2000 foram criados 1.438 Municípios. Esse quantitativo representa cerca de um quarto de todos os entes municipais existentes.

Como assenta o pesquisador Fabrício Ricardo Tomio, períodos democráticos, ao contrário dos ditatoriais, concidem com essa crescente criação de Municípios, sobretudo p s-Constituição de 1988. No entanto, chama atenção para não associar essa forte descentralização político-administrativa exclusivamente aos contextos políticos, vez que existem outros fatores sociais e políticos explicativos, como a criação de novos

6. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Censo Demográfico 2010. Disponível em: <https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/default.shtm>. Acesso em: 12 jul. 2022.

7. *Ibidem*.

ESTADOS	MUNICÍPIOS		INCREMENTO		MUNICÍPIOS CRIADOS (por tamanho da população, em mil hab.)							
	1988	2000	Total	(%)	< 5	5 – 10	> 10	Total				
RS	244	497	253	104%	207	82%	38	15%	8	3%	253	100%
TO	6	139	133	2.217%	83	62%	33	25%	17	13%	133	100%
MG	722	853	131	18%	65	50%	55	42%	11	8%	131	100%
PI	116	222	106	91%	76	72%	27	25%	3	3%	106	100%
SC	199	293	94	47%	71	76%	19	20%	4	4%	94	100%
PR	311	399	88	28%	45	51%	32	36%	11	13%	88	100%
MA	132	217	85	64%	12	14%	38	45%	35	41%	85	100%
SP	572	645	73	13%	51	70%	12	16%	10	14%	73	100%
GO	181	246	65	36%	50	77%	6	9%	9	14%	65	100%
MT	82	139	57	70%	37	65%	12	21%	8	14%	57	100%
PA	87	143	56	64%	4	7%	11	20%	41	73%	56	100%
PB	171	223	52	30%	28	54%	11	21%	13	25%	52	100%
BA	367	417	50	14%	–	0%	12	24%	38	76%	50	100%
RO	18	52	34	189%	7	21%	16	47%	11	32%	34	100%
CE	152	184	32	21%	–	0%	7	22%	25	78%	32	100%
RJ	66	92	26	39%	–	0%	10	38%	16	62%	26	100%
ES	58	78	20	34%	–	0%	9	45%	11	55%	20	100%
PE	167	184	17	10%	–	0%	4	24%	13	76%	17	100%
RN	151	167	16	11%	12	75%	4	25%	–	0%	16	100%
MS	65	77	12	18%	2	17%	9	75%	1	8%	12	100%
AP	5	16	11	220%	7	64%	2	18%	2	18%	11	100%
AC	12	22	10	83%	4	40%	6	60%	–	0%	10	100%
RR	8	15	7	88%	4	57%	3	43%	–	0%	7	100%
AL	96	102	6	6%	–	0%	3	50%	3	50%	6	100%
AM	59	62	3	5%	–	0%	–	0%	3	100%	3	100%
SE	74	75	1	1%	–	0%	1	100%	–	0%	1	100%
TOTAL	4121	5559	1438	35%	765	53%	380	26%	293	20%	1438	100%

ESTADO	1988	2000	1988	2000	1988	2000	1988	2000	1988	2000	1988	2000
RS	244	497	1	100%	–	0%	1	100%	–	0%	1	100%
TO	6	139	2	33%	–	0%	2	33%	–	0%	2	100%
MG	722	853	3	0%	–	0%	3	0%	–	0%	3	100%
PI	116	222	0	0%	–	0%	2	100%	–	0%	0	0%
SC	199	293	1	0%	–	0%	2	50%	–	0%	1	100%
PR	311	399	1	0%	–	0%	0	0%	–	0%	10	100%
MA	132	217	1	0%	–	0%	3	100%	–	0%	1	100%
SP	572	645	1	0%	–	0%	0	0%	–	0%	11	100%

Estados-membros e a autonomia legislativa estadual para emancipação municipal.⁸

Afora os critérios geográfico e populacional, os desafios enfrentados pelo federalismo fiscal foram ampliados com a criação de muitos Municípios por mera liberalidade estadual. O texto original do § 4º do art. 18 da Constituição de 1988 previa que a criação, incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios dependiam de lei estadual, obedecidos os requisitos previstos em lei complementar estadual. Com nova redação dada pela EC n. 15/1996, esse procedimento emancipador ganhou mais rigidez, ao menos do ponto de vista formal.

Desde então, os requisitos constitucionais para criação de novos Municípios são: lei complementar nacional fixando o período em que poderão ser criados; estudo de viabilidade municipal elaborado na forma da lei; plebiscito direcionado às populações dos Municípios envolvidos; e lei estadual.

Sem a necessidade de alteração do regime político, a recentralização das regras (emenda 15/96) alterou o arranjo institucional que favorecia as emancipações municipais. No entanto, como a maior parte dos estímulos fiscais à criação de municípios foi mantida e as expectativas eleitorais futuras dos parlamentares podem gerar novas decisões favoráveis, é possível que surtos emancipacionistas, mesmo que com intensidade menor, continuem a ocorrer no futuro. Porém, dada as imposições sobre a consulta plebiscitária, as divisões territoriais, provavelmente, deverão ser todas restritas a pequenos e micro municípios do interior (os mais frágeis e dependentes do FPM), exatamente a situação menos desejada pelo ator político responsável pela formulação da emenda constitucional – o executivo federal.⁹

Passadas mais de duas décadas dessa alteração constitucional, a lei complementar nacional não foi editada. Na prática, Municípios continuaram sendo criados via lei estadual e sem cumprir os demais requisitos ditados no vigente § 4º do art. 18 da Constituição de 1988. Isso torna vulnerável ainda mais a autonomia dos Municípios que, sem recursos próprios, ficam financeiramente sub-representados, com forte dependência de transferências constitucionais, até mesmo para pagar despesas mais básicas, como fatura de energia do prédio da prefeitura.

Diante desse contexto, podem-se deduzir Municípios constitucionalmente formalizados, muitos devido à EC n. 57/2008, mas sem autonomia financeira. Essa emenda acrescentou o art. 96 ao ADCT, a saber:

8. TOMIO, Fabricio Ricardo. A criação dos municípios após a Constituição de 1988. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 17, n. 48, p. 84. Disponível em: <https://www.scielo.br/rbcsoc/a/N7LsY44n4sQLmsw6yJt3dS/?format=pdf>. Acesso em: 10 jul. 2022.

9. TOMIO, Fabricio Ricardo. A criação dos municípios após a Constituição de 1988. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 17, n. 48, p. 84. Disponível em: <https://www.scielo.br/rbcsoc/a/N7LsY44n4sQLmsw6yJt3dS/?format=pdf>. Acesso em: 10 jul. 2022.

Ficam convalidados os atos de criação de Municípios – por fusão, incorporação e desmembramento –, cuja lei estadual tenha sido publicada até 31 de dezembro de 2006, atendidos os requisitos tão somente estabelecidos na legislação do respectivo Estado à época de sua criação.¹⁰

Ademais, podem-se inferir Municípios inconstitucionais, não beneficiados pela EC n. 57, e sem autonomia financeira; outros inconstitucionais, mas financeiramente equilibrados. E como decidir o destino desses entes municipais? No site do STF existem algumas decisões, em sede de ADI, suspendendo efeitos de leis estaduais que criaram Municípios sem atender os preceitos constitucionais.

Até hoje permanece pendente a regulamentação nacional dos critérios para nortear o Estudo de Viabilidade Municipal (EVM) e do prazo para criação – por incorporação, fusão ou desmembramento – de Municípios, conforme disposto no § 4º do art. 18 da Constituição de 1988.

O Congresso Nacional já tentou, por algumas vezes, regulamentar, por meio de lei complementar, esse dispositivo constitucional, mas todas as propostas foram vetadas pelos respectivos presidentes da República. No veto ao Projeto de Lei n. 104/2014, a então presidente Dilma Rousseff justificou a sua discordância para “evitar o aumento de despesas com novas estruturas municipais, sem que existente a correspondente geração de novas receitas”.¹¹

Diante desse contexto, indaga-se: Até que ponto essa objeção não é equivocada?! A crítica tecida é que, diante da conjuntura, com entes locais sendo formalizados inconstitucionalmente, com severos desequilíbrios ao sistema federativo, não se deve esquivar do problema, mas sim regulamentar, por meio de lei complementar nacional, o processo de formação de novos Municípios, impondo critérios rígidos, capazes de diagnosticar, previamente, a situação regional e local, para que seja estudada, entre outras variáveis, a possibilidade de sustentabilidade administrativa, política e financeira do pretense ente municipal.¹²

A falta de regulamentação do § 4º do art. 18 da Constituição de 1988 cria mais problemas que soluções. Resta clarividente que o ato de criação de um Município é complexo. Assim, não basta simplesmente regulamentar, no sentido de somente estabelecer prazo para habilitação de novas emancipações. Não há como debater a procriação de Municípios sem fiscalizar se o estudo de viabilidade municipal foi

10. BRASIL. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-normaatuizada-pl.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2022.

11. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/vetos/-/veto/detalhe/8120>.

12. MATIAS, Roseli. Municípios no Federalismo Fiscal Brasileiro da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: Uma análise das receitas tributárias do Município de São José da Laje, Estado de Alagoas, competências 2012 a 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, p. 197. Disponível em: https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UCAP_928fefdca173a14d212f3faa423cdf7/Description. Acesso em: 10 jul. 2022.

norteado por parâmetros rígidos de elaboração. Qualquer regulamentação que fuja de objetividade e transparência não passará de uma aventura antifederativa.

Novos processos de formação de Municípios, sem olvidar as especificidades histórica e cultural locais, devem suceder a um enquadramento de requisitos, para não provocar mais problemas que soluções. Não existem autonomias administrativas e políticas, sem dinheiro. A mola propulsora dessas autonomias é, como sabido desde muito, a autonomia financeira possibilitada por receita tributária.

Assim, o estudo de viabilidade municipal precisa ser interpretado como uma etapa fundamental para mapeamento da situação econômica, financeira, social, cultural, política e ambiental dos envolvidos e para o desenvolvimento de parâmetros que visem o aperfeiçoamento do sistema federativo. Porquanto, uma oportunidade ímpar para que não se propaguem mais Municípios sem diretrizes e desprovidos de capacidade financeira.

O Estudo de Viabilidade Municipal – EVM pode ser uma ferramenta poderosa para diagnosticar previamente situações de desequilíbrios econômicos, financeiros e sociais. No atual panorama brasileiro, a criação, incorporação, fusão ou desmembramento de um Município dependerá da existência de outro, pois tratam de remanejamento de território e população. Um diagnóstico prévio da situação econômica, financeira e social dos Municípios envolvidos pode evitar problemas severos ao sistema federativo brasileiro. As normas que regem a emancipação municipal não interessam apenas ao respectivo Estado-membro, mas a todos os entes federados, pois interferem na estrutura do Estado Federal.¹³

A complexidade do tema não esbarra apenas em prever de forma rígida e fiscalizar o processo de formatação de futuros Municípios, mas também na situação de entes locais atualmente já consolidados.

2. Centralização de receitas na União e descentralização de encargos

Comparando números que refletem o contexto geral da participação dos entes federados nas receitas tributárias próprias e nas transferências constitucionais, pode-se afirmar que a União é o único ente que possui o mais alto grau de autonomia financeira, não só porque é dotada de competência constitucional para instituir o maior número

13. MATIAS, Roseli. Municípios no Federalismo Fiscal Brasileiro da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: Uma análise das receitas tributárias do Município de São José da Laje, Estado de Alagoas, competências 2012 a 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, p. 197. Disponível em: https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UCAP_928fefdca173a14d212f3faa423cdef7/Description. Acesso em: 10 jul. 2022.

de tributos, mas também por ter competência para instituir impostos com maior preponderância fiscal, como o IR, cuja parcela de receita, junto com a do IPI, compõem a base de receitas do FPM e do FPE.

Acresça-se a essa sua autonomia financeira a competência para instituir várias contribuições, entre as quais a COFINS, o PIS, a CSLL e a CIDE. Sendo que, entre as contribuições, a CIDE-Combustível é a única cuja parcela da receita é repartida para os demais entes. O que significa, dessa forma, maior concentração de receita tributária nas mãos do governo federal. E ter dinheiro é ter poder administrativo e político.

Ainda, é inevitável mencionar que uma das principais barreiras da igualdade entre os entes é justamente a questão econômica e, mais especificamente, a arrecadação tributária. Ocorre que, muitas vezes, os municípios não possuem arrecadação de tributos suficiente para custeio de todas as políticas públicas sob sua responsabilidade e acabam por depender, progressivamente mais, de transferências do governo federal – que tem maior poder econômico – e do estadual. Portanto, a autonomia financeira resta altamente prejudicada.¹⁴

Essa concentração de receitas na União aumenta os desequilíbrios vivenciados pelo federalismo fiscal brasileiro, porque aumenta a dependência financeira dos entes “subnacionais”, como denomina a maioria dos federalistas. Atento mais a uma questão de semântica e de caminhos para superação, este estudo tem preferência pela denominação “entes locais” ou “outros entes federados”, porque compreende que “subnacional” propaga ainda mais a ideia de submissão.

O fato é que, para muito além do estudo da linguística, o quadro seguinte é um espelho da submissão financeira dos entes municipais, dada a histórica concentração de receitas tributárias na União. Nos anos de 1998, 2001 e 2014, a União concentrou cerca de 68% da carga tributária do país, enquanto os Estados entre 25

Participação dos entes nas receitas tributárias e transferências constitucionais – 1998 União Arrecadação própria total: 68,7 Para Estados: 5,3 Para Municípios: 4,2 Receita disponível: 59,2 Arrecadação própria total: 26,2 Transf. p/ Municípios: 6,4 + Transf. Recebidas da União: 5,3 Receita disponível: 25,1 Municípios Arrecadação própria total: 5,2 + Transf. Recebidas da União: 4,2 + Transf. Recebidas dos Estados: 6,4 Receita disponível: 15,8

Participação dos entes nas receitas tributárias – 2001 União 68,72 Estados 26,80 Municípios 4,48 Participação dos entes nas receitas tributárias – 2014 União 68,47 Estados 25,35 Municípios 6,19 Fonte: Receita Federal

Vicente Oliveira, ao analisar outros dados divulgados pelo IBGE no ano de 2004, que confirmam a margem histórica dos números citados acima, discorre:

14. LIMA, Natália. Teoria do Estado Federativo e a Constituição da cidade. In: MOURA, Emerson; TORRES, Marcos; MOTA, Mauricio (Org.). Direito constitucional da cidade: teoria da Constituição da cidade e do federalismo urbano. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. v. 1, p. 148.

Os referidos indicadores mostram que embora esteja havendo um aumento da arrecadação própria dos municípios esta não vem crescendo na mesma proporção que a importâncias destes entes federativos na esfera pública nacional. Em outras palavras, os municípios continuam dependendo muito das transferências governamentais. A razão para isso encontra-se na falta de infraestrutura física e informacional que prevalece em grande parte dos municípios brasileiros, impedindo que haja um aumento mais expressivo da sua arrecadação própria. A ausência de instrumentos de gestão tributária, tais como: sistemas cadastrais informatizados e integrados; mapeamentos de unidades territoriais e residenciais; cobrança de taxas instituídas; etc., fazem com que a arrecadação própria dos municípios brasileiros fique abaixo da de países como Suécia (35,2%), EUA (16,3%) e Bolívia (10,9%) (IBGE, 2004, p. 33-34).¹⁵

Ainda fazendo referência a esse autor, ele cita dois economistas, o Wallace Oates e Edilberto Lima. Segundo os pensamentos, o sistema de federalismo fiscal cooperativo vertical justifica-se em nome da eficiência da Administração Tributária. Nesse sentido, a União tem muito mais condições de instituir, cobrar, arrecadar e fiscalizar tributos com grande base tributária, como o IPI e o IR. Critica-se até o fato de o ICMS, com larga base tributária e complexidade, ser de competência dos Estados-membros.¹⁶

Naturalmente, a competência tributária da União, outorgada ou não em nome de uma eficiência da Administração Tributária, gera concentração de receita na esfera federal, provocando assim necessidade de transferência aos Estados e aos Municípios. Essa transferência tem por finalidade uma equalização fiscal, que é muito importante em federações com grandes desigualdades socioeconômicas entre regiões, entre Estados e entre Municípios, como é o caso típico do Brasil. Acresce, sem maiores detalhes, que o economista Wallace Oates apresentou evidências de que sistemas tributários estaduais e municipais são normalmente mais regressivos que sistemas federais, o que justifica grande parte da arrecadação na União, para posterior transferência.¹⁷

Por hora, esta pesquisa concorda que a linha argumentativa desses autores é coerente com nossa realidade no Brasil. O problema maior não é centralização de competência tributária na União, para fins de eficiência da Administração Tributária. Isso pode até ser uma solução para a autonomia financeira geral, porque enseja uniformização, diminuindo conflitos tributários.

O cerne do maior problema visualizado, para além de uma limitação à autonomia legislativa, é a União centralizar receitas sem que exista uma transferência equilibrada para os demais entes. Os entes federados precisam ter receitas compatíveis com

15. OLIVEIRA, Vicente. A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 78.

16. *Ibidem*, p. 73.

17. OLIVEIRA, Vicente. A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p.73.

suas despesas institucionais. Reitera-se: as contribuições da União, com exceção da CIDE-Combustível, nem são repartidas.

Sobre o problema da discriminação tributária, como tivemos oportunidade de ver, grandes e eruditas tertúlias registram nossos anais parlamentares, ilustrando plenamente o dito popular: em casa onde falta o pão, todos brigam, ninguém tem razão. Ainda assim, a divisão da pobreza poderia ter sido mais equitativa do que é costume entre nós. A maior cota de miséria tem tocado aos municípios. Sem recursos para ocorrer às despesas que lhes são próprias, não podia deixar de ser precária sua autonomia política. O auxílio financeiro é, sabiamente, o veículo natural da interferência da autoridade superior no governo autônomo das unidades políticas menores. A renúncia, ao menos temporária, de certas prerrogativas costuma ser o preço da ajuda, que nem sempre se inspira na consideração do interesse público sendo muitas vezes motivada pelas conveniências da militância política.¹⁸

O desequilíbrio fiscal vertical, como enfatizado no livro *Coronelismo, enxada e voto* supracitado, dá-se não só pela visível centralização de receitas tributárias na União, mas também pela descentralização de encargos e até por políticas públicas da União que uniformizam padrões administrativos e financeiros a serem obrigatoriamente seguidos pelos entes infranacionais, como piso nacional de vencimentos para professores, agentes de saúde e de endemias. Há situações em que a União peca, em vez de se comportar como coordenadora de políticas públicas, ela usurpa competências dos Estados e dos Municípios. Em certos casos, os Municípios e Estados-membros demandaram pressões políticas e intervenções no poder judiciário para a União poder equilibrar a imputação das despesas de suas políticas públicas com os repasses de receitas para os entes.

Na tentativa de exemplificar reflexos do poder central da União, vale o estudo de Rezende: Recursos da saúde e da educação, este por meio do FUNDEB, são repassados diretamente aos Municípios. A urbanização ampliou programas sociais de transferência de renda, como a adoção do conhecido Programa Bolsa Família. Embora o financiamento seja com recursos da União, os(as) prefeitos(as) assumem a responsabilidade por selecionar os beneficiários. Além desses fatores, mudanças no perfil demográfico e econômico da população reforçam o controle decisório da União. O envelhecimento da população dita o investimento na previdência, com efeito em cascata das normas que regulamentam aposentadoria dos servidores públicos, aumentando o peso desses gastos nos orçamentos estaduais e municipais.¹⁹

18. LEAL, Victor. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil*. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012. p. 179.

19. REZENDE, Fernando. *Conflitos federativos. Esperanças e frustrações – em busca de novos caminhos para a solução*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 40-41.

Governadores e prefeitos que decidem não seguir uma uniformização de políticas públicas, argumentando a autonomia dos entes representados, precisam se armar juridicamente, isso quando possuem corpo técnico qualificado, para enfrentar uma força sancionadora. Nesse sentido, são válidas as pesquisas do economista José Roberto Afonso:

Sucedem que, nada obstante a União ou mesmo alguns estados estejam reduzindo sua participação nos investimentos e programa de duração continuada, estes entes, que se desoneram de atribuições constitucionais, não concedem auxílio técnico, nem transferem pessoal e bens às unidades estaduais ou locais em face das quais se passa a imputar tais responsabilidades, o que, evidentemente, demanda o desenvolvimento de novos procedimentos técnicos e logísticos necessários ao seu atendimento, além de gerar um aumento não previsto das despesas públicas agregadas, impacto este ainda mais agravado pelas grandes desigualdades regionais, econômicas e sociais.²⁰

Em complemento a essas críticas levantadas por José Roberto Afonso, importante fazer ponderações quanto às transferências voluntárias, ou discricionárias, como preferiam denominar, sendo que o seu conceito formal está disposto no art. 25 da Lei Complementar n. 101/2000, conhecida como LRF, a saber:

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.²¹

Em outras palavras, o critério inicial para o repasse de transferências voluntárias é político. As transferências voluntárias são previstas no orçamento do ente repassador por iniciativa do poder executivo ou por meio de emendas parlamentares ao orçamento. Os Estados e os Municípios só receberão receitas voluntárias se os respectivos governadores(as) e prefeitos(as) tiverem contatos políticos, cabendo aos entes cumprirem as exigências ditadas nos parágrafos do art. 25 da LRF.

A principal crítica que se faz a essa modalidade de transferência intergovernamental é sobre a transparência no critério de escolha do ente beneficiário, já que o fator preponderante na escolha dos entes receptores é a vontade política do destinatário. No universo delas, as emendas parlamentares se mostram importantes, porém questionáveis.

20. AFONSO, José Roberto Rodrigues. Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabus. Disponível em: web.bndes.gov.br. Acesso em: 12 jul. 2022, p. 15-16.

21. BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 12 jul. 2022.

A importância é visualizada no contexto de dois relevantes pontos. Muitos Municípios e Estados-membros só conseguem construir vultuosas e relevantes obras, como hospitais e creches, com receitas voluntárias da União. A importância também encontra guarida no fato de a descentralização do orçamento permitir uma maior participação dos deputados e senadores no destino dos recursos públicos.

Existe uma presunção jurídica de que os representantes legislativos também são maiores conhecedores das necessidades regionais e locais, sendo, na formação da vontade nacional, os senadores representantes dos respectivos Estado-membros e os deputados do povo. Contudo, dados dão conta de uma relação federativa problemática, diante de levantada disparidade na participação de emendas parlamentares por partidos políticos.²²

No ano de 2016, o Movimento Democrático Brasileiro – MDB foi o partido que mais consolidou emendas, sendo o Partido Trabalhista Cristão – PTC o que apresentou menor participação. Num universo de R\$ 2.102.102.977,00 (dois bilhões, cento e dois milhões, cento e dois mil e novecentos e setenta e sete reais) de emendas pagas, o MDB teve uma participação de R\$ 257.241.197,00 (duzentos e cinquenta e sete milhões, duzentos e quarenta e um mil e cento e noventa e sete reais), enquanto o PTC representou apenas R\$ 1.360.495,00 (um milhão, trezentos e sessenta mil e quatrocentos e noventa e cinco reais), ou seja, participação aproximadamente 190 vezes mais tímida que o MDB, líder no ranking de participação no exercício financeiro de 2016. Tal histórico exige uma atuação eficiente da Administração Tributária municipal.²³

3. Administração tributária como atividade essencial ao funcionamento dos municípios

Percebe-se que a Administração Pública vem mudando e, com ela, deve-se também mudar a Administração Tributária. No plano formal, a EC n. 42/2003 incluiu o inciso XXII ao art. 37 da CF/1988, de modo a considerar que as “Administrações Tributárias de todos os entes federados são atividades essenciais ao funcionamento do Estado”.²⁴

Nesse sentido, devendo ser “exercidas por servidores de carreiras específicas, investirem recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuem de

22. BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira.

23. MATIAS, Roseli. Municípios no federalismo fiscal brasileiro da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: uma análise das receitas tributárias do Município de São José da Laje, Estado de Alagoas, competências 2012 a 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco. p. 146. Disponível em: https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UCAP_928fefdca173a14d212f3faa423cedef7/Description. Acesso em: 10 jul. 2022.

24. BRASIL. Câmara dos Deputados. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-normaatuizada-pl.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2022.

forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”.²⁵

Conforme ensina a Professora Dra. Luciana Grassano de Gouvêa Melo, no que concerne à tradição municipalista brasileira, a elevação dos entes municipais a categoria de entes federados por força da Constituição de 1988, sob o aspecto fiscal, são contextualizadas consequências de ordem impositiva, tanto pela instituição de um sistema de transferência de receitas da União e Estados-membros aos Municípios, quanto pela competência atribuída para instituição de tributos próprios.²⁶

Neste contexto até agora explicitado, percebe-se a importância de se discutir o federalismo fiscal brasileiro, na perspectiva do questionamento sobre a justiça na distribuição da receita para desempenhar o papel constitucional atribuído a esses entes subnacionais em termos de políticas garantidoras de direitos fundamentais e sociais, o que envolve discussão tanto da distribuição das competências tributárias – bastante centralizadoras na União federal – como também da distribuição das transferências constitucionais compensatórias, bem como do padrão político de negociações sobre o acesso aos recursos do orçamento federal, associado ao funcionamento do presidencialismo de coalização.²⁷

Sob o viés material, sobretudo em âmbito municipal, uma série de dados reflete a urgente necessidade de estudos e ações para que a Administração Tributária, de fato, seja tratada como atividade essencial. Relevantes indicadores sobre o baixo incremento de receitas de IPTU são citados por Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior em pesquisa sobre o retrato da administração tributária em 53 cidades selecionadas, a saber:

Entre 2007 e 2014, a arrecadação do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no Brasil se situou em 0,42% do produto interno bruto (PIB), chegando a 0,52% do PIB em 2017, sobretudo, devido às melhorias na administração tributária e à redução real do próprio PIB brasileiro. De qualquer maneira, o indicador brasileiro ainda é bastante inferior à média dos países da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE) de 1,2%, e até de alguns países em desenvolvimento, como a África do Sul (1,2%), a Colômbia e o Uruguai (0,9%).²⁸

25. *Ibidem*.

26. MELO, Luciana. Tributação e cidade. In: MOURA, Emerson; TORRES, Marcos; MOTA, Mauricio (Org.). *Direito constitucional da cidade: teoria da Constituição da cidade e do federalismo urbano*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. v. 2, p. 57.

27. MELO, Luciana. Tributação e cidade. In: MOURA, Emerson; TORRES, Marcos; MOTA, Mauricio (Org.). *Direito constitucional da cidade: teoria da Constituição da cidade e do federalismo urbano*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. v. 2, p. 57.

28. CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Panorama do IPTU: um retrato da administração*

Os resultados da mesma pesquisa demonstram que muitos Municípios pequenos, pobres, poderiam dobrar sua arrecadação de IPTU se adotassem métodos sérios, porém simples, para se alcançar a adimplência.

Cerca da metade dos municípios dos clusters mais ricos concediam facilidades financeiras, como o pagamento em débito automático ou no cartão de crédito, no entanto, isso era aplicado em apenas 1/7 dos municípios nos clusters mais pobres. Em contrapartida, apenas 1/3 dos municípios utilizavam o instrumento de “Protesto” da dívida ativa municipal perante os cartórios. Finalmente, a execução fiscal da dívida ativa foi o único instrumento de combate à inadimplência em cerca de metade dos municípios. Com relação ao indicador de adimplência do IPTU (razão entre o IPTU arrecadado e o lançado), eles foram muito díspares, em geral, superiores a 70% nos clusters mais ricos, mas apenas 41% no cluster 6.²⁹

“Com relação a Planta Genérica de Valores (PGV), em 58% dos Municípios, foram atualizadas pela última vez antes de 2011, devendo estar, portanto, muito defasadas com relação ao mercado.”³⁰ Todo esse contexto citado coloca o IPTU no centro da discussão da Administração Tributária, por dois motivos: 1. Segundo a Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Fipe), entre 2011 e 2014, o preço dos imóveis no Brasil teve crescimento real de 73%, muito superior ao crescimento do PIB, que foi somente de 6,5% no período; 2. As desonerações tributárias instituídas pelo governo federal entre 2013 e 2014, aliadas à subsequente redução da atividade econômica a partir de 2015, diminuíram o nível de transferência aos municípios.³¹

Por exemplo, em 2017, houve uma queda de 8% nas transferências intergovernamentais per capita para os Municípios, comparando-se ao ano de 2014. Essa queda na transferência de receita intergovernamental vem gerando uma crise fiscal que reforçou a necessidade de os Municípios aumentarem suas receitas próprias, em especial pelo incremento da arrecadação de impostos que não recaiam sobre a produção e que possam ser progressivos, como é o caso do IPTU.³²

Como visto, em que pese o alargamento de uma autonomia formal para os Municípios, nos termos da Constituição de 1988, é sabido que ela não vem correspondendo, ao menos no plano fático, a enorme e crescente responsabilidade municipal na execução

tributária em 53 cidades selecionadas. Texto para discussão 2419. Brasília; Rio de Janeiro: IPEA, 2018. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9313/2/td_2419_sumex.pdf. Acesso em: 12 jul. 2022. p. 1.

29. Ibidem, p.1.

30. CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. Panorama do IPTU: um retrato da administração tributária em 53 cidades selecionadas. Texto para discussão 2419. Brasília; Rio de Janeiro: IPEA, 2018. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9313/2/td_2419_sumex.pdf. Acesso em: 12 jul. 2022. p. 2.

31. Ibidem, p. 1.

32. Ibidem, p. 1.

de políticas públicas que materializam direitos fundamentais e sociais. Logicamente, receitas insuficientes são convites para aumento de criminalidade, de doenças e de baixa escolaridade, tudo isso contribuindo para alargamento da desigualdade social.

Por isso, coloca-se uma tributação municipal eficiente, pautada na capacidade contributiva, em uma primeira ordem de discussão. Há muito a inovar para aperfeiçoar sua legislação, seus procedimentos, investir em educação fiscal para os agentes fiscais, para comunidade civil, para a comunidade escolar, para que todos compreendam a interligação entre dever fundamental de pagar tributos com a função socioeconômica dos tributos, melhorar a forma como os agentes fiscais atendem o contribuinte, permitir eficiente acessibilidade do contribuinte às informações tributárias, inclusive com a possibilidade de uma central de tira dúvidas para propiciar a todos melhor compreensão da legalidade.

Reduzir a burocracia, tornando mais eficiente e eficaz as regras e funcionalidades da Administração Tributária, que são o financiamento da máquina pública, das políticas públicas; o financiamento, portanto, dos direitos fundamentais e sociais, mediante a instituição, a cobrança, a fiscalização e arrecadação de tributos, mas de forma constitucional e legal.

Certamente é um desafio para a Administração Pública criar condições para tratar a Administração Tributária como atividade essencial, conforme determina a Constituição de 1988. Mas esse tratamento é necessário, já que o tributo é a principal fonte de receita pública. O livro intitulado *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*, embora retrate a realidade norte-americana, convida-nos a uma simples e ao mesmo tempo necessária reflexão de que não existe efetivação de direitos sem custos.

O desejo universal de apresentar os direitos como uma coisa positiva, sem ressalva alguma, talvez ajude a explicar por que uma abordagem que não leva em conta o custo é vista com simpatia por todos os lados do debate. Com efeito, podemos até falar, nesse contexto, de um tabu cultural – fundado, talvez, em preocupações realistas – contra o “cálculo dos custos” da garantia de direitos.

A premissa de que nossos direitos mais fundamentais podem ser usufruídos sem custo algum, embora muito disseminada, é evidentemente falsa; além disso, é impossível situar sua origem numa suposta impossibilidade de detectar os custos ocultos. Para começar, eles nem são tão ocultos assim. É evidente por si, por exemplo, que o direito a um julgamento pelo júri acarreta um custo para o público.³³

A possibilidade de superação do desafio inicia quando o gestor público compreende a importância de aumentar o grau da autonomia financeira do Município, sem a qual

33. HOLMES, S.; SUSTEIN C. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 13.

se alarga o distanciamento para execução de direitos. Após essa compreensão, o caminho é a instituição, revisão da legislação, cobrança, fiscalização e arrecadação dos tributos municipais próprios. Tudo isso guiado pelos princípios que regem a Administração Pública, acrescidos do princípio da capacidade contributiva.

Assim, no Brasil mostra-se pertinente uma tributação progressiva do IPTU, o uso de georreferenciamento para revisão periódica do Plano Diretor Municipal e da Planta Genérica de Valores, em especial para fins de cumprimento da capacidade contributiva, de modo a tributar com alíquota maior os imóveis mais suntuosos e com alíquota menor os imóveis mais simples – localizados em bairros socioeconomicamente menos desenvolvidos.

E não funciona utilizar a legislação tributária de outro nível. Por exemplo, não é recomendado que um Município do interior de Pernambuco – pouco desenvolvido economicamente, cujo comércio dependa do pagamento de vencimentos e subsídios de funcionários públicos – copie e cole as legislações do ISS e do IPTU do Município de Recife, isso porque as condições socioeconômicas pouco ou não se assemelham.

Se o pagamento espontâneo do tributo devido é o objetivo almejado, a Administração Tributária também precisa respeitar a capacidade contributiva, precisa convidar e incentivar o cidadão para que este se sinta parte da atividade financeira do Estado, como agente ciente que é o financiador, portanto deve ser respeitado ao desempenhar o papel de cidadão fiscalizador dos gastos públicos, como participante do controle social.

Quanto ao investimento em tecnologia, têm vendedores de ovos e de água de coco já aceitando pix como pagamento. Por outro lado, quantos Municípios aceitam pagamento de tributo via pix ou cartão de crédito? Quantos instituíram Programa de Modernização da Administração Tributária (PMAT) ou semelhante?³⁴ Será que somente os Municípios ricos e os emergentes bem administrados se atentam para essas simples, porém importantes inovações tecnológicas, as quais contribuem para uma adimplência voluntária do contribuinte?!

Essas indagações são um convite para o amadurecimento da pesquisa. Por hora, cumpre ressaltá-las com o objetivo de dar conta da necessidade de tratar a Administração Tributária municipal como atividade essencial, inclusive com capacitação continuada dos servidores, inovação legal e melhor uso da tecnologia.

Quanto à inovação legal, vale ressaltar que o Código Tributário Nacional (CTN), Lei n. 5.172/1966, acresceu o rol das modalidades de extinção do Crédito Tributário, a saber: pagamento, compensação, transação, remissão, prescrição, decadência, conversão de depósito em renda, pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º, consignação em pagamento, decisão administrativa irreformável, decisão judicial e, por último, a dação em pagamento de bens imóveis acrescida no ano de 2001 pela Lei Complementar n.

34. Para ter acesso facilitado e gratuito a informações de receitas e despesas dos Municípios, vale a pena consulta o portal “Meu Município” (disponível em <https://meumunicipio.org.br/mapa>), criado, em 2014, pela Fundação BRAVA e o INSUPER.

104.³⁵ No âmbito federal, a dação em pagamento foi regulamentada pela Lei n. 13.259/2016.

Em que possa essa inovação não ser considerada recente, percebe-se a ausência de regulação municipal e/ou sua inadequação. Por exemplo, defende-se que Municípios que possuem dívidas com seus Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), em situação de déficit atuarial, com legitimação reconhecida pelo art. 7º da Portaria n. 402/2008 do Ministério da Previdência Social, podem se valer da modalidade da dação em pagamento de bens imóveis para extinção de correspondentes créditos de natureza tributária.

Portaria n. 402, de 10 de dezembro de 2008 – MPS

Art. 7º É vedada a dação de bens, direitos e demais ativos de qualquer natureza para o pagamento de débitos com o RPPS, excetuada a amortização do déficit atuarial, devendo, neste caso, serem observados os seguintes parâmetros, além daqueles estabelecidos nas Normas de Atuação aplicáveis aos RPPS: (Redação dada pela Portaria MPS n. 21, de 16/01/2013)

I – os bens, direitos e demais ativos objeto da dação em pagamento deverão ser vinculados por lei ao RPPS; (Incluído pela Portaria MPS n. 21, de 16/01/2013)

II – a dação em pagamento deverá ser precedida de criteriosa avaliação do valor de mercado dos bens, direitos e demais ativos, bem como da sua liquidez em prazo compatível com as obrigações do plano de benefícios. (Incluído pela Portaria MPS n. 21, de 16/01/2013)³⁶

À guisa de exemplificação, nos autos do Processo TC/MS: TC 13273/2013, o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso declarou irregularidades em atos de gestão, praticados no Município de Amambai, que levaram ao pagamento de débitos previdenciários por meio de dação de bens, por justamente considerar que houve afronta ao art. 7º supratranscrito. A pena fora a aplicação de multa ao então prefeito e aos servidores envolvidos.³⁷

No caminho obediente ao ordenamento jurídico vigente, não é impossível que os Municípios se adequem as muitas inovações tecnológicas para tornar suas atividades

35. BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 13 jul. 2022.

36. BRASIL. Ministério da Previdência Social. Portaria n. 402, de 10 de dezembro de 2008. Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos ocupantes de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em cumprimento das Leis n. 9.717, de 1998 e n. 10.887, de 2004. Disponível em: <http://sa.previdencia.gov.br/site/2018/09/Portaria-MPS-no-402-de-10dez2008-atualizada-04set2018.pdf>. Acesso em: 13 de jul. 2022.

37. Disponível em: <https://tce-ms.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/447768291/denuncia-den-132732013-ms-1424471/relatorio-e-voto-447768435>.

tributárias mais eficientes e eficazes. Caminho esse que a União vem trilhando, alcançado desse modo um degrau a mais na forte centralização de receitas.

Tanto é assim que, muito recentemente, em 07 de abril de 2022, foi publicada no Diário Oficial da União a Portaria da Procuradoria Geral da União PGFM/ME N° 3.050, regulamentando o programa Comprei, sistema destinado à monetização de bens penhorados ou ofertados em garantia. Em outras palavras, a União criou uma plataforma na internet, inspirando-se nos modelos de marketplaces adotados há muito tempo pela iniciativa privada em suas atividades mercantis, para colocar à venda bens, inicialmente imóveis, de seus devedores, sejam eles já penhorados ou oferecidos em garantia.³⁸

Enquanto a União investe em expertise para incremento de suas receitas, cumpre a todos, inclusive à academia, um caminho de atenção aos Municípios, entes mais pobres da federação brasileira, mas constantemente desafiados na assunção do protagonismo da efetivação de direitos fundamentais e sociais, sobretudo pela proximidade geográfica e política com a população.

Quanto ao poder judiciário, em maio de 2021, o STF, nos autos do Recurso Extraordinário n. 607.886, reconheceu que os Estados são legitimados a reter na fonte o Imposto de Renda sobre os pagamentos realizados a pessoas físicas e jurídicas por seus órgãos, autarquias e fundações.

Essa decisão gerou grande expectativa quanto à extensão do entendimento aos Municípios. Em outubro de 2021, dessa vez nos autos do Recurso Extraordinário n. 1.293.453/RS, pela sistemática de Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR), e na Ação Civil Ordinária n. 2.897/AL, o STF decidiu favorável aos Municípios, de modo que declarou inconstitucional a distinção dada pela União quanto à retenção na fonte desse imposto, conforme síntese a seguir:

Assim, considerando que o Imposto de Renda deve incidir tanto na prestação de serviços quanto no fornecimento de bens por pessoas físicas e jurídicas à Administração Pública, independentemente de se ela municipal, estadual ou federal, não se deve discriminar os entes subnacionais relativamente à possibilidade de reter na fonte, o montante correspondente ao referido imposto, a exemplo do que é feito pela União com amparo no artigo 64 da Lei 9.430/1996.³⁹

Espera-se que essa decisão motive os Municípios na busca de capacitar seu

38. BRASIL. Procuradoria Geral da União. Portaria PGFM/ME n. 3.050, de 06 de abril de 2022. Regulamenta o programa Comprei, sistema destinado à monetização de bens penhorados ou ofertados em garantia. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=07/04/2022&jornal=515&pagina=39>. Acesso em: 13 jul. 2022.

39. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=50088354420174040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=1. Acesso em: 13 jul. 2022.

corpo técnico tributário para operacionalização dessas retenções, possibilitando a multiplicação de suas receitas.

Quanto aos órgãos de controle, como Tribunais de Contas, e entidades de representação municipalista, como Associações Municipais e a Confederação Nacional dos Municípios (CNM), percebem-se importantes movimentações de capacitações e alertas voltadas aos agentes políticos e servidores municipais, tendo como pauta a essencialidade de uma próspera Administração Tributária.

No entanto, é preciso cautela na apresentação de casos de sucesso, tomando-os como parâmetro de possível replicação por outros entes federados. Até que ponto, pequenos e pobres Municípios podem considerar como investimento vultuosos custos realizados por outros entes desenvolvidos?

Em novembro de 2021, durante um seminário promovido pelo Tribunal de Contas de Alagoas sobre “A importância da gestão tributária para a qualidade da gestão municipal”, o Diretor-Presidente de uma empresa pública municipal, chamada PRODAUB, apresentou o caso de sucesso do Município de Uberlândia, em Minas Gerais. Ele investiu alto em ações tecnológicas e conseguiu incrementar consideravelmente suas receitas.

Ao passo em que Uberlândia se destaca, pondera-se: a realidade de um Município desenvolvido do interior do Sudeste, com mais de 700 mil habitantes, com uma economia amadurecida, é difícil, na prática, ser usado como parâmetro para Municípios interiores muito pequenos, porque esses Municípios pequenos, muitas vezes, não possuem receitas próprias nem para pagar suas faturas de energias, quanto mais contratar tecnologia de georreferenciamento, que ainda é tímida e muito cara.

Talvez, uma solução mais barata e mais eficaz, ao menos a princípio, fosse o incentivo de um intercâmbio entre Municípios Alagoanos com Municípios Pernambucanos com variáveis socioeconômicas semelhantes, mas que tiveram êxito no incremento de receitas tributárias próprias. Por que não o fomento a uma parceria com o polo tecnológico de Recife, para incrementar tecnologia na Administração Tributária de pequenos Municípios?

Uma indagação pertinente: será que existe linha de financiamento para esses Municípios investirem em tecnologia tributária? Apesar da existência do Programa de Modernização da Administração Tributária (PMAT) e outras semelhantes, a informação não é acessível aos pequenos Municípios, conseqüentemente o crédito também não.

Outra reflexão é sobre o princípio da não afetação da receita de impostos. Como sabido, imposto é apenas uma das espécies de tributos e suas receitas, regra geral, nos termos do art. 167, IV, da CF/1988, não devem ser vinculadas a órgão, fundo ou despesa, já que se destinam a gastos gerais, como justiça, infraestrutura, saúde, segurança e educação.

No entanto, dada à finalidade do Estado Social e as distorções socioeconômicas do Brasil, as especificidades regionais e locais, também o baixo nível dos serviços públicos em áreas como educação e saúde, o próprio constituinte entendeu por bem criar exceções ao princípio da não afetação de receitas de impostos.

De modo que, a União é obrigada a repassar um percentual da arrecadação de IPI e de IR para os Estados e Municípios, via FPE e FPM, e todos os entes são obrigados a repassar um percentual da arrecadação de impostos para ações e serviços públicos de saúde e educação.

No mais, os entes podem, e nesse ponto entende-se que é uma faculdade e não uma obrigação, vincular receitas de impostos como garantia para celebração de empréstimos, a famosa antecipação de receitas, e também podem destinar receitas de impostos para realização de atividades da Administração Tributária.

O raciocínio é que, se a Administração Tributária é essencial ao funcionamento do Estado, a vinculação de receita de impostos para custeio dessa atividade é justificável, até porque, desde que eficiente e eficaz, não será considerada gasto, mas sim investimento que o ente federado fará nessa área, podendo destinar receita para realizar concurso público, capacitar os servidores, melhorar as instalações físicas, realizar campanhas de educação fiscal e adquirir tecnologia de última geração.

No âmbito federal, por exemplo, foi criado, em 1975, um fundo específico, chamado de FUNDAF, para atender atividades da Administração Tributária Federal, em especial as de fiscalização. Nota-se que a Administração Tributária Federal está ano-luz à frente de Municípios. Ela reconheceu a relevância, a prioridade da atividade tributária antes mesmo de o texto constitucional a considerar essencial.

Enquanto isso, Municípios pequenos faltam dar efetividade, na prática, ao art. 37, XXII, da CF/1988, para fazer constar em seus orçamentos rubricas de receitas de impostos que poderão ser destinadas para a Administração Tributária.

No mais, quantos Estados-membros materializam o disposto nos arts. 37, XXII e 241 da CF/1988, no sentido de exercerem o federalismo fiscal cooperativo por meio de convênio, incentivando, trocando cadastros e informações fiscais, apoiando financeiramente e assessorando tecnicamente seus Municípios incrementarem suas próprias receitas tributárias?

Federalismo fiscal cooperativo é a atuação conjunta e integrada – e não competitiva – dos entes federados, objetivando atingir resultados mais eficientes e menos dispendiosos, materializando os princípios da eficiência e da eficácia, alcançando, por fim, os objetivos que fundamentam a República.

Nesse sentido, uma troca de conhecimento fiscal entre agentes do Estado e dos seus respectivos Municípios poderia gerar bons frutos, soluções rápidas, pouco dispendiosas, imparciais, prevenindo litígios, respeitando os princípios da ordem econômica, da segurança jurídica e da capacidade contributiva.⁴⁰

Uma proposta que se apresenta interessante a debate é se consórcios públicos intermunicipais para gestão de tributos, sob o viés do federalismo fiscal cooperativo horizontal, podem ser considerados instrumentos constitucionais de cooperação para esses Municípios alcançarem eficiência na administração tributária e, com isso,

40. FARIAS, Talden. Consórcios públicos, federalismo cooperativo e intermunicipalidade. R. de Dir. Adm. Const., Belo Horizonte, ano 17, n. 70, p. 254, out./dez. 2017.

aumentar sua autonomia.

No campo normativo, um exemplo de expressiva reformulação do “direito administrativo sancionador” e Administração Tributária é o inciso XXII do art. 10 da Lei 8.429/1992, conhecida como Lei de Improbidade Administrativa, acrescido pela Lei n. 14.230/2021, que considera ato de improbidade que causa dano ao erário conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário com alíquota de ISS menor que 2%.

Outra norma que faz um convite à reflexão é a LC 101/2000 – a famosa LRF. O não exercício da competência tributária só enseja responsabilidade institucional, ou seja, sanção ao próprio ente federado e não ao gestor público. De modo que, nos termos do art. 11, o ente federado é considerado responsável se instituir, prever e arrecadar todos os tributos de sua competência. É como se a lei concedesse um título invisível ao ente federado que exerce a integralidade de sua competência tributária. O ente federado que instituir, prever e arrecadar todos os seus tributos é abstratamente reconhecido com uma pessoa jurídica de direito interno responsável e ponto. Por outro lado, a única sanção de que se tem conhecimento é o ente ficar proibido de receber receita voluntária se não instituir, prever e arrecadar os impostos de sua competência. E se essa receita voluntária for destinada à educação, saúde ou assistência social essa sanção institucional deve ser afastada, por expressa previsão na LRF.

Pelo que parece, esse contexto torna a dependência financeira dos entes infra-nacionais, a exemplo dos Municípios para com a União e seus Estados-membros, ainda mais confortável para determinados gestores públicos. O pensamento é muito cômodo e irresponsável: “eu, agente político municipal, não preciso fazer com que o Município exerça sua competência tributária e/ou capacidade tributária, pois toda semana o Estado é obrigado a repassar receita dos 25% do ICMS e todos os dias 10, 20 e 30 a União repassa a ‘mesada’ do FPM”. Problemas financeiros remanescentes, com implicações negativas na eficiência de políticas públicas, são empurrados para frente, clamando por solução.

“O município é o ente mais próximo da população de um país, posto que é nele que o cidadão vive e se relaciona mais imediatamente.”⁴¹ Porquanto, cumpre reafirmar a necessidade de o Município, seja ele capital ou interior, tratar sua Administração Tributária como atividade essencial.

Conclusão

O estudo é um convite a uma reflexão sobre a necessidade, reconhecida constitucionalmente, de tratar a Administração Tributária como atividade essencial ao bom funcionamento da Administração Pública.

41. CORDEIRO, Glauber de Lucena. Regiões metropolitanas: o papel dos parlamentos metropolitanos na governança interfederativa do Estatuto das Metrôpoles (Lei n. 13.089/2015). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 7.

No âmbito federal, apresentam-se importantes: uma reforma fiscal que repagine o federalismo fiscal, objetivando um justo equilíbrio entre as receitas dos entes com os seus encargos; alterações na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) para fomentar os Municípios no tratamento da Administração Tributária como atividade essencial; criação de legislação para imputar responsabilidades aos gestores municipais que não observarem a Administração Tributária como atividade essencial; auxílio técnico e financeiro para os Municípios conseguirem tornar eficientes e eficazes suas atuações tributárias.

No contexto municipal, ao destacar fragilidades no federalismo fiscal com a hipossuficiência financeira municipal, o estudo defende a importância de um planejamento criterioso, específico a correspondente realidade local, de modo a contemplar:

Reserva de receita para investimento no aperfeiçoamento da Administração Tributária; Ações continuadas em educação fiscal, assim como capacitação continuada de servidores do fisco local; Revisão e atualização da legislação municipal, de modo a tornar o sistema menos burocrático, mais transparente, progressivo e mais justo, atento à capacidade contributiva; Modernização dos meios de fiscalização e arrecadação, como uso de tecnologia para atualização das plantas genéricas de valores e novas modalidades de pagamento (cartão de crédito, pix...); Implantação, em parceria com o poder judiciário, de centros de conciliações de conflitos tributários; protesto de certidões de dívidas ativas; adoção de novas modalidades de extinção do crédito tributário, como a dação de bens imóveis; formalização de convênios com para intercâmbio de informações com outras instituições públicas e privadas; ações cooperadas entre os entes municipais e estaduais para aquisição mais econômica de tecnologias; realização de concurso público para o fisco municipal, com plano de cargos e carreiras satisfatório para os servidores; instituição da progressividade do IPTU; ações para combate à sonegação do ISS; ações que protagonizem a interseccionalidade de tributos com pautas ambientais e culturais.

Para além de uma reforma fiscal, é imprescindível a existência de instrumentos que efetivamente proporcionem coordenação e cooperação entre entes federados objetivando essa maior eficiência e eficácia da Administração Tributária municipal, não rivalidades e conflitos. No plano da cooperação horizontal, entre Municípios, uma possibilidade aqui defendida é a constituição de consórcio público intermunicipal para gestão fiscal e tributária.

Bibliografia

AFONSO, José Roberto Rodrigues. Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabus. Disponível em: web.bndes.gov.br. Acesso em: 12 jul. 2022.

BERNARDES, Wilba Lúcia Maia. O federalismo dualista e competitivo. A concepção norte-americana e suas possíveis influências no modelo brasileiro. *Revista Brasileira Estudos Políticos*, v. 98, p. 159, 2008.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Cidades 2021. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/mg/santa-cruz-de-minas/panorama>. Acesso em: 12 jul. 2022.

LEAL, Victor. Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil. 7. Ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012. LIMA, Natália. Teoria do Estado Federativo e a Constituição da cidade. In: MOURA, Emerson; TORRES, Marcos; MOTA, Mauricio (Org.). Direito constitucional da cidade: teoria da Constituição da cidade e do federalismo urbano. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. V. 1.

MATIAS, Roseli. Municípios no federalismo fiscal brasileiro da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: uma análise das receitas tributárias do Município de São José da Laje, Estado de Alagoas, competências 2012 a 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco. Disponível em: https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UCAP_28fedca173a14d212f3faa423cdef7/Description. 10 jul. 2022.

MELO, Luciana. Tributação e cidade. In: MOURA, Emerson; TORRES, Marcos; MOTA, Mauricio (Org.). Direito constitucional da cidade: teoria da Constituição da cidade e do federalismo urbano. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. v. 2.

OLIVEIRA, Vicente. A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

REZENDE, Fernando. Conflitos federativos. Esperanças e frustrações – em busca de novos caminhos para a solução. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

SOUZA, Celina. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. Revista Sociologia e Política, Curitiba, n. 24, p. 105-121, junho 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rsocp/a/w75TqBF3yJv4JHqyV65vcjb/?format=pdf>. Acesso em 28 jul. 2022.

TOMIO, Fabricio Ricardo. A criação dos municípios após a Constituição de 1988. Revista Brasileira de Ciências Sociais, v. 17, n. 48, p. 61-89. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbcsoc/a/N7LsY44n4sQLmsw6yJJt3dS/?format=pdf>. Acesso em: 10 jul. 2022.

Outros sites consultados:

https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_esultado_pesquisaselFNUxtValor=5008835442017404000selOrigem=TRFchkMostrarBaixados=1

<https://meumunicipio.org.br/mapa>

<https://tce-ms.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/447768291/denuncia-den-132732013-ms-1424471/relatorio-e-voto-447768435>

<https://www.congressonacional.leg.br/materias/vetos/-/veto/detalhe/8120>

Autoria

Roseli da Silva Matias é Advogada. Procuradora Geral do Município de São José da Laje/AL. Doutoranda em Direito do Estado, Regulação e Tributação Indutora.

(UFPE). Mestre em Política e Tributação (UNICAP). Presidente do IBTM. Sócia
Conselheira Substituta ATRIAL. Disseminadora de Educação Fiscal.

Qual é o custo da regressividade do imposto de renda de pessoa física?

Walber de Moura Agra

Eduardo Henrique de Carvalho Franklin

Resumo Este artigo analisa o prejuízo arrecadatário suportado pela União decorrente da regressividade do imposto de renda pessoa física. Após uma breve discussão a respeito dos fundamentos da tributação da renda e suas relações com justiça fiscal, é analisado o caso brasileiro, marcado por valores percentuais decrescentes das alíquotas médias, nas maiores faixas salariais. Realizou-se uma projeção de alíquotas médias progressivas, identificando as diferenças percentuais em relação às alíquotas reais. A aplicação das diferenças percentuais às bases de cálculo em cada faixa salarial revela, objetivamente, o prejuízo causado pela regressividade deste tributo.

Palavras-chave Imposto de renda pessoa física, Regressividade, Custo, Justiça fiscal

Abstract This article analyzes the loss resulting from the regressivity of the individual income tax. After a brief discussion about the fundamentals of income taxation and its relationship with tax justice, the Brazilian case is analyzed, marked by decreasing percentage values of average rates, in the highest salary ranges. A projection of progressive average rates was carried out, identifying the percentage differences in relation to the actual rates. The application of percentage differences to the calculation bases in each salary range objectively reveals the damage caused by the regression of this tax.

Keywords Individual income tax, Regressivity, Cost, Tax justice

1. Introdução

O princípio da capacidade contributiva, constitucionalmente previsto¹, estabelece que a capacidade econômica do indivíduo deve determinar a carga tributária que suportará, desde que perfaça o fato gerador. Trata-se de aplicação do princípio da isonomia na seara tributária, que estabelece que contribuintes com capacidade econômica

1. Art. 145, § 1º, CF/88. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

semelhantes suportarão cargas tributárias correspondentes; e que aqueles com maior capacidade econômica devem contribuir de forma mais significativa. O modelo se traduz na progressividade tributária, que é caracterizada pelo aumento das alíquotas na medida do crescimento das bases de cálculo do tributo.

Os impostos sobre a renda devem observar, necessariamente o critério da progressividade tributária, conforme o disposto no art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988². Todavia, diante de distorções do sistema tributário brasileiro, constata-se o descumprimento da previsão constitucional, o que resulta em um imposto sobre a renda marcado pela regressividade.

O objetivo deste artigo é avaliar o custo para a União decorrente da regressividade do imposto de renda de pessoa física. Em outras palavras, será calculado quanto o Estado deixa de arrecadar em virtude da regressividade deste tributo.

Este documento está dividido em cinco itens, sendo o primeiro esta introdução com a descrição do problema da pesquisa e dos objetivos deste texto. O item dois busca apresentar breves considerações sobre tributação da renda e justiça fiscal. O item três descreve o quadro de regressividade do imposto de renda pessoa física. No item quatro, é calculado o custo da regressividade do imposto de renda de pessoa física. O item cinco traz as conclusões finais.

2. Tributação da renda e justiça fiscal

O poder de tributar foi considerado como poder de destruir quando ainda se vivenciava um Estado absolutista sem a proteção da lei e o direito. De fato, as tributações exorbitantes provocaram a destruição de inteiros setores econômicos, sendo considerada como uma das causas da Revolução Francesa. Foi necessária uma reinterpretação do papel do Estado para que se estipulasse limites à tributação, sob pena de causar verdadeira destruição econômica.

Entretanto, em uma concepção de Estado fiscal democrático, não há como se compreender a atividade fiscal como destrutiva. Ao contrário, a manutenção do Estado e da ordem social depende de uma tributação eficiente e justa, capaz de arrecadar o suficiente para garantir o bem comum. Nesse sentido, é lição de José Casalta Nabais³:

Com efeito, um estado, para cumprir suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios a exigir de seus cidadãos, constituindo justamente os

2. Art. 153, CF/88. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

3. NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4. reimp. Coimbra: Almedina, 2015, p. 185.

impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais. Por isso, a tributação não constitui, em si mesma, um objectivo (isto é, um objectivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objectivos (originários ou primários), actualmente consubstanciados em tarefas do estado de direito social. (NABAIS, p. 185, 2015)

Segundo o jurista português, a obrigação do contribuinte em pagar tributos é classificada como dever constitucional, que pode ser compreendido como a outra face dos direitos fundamentais. Não há como se garantir o funcionamento adequado da atividade estatal sem que os cidadãos reconheçam seu papel neste ciclo de sustentabilidade. Instituído constitucionalmente o dever de pagar tributos, esta será a principal fonte do Estado fiscal para a efetivação de seu dever funcional.

Para cada direito deveria haver um custo associado. Evidentemente os direitos sociais necessitam ser subsidiados, tornando possível a atuação positiva do Estado. Entretanto, o mesmo ocorre com os direitos individuais de cunho liberal. Os contratos privados e as liberdades individuais são garantidos pelo ente estatal, com recursos públicos – ressalte-se – volumosos. Assim, não há como se restringir os gastos ao cumprimento dos direitos sociais, conforme a doutrina de Luciana Grassano de Gouvêa Melo⁴:

É evidente que os pobres precisam mais de serviços públicos prestados pelo Estado que os ricos que, numa sociedade capitalista, procuram serviços privados de saúde, educação ou mesmo segurança. Entretanto, o “ordenamento jurídico (que atribui e tutela direitos) é o mais importante dos bens públicos fornecidos pelo Estado e é uma condição essencial para o funcionamento da economia e da sociedade”. Ou seja, a propriedade e todas as outras formas privadas de apropriação de bens são resultado da existência do ordenamento jurídico, ou melhor do Estado, que as atribui e tutela. (MELO, p. 31, 2020)

Cercado de vícios, o sistema tributário brasileiro se traduz em uma ferramenta de reforço à desigualdade, sobretudo em virtude das causas seguintes: i) desrespeito ao princípio da capacidade contributiva; ii) interpretação liberal do princípio da neutralidade; iii) ofensa à progressividade. De fato, a conjugação desses aspectos resulta em consequências desastrosas para a economia nacional, em especial no tocante ao agravamento das desigualdades. Outrossim, não pode ser negligenciado o fato de o Brasil possuir uma elite econômica que historicamente sempre foi refratária a qualquer tipo de política redistributiva.

4. MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Para entender o papel da tributação na desigualdade. In: MELO, Luciana Grassano de Gouvêa (Org.). Justiça fiscal: estudos críticos de problemas atuais. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

De acordo com o princípio da capacidade contributiva, devem contribuir de forma mais significativa aqueles que possuem melhores condições econômicas-financeiras. O tema é tratado por José Luís Saldanha Sanches⁵:

Tributar de acordo com o princípio da capacidade contributiva significa, numa relação historicamente unívoca, tributar de acordo com o índice mais agudo da capacidade contributiva de cada cidadão/contribuinte: o rendimento. Chegámos a esta conclusão no fim do século XIX e, apesar de ter sofrido um largo número de contestações, ela continua válida – em especial, quando em períodos de crise como o actual é necessário aumentar o nível de pressão tributária. (SANCHES, p. 33, 2010)

De fato, para concretização do princípio da capacidade contributiva, é necessário um parâmetro capaz de estabelecer o quanto cada contribuinte é capaz de pagar (ability to pay). Assim, afasta-se a tentativa de identificar uma equivalência individualizada entre valores de contribuições e de benefícios na relação entre cidadão e Estado (teoria da utilidade), para estabelecer níveis equivalentes de sacrifício entre contribuintes, considerados a renda e o patrimônio disponíveis (teoria do sacrifício). Nesse sentido, transmite a ideia de injustiça fiscal o ato de tributar com alíquotas iguais aquele que aufer um rendimento mínimo para subsistência e aquele que aufer uma alta remuneração, uma vez que o sacrifício do primeiro será maior⁶.

Sempre tolerante às desigualdades, o Brasil deposita naqueles com rendas mais baixas o peso dos custos do funcionamento estatal. Assim, o desrespeito ao princípio da capacidade contributiva se verifica tanto na predominância de uma tributação sobre o consumo, quanto na distribuição de alíquotas efetivas nos impostos sobre rendas.

Adicionalmente, a interpretação liberal do princípio da neutralidade contribui para um cenário de desigualdade na economia brasileira. Neste entendimento, os impostos não devem alterar a distribuição de riqueza. Em microeconomia, há particular interesse no estudo dos custos da tributação. Mankiw descreve o peso morto como a queda do excedente total resultante de uma distorção de mercado, como o imposto. A introdução de um imposto no mercado tem, assim, o potencial de influenciá-lo, alterando fatores como preço, produção e distribuição de riqueza⁷. Nesse contexto, conforme descrito

5. SANCHES, J. L. Saldanha. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos e Herdeiros de J. L. Saldanha Sanches, 2010, p. 33.

6. Há de se reconhecer, todavia, que a discussão sobre a validade do princípio da capacidade contributiva como instrumento de justiça fiscal não se esgota nesta breve análise. Ao contrário, há larga doutrina a tratar do tema, cujo conteúdo não é livre de críticas. Apenas como ilustração, cabe mencionar sinteticamente as frentes de contestação, com forte influência da doutrina italiana e alemã, conforme descrito por Casalta Nabais (2015): i) aqueles que defendem que o princípio da capacidade contributiva omite uma tentativa de dominação por parte do Estado; ii) aqueles que defendem que o princípio da capacidade contributiva não possui operacionalidade jurídica prática.; e; iii) aqueles que defendem que o princípio da capacidade contributiva precisa ser constitucionalmente previsto para que tenha validade jurídica.

7. MANKIWI, N. Gregory. *Introdução à Economia*. 6ª edição. São Paulo: Cengage Learning, 2014, p. 151.

por Elali, desenvolveu-se a tese liberal de neutralidade da tributação, que sugere que a tributação não deveria influenciar os comportamentos dos sujeitos econômicos⁸. Não é difícil perceber que a decisão por minimizar os impactos econômicos da tributação nas relações sociais dos contribuintes é, em si, um posicionamento político – e, destaque-se, contrário ao objetivo fundamental constitucionalmente previsto de redução das desigualdades sociais.

O desrespeito ao princípio da progressividade também é fator de agravamento das desigualdades sociais. Ocorre que, no Brasil, observa-se verdadeira regressividade tributária, de modo que aqueles com mais recursos contribuem proporcionalmente em menor grau. É este aspecto que será aprofundado a seguir.

3. A regressividade do imposto de renda de pessoa física

A cobrança de alíquotas reduzidas para bases de cálculo crescentes contraria o princípio da capacidade contributiva e, como de forma específica, a progressividade tributária. Este item tem por objetivo constatar a regressividade do imposto de renda para pessoa física nas faixas salariais mais elevadas. Este é o primeiro passo para estimar o custo dessa regressividade.

Para Danilo Miranda Vieira e Luciana Grassano de Gouvêa Melo, a ideia de progressividade decorre da noção de que a tributação de níveis maiores de renda não deve crescer apenas proporcionalmente, pois quanto maior a renda auferida pelo cidadão, em regra, será menor a essencialidade das despesas a serem custeadas com cada nível adicional de riqueza⁹.

Segundo José Luís Saldanha Sanches, o argumento principal a favor de uma taxa progressiva foi fornecido pela teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento. Explica que, conforme este argumento, se as primeiras frações do rendimento proporcionam uma utilidade maior do que as últimas, e se a utilidade de cada dose adicional decresce, então o princípio da igualdade de sacrifício conduz às taxas progressivas¹⁰.

Em 2016, Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair destacaram que, no Brasil, nenhuma reforma do imposto de renda pessoa física visando ampliar sua progressividade foi realizada nos últimos trinta anos de democracia, dos quais os doze últimos sob um governo de centro-esquerda. A situação persiste na atualidade¹¹.

8. ELALI, André; LUCENA JR, Fernando. Visão Crítica sobre as Teorias da Neutralidade e não Discriminação da Tributação. Revista Direito Tributário Atual, n. 26, 2011, p. 160.

9. VIEIRA, Danilo Miranda; MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. A isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos à luz do princípio constitucional da isonomia. Direito e Desenvolvimento, João Pessoa, v. 8, n. 2, 2017, p. 81.

10. SANCHES, J. L. Saldanha. Justiça fiscal. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos e Herdeiros de J. L. Saldanha Sanches, 2010, p. 33.

11. GOBETTI, Sérgio Wulff.; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. Texto para Discussão/ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília, Rio de Janeiro: 2016, p.

A regressividade do imposto de renda, em oposição à progressividade, é caracterizada pela diminuição da alíquota média diante do aumento da renda dos contribuintes. A característica da regressividade sugere que o modelo de tributação de rendas está contaminado pela injustiça fiscal, em afronta ao princípio da capacidade contributiva.

Conforme destaca Evilásio Salvador, um tributo é regressivo à medida que tem uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte, em prejuízo àqueles com menor poder aquisitivo¹².

O Gráfico 1 apresenta a alíquota média de imposto de renda de pessoa física para cada faixa salarial. São consideradas dezessete faixas salariais, que variam desde a metade de um salário-mínimo até mais de 320 salários-mínimos. O gráfico foi elaborado a partir de informações da Receita Federal do Brasil publicamente disponíveis¹³.

A análise do Gráfico 1 revela que, nas onze primeiras faixas salariais, as alíquotas médias são crescentes. Assim, após as três primeiras alíquotas nulas nas faixas salariais iniciais, os valores percentuais evoluem até a faixa salarial de 30 a 40 salários-mínimos, cuja alíquota média é 16,9%.

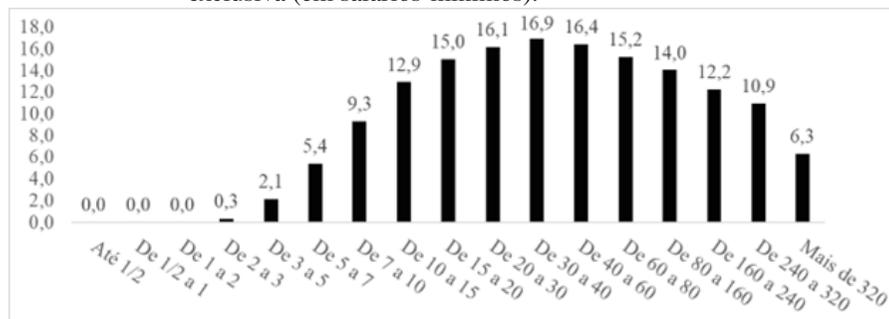
Todavia, nas faixas salariais seguintes, o cenário é bastante diferente. Verifica-se que há uma sequência de valores percentuais decrescentes das alíquotas médias. Assim, as alíquotas médias diminuem a cada faixa salarial, até o valor de 6,3%, correspondente às últimas faixa, que correspondem a rendimentos superiores a 320

10.

12. SALVADOR, Evilásio. A distribuição da carga tributária: quem paga a conta? In: SICSÚ, João. (Org.). Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?). São Paulo: Boitempo, 2007, p. 3.

13. BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. Grandes números IRPF, anual-calendarário 2020, Exercício 2021. Brasília: Receita Federal do Brasil, 09 mai. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-cap>.

Gráfico 1 – Alíquota média por faixa de rendimentos tributáveis + tributação exclusiva (em salários-mínimos).



Fonte: BRASIL (2022).

salários-mínimos.

4. O custo da regressividade do imposto de renda de pessoa física

A regressividade tributária transmite a ideia de injustiça em relação aos contribuintes incluídos nas menores faixas salariais. Todavia, os prejuízos decorrentes deste vício atingem também um outro sujeito: o Estado. Este item tem por objetivo estimar o custo da regressividade do imposto de renda pessoa física, indicando quanto o Estado deixa de arrecadar em virtude de um sistema tributário marcado pela injustiça social.

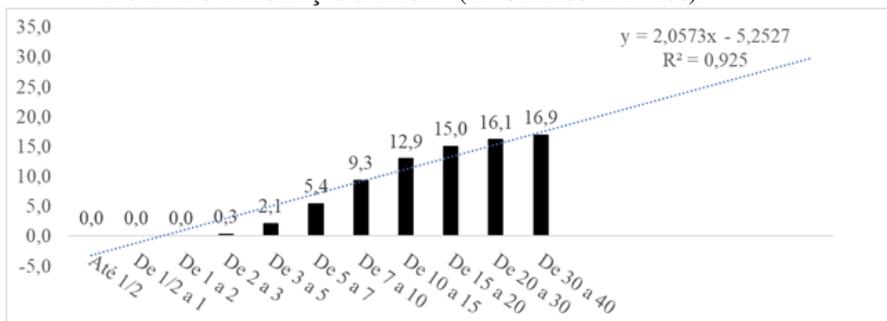
O Gráfico 2 apresenta uma projeção de alíquotas médias progressivas para o imposto de renda pessoa física. Para tanto, foram considerados os valores das alíquotas nas onze primeiras faixas, que apresentam alíquotas em percentuais crescentes. A proposta é apresentar uma projeção para os valores das faixas seguintes caso fosse mantida a mesma tendência crescente.

No gráfico, é apresentada uma linha de tendência, com o respectivo coeficiente de determinação, que, segundo Dadomar Gujarati, é uma medida sintética que diz quão bem a reta de regressão da amostra (a linha de tendência) se ajusta aos dados¹⁴. Nesse sentido, é apresentada a projeção alíquotas médias, calculada a partir de valores reais das onze primeiras faixas. Para tanto, foi utilizada a curva $y = 2,0573x - 5,2527$, com o coeficiente de determinação $R^2 = 0,925$. Uma linha de tendência é mais confiável quando seu valor de R^2 está em ou próximo a 1. No caso, este valor de R^2 é um bom ajuste da linha para os dados.

O Gráfico 3 apresenta uma comparação entre a projeção de alíquotas médias progressivas e as alíquotas médias reais. Como já discutido, as alíquotas reais, representadas pelas barras com preenchimento preto, apresentam valores crescentes

14. GUJARATI, D. N. *Econometria Básica*. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2000. p. 64.

Gráfico 2 – Projeção de alíquotas médias progressivas por faixa de rendimentos tributáveis + tributação exclusiva (em salários-mínimos).



Fonte: BRASIL (2022). Projeção calculada pelos autores.

até a faixa salarial de 30 a 40 salários-mínimos. Para as faixas salariais seguintes, os valores de alíquotas médias são decrescentes. Por sua vez, a projeção de alíquotas médias progressivas, representada pelas barras com preenchimento branco, obedecem a linha de tendência anteriormente calculada, de modo a manter a tendência crescente das onze primeiras faixas.

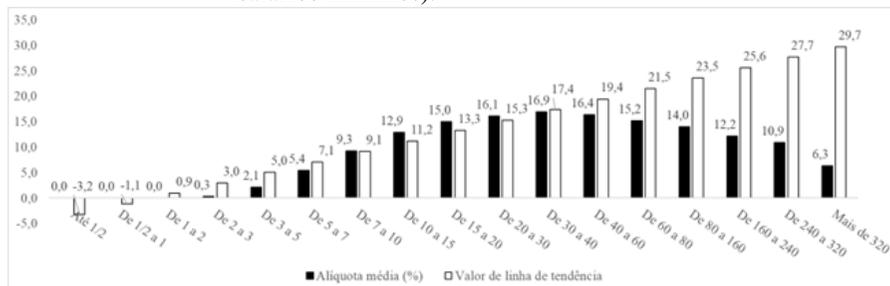
No Gráfico 3, as duas primeiras faixas salariais apresentam valores projetados negativos. Obviamente, trata-se de valores teóricos, obtidos a partir da aplicação da equação da curva de tendência. A utilização de alíquotas negativas não se adequa à realidade da prática tributária, devendo-se distinguir entre a cobrança de tributos e eventuais benefícios sociais, que constituiriam as transferências financeiras do Estado aos cidadãos e que não fazem parte do escopo deste artigo.

Para as faixas salariais seguintes, as alíquotas médias e os valores projetados assumem percentuais semelhantes, com poucas variações para mais e para menos, até a faixa salarial de 30 a 40 salários-mínimos. Novamente, os dados são de fácil interpretação, uma vez que a linha de tendência, construída a partir das alíquotas médias das onze primeiras faixas, foi utilizada para a obtenção dos valores projetados.

Na última parte do gráfico, a partir da faixa de 40 a 60 salários-mínimos, temos um resultado de extrema relevância. Conforme esperado, os valores projetados continuam sua tendência crescente, enquanto as alíquotas médias assumem valores decrescentes, característicos de um imposto regressivo. Desta vez, entretanto, é possível obter as diferenças entre as alíquotas reais e projetadas. Assim, faixa de 40 a 60 salários-mínimos, a diferença corresponde a 3%. Na medida em que as alíquotas médias e os valores projetados se afastam, esta diferença percentual se agrava, alcançando 23,4% na última faixa salarial, correspondente a mais de 320 salários-mínimos.

Neste ponto, cabe uma reflexão a respeito do valor projetado para a alíquota da faixa salarial correspondente a mais de 320 salários-mínimos. Segundo José Luís Saldanha Sanches, atualmente existe um consenso em torno da ideia de que o imposto de rendimento não pode, mesmo em uma situação de emergência, ultrapassar os

Gráfico 3 – Comparação entre projeção de alíquotas médias progressivas e alíquotas médias, por faixa de rendimentos tributáveis + tributação exclusiva (em salários-mínimos).



Fonte: BRASIL (2022). Projeção calculada pelos autores.

50% do rendimento efetivamente recebido pelo contribuinte¹⁵. Em uma análise comparativa, Fábio Avila de Castro¹⁶ avalia a estrutura de imposto de renda pessoa física em países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento (OCDE) e da América Latina. É possível constatar alíquotas marginal máximas de 52% na Holanda; 50% na Bélgica; 48% em Portugal; 45% no Reino Unido, na Alemanha, na Austrália e na França, além de diversas outras alíquotas máximas acima de 30%. Na América Latina, é possível destacar alíquotas máximas marginais de 36% no Uruguai; 35% na Argentina, no Chile, no Equador e no México, e 34% na Venezuela. Assim, tomando-se tais valores como parâmetros, é possível avaliar como razoável a alíquota de 29,7%, projetada para a última faixa salarial em um cenário de progressividade de imposto de renda pessoa física no Brasil.

Identificadas as diferenças percentuais entre as alíquotas progressivas projetadas e as alíquotas reais, é possível prosseguir com a análise das consequências da regressividade. Na Tabela 1, é calculado o custo desta regressividade do imposto de renda pessoa física nas faixas salariais mais elevadas. É possível verificar os valores deste custo por faixa de rendimentos, e também o custo total.

A análise da Tabela 1 revela o preço que o Estado brasileiro paga por instituir um imposto de renda pessoa física marcado pela regressividade. Na maior parte das faixas salariais, o custo da regressividade oscila entre R\$ 850 milhões a R\$ 2,47 bilhões. O problema se agrava ainda mais na última faixa salarial, correspondente a mais de 320 salários-mínimos, onde o custo de regressividade é de R\$ 5,10 bilhões. Somados, os custos de regressividade do imposto de renda pessoa física alcançam um total de R\$ 12,71 bilhões.

É importante compreender o que representa este custo de regressividade, avaliado em R\$ 12,71 bilhões. Em uma primeira análise, verifica-se que o valor corresponde

15. SANCHES, J. L. Saldanha. Justiça fiscal. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos e Herdeiros de J. L. Saldanha Sanches, 2010, p. 36.

16. CASTRO, Fábio Avila de. Ensaio em tributação da renda da Pessoa Física no Brasil. 275 f., il. Tese (Doutorado em Economia) - Universidade de Brasília, Brasília, 2020, p. 58-60.

Tabela 1 – Custo da regressividade do imposto de renda pessoa física, por faixa de rendimentos tributáveis + tributação exclusiva (em salários-mínimos).

Faixa de Salário Mín. Mensal	Valor de linha de tendência (%)	Alíquota média (%)	Diferença (%)	Base de Cálculo [R\$ bilhões]	Custo da regressividade [R\$ bilhões]
De 40 a 60	19,4	16,4	3	60,38	R\$ 1,81
De 60 a 80	21,5	15,2	6,3	20,63	R\$ 1,30
De 80 a 160	23,5	14	9,5	26,05	R\$ 2,47
De 160 a 240	25,6	12,2	13,4	8,86	R\$ 1,19
De 240 a 320	27,7	10,9	16,8	5,03	R\$ 0,85
Mais de 320	29,7	6,3	23,4	21,78	R\$ 5,10
Total					R\$ 12,71

Fonte: BRASIL (2022). Custo de regressividade calculado pelos autores.

a 6,2% do imposto devido total, estimado em R\$ 204,64 bilhões conforme dados oficiais¹⁷.

Ainda, o valor permitiria ampliar, com facilidade, a isenção de imposto de renda para as faixas salariais mais baixas. Vale destacar que o imposto devido pela faixa de 2 a 3 salários-mínimos corresponde a R\$ 1,01 bilhão, bastante inferior ao valor estimado de custo de regressividade.

É preciso reconhecer, todavia, que o estabelecimento de alíquotas progressivas no imposto de renda pessoa física não é suficiente para assegurar justiça fiscal no ordenamento jurídico brasileiro. Trata-se apenas de um dos aspectos a serem considerados nas discussões da reforma tributária. De fato, pouco adianta garantir a progressividade do tributo se, por meio de sonegação fiscal, a base de cálculo é deteriorada. O desenvolvimento de estratégias de redução de evasão fiscal é um elemento central para o fortalecimento da justiça fiscal no modelo tributário brasileiro, e merece aprofundamento em estudos futuros.

5. Conclusões

Neste estudo, foi realizada uma breve análise a respeito da tributação de renda e suas relações com a justiça fiscal. Foram discutidos aspectos como a capacidade contributiva, a neutralidade e a progressividade tributária. A partir destas bases, passou-se a discutir o imposto de renda pessoa física na realidade brasileira.

Na análise dos dados publicamente disponíveis, foi possível contatar que o imposto de renda pessoa física é marcado pela regressividade. Após as onze primeiras faixas salariais, cujas alíquotas médias são crescentes, verifica-se uma sequência de valores percentuais decrescentes das alíquotas médias.

Como passo seguinte, foi calculado o custo da regressividade do imposto de renda pessoa física. A partir da sequência crescente de alíquotas médias iniciais, foi calculada uma linha de tendência, capaz de projetar os valores seguintes em um cenário de progressividade tributária. Os resultados estimam que o Estado deixa de arrecadar, anualmente, o valor de R\$ 12,71 bilhões em virtude da regressividade deste tributo.

Em que pese a necessária correção da regressividade do imposto de renda por meio de reformas tributárias, há de se reconhecer a necessidade de enfretamento de outros aspectos, buscando assegurar maior justiça tributária. Pouco adianta garantir a progressividade do tributo se, por meio de sonegação fiscal, a base de cálculo é deteriorada.

17. BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. Grandes números IRPF, anos-calendário 2020, Exercício 2021. Brasília: Receita Federal do Brasil, 09 mai. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-a-informacao/dados-abertos/receitadada/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-cap>.

Bibliografia

- BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. Grandes números IRPF, anos-calendário 2020, Exercício 2021. Brasília: Receita Federal do Brasil, 09 mai. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-capa>.
- CASTRO, Fábio Avila de. Ensaio em tributação da renda da Pessoa Física no Brasil. 275 f., il. Tese (Doutorado em Economia) - Universidade de Brasília, Brasília, 2020.
- ELALI, André; LUCENA JR, Fernando. Visão Crítica sobre as Teorias da Neutralidade e não Discriminação da Tributação. Revista Direito Tributário Atual, n. 26, p. 158-168, 2011.
- GOBETTI, Sérgio Wulff.; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. Texto para Discussão/ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília, Rio de Janeiro: 2016.
- GUJARATI, D. N. Econometria Básica. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2000. p. 64.
- MANKIW, N. Gregory. Introdução à Economia. 6ª edição. São Paulo: Cengage Learning, 2014.
- MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Para entender o papel da tributação na desigualdade. In: MELO, Luciana Grassano de Gouvêa (Org.). Justiça fiscal: estudos críticos de problemas atuais. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.
- NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4. reimp. Coimbra: Almedina, 2015.
- SALVADOR, Evilásio. A distribuição da carga tributária: quem paga a conta? In. SICSÚ, João. (Org.). Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?). São Paulo: Boitempo, 2007.
- SANCHES, J. L. Saldanha. Justiça fiscal. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos e Herdeiros de J. L. Saldanha Sanches, 2010.
- VIEIRA, Danilo Miranda; MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. A isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos à luz do princípio constitucional da isonomia. Direito e Desenvolvimento, João Pessoa, v. 8, n. 2, p. 76-94, 2017.

Autoria

Walber de Moura Agra é Professor da Faculdade de Direito do Recife. Membro do PPGD da UFPE. Líder do Grupo Direito e Desenvolvimento do PPGD. Livre Docente pela USP (Universidade de São Paulo). Pós-Doutor pela Université Montesquieu Bordeaux IV. Doutor pela UFPE/Università Degli Studio Di Firenze. Mestre pela UFPE. Professor Visitante do doutorado da Università degli Studio di Salento. Visiting Research Scholar of Cardozo Law School. Professor Visitante da Université

Montesquieu Bordeaux IV. Membro Correspondente do Cerdradi – Centre d'Études Et de Recherches sur lês Droit Africains et sur Le Développement Institutionnel des Pays em Développement. Diretor do Instituto Brasileiro de Estudos Constitucionais. Membro da Comissão de Estudos Constitucionais do Conselho Federal da OAB. Procurador do Estado de Pernambuco. Advogado.

Eduardo Henrique de Carvalho Franklin é Mestre em Direito pelo PPGD da Faculdade de Direito do Recife – UFPE. Especialista em Direito Administrativo pelo PPGD/UFPE. Membro do Grupo de Pesquisa “Direito e Desenvolvimento”. Membro do Grupo de Pesquisa CNPq – “Desafios do controle da Administração Pública contemporânea”. Especialista em Regulação da Agência Nacional de Saúde Suplementar.