

**LUIZ CARLOS DZIEDICZ
WANDERCI POLAQUINI**

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E JUSTIÇA FISCAL

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral

Orientador: Blênio Cesar Severo Peixe

LONDRINA

2003

AGRADECIMENTOS

Agradecemos a Deus, por quem somos, a nossas famílias, por nos auxiliarem e nos darem suporte nos períodos mais críticos, a nossos colegas, por sua amizade, aos professores que ministraram o curso, e em especial ao professor Blênio César Severo Peixe, por toda sua dedicação e atenção.

RESUMO

A Capacidade Contributiva do indivíduo, significa sua idoneidade econômica – capacidade financeira - para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos. O princípio tem como pressuposto básico a capacidade de promover a justiça através da tributação, afinal, justiça fiscal significa tratar com igualdade contribuintes iguais, ao mesmo tempo em que garante que contribuintes desiguais sejam diferenciados segundo alguns critérios. Existem vários fatores que favorecem a injustiça fiscal gerada pela tributação no Brasil, tributação esta, que fere profundamente o princípio da capacidade contributiva. Estas injustiças podem ser observadas através de fatores como elisão fiscal proporcionada pelas lacunas permissivas do nosso sistema tributário, a sonegação de impostos e, principalmente, a sobrecarga tributária suportada pelo trabalho assalariado – que não recebem do governo a equivalente contrapartida em serviços públicos – e os setores produtivos da economia. É desta forma, portanto, que o trabalho tenta demonstrar quais os benefícios que podem advir de uma reforma tributária - se devidamente respeitado o princípio da capacidade contributiva e a tributação baseada em tributos que visualizem a justiça fiscal e a redistribuição de renda - principalmente como fator social.

Palavras-Chave: Capacidade Contributiva, Justiça Fiscal e Reforma Tributária.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS.....	II
RESUMO.....	III
1. INTRODUÇÃO.....	1
2. METODOLOGIA.....	6
3. DESENVOLVIMENTO DO TRATALHO.....	7
3.1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	7
3.1.1. História do Princípio da Capacidade Contributiva.....	7
3.1.2. Aspectos Conceituais e Constitucionais.....	13
3.1.3. Capacidade Contributiva e o Princípio da Isonomia.....	20
3.1.4. Pessoalidade, Progressividade e o Efeito Confiscatório.....	23
3.1.5. Particularidades do Artigo 145, par. 1º da Constituição Federal de 1988.....	27
3.2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	30
3.2.1. Um Breve Conceito.....	30
3.2.2. Estrutura e Panorama Atual.....	31
3.2.3. Administração Tributária.....	35
3.3. CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....	40
3.3.1. Conceito e Cenário Atual.....	40
3.3.2. Arrecadação Tributária.....	44
3.4. REFORMA TRIBUTÁRIA.....	46
3.4.1. Considerações Gerais.....	46
3.4.2. Princípios para uma Reforma que promova a Justiça Social.....	50
3.4.3. Principais Pontos da Reforma Tributária.....	52
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	58
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	60

1. INTRODUÇÃO

Primeiramente cumpre destacar os princípios básicos da tributação. Sabe-se que um sistema tributário tradicional compreende os vários impostos que um País adota a fim de prover os recursos requeridos para a satisfação das necessidades coletivas. Além disso, os sistemas tributários modernos devem desempenhar a função igualmente importante de instrumento de promoção da estabilidade econômica e do desenvolvimento, assim como da *distribuição igualitária da renda*.

Do ponto de vista da base econômica, os tributos podem ser classificados em três grandes categorias: impostos sobre o patrimônio, impostos sobre a renda e impostos sobre o consumo de mercadorias e serviços.

Quanto à incidência, a distinção se faz entre tributos cujo ônus é, em princípio, suportado pelo próprio contribuinte, e aquela que admite a transferência total ou parcial do pagamento para terceiros (via aumento de preços das mercadorias e serviços para os consumidores). Assim, separam-se os tributos em diretos (renda e patrimônio), e indiretos (consumo), respectivamente.

A possibilidade de transferência do ônus tributário tem importante implicação quando da análise da distribuição da carga tributária e da avaliação das diferentes modalidades de impostos, sob o ângulo de critérios de *equidade na contribuição dos indivíduos* para o financiamento dos encargos governamentais.

Neste aspecto, necessita-se considerar alguns princípios teóricos mais significativos da tributação, quais sejam o da *neutralidade* e o da *equidade*.

A neutralidade refere-se à não interferência sobre as decisões de alocação dos recursos econômicos na produção e no consumo, no sentido de não diminuir a sua eficiência.

A equidade diz respeito à distribuição da carga tributária entre indivíduos de maneira justa, equitativa. Este princípio de justiça fiscal é avaliado sob duas abordagens principais: o critério do benefício e o critério de *capacidade de contribuição*. A abordagem do benefício propõe atribuir a cada indivíduo um ônus equivalente aos benefícios que ele usufruir dos programas governamentais enquanto a abordagem da capacidade de pagamento evidencia a necessidade de repartir o ônus tributário em função das respectivas capacidades individuais de contribuição.

A capacidade de pagar tem duas partes que podem ser isoladas para efeito de análise: a primeira determina que os contribuintes que possuam igual capacidade de pagar contribuam com a mesma quantidade em termos monetários aos cofres do Estado. Trata-se da equidade horizontal segundo a qual deve ser conferido tratamento igual para os iguais; a segunda, que é a aplicação da equidade vertical, recomenda que se deve dar tratamento tributário diferente aos contribuintes com capacidade econômica desigual. Esse critério coloca os problemas da progressividade e regressividade do imposto.

A classificação dos tributos do ponto de vista da distribuição da carga tributária com relação à renda pode assim ser delineada: se o aumento na contribuição de um indivíduo for menos que proporcional ao ocorrido em sua renda, a relação entre imposto a pagar e a renda decresce com o aumento do nível de renda, configurando uma distribuição regressiva. Se o aumento na contribuição é

proporcional ao aumento da renda, a distribuição da carga tributária é considerada proporcional. Finalmente, se o aumento na contribuição for mais que proporcional ao aumento da renda, a distribuição será dita progressiva.

A estrutura tributária brasileira, é constituída predominantemente por impostos indiretos (cerca de 60% das receitas tributárias federais e quase a totalidade das receitas tributárias estaduais), e estes são tidos como regressivos, uma vez que os consumidores pagam a mesma quantia de impostos embutidos no preço das mercadorias, independentemente de suas capacidades de contribuição. Este é o caso, por exemplo, do ICMS. Estudos realizados por pesquisadores da FIFE/USP e do IPEA acerca do impacto distributivo dos impostos indiretos, confirmam a regressividade destes impostos e do sistema tributário brasileiro como um todo, tendo em vista a predominância da tributação indireta. Com efeito, o trabalho mostra que nas faixas iniciais de renda, o ônus tributário chega a mais de 20% da renda disponível, caindo para algo em torno de 7% nas classes superiores de renda. Destacam ainda que o impacto do ICMS é substancialmente maior que os demais impostos indiretos no que tange à regressividade.

A progressividade desejada num sistema tributário tem a finalidade de atender ao princípio da justiça tributária entendido no seu sentido vertical, que determina que desiguais devem ser tratados desigualmente. Quer dizer, indivíduos com rendas maiores devem contribuir, proporcionalmente, mais do que aqueles com rendimentos menores. O objetivo dessa forma de tributação não é o de inverter a posição das classes de renda, mas reduzir a diferença entre elas.

A aplicação da progressividade na imposição tributária parte do pressuposto de que a política de gastos não anule o efeito redistributivo obtido na arrecadação.

Tributar mais fortemente os indivíduos de altas rendas e realizar a maioria dos gastos em projetos que os privilegiem neutraliza a ação desconcentradora, de justiça fiscal e social inicialmente perseguida. A experiência internacional demonstra que para se alcançar um sistema fiscal mais justo e equilibrado, muitas vezes é melhor arrecadar bem, independentemente da regressividade da tributação, e realizar, em contrapartida, um gasto público orientado para as camadas de mais baixa renda (critério do benefício).

Tecnicamente pode-se dar o caráter progressivo de um sistema tributário tanto pela aplicação de uma tarifa progressiva nos impostos de renda e de riqueza como pela instituição da seletividade nos impostos sobre o consumo, baseada na essencialidade dos bens e serviços.

Na prática, é como a prefeitura que, para aumentar a arrecadação, aumenta aleatoriamente a cobrança de tributos. Afinal, justiça fiscal significa tratar com igualdade os contribuintes iguais, ao mesmo tempo em que garante que contribuintes desiguais sejam diferenciados segundo alguns critérios estabelecidos. Um dos critérios utilizados para definir os iguais é a capacidade individual de contribuição.

Ou seja, trata-se de estabelecer a progressividade: uma relação direta entre carga tributária e renda. Em termos de tributação municipal, o IPTU adquire caráter progressivo quando diferencia alíquotas e oferece a remissão do tributo para alguns. Com isso, é possível estabelecer maior equidade na relação do governo com os diferentes contribuintes e melhorar a eficácia da máquina arrecadadora.

Em todo o primeiro mundo a política de tributar de forma progressiva tem dado lugar à neutralidade, talvez porque os países desenvolvidos tenham chegado a um patamar de desenvolvimento técnico-científico, social e de infra-estrutura tão

elevado que os permita distribuir proceder assim. No Brasil este problema ainda não conheceu solução.

Então, é neste sentido que o presente trabalho quer tentar contribuir, através dos objetivos a seguir: promover a conscientização do contribuinte a cerca da efetiva carga tributária por ele suportada e, buscar modelos de tributação mais justos, que não atentem contra o limite da capacidade de contribuição dos indivíduos e propiciem justiça social.

2. METODOLOGIA

Trabalho realizado através de pesquisa e levantamento bibliográfico junto a livros e periódicos publicados. Baseado em conceitos, pensamentos, idéias e propostas de renomados tributaristas, economistas, contabilistas e especialistas no tema Reforma Tributária, a cerca do tema sugerido pelo trabalho, qual seja, a eficaz aplicação do princípio da capacidade contributiva como forma de garantia da justiça fiscal, e, conseqüentemente social. Buscou-se, no trabalho, reunir o maior número possível de idéias – de diferentes pensadores – a respeito de um determinado assunto, objetivando, desta forma, ao máximo uma proximidade com a realidade econômica e social brasileira.

3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

Este desenvolvimento tem o cunho de explanar sobre os principais fatores que favorecem a injustiça social gerada pela tributação injusta que ainda ocorre no Brasil - tributação esta, que fere profundamente o princípio da capacidade contributiva - e demonstrar quais os benefícios que podem advir de uma reforma tributária, principalmente como fator social.

E esta injustiça, gerada pela própria injustiça, pode ser observada através de fatores como elisão fiscal proporcionada pelas lacunas permissivas de um sistema tributário precário que sobretaxa o trabalho assalariado e privilegia o capital e as grandes rendas; a sonegação de impostos, principalmente porque que esta leva a um aumento ainda maior da injustiça frente a população que não tem como sonegar e a excepcional carga tributária suportada pela população que não recebe do governo a equivalente contrapartida em serviços públicos.

3.1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Faz-se premente destacar o histórico do Princípio da Capacidade Contributiva, seus aspectos conceituais e sua relação com outros institutos.

3.1.1. História do Princípio da Capacidade Contributiva

Perdem-se em tempos imemoriais as primeiras manifestações tributárias da humanidade, intuindo-se que suas origens ligam-se á necessidade de defesa dos homens em priscas eras, fundamento, por igual, do surgimento do Estado.

Segundo Ferreira (1986, p. 14) nada obstante, sabe-se que o Egito Antigo mantinha administração pública muito bem estruturada exercida pelos escribas ou contadores no que se referia á agricultura, ao comércio e ao tesouro, modelo em que se inspiraram os romanos, sempre exímios em assimilar e, mesmo, imitar as experiências bem sucedidas de outros povos. E, complementa ainda:

O regime tributário dos faraós, cuja arrecadação se destinava antes, e especialmente, ao sustento da “Elite Religiosa”, mesmo em parte menor era também destinado ás despesas de interesse coletivo; destacando-se o sistema de arrecadação praticado pelos coletores, os quais usavam mais o porrete no lombo dos contribuintes, do que mesmo palavras de convencimento. Estes fatos foram constatados pelos arqueólogos e historiadores nos desenhos dos monumentos e interpretados por especialistas”. (FERREIRA, 1986, p. 14)

Por outro lado, SIDOU (1978, p. 19), quando se refere ao Código de Manu (século 13 a.c.), relata que o mesmo “normatizava matéria financeira e tributária em diversos de seus dispositivos, sobrelevando seu artigo 386 que concedia isenções gerais tributárias, em perfeita consonância com o Princípio da Capacidade Contributiva, em favor de determinadas condições físicas das pessoas (cegos, idiotas paralíticos, septuagenários)”.

De acordo com SIDOU (1978, p. 20), “o império persa, sob Ciro, criou o primeiro serviço de correio de que se tem notícia, resultando que seu sucessor Dário, implantou a mais antiga das taxas, ao fixar em um dracma grego cada carta entregue pelo serviço postal”. Já na Grécia, complementa SIDOU:

o éisfora correspondia a um verdadeiro imposto sobre a renda, incidia sobre o capital latifundiário e era baseado na divisão de classes iniciada por Sólon (594 a.c.), para o que havia uma organização cadastral que propiciava ao fisco conhecer os rendimentos de cada cidadão, aos quais era aplicada uma taxa fixa, sendo de um quinto o gravame mais elevado. (SIDOU, 1978, p. 22)

A evidenciar o progresso na civilização helênica, em conformidade com os postulados de justiça fiscal, CASTRO, citado por OLIVEIRA et all (1989, p. 224) anota: "na Grécia foi instituída uma contribuição para custeio da Marinha. Todos os atenienses teriam de contribuir. Porém, aqueles cuja fortuna atingisse a dez ou mais talentos, contribuiriam. Os que não possuíssem tal fortuna deveriam cotizar-se para aquisição de uma galera sendo registrada a contribuição de cada um".

SIDOU, ao analisar o Império Romano, relata que:

Roma foi sempre um Estado Agrário, grande parte de cujo território conquistado passou a integrar o patrimônio público, objeto ou de simples posse (*occupatio*) ou de administração (*ager vectigalis*) [...]. O ápice do desenvolvimento de Roma (século de Augusto) encontrou, portanto, a terra como a principal fonte de receita do fisco romano, mantendo o *vectigal* como o mais antigo e quantioso convergente do *erário*, exigível pelo desfrute dos terrenos *itálicos* (*ager publicus*). (SIDOU, 1978, p. 23)

Ainda sobre o Império Romano, SIDOU (1978, p. 24) acusa a existência de outro tributo de imposição direta: a *lustralis collatio*, cobrada de cinco em cinco anos, que se assemelhava aos *éisfora* grego, consistindo em imposto graduado sobre o patrimônio, determinado pelo Senado e incidente sobre todo povo segundo seus haveres registrados no censo.

CASTRO, citado por OLIVEIRA (1989, 226), noticia ainda que, sob Sêrvio Túlio, os romanos conheceram original forma de capitação, depois revogada por Tarquínio, o Soberbo, a qual tomava por base a fortuna de cada contribuinte.

Segundo SIDOU (1978, p. 28 – 30), a idade média pouco contribuiu para a evolução dos tributos, supostamente em razão das peculiaridades sócio-econômicas do feudalismo. Nessa época, o imposto de uso mais generalizado na Europa era a *taille*, exigida em nome da defesa, por dever de *obsequium*, e apresentava alguma

semelhança com o imposto sobre a renda, pois incidia sobre o capital e apresentava-se como ônus ora real, ora pessoal.

BALEEIRO, citando GUIÇCIARDINI, relata que:

Há cerca de cinco séculos, eram compreendidos e conhecidos os efeitos da tributação sobre a redistribuição de fortuna e da renda entre os indivíduos, pois GUIÇCIARDINI, por essa época resumiu em dois arrazoados os argumentos pró e contra a décima scalata, proposta em Florença para a guerra de Pisa. Tratava-se de imposto na escala progressiva de 10%, 12,5%, 15%, 17,5%. 20%... até 30%, crescendo 2,5% em cada cinco ducados. No rol de argumentos favoráveis, já se encontra o de reduzir os cidadãos ao mesmo grau econômico, 'como razoavelmente deveria ser' além de várias considerações sobre a situação dos ricos e dos pobre dentro da república florentina [...]. (BALEEIRO, 1969, p. 192)

As práticas impositivas da idade Moderna, de acordo com HUGÔN (1945, p. 65), em termos de consciência fiscal, ficaram aquém do modelo tributário do mundo helênico, observando-se que o povo era tributado de forma exacerbada, ao passo que a aristocracia e o clero em nada contribuíam, como ilustra com muita propriedade o autor: "o costume antigo era que o povo contribuísse com os seus bens, a nobreza com seu sangue e o clero com suas preces (resposta do Bispo de Sens ao apelo do Cardeal de Richelieu para que o clero pagasse impostos)".

De acordo com SIDOU (1978, p. 24) a época contemporânea caracteriza-se pelo pluralismo tributário, sendo os bens e seus serviços elementos da riqueza dos contribuintes sobre os quais repousa a incidência fiscal. É como desapareceu qualquer modalidade tributária gravando o indivíduo em si, tanto os impostos diretos, que têm base no capital e no rendimento, como os impostos indiretos exigíveis no ato em que o contribuinte efetua despesas, se ressentem, como no passado se ressentiam, de vantagens e inconvenientes incontáveis. O autor considera ainda, que dentre os impostos diretos, o que mais se amolda ao Princípio da Capacidade

Contributiva é o imposto de renda, que surgiu com sua feição atual na Inglaterra, em fins do século XVIII.

No Brasil, durante a fase colonial, conforme relata SIDÔU (1978, 54 – 56), no regime das capitanias, governadoria-geral até o vice-reinado, o sistema tributário imposto por Portugal tinha características ainda marcadamente feudais, destacando-se os quintos (20% sobre a mineração) e os dízimos (incidentes sobre os produtos da terra em sua totalidade), sobre os quais recaiam, não raro, sobretaxas denominadas de fintas ou derramas, exigidos em caráter quase confiscatório, sem preocupação com os preceitos da capacidade contributiva dos cidadãos.

Não obstante tal avidez fiscal, FERREIRA (1986, p. 26), relatou a incidência de tributo denominado 'contribuição espontânea', a pretextos variados, mas freqüentes, entre eles o custeio da guerra contra os holandeses, o dote da Infanta D. Catarina, que se casaria com o rei da Inglaterra, Carlos II, chegando ao absurdo dos colonos terem que 'espontaneamente', contribuir para os gastos da Inglaterra, na guerra contra a França.

No I Império, ensina SIDÔU, que:

A revolução libertadora do Brasil, não operou novidades no sistema fiscal, assim autorizando concordar com HUGÓN, segundo quem, durante todo o I Império permaneceu a má distribuição dos impostos, continuou desigual e injusta a tributação dos gêneros; persistiram as dificuldades na verificação da arrecadação e da tomada de contas. (SIDÔU, 1978, p. 56)

SIDÔU (1978, p. 57-58) relata que a constituição de 1824, previa em seu artigo 179, XV, que 'ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado na proporção de seus haveres', e preceitua ainda que a partir do advento da

República, com a Constituição de 1891, o sistema tributário nacional adquiriu feição mais científica, operando-se a nível constitucional a discriminação dos tributos, cabendo à União os impostos de importação e consumo (artigo 7º) e, atribuindo-se aos Estados os impostos de exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, de indústrias e profissões e de transmissão de propriedade (artigo 9º). Apesar do artigo 68, consagrar a autonomia dos Municípios, as leis sobre a tributação de sua competência emanavam dos Estados-membros.

No que concerne ao princípio da capacidade contributiva, SIDOU (1978, p. 58), professora que “a constituição de 1934 elevou a instituto constitucional o imposto de renda, de competência da União, nos termos do artigo 6º, inciso I, alínea ‘c’”.

Entretanto, BALEEIRO pondera:

A Constituição Federal de 1934, no artigo 128, em antagonismo com a de 1969, sujeitou a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado. Mas a constituinte daquele ano, não esconde sua timidez e desconfiança em relação ao Fisco, como nos tempos em que o julgavam mal necessário e inevitável, digno de restringir-se ao mínimo possível [...]. (BALEEIRO, 1985, p. 257)

Ao analisar o exótico tributo introduzido em 1941, pela ditadura do Estado Novo, SIDOU assim escreve:

Também deste período e no intuito da organização da família resulta a singularidade da taxa adicional de 10% calculada sobre o imposto de renda a que estiveram obrigados todos os contribuintes solteiros ou viúvos, maiores de 25 anos, e casados acima dessa idade e sem filhos [...] ambos emularam a Lex Iulia de Maritandi ordinibus, do 18 a.c. É da morbidez dos ditadores, e a psicanálise o explicará, reverem-se nos grandes personagens da História. O ditador brasileiro de 1937, reconhecendo não poder competir com Napoleão no Código nem na grandeza, foi buscar modelo remoto em Augusto, olvidado entretanto de que em Roma a moral rebaixava e a população patricia (iustae nuptiae) regredia. Enquanto a população

brasileira entre 1935 e 1940 crescia à média de 2,4% ao ano, contra 1,4% no quinquênio anterior. (SIDOU, 1978, p. 60 - 61)

A constituição de 1946, no seu artigo 202, mediante inspiração do emérito tributarista pátrio ALIOMAR BALEEIRO, então constituinte, normatizava: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Na constituição do regime militar, constata-se que mesmo não escrito, tinha-se o princípio da capacidade contributiva como implícito, pois, segundo BALEEIRO (1969, p. 272): “ele permanece subjacente na Constituição Federal de 1969, que adota um regime democrático, assegura que todos são iguais e declara que a especificação de direitos e garantias expressas, não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota (artigo 153, par. 36)”.

3.1.2. Aspectos Conceituais e Constitucionais

De acordo com ANDRADE (2001, p. 167), “o princípio da capacidade contributiva atua inicialmente como pressuposto do poder normativo tributário. Os fatos que fazem nascer a obrigação tributária devem necessariamente revelar (manifestar) riqueza”.

Segundo MAIA (1975, p. 55), “a capacidade econômica ou capacidade contributiva é ‘a soma de riqueza disponível, depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência que poderá ser absorvida pelo Estado, sem reduzir o padrão do contribuinte [...]”.

Neste contexto, ANDRADE complementa escrevendo que:

aqui é importante acentuar que essa manifestação de capacidade contributiva deve ser expressa por esse fato de forma necessária, e não de forma acidental ou eventual. E isso quer significar que esse fato deve obrigatoriamente fazer presumir uma capacidade de concorrer para as despesas públicas. Ou seja, esse fato deve se valer dos índices que expressam riqueza (capacidade de contribuir para as despesas públicas), quais sejam, a renda, o patrimônio ou o consumo realizados pelas pessoas. [...] Mais do que isso, os fatos que apenas acidentalmente expressem capacidade de concorrer para as despesas públicas também não se compatibilizam com o princípio enfocado. Assim é que, por exemplo, o fato de torcer por uma determinada agremiação esportiva não pode ser fato gerador de um tributo – embora se possa reconhecer que, de forma geral, os adeptos de uma certa equipe sejam mais aquinhoados que os de outra. E isso pela boa razão que apenas acidentalmente – e não em sua essência – esse fato expressa riqueza (capacidade de contribuir). (ANDRADE, 2001, p. 167)

Ao analisar a capacidade contributiva pelo universo dos que arcam com o ônus do tributo, CASTRO assim contribui:

o princípio da capacidade contributiva, séria e justificável preocupação do constituinte, de há muito se tem consubstanciado em verdadeira letra morta, na medida em que, só para ficarmos no imposto de renda pessoa física, apenas 7% da população brasileira, ou seja, aproximadamente onze milhões de contribuintes, recolhem aquele imposto. Tal constatação no leva a uma singela conclusão: ultrapassou-se a largos passos aquela garantia do contribuinte, pois do contrário como entender que tão reduzido universo arque com aquela obrigação tributária sem que sua suportabilidade contributiva seja mortalmente golpeada? CASTRO (2001, p. 101)

Examinando a Capacidade Contributiva pela razão da carga tributária suportada e a contrapartida em serviços públicos, MAIA preceitua que:

a noção de carga individual suportada por cada cidadão não foi ainda definida. Considerar a carga bruta como geralmente se faz, é um absurdo: é ignorar as imensas vantagens correlatas que os indivíduos auferem da existência do Estado e o fato de que as empresas privadas exigiriam o pagamento desses benefícios, na hipótese em que elas substituíssem o Estado, por preço não menor do que o que se paga a entidade pública. O único modo de avaliar as

cargas públicas individuais seria proceder por comparação entre os cidadãos, precisando para cada um, o que ele suporta e o que ele recebe. Sob esse ângulo, o problema não seria mais do que determinar o limite das cargas públicas e sua repartição. Tropeça-se ainda, nesse domínio, com grandes dificuldades, se se consideram as cargas líquidas e as cargas brutas. Aparentemente, os cidadãos mais pobres parecem receber mais do Estado (sob a forma de subvenções, socorros, alocações, seguro social) na proporção do que eles dão ao Estado. Em realidade a situação é quase sempre a inversa. Porque as pessoas mais ricas auferem muito mais vantagens indiretas, não apropriáveis (a proteção mesma de sua fortuna não é a menor dessas vantagens). (MAIA, 1975, p. 57)

Na concepção precisa e didática do mestre BALEEIRO (1969, p. 272), “A capacidade contributiva do indivíduo, significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos”.

Esmiuçando melhor o tema, assim esclarece o tributarista:

Não podendo medi-la em todos os casos, nem contando com a inteira sinceridade do contribuinte, o legislador estabelece, através do fato gerador de cada imposto, um sistema de indícios e presunções dessa capacidade fiscal. A propriedade de imóveis ou de riquezas mobiliárias, como ações de sociedades anônimas, títulos públicos, etc., o recebimento de herança, a aquisição de bens, a percepção de rendas, a celebração de atos jurídicos, a despesa, sobretudo a que não se refere ao essencial à existência, são elementos indiciários da capacidade contributiva. (BALEEIRO, 1969, p. 272)

TILBERY, quando trata da matéria – que adentra o campo ideológico, relata que:

Dentro do panorama mundial de transformação das estruturas sócio-econômicas de todos os países entre os dois pólos opostos – ambos já ultrapassados – de um regime de *laissez faire*, de um lado, e um regime de economia estatal dirigida por critérios de socialismo ortodoxo, de outro lado, delinea-se cada vez com mais nitidez um novo modelo econômico adaptado à realidade do desenvolvimento moderno, modelo esse que obedece ao princípio da preponderância

da iniciativa privada, sujeita à intervenção do Estado no domínio econômico por interesse da coletividade. (TILBERY, 1988, p. 388)

Para os que repudiam a intervenção do Estado na economia, BURDEAU, citado por BECKER (1963, p. 537), assim professora:

O liberalismo capitalista, ao criticar o planejamento intervencionista do Estado, esquece que o próprio liberalismo capitalista repousa sobre um planejamento que as forças econômicas privadas estabelecem para manter sua hegemonia graças ao intervencionismo da força bruta (poderio econômico natural) orientada (ela também) pelas 'leis' naturais da economia política. O planejamento intervencionista do Estado destrói esses planejamentos egoístas; estes são os instrumentos da liberdade de todos. (BURDEAU, 1957, p. 470)

Segundo BECKER (1963, p. 541), "o Direito Tributário é justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia. A utilização do instrumental jurídico tributário com esta finalidade fez surgir, nos últimos anos, uma nova ciência: a Política Fiscal".

BALEEIRO, quando trata do assunto, dá sua contribuição ao tema sustentando que:

Os impostos, quando empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública têm sobrepulado a função arrecadatória pelas funções 'extrafiscais' [...]. O exercício do poder de tributar é fenômeno de caráter iniludivelmente político, como todos aqueles que se acham vinculados à natureza e às atribuições do Estado. A escolha dos instrumentos da imposição, na prática, tem obedecido menos a inspirações econômicas do que considerações políticas. (BALEEIRO, 1969, p. 189)

Posicionando-se contrariamente à expressão 'capacidade contributiva', BECKER critica-a firmemente:

[...] as palavras 'capacidade contributiva', sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um metro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações. (BECKER, 1963, p. 439)

Ainda desenvolvendo seu raciocínio a respeito do aludido tema, o tributarista e mestre gaúcho Alfredo Augusto BECKER (1963, p. 439) assim adverte: "A velhice do princípio e a ambigüidade da locução 'capacidade contributiva' mergulharam filósofos, financistas e juristas em alucinante balbúrdia e para que a confusão ficasse total, as modernas constituições canonizaram o princípio da capacidade contributiva, convertendo-o em regra constitucional do Estado. É a constitucionalização do equívoco".

Na esteira de Aliomar BALEEIRO, em contradição ao testemunho supra desenvolvido, OLIVEIRA (1988, p. 36), capta dois enfoques comportados, na realidade, pelo princípio da capacidade contributiva, senão vejamos: "no primeiro caso, capacidade contributiva significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto de tributação), enquanto no segundo, a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo)".

O Princípio da Capacidade Contributiva é tão relevante na atualidade, que não é despropositado afirmar que encontra guarida na maioria das constituições modernas dos países politicamente desenvolvidos.

A Constituição da Itália, ponto de partida das formulações doutrinárias sobre a matéria em seu célebre artigo 53, dispõe, que: "Todos têm a obrigação de contribuir

para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade”.

A Constituição da Espanha, em seu artigo 31, estabelece: “Todos contribuirão ao sustento dos gastos públicos de acordo com sua capacidade econômica”.

A Carta venezuelana, por sua vez, faz a seguinte referência no artigo 223: “ O sistema tributário procurará a justa distribuição das cargas públicas segundo a capacidade econômica do contribuinte, atendendo ao princípio da progressividade, assim como à proteção da economia nacional e à elevação do nível de vida do povo”.

A Constituição da Suíça, normatiza em seu artigo 41: “As pessoas jurídicas, qualquer que seja sua forma jurídica, devem ser tributadas segundo a sua capacidade econômica, de acordo com um critério tão uniforme quanto possível”.

O povo chileno consagra em seu Estatuto maior, precisamente no artigo 20: “Em nenhum caso a lei poderá estabelecer tributos manifestamente desproporcionados ou injustos”.

Alguns países contemplam o princípio de forma explícita, inobstante a ausência de menção expressa, senão vejamos o disposto no artigo 13, nº 2 da Constituição de Portugal: “Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado [...] em razão de ascendência, sexo [...] situação econômica ou social”. E, mais adiante, no artigo 106, dispõe: “O sistema fiscal será estruturado por lei, com vista à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado”.

A Constituição da Argentina segue o mesmo caminho trilhado por Portugal, conforme estabelece seu artigo 4º: “O Governo Federal provê aos gastos da nação

com os fundos do Tesouro Nacional formado [...] das de mais contribuições que eqüitativa e proporcionalmente à população imponha o Congresso”.

O México insere o princípio, implicitamente, no artigo 31, inciso IV, de sua Carta, ao determinar como obrigação aos mexicanos: “contribuir para os gastos públicos, tanto da Federação, como do Estado e Município em que residem, da maneira proporcional e eqüitativa que disponham as leis”.

UCKMAR, em estudo sobre a Corte Constitucional Italiana, no tocante à matéria tributária, sustenta que:

Hoje a jurisprudência da Corte Constitucional italiana, inequivocamente reconhece que o artigo 53, par. 1º, coloca um específico limite substancial à legitimidade constitucional das normas tributárias, que junto com o princípio da igualdade (artigo 3º), estabelecem que as prestações tributárias devem gravar de modo uniforme sobre sujeitos de idêntica capacidade contributiva, e de maneira mais diversa (de acordo com o critério da progressividade, previsto no par. 2º do artigo 53), sobre pessoas de diferente capacidade contributiva. (UCKMAR, 1986, p. 11)

BALEEIRO (1969, p. 267 – 296), ao analisar o complexo conceito da causa do imposto e a capacidade contributiva, assim considera: a causa é fundada na distinção de três fatores influentes sobre os tributos, de forma a distinguir: a) o elemento subjetivo, constituído da posse da riqueza e outros índices para medida da aptidão ou capacidade contributiva, e os elementos objetivos que são: b) as vantagens particulares, derivadas da atividade social; e c) as vantagens gerais derivadas da vinculação (appartenenza) a um grupo político, econômico e social, como o Estado.

3.1.3. Capacidade Contributiva e o Princípio da Isonomia

FERREIRA FILHO (1973, p. 268), sustenta que a igualdade e legalidade são expressão direta da democracia. E formula distinção entre igualdade de direitos ou igualdade civil (igualdade de possibilidades – os homens são igualmente aptos a gozar de direitos, mas não afirma que têm eles um exercício igual desses direitos) e, de outro lado, a igualdade de fato ou igualdade real (um exercício igual de direitos).

O insigne constitucionalista, na seqüência, vislumbra dúplice finalidade no princípio da igualdade:

Na verdade, o princípio da igualdade é uma limitação ao legislador e uma regra de interpretação. Como limitação ao legislador, proíbe-o de editar regras que estabeleçam privilégios em razão de classe ou posição social, da raça, da religião, da fortuna ou do sexo do indivíduo. Inserido o princípio na Constituição, a lei que o violar será inconstitucional. É também um princípio de interpretação. O juiz deverá dar sempre à lei o entendimento que não crie privilégios, de espécie alguma. E, como o juiz, assim deverá proceder todo aquele que tiver de aplicar uma lei. (FERREIRA FILHO, 1973, p. 268)

Relativamente ao princípio em epígrafe, BECKER assim esclarece:

Partindo-se do fato científico que os homens são iguais na biologia e na psicologia, a evolução social tem sido no sentido de se igualizarem geometricamente os homens em tudo que seja desigualdade aritmética de indivíduo para indivíduo. E esta gradual e sempre maior tendência à igualdade geométrica entre os indivíduos, que a evolução humana tem revelado, é regida pelo princípio de igualdade que consiste em tratar desigualmente aos indivíduos desiguais na proporção em que eles se desiguam. (BECKER, 1963, P. 177)

BASTOS et al (1988, p. 11), tece considerações acerca do histórico do princípio, consagrado pela Revolução Francesa, que o introduziu pelo Decreto de 4

de agosto de 1789, e recorda que a idéia de suprimir os privilégios e a desigualdade foram, à época reputados como revolucionários.

Trasladando o princípio até a atualidade, BASTOS et al (1988, p.11) observa ainda que “ele tornou-se o respiradouro pelo qual o sistema da ordem jurídica se tornava permeável às imposições da justiça. Tornou-se assim o grande repressor das injustiças. Agora pergunta-se: de quais injustiças? A resposta só pode ser uma: daquela que prevalece em um dado meio social em uma dada época”.

Ao migrar para o campo tributário, o renomado tributarista acentua que:

[...] desde o momento em que o avanço democrático permitiu ver justiça na proteção aos mais fracos, surgia também o elemento desigualador a legitimar a discriminação feita pela lei. É por esta mesma razão, que depois de duras lutas, inclusive na Suprema Corte Americana, não se considera mais inconstitucional a tributação progressiva, que veio se sobrepor à própria tributação proporcional, vista como o ideal de justiça pela Revolução Francesa (artigo 13 da Declaração de 1789). Aceitável também se torna em nossos dias, uma discriminação de rendas para efeito de imposição tributária, que segundo elas provenham do capital ou do trabalho. É por isso que, em matéria fiscal, a igualdade diante do imposto não deve ser entendida como significando que todos os contribuintes devam ser tratados da mesma maneira. Sua inteligência correta é a seguinte: todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação devem ser tratados igualmente. (BASTOS et al, 1988, p. 12)

E complementa:

Aliás, a doutrina dos nossos melhores tributaristas vinha sendo no sentido de aceitar como vigente o princípio da capacidade contributiva por mera implicitude no princípio da igualdade, o que se confirmou com a sua previsão no atual texto. Parece perfeitamente justo que os ônus de sustentar as despesas do Estado sejam arcados por aqueles que dispõem de maior capacidade

econômica. Embora não seja fácil de ser atingida, esta proporcionalidade entre a riqueza de cada um e o seu quantum contributivo, não há dúvida que a sua implementação, ainda que meramente tendencial, se atingir portanto, um caráter absoluto, é imposição de um Estado moderno e democrático. (BASTOS et al, 1988, p. 12)

Depois de conceber a capacidade contributiva como o conteúdo positivo do princípio da igualdade, XAVIER (1978, p. 9) enfatiza que “os princípios da generalidade, da capacidade contributiva e da legalidade assumiram, para além da expressão constitucional, uma profunda unidade sistemática constituindo a própria emanção do Estado de direito no domínio dos impostos”.

BALEIRO (1969, p. 280) vê sinonímia entre generalidade e universalidade: “entende-se que um imposto, para ser justo, dever ser geral ou universal: abranger a todos”.

Segundo MARTINS, que divergindo refere-se com sutil distinção entre os dois princípios:

A generalidade e a universalidade são, por outro lado, princípios pertinentes à imposição tributária, válidos para todos sistemas civilizados [...]. A generalidade objetiva eliminar situações de privilégio, ou de favores sem razão ofertados pelo poder tributante. Muitos consideram-na a outra face da isonomia [...]. O mesmo se diga em relação ao princípio da universalidade. A imposição tributária terá que ser, no concernente ao IR, geral pelo prisma do sujeito ativo da relação tributária e universal pelo prisma do sujeito passivo, já que este deve suportar, sempre que possível, tributação, a mais abrangente para determinado tipo de imposição, com distribuição da carga tributária pelo universo dos contribuintes em idêntica situação, sem privilégios ou favores. (MARTINS et al, 1990, p. 285)

BORGES (1986, p. 1632) apóia a concepção de que “o princípio da generalidade da tributação proíbe a adoção de qualquer espécie de privilégio tributário. Ele expressa o dever de todos os administrados contribuírem para as despesas do Governo, em proporção à capacidade contributiva de cada um”.

3.1.4 Pessoalidade, Progressividade e o Efeito Confiscatório

Já estudamos anteriormente que o par. Primeiro do artigo 145 da Constituição Federal de 1988, estabelece que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Outrossim, o inciso IV do artigo 150, versando sobre as limitações ao poder de tributar, veda às entidades tributantes, utilizar tributo com efeito de confisco.

A Constituição Federal dispõe, todavia, que o Imposto de Renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade na forma da lei (artigo 153, par. 2º, inciso I).

Os institutos da pessoalidade, da graduação (ou progressividade) e do confisco, integram o princípio da capacidade contributiva, motivo pelo qual devem ser objeto de análise para compreensão melhor do tema. Desta forma, em primeira análise, nos reportamos ao conhecimento de BALEEIRO (1985, p.298) que escreve que “os impostos pessoais são aqueles regulados por critérios que contemplam a individualidade do contribuinte. As condições personalíssimas destes são elementos que se integram na formação do fato gerador e determinam as variações para mais, ou menos, fixação do quantum a ser reclamado pelo fisco”.

OLIVEIRA (1988, p. 49) concebe a tributação pessoal, como a tributação justa por excelência, pois é através dela que, preocupando-se a lei com as condições individuais do sujeito passivo, se enseja melhor pesquisa da efetiva idoneidade econômica do contribuinte para acudir à despesa pública sem sacrifício do indispensável à sua manutenção.

Defendendo a materialização da capacidade contributiva, e sua aplicação, também aos impostos indiretos, OLIVEIRA assim argumenta:

A Constituição, por exemplo, ao estabelecer a não cumulatividade do IPI e ICM e a seletividade do primeiro procura mitigar o fenômeno econômico da repercussão tributária visando evitar que se torne impraticavelmente oneroso o consumo de certo bens. Há que se considerar também, que, por incidência do princípio constitucional da capacidade contributiva, é de se entender imune à tributação a aquisição de produtos de alimentação básica, de vestuário, de higiene e de saúde, sob pena de ser violado o mínimo necessário, à manutenção dos contribuintes e dos que deles dependem, que não revelam riqueza ao consumi-los e, pois são intributáveis no particular, ainda que indiretamente". (OLIVEIRA, 1988, p. 49)

Conforme historia BELEEIRO (1969, p. 217), a progressividade sofria severas restrições no início de sua aplicação efetiva: "até o meio do século passado, impostos progressivos soavam como confisco, rapina, comunismo e subversão social [...] MCCULLOCH comparava o fisco progressivo aos selvagens que, segundo MONTESQUIEU, abatiam as árvores para colheita dos frutos. Para outros, era o abutre a devorar as próprias entranhas ou o 'roubo graduado'".

SIDOU, defende com veemência a progressividade, e assim preceitua:

Com efeito, na progressão está sua justeza; no não bitolar-se por base fixa concreta-se sua equitatividade. Simplisticamente, observaremos esta justeza e equitatividade se tomarmos mil cruzeiros de quem tem apenas três mil, cem mil de quem tem trezentos mil e cem milhões de quem tem trezentos milhões. Teremos aí, uma correta proporção. Mas os efeitos não serão economicamente corretos. Se, progressivamente, nada for tirado ao primeiro, uma décima parte ao segundo e setenta por cento ao último, não haverá colapsos irreversíveis. (SIDOU, 1978, p. 45)

Posicionando-se a respeito, com o enfoque próprio do liberalismo econômico, MARTINS et al (1990, p. 283) apóia que "embora a teoria da progressividade, por apresentar feição mais ideológica que prática, esteja em franca decadência no

mundo inteiro, houve por bem o constituinte tentar reabilitá-la, tornando-a expressa algumas vezes, muito embora seja teoria de restrição de direitos e de desestímulo ao trabalho, à poupança e ao investimento”.

Quando abordamos a palpitante questão do confisco, temos que DÓRIA (1986, p. 177) considera em teoria, que a cobrança de impostos só encontra limites no valor total do produto nacional, enfatizado, todavia, que, do ponto de vista econômico, no sistema capitalista, exige-se que a tributação poupe os valores necessários à satisfação vital do consumo, à manutenção do capital, e uma destinada a formação de novos capitais.

Posterior, DÓRIA (1986, p. 178), eminente professor da USP, analisa a questão dos impostos excessivos (matéria a seu ver afeta à discricção legislativa, não suscetível de apreciação pelo Judiciário), citando, ilustrativamente, antigo acordo do STF (1923): “[...] se ainda assim houver abusos, como incontestavelmente os há, queixem-se os contribuintes de si mesmos, dos maus ou péssimos representantes que escolheram [...]”.

Detém-se, a diante, DORIA (1986, p. 183), no exame dos impostos proibitivos, asseverando que entre estes e os excessivos vai apenas diferença de grau. Os últimos dificultam ou desencorajam a atividade tributada, ao passo que os primeiros asfixiam-na, impossibilitam-na, destroem-na. Em princípio, os impostos proibitivos seriam vedados.

Na seqüência, DORIA (1986, p. 194 – 195), examina os impostos confiscatórios, definindo que “confisco é a absorção da propriedade particular, pelo Estado, sem justa indenização”. Esclarece que o poder tributário legítimo se desnatura em confisco, vedado, quando o imposto absorva substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo ou da empresa.

Continua o nobre tributarista, quando sustenta que o que distingue o imposto constitucional de um gravame confiscatório é mera diferença de grau, e conclui:

Daí a perplexidade do intérprete ou aplicador da lei fiscal, no determinar se a absorção da propriedade se faz com tal intensidade, que se possa concluir seguramente tratar-se de confisco, disfarçado sob a capa de impostos. Daí também a impossibilidade de se oferecer uma diretriz objetiva e genérica aplicável a todas as circunstâncias, competindo uma vez mais à casuística dos tribunais apartar o joio do trigo, com as filtragens que se julgue adequadas em cada hipótese concreta. (DÓRIA, 1986, p. 195)

DÓRIA (1986, p. 195) critica a posição da Suprema Corte Argentina que considera confisco alíquotas superiores a 33% da renda da exploração de imóveis rurais, sustentando que: “a formula é transparentemente empírica, gratuita e até cabalística, divorciada da realidade e das lições de economia. Impostos há que atingem alíquotas de 90% e até 100% sobre a renda, normal ou extraordinária, sem o aniquilamento da fonte produtora”.

OLIVEIRA considera que não é pacífica essa classificação da tributação exacerbada em impostos excessivos, proibitivos e confiscatórios. Critica-a, sob o fundamento de que estabelece apenas uma distinção de grau:

[...] pouco ou nada objetiva, entre o lícito (o tributo excessivo) e os ilícitos (o proibitivo e o confiscatório) e, além do mais admite implicitamente que, no Estado de Direito, o Poder Público, através de gravames exagerados, estorve a livre iniciativa, mesmo quando lícita à luz da Constituição; ou seja, aceita que uma atividade lícita possa ser embaraçada por um tributo lícito [...] que, então replique-se, se converteria em instrumento ilícito, de forma que, em última análise, o Estado estaria, ilegitimamente obtendo pela via transversa do tributo aquilo que não poderia alcançar, isto é, cercear inidoneamente a liberdade individual. (OLIVEIRA, 1988, p. 58)

BALEIRO (1985, p. 213), sintético e direto diagnóstica: “dentre os efeitos do artigo 153, par. 1º, incisos 11 e 22 (Constituição de 1969), se incluiu a proibição de

tributos confiscatórios, como tal entendidos, absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral”.

De acordo com TAVOLARO (1989, p. 211), “o tributo que se exceder à capacidade econômica do contribuinte configura confisco, pois implicará para o contribuinte, em perda de um direito (o de propriedade, no mais dos casos) ou no impedimento do seu exercício”.

JUSTEN FILHO, diante da questão prática de se quantificar, onde termina a exação lícita e onde começa a confiscatória, posiciona-se:

Não vislumbramos possibilidade de estabelecer – em nível doutrinário – um limite inicial para caracterização do efeito confiscatório da alíquota. Afirmar que alíquotas superiores a 30% conduzem a efeito de confisco é tão arbitrário quanto a escolha de outro índice. Certamente, pode-se asseverar que um tributo de alíquota de 1% não é confiscatório; já um tributo com alíquota de 100% pode ser confiscatório. (JUSTEN FILHO, 1989, p. 364)

MARTINS et al (1990, p. 161), afirma que “não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que, sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento) estar-se-á perante o confisco”.

3.1.5. Particularidades do Artigo 145, par. 1º da Constituição Federal de 1988

O dispositivo constitucional em exame contém peculiaridades que devem ser objeto de reflexão, quais sejam a restrição da aplicação do princípio a outros tributos

que não os impostos, a utilização da expressão 'capacidade contributiva', e a inserção da locução 'sempre que possível'.

A Constituição Federal de 1946, em seu artigo 202 rezava: "Os Tributos terão caráter pessoal, sempre que isto for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte".

OLIVEIRA, afirma que a limitação constitucional imposta pelo princípio da capacidade contributiva deve incidir sobre todas exações tributárias, quando ensina:

[...] não se pode conceber um sistema tributário apenas parcialmente adequado à capacidade contributiva, ou seja, com somente certo tipo de tributo respeitando da ordem Constitucional e outros não [...] Se isto se admitir, além da pura e simples violação do princípio, ter-se-á de conviver com o desrespeito à isonomia, pois, como anteriormente demonstrado, o único critério de discrimen válido para igualar ou desigualar alguém no campo fiscal é o da riqueza [...]. (OLIVEIRA, 1988, p. 47)

Em consequência, OLIVEIRA (1988, p. 48 – 54) passa a analisar percucientemente a aplicação do cânone às taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, além, como é natural, de operá-la relativamente aos impostos concluindo pela submissão de todas espécies tributárias ao princípio da capacidade contributiva.

PENTEADO (1989, p. 477) diverge dessa posição. Entretanto, ressalva que o princípio enquanto pressuposto de tributação deva ser levado em conta pelo legislador na instituição dos tributos vinculados (taxas e contribuições), e assim justifica sua posição: "cabe ressaltar que a consideração da capacidade contributiva em relação aos tributos vinculados (taxas e contribuições) apresenta-se de difícil verificação. É que, representando a característica básica dessa espécie a retributividade, as questões mais freqüentes sobre as distorções que elas

apresentam residem basicamente na aferição da ocorrência da prestação/contraprestação”.

Em estudo recente, MARTINS et al (1990, p. 58) demonstra entender que não são sinônimas as expressões capacidade econômica e capacidade contributiva quando justifica que “embora sejam ambas dimensões da capacidade de pagar tributos do contribuinte, têm, a meu ver, conotação distinta. Capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Capacidade econômica de alguém independente de sua vinculação ao referido poder”. E, logo em seguida, exemplifica: “um cidadão rico, de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não a tem contributiva, para efeitos dos tributos específicos exigidos dos cidadãos residentes”.

Em consoante entendimento, TAVOLARO (1989, p. 197), também entende que se tratam de institutos distintos e chega a afirmar que a Constituição Federal não fala em capacidade contributiva porque não acolheu esse princípio, mas tão somente a capacidade econômica.

Ratificando o entendimento, MARTINS (1989, p. 76), escreve que “o fato de a expressão ‘sempre que possível’ ter sido colocada no início do parágrafo passou, em interpretação mais superficial, a permitir que se entenda que a oração comandaria não apenas aquela sobre graduação pessoal, como também a do princípio da capacidade contributiva, no que a norma se transformaria em verdadeira autorização de confisco”.

Finalizando, MACHADO (1989, p. 126) incisivamente conclui: “o real significado da expressão é o de permitir a existência de impostos sem caráter

pessoal, não o de permitir imposto que não seja graduado segundo a capacidade econômica”.

3.2. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Organizado como sistema, o conjunto de normas que rege a tributação no Brasil é bastante amplo, ao passo que, após um breve conceito, abordaremos a sua estrutura, panorama atual e a administração tributária.

3.2.1. Um Breve Conceito

De acordo com MAIA (1975, p. 356), “por sistema constitucional tributário entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigente em determinado país”. ATALIBA (1968, p.8) citado por MAIA (1975, p.356) preceitua que “se sistema é um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária, o sistema constitucional brasileiro é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio de relação que as unifica”.

No Brasil, assegura MARTINS (1993, p. 19), “o sistema tributário tem sua origem na Constituição Federal, entre os artigos 145 a 155 e no art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Segundo a Carta Magna, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir tributos sob a forma de impostos, taxas e contribuições de melhorias, contribuições sociais e empréstimos compulsórios”.

MARTINS (1993, p. 19) afirma ainda, que “por questão didática, impõe-se firmar que o sistema tributário constitucional brasileiro divide-se em cinco partes, entre os artigos já citados, já que a sexta parte - a da repartição das receitas tributárias - refere-se mais ao Direito financeiro e não à convivência entre os sujeitos ativos e passivos da relação tributária”.

CARRAZZA (1999, p. 337) citado por PEIXOTO (2003, p. 1) entende que “o Sistema Tributário Nacional é, data venia, totalmente constitucionalizado, ou seja, a Norma Padrão de Incidência dos Tributos está contida na Constituição Federal – que de uma maneira direta ou indireta – aponta: a Hipótese de Incidência possível – o Sujeito Passivo possível – o Sujeito Ativo possível – Base de Cálculo possível e a Alíquota possível”.

Segundo CASTRO (2001, p.101) “o atual sistema exacional caracteriza-se por sua extrema rigidez. Com efeito, nossa Constituição Federal, a partir do art. 145 elenca a competência tributária de cada ente federado, atribuindo-a de forma indelegável e exclusiva, as diversas garantias dos contribuintes, enumerando exaustivamente, ainda, a repartição do bolo tributário”.

3.2.2. Estrutura e Panorama Atual

No que se refere à estrutura constitucional do atual sistema tributário, LOPES FILHO define que:

O nosso sistema tributário é bom, como arcabouço previsto na Constituição. Defende adequadamente os impostos, é razoável a distribuição da competência tributária dos entes federados, estabelece adequada partilha de arrecadação como mecanismo para

financiar os entes públicos, sem a criação exponencial de tributos que sufocariam os contribuintes, fornece, como em nenhuma outra Constituição moderna, mecanismo de proteção ao contribuinte, para conter a voraz avidez estatal de obtenção de receita. Depois de tantos elogios, fica a pergunta: por que não funciona, se o desejo de reforma tributária é uma unanimidade nacional? É que falta a prática constitucional, vale dizer, transformar as palavras existentes na Constituição em regras a serem efetivamente observadas. A prática constitucional é ainda uma conquista a ser alcançada. A deturpação dá-se mediante a legislação infraconstitucional, desligada das regras constitucionais. [...] O excesso de manipulação normativa, visando a elevar os tributos, desorganizou o campo tributário, afetando a segurança jurídica e o cumprimento das leis de regência. Não tem sido considerado na produção de legislação tributária o que se requer como requisito de sua eficácia: a colaboração do contribuinte. Apenas em dois impostos (IPTU e IPVA), o Fisco determina, por si mesmo, o montante do tributo devido. Em todos os outros, o contribuinte informa a ocorrência do fato gerador e antecipa o pagamento do tributo. Se a legislação é mercurial, mudando repetidamente, a carga tributária está elevada e o governo não é exemplar na realização do gasto público, é obvio que a eficácia da lei tributária fica comprometida, e, mais ainda, a segurança jurídica que o contribuinte deve ter. (LOPES FILHO, 2001, p.7)

ALBUQUERQUE assim descreve o panorama atual do Sistema Tributário

Brasileiro:

o sistema tributário brasileiro está em frangalhos. Para cada real de tributos que entra nos cofres públicos, outros dois deixam de ser arrecadados, devido à sonegação, à ineficiência, à corrupção ou à fuga para a economia informal. Isto porque a Receita Federal é um leão sem garras. De um lado, a metade dos quase cinco mil fiscais está metida em gabinetes ou em cargos comissionados, fora da fiscalização. De outro, os métodos de controle e informatização do sistema são obsoletos e não conseguem acompanhar a parafernália de impostos e obrigações que infernizam a vida do contribuinte honesto e colocam o sonegador nas delícias de um autêntico paraíso fiscal. (ALBUQUERQUE, 1995, p. 50)

De acordo HICKMANN et al (2002, p. 18), "pode-se dizer que diversas distorções e deficiências do atual sistema tributário brasileiro são decorrentes da falta de implementação de vários princípios estabelecidos no texto constitucional de

1988. Mas grande parte das distorções foi provocada por mudanças na legislação infraconstitucional, nos últimos anos”. E, complementa:

Na realidade, o governo brasileiro vem tratando a tributação com o único propósito de aumentar a arrecadação, desprezando a função regulatória e redistributiva que a envolve. Assim, muitos aperfeiçoamentos podem também ser feitos sem que se tenha e fazer mudanças constitucionais. O aumento da receita tributária, para fazer frente ao programa de ajuste fiscal com a obtenção de superávits primários, nos últimos anos, foi obtido com a criação e aumento de tributos. Foi instituída a CPMF, elevaram-se as alíquotas e ampliou-se a base de incidência de tributos indiretos e cumulativos, como a Cofins e o PIS, resultando em aumento de regressividade e deterioração adicional da qualidade do sistema tributário. O indevido e injusto congelamento da tabela progressiva do IRPF foi outro fator que contribuiu, significativamente, para o aumento da arrecadação. Os tributos indiretos e cumulativos distorcem a economia, pois deturpam as condições de concorrência. Além disso, aprofundam a injustiça fiscal, pela falta de observância dos princípios constitucionais de equidade e da capacidade contributiva do contribuinte. (HICKMANN et al, 2002, p. 18),

Em relação ao atual sistema tributário nacional, LOPES FILHO acrescenta o seguinte:

Em verdade, houve tanta manipulação feita pelo Executivo federal na legislação tributária, via medidas provisórias, que a anarquia passou a imperar no universo tributário, pela ausência da integração harmoniosa entre os vários tributos existentes, característica básica dos sistemas. O seu traço marcante, atualmente, é a voracidade inaudita de obtenção de receita, a qualquer custo, típica do Governo FHC alabar. Comprometeram-se a racionalidade e a funcionalidade que os tributos devem ter. Predomina a lógica da agiotagem heterodoxa. Arrecada-se para pagar o serviço da dívida, beneficiando os credores, internos e externos. E descobriu-se um furo na disciplina constitucional, que passou a ter exploração predatória – as contribuições especiais. Elas constituem hoje a panacéia arrecadatória. Estão sendo criadas em profusão. Repetem a base de incidência dos impostos, constituem receita exclusiva da União, e, portanto, não são repartidas com os outros entes federados. Constituem mecanismo erosivo da partilha da arrecadação dos impostos, um dos fundamentos do nosso federalismo fiscal. Paralelamente, vai-se inflacionando, a limites insuportáveis, a pressão tributária exercida sobre os contribuintes. (LOPES FILHO, 2001, p.6)

HICKMANN et al (2002, p. 18), contribui ainda que:

a opção do governo federal pelo aumento das contribuições de seguridade social deve-se ao fato de que tais tributos não repartidos com estados e municípios. Isso tem aumentado a concentração da arrecadação nas mãos da União, comprometendo o pacto federativo. O governo brasileiro desprezou a tributação como um dos melhores instrumentos de erradicação da pobreza e de redução de desigualdades sociais, que constituem objetivos fundamentais da República, conforme prevê nossa Carta Maior. (HICKMANN, 2002, p. 18)

De acordo com CASTRO (2001, p.98) “é inquestionável que um dos grandes males que aflige a sociedade brasileira é o emaranhado tributário que atinge nosso ordenamento jurídico. [...] É equivocado pensar que esse conglomerado de leis, medidas provisórias e demais atos, ditos legislativos, beneficia a quem quer que seja. A verdade é que todos perdemos, governo, magistrados, advogados, o povo brasileiro”.

No mesmo caminho, ALBUQUERQUE adverte que:

a complexidade do sistema tributário pode ser avaliada pelo fato de as revistas especializadas chegarem a publicar 20 páginas diárias de alterações na legislação fiscal. Cerca de 30% das despesas administrativas das empresas provêm das obrigações acessórias tributárias – um dos mais significativos itens do famigerado ‘custo Brasil’. O que faz com que um sistema tributário destrozado por uma estrutura arcaica e injusta, pela corrupção, pela evasão e fuga para a economia informal seja, ainda, capaz de extrair parcelas crescentes da renda gerada pelo setor privado, mesmo com claros sinais de contração do nível de atividade econômica? Quem está pagando por este brutal arrocho tributário? (ALBUQUERQUE, 1995, p. 50)

Com efeito, CASTRO assim complementa:

se por um lado há verdadeira e inteira razão quando se diz que nosso sistema se constitui em verdadeiro 'estatuto do contribuinte', não menos verdade é que, ainda assim, não se tem podido albergar o cidadão sobre um real manto que o proteja das vicissitudes, idiossancrias, arbitrariedades e ilegalidades praticadas pelo governo. [...] o signo 'reforma' indica alteração, mudança. Ora é bizantino o uso que o governo confere ao seu projeto tributário, na medida em que nosso sistema exacional tem sido alterado continuamente pelo Executivo, mormente nos dois últimos anos, quando, além das corriqueiras mudanças nos componentes do critério quantitativo da hipótese de incidência tributária (base de cálculo e alíquota), outras foram introduzidas em nosso ordenamento, inclusive com o surgimento de novos tributos, via edição de emendas constitucionais. Claro está, portanto, que se falar agora em 'reforma tributária' constitui-se em flagrante teratologia, pois outra coisa não se tem feito que não reformar e reformar a legislação impositiva, razão pela qual criticamos com veemência a imprecisão terminológica adotada, pois do contrário, se apenas agora vai se alterar o sistema tributário nacional, o que se terá feito até aqui? Se agora haverá reforma, qual a natureza jurídica das mudanças anteriores? (CASTRO, 2001, p. 100-101)

3.2.3. Administração Tributária

A Administração Tributária, segundo MAIA (1975, p. 15), "é constituída pelo sistema de atribuições fixadas na Constituição e nas leis da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim do Distrito federal e dos Territórios". Ensina ainda, que "a estrutura da União, dos Estados e dos Municípios e das demais unidades administrativas acima referidas, compreende órgãos da administração com a definição de suas atribuições, competência e funções, desde os de lançamento e fiscalização dos tributos até os de julgamento". Para um melhor embasamento jurídico da matéria, MAIA descreve o que estabelece o Código Tributário Nacional:

Art. 194 – A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização de sua aplicação.

Art. 199 – A Fazenda Pública da União, e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. (MAIA, 1975, p. 15-16)

MAIA (1975, P. 16) doutrina ainda que “a competência dos Estados e dos Municípios está delimitada de tal modo que essas entidades somente poderão legislar em caráter restrito, desde que não transbordem dos limites gerais traçados pela lei geral”. E complementa:

A lei define em caráter geral, aquilo que deverá ser especificado nas leis tributárias, da União, dos Estados e dos Municípios: a competência das autoridades fiscais para o desempenho de suas funções, no objetivo de assegurar a inteira observância do Sistema Tributário. Previne-se a ocorrência de arbítrio ou diversidade de critérios por parte das várias entidades públicas tanto que se recomenda ao legislador estadual e ao municipal, a observância desta lei. [...] A limitação da competência e até das atribuições dos Estados e dos Municípios, no que diz respeito não somente à discriminação de rendas, mas até das normas de administração tem uma motivação: a necessidade de assegurar uniformemente ao Sistema e evitar conflitos entre as várias entidades de direito público que nele intervêm. (MAIA, 1975, p.16)

BORDIN (2000, p. 26), quando trata da interação entre a Política e a Administração Tributária, preceitua que “a administração tributária serve em grande parte para cumprir os objetivos da política tributária. Os objetivos específicos do administrador tributário são basicamente dois: aplicar estritamente a lei, de modo a obter a máxima arrecadação com o mínimo de custo; e estimular o cumprimento voluntário das obrigações tributárias por parte dos contribuintes”. BORDIN afirma ainda que:

Existe uma estreita correlação entre a política e a administração tributárias. As experiências internacionais de ajuste fiscal

demonstram que de nada adianta fazer uma 'engenharia legislativa' se não houver uma Administração Tributária eficiente e eficaz para dar suporte às políticas tributárias. Nas experiências de estabilização do Chile e da Bolívia, em que a política e a administração tributárias foram acionadas simultaneamente no momento do ajuste fiscal, o resultado foi altamente positivo em relação à meta de estabilização perseguida. Dessa forma, pode-se concluir que não basta lançar mão de mudanças legislativas, sem uma sustentação sólida por parte da máquina administrativa. É certo, por outro lado, que uma sólida máquina administrativa fracassará frente a uma legislação tributária complexa. Existe, na verdade, uma interdependência entre os dois instrumentos: uma legislação simplificada favorece uma eficaz administração tributária; assim como uma administração tributária profissional, altamente qualificada e materialmente suprida, favorece o cumprimento pleno do que está legalmente estabelecido. [...] A experiência internacional está a nos ensinar, portanto, que um verdadeiro ajuste fiscal no Brasil passa muito mais pela reformulação institucional do fisco do que pela 'engenharia legislativa', materializada em inúmeras propostas de Reforma Constitucional Tributária. (BORDIN, 2002, p. 26-27)

De acordo com BATISTA (2000) citado por BORDIN (2002, p. 27), "o fortalecimento da administração tributária e do seu sistema de fiscalização é uma das reformas indispensáveis para o país". Corroborando com este pensamento, BORDIN afirma que:

Com efeito, a opção pela via da Administração Tributária representará uma grande mudança no comportamento atual dos governantes brasileiros, seja em nível estadual ou federal. [...] As providências para aperfeiçoar e simplificar as tarefas da administração tributária tendem a tornar a política tributária mais eficaz. Da mesma forma, a condução de uma política tributária calcada em uma estrutura fiscal simplificada tende a facilitar a administração dos tributos. As boas práticas internacionais em matéria de administração tributária demonstraram efetivamente que medidas de simplificação da estrutura de impostos e de fortalecimento dos órgãos de fiscalização e controle contribuem para a redução da evasão fiscal e conseqüente elevação do nível de receita fiscal. (BORDIN (2002, p. 27)

Um aspecto crucial para o bom funcionamento do sistema tributário, segundo HICKMANN et al (2002, p. 18), é a importância estratégica da Administração Tributária. E acrescenta:

A efetividade e a eficácia do sistema tributário dependem da Administração Tributária, que desempenha um papel, fundamental e imprescindível, de instrumento de garantia da aplicação efetiva da legislação. Grande parte dos problemas do sistema brasileiro não poderá ser resolvida exclusivamente no plano da legislação. Há uma relação importante entre a fragilidade dos órgãos da administração e determinadas deficiências do sistema tributário nacional. Com uma administração tributária desprovida de recursos materiais e humanos, numa economia complexa e de proporções continentais como a brasileira, o sistema tributário, por mais concebido que possa ser sob o ponto de vista da legislação, deixará fatalmente a desejar em termos de qualidade, eficácia e justiça fiscal. Portanto, é fundamental o fortalecimento da máquina fiscal. (HICKMANN et al 2002, p. 18 – 19)

Relativamente ao campo de atuação da Administração Tributária, BORDIN (2002, p. 29) discorre que “o ambiente em que a Administração Tributária atua, isto é, onde exerce a detração fiscal, consubstanciada na sujeição dos contribuintes às normas tributárias, é a economia privada. Esta íntima relação com a realidade econômica reveste a Administração Tributária de características que a singularizam dos outros segmentos da gestão estatal (especialidade da atividade tributária).

Sob o enfoque da avaliação da Administração Tributária em razão do corpo profissional que a compõe, BORDIN considera que:

O profissional envolvido com a Política Tributária tem um perfil singular. Ele deve possuir os seguintes atributos: ter conhecimento atualizado da Legislação Tributária; ter conhecimento da Técnica Tributária (como se estrutura e como é modelado o imposto). Sabe-se, por exemplo, que o ICMS permite, segundo Karl Shoup, centenas de combinações; noção do comportamento do contribuinte em relação às alterações tributárias; avaliação sobre a praticabilidade da alteração teoricamente sugerida. Quando não há este perfil, ocorrem: alterações que não geram os efeitos desejados; política tributária mal concebida e perdas de receitas (a medida de desindexação dos tributos federais feita pela Ministra Zélia Cardoso, no Governo Collor, contra a posição técnica dos Fiscais da Receita Federal, acarretou perdas estimadas em US\$ 10 bilhões). O profissional que define a política tributária interage com os setores econômicos (iniciativa privada) e com estruturas governamentais específicas. A tendência internacional em termos de administração tributária, conforme o CIAT, aponta cada vez mais no sentido de não haver distância entre

quem formula e quem executa a política tributária. (BORDIN, 2002, p. 30)

Relativamente ao papel da administração tributária no contexto mundial, SOARES lembra que:

O mundo experimenta um relativo consenso quanto ao papel que deve desempenhar a administração tributária como real e efetivo instrumento de eficácia do sistema tributário. Muitas são as evidências nesse sentido, inclusive a priorização de programas de reforma tributária com grande ênfase em sua dimensão administrativa. Mas, administração tributária não é atividade trivial. Está condicionada por aspectos históricos, culturais, sociais e econômicos da vida de cada sociedade. (SOARES, 2000, p.1)

Em síntese, BORDIN (2002, p. 31) considera que “a administração tributária tem como objetivo principal administrar as leis tributárias, de modo que se aproveite ao máximo o potencial tributário do País. Para isso deve cumprir com eficácia as funções próprias da administração, o que inclui substancialmente, organizar-se para cumprir com suas responsabilidades”. Complementa ainda que “na maioria dos países, abarca quatro macro-funções básicas em termos de atividades de linha: Informações Econômico-Fiscais, Tributação, Fiscalização e Arrecadação”.

Não obstante, considerando a importância da reforma fiscal no Brasil, ICHIHARA (2003, p. 179), esclarece que a Administração Pública precisa de legitimidade para exigir, credibilidade e autoridade moral, por meio da implementação de critérios justos e de uma administração tributária eficaz”.

YAMASHITA (1999, p. 37) considera que “no Brasil, a sonegação atinge hoje índices estimados em 52%. É certo que necessita-se reformar e moralizar o aparelho de fiscalização e arrecadação de tributos”.

ICHIHARA (2001, p. 192) escreve o seguinte: “a boa administração tributária busca dois objetivos fundamentais: a) para o Fisco, a eficácia da arrecadação, cobrando na medida exata das ocorrências de seus fatos geradores os tributos devidos; e b) para o contribuinte, a justiça fiscal, porque evita a concorrência desleal dos maus pagadores, possibilitando inclusive, que o poder tributante diminua a carga tributária”, e acrescenta ainda que “se o poder tributante fosse eficaz, com a cobrança de todos os tributos, na medida exata dos fatos geradores ocorridos, nem mais nem menos, sem dúvida quase todos os impostos poderiam ter as suas alíquotas reduzidas pela metade e sem qualquer prejuízo para a receita global”.

3.3. CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Aqui, um dos pontos mais importantes na discussão da matéria quando se fala em justiça fiscal.

3.3.1. Conceito e Cenário Atual

Como Carga Tributária, Segundo MAIA (1975, p. 60), “assim se designa a totalidade de tributos que incidem sobre a comunidade dos contribuintes e que corresponde a uma parcela da renda nacional”.

Ao definir carga tributária bruta, LOPES FILHO assim descreve: “por carga tributária bruta se entende o somatório dos tributos do País. Todos eles, federais, estaduais e municipais. Ela é um dado efetivo”. E comenta:

A carga tributária do País referida ao PIB tem sido elevada exponencialmente. Estima-se que correspondeu, no ano 2000, a 34% do PIB. Nesse patamar, equivale à dos Estados Unidos e Japão. O problema é que a referibilidade ao Produto Interno Bruto é apenas um indicador inicial para comparabilidade. Os tributos servem para fornecer recursos ao Estado, e este deve convertê-los em prestação de serviços públicos e realização de obras. Nessa ótica, não há correspondência, no País, entre o que é transferido coativamente como tributo para o fisco, e o retorno no atendimento das necessidades coletivas, incumbência fundamental do Estado para realizar o bem comum. (LOPES FILHO, 2001, p. 7)

Pode-se observar, pelo quadro abaixo, que ao se analisar a Carga Tributária Indireta por Faixas de Renda em % da Renda Líquida, a carga aumenta na medida em que se diminui a renda e, conseqüentemente, a capacidade contributiva.

Tabela 1: Carga Tributária Indireta por Faixas de Renda em % da Renda Líquida

Tipo de Despesas	Até 2 SM	5 a 6 SM	10 a 15 SM	+ de 30 SM
Alimentação	9,81	5,04	3,36	1,48
Despesas pessoais	1,09	0,78	0,51	0,25
Saúde	2,17	0,91	0,64	0,27
Fumo	4,18	1,62	1,02	0,29
Habitação	3,14	1,21	0,53	0,22
Lazer	0,95	0,84	0,92	0,72
Vestuário	2,43	1,68	1,48	0,86
Transportes	2,45	1,70	1,33	0,90
Veículos	0,27	0,20	0,68	2,34
Total	26,48	13,98	10,47	7,34

Fonte: IPEA - POF/IBGE (1996), microdados

Segundo ABRANTES (1994, p. 10 - 11), "na Inglaterra, a carga tributária média sobre alimentos é de 0%, na Alemanha é de 7%, enquanto no Brasil é da ordem de 32,7%. Aqui, o impacto do pagamento de tributos no orçamento familiar é de 10,12% para quem tem renda de até 2 salários mínimos, ficando em 3,33% para quem ganha mais de 30.

Ao analisar a carga tributária à época, ALBUQUERQUE, assim escreve:

Em 1995, a receita de tributos deve superar 30% do PIB (Produto Interno Bruto), o nível mais alto da história. Nos primeiros seis meses, a arrecadação federal aumentou cerca de 40% em relação a 1994, que, por sua vez, em relação ao ano anterior, já a havia tido aumentado em 30%. Em outras palavras, em dois anos os impostos federais aumentaram 70%. Cabe lembrar que, ao longo dos últimos 15 anos, a carga tributária total tem-se situado na faixa de 22 a 25% do PIB. Se chegar a 35%, como dizem alguns, o aumento de impostos terá sido de mais de 50% em apenas dois anos! (ALBUQUERQUE, 1995, p. 49)

Em recente estudo tributário, VERDI et al relata que:

Nos últimos 5 anos, a Carga Tributária Bruta (CTB) brasileira aumentou 6,13 pontos percentuais, passando de 29,74% (1998) para 35,86% (2002). Essa variação corresponde a um crescimento acumulado de 20,6%, ou crescimento anual médio de 3,8%. Em 2002, foi registrado o oitavo recorde consecutivo de pressão fiscal. As receitas tributárias nas três esferas de governo cresceram, em termos reais, 7,57% contra um crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) de 1,52%. Como resultado, a CTB calculada atingiu **35,86%** do PIB, com acréscimo de **2,02 p.p.**, em relação a 2001. (VERDI et al, 2003, p.1)

QUADRO 01**Carga Tributária Bruta – 2001 e 2002**

Componentes	R\$ MILHÕES CORRENTES	
	2001	2002
Produto Interno Bruto	1.200,06	1.321,49
Arrecadação Tributária Bruta	406,12	473,84
Carga Tributária Bruta	33,84%	35,86%

Fontes: SRF, Confaz, INSS e IBGE.

Para ABRANTES (1994, p. 11), “a causa mais próxima dessa injusta carga tributária localiza-se no processo adotado, no período autoritário, para obtenção de aumento de arrecadação: a facilidade de editar decretos-leis sem contestação. A prática era a seguinte: necessitava-se de mais dinheiro para os cofres do estado? Elevavam-se os tributos ou criava-se um novo tributo”.

ABRANTES (1994, p. 10) acrescenta que “o maior absurdo da situação atual no entanto, consiste no seguinte fato: quem absorve, na ponta final, a carga tributária, em caráter majoritário, é a classe trabalhadora do País, sejam empregados ou profissionais liberais”.

De acordo com BETTONI (2002, p. 5) “representada pelos principais tributos incidentes sobre as operações das Empresas, a Carga Tributária Brasileira tem sofrido constantes alterações nos últimos exercícios”. O quadro abaixo demonstra a atual Carga Tributária, pontuando o Brasil, entre os países considerados de “primeiro mundo” que, não obstante apresentem elevadas cargas tributárias, retornam serviços públicos irretocáveis.

Países	1997	1998	1999	2000
França	46,0%	46,0%	46,0%	41,7%
Itália	45,0%	45,0%	45,0%	37,0%
Alemanha	38,0%	44,2%	41,3%	54,0%
Inglaterra	36,0%	36,7%	32,4%	30,0%
Brasil	29,0%	29,8%	32,15%	33,18%
EUA	29,0%	29,7%	29,0%	32,0%
Argentina	15,0%	15,3%	15,3%	

Fonte: Dados trabalhados pelo autor.

ICHIHARA (2003, p. 180), escreve que “com este perfil de sistema tributário, a carga tributária da atividade oficial e formal do Brasil, no ano de 2001, atingiu 34,36% do PIB (produto interno bruto), ou seja, maior que os Estados Unidos e o Japão, que atingiram, respectivamente, 28,9% e 26,2%.

Complementa, ICHIHARA (2003, p. 182), que “o Fisco quando aumenta a carga tributária não aniquila os maus, mas os bons contribuintes e não obtém os resultados desejados, implantando oficialmente um clima de injustiça fiscal, prejudicando a todos: o Brasil e, principalmente, os bons e honestos contribuintes”.

De acordo com ABRANTES (1994, p. 10), “a carga tributária brasileira adquire intensidade elevadíssima quando se constata que o Estado brasileiro é inadimplente na prestação adequada dos serviços essenciais: saúde, segurança, transporte, educação, assistência social e previdência”.

3.3.2. Arrecadação Tributária

Em estudo tributário, VERDI et al (2003, p. 3) preconiza que “A arrecadação agregada de tributos e contribuições no Brasil, em 2002, foi de **R\$ 473,84 bilhões**,

representando acréscimo nominal de R\$ 67,73 bilhões (16,7%) em relação ao ano anterior". E acrescenta:

Em termos reais, e utilizando o deflator implícito do PIB (8,47%), verifica-se que o crescimento real das receitas tributárias foi de 7,57%. O quadro 03 apresenta a desagregação das receitas tributárias por esfera de governo e unidade administrativa. Pode-se observar que a União, que administra cerca de 70% da CTB, expandiu suas receitas tributárias, em termos reais, em 9,36%. As unidades federadas, em conjunto, apresentaram aumento real de 3,09% em sua receita de impostos, com o ICMS crescendo 2,03%. Por fim, as receitas tributárias dos municípios aumentaram, em termos reais, 6,45%. (VERDI et al, 2003, P. 3)

QUADRO 03

Administração da Receita Tributária

ADMINISTRAÇÃO	PART. NA CTB	VAR. NOMINAL	VAR. REAL	%
União	70,15	18,63	9,36	
Administrada pela SRF	48,95	20,98	11,54	
Administrada pelo INSS	15,70	15,68	6,64	
CEF (FGTS)	4,73	6,40	(1,91)	
MEC (Salário-Educação)	0,77	17,21	8,06	
Estados	25,50	11,82	3,09	
ICMS	22,02	10,67	2,03	
Demais	3,49	19,69	10,35	
Municípios	4,35	15,47	6,45	
Total	100,00	16,68	7,57	

Obs. Variação real calculada com base no deflator implícito do PIB.

Ao avaliar o quadro evolutivo da Arrecadação tributária, VERDI apresenta o seguinte cenário:

A elevação da CTB deveu-se, basicamente, ao comportamento da arrecadação de dois tributos: do **Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ)**², que cresceu R\$ 14,28 bilhões (1,06% do PIB), e das **Contribuições Econômicas**, que registraram aumento real de R\$ 7,68 bilhões (0,58% do PIB). Entretanto, praticamente todos os tributos apresentaram variação real positiva ou mantiveram-se relativamente estáveis. As retrações mais significativas foram dos Impostos sobre o Comércio Exterior (-R\$ 1,91 bilhões) e do IPI (-R\$ 1,33 bilhões). O Gráfico IV do anexo apresenta as variações reais entre 2001 e 2002 para cada tributo. Com relação ao IRPJ, merece destaque o pagamento efetuado pelas entidades de previdência complementar (fundos de pensão) relativo às receitas financeiras. A questão controversa da tributação do resultado das aplicações financeiras dos fundos pôde ser contornada em virtude da edição da Medida Provisória 2.222, de 04/09/2001, que criou o Regime Especial de Tributação para a entidade aberta ou fechada de previdência complementar, para a sociedade seguradora e para o administrador do Fundo de Aposentadoria Programada Individual (FAPI). A nova legislação, que passou a vigorar a partir de janeiro de 2002, foi um dos principais responsáveis pelo aumento da arrecadação do IRPJ, que apresentou variação real de 81%. (VERDI et al, 2003, p. 4 - 5)

3.4. REFORMA TRIBUTÁRIA

3.4.1. Considerações Gerais

Há 20 anos que a Sociedade Brasileira, especialmente os Trabalhadores Assalariados e os Setores Produtivos aguardam ansiosamente a reforma do tão famigerado Sistema Tributário Nacional. Devido a elevadíssima carga tributária a que se sujeitam os atos e negócios comerciais e civis no Brasil, iniciaram-se as discussões referentes a Reforma Tributária e a sua função social, ou seja, como buscar um reforma tributária eficiente e que consiga estar a serviço da justiça.

Quando analisa o conceito de Reforma Tributária, ICHIHARA (2003, p. 179), considera que “só pode ser assim denominado, se for uma alteração boa para todos os partícipes do sistema: para o Fisco, para o contribuinte, para o consumidor e para o povo em geral”.

HICKMANN (2002, p. 17) lamenta que “há muitos anos, a Reforma Tributária brasileira vem sendo considerada como uma prioridade nacional, mas parece condenada a um eterno projeto. [...] o tema é debatido e não se chega a uma conclusão. Todos concordam que o sistema tributário brasileiro é repleto de distorções e deficiências, porém, quando se aprofunda o debate, os conflitos de interesses aparecem, dificultando a aprovação do projeto”.

Relativamente às alterações no sistema tributário realizadas pelo governo FHC, HICKMANN (2002, p. 17) argumenta que a reforma não foi aquela que a sociedade brasileira e o Congresso Nacional desejavam, mas a que o governo federal queria para atender aos credores internacionais, transferindo a renda do trabalho para o capital e, aumentando as deficiências e as distorções do sistema tributário: “a reforma tributária sorrateira teve como objetivo viabilizar o processo de mundialização do capital financeiro, o livre fluxo de recursos financeiros, sob coordenação do FMI, garantir os superávits primários e cumprir o ajuste fiscal”.

HICKMANN (2002, p. 18) avalia que “assim, o governo FHC alterou o sistema tributário e o perfil da arrecadação. Jogou o encargo de financiar o Estado brasileiro sobre os ombros dos trabalhadores”.

ABRANTES (1994, p. 10), ilustra que “a situação tributária no País chegou a um ponto realmente insustentável. Em seu dia-a-dia, empresas e cidadãos estão arrastando consigo nada menos que 58 impostos, taxas e contribuições variadas,

que oneram as empresas, encarecem os produtos, podam empregos, de uma forma que não se verifica em outro lugar do mundo civilizado”.

No caso específico dos contadores, ABRANTES (1994, p. 11), pondera que “além da consciência da perversidade do sistema, há a obrigatoriedade de se conviver diariamente com os problemas decorrentes do emaranhado de leis, decretos, atos declaratórios, pareceres normativos, ordens de serviço, enfim, toda a burocracia que atrapalha o processo interpretativo e o próprio recolhimento dos impostos”.

De acordo com ZOCKUN (1995, p. 43), “todos querem a reforma tributária, mas por razões diferentes. Áreas do governo federal a querem para diminuir as vinculações da receita e conquistar mais liberdade na elaboração do orçamento federal. Alguns estados a defendem para que se acabe com a guerra fiscal; outros, ao contrário, para garantir que sua autonomia na criação de benefícios fiscais não seja diminuída”.

Apesar de todos clamarem por uma alteração do caótico sistema atual, segundo MARTINS (1995, p. 44), “as perspectivas dos variados segmentos de interesse são conflitantes, razão pela qual torna-se difícil uma proposta de consenso”. E complementa: “convenço-me, à medida que as diversas sugestões governamentais de políticos e professores vão sendo apresentadas, que uma reforma tributária real está cada vez mais distante”.

HICKMANN (2002, P. 18) defende que “é natural a existência de conflitos de interesses na discussão da reforma tributária, porque se trata da repartição de carga tributária entre os diversos setores da sociedade. Porém, é inaceitável, num país democrático, que a classe eleita para arcar com o ônus para financiar o Estado não participe do processo de decisão”.

Com o mesmo pensamento, PESSUTO (1995, p. 48) assim se expressa: “cogitar reforma tributária é considerar as expectativas dos participantes do processo econômico-social do país”.

ZOCKUN (1995, p. 43), testemunha que “os assalariados não querem continuar sendo os maiores contribuintes, e defendem propostas que aumentem a abrangência e progressividade da tributação”.

NAKANO (1995, p. 41), acredita que “a sociedade brasileira assiste, neste momento, a uma discussão que poderá mudar os rumos do país na direção do desenvolvimento e da ruptura com as injustiças social e tributária. Trata-se de tão esperada reforma tributária que, acredito, deverá dar à economia brasileira, condições de competir com a dos países mais desenvolvidos”.

Diante do quadro, CASTRO (2001, p. 98), insere o seguinte comentário: “já dizia, o Ilustre jurista Rui Barbosa, que o Legislativo quanto mais edita leis, menos governa de fato, não se chegando a constituir uma Nação devidamente estruturada em leis sérias e justas, se estas nascem à profusão”. E acrescenta: “é equivocado pensar que esse conglomerado de leis, medidas provisórias, demais atos, ditos legislativos, beneficia a quem quer que seja. A verdade é que todos perdemos, governo, magistrados, advogados e, sobretudo, o povo brasileiro.

Segundo DANIEL (1995, p. 46), “uma proposta de reforma tributária sintonizada com os grandes problemas brasileiros deve se iniciar, antes de tudo, pela incorporação do tema da justiça social no que se refere à arrecadação”. E argumenta:

O Brasil ostenta, infelizmente, o título de campeão mundial em concentração de renda. Esse quadro é agravado pelo fato de, em

nosso país, pagarem mais impostos os que detêm menos renda e riqueza e, menos, os que possuem mais. Ou seja, o nosso sistema tributário é regressivo e, portanto, socialmente injusto. Isso se deve, sobretudo, à grande importância dada aos impostos indiretos em relação ao reduzido papel dos diretos. Por isso, quem ganha pouco, ao consumir a parte mais importante de sua renda, paga muito imposto; o contrário ocorre com os mais ricos.(DANIEL, 1995, p. 46)

De acordo com CASTRO (2001, p. 99) a matéria é urgente e de extrema relevância: “sem se pensar numa profunda reforma fiscal que efetivamente contemple a melhor divisão de renda, é uma efetiva prestação de serviços pelo Estado, não se pode antever uma sociedade mais justa, perfeita e democrática”.

3.4.2. Princípios para uma Reforma que Promova a Justiça Fiscal

Para ICHIHARA, a reforma somente fará sentido se nela estiverem presentes os seguintes princípios:

A legitimidade dos detentores do poder que é o reconhecimento da autoridade pelos contribuintes e pelo povo em geral (autoridade moral); a justiça fiscal (justiça da tributação), que importe necessariamente em justiça social (respeito à dignidade da pessoa humana e a erradicação das desigualdades sociais); e os recursos arrecadados forem bem administrados, de forma transparente, em forma de obras, serviços públicos e ações sociais, enfim, quando os valores arrecadados retornarem aos contribuintes e ao povo em geral, fechando o círculo do sistema (cumprimento dos fundamentos do Estado brasileiro, justificando o porquê da existência do Estado). (ICHIHARA, 2003, p. 183)

HICKMANN (2002, p. 19), sobre os princípios que devem orientar a reforma tributária, entende que “o sistema tributário deve ter como objetivos o crescimento econômico, a criação de empregos, a redução da dependência de capitais externos,

a eliminação da pobreza, a justiça fiscal, a justiça social e o desenvolvimento sustentado”. E, complementa: “a instituição de qualquer tributo deverá, necessariamente, atender ao critério da distribuição de renda e riqueza, que será efetivada, entre outras formas, mediante a concessão de imunidade tributária aos produtos componentes da cesta básica, ao mínimo existencial (conforme definido nos termos da lei) e à produção e circulação de remédios”.

NAKANO (1995, p. 41) considera que a reforma deve consagrar os seguintes princípios: “adequar o sistema tributário à economia aberta – justamente para garantir a competitividade no mercado internacional; promover mudanças na estrutura de receita, reduzindo os impostos indiretos e substituindo-os por outros, diretos, e permitir maior autonomia tributária aos estados, dentro do princípio federativo”.

E, mais adiante, NAKANO (1995, p. 42) descreve que “é fundamental a ‘substituição’ dos impostos indiretos pelos diretos. Para levar essa colocação adiante, temos que elevar a arrecadação de impostos diretos, que são regressivos, e, em contrapartida, reduzir as alíquotas dos impostos indiretos, tais como IPI (Impostos sobre Produtos Industrializados) e ICMS. Espero que a reforma tributária consagre esse princípio de justiça”.

Com tributos preferencialmente não-cumulativos, HICKMANN (2002, p. 19) entende que a tributação sobre bens, produtos e serviços deve ser seletiva em função da essencialidade. A tributação será direta, de caráter pessoal e progressiva. Outrossim, entende que todo o sistema tributário deve buscar um equilíbrio entre o fator trabalho e o fator capital.

NAKANO (1995, p. 43) completa ainda: “uma proposta inteligente de reforma do sistema tributário deve analisar essas questões com profundidade, para que

realmente ocorram mudanças substanciais, com o objetivo de levar o país ao primeiro mundo e, paralelamente, reduzir a carga tributária dos contribuintes - sejam estas pessoas físicas ou jurídicas - aplicando, com isso, a justiça fiscal”.

ZOCKUN considera que:

Dadas as condições de um país onde a desigualdade social é extrema, o potencial econômico é insuficientemente explorado e a responsabilidade social é pouco estimulada, a maioria da população seria movida para uma situação econômica melhor se a reforma tributária favorecesse a distribuição de renda, o crescimento da produção e do emprego e a responsabilidade fiscal das unidades político-administrativas e dos cidadãos. (ZOCKUN, 1995, p. 43)

De acordo com DANIEL (1995, p. 46), “[...] os que ganham muito pouco são os que pagam mais impostos, em função do mencionado peso dos tributos indiretos. Por esta razão, faz-se necessário compensá-los, instituindo-se um imposto de renda negativo para os indivíduos que recebem até dois salários mínimos [...]”.

HICKMANN (2002, p. 19), acredita que “o sistema tributário deverá refletir os princípios da isonomia, generalidade e universalidade. A capacidade contributiva deve ser utilizada como critério para graduação dos tributos e para distinguir os iguais dos desiguais”.

3.4.3. Principais Pontos da Reforma Tributária

O Ilustre Ives Gandra da Silva Martins, citado por Castro (2001, p. 107), elaborou um precioso estudo, com propostas para a reforma tributária, sendo que, em linhas gerais, seu projeto pretende aglutinar os tributos em três grupos, visando reduzir o número de imposições tributárias. O projeto resulta em profunda mudança da atual repartição tributária, procurando melhor redistribuir não só a carga tributária,

mas também as receitas daí advindas. O grande mérito do projeto é promover extrema simplificação do sistema, sem, no entanto, ferir o federalismo vigente. Os tributos incidentes sobre a renda, o comércio e a seguridade social passariam para a competência da Federação. Já os atinentes à circulação de bens, serviços e títulos para os Estados-membros e por fim, os que incidem sobre o patrimônio imobiliário para os municípios.

Vislumbrando a adequação do modelo tributário à economia aberta, NAKANO (1995, p. 42) reflete: “acho importante a eliminação de aberrações como, por exemplo, o COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), o PIS (Programa de Integração Social) e o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), que, somadas a outros fatores, contribuem para tornar a economia brasileira inviável do ponto de vista da competitividade internacional”.

Devem ser revisadas, segundo PESSUTO (1995, p. 49), “contribuições sociais como as relativas a COFINS, PIS, PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro), unificando-as com vistas à simplificação, à redução da cumulatividade e à desoneração das exportações e das empresas intensivas em mão-de-obra”.

Com relação às alterações no imposto sobre a renda, PESSUTO entende que:

A reforma não se restringe necessariamente à alteração das normas constitucionais. Há mudanças significativas que podem ser realizadas em nível infra-constitucional. Uma delas, redutora da iniquidade fiscal, seria a alteração IRPF (Imposto de Renda sobre Pessoa Física), ampliando-se o número de faixas de incidência – e respectivas alíquotas – e de deduções, com estas limitadas a percentuais do imposto devido, sendo tanto menores quanto maiores a renda líquida. (PESSUTO, 1995, p. 49)

Segundo ZOCKUN (1995, p. 43), um primeiro aspecto a ser considerado das propostas mais ousadas de reforma “refere-se ao aumento da participação do IR (Imposto de Renda) na carga tributária nacional, o que é desejável porque este é o instrumento redistributivo por excelência. Atualmente o IR arrecada o equivalente a 4% do PIB, mas se fosse mais abrangente poderia, com alíquotas modestas, alcançar 10%”. Senão vejamos:

O potencial de arrecadação do IR pode ser avaliado pelo seguinte raciocínio: 10% da PEA (População Economicamente Ativa) – 6,8 milhões de chefes de família – auferem 51,3% do PIB, ou R\$ 264 bilhões/ano (média anual de R\$ 39 mil por família); se tributados com alíquota de 20%, levariam aos cofres públicos R\$ 52,8 bilhões/ano de IR, equivalente a mais de 10% do PIB. (ZOCKUN, 1995, p. 43)

DANIEL (1995, p. 46), no que diz respeito ao imposto de renda, acredita que se faz necessário alterar a legislação no sentido de que se reduzam alíquotas para os que recebem menos, e se aumente para os que percebem rendimentos mais elevados. E acrescenta: “Hoje, a menor alíquota, que atinge os que ganham entre 7,5 e 14,8 salários mínimos, é de 15%, muito elevada, enquanto a maior alíquota, para os que percebem mais de 136 salários mínimos é de 35%, bastante inferior à de países como Estados Unidos, Alemanha, Japão e outros”.

Um segundo aspecto, ZOCKUN (1995, p. 43 – 44), diz respeito aos impostos indiretos: ICMS (imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), IPI, ISS (Imposto sobre Serviços), COFINS, PIS, IPMF, etc. Existe um consenso de que esses impostos devem ser não-cumulativos e incidir, com alíquotas reduzidas, apenas sobre o consumo interno, desonerando os investimentos e as exportações. Essa mudança visaria a redução de custos dos produtos nacionais para ampliar o

mercado interno, tornando a produção acessível às todas as camadas da população ainda excluídas do mercado de consumo e favorecer, conseqüentemente, a competitividade do produto nacional frente aos concorrentes, no mercado interno e externo, criando novas oportunidades de investimento no país. E enfatiza:

A questão nevrálgica é a forma de cobrança. Recaindo o IVA (Imposto sobre Valor Agregado), facilita-se o trabalho das máquinas de arrecadação que, fiscalizando apenas os maiores contribuintes, garantem bom nível de coleta. Essa vantagem, no entanto, tem dois grandes custos: primeiro, exige perda de autonomia tributária dos estados, para que a indesejada guerra fiscal seja contida; segundo, deixa a concorrência desleal dos sonegadores menores ir minando o lado mais organizado do setor produtivo. (ZOCKUN, 1995, p. 44)

ZOCKUN acredita que:

O ideal é cobrar o imposto de consumo em regime monofásico, fazendo-o recair apenas na etapa da venda no varejo – IVV (Impostos sobre Venda a Varejo). Neste caso, a autonomia dos estados para mudar alíquotas é total, mas requer, da administração fazendária e do poder judiciário, disposição e preparo para declarar e enfrentar a guerra contra a sonegação. A virtude desta alternativa é estimular, junto aos estados e aos cidadãos, maior responsabilidade fiscal, conduzindo a sociedade à importante mudança cultural na direção da cidadania. (ZOCKUN, 1995, p. 44)

MARTINS (1995, p. 45), quanto à questão da unificação do ICMS e o IPI, assim se posiciona: “[...] é bom, mas pretende manter, na unificação das alíquotas, uma para a União e outra para o Estado, o que é mau. Se for para unir os impostos, mas manter duas cobranças distintas estar-se-á trocando seis por meia dúzia e não vale a pena a reforma”. E, pondera ainda: “se, todavia, destinar-se uma parte do ICMS para a União, sendo a cobrança feita pelos estados, e toda a legislação for

produzida sob a forma de lei complementar, eliminando-se o CONFAZ, estou certo de que se terá dado um passo relevante para a simplificação dos impostos, que têm o mesmo fato gerador”.

Sobre a unificação do ICMS e IPI, DANIEL (1995, p. 47) acredita que a medida “parece visar, sobretudo, ao aumento da arrecadação do governo federal, pois tal tributo passaria a incidir sobre produtos e serviços que hoje não pagam IPI (a exemplo de energia, combustíveis, etc.). Se tal medida não for acompanhada por uma redução de alíquotas, representará, inclusive, uma pressão inflacionária adicional, além de um aprofundamento do caráter regressivo do nosso sistema tributário”.

BORDIN et al considera que:

Mantido o ICMS na competência estadual, a União poderia substituir o IPI e seus tributos cumulativos (PIS, Cofins e CPMF), que constituem, na verdade, a grande distorção do sistema tributário nacional, por uma Contribuição sobre o Valor Agregado (CVA). Seria uma espécie de ICMS federal, mas administrado somente pela União, independentemente do ICMS estadual. Apenas para lembrar, hoje já temos dois tributos com a técnica de IVA: são o ICMS estadual e o IPI federal. Teríamos, na nova fórmula, também dois tributos com a técnica do Valor Adicionado: o novo ICMS estadual e a CVA federal. Resolvem-se, com isto, as distorções da tributação nacional e preserva-se igualmente o federalismo fiscal brasileiro. (BORDIN et al, 1999, p. 15).

Como podemos visualizar, várias são as propostas, pensamentos e estudos a cerca da tão famigerada reforma do sistema tributário nacional, que atualmente baseado em impostos indiretos e em tributos em cascata, atinge indiscriminadamente mais quem tem menos renda.

A maioria dos catedráticos em Reforma Tributária, enxerga a necessidade da prática de políticas tributárias que respeitem o princípio da capacidade

contributiva, numa tentativa de se realizar justiça fiscal e social, sem esquecer do fundamental crescimento econômico e sempre com a preocupação de prover o País do necessário à realização das funções essenciais de estado, conforme abordaremos no próximo tópico.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

É inegável que o atual sistema tributário nacional, concentrado em impostos indiretos e em tributos em cascata, que oneram a produção, é altamente regressivo, ou seja, atinge proporcionalmente mais quem tem menos renda. Os efeitos do ICMS, do PIS e da Cofins sobre os produtos de consumo, por exemplo, absorvem 27% da renda das classes mais baixas e apenas 7% das classes de renda do topo da pirâmide.

Estas políticas tributárias ferem em gênero e grau o princípio da capacidade contributiva, frustrando qualquer tentativa de se realizar justiça fiscal – e social, através da redistribuição de renda – com base na aplicação uma política tributária mais justa. Faz-se necessário, portanto, um compromisso político voltado para o crescimento econômico como forma de combate ao problema da pobreza e o desemprego. Outro compromisso, é com a realização de um conjunto de reformas sociais, dentre elas a reforma tributária (é preciso fazer com que os ricos paguem impostos). Como se vê, tentar corrigir a regressividade da tributação no Brasil é uma obrigação.

Entretanto, os efeitos dessa correção sobre a distribuição de renda no País deverão ser limitados. Deve existir o cuidado para não se cometer equívocos contra a acumulação de riqueza e o lucro. É a formação dessas poupanças que permite os investimentos produtivos e a criação de empregos. A distribuição de renda não se faz somente por meio da arrecadação seletiva dos tributos, mas pela correta aplicação dos recursos.

Justiça fiscal significa não só que o rico deve pagar mais imposto que o pobre, mas também que deve destinar uma parcela maior da sua renda ao pagamento de impostos que o pobre. É preciso, mais que tudo, garantir que os impostos não sejam sonegados, pois as oportunidades de sonegação são muito maiores para os ricos que para os pobres.

Como se vê a justiça social no Brasil passa pela questão fiscal, o caminho é longo e árduo, mas é necessário dar o primeiro passo nessa discussão. Este papel nos cabe, enquanto operadores do direito, contribuintes e, sobretudo, cidadãos. Não podemos e não devemos nos omitir deste exercício em busca da plena cidadania.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRANTES, J. S. É preciso encarar de frente o processo de revisão constitucional e a discussão sobre o sistema tributário. **RBC**, v.23, n.89, p.10-11, 1994.

ALBUQUERQUE, M. C. C. O imposto único e a reforma tributária. IN: O Que Eles Pensam Sobre Reforma Tributária. **RAE Light**, v. 2, n. 4, p. 49-53. EAESP/FGV. São Paulo, Brasil, 1995.

ANDRADE, R. F. A. O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 9, n. 36, p. 163-183, jan./fev. 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, Revista e atualizada por: Flávio Bauer Novelli. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

BASTOS, C. R. et al. **Comentários à Constituição do Brasil**. V. 1, São Paulo: Saraiva, 1988.

BASTOS, C. R. et al. **Comentários à Constituição do Brasil**. V. 2, São Paulo: Saraiva, 1989.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1963.

BETTONI, J. Gestão e auditoria tributária. **Curso de Auditoria Integral**. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, p. 5, 2002.

BORDIN, L. C. V. Administração Tributária: características gerais, modelos de organização, tendências internacionais e autonomia. In: **Tributação e administração tributária: origem dos tributos, sistemas tributários, princípios teóricos e administração**, p.26-35, nov.2002.

BORDIN, L. C. V. et al. Guerra Fiscal, Reforma Tributária e o ICMS. **Tributação em Revista, Brasília**, v.7, n. 30, p.12-15, out./dez.1999.

BORGES, A. M. O princípio da igualdade na tributação. **Direito tributário atual**. V. 6, São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Resenha Tributário, 1986.

CASTRO, A. B. A propalada reforma tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 9, n. 36, p. 97-162, jan./fev. 2001.

CARRAZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros, 1999, p.337.

CINTRA, M. A “cascata” da cascata. **Conjuntura Econômica**, p.36-38, nov.2001.

DANIEL, C. Sistema tributário e justiça social. In: O Que Eles Pensam Sobre Reforma Tributária. **RAE Light**, v. 2, n. 4, p. 46-47. EAESP/FGV. São Paulo, Brasil, 1995.

DÓRIA, A. R. S. **Direito constitucional “Due process of law”**. 2. ed. Rio de Janeiro L Forense, 1986.

FERREIRA, Benedito. **A história da tributação no Brasil – causas e efeitos**. Brasília, Senado Federal, 1986.

FERREIRA FILHO, M. G. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1973.

HICKMANN, C. et al. Princípios para uma Reforma Tributária Cidadã. **Tributação em Revista**, Brasília, v.10, n.39, p.16-21, jan. /mar.2002.

HUGON, Paul. **O imposto**. São Paulo: Renascença, 1945.

ICHIHARA, Y. Direito Tributário Interno – O que é reforma tributária. **Revista tributária e de finanças públicas**, v.11, p.178-185, mar/abr. 2003.

JUSTEM FILHO, M. Capacidade contributiva. **Caderno de pesquisas tributárias n. 14**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1989.

LOPES FILHO, O. Sistema Tributário Brasileiro. **Revista Jurídica Consulex**, Brasília, v.5, n.117, p. 6-9, nov.2001.

MACHADO, H. B. Capacidade Contributiva. **Caderno de pesquisas tributárias n° 14**. Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, São Paulo, 1989

MAIA, J. M.; TENÓRIO, I. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Bushatsky, 1975, p.14-17, 54-61, 220-221, 356-359.

MARTINS, I. G. S. Capacidade Contributiva. **Caderno de pesquisas tributárias n° 14**. Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, São Paulo, 1989

MARTINS, I. G. S. et al. **Comentários à constituição do Brasil**. v. 6, São Paulo: Saraiva, 1990.

MARTINS, I. G. S. Sistema Constitucional Tributário. **Curso de Direito Tributário**, CEJUP, v. 1, p.19, 1993.

MARTINS, I. G. S. Apesar de todos chamarem por uma mudança no atual sistema, parece difícil uma resposta de consenso. IN: O Que Eles Pensam Sobre Reforma Tributária. **RAE Light**, v. 2, n. 4, p. 44-45. EAESP/FGV. São Paulo, Brasil, 1995.

MARTINS, I. G. S. O imposto de renda e a ameaça do artigo 43 do CTN. **Conjuntura Econômica**, p.32-33, abr. 2003.

NAKANO, Y. Reforma Tributária: desenvolvimento e justiça social. IN: O Que Eles Pensam Sobre Reforma Tributária. **RAE Light**, v. 2, n. 4, p. 41-43. EAESP/FGV. São Paulo, Brasil, 1995.

OLIVEIRA, J. M. D. **Capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA, R. M. Capacidade Contributiva. **Caderno de pesquisas tributárias nº 14**. Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, São Paulo, 1989.

PEIXOTO, M. M. Conceito de legislação tributária: uma análise do art. 96 do CTN. **Site do Curso de Direito da UFSM**. Santa Maria, 2003. Disponível em : <http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/conceito.htm>>. Acesso em: 16 out. 2003.

PENTEADO, J. C. G. Capacidade contributiva. **Caderno de pesquisas tributárias n. 14**. Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, São Paulo, 1989.

PESSUTO, N. O sistema tributário deve ser avaliado como um todo. . IN: O Que Eles Pensam Sobre Reforma Tributária. **RAE Light**, v. 2, n. 4, p.48-49. EAESP/FGV. São Paulo, Brasil, 1995.

PIZARRO, R. Subdesenvolvimento e (des)proteção. **Conjuntura Econômica**. P.34-35, abr. 2003.

PIZARRO, R.; CARNEIRO, S. Reforma Tributária – “Pra Brasileiro Ver”? **Conjuntura Econômica**, p. 28-31, abr. 2001.

SIDOU, J. M. O. **A natureza social do tributo**. 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1978.

SOARES, M. S. B. Da receita do FMI à receita do Brasil. **Jornal do Auditor Fiscal**, v. 6, n. 69, nov. 2000.

TAVOLARO, A. T. Capacidade contributiva. **Caderno de pesquisas tributárias n. 14**, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1989.

TILBERY, Henry. Reflexões sobre a tributação do patrimônio. In: TAVOLARO, A. T. **Princípios tributários no Direito Brasileiro e Comparado**. Forense, Rio de Janeiro, 1988.

UCKMAR, V. Diretrizes da corte constitucional italiana em matéria tributária. **Revista de direito tributário**, ano 10, n. 38, out./dez., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

VERDI, M. F. et al. Carga tributária no Brasil. **Estudos Tributários 11**. Brasília: Secretaria da Receita Federal, p.1-19, abr. 2003

XAVIER, A. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

YAMASHITA, D. Reforma tributária em contexto globalizado. **Revista Consulex**, ano III, n. 36, p.36-37, dez.1999.

ZOCKUN, M. H. Os conflitos de interesse na reforma tributária. In: O Que Eles Pensam Sobre Reforma Tributária. **RAE Light**, v. 2, n. 4, p.43-44. EAESP/FGV. São Paulo, Brasil, 1995.