

RDIET, Brasília, V. 13, nº1, p. 107-129, Jan-Jun, 2018

ENTRAVES AO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: POR UMA CONSTRUÇÃO DEMOCRÁTICA

OBSTACLES TO THE BRAZILIAN TAX SYSTEM: FOR A DEMOCRATIC CONSTRUCTION

João Luis do Nascimento Mota*

Resumo: O objetivo deste artigo é descobrir os principais entraves à consecução de maior justiça tributária, no Estado Democrático de Direito brasileiro. Para tal incursão foram levantados vários diagnósticos do Sistema Tributário brasileiro e foram discutidos os principais obstáculos que tornam o Sistema Tributário brasileiro injusto. Este artigo, do ponto de vista da abordagem do problema, foi tratado de forma qualitativa. Em relação aos objetivos foi utilizada a pesquisa descritiva. Do ponto de vista dos procedimentos técnicos foi realizada através de um estudo bibliográfico. No Brasil, o entendimento de Estado democrático é o mesmo que de democracia liberal representativa, e isto envolve de justiça tributária. O resultado é um Sistema Tributário brasileiro injusto, regressivo e que fere os preceitos constitucionais de justiça e equidade. O caminho para se atingir a justiça, e notadamente a justiça tributária, deve passar necessariamente pelo debate sobre o modelo de democracia que temos. Como são construídos os mecanismos institucionais de poder, e qual o arquétipo coletivo-cultural da relação dos sujeitos sociais com a forma desse poder.

Palavras-chave: Sistema Tributário brasileiro; justiça tributária; democracia; Estado democrático; participação popular.

Abstract: The objective of this article is to discover the main obstacles to the achievement of greater tax justice, in the Brazilian Democratic State of Law. For this incursion were raised several diagnoses of the Brazilian Tax System and discussed the main obstacles that make the Brazilian Tax System unfair. This article, from the point of view of approaching the problem, was treated in a qualitative way. In relation to the objectives the descriptive research was

Artigo recebido em 27 de setembro de 2017.

Artigo aceito em 02 de março de 2018.

* Doutor em Direito (PUC/PR).. Professor Adjunto no Departamento de Economia com pesquisas nas áreas de Teoria Econômica e Direito Econômico, Universidade Regional do Cariri. E-mail: eduardo.motajoaoluis@yahoo.com.br

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

RDIET, Brasília, V. 13, nº1, p. 107-129, Jan-Jun, 2018
e-mail: revdiet@bol.com.br

used. From the point of view of the technical procedures it was carried out through a bibliographic study. In Brazil, the understanding of a democratic state is the same as that of representative liberal democracy, and this involves tax justice. The result is an unjust, regressive Brazilian Tax System that violates the constitutional precepts of justice and equity. The way to achieve justice, and especially the tax justice, must necessarily pass through the debate about the model of democracy that we have. How are institutional mechanisms of power constructed, and what is the collective-cultural archetype of the relation of social subjects to the form of that power.

Keywords: Brazilian Tax System; tax justice; democracy; Democratic State; popular participation.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. O DIAGNÓSTICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO; 3. ENTRAVES AO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO; 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. INTRODUÇÃO

O Direito Tributário brasileiro têm suas raízes sistêmicas na Emenda Constitucional nº 18/65. Esta sistematização das espécies tributárias foi uma exigência da sociedade, na medida em que ocorria muita confusão, entre taxas e impostos, e sua adequação em relação aos fatos geradores dos diversos tributos.

Para Francisco Dornelles a Reforma de 1965 iniciou no Brasil o chamado federalismo financeiro de integração, quando buscava reduzir a autonomia dos estados e municípios, no que se refere a instituição de impostos, mas, por outro, criar mecanismos de distribuição dos recursos arrecadados de forma centralizada, pela União.

Os princípios da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, foram incorporados à Constituição de 1967, e ao Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), que estabeleceram o novo sistema tributário reclassificando os impostos.

O Código Tributário Nacional, 1966, previu um sistema harmônico das competências tributárias. O mesmo buscou atribuir, a cada Ente Federativo, a competência por legislar e administrar tributos, sob todas as categorias econômicas. A divisão das diversas espécies tributárias (por espécie e categoria econômica) pelos entes federativos (União, Estados e Municípios) ficou praticamente inalterada nas propostas seguintes de reforma tributária.

A Constituição de 1988 sistematizou os impostos, descentralizou suas receitas, mas também, abriu caminho para a formação de um sistema que pudesse aumentar a carga tributária e ainda redistribuir competências.

No que se refere ao diagnóstico do atual sistema tributário brasileiro, são diversos os estudos e pontos de vistas dos problemas apresentados por tal sistema. Com o objetivo de se fazer um corte teórico e uma definição metodológica coerente com as discussões aqui propostas, este artigo buscou basear seus estudos em três posições:

i) A visão definida pelas instituições governamentais – pois é um mecanismo de observação à qual verifica os gargalos encontrados por quem detém alguns instrumentos de mudança no sistema tributário. Além disso, a versão apresentada pelo governo traz a questão da cidadania como elemento de mudança – tal elemento servirá para discussão e formulação da tese hora apresentada;

ii) A percepção das Instituições de pesquisa, como IPEA, INESC, DIEESE e outros, em virtude do tratamento científico dispensado aos dados obtidos e a atualização das informações. Além disso, a versão institucional está diretamente ligada ao debate do papel do estruturalismo como referencial teórico desta pesquisa;

iii) O posicionamento doutrinário que discute o sistema tributário em bases econômicas e constitucionais: aqui deverão ser levantados a observância de alguns princípios constitucionais e os efeitos para economia dos problemas apresentados pelo sistema tributário brasileiro.

Em meio à discussão dessas correntes sobre o sistema tributário brasileiro, deve-se levar em conta o debate das atuais democracias. O Estado brasileiro têm suas bases da ordem econômica-política-jurídica-social estabelecidas constitucionalmente - Constituição Federal de 1988, e que indicam sua opção pelo sistema liberal representativo.

Neste sentido o tributo, o sistema tributário e a política tributária têm importante papel na busca pelo desenvolvimento e mudança do status quo da sociedade, assim como para a concentração de riquezas do país, o aprofundamento da desigualdade e o alto custo da produção nacional.

Diante disto, o objetivo deste artigo é descobrir os principais entraves à consecução de maior justiça tributária, no Estado Democrático de Direito brasileiro. Para tal incursão foram levantados vários diagnósticos do Sistema Tributário brasileiro. Em seguida foram discutidos os principais obstáculos que tornam o Sistema Tributário brasileiro injusto.

Este artigo, do ponto de vista da abordagem do problema, foi tratado de forma qualitativa, pois considera que existe uma relação entre o mundo e o sujeito traduzida em representações não numéricas. Em relação aos objetivos foi utilizada a pesquisa descritiva, já que buscou descrever as características de um fenômeno. Do ponto de vista dos procedimentos técnicos foi realizada através de um estudo bibliográfico, já que procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos.¹

¹ GIL. Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

2. O DIAGNÓSTICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Em primeiro plano é verificado o diagnóstico do Sistema Tributário brasileiro por uma visão governamental. As discussões que ora seguem foram baseadas no estudo do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social - CDES, através do Observatório da Equidade, analisando o Sistema Tributário Nacional do ponto de vista da justiça social. Os resultados apresentados no Relatório de Observação - Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional, demonstram que o País tem caminhado no sentido contrário ao da justiça fiscal.

As informações a seguir foram retiradas de CDES (2011), e classificam os problemas do Sistema Tributário Nacional, como segue:

1º - Sistema Tributário regressivo e carga mal distribuída

I. No Brasil, a distribuição do ônus tributário entre as famílias não respeita o princípio da justiça fiscal que recomenda que aqueles com maior nível de rendimento sejam proporcionalmente mais onerados do que os contribuintes de menor renda. Dados oferecidos por Zockun (2007) revelaram que, em 2004, quem ganhava até dois salários mínimos gastava 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3%.

II. Outra evidência da regressividade pode ser constatada é que em 2002/2003, enquanto os 10% mais pobres da população comprometiam cerca de 32,8% da sua renda com tributos, os 10% mais ricos sofriam uma carga de apenas 22,7%.

III. O perfil da distribuição do ônus fiscal por faixas de rendimento guarda íntima relação com a distribuição da carga tributária por modalidades de incidência. Dados das Contas Nacionais revelaram que, em 2008, a carga tributária do país foi da ordem de 34,9% do PIB. As incidências sobre a produção e as importações de bens e serviços, cobrados de forma indireta e que tendem a onerar mais intensamente as camadas da população de baixa renda, somaram 16,3% do PIB e responderam por 46,8% do que foi coletado no país a título de impostos, taxas e contribuições. Dentre as mesmas se

destacam o ICMS, IPI, ISS e a COFINS. Em contrapartida, os impostos sobre a renda e a propriedade, estreitamente associados com o princípio da progressividade, responderam por apenas 25,6% da carga global ou 8,9% do PIB. Nesta modalidade de incidência, o principal imposto arrecadado corresponde ao IR.

2º - Retorno social é baixo em relação à carga tributária

I. A carga tributária brasileira é semelhante à observada em países de alta renda. No entanto, o leque de bens e serviços oferecido pelo Estado à população fica aquém do que seria possível obter com os recursos que são arrecadados. O retorno social em relação à carga tributária é considerado baixo porque dos 34,9% do PIB auferidos em 2008 apenas 10,4% do produto retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos em educação (4,7%), saúde (3,7%), segurança pública (1,4%) e habitação e saneamento (0,6%).

II. Da carga tributária total, 14,4% do PIB retornaram ao setor privado através das políticas de transferência de renda em 2008. Descontado esse montante do valor global do que foi arrecadado a título de impostos, taxas e contribuições, chegamos a uma carga tributária líquida da ordem de 20,5% do PIB, que corresponde ao que efetivamente fica a disposição do Estado para contratação de recursos necessários à produção de bens e serviços e para investimentos na ampliação da capacidade instalada para a sua provisão.

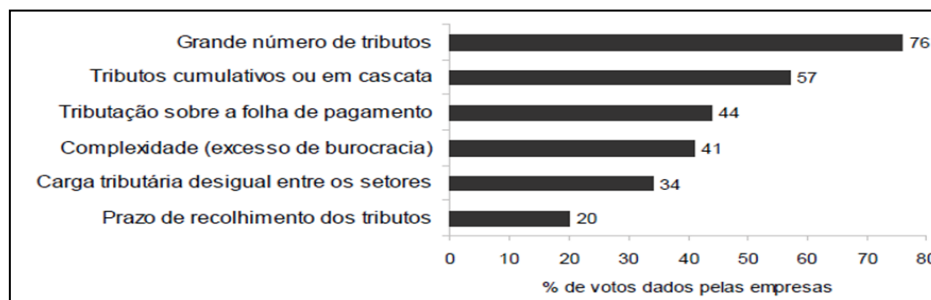
III. Em 2008, as três esferas de governo gastaram 5,45% do PIB com o pagamento de juros da dívida. Descontadas essas despesas da arrecadação líquida, restaram apenas 15,0% do PIB. Assim, embora a arrecadação global tenha alcançado um patamar de 34,9% do produto, o retorno social em relação à carga tributária é considerado baixo porque os recursos disponíveis são insuficientes para o financiamento das políticas sociais.

IV. Outro fator que contribui para reduzir ainda mais recursos para o financiamento das políticas sociais são os gastos tributários com renúncias fiscais. De acordo com estimativas baseadas em dados da Receita Federal, tais gastos têm sido crescentes como porcentagem do produto: 1,69% (2005); 2,77% (2008); 3,20% (2009) e 3,42% (2010).

3º - Estrutura tributária desincentiva as atividades produtivas e a geração de emprego

I. A Confederação Nacional da Indústria (CNI) revelou que grande parte das empresas brasileiras considera que o sistema tributário nacional tem viés anti-crescimento e reduz a competitividade dos nossos produtos.

II. Dentre os principais problemas do Sistema Tributário Nacional as empresas destacaram:



Fonte: CNI (2005) in CDES (2011)

4º - Inadequação do pacto federativo em relação às suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades

I. A organização dos sistemas federativos é regida basicamente por dois princípios norteadores: o da subsidiariedade: que recomenda que a distribuição de encargos na federação privilegie a esfera local de governo como executora das políticas públicas. Esta esfera, por estar mais próxima ao cidadão é considerada a mais apropriada para interpretar, substanciar, representar e implementar os anseios da sociedade; e o princípio da equidade: que preconiza que todo cidadão de um país deve ter acesso a um nível mínimo de serviços públicos, independentemente do local de sua residência.

II. Em 2009, o orçamento médio per capita dos dez municípios mais ricos (R\$ 9.478) superou em 18 vezes o orçamento médio por habitante dos dez mais pobres (R\$ 512)

III. Observamos que os 20% municípios mais pobres da federação (1.067 prefeituras) possuíam um orçamento por habitante abaixo de R\$ 1.032 e abrigavam cerca 27% dos brasileiros. Já nos 20% mais ricos (1.067 prefeituras) residiam 17% da população, mas seus recursos per capita superaram a marca de R\$ 2.000. Os 20% mais pobres receberam até R\$ 855 de transferências intergovernamentais per capita. Nos 20% mais ricos, os repasses foram acima de R\$ 1.626.

IV. A cobrança do ICMS na origem gera iniquidades entre os orçamentos per capita estaduais e municipais. Isto porque a produção costuma ser mais concentrada regionalmente que o consumo.

V. Sendo o ICMS distribuído com base em critérios devolutivos, não é de se estranhar que os 20% dos municípios mais pobres tenham recebido até R\$ 87 por habitante, enquanto os 20% mais ricos foram contemplados com repasses acima de R\$ 468.

VI. Outra fonte de iniquidades diz respeito à má distribuição das rendas derivadas da exploração dos recursos naturais. A distribuição dos royalties minerais entre os estados é bastante concentrada: 76% dos recursos foram destinados a apenas duas unidades da federação (PA e MG) em 2009. As rendas do petróleo (royalties e participações

especiais) também são mal distribuídas entre os entes subnacionais. Do valor total repassado aos estados, 84,7% foram destinados ao Rio de Janeiro (2009).

VII. Os casos da saúde e educação são representativos no sentido das iniquidades. Em 2009, os 20% municípios mais pobres da federação puderam investir por habitante até R\$ 229 com a função saúde e R\$ 307 com a função educação. Já nos 20% mais ricos esses montantes superaram as marcas de R\$ 437 e R\$ 553 per capita.

5º - Não há cidadania tributária

I. Cidadania tributária significa a conscientização do cidadão para o fato de que a necessária arrecadação de tributos deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo distâncias sociais. Transparência, tanto no que diz respeito às fontes quanto aos usos dos recursos públicos é palavra-chave e primeiro requisito para o exercício da cidadania tributária.

II. A cidadania não é exercida no cotidiano da vida civil nem transparece na construção das instituições públicas. Os contribuintes brasileiros não se percebem como parte ativa e interessada no processo orçamentário, não estabelecem relações claras e diretas entre o pagamento de tributos, a aplicação dos recursos e a qualidade dos serviços públicos, e tampouco exigem informações acessíveis, transparentes e simples sobre o funcionamento do sistema tributário.

III. Existindo desde 1996, com abrangência nacional, o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) discute a necessidade de maior conscientização tributária. Contudo, e apesar de sua longevidade e abrangência, de 2004 a 2008, apenas 84 municípios haviam implementado o programa e 8,7% de professores em um universo de 567 mil haviam sido capacitados. Em 2009, o número de municípios subiu para 106 e o percentual de professores para 10,1%.

IV. Em que pesem os esforços de conscientização, um sistema de tributação com as características até aqui descritas impede o cumprimento da determinação constitucional de que os consumidores devem ter conhecimento dos tributos que incidem sobre bens e serviços.

V. Como os tributos indiretos são menos visíveis que as incidências sobre a renda e a propriedade, é disseminada a crença na sociedade brasileira de que a população de baixa renda não paga impostos. Em decorrência, as políticas públicas orientadas para a redução das desigualdades e dos índices de pobreza são vistas como benesses tanto pelas camadas mais carentes da população quanto pela parcela da sociedade que se encontra em melhores condições, o

que prejudica o entendimento sobre os mecanismos e instituições de participação democrática, dificultando os controles – fiscal e social – sobre o Estado.

Ao final do relatório, os conselheiros do CDES (2011), chamam a atenção para o fato de a forma como o Estado obtém os recursos para exercer suas funções e como estes são divididos interessa ao conjunto da sociedade, sendo preciso ampliar o conhecimento e a capacidade de reflexão dos atores sociais, visando maior participação no debate e o pleno exercício de sua cidadania, para se alcançar a equidade.²

Outras avaliações de instituições e doutrinárias trazem, de maneira geral, uma discussão sobre sua eficiência econômica e outros problemas enfrentados pelo sistema tributário brasileiro como uma infinidade de alíquotas de impostos sobre produtos industrializados (IPI) e de circulação de mercadorias e serviços (ICMS), estas últimas em menor quantidade que as primeiras, mas ainda assim numerosas, que distorcem o emprego eficiente de recursos ao incentivar o investimento em setores ou produtos beneficiados com alíquotas menores. Tal problema se instalou, em parte, devido a pressões de grupos por tratamento tributário diferenciado, com pouca lógica econômica a nortear as decisões. O segundo fator são as contribuições sociais de incidência cumulativa, a COFINS e o PIS-PASEP. Tais contribuições tornam o produto brasileiro menos competitivo que o produto estrangeiro, que só as paga uma vez. Além disso, a COFINS e o PIS/PASEP estimulam a integração vertical das empresas, e causam mais distorção alocativa.³

De acordo com exposto, o que se viu, de maneira geral, é que o Sistema é regressivo, injusto e fere os preceitos constitucionais de justiça e equidade.

Em fevereiro de 2017, foi apresentado, pelo Deputado Luiz Carlos Hauly, PSDB-PR, os principais pontos da Proposta de Reforma Tributária, do Governo Temer,

2 Brasil. Presidência da República, Observatório da Equidade. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional., Brasília: 2009, p.18.

³ LIMA. Edilberto Carlos Pontes TEXTO PARA DISCUSSÃO NO 666. Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível. IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília:1999, p. 7.

que tem como objetivos, segundo o Deputado, simplificar o sistema brasileiro, acabando com os principais males atuais, como regressividade (os mais pobres têm uma carga superior aos mais ricos), complexidade, burocracia e excesso de renúncias fiscais.

Estas propostas que visam o crescimento e a desconcentrar a renda são:⁴

1. Diminuir a regressividade do consumo com Imposto de Renda progressivo;
2. Comida e remédio com alíquotas reduzidas: Isentar totalmente de tributos toda a cadeia alimentar e dos medicamentos;
3. Industrializar o Brasil: isentar totalmente as exportações e os bens de ativo fixo das empresas;
4. Diminuir o custo de contratação e garantir recursos para o INSS, zerar o déficit de 2,5%. Reduzir as alíquotas patronal e dos empregados do INSS transferindo a arrecadação para o IOF que seria transformado em COMFINS;
5. Seletividade e IVA para racionalizar e simplificar: Extinguir o ICMS, IPI, ISS, COFINS, salário educação e criar, no lugar, dois impostos: um IVA clássico e um seletivo monofásico de destino federal sobre energia elétrica, combustíveis líquidos e derivados, comunicação, minerais, transportes, cigarros, bebidas, veículos, eletroeletrônicos, eletrodomésticos, pneus e autopeças;
6. Fortalecer os municípios todos os tributos sobre a propriedade serão dos municípios: IPTU, IPVA, ITR, ITBI E ITCMD;
7. Fim imediato da guerra fiscal entre os estados com o IVA e o seletivo cobrados no destino;
8. Acabar com a cunha fiscal nos empréstimos bancários: acabar com IOF e os tributos sobre os empréstimos bancários;
9. Manter o Super Simples para as micro e pequenas empresas;
10. Incrementar novas tecnologias e softwares, universalizando o uso da nota fiscal eletrônica e a cobrança no ato da compra, a exemplo dos EUA e outros países.

Segundo o Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC⁵, o principal objetivo da reforma é a simplificação da legislação tributária tanto por meio da

⁴ HAULY. Luiz Carlos. *PalestraReforma200217LuizCarlosHaully5.pdf*. Brasília: 2017, p. 31. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/PalestraReforma200217LuizCarlosHaully5.pdf>.

redução das legislações do ICMS, quanto pela eliminação de tributos, trazendo maior racionalidade econômica e reduzindo as obrigações acessórias das empresas com custos de apuração e recolhimento de impostos, além de eliminar a chamada guerra fiscal, com a cobrança do ICMS no Estado de destino.

Para o INESC, o Brasil deve buscar um modelo tributário que assegure a sustentação do Estado e que priorize os Direitos Humanos, Econômicos, Sociais, Culturais e Ambientais. Assim, a reforma tributária deveria começar pela reafirmação de diversos princípios tributários já estabelecidos na Constituição brasileira e que a política tributária deve ser um instrumento de distribuição de renda e indutora do desenvolvimento econômico e social do país.

Por outro lado existem diversas críticas em relação às tais propostas da Reforma Tributária em curso.

Segundo Pedro Casquet:

Essa proposta não vai ser implantada por um motivo muito simples: para que exista uma mudança tão radical quanto esta, você, basicamente, precisa rasgar a Constituição do país e escrever outra. Se nossos representantes não entram em consenso para fazer reformas básicas, imagine para aplicar uma mudança tão grande quanto essa.⁶

Nesta mesma linha, Gustavo Vettori, diz que as “bases históricas que deram competências tributárias para diversos entes do País criaram uma legislação muito complexa e desequilíbrio concorrencial no mercado brasileiro”⁷. Além disso, o

⁵ SALVADOR. Evilásio. Proposta de Reforma Tributária muito aquém da justiça social. Disponível em: <http://www.inesc.org.br/biblioteca/publicacoes/artigos/proposta-de-reforma-tributaria-muito-aquem-da-justica-social>

⁶ CASQUET. Pedro. Reforma Tributária: O que esperar das propostas para 2017?.. Disponível em: <https://confeb.liveuniversity.com/2017/02/21/reforma-tributaria-o-que-esperar-das-propostas-para-2017>

⁷ VETTORI. Gustavo.. Reforma tributária esbarra em problemas federativos no Brasil. Disponível em: <https://jornal.usp.br/atualidades/reforma-tributaria-esbarra-em-problemas-federativos-no-brasil/> Idem.

professor aponta que “uma reforma significa mudar completamente o sistema e, para isso, não existe força política suficiente”.

Em meio àqueles que acreditam que as propostas apresentadas para Reforma Tributária no Brasil trarão avanços e benefícios para a economia e a sociedade, e aqueles que fazem alguma crítica, é necessário observar outros elementos e valores da sociedade brasileira que estão fundados nas normas constitucionais, e interpretados por meio de métodos hermenêuticos de interpretação. Deve-se lembrar, que no Brasil, as propostas de mudanças (emendas constitucionais) são rígidas e passam por um processo, que na maioria das vezes, não contempla a participação popular, fazem parte de um jogo de interesses, onde grupos hegemônicos, com maior poder de barganha, saem vitoriosos na construção e reformulação das leis.

Neste sentido, tanto as proposta anteriores, como esta que tramita na agenda política do Governo Temer, não se discutem participação popular como elemento de construção de uma justiça tributária, pois, não faz parte do jogo de interesses outro tipo de processo, a não ser o conflito institucional ou a obediência aos preceitos do mercado. Outro elemento faltante nas discussões é o debate sobre se a democracia (esta que está posta no ordenamento jurídico constitucional brasileiro), chamada de representativa.⁸

3. ENTRAVES AO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Para John Rawls a justiça deve ser entendida como uma virtude que cabe às instituições realizar, não sendo, portanto, uma virtude pessoal. Esta categorização da justiça é importante no momento em que ao se debruçar, em toda a história, sobre a busca por seu conceito, descobre-se que a justiça é compreendida como um dever

⁸ JURISDIÇÃO, Código Civil - Lei nº10.406, de 10 de janeiro de 2002.. Art. 548. É nula a doação de todos os bens sem reserva de parte, ou renda suficiente para a subsistência do doador.

que incide sobre a conduta individual das pessoas: “A justiça é a virtude primeira das instituições sociais, assim como a verdade o é dos sistemas de pensamento.”⁹

Por outro lado, o objeto da justiça, na linguagem rawlsiana, é a estrutura básica da sociedade, isto é, o conjunto de instituições políticas e sociais que distribuem as vantagens, encargos e direitos oriundos da cooperação social:

A estrutura básica é o principal objeto da justiça porque suas consequências são profundas e estão presentes desde o início. Aqui a idéia intuitiva é que essa estrutura contém várias posições sociais e que as pessoas nascidas em condições diferentes têm expectativas diferentes de vida., determinadas, em parte, tanto pelo sistema político quanto pelas circunstâncias econômicas e sociais. Assim as instituições da sociedade favorecem certos pontos de partida mais que outros. Essas são desigualdades muito profundas.¹⁰

Apesar das idéias rawlsianas servirem de base em qualquer discussão acadêmica, este artigo não irá analisar as diversas concepções de justiça, notadamente de justiça tributária. O conceito de justiça tributária aqui estará delimitado pelos preceitos constitucionais e doutrinários.

No Brasil, o debate em torno da justiça tributária está delimitado pelo determinismo econômico. O sistema adotado, o capitalista-liberal, impõe uma estrutura, em todas as instituições, representativas ou não, ou seja, executivo, legislativo e judiciário, estão presos aos muros do sistema.

Assim, ao se falar em justiça tributária, o apelo sempre é limitado ao determinismo econômico-constitucional. De um lado os defensores dos preceitos constitucionais, como o respeito ao princípio da capacidade contributiva, a isonomia, a universalidade e a essencialidade. Nesta proposta estão inclusos aqueles que defendem a idéia de cobrar mais de quem ganha mais, ou onerar mais o capital – isto

⁹ RAWLS, J. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 4.

¹⁰ Ibidem., p. 8.

vai afrontar as bases do sistema capitalista neoliberal. Por outro os defensores de uma maior distribuição de renda, obtida com os tributos, ampliando a assistência aos mais pobres, ou seja, o aumento das chamadas proteções sociais – outra política que foi reduzida, na década de 1990, com a redução do chamado Estado de bem-estar.

Estas, portanto, são as propostas hegemônicas que existem no Brasil. Todas elas propõem a solução dos obstáculos via a institucionalização das decisões através do modelo proposto pelo sistema neoliberal. Contudo, onerar quem tem maior renda, onerar o capital ou distribuir renda para o social e não para o mercado, são propostas incompatíveis com o determinismo econômico capitalista.

Neste sentido e em virtude do surgimento do Estado moderno e da dificuldade de dar conhecimento a todos os cidadãos e ainda captar suas vontades, como faziam os gregos na Ágora, ascende a possibilidade de alguns poucos representar o interesse de muitos, ou de todos. Surge a Democracia representativa que pode ser descrita como o exercício do poder político do povo não diretamente, mas através de seus representantes, para atuar em seu nome e legitimados pela soberania popular. Dessa forma, é o ato de eleger um grupo ou uma pessoa que os representem em instituições chamadas de Parlamento, Câmara, Congresso ou Assembléia.

Dentre os teóricos que escreveram sobre representação, destacam-se os escritos de Stuart Mill, na obra *Considerações sobre o Governo Representativo*, onde essas questões, bem como a relação entre elas, ganha notória visibilidade. Defensor da democracia representativa e ardoroso defensor da fórmula cada um, um voto, enuncia as razões que fazem do governo representativo a forma ideal de governo.

(...) torna-se evidente que o único governo que pode satisfazer plenamente todas as exigências do Estado social é aquele no qual todo o povo participa; que toda a participação, mesmo na menor das funções públicas, é útil; que a participação deverá ser, em toda parte, tão ampla quanto o permitir o grau de desenvolvimento da

comunidade; e que não se pode, em última instância, aspirar por nada menor do que a admissão de todos a uma parte do poder soberano do Estado. Mas como, nas comunidades que excedem as proporções de um pequeno vilarejo, é impossível a participação pessoal de todos, a não ser numa parcela muito pequena dos negócios públicos, o tipo ideal de um governo perfeito só pode ser o representativo.¹¹

Já a democracia semi-direta é uma de modalidade em que se alteram as formas clássicas da democracia representativa para aproximá-la cada vez mais da democracia direta.

Verifica-se com o Estado moderno a impossibilidade irremovível de alcançar-se a democracia direta contida no ideal e na prática dos gregos.

(...) Com a democracia semidireta, a alienação política da vontade popular faz-se apenas parcialmente. A soberania está com o povo, e o governo, mediante o qual essa soberania se comunica ou exerce, pertence por igual ao elemento popular nas matérias mais importantes da vida pública. Determinadas instituições, como o referendium, a iniciativa, o veto e o direito de revogação, fazem efetiva a intervenção do povo, garantem-lhe um poder de decisão de última instância, supremo, definitivo, incontestável.

(...) O povo não só elege, como legisla¹².

Assim, nesse tipo de democracia o povo participa diretamente, propondo, aprovando ou autorizando a elaboração de uma lei ou a tomada de uma decisão relevante pelo Estado. O povo age em conjunto com os representantes eleitos, que vão discutir, elaborar ou aprovar a lei. É utilizada atualmente em combinação com a democracia representativa, que ainda prevalece.

Apesar de a democracia representativa tornar-se hegemônica na contemporaneidade, os mecanismos e instituições dessa forma de organização do Estado, tem mostrado suas limitações: "os velhos e tradicionais mecanismo e

¹¹ MILL, John Stuart. 1981. **Considerações sobre o governo representativo**. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, p. 83.

¹² BONAVIDES. Paulo. **Ciência Política**. São Paulo: Malheiros. 2006, p. 295-296.

instituições tem se revelado muitas vezes insuficientes, embora necessários, para garantir a existência de um regime político efetivamente democrático”¹³.

Dessa forma, as questões de cidadania tributária no Brasil estão calcadas no atingimento dos direitos fundamentais distribuídos por diversos preceitos e princípios constitucionais, como o desenvolvimento, o respeito às igualdades e dignidade da pessoa humana, também indicada na Declaração dos Direitos do Homem.

(...) a Constituição fixa vários balizamentos, que resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais. O conjunto dos princípios e normas que disciplinam esses balizamentos da competência tributária corresponde às chamadas limitações do poder de tributar.

A face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias (...).

O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício de poder de tributar.¹⁴

O que se percebe com tais posicionamentos é que ao se referir, propriamente ao tributo, os aspectos de cidadania circulam em volta da capacidade contributiva e do poder de tributar, limitando-se a princípios que devem impedir uma tributação arbitrária e injusta.

O primeiro e principal entrave para consecução de uma justiça tributária no Brasil (ou pelo menos um sistema tributário mais equânime)¹⁵ é o próprio modelo de sistema econômico adotado historicamente pelo Estado brasileiro, o Capitalista¹⁶, em

¹³ ANDRADE, Aparecida de Moura. A participação da sociedade civil no processo legislativo: a contribuição da comissão de legislação participativa da câmara dos deputados. (Monografia de Especialização). Programa de Pós-Graduação da Universidade de Brasília. Brasília: UnB, 2003, p. 6-7.

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 106-107.

¹⁵ Mais justo na cobrança de impostos e justo na distribuição dos recursos obtidos com os impostos.

¹⁶ Existem teóricos, como José Afonso da Silva, que dizem que o Estado brasileiro é híbrido pois traz elementos do Estado liberal, que consagra uma declaração de direitos do homem com a finalidade de proteger o indivíduo contra a usurpação e abusos do poder, e o Estado social intervencionista, que busca suavizar as injustiças e opressões econômicas e sociais.

sua forma Liberal, que tem como premissas: o individualismo, a defesa do capital ou da propriedade privada, o Estado mínimo, e a supremacia do mercado. Na mesma linha:

Apesar da aparente contradição da Carta de 1988, para José Afonso da Silva, não significa a adoção de outro sistema econômico que não o capitalista, posto que, no Brasil, a ordem econômica está apoiada inteiramente na apropriação privada dos meios de produção e na iniciativa privada (art. 170), o que "caracteriza o *modo de produção capitalista*, que não deixa de ser tal por eventual ingerência do Estado na economia nem por circunstancial exploração direta de atividade econômica pelo Estado e possível monopolização de alguma área econômica, porque essa atuação estatal ainda se insere no princípio básico do capitalismo que é a apropriação exclusiva por uma classe dos meios de produção, e, como é essa mesma classe que domina o aparelho estatal, a participação deste na economia atende a interesses da classe dominante.¹⁷

No tocante ao individualismo, não há uma cultura do coletivo, tal sistema é avesso, inclusive, aos movimentos sociais.

Outro entrave que se percebe para a questão da justiça tributária no Brasil é o modo de exercício do poder político em função do território, sua forma de Estado, o federado.

Desde a Proclamação da República (salvo a Era Vargas entre 1937 e 1946) importante notar que o Brasil, em tese, constitui-se numa Federação. Federação, por definição significa a união de Estados que delegam sua soberania ao Estado Federal. Ou seja, é como se cada Estado Brasileiro fosse independente dos demais em sua formação sendo que, em determinado momento da história, estes resolveram unir-se em torno de uma centralidade de Poder.

Pois bem, desde que o Código Tributário Nacional foi sancionado em 1966, nele se previu um sistema de harmonização das competências tributárias, onde buscou-se atribuir, a cada Ente Federativo, a competência por legislar e administrar tributos sob todas as categorias econômicas tributárias.¹⁸

¹⁷ SCOTT, Paulo Henrique Rocha. **Direito Constitucional Econômico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000, p. 91.

¹⁸ BARAU, Victor. O Sistema Tributário Nacional, p. 2. Disponível em: <http://www.escoladegoverno.org.br/artigos/1734-o-sistema-tributario-nacional>.

Contudo, o que se percebe é que a divisão das diversas espécies tributárias (por espécie e categoria econômica) pelos entes federativos (União, Estados e Municípios) permaneceu inalterada, e o processo de concentração do poder tributário fica nas mãos da União, frente aos demais entes federativos.

Quadro 1 - Arrecadação Tributária por Ente Federativo

Ente Federativo	Orçamento Fiscal	%
União	737.004,43	69.83%
Estados	270.046,37	25.59%
Municípios	48.356,17	4.58%
Total	1.055.406,97	100.00%

Fonte: Victor Barau.¹⁹

O que se mostra é que tal política pública tributária, centralizada na União, tanto sob o prisma do poder de legislar, como sobre a efetiva arrecadação, é uma afronta aos princípios constitucionais, observados coletivamente, pois não permite tratar as desigualdades regionais de forma a diminuí-las ou extingui-las.

Outro ponto que pode ser observado e analisado como entrave à justiça tributária no Brasil, é que a maioria dos juristas (senão todos) brasileiros acreditam que tal justiça tributária será atingida, quando forem (tão somente ou exclusivamente) conquistados os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, através de políticas ou da gestão mais eficiente das instituições brasileiras.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

¹⁹ BARAU, Victor. O Sistema Tributário Nacional, p. 3. Disponível em: <http://www.escoladegoverno.org.br/artigos/1734-o-sistema-tributario-nacional>.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.²⁰

A obediência a tais princípios parece, em primeira mão, a única saída para a solução dos problemas sobre justiça tributária no Brasil, contudo, a obediência ao texto constitucional e a discussão em torno das instituições não é o único mecanismo para obtenção da redução das iniquidades por meio dos tributos.

Obediência aos preceitos constitucionais, atingimento dos valores programáticos descritos na Constituição, fortalecimento das instituições, ativismo judicial, politização do judiciário, procedimentalismo e substancialismo, são questões na agenda da atual conjuntura jurídica-política-econômica do Brasil.

Contudo, não fazem parte dessa agenda, proposições de deliberação junto à sociedade. O discurso, o debate, as soluções, são amplamente resolvidas, na esfera das instituições. E apesar da observância de alguns movimentos sociais, pró-impeachment, Collor em 1991 e Dilma em 2016, e do MST, há uma tendência que as decisões fiquem a cargo das instituições (democraticamente representativas), e o povo fica aleijado do exercício da cidadania.

No Brasil, os contornos do conceito de cidadania irão se alterar com a chamada Reforma Gerencial, no Governo Fernando Henrique Cardoso. Os fundamentos de tal reforma eram a redução do Estado, a defesa da lógica do mercado na administração pública e a fomentação do crescimento econômico da classe média e da burguesia, através da estabilidade econômica e das privatizações. Esta reestruturação tinha como fundamento um pacto entre Estado e Sociedade Civil, através do chamado Terceiro Setor, como principal agente na promoção de direitos sociais.

²⁰ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.

Assim, independentemente do discurso ideológico, direita ou esquerda, a estrutura do Estado no Brasil é capitalista, liberal, os resultados esperados serão, sempre, baseados na lógica de mercado, e o mecanismo das interações sociais, sejam elas econômicas, políticas, jurídicas terão como resultado a produção, a apropriação e fruição de riquezas, assim, distribuição equitativa, justiça, participação deliberativa, meio ambiente, cultura, etnicidade, são questões conjunturais, questões de meio, o fim é o lucro.

Por outro lado, surgem os defensores de uma maior participação social nas questões de interesse comum ou do bem coletivo que compõem a comunidade.

A participação social [...] amplia e fortalece a democracia, contribui para a cultura da paz, do diálogo e da coesão social e é a espinha dorsal do desenvolvimento social, da equidade e da justiça. Acreditamos que a democracia participativa revela-se um excelente método para enfrentar e resolver problemas fundamentais da sociedade brasileira²¹.

Baseando-se nestas discussões é possível a construção do entendimento do que seja democracia participativa.

[...] um conjunto de experiências e mecanismos que tem como finalidade estimular a participação direta dos cidadãos na vida política através de canais de discussão e decisão. A democracia participativa preserva a realidade do Estado (e a Democracia Representativa). Todavia, ela busca superar a dicotomia entre representantes e representados recuperando o velho ideal da democracia grega: a participação ativa e efetiva dos cidadãos na vida pública.²²

Não será, portanto, a reformulação das instituições representativas que trará mudança na realidade social, mas a dinâmica política desses mecanismos de

²¹ LAMBERTUCCI, Antonio Roberto. A participação social no governo Lula. In: AVRITZER, Leonardo (org.). **Experiências nacionais de participação social**. (Coleção Democracia Participativa). São Paulo: Cortez, 2009, p. 71.

²² SELL, Carlos Eduardo. **Introdução à Sociologia Política: política e sociedade na modernidade tardia**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2006, p. 93.

participação social e a realidade da sociedade civil, cada vez mais organizada, que deve contribuir para a prática democrática e uma realização mais dinâmica, efetiva e real.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A realidade estruturante, limitada pelos preceitos constitucionais, sofre influência de diversas correntes teóricas, e que irá, portanto, definir a maneira de interpretação das leis. Estes preceitos irão influenciar também o entendimento sobre justiça tributária, sobre os mecanismos de produção da legislação sobre os tributos, sobre a composição do Sistema Tributário Brasileiro, a função do Estado fiscal, e ainda sobre o papel do contribuinte, como ator da construção do Estado democrático.

No Brasil, o entendimento de Estado democrático é o mesmo que de democracia liberal representativa, e que traz um fenômeno cultural que norteia o pensamento coletivo, o chamado predomínio de notáveis, no qual as instituições devem ser fortalecidas, pois os agentes que lá se encontram, através do voto ou concurso público, são os únicos capazes de resolver todas as questões sociais. Como é o caso do STF, no Brasil, como a última instância (depois deles, nem Deus... eles não erram, não têm vontade política, interesse pessoal ou de classe etc.).

Este processo ocorre também nas questões que envolvem a busca por uma justiça tributária. Tais influências também estarão presentes na criação e execução das leis tributárias. O resultado é um Sistema Tributário brasileiro injusto, regressivo e que fere os preceitos constitucionais de justiça e equidade.

O caminho para se atingir a justiça, e notadamente a justiça tributária, deve passar necessariamente pelo debate sobre o modelo de democracia que temos.

Como são construídos os mecanismos institucionais de poder, e qual o arquétipo coletivo-cultural da relação dos sujeitos sociais com a forma desse poder.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ANDRADE, Aparecida de Moura. A participação da sociedade civil no processo legislativo: a contribuição da comissão de legislação participativa da câmara dos deputados. (Monografia de Especialização). Programa de Pós-Graduação da Universidade de Brasília. Brasília: UnB, 2003.

BARAU, Victor. O Sistema Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.escoladegoverno.org.br/artigos/1734-o-sistema-tributario-nacional>

BONAVIDES. Paulo. **Ciência Política**. São Paulo: Malheiros. 2006

BRASIL, Código Civil - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. DOU de 11.1.2002. Brasília/DF.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Presidência da República, Observatório da Equidade. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, Observatório da Equidade, 2009.

CASQUET. Pedro. Reforma Tributária: O que esperar das propostas para 2017?. Disponível em: <https://confeb.liveuniversity.com/2017/02/21/reforma-tributaria-o-que-esperar-das-propostas-para-2017>

GIL. Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010

HAULY. Luiz Carlos. *PalestraReforma200217LuizCarlosHauly5.pdf*. Brasília: 2017. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/PalestraReforma200217LuizCarlosHauly5.pdf>.

LAMBERTUCCI, Antonio Roberto. A participação social no governo Lula. In: AVRITZER, Leonardo (org.). **Experiências nacionais de participação social**. São Paulo: Cortez, 2009. (Coleção Democracia Participativa). Pg. 71

LIMA, Edilberto Carlos Pontes **TEXTO PARA DISCUSSÃO NO 666**. Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível. IPEA – Instituto de pesquisa econômica aplicada. Brasília:1999.

MILL, John Stuart. **Considerações sobre o governo representativo**. Brasília: Editora da Universidade de Brasília. 1981.

RAWLS, J. Uma teoria da justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000

SALVADOR. Evilásio. Proposta de Reforma Tributária muito aquém da justiça social. Disponível em: <http://www.inesc.org.br/biblioteca/publicacoes/artigos/proposta-de-reforma-tributaria-muito-aquem-da-justica-social>

SCOTT, Paulo Henrique Rocha. **Direito Constitucional Econômico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2000;

SELL, Carlos Eduardo. **Introdução à Sociologia Política: política e sociedade na modernidade tardia**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2006.

VETTORI. Gustavo.. Reforma tributária esbarra em problemas federativos no Brasil. Disponível em: <https://jornal.usp.br/atualidades/reforma-tributaria-esbarra-em-problemas-federativos-no-brasil/>