

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - UFS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34



XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO: NOTAS RELATIVAS AO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS DE BENS E DIREITOS E DOAÇÃO COMO POSSIBILIDADE PARA PROMOVER A REDUÇÃO DE DESIGUALDADES SOCIAIS.

TAXES AND DEVELOPMENT: NOTES ON INHERITANCE TAX AND DONATION AS A POSSIBILITY TO PROMOTE REDUCING SOCIAL INEQUALITIES.

**Iaci Pelaes dos Reis
Linara Oeiras Assunção**

Resumo

Este artigo discute a tributação e o desenvolvimento no Brasil, sob a perspectiva da justiça tributária, na busca de um tratamento jurídico racional e justo ao regime do imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens ou direitos (ITCMD). Pretende-se apresentar um novo olhar ao ITCMD, defendendo-se a ideia de que o tributo em tela pode contribuir para redução de desigualdades sociais. Nesse sentido, o estudo procura demonstrar que a adoção de uma alíquota nacional mínima e progressiva, em dimensão razoável, incidente sobre a transferência de bens por herança e doação, ao ser condizente com o Estado Democrático de Direito, contribui também para promover desconcentração de riqueza. Além disso, favorece o incremento de receita tributária aos Estados, propicia recursos para melhor financiar a prestação de direitos fundamentais sociais, entre os quais saúde e educação, e conduz para a construção de uma sociedade escudada na justiça tributária e social.

Palavras-chave: Tributação, Desenvolvimento, ITCMD, Redução de desigualdades sociais.

Abstract/Resumen/Résumé

This article discusses the taxation and development in Brazil, from the perspective of tax justice, in search of a rational legal and fair treatment to the inheritance tax and donation. The aim is to present a new look to the inheritance tax and donation, defending the idea that the tribute can contribute to reducing social inequalities. In this sense, the study argues that the adoption of a minimum rate national and progressive, on a reasonable standard, levied on the inheritance tax and donation, consistent with the democratic rule of law, promotes too deconcentration of wealth. Furthermore, fosters the growth of tax revenue to the states, provides resources to better finance the provision of fundamental social rights, including health and education, and leads to the construction of a society based on justice social and tax.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxation, Development, ITCMD, Reduction of social inequalities.

INTRODUÇÃO

No cenário econômico mundial, o Brasil posiciona-se como ocupa a 7^a maior economia do planeta¹, com um Produto Interno Bruto (PIB) de R\$4 trilhões (2012). Entretanto, sob o aspecto social apresenta profundas desigualdades, o que revela um quadro paradoxal, pois, ao tempo que se acha bem posicionado em termos de PIB, encontra-se em 79º lugar em Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), de um total de 187 países, conforme Relatório de Desenvolvimento Humano do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD)², versão 2014.

Segundo o Banco Mundial, apesar das conquistas do Brasil quanto à redução de índices de pobreza, a desigualdade se mantém em níveis relativamente altos para um país considerado de renda média.

Em termos de atividades econômicas, o Brasil caracteriza-se pela exploração de grandes riquezas minerárias, pela produção de petróleo, fortes atividades do agronegócio, multiplicidade de serviços, entre outros.

Não é novidade que o país tem sido marcado pela alta concentração de renda e de patrimônio, situação que perdura há séculos. Aliás, remonta o começo de sua história. Por conta disso, há uma demasiada distância entre os que estão no topo da pirâmide socioeconômica e os que estão na base.

Para ilustração, basta ver que milhões de brasileiros, por estarem em situação de vulnerabilidade econômica, necessitam de ser atendidos pelo programa de renda mínima do Governo Federal, denominado Bolsa Família. Se por um lado o programa tem suas vantagens, na medida em que implica em redistribuição de recursos; por outro, acaba por desviar o foco principal do problema.

As profundas desigualdades sociais no Brasil têm relação com as iniquidades do sistema tributário. Com efeito, se carga tributária sobre o consumo de bens e serviços fosse menor, ou seja, com incidência mais reduzida nos tributos indiretos (IPI, ICMS, ISS, COFINS), haveria condições objetivas para promover a queda do preço das mercadorias e serviços. Tal medida possibilitaria que as camadas de menor renda melhorassem o acesso ao consumo dos produtos necessários à subsistência digna, o que permitiria milhões de pessoas alterassem suas condições de vida sem precisar, em larga medida, do programa estatal.

¹ *The World Bank* (Brasil). Disponível em: <<http://www.worldbank.org>>. Acesso em: 29 mar 2015.

² Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). Disponível em: <<http://www.pnud.org.br>>. Acesso em: 25 mar 2015.

A justiça tributária pode e deve ser implementada, medidas como a redução da incidência tributária sobre o consumo e o encargo tributário mais intenso sobre o patrimônio e a renda do capital permitem que o Estado financie o desenvolvimento humano, por meio de programas que desenvolvam potencialidades e habilidades dos cidadãos, visando a inserção deles na cadeia produtiva e na atividade científico-tecnológica.

É de se registrar que devido à característica do sistema tributário brasileiro, o programa Bolsa Família se autofinancia, no sentido de que os próprios beneficiários, representados pelos milhões de consumidores de pequena renda, ao pagarem o preço dos produtos e serviços, acabam por gerar a receita pública necessária ao desembolso com o programa.

Essa situação posta em linhas introdutórias repercute, por via oblíqua, na esfera de liberdade dos cidadãos de menor renda, na medida em que lhes retira parcela significativa de suas rendas, reduzindo-lhes a liberdade de consumo, o que os coloca, permanentemente, em estado de vulnerabilidade econômica e social e, por via de consequência na dependência do “Estado Provedor”, fator que contribui para a manutenção do estado de desigualdade social.

Para a superação do quadro de desigualdades no país, pode-se pensar também noutras alternativas, tais como a implementação de programas de acesso ao pleno emprego, na forma do art. 170, inciso VIII, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), mais investimento à iniciação científica e tecnológica de jovens e adolescentes, melhor orçamento para programas de desenvolvimento das potencialidades cognitivas dos brasileiros, tudo como forma de propiciar o exercício da liberdade substancial (SEN, 2010).

O presente estudo defende uma relação responsável, racional e saudável entre tributação e desenvolvimento, argumentando que um regime tributário com alíquotas adequadas e progressivas, aplicadas ao imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos (ITCMD), coaduna-se com os propósitos do Estado Brasileiro, que preconiza entre as suas finalidades a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, conforme art. 3º, inciso III, da CF/1988.

No intuito de desenvolver a linha argumentativa, a pesquisa seguiu uma abordagem qualitativa, pautada em cuidadosa revisão bibliográfica e em pesquisa documental, essencialmente a partir dos dados disponibilizados pelo nos sítios do Ministério da Fazenda, da Receita Federal do Brasil, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE).

A abordagem do tema é relevante para o Brasil porque aponta alternativas para a redução de disparidades socioeconômicas de um país de grandes contrastes.

Em razão disso, o estudo adotou como referencial teórico o entendimento de que um adequado e justo sistema tributário, incidente com mais ênfase sobre o patrimônio constitui meio eficiente para implementar a redução de desigualdades sociais, estando em consonância com o escopo do art. 3º, inciso III (parte final) da CF/88.

Defende-se a ideia de que um sistema tributário justo, que se fundamente nos pilares da solidariedade e da justiça distributiva não pode permitir que, cada vez mais, a riqueza produzida no país assuma um grau de concentração intolerável. O Estado Democrático de Direito e os objetivos da República brasileira, tal como traçados na CF/88 reclamam um sistema tributário que possibilite o acesso satisfatório dos cidadãos aos bens e serviços necessários ao mínimo vital, como forma de efetivar a dignidade da pessoa humana enquanto vetor do ordenamento jurídico.

Neste artigo, entende-se que a dimensão da base tributária e/ou da alíquota, como dimensão econômica da hipótese de incidência da norma tributária, afeta não só a situação econômica do país, mas, sobretudo a vida das pessoas, podendo servir para agravar as desigualdades sociais e regionais caso o sistema imponha maior carga tributária sobre os pobres, como é o caso do Brasil, em que a tributação recai mais intensamente no consumo e não no patrimônio e na renda do capital.

O texto está articulado em cinco momentos, a saber: a) tributação e desenvolvimento; b) Estado Democrático de Direito e justiça distributiva; c) função social da propriedade no Estado Democrático de Direito; d) competência tributária e ITCMD; f) receita dos impostos e a conexão com os direitos fundamentais. A abordagem deste tema tem relevância atual para o Brasil porque o Governo Federal estuda e propõe, por intermédio do Ministro da Fazenda, medidas para aumentar as alíquotas do ITCMD, conhecido como “imposto sobre herança”.

1. PENSANDO A RELAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO

A tributação afeta de múltiplas maneiras os aspectos da vida dos cidadãos das modernas economias capitalistas. Está presente nas transações de compra e venda de produtos e serviços. O cidadão suporta, indiretamente, os tributos quando paga o preço do vestuário e de alimentos em supermercados ou restaurantes, como também ao pagar a fatura de luz, da água, do telefone e tantos outros serviços que consome no mercado.

Na maioria dos casos, ao adquirir os produtos e serviços, o cidadão não percebe o peso da carga tributária, ainda mais porque no Brasil não há transparência plena sobre os valores que estão embutidos no preço de cada mercadoria.

Nesse aspecto, os tributos contribuem para limitar o acesso a bens, principalmente daqueles mais pobres (SANTOS, 2010).

Apesar das dificuldades associadas aos vários tipos de tributação, tem sido consenso entre os economistas e juristas o entendimento de que os tributos desempenham papel de importância essencial para o Estado financiar os serviços públicos de educação, saúde, saneamento básico, entre outros.

Até a Primeira Guerra Mundial os impostos representavam menos de 10% (dez por cento) da renda nacional em todos os países. Isto porque o Estado pouco se envolvia na vida econômica e social, de modo que sem muitos recursos tributários dava conta de cumprir as grandes funções soberanas, tais como atividades de polícia, justiça, exército, relações exteriores e administração (PIKETTY, 2014).

A pouca preocupação do Estado em regular o capitalismo e suas consequências na vida das pessoas em sociedade levava o Poder Público a ter um papel extremamente tímido na distribuição das riquezas e na imposição de instrumentos tributários para satisfação de demandas sociais.

A partir de 1920-1930 e até os anos 1970-1980 assiste-se a um crescimento considerável da participação dos impostos e das despesas públicas (saúde, educação, previdência pública) na renda nacional dos países ricos, chegando entre 45% e 55% na Europa continental (PIKETTY, 2014).

Diante das demandas sociais da sociedade contemporânea e da tendência à concentração de renda do capital, a gerar perigos para todos, é necessário que o Estado se utilize adequadamente do tributo, em suas diversas modalidades, como instrumento para responder pelos desafios do século XXI, seja arrecadando impostos para financiar despesas públicas, seja para promover rendas de substituição (pensões de aposentadorias, seguro-desemprego) ou transferências monetárias aos mais necessitados (programas de renda mínima).

No Brasil, o desenvolvimento nacional, assim como a redução das desigualdades em suas feições sociais e regionais, é objetivo fundamental expresso no artigo 3º da Constituição Federal de 1988.

Um dos principais instrumentos estatais para minimizar as desigualdades econômicas e regionais reside na atividade fiscal em sua acepção distributiva, já que o mercado é

considerado um meio adequado para o alcance de eficiência econômica (exceto nos casos de falhas de mercado), mas que atuando de forma independente tende a não produzir resultados satisfatórios no sentido de maior equidade. Assim, espera-se da atuação estatal na economia duas importantes finalidades: a) a primeira deve ser promover melhor distribuição dos recursos na sociedade, reduzindo as desigualdades; e b) a segunda está relacionada a permitir a atuação do mercado da forma mais eficientemente possível na geração de riquezas, promovendo o crescimento econômico.

Como vem sendo exposto, a tributação tem papel fundamental para o desenvolvimento socioeconômico, ao fornecer recursos que possibilitam ao Estado garantir à população seus direitos sociais, como saúde, educação, saneamento, entre outros. No entanto, se mal dosada, a tributação passa a ser um obstáculo ao desenvolvimento, podendo gerar um quadro de desigualdades sociais que se protraí ao longo de séculos.

Nessa direção, em artigo publicado no Jornal *Le Monde Diplomatique* - Brasil – intitulado “O país dos desiguais”, Pochmann reportando-se ao problema da desigualdade no Brasil asseverou que:

Da colonização aos dias de hoje, a riqueza social tem sido pessimamente repartida entre o conjunto da população. De acordo com o *Atlas da Exclusão social – os ricos no Brasil* (Cortez, 2004), percebe-se a continuidade secular no grau de concentração, desde a data em que passa a haver algum registro contábil da riqueza no país (POCHMANN, 2015, p.1).

No caso do Brasil a concentração de riqueza e de renda representa uma herança histórica, não sendo, assim, decorrente de um processo natural.

A superação deste quadro de desigualdades sociais, fruto de um processo histórico - politicamente forjado, não se dará de modo automático, em razão do mero crescimento do PIB, mas se dará pela mudança de mentalidade da sociedade, a impulsionar modificações no sistema jurídico, e a via tributária revela-se como meio eficaz.

Em quase todos os países os sistemas tributários se apoiam nas mesmas bases de arrecadação, quais sejam: renda; patrimônio; consumo ou circulação de bens e serviços; e a folha de pagamentos.

A cartilha elaborada pelo DIEESE, IPEA e SINDIFISCO (2011) destacou que a distribuição da arrecadação tributária entre renda, patrimônio, consumo e folha de pagamentos expressa a construção histórica e o acordo social e político vigente em cada país em determinado momento.

Em um regime tributário ideal, a arrecadação de tributos deve ser progressiva. Em outras palavras, quem tem mais renda deve pagar mais. Dessa forma, o financiamento da atuação estatal auxilia no processo de distribuição de renda. Quando, ao contrário, o sistema tributário assume um caráter regressivo, ele se torna um problema para o desenvolvimento social e econômico, pois impulsiona a concentração de renda, ao invés da redistribuição.

As bases tributárias que mais contribuem para promover a justiça social são principalmente a renda e o patrimônio. Assim, um adequado sistema tributário pode contribuir para redistribuir renda e riqueza. É possível também utilizar a base de arrecadação do consumo para este fim se a taxação incidir sobre bens e serviços consumidos pelos segmentos de alta renda e que não tenham influência significativa no sistema de preços.

Nesse aspecto, uma alta tributação sobre a compra de aviões, helicópteros, carros de luxo, lanhas de passeio, cigarros, bebidas importadas, perfumes, entre outros, revela-se defensável do ponto de vista da justiça tributária. Na outra ponta do sistema, também é justificável reduzir os tributos sobre produtos básicos para a sobrevivência do trabalhador, como alimentos da cesta básica, medicamentos, entre outros (DIEESE, IPEA e SINDIFISCO, 2011).

A maior parcela da arrecadação tributária do Brasil vem de impostos indiretos, incidentes sobre o consumo e embutidos nos preços. É a contramão do que ocorre em países desenvolvidos, mesmo nos mais liberais como os EUA. Lá, a tributação sobre renda e patrimônio é bem mais rigorosa, permitindo menor tributação sobre bens e serviços, o que ajuda a tornar os preços dos produtos mais baixos naquele país (DIEESE, IPEA e SINDIFISCO, 2011).

Infelizmente, o regime tributário brasileiro contribui para concentrar renda e riqueza em vez de promover justiça social. A carga tributária do Brasil é alta, mas as comparações dos valores de carga tributária nacional com as de outros países devem ser feitas com cuidado, pois algumas espécies tributárias existentes em um país podem não existir em outros. Um exemplo é a previdência, que em alguns países é privada, não fazendo parte da carga tributária.

No caso do Brasil, há que se considerar, além da complexidade de um sistema federativo com três esferas de Governo - cada um com sua competência tributária, a magnitude do rol de serviços a cargo dos Estados e Municípios.

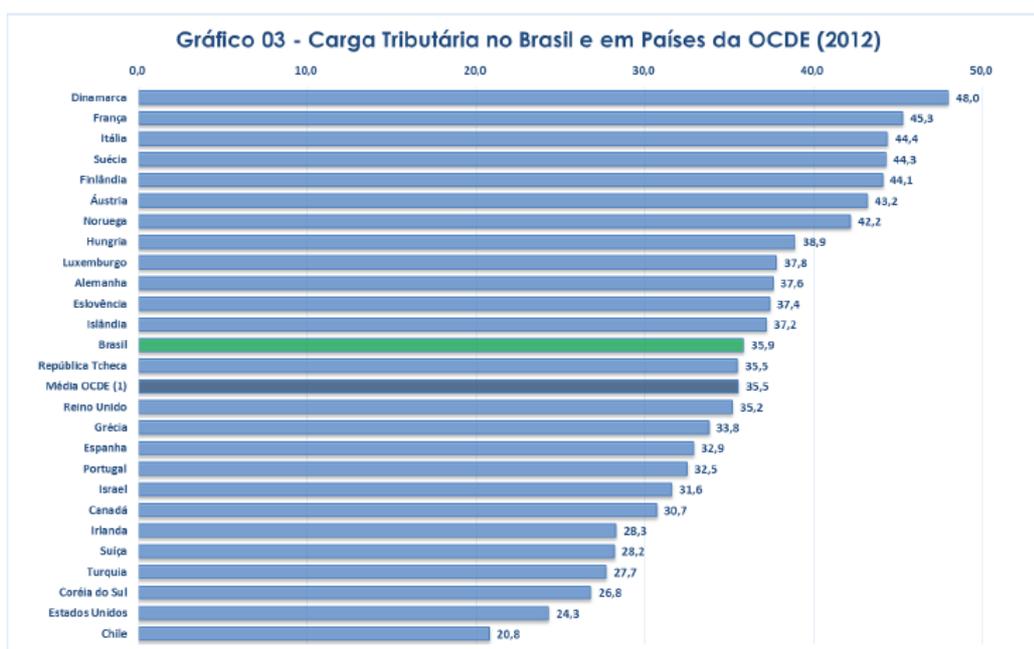
No contexto do federalismo brasileiro constata-se uma verdadeira “guerra fiscal” entre os Estados e entre Municípios que não têm limites para a concessão de sucessivas

desonerações fiscais, situação que tem implicações no financiamento de direitos fundamentais sociais, visto que repercute na arrecadação de receita tributária.

Quanto menor o volume de receita tributária do ICMS e do ISS, menor a possibilidade de investimento de Estados e Municípios em educação, que, por comando constitucional³, devem ter aplicações dos recursos tributários em percentuais mínimos.

A figura abaixo apresenta, a título ilustrativo, uma comparação da carga tributária nacional com a de alguns países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (MINISTÉRIO DA FAZENDA; RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2013).

Figura 1: Carga Tributária no Brasil e em Países da OCDE (2012)



Fonte: Elaboração própria com base em dados da OCDE* (*exceto Brasil). http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20738510-table2 (acesso em 21/08/2014).

(1) Média dos países membros da OCDE listados nesta tabela

Fonte: MINISTÉRIO DA FAZENDA; RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2013.

A carga tributária brasileira apresentou elevação em 2013, passando de 35,58% do PIB em 2012 para 35,9% do PIB em 2013. Este estudo foi incluído na prestação de contas da presidente Dilma Rousseff, relativa ao ano 2013 e faz parte do Balanço Geral da União (IPEA, 2015).

³ O art. 212, *caput*, da Constituição Federal de 1988 determina que Estados e Municípios devem aplicar vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Ao pensar a relação entre tributação e desenvolvimento fica claro que a forma como o Estado obtém os recursos para exercer suas funções e como estes são divididos interessa ao conjunto da sociedade. Logo, é preciso ampliar o conhecimento e a capacidade de reflexão dos atores sociais, visando maior participação no debate e o pleno exercício de sua cidadania, conforme o disposto na Constituição Federal de 1988. A partir do diálogo, envolvendo os diferentes pontos de vistas e interesses, é que o país poderá construir o sistema tributário compatível com os anseios para se alcançar o desenvolvimento com equidade.

2. ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E JUSTIÇA DISTRIBUTIVA

Os fundamentos da justiça social ou distributiva, tal como se acompanha neste trabalho, não serão encontrados nos filósofos da antiguidade clássica, a exemplo de Aristóteles, pois no pensamento aristotélico a ideia de justiça distributiva está pautada na meritocracia que se contrastava ao de justiça corretiva, mais tarde denominada comutativa (FLEISCHACKER, 2006).

Para Aristóteles a justiça distributiva vinculava-se ao conceito de igualdade que consiste no fato de que cada pessoa é recompensada na proporção de seus méritos, de modo “que é injusto que os desiguais em mérito sejam tratados de igual maneira ou que os iguais em mérito sejam tratados de maneira desigual” (FLEISCHACKER, 2006, p. 30).

A questão do mérito, entretanto, remete a uma pergunta fundamental: que fatores concorreram para que determinado segmento social viesse a posicionar-se em situação de desigualdade?

Será que fatores de ordem política e econômica não podem contribuir para conduzir uma pessoa ou uma parcela da população de um país à situação de desvantagem educacional, cognitiva ou de vulnerabilidade econômica?

Em desdobramento, indaga-se: será que todos os cidadãos de um país têm igual oportunidade de acesso aos bens culturais (ensino de alto nível, livros, periódicos, revista especializadas, bibliotecas, museus de história e de arte) que lhes permitam ter bons níveis educacionais a fim de que possam concorrer, em igualdade de condições, aos bons cargos públicos ou do setor empresarial, às vagas nas universidades públicas ou aos centros de excelência do saber?

Daí se vê que a perspectiva aristotélica, baseada no mérito, relacionava-se à concepção de justiça formal e não na ideia de justiça distributiva substantiva. A justiça distributiva substancial deve fincar-se na necessidade, tendo em vista as circunstâncias

históricas, das estruturas econômicas e políticas que deram origem à vulnerabilidade cognitiva e econômica.

Ao revisitar o pensamento de Smith, Fleischacker (2006, p.92) aduz que aquele economista do século XVIII apontava duas maneiras principais de promover distribuição de riquezas: “(1) tributando-se os ricos com taxas mais elevadas que os pobres; (2) empregando-se receitas fiscais, arrecadadas tanto de ricos como de pobres, para prover recursos públicos que beneficiarão os pobres”.

Interessante que Smith já aquela época defendia que o Estado deveria adotar iniciativas para garantir que os pobres que trabalham tivessem uma educação que lhes desse capacidade de julgamento moral e político. Além disso, enfatizava que o poder público deveria impor aos ricos uma tributação proporcionalmente maior que aos pobres para obtenção de receita pública (FLEISCHACKER, 2006).

Nessa mesma trilha, Murphy e Nagel (2005, p.6) afirmam que:

Numa economia capitalista, os impostos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva.

O sistema tributário não é algo neutro como pode parecer para alguns. Ao contrário, no mundo capitalista os tributos cumprem um papel político importante na implementação da justiça distributiva.

Num sistema político-jurídico em que não há preocupação com a justiça distributiva, os impostos podem contribuir decisivamente, ao longo de gerações, para um processo perverso de acumulação de riquezas (índice excessivo de acumulação). Isto ocorre quando a riqueza herdadas pelas gerações são suficientemente grandes para superar todos os sacrifícios presentes.

A situação supra descrita é tratada por Rawls como problema da justiça entre gerações (RAWLS, 2008). Para o jusfilósofo, em vista da economia competitiva e, bem assim, de questão ética relacionada ao mínimo social, há que se questionar “até que ponto a geração presente é obrigada a respeitar os direitos de suas sucessoras” (RAWLS, 2008, p.355).

Rawls (2008) também suscita outra questão relacionada à justiça, consistente em saber, no processo competitivo e cumulativo, qual deve ser o nível justo de poupança que garanta o mínimo social. A lógica do problema tem a ver com as taxas dos impostos que, se

não equalizados adequadamente, podem interferir na eficiência econômica e no ânimo empreendedor das pessoas.

O modelo de tributação de uma nação exerce um relevante papel no combate às desigualdades sociais e econômicas. Em um sistema tributário justo e equilibrado há uma tendência para que a renda e a riqueza sejam menos concentradas. O papel do tributo em uma sociedade contemporânea não é somente financiar o Estado, mas, essencialmente, servir de instrumento de transformação social para resgatar direitos não realizados (SANTOS, 2015).

Um sistema tributário justo não se resume à busca de uma tributação mais eficiente, ou que proporcione um maior crescimento ou desenvolvimento econômico. A busca por uma justiça tributária envolve não apenas a forma como o tributo é cobrado e o respeito a capacidade contributiva do indivíduo, mas também o destino que os governos dão àquilo que arrecadam. A questão da justa distribuição das cargas tributárias não poder ser separada de uma questão mais geral: a de saber se o governo efetua ou não a justiça distributiva (SANTOS, 2015).

3. A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

A função social da propriedade, inserida no ordenamento jurídico brasileiro, traduz a ideia de que, embora se garanta o direito de propriedade como direito individual (art. 5º, XXII, CF/88), o exercício desse direito não pode estar desvinculado dos interesses da coletividade e nem tão pouco dos interesses das gerações futuras. Ao contrário, há que cumprir uma função social tanto na sociedade presente, quanto servir aos desideratos das gerações futuras (art. 5º, XXII, CF/88).

Esse entendimento decorre do fato de que o direito e o Estado contemporâneo devem ser iluminados pelo princípio da solidariedade (fraternidade) e a sustentabilidade social.

Ao Estado Democrático de Direito cabe assumir uma função social que lhe é ínsita. Por essa razão, Torres (2014, p. 86-87) ressalta que:

O Estado Democrático de Direito brasileiro é também um Estado Social. Basta verificar que a Constituição de 1988 determina como objetivo, em diversas passagens, no Preâmbulo ou nos artigos 1, 3 e 170, a realização de uma justiça social permanente, mediante erradicação da pobreza e redução das desigualdades regionais, a afirmação da dignidade da pessoa humana e preservação de todas as liberdades econômicas, assim como direitos sociais que integram o mínimo vital.

Esse compromisso do Estado Democrático de Direito não se limita ao aqui e agora, ou seja, somente com as condições socioeconômicas do presente, senão igualmente com o porvir das gerações futuras, o que nos remete para ideia de sustentabilidade social.

Nesse foco, Torres (2014) sustenta ainda que a Constituição tem o porvir como destino e encarna um projeto de sociedade e de economia orientadas para o futuro. Coloca todos os meios do Estado a serviço desse empenho, ao não se restringir às necessidades imediatas. Por isso, não é apenas no direito ambiental que as gerações futuras devem ser protegidas, mas também no direito financeiro, tributário e empresarial. O pilar da sustentabilidade deve permear todos os campos do Direito, no sentido de que todos os ramos jurídicos ocupem-se com o destino das gerações futuras.

Isso porque o fenômeno jurídico não pode ser fragmentado e nem tampouco desvinculado de seu conteúdo ético, consoante adverte Brochado (2006, p. 23) “Não há como negar que um direito que não veicula a moral social está fadado à ruína”.

Há uma relação muito forte entre desigualdade socioeconômica e a transferência de riqueza por herança e bem assim com o sistema tributário de um país. O fato é que quanto menos a tributação afetar as transmissões da riqueza patrimonial pela morte do titular, maior será a concentração de riqueza na mão dos sucessores.

Nessa esteira, Murphy e Nagel (2005, p. 194) alertam que “evidentemente, a transmissão de riqueza por herança é uma das principais causas da desigualdade econômica nesta sociedade que não tem consciência de suas classes”.

4. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD)

O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) é um imposto estadual que tem como contribuinte toda pessoa física ou jurídica que receber bens ou direitos como herança (em virtude da morte do antigo proprietário).

4.1 O REGIME JURÍDICO DO ITCMD: aspecto constitucional e legal

O ITCMD encontra-se previsto na Constituição Federal de 1988 e a competência tributária para instituí-lo pertence aos Estados e ao Distrito Federal, conforme o preceito normativo do art. 155, I, com a seguinte redação:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I – **transmissão *causa mortis*** e doação, **de quaisquer bens e direitos**; (destaques acrescidos).

No plano infraconstitucional, em razão do comando constitucional que confere a competência privativa ou exclusiva aos Estados e ao Distrito Federal, estes estão habilitados a criar, por meio de lei em sentido formal e material, o ITCMD, instituindo sua hipótese de incidência, enquanto descrição legal de um fato ou formulação hipotética do fato, conforme Ataliba (2012, p. 58), “sujeito passivo, base de cálculo, alíquota e outros elementos necessários ao exercício do poder de tributar”.

No que tange à hipótese de incidência do ITCMD, a CF/88 avançou, tendo em vista que o aspecto material (suporte fático) do imposto em tela foi ampliado para se incluir quaisquer bens e direitos, o que comporta tanto não apenas os imóveis, mas igualmente os bens móveis e inclusive direitos.

Importante destacar que o ITCMD tem duas modalidades de impostos. O primeiro ITCM incide sobre transferências em razão da morte do titular dos bens ou direitos. Já o segundo, a doação refere-se a atos entre vivos, segundo a definição da lei civil (art. 538, Código Civil Brasileiro), visto como o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu acervo patrimonial bens e direitos para o domínio de outra pessoa, que aceita.

Atenta ao novo desenho constitucional do imposto, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, ressalta Derzi (2013, p. 342):

A Constituição de 1988, mais igualitária do que as anteriores, cedeu ao fato de que as grandes fortunas no Brasil e alhures são predominantemente mobiliárias e não centradas em bens imóveis, razão pela qual pôs de lado o argumento de que a incidência do imposto pulverizaria o capital realizado em ações ou cotas, ou provocaria a desintegração das empresas.

Em complemento argumentativo, quanto ao alargamento do suporte fático do imposto, sustenta a jurista mineira que:

O receio não se justifica, pois o imposto sobre heranças e doações existente nos EUA ou nos países europeus, em regra, é amplo para colher não apenas os bens imóveis, como também aqueles móveis, sem prejuízo da crescente tendência de cumulação do capital inerente ao sistema capitalista (DERZI, 2013, p. 342).

Essa mudança constitucional quanto à hipótese de incidência do imposto veio satisfazer a nova configuração do sistema capitalista, caracterizado não mais assentado na ênfase no setor industrial, mas em sua feição financeira, em que miríades de transações

envolvem bens móveis e direitos, na forma de ações e investimentos financeiros de diversas ordens.

A Constituição Federal não cria tributos, mas tão só estabelece competências tributárias aos entes federados, como forma de dotá-los de aptidão para, por meio de leis próprias, instituírem seus tributos, a fim de terem capacidade financeira, configuradora de autonomia para poderem financiar direitos fundamentais sociais, típicos das sociedades contemporâneas.

Se os entes federativos não fossem dotados de competência tributária, devidamente delineada na Constituição Federal, estaria abalada a democracia, abrindo caminho para o totalitarismo, na medida em que esvaziaria a autonomia financeira dos entes subnacionais, a comprometer o fundante Princípio Federativo de nossa República, que, por sinal, constitui cláusula pétrea nos termos do § 4º, do art. 60, CF/88.

Em pronunciamento acerca do federalismo e sua conexão com a autonomia financeira dos entes federados, assim pontifica Derzi (2010, p. 402):

Ao conferir maior renda tributária aos Estados, Distrito Federal e Municípios, quer por meio da participação de um ente estatal nos produtos da arrecadação de outro, quer pela participação em fundos de redistribuição, quer pela atribuição mais lata de competência tributária, a Constituição dotou-os de maior autonomia política, legislativa e financeira.

Desdobrando seu pensamento, esclarece Derzi (2010, p. 402) que “as necessidades de desenvolvimento nacional, de planejamento econômico e de redução das desigualdades sociais e regionais levam ao federalismo integrativo ou financeiro”.

Conforme já anotado, sem poder tributário (competência tributária) estaria comprometida a autonomia dos entes federados, por esvaziamento da capacidade financeira.

Para os propósitos do presente artigo, cinco Estados da Federação foram selecionados, um de cada região, a fim de demonstrar que suas leis tributárias adotam alíquotas que variam entre 2% (dois por cento) a 5% (cinco por cento), valendo registrar que a base de cálculo corresponde ao valor venal dos bens transmitidos.

É de se destacar que o Senado Federal, no exercício de sua competência constitucional (art. 155, 1º, CF/88), editou a Resolução n. 9/1992, fixando a alíquota do ITCMD em 8%, no máximo.

Sobredita Resolução do Senado, embora importante para evitar conflitos entre os Estados da Federação, não se revela adequada ao propósito de ser instrumento para reduzir desigualdades sociais no Brasil, pois a fixação de alíquota máxima em 8% (oito por cento)

não se presta a afetar de modo significativo as grandes heranças, nem permite maiores impactos positivos na receita tributária dos entes federados.

Por amostragem, demonstra-se a seguir as alíquotas de cinco Estados da Federação, um de cada região geográfica:

Figura 2: Alíquotas do ITCMD nos Estados

Região	Estado	Fundamentação Legal	Alíquota
Norte	Pará	Lei n. 5.529/1989	4%
Nordeste	Pernambuco	Lei n. 13.974/2009	5%
Centro-Oeste	Goiás	Lei n. 11.651/1991	Alíquotas progressivas: 2%, 3% e 4%
Sudeste	Minas Gerais	Lei n. 14.941/2013	5%
Sul	Paraná	Lei n. 8.927/1988	4%

Fonte: elaborado pelos autores

Como se nota na figura, o Estado do Pará, pela Lei n. 5.529/1989, no art. 8º, estabeleceu a alíquota única de 4% (quatro por cento), sendo o mesmo parâmetro dos Estados de Minas Gerais e Paraná. Já Pernambuco adotou a alíquota de 5% (cinco por cento).

Dentre os analisados, o único Estado que fixou alíquota progressiva foi o de Goiás, estabelecendo-as em três categorias: 2% (dois por cento), quando a base de cálculo for igual ou inferior a R\$25.000,00(vinte e cinco mil reais); 3% (três por cento) quando a base de cálculo for superior a R\$25.0000,00 e inferior a R\$110.000,00 (cento e dez mil reais) e 4% (quatro por cento) se a base de cálculo for igual ou superior a R\$110.000,00 (cento e dez mil reais).

No caso de Goiás, mesmo a lei estadual tendo variado as alíquotas progressivas, em três níveis, constata-se que a alíquota máxima é de 4% (quatro por cento), ficando bem abaixo do teto fixado pelo Senado Federal.

Segundo o DIEESE⁴, o ITCMD respondeu, em 2010, por apenas 0,2% da carga tributária brasileira e por 0,74% da arrecadação tributária dos Estados e do Distrito Federal.

Como se vê, no Brasil a arrecadação do imposto sobre herança e doações representa muito pouco para os orçamentos dos Estados e para a Federação, sendo revelador de um sistema jurídico não condizente com os pilares da justiça tributária.

4.2 O ITCMD E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

⁴ Cartilha: 10 Ideias para uma Tributação mais Justa. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br>>. Acesso em: 30 mar 2015.

A justiça tributária aplicável ao estudo do ITCMD, na perspectiva da busca da redução de desigualdades sociais, requer sua vinculação ao clássico princípio da capacidade contributiva e à progressividade.

O Princípio da capacidade contributiva decorre da ideia de justiça tributária, sendo corolário do princípio da igualdade substancial e foi desenvolvido, de modo mais preciso, há mais de dois séculos pelo economista alemão *Von Justi*, sendo difundido por Adam Smith (DERZI, 2010).

É a partir da segunda metade do século XX que o princípio da capacidade contributiva passou a fazer parte de grande parte de Constituições dos países, entre as quais as Constituições Francesa (1946), a Italiana (1948) e a Brasileira de 1946.

A Constituição Federal de 1988 assegura que os impostos sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, §1º). Tecnicamente, prefere-se usar a expressão capacidade contributiva, por ser mais adequada ao seu sentido e alcance no âmbito tributário.

É que, nem sempre quem possui capacidade econômica dispõe de capacidade contributiva, pois é lícito afirmar que um cidadão brasileiro ganha um salário mínimo vigente no país, ao mês, detém capacidade econômica, mas não se pode dizer que essa pessoa tem capacidade contributiva para fins de impostos de renda, sobretudo se só conta com essa renda mensal. Nessa hipótese, o imposto de renda não lhe alcança, pois acha-se na esfera da isenção tributária, manifestação de justiça tributária, que lhe reconhece ausência de capacidade contributiva e garantia do mínimo vital.

A doutrina distingue entre capacidade contributiva objetiva (absoluta) e capacidade contributiva subjetiva (relativa ou pessoal), conforme compreensão de Costa (2003).

Para os fins deste artigo, interessa a capacidade contributiva subjetiva ou pessoal. Ela, a capacidade contributiva subjetiva, pode ser entendida como à concreta e real capacidade econômica de determinada pessoa (física ou jurídica) para suportar a carga de certo tributo.

Nesse caminhar, a capacidade contributiva subjetiva serve de critério de graduação do imposto. No caso em estudo, refere-se à aptidão do contribuinte (pessoa física ou jurídica) para, segundo uma gradação adequada, assumir (arcar) a carga do imposto sobre transmissão causa mortis de bens e direitos.

Aqui se defende ser perfeitamente adequado a adoção do princípio da capacidade contributiva subjetiva, mediante o critério da progressividade, aplicável ao ITCMD, aos

propósitos do Estado Democrático de Direito, como forma de reduzir desigualdades sociais e inibir concentração patrimonial, ao longo do tempo, de geração em geração.

Implementar o princípio da capacidade contributiva, na forma progressiva, funciona também como instrumento para evitar que os empreendedores se transformem em meros rentistas (levar uma só de ganhos de aplicações, rendimentos voláteis, juros, alugueis) “não somente com o passar de gerações, mas também ao longo do curso de uma mesma vida, especialmente porque as existências individuais se estendem por muito tempo” (PIKETTY, 2014, p. 432).

A adoção desse princípio pelo legislador não compromete a produção do país, nem representa confisco pela via da tributação, desde que graduado segundo a efetiva capacidade do contribuinte, em limites razoáveis, em que suas alíquotas respeitem o direito de propriedade e o sistema econômico vigente, fundado na livre iniciativa e nos valores sociais do trabalho (art. 170, *caput*, CF/88).

Não se postula, portanto, mudança radical do sistema econômico adotado no Brasil, conforme assentado na CF/88, mas sim um sistema tributário em que a progressividade do ITCMD promova o interesse da coletividade em detrimento do interesse individual, propiciando, em última instância, distribuição da riqueza e um Estado democrático, solidário, adaptado ao século XXI.

Essa forma de pensar implica, assim, num sistema tributário condizente com os pilares de um Estado contemporâneo, em que o desenvolvimento não seja visualizado apenas na perspectiva de crescimento do PIB ou de outros fatores puramente econômicos, mas, sobretudo numa concepção de desenvolvimento que coloque o ser humano como fim, enquanto ser portador de um tratamento com dignidade.

Nesse aspecto, buscar o desenvolvimento pela via do imposto sobre o patrimônio implica na ideia de que o Estado deve perseguir permanentemente diminuir as privações das pessoas ou em ampliar suas capacidades de escolhas (SEN, 2010).

Na perspectiva de Sen, o desenvolvimento humano vincula-se ao de liberdade enquanto expansão das capacidades humanas e das possibilidades de escolhas. Para ele o desenvolvimento é visto como “um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam. Nesta abordagem, a expansão da liberdade é considerada (1) o fim primordial e (2) o principal meio do desenvolvimento.” (SEN, 2010, p. 55).

Na sequência, o economista humanista esclarece que as liberdades substantivas incluem capacidades elementares como, por exemplo, ter condições de evitar privações como fome, a subnutrição, a morbidez evitável e a morte prematura, bem como as liberdades

associadas a saber ler e fazer cálculos aritméticos, ter participação política e liberdade de expressão, oportunidades sociais (áreas da educação, saúde), liberdades econômicas, que se relacionam às oportunidades para utilizar recursos econômicos com propósitos de consumo, troca, etc.

Desse modo, o Estado Democrático de Direito faz-se efetivo quando, mediante uma adequada e justa tributação que, levando em conta a capacidade contributiva, promove o acesso democrático ao desenvolvimento humano, proporcionando-lhe concretização de direitos fundamentais para o exercício substancial da liberdade, com vistas a uma vida digna, uma vida que vale a pena viver.

A utilização de alíquotas tributárias do ITCMD compatíveis com a função social do tributo cumpre o papel de induzir à redução desníveis sociais e promove o desenvolvimento como desejado constitucionalmente.

Nesse prisma, argutamente ponderam Batista Júnior e Silva (2013, p. 478):

Pode-se afirmar que a CRFB/88 não considera “desenvolvimento” como tão somente acúmulo de capital; para tanto é que formatou um Estado Democrático de Direito de desiderato social. O “desenvolvimento” constitucionalmente desejado não é um mero crescimento econômico, mas um desenvolvimento socioeconômico, que implica na ampliação das liberdades do povo, na possibilidade dele fazer-se por si.

Somente assim, numa visão de desenvolvimento segundo o pilar do Estado Tributário Distribuidor, pode o Poder Público promover os efeitos econômicos e fiscais esperados pela sociedade pós Constituição de 1988. Isso implica em tributar mais quem pode mais a fim de converter a riqueza socialmente em instrumento redutor de desigualdades.

Ingênuo pensar que as mudanças voltadas para o desenvolvimento humano ocorrem de forma natural, bastando o só crescimento econômico do país. É necessário muito mais. A transformação da realidade socioeconômica exige forte atuação da sociedade, a reivindicar as mudanças necessárias ao sistema tributário e decisão política dos dirigentes do Estado.

Se o sistema capitalista fosse regido por suas próprias “vontades” e “leis invisíveis”, não haveria justiça social e tributária, senão a busca desenfreada pelo lucro máximo e a maior concentração de bens materiais possível.

Portanto, a função social do sistema não se cumpre espontaneamente.

5. A RECEITA DOS IMPOSTOS E A CONEXÃO COM OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Aqui a pergunta que se faz é: até que ponto o financiamento dos direitos fundamentais, entre eles, educação e saúde, é afetado, negativamente, pela injusta tributação?

Noutros termos, em que medida um inadequado regime tributário dos impostos, ao repercutir nos orçamentos dos entes federados, na vertente receita pública, acarretará dificuldades para o financiamento de direitos fundamentais de primeira (segurança), segunda (saúde, educação, moradia) ou terceira dimensão (direito ao meio ambiente saudável), sem se cogitar dos demais?

Poder-se-ia, ainda, em economia de palavras, formular a questão da seguinte maneira: como a receita tributária dos impostos conecta-se com a prestação dos direitos fundamentais?

Para enfrentar adequadamente essas questões, é fundamental não perder de vista a unicidade do fenômeno jurídico. Não é difícil perceber essa interface quando se tem um olhar sistemático para a Constituição Federal de 1988 e o ordenamento jurídico.

Nessa linha de pensar, Claus-Wilhelm (1989, p. 69) assenta que “um sistema não representa mais do que a tentativa de captar e traduzir a unidade e a ordenação de um determinado âmbito material com meio racionais”.

Não por outra razão, também, que Torres (2014, p. 26), usando lentes do direito financeiro, assevera que:

[...] o direito financeiro deve ser estudado e aplicado como sistema de normas jurídicas, a partir da Constituição, assegurar unidade e conexão entre as competências e valores da atividade financeira do Estado, a afastar as miscelâneas metodológicas entre Economia (Finanças Públicas) e Direito.

A Constituição Federal de 1988 determina em seu art. 212, *caput*, que, entre outros, cabe aos Estados e ao Distrito Federal aplicar 25% (vinte e cinco por cento), no mínimo, da receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Sobre esta temática de financiamento de direitos fundamentais e, especialmente, no tocante ao financiamento da política social no Brasil, Castro (2012) lembra que a partir da Constituição Federal de 1988 a responsabilidade pública no financiamento da política social foi significativamente expandida, o que trouxe como consequência o aumento dos gastos.

Segundo ele, para fazer frente às despesas geradas pelos serviços e benefícios ofertados, foi preciso proceder à alteração dos sistemas de financiamento e gestão das políticas sociais. A CF 88, então, previu a criação do “Orçamento da Seguridade Social” e do “Ministério da Seguridade Social”, destinados a promover a integração dos recursos e ações

das antigas pastas da Saúde, Previdência e Assistência Social. Ademais, manteve as vinculações para a Educação.

O autor afirma que o processo de regulamentação da Seguridade Social seguiu, todavia, caminho distinto do previsto, isto é, os ministérios não foram unificados e o desempenho pujante do orçamento da seguridade em termos da arrecadação gerada por suas contribuições sociais não se refletiu em um crescimento de mesmo ritmo na destinação de recursos às áreas sociais. O novo arranjo das relações federativas promovido pela Constituição de 1988 que redistribuiu entre os entes federados a oferta e gestão de importantes serviços sociais públicos, deveria ter sido acompanhado pelo aumento de receitas vinculadas, assim como de transferências de recursos da União, para Estados e Municípios, aumentando a capacidade destes para financiar o gasto social e reduzindo sua dependência em relação à União (CASTRO, 2012).

Situando este debate no tempo, Castro (2012) ainda recorda que na primeira metade dos anos 90 para dotar de maior flexibilidade o processo de alocação de receitas públicas, foi criado um sistema de desvinculação de recursos denominado Desvinculação de Receitas da União (DRU), que passou a destinar 20% das receitas arrecadadas em nome das políticas sociais para o atendimento de outras prioridades fiscais, como a geração de superávits primários. Isso acabou por desorganizar a estrutura de financiamento social, uma vez que subtraiu recursos de seu orçamento e permitiu uma reconcentração na distribuição da receita tributária disponível a cada nível de governo – sem, no entanto, sequer se aproximar dos níveis de concentração vigentes antes da Constituição – prejudicando principalmente os Estados.

Diante de contextos assim, até hoje, é considerável a dependência político-financeira dos entes subnacionais junto ao governo federal, visível por exemplo em sua necessidade de recorrer a transferências negociadas. Essa configuração mantém em mãos do governo central um forte instrumental para influenciar a montagem dos serviços locais, não só pela regulação mas também por meio de incentivos e contrapartidas financeiras.

Dessa forma, o avanço da descentralização das políticas sociais, bem como a redução das desigualdades entre Municípios, Estados e Regiões brasileiras estão ainda dependendo de um novo arranjo fiscal na federação, que avance na direção de um federalismo mais cooperativo (CASTRO, 2012).

Além da perda de recursos causada pela DRU e dificuldades impostas pelo anacronismo do atual pacto federativo, outra questão que constitui grave desafio ao avanço da situação social brasileira diz respeito à regressividade da carga tributária brasileira.

Em princípio, para o caso de países como o Brasil, seria desejável que o sistema tributário e de gasto fossem redistributivo, mas o fato é que, no caso brasileiro, o sistema tributário mostra-se regressivo, tendo efeitos prejudiciais sobre a distribuição de renda. Isso é explicado pelo enorme desequilíbrio entre o volume arrecadado por meio de tributos diretos (renda e patrimônio) - que tendem a ser progressivos, em comparação com o arrecadado por meio de tributos indiretos (consumo e circulação de mercadorias) - que tendem a ser regressivos.

Mesmo com o ônus dos tributos diretos crescendo à medida da elevação da renda, seu efeito final não é suficiente para contrabalançar o forte impacto dos tributos indiretos sobre a renda das famílias mais pobres (CASTRO, 2012).

A excessiva carga sobre o consumo e a proporcionalmente menor carga sobre renda e patrimônio, com certeza, revelam o baixo nível de solidariedade fiscal vigente na sociedade brasileira, além da dificuldade de o Estado enfrentar o desafio de tributar de modo mais substantivo o patrimônio e as rendas oriundas de outras fontes que não o trabalho.

O sistema tributário, portanto, tal como configurado no Brasil, constitui um sério limitador à capacidade das políticas sociais em alterar a realidade social brasileira. Afinal, mesmo que as políticas sociais protejam os cidadãos mais vulneráveis, seus efeitos redistributivos serão parcialmente comprometidos pelo fato de que os beneficiários das políticas sociais são, em certa medida, também seus principais financiadores. Visto sob esse prisma, a dicotomia entre “contribuintes e não contribuintes” perde muito de seu significado, pois todos são contribuintes e mesmo os mais pobres sustentam a arrecadação tributária devido à tributação indireta (CASTRO, 2012).

Nos termos defendidos neste texto, com efeito, se a receita tributária decorrente do imposto incidente sobre transmissão *causa mortis* de bens e direitos for pequena ou ínfima, como o é no Brasil, por conta da baixa alíquota desse imposto, resulta patente que a verba para educação e a saúde sofrerão impactos negativos, pois a fatia de dinheiro desse imposto representará muito pouco na composição da receita tributária dos Estados, a influenciar a capacidade de gastos com esses direitos fundamentais.

CONCLUSÃO

De tudo quanto exposto no presente artigo, constata-se que o sistema tributário brasileiro afigura-se não condizente com os valores do Estado Democrático de Direito e a função social do tributo, evidenciando-se como inadequado para o fim de promover

desenvolvimento econômico com justiça social e, bem assim ser instrumento para reduzir desigualdades sociais. Tal decorre do fato da carga tributária incidir com mais intensidade sobre o consumo de bens e serviços, onerando de modo mais acentuado os pobres e as camadas de baixa renda.

Nesse contexto, verifica-se que o imposto sobre a transmissão *causa mortis* de bens e direitos e doação (ITCMD), de competência dos Estados, embora tenha avançado na Constituição Federal de 1988, não tem cumprido a função social e distributiva que se deseja no modelo de Estado brasileiro, na medida em que, apresentando uma alíquota muito baixa (no máximo de 8%) acaba por contribuir para concentração de riqueza entre as gerações, agravando ainda mais as desigualdades sociais no país, o que contraria frontalmente o escopo do art. 3º, inciso III, da CF/1988.

Por conta desse regime tributário, o ITCMD não se presta a servir de instrumento para arrecadação tributária em patamar significativo que propicie contribuir, de modo justo, para o financiamento de direitos fundamentais, entre os quais saúde e educação.

Por fim, com vistas a superar o grave problema de acumulação de riqueza intergeracional no Brasil e visando redução de desigualdades sociais, aponta-se como alternativa a adoção, no âmbito nacional, mediante Lei Complementar, de alíquota mínima, em dimensão razoável e adequada ao ITCMD, com o objetivo de (1) evitar conflito entre os Estados; (2) reduzir desigualdades sociais; (3) proporcionar melhor arrecadação tributária para satisfazer demandas sociais a fim de tirar cidadãos da vulnerabilidade social.

Outra alternativa que se pensa, caso a União venha a invocar a competência do ITCMD, mediante Emenda Constitucional, seria a adoção de um fundo financeiro que transferisse parte do produto da arrecadação aos Estados, medida que permitiria a equalização do federalismo financeiro.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12ª. ed. Atualização: DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Fernanda Alen Gonçalves da. *A Função Social da Exploração Mineral no Estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte: In Revista da Faculdade de Direito da UFMG, n. 62, p. 475-505, jan./jun., 2013.

BROCHADO, Mariá. *Direito e Ética: a eticidade do fenômeno jurídico*. São Paulo: Landy, 2006.

CASTRO, Jorge Abrahão. *Política social e desenvolvimento no Brasil*. Economia e Sociedade, Campinas, v. 21, Número Especial, p. 1011-1042, dez. 2012. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ecos/v21nspe/v21nspea12>>. Acesso em: 01 mar 2015.

CLAUS-WILHELM, Canaris. *Pensamento Sistêmico e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualização a obra de Aliomar Baleeiro. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DIEESE; IPEA; SINDIFISCO. *A progressividade na tributação brasileira: por maior justiça tributária e fiscal*. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos; Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; Sindifisco Nacional. São Paulo: DIEESE; IPEA; Sindifisco, 2011. Disponível em: <http://www.robertodiasduarte.com.br/wp-content/uploads/downloads/2013/02/Cartilha_Progressividade_da_Tributacao.pdf>. Acesso em: 01 fev 2015.

FLEISCHACKER, Samuel. *Um breve história da justiça distributiva*. Tradução de Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). *Carga tributária subiu em 2013, mostra Ipea*. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=22277&Itemid=75>. Acesso em: 03 mar 2015.

MINISTÉRIO DA FAZENDA; RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Estudos Tributários: Carga Tributária no Brasil. Dez. 2013. (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Org. Irailson Calado Santana. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em: 01 mar 2015.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2012.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução: Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

POCHMANN, Marcio. *O país dos desiguais. Le Monde Diplomatique*. Brasil. Disponível em: <<http://www.diplomatique.org.br>>. Acesso em: 25 mar 2015.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*, 3. ed. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

SANTOS, Cláudio Hamilton dos. *Tributação e Equidade: Uma contribuição para o debate brasileiro*, 2010. p. 9-18. In: [Org.] CASTRO, Jorge Abraão de; SANTOS, Cláudio Hamilton dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos. *Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009*. Brasília: Ipea, 2010. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_tributacaoequidbrasil.pdf>. Acesso em: 01 fev. 2015.

SANTOS, Élvio Gusmão. *Desigualdade Social e Justiça Tributária*. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012>>. Acesso em: 01 fev. 2015.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.