

I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-032-9

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

Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, Um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tributário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marília

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A CONCRETUDE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS SOBRE O SISTEMA FISCAL BRASILEIRO

THE CONCRETENESS OF THE FUNDAMENTAL RIGHTS ON THE BRAZILIAN FISCAL SYSTEM

Yuri Matheus Araujo Matos ¹

Resumo

As dificuldades inerentes à complexidade do sistema tributário brasileiro ensejam o desestímulo econômico e conseqüente escassez de recursos para o processo assecuratório dos direitos fundamentais. Examina-se o alcance prático da cumulatividade, isonomia, neutralidade e regressividade fiscal, bem como os benefícios legislativos e interpretativos obtidos a partir das soluções teóricas que possuam por pressuposto a máxima efetividade da Constituição.

Palavras-chave: Dimensões, Direitos, Cumulatividade, Isonomia, Neutralidade

Abstract/Resumen/Résumé

The difficulties inherent to the complexity of the Brazilian tax system give cause to the economic discouragement and the consequent lack of resources for the process of ensuring fundamental rights. The reflexes of the main difficulties inherent to the complexity of the Brazilian tax system are identified, by the system of dimensions of fundamental rights. The practical scope of cumulateness, isonomy, neutrality and fiscal regressiveness is examined, as well as the legislative and interpretative benefits obtained from the theoretical solutions that presuppose the maximum effectiveness of the Constitution.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Dimensions, Rights, Cumulateness, Isonomy, Neutrality

¹ Mestrando em Direito (PRODIR/UFS). Bolsista (Capes). Membro do Grupo de Pesquisa Eficácia dos Direitos Humanos e Fundamentais: seus reflexos nas relações sociais (GEDH/UFS/CNPq). Advogado.

INTRODUÇÃO

Este trabalho identifica como problema central a complexidade do sistema fiscal brasileiro, com reflexo sobre a concepção jurídica e político-econômica do pacto federativo. A regressividade, os resquícios da cumulatividade, ausência de isonomia e neutralidade fiscal são problemas secundários a serem observados.

Realizou-se estudo teórico-hermenêutico através de livros, artigos científicos, dissertações de mestrado e teses de doutorado inerentes à tributação do consumo, dimensões dos direitos fundamentais e interpretação segundo a máxima efetividade constitucional.

O estudo aprofunda o exame da seguinte hipótese: a concepção de dimensões de direitos é norte interpretativo e legislativo apto a mitigar os problemas do federalismo fiscal. Decorrência desta premissa é o questionamento sobre a eficácia *in concreto* dos principais postulados apresentados por Karel Vasak sobre a tributação do consumo no Brasil.

Após o cotejo dos vícios do federalismo fiscal com o alcance da noção de dimensões de direitos fundamentais, busca-se a melhor solução hermenêutica para a construção de um sistema justo de arrecadação, com enfoque nas obrigações acessórias.

1 VÍCIOS DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

Trata-se o Brasil de nação homogênea em seu aspecto linguístico e monetário. Entretanto, este fato não é refletido diretamente sobre a tributação do consumo (GUIMARÃES, 2007, p. 61)¹. Ela possui base dispersa entre os entes federativos e até mesmo os municípios, sem justificativa de natureza técnica ou econômica (GUIMARÃES, 2007, p. 61-62).

O IPI, de matriz constitucional seletiva, com alíquotas que variam de 0 a 365,63%, na prática possui natureza geral (GUIMARÃES, 2007, p. 45). Portanto, tem a sua administração e arrecadação prejudicadas. O ICMS² possui vinte e sete diferentes legislações (ÁGUIA, 2007,

¹ “Brasil [...] desarmonia na tributação do consumo. Sendo um país de dimensão continental com uma só língua e uma só moeda, pareceria que tinha todos os ingredientes para que a tributação sobre o consumo fosse harmonizada.”

² Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, cuja nomenclatura indica a ausência de técnica apurada na seleção da base de incidência.

p. 124) e o ISS³ cerca de 5.600, tendo em vista que todos os municípios têm competência legislativa e material sobre o tema (GUIMARÃES, 2007, p. 48)⁴.

Ademais, há as dificuldades apresentadas pelo regime de substituição tributária. Neste, transfere-se o ônus do recolhimento do tributo a outro contribuinte (de maior expressão econômica), e assim neste concentra o dever de cumprir as obrigações tributárias (MARIANO, 2007, p. 17). Em virtude da dispersão normativa⁵ (PAULA, 2011, p. 21), todavia, o contribuinte de direito deve observar que determinado Convênio ICMS pode ser aplicável apenas para alguns Estados, razão pela qual atuará como substituto tributário em alguns locais, mas não em outros⁶.

Seu próprio cálculo é sujeito a nuances que podem culminar em recolhimento em quantia distinta da devida. Além das especificidades relativas ao frete⁷ (MARIANO, 2007, p. 67), enquanto no ICMS o imposto é calculado “por dentro”, no ICMS-ST seu valor é acrescentado ao preço final da mercadoria. Não integra a própria base de cálculo. Logo, é calculado “por fora” (MARIANO, 2007, p. 62).

Diversos vícios legislativos decorrem do seguinte fato, apontado por Felipe de Paula: “as normas tributárias são, em grande medida, criadas por legisladores alheios ao mundo da teoria econômica”. Complementa ainda o autor que “são raras as exceções em que os

³ Imposto sobre Serviços, de competência municipal e com base de incidência restrita aos itens apresentados na Lista Anexa da Lei Complementar n. 116, ou por esta admitidos em interpretação analógica.

⁴ O contribuinte calcula, desta maneira, o ISS de acordo com a alíquota do respectivo município de destino, à exceção do rol apresentado na Lei Complementar 116, em seu art. 3º, cujas minúcias devem ser examinadas pelo sujeito passivo (COSTA, 2014, p. 75). O ICMS, por sua vez, possui diversas alíquotas em cada estado (GUIMARÃES, 2007, p. 47), além das dificuldades para pagamento nas operações interestaduais. Como se não bastasse, há as variações de alíquotas travestidas de diminuições de base de cálculo (DIEFENTHAELET, 2011, p. 180), tendo em vista que ambas integram o critério quantitativo do âmbito consequente da regra-matriz de incidência tributária.

⁵ “O Estado de São Paulo vem, nos últimos anos, aumentando gradativamente o número de setores da economia sujeitos ao regime de substituição tributária. Enquanto que em 2000 a utilização desse mecanismo ficava restrita a nove segmentos da economia, dez anos mais tarde, em 2010, esse número já chegava a 33 setores.”

⁶ Dessa forma, alerta a melhor doutrina (MARIANO, 2007, p. 22) sobre o tema que “o contribuinte sujeito à retenção do ICMS, em favor de outros Estados, deverá verificar as normas vigentes sobre o assunto constantes em suas legislações, a fim de cientificar-se sobre possíveis exigências complementares ou não-aplicação por ter sido denunciado pelo Estado. Em São Paulo, por exemplo, alguns produtos internamente não estão sujeitos à substituição tributária - sendo os principais os mencionados nos Protocolos 17, 18 e 19 de 1985 -, mas quando o contribuinte envia a mercadoria para outra unidade da Federação assume a responsabilidade pelo recolhimento.”

⁷ “Frete CIF [...] frete pago [...] integra a base de cálculo da mercadoria transportada e, conseqüentemente, irá compor a base de cálculo da substituição. Frete FOB (*Free on board*) [...] o vendedor repassa a responsabilidade do custo e riscos pelo transporte da mercadoria ao próprio comprador. O frete não estará incluso [...] a Lei Complementar nº 87/1996 [...] abriu precedente para que o legislador estadual disciplinasse a matéria, de forma que haja a exigibilidade da tributação do ICMS sobre o frete mesmo quando ele não ocorre. Assim, de maneira generalizada, a maioria dos Estados adota tal sistemática. Contrariamente, no Estado de São Paulo, por exemplo, a substituição tributária com retenção antecipada do ICMS compreende, inclusive, o transporte efetuado por terceiro, mas desde que o respectivo preço esteja incluído na base de cálculo da retenção.”

responsáveis pela expedição das leis tributárias tomam o cuidado de zelar pelos impactos indiretos que o novo regramento pode gerar na ordem econômica” (PAULA, 2011, p. 22).

Berenice Rojas Couto alerta sobre o tema que “escrever na forma de leis [...] sua formalidade, muitas vezes, pode servir de justificativa para burocratizar os interesses da maioria e remeter sua consecução para um longo e penoso processo judicial” (COUTO, 2010, p. 56. Especificamente sobre a necessidade de aprofundamento do marco jurídico do neoconstitucionalismo, ressalta a autora: “existem leis em abundância e pouca efetividade no seu cumprimento”. Isto faz com que seja a realidade nacional, exposta por Edvaldo Brito: “raríssimas pessoas conhecem o direito fiscal positivo do Brasil, tal a babel de decretos-leis e regulamentos colidentes na sua orientação geral” (BRITO, 1998, p. 82).

Resumidamente, segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, “O nosso ICM contorceu-se para conviver com as *ânsias de crescimento dos estados* e a profunda diversidade econômica dos “países” componentes da Federação” (COÊLHO, 2007, p. 555). Complementa ainda que “A uniformidade de alíquotas [...] desandou em diversas alíquotas [...] a “neutralidade” do ICM tornou-se mera peça retórica [...] isenções heterônomas [...] convênios [...] tributo extrafiscal”. Distanciou-se, assim, do ICM ‘puro’ como o queriam os autores da reforma tributária da década de 1960⁸.

Acerca da tributação geral sobre o consumo no Brasil, conclui-se que há cenário atual complexo sistema ininteligível (FILHO, 2007, p. 632), com (FILHO, 2007, p. 660 e 661):

Inflação legislativa, multiplicidade de legislações decorrentes da distribuição de competências tributárias entre os entes da Federação (União, estados, Distrito Federal e municípios) em relação a tributos, que pela sua abrangência e repercussão nacional, deveriam, normalmente, ser da competência legislativa da União. Excesso de tributos [...] em conveniência, variedade de técnicas de tributação, não-cumulativas e cumulativas, multiplicidade de formas de apuração, alíquotas e bases de cálculo aplicáveis aos diversos tributos.

Considere-se ainda as contribuições sociais anômalas provocadoras de cumulatividade (DERZI e SANTIAGO, 2007, p. 530)⁹ e distorções fiscais e econômicas¹⁰ (LIMA, 1999, p. 18), a regressividade do sistema (DERZI e SANTIAGO, 2007, p. 528), inexistência de neutralidade fiscal e influência na concorrência interna e internacional, além da ausência de isonomia fiscal,

⁸ Assim afirmou Fernando Antônio Roquete Reis, em conferência pronunciada no Auditório do Instituto de Técnica Tributária (ITT) da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, citado por COÊLHO, 2007, p. 556.

⁹ A tentativa de não-cumulatividade do acabou por consagrar, entre nós, a existência de diversos IVAs paralelos. Mas teve seu efeito mitigado pelos resquícios do crédito físico no sistema nacional.

¹⁰ “As contribuições sociais de incidência cumulativa, a COFINS e o PIS-PASEP [...] tornam o produto brasileiro menos competitivo que o produto estrangeiro [...] estimulam a integração vertical das empresas, e causam mais distorção alocativa. Assim, mudanças nesses dois campos são fundamentais.”

que enseja o beneficiamento de alguns “amigos da corte” em detrimento da maioria dos cidadãos (GALBRAITH, 1996, p. 152 e 153)¹¹.

Outrossim, as outras nações do MERCOSUL adotam modelo de tributação do consumo completamente diferente do brasileiro (MEIRELLES, 2000, p. 137)¹². Este fato prejudica o produtor, comerciante internacional e consumidor (MEIRELLES, 2000, p. 135)¹³, pois o Brasil é o ‘patinho feio’ do MERCOSUL em matéria de tributação do consumo, na opinião de Marcelo Fonseca Vicentini (VICENTINI, 2018, p. 189).

Além disso, relevante parte da não-cumulatividade é ineficaz, e este é um dos principais componentes do chamado “Custo Brasil” (DERZI, 2007, p. 544). Dá-se tal fato em virtude (DERZI, 2007, p. 545) do crédito físico do IPI, restrições ao creditamento do ICMS quanto a bens intermediários, dificuldades de reembolso em dinheiro dos saldos credores acumulados¹⁴, bem como à sua atualização monetária, sujeição dos respectivos saldos à extinção pela prescrição, generalização da substituição tributária para a frente (espécie do já explanado instituto), bases de cálculo presumidas e superposição de tributos sobre o consumo. O mais importante fator a ser considerado, por fim, é a complexidade na restituição decorrente da criação de um microssistema para cada ente federativo em relação aos seus próprios tributos.

Como consequência dos vícios de natureza técnica e comportamental supramencionados, há um “agravamento excessivo das taxas progressivas de imposição [...] factor de ineficiência, fraude e evasão, potenciada ainda pela deterioração da Administração e pela lentidão crescente da Justiça fiscal” (SANTOS, 2007, p. 225-226). A ineficácia administrativa nacional provoca inclusive da mídia internacional. Por exemplo, “o Financial Times, em junho [de 2017], declarou que o Brasil não cresce mais, porque sua estrutura administrativa e máquina pública é desproporcional às necessidades nacionais e pouco eficientes, sobre gerar inaceitáveis obstáculos à livre iniciativa”.

As diversas hipóteses de exceção tributária provocam amplo planejamento dos contribuintes mais bem preparados. Quanto aos demais, verifica-se até mesmo desnecessário

¹¹ “A instabilidade, a incompetência, a corrupção e a ditadura da minoria favorecida são frequentes demais. [...] Um comércio prejudicial se desenvolve com a venda, por políticos e por funcionários públicos, de exceções às leis e regulamentações ou de interpretações privilegiadas delas.” (GALBRAITH, 1996, p. 152 e 153).

“As relações dos ‘que se julgam iguais são de parentesco, isto é, de cumplicidade ou de compadrio [...]’ e as dos desiguais são ‘o do favor, da clientela, da tutela ou da cooptação’” (CHAUÍ, 1999, p. 89).

¹² No Brasil há a “Necessidade da existência de duas máquinas arrecadatórias e fiscalizatórias. As situações acima descritas somente vêm contribuir para o aumento do déficit do Brasil com seus parceiros do Mercosul”.

¹³ “Não partimos do pressuposto de que os sistemas tributários dos países do bloco [MERCOSUL], no que tange aos impostos indiretos, seja o melhor sistema. Contudo, [...] a harmonização dos impostos indiretos com a adoção do IVA é a solução que mais se aproxima do ideal.”

¹⁴ Misabel Derzi ressalta, todavia, na página 444, que, embora o reembolso em dinheiro dependa de solicitação do sujeito passivo, em se tratando de exportação, será mensal [...] espécie de drawback suspensão.”

índice de sonegação (MEIRELLES, 2000, p. 136)¹⁵ involuntária (LIMA, 1999, p. 17)¹⁶. Tais fatores reduzem drasticamente a arrecadação (DAIN, 1993a, p. 26¹⁷; BECK, 2018¹⁸). Há relação de causa e efeito entre as distorções acumuladas pelo sistema tributário nacional e o aumento da evasão e da informalidade (QUADROS, 1995, p. 98), pois o estreitamento da base de consumo, especialmente, está atrelado ao peso das atividades informais e ilegais e crescimento dos serviços em relação às atividades industriais (QUADROS, 1995, p. 79)¹⁹.

Como consequência, há sentimento generalizado de excessiva carga tributária entre os contribuintes, mas a arrecadação no agregado é baixa (LOPES, 2006, p. 74²⁰; CANO, 2004, p. 216-217²¹). Não decorre tal fato do arcabouço tributário, mas de “problemas de conceituação de impostos, de desoneração imperfeita, de tributação em cascata e de estreiteza das bases de tributação que distorcem a incidência tributária, além de elevar excessivamente a carga microeconômica de impostos” (DAIN, 1995a, p. 51). Desses problemas, e não da essência da tributação nacional, deriva o sentimento dos agentes econômicos e sociais de alta carga tributária, exista ela ou não.

São notáveis os reflexos inflacionários de um sistema que cobra muito do contribuinte (via obrigações acessórias) mas arrecada menos que o devido. (GALBRAITH, p. xiii – prefácio

¹⁵ “Cada estado possui um regulamento próprio e extremamente complexo de arrecadação e cobrança, o que acaba por induzir à sonegação, mesmo que não intencional. É sabido que a sonegação é proporcional à complexidade do tributo”.

¹⁶ Apesar de tratar o estudo a seguir da tributação direta, pode-se realizar justo paralelo entre os índices apresentados e os impostos sobre o consumo no Brasil: “a sonegação é extremamente elevada, como mostram os resultados preliminares de um estudo realizado pela Secretaria da Receita Federal, que indicam que 41,8% da renda tributável brasileira circula no país sem pagar imposto de renda.

Realizou-se o estudo a partir da comparação da arrecadação da CPMF com a renda tributável. O resultado foi divulgado nos principais jornais do país em dezembro de 1998. Em maio de 1999, na Comissão Parlamentar de Inquérito que investiga irregularidades no sistema financeiro, o secretário da Receita Federal mencionou tais números”.

¹⁷ “O valor do contencioso jurídico, da evasão e da sonegação fiscal, que se associa à instabilidade das regras tributárias, e da consequente perda de poder coercitivo do Governo nos últimos anos é estimado em US\$ 12 bilhões, o que equivale ao ganho dos mais recentes pacotes tributários” (em 1993).

¹⁸ A tributação advinda do ICMS representou em 2012 uma receita equivalente a 7,45% do PIB brasileiro (BECK, 2018)

¹⁹ Há ainda monopólios estatais que agravam a distribuição fiscal e tributária, mediante a mitigação da ampla concorrência no país (SANTOS, 2007, p. 234).

²⁰ “Em 1999, tivemos como média de carga tributária no Mercosul um percentual de 21,56%, assim distribuído: Argentina com carga tributária de 21,22%; o Brasil com 31,67%; o Paraguai com 9,49% e o Uruguai com 23,90%. Já o Chile encontrou-se um percentual de Chile 16,87%. [...] Em 1990 [no Brasil] esse coeficiente era de 30,5%”.

²¹ “O Caribe possui carga tributária média estimada em 14% do PIB, inferior à da América do Sul, à exceção do Paraguai. Dentre as nações desenvolvidas, há carga tributária média de 37,2%, sendo de 50% na Suécia, 45,1% na França, 33,7% na Espanha, 35% no Reino Unido, 34,2% em Portugal, 33,3% na Itália, 28,8% no Japão e 29,7% nos Estados Unidos, em estudo realizado em 2004, mas apresentando baixa variação na última década, exceto em algumas poucas nações. No mesmo ano, na Argentina, 55% da arrecadação de impostos decorreu do IVA. No Paraguai, 48%, no Uruguai, 45%. No Brasil, 41% decorrentes da tributação indireta. Quanto ao peso dos impostos e contribuições sobre os salários, constatou-se 17% na Argentina, 33% no Uruguai, 31% no Brasil e 10% no Paraguai.”

à Edição Brasileira)²² O crescimento das taxas de juros decorre tanto da incerteza quanto à estabilidade fiscal do próprio Estado (mediante taxa básica SELIC) quanto insegurança pessoal e corporativa – *spread bancário* (FILHO, 2007, p. 661). Afeta negativamente as decisões de investimento (DAIN, 1995a, p. 27), que resultariam em logística, empregos, bem-estar e qualidade dos serviços públicos.

Para combater os reflexos das injustiças sobre a arrecadação, o Estado legaliza sanções e penas, em especial sobre o descumprimento das obrigações acessórias. Assim busca desestimular o descumprimento do ônus fiscal. Concomitantemente, protege alguns afortunados com desonerações especiais (renúncias tributárias) e tratamento privilegiado em geral. Existe, de fato, uma “herança colonial [...] um Estado comprometido com o poder privado”. Dessa maneira, “empecilhos ao exercício da cidadania civil revelaram-se persistentes.” (CARVALHO, 2002, p. 45). Explica-se o fenômeno (DALLARI, 2000):

Entre os vícios herdados do período colonial, um dos mais graves é a concepção de que os interesses privados são sempre absolutamente predominantes, justificando-se, inclusive, o uso do governo, do aparato administrativo e de todos os recursos públicos para a satisfação do interesse exclusivo de uma pessoa, ou de um grupo de elite.

Enquanto isso, as causas verdadeiras da árdua carga real sobre o contribuinte (não somente em virtude da alíquota, mas da dificuldade de pagamento) não são reduzidas, em decorrência de gastos desnecessários e acomodação de aliados (MARTINS, 2007a).

As dificuldades fiscais e econômicas refletem diretamente sobre a qualidade de vida das pessoas (FLICKINGER, 1998, p. 209)²³. No caso brasileiro, a ausência de disponibilidade monetária se dá tanto pela arrecadação menor que a devida (por sonegação, fraude, renúncias fiscais) quanto em relação ao esvaimento dos recursos do povo para a manutenção da complexidade tributária.

Verifica-se, de fato (DAIN, 1995a, p. 37),

Distorções da tributação brasileira [...] combinação pouco usual entre a estrutura de um capitalismo avançado e a situação de maior heterogeneidade e desigualdade econômico-social, sobre a qual se apoia nosso sistema tributário. Desenha-se um sistema compatível com o grau de desenvolvimento de nosso sistema econômico, que, entretanto, se frustra pela estreiteza das bases de tributação, expressas pela concentração de rendimentos, pela perversa relação salário/lucros, pela dificuldade em tributar renda e produto agrícola, e pelo

²² “No Brasil, não se pode duvidar do perigo da inflação ou de seu destrutivo efeito econômico e social. A resposta é uma política macroeconômica mais forte [...], controle eficaz dos gastos públicos.”

²³ Ocorre uma “Impotência objetiva do Direito no que tange à estruturação das relações sociais, na medida em que estas se encontram determinadas pela lógica da reprodução econômica da sociedade”.

peso das atividades informais ligadas à flexibilização da produção e, sobretudo, à ilegalidade.

Os níveis de pobreza mantêm-se altos graças às dificuldades econômicas advindas da precária técnica fiscal, pois “a amplitude do sistema tributário é definida de acordo com a extensão permitidas por esses grupos [de pressão]” (FALCÃO, 2007, p. 617)²⁴. Eles justificam a manutenção dos seus interesses²⁵ no federalismo fiscal (LIMA, 1999, p. 6). Trata-se de mera retórica, sem substrato hermenêutico concretizador, pois “este Federalismo estampado nas Constituições brasileiras e no qual ninguém pode tocar como forma de Estado é federalismo que nos envergonha, federalismo de forma e não de substância”. (BONAVIDES, 1987, p. 386)

Reflete a atuação dos grupos de pressão o “nosso reformismo larvar e inconcluso, nosso Estado burocratizado e impregnado de interesses particulares, nossa vida política repleta de clientelismo e fisiologia” (NOGUEIRA, 2011, p. 14).

O prejuízo aos mais pobres decorre de duas vertentes. Primeiramente, do enfraquecimento da atividade econômica e desvio de recursos das atividades-fim (geração de empregos) para atividades-meio (burocracias inerentes ao pagamento de tributos)²⁶. Em segundo lugar, por serem os destinatários organismos úteis ao bem comum, cuja natureza afasta a atividade de particulares, pois seu lucro não reembolsa as próprias despesas (COUTO, 2010, p. 62). Em tempos de crise do Estado de Bem-estar Social (COUTO, 2010, p. 69)²⁷, o crescimento gradativo de arrecadação e otimização dos gastos são passos essencial à alternância para o Liberalismo Social (COUTO, 2010, p. 160)²⁸.

2 NECESSIDADE DE UM SISTEMA FISCAL JUSTO

²⁴ O autor ressalta que “esse fenômeno tem ocorrido notadamente nos países em desenvolvimento.”

²⁵ “O conhecido ensinamento de Maquiavel, em *O Príncipe*, sobre as dificuldades e perigos da instituição de uma nova ordem de coisas ainda vigora atualmente com toda força. Isso porque os beneficiários da ordem antiga lutarão bravamente para mantê-la e os que se beneficiarão da ordem nova irão defendê-la tibiamente porque não têm certeza dos seus benefícios”.

²⁶ “O seguro-saúde deve ser assegurado pelo emprego” (GALBRAITH, 1996, p. 87)

²⁷ “A crise econômica, as altas taxas de inflação, o desequilíbrio fiscal, o crescimento da burocracia e o poder das corporações, em especial o dos sindicatos, são apontados como produtos do Estado de bem-estar.”

²⁸ “Dois grandes problemas de fundo [do Estado de Bem-estar Social]: 1) um atraso de 40 anos em relação aos países de economia avançada - é preciso lembrar que o sistema proposto se orienta pelo conceito elaborado por Beveridge, na Inglaterra, em 1940 -; e 2) sua inscrição num contexto onde há uma outra configuração do capitalismo internacional, regido pelas ideias teóricas neoliberais, que tem como primazia a destruição dos projetos do *Welfare State*.”

Atento aos reflexos de uma reforma fiscal sobre a condição de vida dos menos afortunados, Oswaldo Othon de Pontes Filho apresenta as soluções (FILHO, 2007, p. 661): faz-se mister um sistema de tributos indiretos neutro e simples, focado na eficiência econômica. Deve buscar, necessariamente, o fim dos obstáculos aos investimentos, em especial com mitigação das distorções do comércio exterior.

Neste diapasão, a simplificação e desburocratização são fundamentais. Para que haja maior justiça fiscal e isonomia que permita verdadeira concorrência (apta a estimular majoração da oferta de bens e serviços e redução dos preços gerais de consumo), a base de contribuintes deve ser ampliada ao máximo, com redução máxima da informalidade, em especial no retalho.

Por outro lado, é importante levar em consideração que a intervenção e a regulamentação públicas não são, por si sós, consideradas nocivas aos setores sob sua influência. John Galbraith lembra que “assim como ninguém pode ser a favor da regulamentação em si, ninguém pode assumir uma posição geral contra ela [...] deve-se pesquisar se o interesse pecuniário egoísta é seu fator motivador” (GALBRAITH, 1996, p. 91).

A pesquisa sugerida por ele utiliza como parâmetros a importância da proteção do planeta, da proteção aos vulneráveis, “produtos ou serviços tecnicamente deficientes ou fisicamente prejudiciais” e “incorporação pelo sistema de tendências autodestrutivas” (GALBRAITH, 1996, p. 86-87). São objetivos de interesse comum que devem estar expostos pelo administrador, legislador e julgador em sua atuação típica ou atípica. A exposição deve seguir não apenas a ética normativa-consequencialista, mas possuir substrato moral.

Observa-se que as deficiências do sistema tributário brasileiro podem ser supridas por atos de simplificação, como a unificação legislativa, criação de meios de facilitação do cumprimento das obrigações, desoneração das exportações (TÔRRES, 2007, P. 88)²⁹, integração comunitária (MARTINS, 2007b, p. 404)³⁰, dentre outros. Uma reanálise do pacto federativo se faz necessária, para que a autonomia dos Estados não seja reduzida, mas reforçada, mesmo diante da criação de um sistema único de arrecadação e distribuição de receitas. Dessa forma, paulatinamente são mitigadas as mazelas sociais. Afinal, estas não mais se consideram uma fatalidade, e sim um mal social curável (BRITO, 1998, p. 70).

²⁹ “Quem exporta, em qualquer país, é um parceiro da nação no seu desenvolvimento e crescimento econômico”.

³⁰ “Entendo que a integração comunitária trará, como consequência, políticas tributárias menos onerosas para o contribuinte.”

3 NORMATIVIDADE FISCAL CONTEMPORÂNEA À LUZ DA COMPREENSÃO DAS DIMENSÕES DOS DIREITOS

As soluções examinadas à luz dos direitos fundamentais possuirão lastro específico na doutrina de Karel Vasak, que relacionou em conferência em 1979 o lema da Revolução Francesa às três dimensões de direitos, com características peculiares (COUTO, 2010, p. 33)³¹.

Anteriormente à sua ocorrência, a concepção estatal estava atrelada à monarquia absoluta, influência da igreja (em seu aspecto subjetivo, como instituição) e relações feudais. Assim sendo, era usual a concepção de não limitação da soberania, e, em virtude do atrelamento desta ao poder, solidificada a ideia que “*the king can do no wrong*”. Logo, ínfimas seriam as restrições à atuação arrecadatória estatal³².

Surgiu após alguns séculos uma interpretação evolutiva dos chamados direitos de primeira dimensão. Passou-se a compreender que “o tributo não pode onerar os agentes econômicos, sob pena de perda de neutralidade, com conseqüente interferência na formação dos preços” (DERZI, 2007, p. 541)³³.

Os principais reflexos da cumulatividade tributária são a penalização dos processos desintegrados e dos que possuem alto valor agregado nos primeiros estágios de produção (LOPES, 2006, p. 41). Os agentes econômicos alteram a sua própria forma de produzir e concorrer com o fim de reduzir o custo da oferta.

Como consequência da referida barreira estrutural do tipo legal à atuação no setor, prosperam no mercado não os empresários de maior capacidade, adaptabilidade ou engenhosidade na relação produção-consumo. Tende-se à formação de monopólios, oligopólios, monopsônios e oligopsônios, em virtude da aptidão à resistência burocrática de alguns empreendedores.

³¹“Os direitos civis foram conquistadas efetivadas no século XVIII; os direitos políticos no século XIX, enquanto os direitos sociais são conquistadas realizadas no século XX.”

Há ainda os direitos de terceira dimensão, ligados à fraternidade e solidariedade, aos poucos conquistados desde o final do século passado.

³² Não obstante as alíquotas consideradas globalmente reduzidas (em decorrência da menor lista de obrigações sociais governamentais), sua incidência individual poderia se mostrar nociva, pois desigual, invasiva e, [não tão] eventualmente, expropriatória. Por esta razão os primeiros pleitos dos revolucionários estiveram atrelados ao direito de defesa do indivíduo em face do Estado. Sob o aspecto tributário, refletiram-se em especial na isonomia e proteção da liberdade contratual, concorrencial e da vida privada.

³³ Assim, para funcionar como bom imposto de mercado, o IVA deve onerar apenas o consumo, devendo-se observar rigorosamente o princípio da não-cumulatividade, que, por isso mesmo, foi elevado em nossa ordem jurídica a nível constitucional.”

Isto faz com que se aprofunde o controle de preços (com tendência à abusividade); controle da qualidade dos bens e serviços (inferior à do sistema mais próximo ao do livre mercado); escassez de escolha ao consumidor final; rigidez diante da implantação de novos empreendimentos; ocorrência de ações em conjunto, podendo originar carteis/trustes; e substituição do equilíbrio de oferta e demanda pelo equilíbrio de *Nash*.

Outro ponto fulcral decorrente da primeira dimensão de direitos, atrelada à isonomia e à separação entre o patrimônio público e o do administrador, é a vedação geral às renúncias fiscais indiscriminadas. Tornou-se inconcebível, do ponto de vista teórico, que o Estado desonere determinados setores da economia, em favor de outros, ou pior, reduza a incidência tributária sobre empresários, em prejuízo de outros do mesmo ramo. Corriqueira prática sedimentada no período mercantilista, tornou-se alvo de duras críticas da menor burguesia, principal prejudicada por tal método de desequilíbrio concorrencial.

Outra herança tributária decorrente dos direitos de primeira dimensão lecionados por Karel Vasak está atrelada à base de incidência da tributação. Esta corresponde às hipóteses materiais que serão alcançadas pelo fisco. Quanto mais ampla for, mais isonômica a exação entre os contribuintes. Consequentemente, mais baixa a alíquota necessária para a manutenção dos mesmos níveis de arrecadação. Ou seja, a ampliação da base de incidência tributária permite, concomitantemente, elevação da receita governamental e barateamento do custo da oferta de bens e serviços (BASTO, 2007, p. 121)³⁴.

Após mais de um século de construções teóricas limitadoras do poder estatal, passou-se a almejar um aspecto evolutivo do poder público. O aprofundamento das desigualdades sociais ensejou, a partir da Carta Mexicana de 1917 e germânica de Weimar de 1919, a busca pela efetiva materialização dos direitos socioeconômicos. Mediante esta, com a regulação dos deveres estatais no campo social. Através daquela, normatizando o direito previdenciário e trabalhista.

Seus reflexos tributários mediatos são a busca pela igualdade material e descentralização da competência arrecadatória, almejando aproximação dos serviços públicos em relação aos contribuintes e conseqüente melhoria na sua qualidade de vida.

A igualdade material tributária está estritamente relacionada à capacidade contributiva. Esta é concebida como meio-termo aristotélico entre a proteção do patrimônio mínimo e

³⁴ “Num país com taxas de urbanização crescentes e com um crescimento acentuado de grandes superfícies de venda (supermercados hipermercados, grandes centros comerciais) a tributação do consumo ganhou segurança”.

vedação ao confisco (aspecto relativo), além da determinação de se considerar circunstâncias pessoais que denotem a capacidade econômica dos indivíduos, à cobrança (aspecto absoluto).

São as principais maneiras para alcançar a igualdade material tributária: nos tributos pessoais diretos, mediante a técnica da progressividade (clássico é o exemplo do Imposto de Renda e Pessoas Físicas - IRPF). Nos reais indiretos, por sua vez, com a seletividade, onerando os bens supérfluos de maneira mais acentuada que os essenciais.

Quanto à alteração na competência arrecadatória, todavia, entre a primeira república e o último governo militar, a União adotara modelo centralizador, de enfraquecimento da autonomia dos estados. A alternância entre os três períodos autocráticos e alguns momentos oligopolistas garantiu a concentração dos recursos tributários na União (DERZI, 2007, p. 528-529)³⁵ e o fortalecimento do poder central.

Contudo, com o movimento de regionalização da década de 1980, ampliou-se a receita dos estados e municípios, em detrimento da União: as regras constitucionais de partilha do IPI e IR são evidentes exemplos. Quanto à seguridade social, a diversificação das fontes de financiamento (com a Carta de 1988) “tem sido apenas suficiente para cobrir a demanda social por recursos tributários, sem gerar recursos “livres” para o Orçamento Fiscal da União” (DAIN, 1995a, p. 47).

Diante da queda de receitas em face do crescimento dos estados e municípios, o poder central majorou as contribuições sociais exóticas (PIS/COFINS, CSLL, salário-educação) criadas na década anterior, “genuinamente brasileiras, que não encontram paralelo de monta no direito tributário das nações cultas ou incultas” (TORRES, 2007, p. 24). O objetivo foi ladear “a obrigação constitucional do produto da arrecadação aos Estados e Municípios, pois a União se apossava da totalidade dos recursos” destinados à seguridade (TORRES, 2007, p. 25).

Ela buscou, além da arrecadação para a seguridade social, a transferência dos seus recursos para o pagamento das despesas gerais, desvirtuando completamente o instituto e transformando-o em verdadeiro imposto quanto à vinculação da destinação. Ou seja, enquanto a tendência dos vizinhos do MERCOSUL era a aplicação de parte da receita dos impostos sobre o consumo (de competência federal) para a seguridade social, a União tem utilizado

³⁵ “Concentração dos recursos na União [...] regressividade do sistema [...] [ocasionaram] fundos de participação mais generosos para Estados e Municípios. [...] Aos poucos, não obstante, a União, por meio de alterações constitucionais (Fundo Social de Emergência, Fundo de Estabilização Fiscal e DRU - Desvinculação das Receitas da União) ou infraconstitucionais, obteve a reconcentração da receita, e afastou o sistema tributário vigente, cada vez mais, dos ideais democráticos de fortalecimento do federalismo, de justiça e de redistribuição da renda.”

contribuições sociais para pagamento das despesas correntes (COSTA, 2014, p. 49³⁶; MEIRELLES, 2000, p. 88³⁷), com a Desvinculação do Orçamento da União (DERZI, 2007, p. 529)³⁸.

Assim resume Cláudio Célio de Araújo Lopes (LOPES, 2006, p. 21):

As mudanças introduzidas no capítulo tributário, na Constituição de 1988, mudaram a equação da distribuição de recursos em prol dos estados e principalmente dos municípios, obrigando a União a explorar impostos e contribuições sociais com eles não compartilhados, ao mesmo tempo em que colocou em marcha, no início dos anos noventa, um processo desordenado de descentralização dos encargos [...]. Os remendos [...] geraram resultados negativos para o crescimento econômico, a distribuição de renda, o equilíbrio federativo e a oferta de políticas sociais.

Como consequência, o sistema tributário brasileiro foi desviado do padrão internacional “ao retornar à tributação em cascata, superada em meados da década dos 60” (DAIN, 1995b, p. 162). Como se não bastasse, o orçamento da seguridade social, pautado na solidariedade intergeracional, restou prejudicado. Diversas reformas da previdência tornaram-se necessárias, com o fim de cobrir, em última análise, gastos não previdenciários da União.

Por fim, em relação aos direitos de terceira dimensão decorrentes da revolução francesa, está a construção de uma comunidade política, de titularidade transindividual. Além da proteção do humano como espécie, passou-se a prestigiar, desde o final do século passado, a efetiva participação popular na tomada de decisões de governo, como método para a emancipação. Para isto, deve-se concretizar a democracia, a informação e o pluralismo político.

Daí decorre um dos princípios mais importantes para o direito tributário: o da capacidade colaborativa. No entendimento deste trabalho, é o que possui maior aptidão ao recrudescimento futuro e eficácia sobre a qualidade de vida das pessoas no curto prazo. Segundo o postulado, as obrigações acessórias (fazer ou não fazer, em matéria tributária) devem ser promovidas sempre para simplificar, viabilizar ou tornar mais efetiva a administração tributária, mitigando também o ônus sobre os contribuintes.

Diversos requisitos devem ser observados na sua estruturação: utilidade efetiva à simplificação e fiscalização tributária; exigência de quem tenha aptidão para cumprimento e

³⁶ “A peculiaridade existente no IVA uruguaio consiste no fato de que 30% do total da arrecadação referente a esse imposto é destinado à seguridade social.”

³⁷ “Peculiaridade interessante consiste no fato de o IVA uruguaio ter quase 30% de sua receita destinada à Seguridade Social.”

³⁸ “Aos poucos, não obstante, a União, por meio de alterações constitucionais (Fundo Social de Emergência, Fundo de Estabilização Fiscal e DRU - Desvinculação das Receitas da União) ou infraconstitucionais, obteve a reconcentração de receita”.

esteja diretamente vinculado à hipótese de incidência *in concreto* (fato gerador); observada sempre rígida proporcionalidade (analisada sob a luz da necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito).

Para a boa administração de um tributo é importante que aos contribuintes seja proporcionada segurança, previsibilidade e facilidade no cumprimento das obrigações acessórias. Tratam-se de reflexos práticos da simplicidade e da certeza. A primeira consiste em uma “legislação de fácil compreensão, acessível aos contribuintes, e de um esquema de arrecadação desburocratizado, célere e de baixo custo”. A última, por sua vez, é marcada pelo “pleno conhecimento da tributação a que estão sujeitos” os contribuintes (PAULA, 2011, p. 39).

Em outros termos, é essencial facilitar o seu cotidiano. Com este fim, “as regras de liquidação e controlo deste imposto deveriam ser objectivamente perceptíveis, sem grande elaboração técnico-fiscal” (CHANGA, 2007, p. 476). As principais implicações reais são a busca pela dedução automática e imediata do tributo indireto a pagar em cada período, sem necessidade de muitos cálculos pelo contribuinte. A vantagem está no atrelamento a um modelo informatizado e direto.

Ademais, a relevância dos direitos de terceira dimensão à construção de um sistema tributário justo está na mitigação do modelo de compadrio. Este é marcado por favores políticos nos âmbitos local, regional e nacional, em troca de renúncias fiscais e privilégios tributários semelhantes, em desfavor da livre concorrência e da isonomia. A noção de cumplicidade e clientela deve ser substituída por um tributo isonômico³⁹ e neutro, cujos direitos e deveres independem das relações interpessoais, ao contrário do IPI, ICMS e ISS atuais⁴⁰.

Paralelamente ao processo ocorrido em relação aos deveres fiscais, a ideia de concessão de direitos⁴¹ deve ser substituída pela conquista ou decorrência do avanço econômico nacional (COUTO, 2010, p. 48)⁴², e assim desprestigiado o culto à personalidade. Consequentemente,

³⁹ “Faltou ao Brasil, por muito tempo, uma burguesia expressiva e uma classe média operária ativa, com objetivos comuns e luta corporativa, o que permitiu a expansão de uma concepção vinculada ao favor, ao compadrio e que não encontrava eco na consolidação dos direitos. [...] Deduzia-se daí ser inerente ao direitos social uma característica de concessão, uma vez que ele se instituiu de cima para baixo, a partir da lógica das elites e do governo brasileiro.” (COUTO, 2010, p. 184)

⁴⁰ “Esse traço clientelista e vinculado à benemerência apresentou-se persistente por muitos anos na política assistencial brasileira.” (COUTO, 2010, p. 103)

⁴¹ “A saída para a pobreza tende a ser visualizada exclusivamente através da construção de identidades coletivas, de novas formas de sociabilidade que dêem sustentação a uma moderna concepção de cidadania, mantida intocada a organização do mundo do trabalho.” (IAMAMOTO, 1993, p. 11)

⁴² “A concretização dos direitos sociais depende da intervenção do Estado, estando atrelados às condições econômicas e à base fiscal estatal para ser garantidos [...] essa vinculação de dependência das condições econômicas tem sido a principal causa dos problemas de viabilização.”

os direitos individuais e sociais deixam de se apresentar como favores do Estado ou do seu gestor, e passam a se considerar integrantes do patrimônio jurídico individual e coletivo⁴³ (COUTO, 2010, p. 38). Assim leciona John Kenneth Galbraith acerca do tema: “A distribuição da renda na economia moderna deriva, em última análise, da distribuição do poder. [...] Sua resposta é o *empowerment* e a proteção pública dos que não têm poder” (GALBRAITH, 1996, p. 74).

Portanto, é essencial a integração de qualquer sistema tributário a uma política social que prestigie a autonomia político-econômica da população menos favorecida historicamente (COUTO, 2010, p. 65)⁴⁴, com o fim de garantir que haja “uma participação política mais ativa por uma coalizão dos preocupados com os menos afortunados e os pobres” (GALBRAITH, 1996, p. 162-164)⁴⁵. Trata-se da substituição do assistencialismo pela autodeterminação (COUTO, 2010, p. 40)⁴⁶.

Por fim, ressalte-se que não há limitação a gerações de direitos, pois inexistente uma substituição de um grupo por outro com o passar do tempo. Há uma sobreposição de dimensões, que, analisadas sob o aspecto da indivisibilidade, garantem a máxima efetividade da Constituição. O mecanismo mais apto para o fazer é o sistema tributário, pois mais próximo do dia a dia das pessoas. Contudo, acredita este autor que a capacidade do referido sistema não seja prestigiada como devido pela doutrina e legislação nacional, nem sequer pela população em geral. O principal motivo está na incidência indireta, imperceptível e em cascata dos tributos.

⁴³ “Autonomia [...] implica que a escolha feita pelo homem não seja impedida de realização por outros, sejam eles homens ou instituições.”

⁴⁴ “Assistência aos comprovadamente pobres, por meio de benefícios mínimos associados ao estigma, buscando não estimular a substituição ao trabalho. O atendimento não fica restrito ao Estado, que conta também com o mercado para dar conta dessa realidade.”

Trata-se da relação entre o pluralismo jurídico e político e o reconhecimento da incapacidade do Estado resolver todas as demandas sociais. A interpretação jurídico-tributária segundo as Dimensões de Direitos é propulsora da resolução de questões sociais a partir de iniciativas privadas.

⁴⁵ “Os afluentes continuariam sendo afluentes [...] mas os pobres fariam parte do sistema político.”

⁴⁶ “Para os franceses, a liberdade significa a autodeterminação. Para os ingleses, a ausência de coação; e para os alemães, além de representar liberdade política, significa a realização da autotelia, ou seja, a realização pessoal através do desdobramento do potencial humano.”

Trata-se da teleologia a ser adotada em reforma fiscal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do estudo da viabilidade jurídica e da aptidão fática de interpretação e construção legislativa segundo a teleologia dos direitos fundamentais, observadas segundo as dimensões dos direitos, constata-se a necessidade de resgate de antigos postulados.

Como lição da primeira dimensão de direitos, as reformas fiscais e suas respectivas interpretações devem considerar a inderrogabilidade quase absoluta da obrigatoriedade de simplificação, desburocratização, neutralidade na formação de preços, vedação às renúncias fiscais indiscriminadas e igualdade formal, através da ampliação da base de incidência.

Da segunda dimensão de direitos compreende-se como postulados máximos a necessidade de observância da igualdade material através do respeito à capacidade contributiva em seu viés relativo e absoluto e redução proporcional da alíquota sobre o consumo em relação à renda e ao patrimônio. Além disso, correção das anomalias inerentes às contribuições sociais.

A terceira dimensão, com enfoque na participação cidadã, leciona a necessidade de respeito máximo à capacidade colaborativa, em especial através da exigência moral de não se transferir ao contribuinte obrigações desproporcionais à sua capacidade e inerentes à própria atuação do fisco.

Observa-se, por fim, a relevância do resgate da interpretação segundo os direitos fundamentais, em especial para as novas reformas da tributação em pauta. Seu desrespeito enseja um sistema fiscal não harmônico, desarticulado, oneroso para uns e benéfico para outros e, conseqüentemente, injusto.

REFERÊNCIAS

ÁGUIA, José Maurício Pereira. **Imposto sobre o valor agregado: abordagem teórica e prática**. In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

BASTO, José Xavier de. **A adoção do sistema comum europeu de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal**. In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

BECK, Martha. **Arrecadação do ICMS foi recorde em 2012: R\$ 330 bilhões**. O Globo. 06 de fevereiro de 2012. Disponível em: <http://oglobo.globo.com/economia/arrecadação-de-icms-foi-recorde-em-2012-330-bilhoes-7502356>. Último acesso em 11 de novembro de 2018.

BONAVIDES, Paulo. **Constituinte e Constituição A democracia, o federalismo e a crise contemporânea**: 2. Fortaleza: Universidade de Brasília, 1987.

BRITO, Edvaldo. **A Legislação Ordinária de cada Ente Tributante pode estabelecer Prazos de Decadência (e/ou de Prescrição), inclusive das Contribuições de Seguridade Social, Diversos dos Previstos no Código Tributário Nacional?** In ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. Vol. 2. São Paulo: Dialética, 1998.

CANO, Hugo González. **A situação atual da tributação nos países membros do Mercosul**. In: REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de (org.). **Federalismo e Integração Econômica Regional: Desafios para o Mercosul**. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer, 2004.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil. O longo caminho**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.

CHANGA, Aboocar Zainadine Dauto. **A implementação do IVA em Moçambique**. In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

CHAUÍ, M. **Neoliberalismo e universidade**. In: OLIVEIRA, F.; PAOLI, M.C. (orgs.). **Os sentidos da democracia: Políticas do dissenso e hegemonia global**. Petrópolis: Vozes. 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O IVA brasileiro**. In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

COUTO, Berenice Rojas. **O Direito Social e a Assistência Social na Sociedade Brasileira: uma equação possível?** 4ª edição. São Paulo: Cortez, 2010.

COSTA, Nina Gabriela Borges. **A Implantação do IVA no Brasil: oportunidades e dificuldades de contexto**, 2º Ciclo de Estudos em Direito. Coimbra, Portugal: Universidade de Coimbra: Faculdade de Direito, 2014.

DAIN, Sulamis. **Experiência Internacional e Especificidade Brasileira.** In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (org.). **Reforma Tributária e Federação.** São Paulo: FUNDAP: Editora da Universidade Estadual Paulista, 1995a.

DAIN, Sulamis. **Conclusão.** In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (org.). **Reforma Tributária e Federação.** São Paulo: FUNDAP: Editora da Universidade Estadual Paulista, 1995b.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Sociedade, Estado e Direito: Caminhada brasileira rumo ao século XXI.** In: Mota, Carlos Guilherme (org.). **Viagem incompleta: A experiência brasileira (1500-2000): a grande transação.** São Paulo: SENAC/SP, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. **A harmonização dos IVAs do Brasil para o desenvolvimento produtivo.** In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo.** Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

DIEFENTHAELET, Ricardo. **Os Caminhos do IVA no Brasil. Direito Tributário em Questão.** Porto Alegre, RS: Revista da FESDT, nº 7, janeiro de 2011.

FALCÃO, Maurin Almeida. **Da tributação cumulativa ao Imposto sobre o Valor Agregado: o percurso notável da inovação tributária do século XX.** In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo.** Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **IVA no Brasil.** In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo.** Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

FLICKINGER, Hans-Georg. **O direito de cidadania. Uma faca de dois gumes.** 3º Volume. Porto Alegre: Vértices, PUC-RS, 1998.

GALBRAITH, John Kenneth. **A Sociedade Justa: Uma Perspectiva Humana:** tradução de Ivo Korytowski. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

GUIMARÃES, Vasco Branco. **A tributação do consumo no Brasil: uma visão europeia.** In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco

Branco (org.). **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

IAMAMOTO, M. V. **Apresentação**. In: MENEZES, M. T. **Em busca da teoria: Políticas de assistência pública**. São Paulo: Cortez, 1993.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível**. Brasília, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1999.

LOPES, Cláudio Célio de Araújo. **O Modelo IVA de Tributação como Instrumento para um Novo Federalismo Fiscal Brasileiro diante da Globalização**. Fortaleza: Fundação Edson Queiroz e UNIFOR, 2006.

MARIANO, Paulo Antonio; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Sandra Regina Alencar. **Substituição Tributária no ICMS: Aspectos Jurídicos e Práticos**. São Paulo: IOB, 2007.

MARTINS, Ives Gandra. **A Verdade sobre Impostos no Brasil**. Gazeta Mercantil. 11 ago 2007a.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Um IVA possível em um sistema tributário justo**. In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007b.

MEIRELLES, José Ricardo. **Impostos Indiretos no Mercosul e Integração**. São Paulo: LTr, 2000.

NOGUEIRA, Marco Aurélio. **A dialética estado/sociedade e a construção da seguridade social pública**. São Paulo, ABONG, 2011.

PAULA, Felipe Viana de. **O impacto do regime de substituição tributária sobre o preço dos produtos derivados do leite no Estado de São Paulo**. Piracicaba: Universidade de São Paulo, 2011.

QUADROS, Waldemir Luis de. **A Tributação Indireta no Brasil**. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (org.). **Reforma Tributária e Federação**. São Paulo: FUNDAP: Editora da Universidade Estadual Paulista, 1995.

SANTOS, António Carlos dos. **Implicações do processo de integração de Portugal na Comunidade Europeia nas políticas fiscal e orçamental.** In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo.** Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **É possível a criação do IVA no Brasil?** In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo.** Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

TÔRRES, Heleno Taveira. **O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro.** In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo.** Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

VICENTINI, Marcelo Fonseca. **Integração econômica - A Experiência Europeia e os Desafios do Mercosul.** Revista de la Secretaría del Tribunal Permanente de Revisión. Año 1, nº 2, 2013. P. 171-194.