

Justiça Fiscal

Ano 11/Número 38/janeiro/abril 2020

5.º Concurso de Monografias é prorrogado

Primeiro de setembro de 2020 é a nova data-limite para que os Procuradores da Fazenda Nacional filiados enviem trabalhos. O tema da quinta edição do certame é *A Transação Tributária no Brasil e no Direito Comparado* e os prêmios vão de R\$ 6 mil a R\$ 12 mil.



Pandemia do novo coronavírus

SINPROFAZ e Fonacate sugerem medidas para o enfrentamento da crise



Defesa de prerrogativa pauta retomada das ações no Congresso Nacional



NESTA EDIÇÃO:



Paulus Rusyanto/Depositphotos

Leia os trabalhos classificados em segundo e terceiro lugares no 4.º Concurso de Monografias do SINPROFAZ



**5º Concurso
de Monografias
do SINPROFAZ**

COLETÂNEA DE TRABALHOS PREMIADOS

2º, 3º e 4º Concursos de Monografias do SINPROFAZ

TEMÁTICAS

- A Cobrança do Crédito Tributário no Brasil e no Direito Comparado
- A Cobrança da Dívida Ativa como Direito Inalienável do Poder Público no Brasil e no Direito Comparado
- Dos Fundamentos para um Sistema Tributário baseado na Justiça



**Sindicato Nacional dos Procuradores
da Fazenda Nacional**



3 | Editorial

4 | Pandemia do novo coronavírus: Trabalho remoto e fechamento de unidades foram algumas das medidas solicitadas pelo SINPROFAZ

7 | **Artigo** – Tempos de pandemia e os desafios da administração tributária – PFN Marcelo Othon Pereira

15 | **Opinião** – Os desafios do pós-coronavírus – Por Antônio Augusto de Queiroz

18 | Securitização de créditos: Auditoria Cidadã da Dívida quer promover campanhas de esclarecimento

19 | **Uma ideia de justiça fiscal** – Trabalho classificado em segundo lugar no 4.º Concurso de Monografias do SINPROFAZ – Por José Leite dos Santos Neto

31 | **Pressupostos para a efetivação de um sistema tributário baseado na justiça: um caminho a ser percorrido no Brasil** – Trabalho classificado em terceiro lugar no 4.º Concurso de Monografias do SINPROFAZ – Por Marcelo Claudio Fausto Maia

Diretoria do SINPROFAZ - Biênio 2019/2021

Presidente

José Ernane de Souza Brito

Vice-Presidente

Roberto Rodrigues de Oliveira

Diretora-Secretária

Valéria Gomes Ferreira

Diretor-Administrativo

Achilles Linhares de Campos Frias

Diretor de Relações Intersindicais

Caio Graco Nunes de Sá Pereira

Diretor de Assuntos Profissionais e Estudos Técnicos

Sérgio Luís de Souza Carneiro

Diretor de Assuntos Parlamentares

Rodrigo Oliveira Mellet

Diretor-Jurídico

Giuliano Menezes Campos

Diretor de Comunicação Social

André Emmanuel Batista Barreto Campello

Diretora de Assuntos Relativos aos Aposentados e Assuntos Assistenciais

Juçara Valadares Lopes Faria

Diretora Cultural e de Eventos

Iolanda Guindani

Diretor Suplente

Juscelino de Melo Ferreira

Diretor Suplente

Carlos Alexandre Dias Torres

Diretor Suplente

Ricardo de Lima Souza Queiroz

Diretor Suplente

Sérgio Andrade de Carvalho Filho

SINPROFAZ – Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional
SCN – Quadra 06 – Shopping ID – Bloco A – Sala 404 – CEP 70716-900 – Brasília-DF
Telefone: (61) 3964 1218
E-mails: sinprofaz@sinprofaz.org.br infosind@solar.com.br

REVISTA JUSTIÇA FISCAL – Ano 11, n.º 38, janeiro/abril/2020

ISSN 2317-3750

Diretor de Redação: José Ernane de Souza Brito

Editora e Jornalista Responsável: Lécia Viana (RP 2715/DF)

Projeto Gráfico e diagramação: Fernanda Medeiros da Costa Tel.: (61) 98280-7272

Fotos: Taíse Borges (SINPROFAZ), Paulo Negreiros e Arquivos Pessoais

Impressão: Gráfica Teixeira - Tel.: (61) 3336-4040

Tiragem: 4.000 exemplares



Os artigos assinados são de inteira responsabilidade de seus autores e não constituem necessariamente a linha editorial da Revista.

Momento de desafios inéditos para a Carreira, o SINPROFAZ e a sociedade

Os acontecimentos nestes primeiros meses de 2020 superaram de longe tudo o que poderíamos ter imaginado no término do ano passado. O mundo foi surpreendido por uma pandemia que tem afetado a rotina das pessoas de uma forma como nunca vimos antes e que torna o futuro uma incógnita. Assim que confirmou a gravidade da situação, o SINPROFAZ solicitou à PGFN a adoção das medidas necessárias para proteger os Membros da Carreira e demais servidores da Instituição, a exemplo do trabalho remoto. O Sindicato também foi um dos signatários das Propostas Emergenciais elaboradas no âmbito do Fonacate com vistas ao enfrentamento da crise. Nosso desejo é que a situação volte à normalidade o quanto antes, porém o mais importante no momento é preservar a vida.

Antes das restrições impostas pela pandemia do novo coronavírus, a Diretoria do SINPROFAZ vinha atuando presencialmente em defesa da prerrogativa dos Advogados Públicos, especialmente com ações no Congresso Nacional, angariando o apoio dos parlamentares visitados. Esse trabalho, que é feito agora de forma virtual, é relatado na RJF n.º 38.

O tema pandemia do novo coronavírus também está presente nesta edição em artigos do PFN Marcelo Othon Pereira e do jornalista e analista político Antônio Augusto de Queiroz, com enfoques que merecem a atenção dos prezados Colegas Procuradores da Fazenda Nacional.

Este número da nossa Revista traz os trabalhos classificados em segundo e terceiro lugares no 4.º Concurso de Monografias do SINPROFAZ, lembrando que o prazo para participação na quinta edição do certame foi estendido para setembro próximo. Temos ainda a satisfação de noticiar o lançamento da Coletânea de Trabalhos Premiados nos três últimos concursos. O Sindicato cumpre, com essa iniciativa, o compromisso de dar visibilidade à produção científica da Carreira.

Aproveitamos para parabenizar o Doutor Ricardo Soriano pela indicação ao cargo de Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Desejamos que o triunfo seja uma constante nas decisões do novo PGFN e que os Membros da Instituição, no desempenho da Função Essencial à Justiça que lhes cabe, encontrem em sua gestão a liderança, a técnica e a motivação nas quais possam se inspirar.

Nossas congratulações também ao estimado Doutor José Levi Mello do Amaral Júnior, PFN filiado, por ter assumido o posto de Advogado-Geral da União. Não temos dúvida de que o nosso ex-PGFN cumprirá com grande êxito mais esta grandiosa e importantíssima missão!

Boa leitura!

José Ernane de Souza Brito
Presidente do SINPROFAZ

Diretoria do SINPROFAZ solicitou adoção de medidas para proteger PFNs e o público

Concessão de *home office* a todos os membros da Carreira e aos servidores da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e autorização para que os PFNs lançassem mão do teletrabalho mediante o uso da VPN foram duas das medidas solicitadas pelo SINPROFAZ ao então Procurador-Geral da Fazenda Nacional José Levi Mello do Amaral Júnior, em Requerimento enviado no dia 16 de março.

O Sindicato pediu ainda que a PGFN requeresse aos Tribunais a suspensão dos prazos processuais, suspendesse as atividades de atendimento ao público nas unidades e fizesse gestão visando à suspensão de audiências que não pudessem ser realizadas por videoconferência.

A iniciativa do SINPROFAZ atendeu ao pleito dos filiados, diante da preocupação com os riscos inerentes à pandemia do novo coronavírus (covid-19). E sinalizaram a disposição, tanto do Sindicato quanto dos membros da Carreira, em cooperar com a contenção do vírus.



Andrey Popov/Depositphotos

Fechamento das unidades

Diante do agravamento da situação em todo o Brasil, no dia 23 de março o SINPROFAZ requereu o imediato fechamento de todas as unidades da Procuradoria da Fazenda Nacional, Regionais e Seccionais, de modo que PFNs, servidores e terceirizados, postos em risco em virtude da necessidade do trabalho presencial,

pudessem se resguardar em suas residências, responsabilizando-se também pela saúde de seus familiares e da sociedade como um todo.

Na avaliação do Sindicato, a proteção à vida passou a ser prioridade neste momento de grave crise, mesmo em confronto às preocupações com prejuízos de ordem econômica, fiscal ou puramente laboral. ■

Adiamento da implantação das novas alíquotas do INSS para os idosos

Ante a proliferação do novo coronavírus (covid-19), no dia 19 de março o SINPROFAZ enviou requerimento ao ministro da Economia, Paulo Guedes, solicitando o adiamento da implantação das novas alíquotas de contribuição previdenciária que atingem os filiados idosos, os quais compõem o grupo de risco da contaminação.

Em 16 de março, o governo federal anunciou medidas para reduzir os efeitos da pandemia, a exemplo da antecipação do pagamento do 13.º salário e do abono salarial. O intuito do SINPROFAZ era inserir o adiamento das novas alíquotas nesse conjunto de medidas, levando-se em conta, entre outros aspectos, o fato de que a

população idosa foi a mais atingida com as alterações trazidas pela EC n.º 103/2019. A implantação das novas alíquotas significaria ainda mais redução no valor da aposentadoria do servidor inativo, num momento em que os gastos com medicamentos e assistência médica tenderiam a crescer por conta da pandemia do novo coronavírus. ■

Fonacate apresentou proposta emergencial para o enfrentamento da crise

Por meio de videoconferência realizada no dia 31 de março, o SINPROFAZ e as demais entidades que integram o Fórum Nacional Permanente das Carreiras Típicas de Estado (Fonacate) discutiram e finalizaram uma proposta emergencial com o objetivo de enfrentar a crise provocada pelo isolamento social imposto pelo novo coronavírus. O Sindicato foi representado por seu presidente, José Ernane Brito.

O documento, intitulado *Propostas Emergenciais do Fonacate*, inicia-se com uma análise sobre a gravidade e o ineditismo da crise e apresenta sugestões “em defesa da vida, da população e da economia”. O Fórum sugeriu, por exemplo, a suspensão da Lei de Responsabilidade Fiscal e de regras como a Emenda Constitucional n.º 95, que trata do teto dos gastos públicos.

Liberar orçamento ilimitado para a saúde, garantir renda às famílias e aos trabalhadores mais vulneráveis e reforçar o sistema de proteção social também estão entre as propostas.

Ainda sobre as condições dos trabalhadores diante da crise, o Fonacate reforçou a necessidade da suspensão de multas, juros e outras penalidades relativas ao pagamento de aluguéis, escolas, planos de saúde e serviços de utilidade pública.

Outra pauta defendida, inclusive pelo SINPROFAZ, deveria ser a imediata regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. “Uma das principais finalidades da adoção de uma tributação sobre a riqueza é a melhoria na redistribuição da renda, evitando-se que exista alta concentração de renda em um estrato ínfimo da população”, destaca a proposta.

Por fim, o documento enaltece a importância das carreiras de Estado em meio à crise provocada pelo novo coronavírus, especialmente dos servidores que atuam para garantir saúde, bem-estar, atendimento e assistência à população. As *Propostas Emergenciais do Fonacate* receberam o apoio do deputado federal Professor Israel Batista (PV-DF). ■



Resultado da Assembleia Geral Ordinária de 2020

Realizada no dia 28 de março último, em Brasília, a Assembleia Geral Ordinária de 2020 aprovou os seguintes itens da pauta previamente informada: Ata da AGO de 2019; Contas do exercício de 2019; Proposta de orçamento para o exercício de 2020; Autorização para o SINPROFAZ propor ações judiciais e ratificar ações recentemente propostas; e

Autorização para despesas extraordinárias em razão de eventuais mobilizações para defesa dos honorários advocatícios e/ou das demais prerrogativas da Carreira.

Para a Junta de Julgamento, biênio 2020-2022, foram eleitos os associados: Danielle Mendes Pinheiro (titular), Talius de Oliveira Vasconcelos (suplente); José Valter Toledo Filho (titular), Paulo André

Pires Simões (suplente); Marco Antonio Cardoso Silva (titular), Felipe Cardoso Silva (suplente).

Para o Conselho Fiscal, biênio 2020-2022, os participantes da Assembleia elegeram: José Edmundo Barros de Lacerda, José Vilaço da Silva e Manolo Aurélio Bedin Keller (titulares); João Paulo Cordeiro Cavalcanti, Benedito Paulo de Souza e Patrícia Vignolo Alves (suplentes). ■

Em encontro na AGU, defesa de prerrogativa

O SINPROFAZ, representado pelos diretores Achilles Frias e Sérgio Carneiro, esteve reunido no dia 13 de fevereiro com o então Advogado-Geral da União, André Mendonça. Dirigentes de entidades representativas da Advocacia Pública também estiveram presentes, assim como o vice-AGU, Renato França, e o assessor especial Paulo Kuhn. A reunião foi realizada em Brasília, DF, na sede da Advocacia-Geral da União.

A defesa de prerrogativa dos Advogados Públicos foi assunto cen-



tral do encontro. André Mendonça apresentou o posicionamento oficial da AGU e ouviu sugestões das entidades. Destacou-se a importância

do trabalho realizado nas bases e a necessidade de se dar continuidade a ele.

A reforma Administrativa também pautou a reunião. Quanto ao tema, foram elencados pontos de atenção, mas enfatizada a importância da Advocacia Pública como Carreira de Estado.

Concluiu-se a reunião com o reforço sobre a necessidade de os Advogados Públicos permanecerem atuando com eficiência e revelando cada vez mais os resultados que, na qualidade de Função Essencial à Justiça, têm obtido em prol do Estado. ■



Procurador conselheiro do Cade

No dia 22 de janeiro, o diretor do SINPROFAZ Achilles Frias fez visita ao Procurador da Fazenda Nacional filiado Sérgio Ravagnani, empossado como conselheiro do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade) em outubro do ano passado, depois de sabatina no Senado Federal. Entre 2016 e 2019, Ravagnani foi subchefe-adjunto de Políticas Econômicas e de Assuntos Jurídicos da Casa Civil da Presidência da República.

O SINPROFAZ realizou visita de cortesia e aproveitou o ensejo para discutir pautas de interesse da Carreira e questões relativas ao País. ■

Diretoria: primeira reunião em 2020

A Diretoria do SINPROFAZ reuniu-se no dia 6 de fevereiro para tratar de assuntos da Carreira, definir estratégias para defesa de prerrogativa em todas as esferas ao longo do ano e analisar o andamento das

ações judiciais promovidas pelo Sindicato.

Durante a reunião, os membros da Diretoria prepararam a pauta da Assembleia Geral Ordinária de 2020, em cumprimento do estatuto do Sindicato. ■



Tempos de pandemia e os desafios da administração tributária

Tempos difíceis estes de pandemia, de desafios, angústias, incertezas. O recesso do lar tem nos legado um olhar mais profundo sobre nós mesmos e ensejado elaboração de nossos sentimentos, ao sabor dos fatos e a inevitabilidade de encará-los e da percepção de nosso corpo físico e emocional.

Dúvidas e incertezas sobre o futuro da humanidade e o desfecho econômico de tudo isto, o fato é que o patrimônio que a sociedade nos lega é a única matéria possível de se conjecturar, remetendo ao desafio de descortinar o presente com vistas a construirmos um futuro melhor.

Diz-se que a pandemia da covid-19 tem impactado os Estados e respectivas economias, lançando incerteza sobre o futuro da humanidade, mas, ansiedades e angústias à parte, cabe olhar para o passado na busca da compreensão de seus frutos presentes. A economia, a qual buscamos preservar, é esta que por muito tempo tem se voltado para o lucro e para a produção massificada dirigida ao consumo, com resultados deletérios para a natureza. Esta mesma economia, que em sua lógica de massificação e solução pontual para os problemas, vem causando sequelas na natureza.

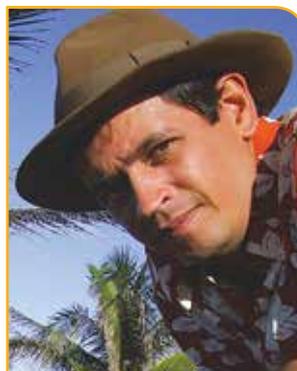
A prática do capital tem sido apropriar as questões que são de magnitude ambiental e coletiva a uma lógica privada de solução do problema contingencial do cliente, tal como, por exemplo, a expectativa do agricultor com a próxima lavoura e a oferta do produto-agrotóxico no mercado. Igualmente, a indústria dos remédios, via de regra, apresenta soluções para os efeitos, mas não se

incumbe do compromisso com a compreensão científica dos problemas ambientais que dão ensejo à proliferação das doenças.

Se a praga surge no ambiente de degradação ambiental, qual é o caminho certo de reconstituição da saúde: aniquilar a praga e continuar aniquilando parte da natureza, ou, ao invés, recompor a natureza ao seu estado anterior à degradação e devolver-lhe à condição de diversidade?

É muito oportuno trazer esta questão a baila, porque atualmente vivemos a situação de termos que nos “preservar da natureza”, reclusos em nossos lares, e é paradoxal que tenhamos de fazê-lo, ante a simples constatação de que a natureza é o lar que nos possibilita a subsistência e perpetuação da espécie. Daí perguntamos se há algum motivo plausível para que a humanidade tenha sido conduzida a tal paradoxo de ter que se alijar da natureza.

O fato é que, em meio a esta lógica massificada de debelar efeitos pontuais e momentâneos e agravar a causa, tal como soe acontecer com a ação dos agrotóxicos, que garantem a colheita e agravam a natureza, ou *mutatis mutandis*, os transgênicos, antibióticos e o respectivo efeito deletério sobre a saúde e a imunidade, o processo econômico tem prejudicado/degradado a natureza e a natureza que, por sua vez, devolve o mal que lhe fazem com juros e correção monetária, tem se tornado um algoz para nós.



Marcelo Othon Pereira

Sem a natureza não vamos a lugar nenhum, então a única saída possível é mudar comportamentos econômicos com vista a práticas sustentáveis, isto é, que considerem o evento econômico não só como o lucro pecuniário, mas mediante a consideração lata da economia, isto é, consideração de

todos os fatores naturais e humanos intervenientes sobre os processos de produção. Por exemplo, o lucro pecuniário da empresa automobilística tem como contrapartida a poluição ambiental, o desgaste das reservas minerais, os acidentes de trânsito, o lixo, a destruição das vias públicas etc. Olhar o sucesso do empreendimento somente pela via do lucro pecuniário significa cancelar o contínuo do comportamento irresponsável do setor produtivo e financeiro perante a sociedade e a natureza.

O presente clama para um futuro em que passemos a cuidar mais da natureza, propiciando que a natureza se autoimune através da devolução de sua condição de diversidade orgânica. Cuidar da natureza, nesta perspectiva, é a via contrária àquela que nossa sociedade, em meio a sua sanha de inventar produtos infalíveis com vistas ao lucro, tem feito, mediante a utilização da lógica de “matar o agente nocivo”, através da utilização dos produtos químicos, ao invés de investir em processos orgânicos de estabilização das relações naturais, mediante parceria da ciência e dos setores produtivos e

compreensão dos processos naturais e de sua evolução.

Neste ponto, pergunto: qual o reflexo de tal diretriz de mudança de hábito e cultura para a nossa realidade da Advocacia Pública e a respectiva demanda de administração dos tributos?

Em nosso trabalho, o mesmo desafio se antolha. Nosso sucesso institucional e social depende da adoção de práticas orgânicas, isto é, em que nossa atuação seja pensada no seu contexto social e ambiental.

Em nosso cenário atual, um dos fatores que impede a prática orgânica é o isolamento entre si dos protagonistas. Por exemplo, a Justiça e a PGFN, sendo parceiras na cobrança de tributos, se encontram isoladas e incomunicáveis entre si. O mesmo acontece entre Receita Federal e PGFN ou entre todos estes órgãos e o contribuinte.

Se um feito executivo é arquivado e perdura por mais de 5 anos nesta condição, não há um sistema eficaz para a efetivação da prescrição intercorrente, por falta de comunicação entre os envolvidos e, sobretudo, por falta de planejamento comum, ante a obviedade que é uma demanda comum ao Judiciário e à administração tributária. Os processos ficam anos a fio em condição vegetativa, com os respectivos débitos permanecendo em situação devedora, ensejando procedimentos administrativos de responsabilização de codevedores, protestos. Os sistemas informatizados continuam ativos, gerando gastos. A cobrança de débitos prescritos gera retrabalho, gera o incômodo ao contribuinte de ter que solicitar ao Poder Público a extinção do débito. Muitos contribuintes que poderiam ter seu nome limpo desde já e retornarem a uma condição econômica ativa...

Para o Judiciário, por sua vez,

É paradoxal que a sociedade pague por um aparato judicial tão caro, enquanto demandas sociais tais como alimentação, paternidade responsável, saneamento básico, saúde, fiquem à mercê

se o maior número de causas em trâmite, aparentemente, justifica seu enorme aparato técnico e humano, o fato é que processos intermináveis, sem motivo justificável, traduzem ônus desnecessário para o Estado.

De outra banda, se houvesse maior aproximação entre PGFN e Judiciário referente à demanda do contencioso tributário, se evitaria a proliferação de demandas e os gastos respectivos. No futuro, tais desafios terão que ser efetivamente abraçados, para fins de reverter a atual cultura da beligerância que, se por um lado, gera lucros para os advogados, por outro, vai de encontro ao fim de pacificação social. A eleição das causas tem como parâmetro o potencial retorno pecuniário que possa granjear e daí à generalização de uma cultura da beligerância, no afã da perseguição de tal fim. Há causas e causas para recompor patrimônios desfalcados, gerando lucros aos advogados, mas, infelizmente, causas de maior espectro social ficam no limbo ou à mercê de jurisdicionalização, a exemplo de realidades como da criança de rua ou da falta de saneamento nas favelas, ante a evidência que tais

questões, por mais prejudiciais que sejam à sociedade, fogem da bitola tradicional do processo de se aferir um interesse econômico imediato para as demandas, diga-se, expresso em pecúnia, além da problemática sobre o patrocínio dos interesses difusos e coletivos.

Para o rotina do Procurador que atua na defesa, a proliferação de feitos judiciais fruto da cultura da beligerância tem sido uma calamidade, vez que tem que dar cobro a uma carga de trabalho colossal, tem que competir com os robôs dos sistemas processuais virtuais, que disparam intimações por milésimos de segundos, tem que dar cumprimento às inúmeras decisões, numa luta contra o relógio, funcionando o Procurador como ponte entre Receita Federal, Judiciário e Empresas Privadas, no afã de dar cobro à determinação, o que implica constante insatisfação e somatização dessas contradições em seu corpo físico e mental.

É paradoxal que a sociedade pague por um aparato judicial tão caro, enquanto demandas sociais tais como alimentação, paternidade responsável, saneamento básico, saúde, fiquem à mercê. O “dizer o direito” é uma função cara ao Estado, mas é necessário que o Judiciário realmente tome a responsabilidade de efetivamente “dizer o direito” na perspectiva teleológica de distribuição da justiça e pacificação social e, para tanto, imprescindível sinalizar por uma opção política clara com vistas à mudança de cultura em oposição à prática atual de feição elitista, patrimonial e lucrativa do acesso ao Judiciário, tendo a cultura da beligerância como fator de multiplicação das demandas, implicando gastos para o Estado e a Sociedade, sem contrapartida com a realização da justiça, entendida como pacificação social que implique melhor qua-

lidade de vida atinente à segurança, saúde, lazer, planejamento urbano e ambiental.

A tradição patrimonial vem dos primórdios da colonização brasileira e a cultura da beligerância judicial, como prática lucrativa, é um reflexo disso. No que toca ao acesso à jurisdição, vale a máxima “quem tem pode ter mais”, que permeia qualquer ação de cunho patrimonial e corporativo, a exemplo das repetições de indébito, questionamento da legalidade de tributos, pedidos de recebimento de verbas, adicionais, enquanto a “inclusão social”, tão cara à distribuição da justiça, fica no limbo, à mingua da ausência de um efetivo enfrentamento da questão de “como propiciar acesso a quem não tem”, mormente, no meio judicial informado pelo tradicional e ultrapassado dogma da “inércia do poder judicial”.

O norte a ser seguido é o menor número de causas possível, aliado ao maior grau de distribuição da justiça e pacificação social, mas, em um ambiente de feição liberal privado, infelizmente, só o tempo e reflexão poderão nos conscientizar que, conquanto tenha sua importância o patrimônio privado, a verdadeira soberania de uma nação depende de realização da justiça social atinente ao bem-estar, saúde, educação e segurança, o que deve ser priorizado. No presente, estamos tendo exemplo disso com o SUS e a demanda gerada pela epidemia. Um Estado forte, entendido como efetivamente realizador da justiça social, é um Estado onde a Economia possui um maior grau de segurança, pois qualquer tipo de violência, da qual a pandemia é exemplo, constitui afronta a este sentido lato de economia, entendida como o grau de estabilidade de um Estado, em virtude da efetiva atenção à saúde, segurança,

A atuação dos Poderes Públicos, doravante, terá que se informar pela busca da realização da justiça social, e a aproximação entre Órgãos e Instituições constitui palavra de ordem

educação, bem-estar, ecologia, o que tem evidente expressão econômica, muito mais que os superávits do lucro fácil.

Por oportuno, observe-se que a justiça do ponto de vista tributário não destoa da justiça social, vez que a carga tributária tendo como contrapartida um Estado que efetivamente promova a paz social referente à segurança, saúde, educação, bem-estar, meio ambiente sadio, espraia-se daí um sentido imanente de justiça social.

Então, a atuação dos Poderes Públicos, doravante, terá que se informar pela busca da realização da justiça social, e a aproximação entre Órgãos e Instituições constitui palavra de ordem, vez que a Coisa Pública depende da união de esforços e da interdisciplinaridade, o que impele a cada Instituição sair de seu lugar comum e zona de conforto, para fins de, em cooperação com os demais, trabalhar em prol da realização social.

Penso que o estreitamento das relações entre Receita Federal, PGFN e Judiciário pode prestar grande serviço à Nação, na busca da otimização da administração de

tributos, da desjudicialização, do evitar litígios, do perseguir conjuntamente a diminuição de custos e otimização de resultados, do planejar conjuntamente a maior atenção ao contribuinte, o que trará um enorme ganho à sociedade.

Noutro giro, a demanda técnica requerida na administração de tributos reclama maior aproximação com a Receita Federal. A comunicação com a Receita Federal ocorre ainda de forma muito tímida e contingente, quando deveria ocorrer de forma planejada e gerencial, vez que a administração da dívida ativa é uma demanda comum a ambos os órgãos. Pensar em tal aproximação significa pensar organicamente e cuidar de nosso meio ambiente social, humano e natural. Casos que enfrentamos diariamente como, por exemplo, a não alocação de um pagamento a um débito multiplicam-se e ensejam demanda de análise da causa de tais ocorrências e debruçar-se sobre meios eficazes de preveni-las, o que seria muito benéfico à administração dos tributos e ao interesse dos contribuintes, evitando gasto de tempo e trabalho de todos envolvidos e permitindo carrear os esforços para demandas de maior magnitude e interesse social. Em nosso cotidiano, a multiplicação de ocorrências face às quais temos que atuar nos impelem a todo momento a tentar “apagar o fogo” e, infelizmente, é paradoxal que não sobre tempo para nos debruçarmos sobre as causas do fogo, para que os incêndios não voltem a se repetir. É curial que este movimento estratégico para prevenir ocorrências deletérias à administração tributária necessita de abraçar uma opção política de prevenção e promoção da boa administração tributária e, sobretudo, de união dos atores envolvidos.

Aqui, chama-se atenção para o

fato de que, assim como acontece no exemplo figurado alhures da lucratividade da empresa automobilística, o sinal de sucesso da administração tributária não condiz apenas com o maior nível de arrecadação, caso não houver uma atuação sistêmica no contexto social e ambiental, na qual a arrecadação tributária esteja atrelada a um maior grau de satisfação social.

Dentro deste norte da busca da excelência institucional e de assunção de uma cultura orgânica, constitui absoluta prioridade investir na qualidade de vida no trabalho de todos os envolvidos, investir para alcançar nível de satisfação maior no trabalho com vistas a: 1) racionalizar o trabalho, para pôr fim às causas que geram trabalho desnecessário ou de pouco impacto institucional e social; 2) estancar a cultura de criar novos sistemas informatizados, senão após um levantamento dos sistemas atuais e de análise gerencial sobre o grau de sua utilização e respectivo impacto sobre as relações de trabalho e respectivas consequências para a administração tributária; 3) investir em uma cultura de comunicação entre os agentes, por diversos motivos: necessidade de aproximação e comunicação entre os que concebem modelos e os que os executam; necessidade de aproximação entre os que determinam e os que cumprem tarefas de cunho técnico – relação Procurador-servidor de apoio; relação Procurador-órgão fazendário; relação servidor de apoio-órgão fazendário.

Outrossim, a comunicação é tão mais necessária tendo em vista a complexidade da demanda de ad-

Em tempos presentes, aceitemos a realidade, por mais dura que se apresente. Os tempos exigem que estejamos mais unidos, que não aceitemos ser guiados pelo fetiche da grana

ministração tributária e a atribuição que o Procurador e o servidor têm de atuar em campos diversos, que implica a necessidade de se apropriar do conhecimento e da ação fruto do tempo e esforço gastos por cada qual, ante a conveniência que o trabalho realizado por um possa ser aproveitado para os demais. A instauração de uma cultura de comunicação e apropriação da informação não se faz do dia para a noite, ao contrário, necessita de investimento, análise, decisão sobre meios de administração e operacionalização respectiva, descortinando verdadeira opção política por um modelo humanizado de Procuradoria.

Tal preocupação proativa com a instauração de uma cultura de comunicação vai ao encontro da excelência do princípio de “continuidade do serviço público”. Em nossa realidade da PGFN há muitos Procuradores, agentes fazendários e servidores de apoio que detêm amplos conhecimentos técnicos e administrativos, e a eventual aposen-

tadoria, desligamento ou falecimento deixam uma brecha no serviço público, simplesmente porque seus conhecimentos não foram apropriados pela máquina pública.

Os tempos presentes exigem, pois, mudanças de comportamento em prol de um ponto de vista sistêmico e orgânico. Atuar estrategicamente, separando o devedor que não tem meios de pagar, daquele que o possui, diminuindo o tempo de vida do processo executivo, tornando-se mais eficaz no menor tempo possível, direcionando a atuação dos Procuradores para atividades mais necessárias e de maior espectro institucional e social, depurando estoque, eliminando demandas de trabalho que possam ser evitadas pela eliminação das causas, propiciando maior satisfação no trabalho, maior comunicação entre os agentes, maior valorização do trabalho e elevação do nível de autoestima.

Em tempos presentes, aceitemos a realidade, por mais dura que se apresente. Os tempos exigem que estejamos mais unidos, que não aceitemos ser guiados pelo fetiche da grana, mas, ao contrário, tomemos para nós efetivamente a demanda de construir a sociedade que queremos¹. O taoísmo nos ensina que não há felicidade possível sem estarmos conectados ao universo e à natureza. Respeito a si, ao próximo e ao trabalho como partes indissociadas de uma mesma natureza! Mãos à obra! ■

**Marcelo Othon Pereira é Procurador da Fazenda Nacional em atuação no Núcleo Virtual da Primeira Região. Filósofo, autor do blog <http://othonfilosofico.blogspot.com/>*

1 Muito oportuna a fala do filósofo esloveno Slavoj Zizek em entrevista dada, conforme acesso em 15/05/2020, ao seguinte site <http://www.ihu.unisinos.br/78-noticias/597903-veja-um-novo-comunismo-distante-do-comunismo-historico-brotar-do-virus-entrevista-com-slavoj-zizek>, de onde reproduzimos o seguinte trecho: “Não subestimemos o impulso que o vírus está dando a novos sistemas de solidariedade em nível local e global. Construir um novo modo de viver será o nosso teste. Mas as pessoas precisam retomar as coisas em suas mãos agora: não esperar o fim da crise.”

Retomada da atuação no Congresso Nacional

Representado pelo presidente José Ernane Brito e pelo diretor Achilles Frias, o SINPROFAZ esteve no Congresso Nacional no dia 4 de fevereiro. Na oportunidade, os representantes do Sindicato visitaram vários gabinetes, num trabalho parlamentar em defesa de prerrogativa da Carreira. Entre os deputados abordados, estiveram Fábio Trad (PSD-MS), José Guimarães (PT-CE) e Maria do Rosário (PT-RS), que manifestaram total apoio aos pleitos da Advocacia Pública.

O PL n.º 6381/2019, apresentado no mês de dezembro pelo deputado Marcel Van Hattem (Novo/RS), é uma das motivações do trabalho parlamentar. A proposta pretende revogar o § 19 do art. 85 do Código de Processo Civil. Antes de ser apreciado em plenário, no entanto, o PL deve passar pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) da Câmara.

A PEC Emergencial também preocupa o Sindicato. Apresentada pelo líder do governo, senador Fernando



Bezerra Coelho (MDB-PE), a PEC faz parte do “Plano Mais Brasil”, um pacote de medidas que visam ao corte de gastos. No Congresso Nacional, o SINPROFAZ, juntamente com as demais entidades que compõem o

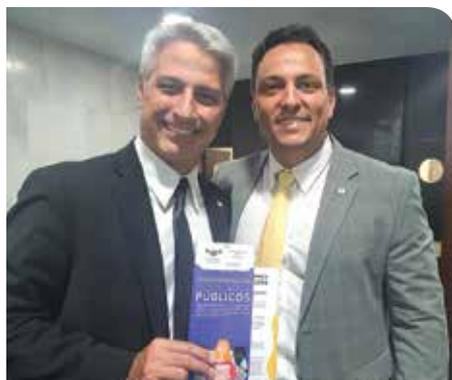
Movimento Nacional pela Advocacia Pública, atua para sensibilizar os parlamentares quanto ao retorno que a Carreira vem dando ao país e para ampliar o debate a respeito da PEC e do referido PL. ■



Na segunda semana de fevereiro, o presidente do Sindicato visitou gabinetes como o do deputado Chiquinho Brazão (Avante-RJ, *abaixo*) e abordou parlamentares como Célio Studart (PV-CE, *ao lado*). ■



União das entidades fortalece processo de abordagem



No dia 18 de fevereiro, o presidente José Ernane Brito deu sequência ao trabalho parlamentar em defesa de prerrogativa da Carreira. Deputados como Alessandro Molon (PSB-RJ), Arthur Oliveira Maia (DEM-BA), Felipe Rigoni (PSB-ES) e Afonso Florence (PT-BA) foram abordados. O gabinete de Beto Pereira (PSDB-MS) também recebeu a visita do SINPROFAZ.



Esse trabalho parlamentar tem sido feito juntamente com as associações que integram o Movimento Nacional pela Advocacia Pública. Unidas, as entidades ganham força no processo de abordagem e de esclarecimento dos deputados a respeito da atuação da Advocacia Pública e dos eficientes resultados por ela alcançados. ■



Frente Parlamentar em Defesa da Reforma Administrativa

Acompanhados de uma comitiva de Advogados Públicos, o presidente do SINPROFAZ, José Ernane Brito, e o diretor Sérgio Andrade visitaram no Congresso Nacional o gabinete de Ronaldo Martins (Republicanos-CE), no dia 5 de fevereiro.

Deputado federal desde 2015, Ronaldo Martins integra a Frente Parlamentar da Reforma Administrativa, tendo sido membro, entre outras, das frentes em defesa da Previdência Social e pelos Direitos da Classe Trabalhadora. Ciente do pleito da Advocacia Pública, o deputado manifestou total apoio às demandas do SINPROFAZ. ■



Resultados da implantação de medida meritocrática

Dois dias depois, na companhia da Procuradora da Fazenda Nacional Amanda Geracy, o diretor Achilles Frias visitou o gabinete do deputado Ronaldo Santini (PTB-RS). Na oportunidade, foram apresentados os resultados que os Membros da PGFN e da AGU como um todo vêm alcançando desde a implementação de medida meritocrática nas Instituições. Esclarecido sobre o retorno que a Advocacia Pública vem dando ao país, Santini abordou pormenores do processo legislativo e sugeriu estratégias de atuação junto aos parlamentares da Casa. ■

Retorno do trabalho dos PFNs ao Estado

O SINPROFAZ, representado pelo presidente José Ernane Brito, reuniu-se no dia 4 de março com o deputado federal Denis Bezerra (PSB-CE). Representantes das demais entidades da Advocacia Pública Federal também participaram do encontro.

A reunião foi pautada pela demonstração dos positivos resultados alcançados pela AGU desde que implementada a meritocracia na Instituição. Munido dos mais recentes dados da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o presidente do SINPROFAZ revelou o quanto os PFNs têm trabalhado para dar retorno cada vez maior ao Estado. ■



Manutenção de prerrogativas dos Membros da AGU



Esse foi um dos temas tratados em reunião no gabinete da Liderança do PSD, no dia 11 de março. Representado pelo presidente José Ernane Brito, o SINPROFAZ conversou com o líder, deputado Diego Andrade (PSD-MG), e com os deputados Fábio Trad (PSD-MS) e Otto Alencar Filho (PSD-BA).

Outras entidades representativas da Advocacia Pública participaram do encontro, no qual o Sindicato atuou em defesa de prerrogativa da Carreira. Enquanto Função Essencial à Justiça, os Advogados Públicos presentes pleitearam ainda a manutenção, no âmbito da reforma Administrativa, de prerrogativas dos Membros da AGU, dentre elas a estabilidade e a não redução de jornada e de remuneração. ■

Movimento Nacional pela Advocacia Pública reúne-se por videoconferência

Devido ao isolamento social imposto pela pandemia do novo coronavírus, a reunião do Movimento Nacional pela Advocacia Pública ocorrida no dia 2 de abril foi feita por videoconferência. O SINPROFAZ, representado pelo presidente José Ernane Brito e pelo diretor Achilles Frias, e os dirigentes das demais en-

tidades – ANAJUR, ANAUNI, ANAFE, ANAPE e ANPM – discutiram temas pertinentes aos Advogados Públicos em âmbito federal, estadual e municipal.

A defesa de prerrogativas da Advocacia Pública norteou a discussão, assim como as estratégias de atuação no Congresso Nacional no

período da crise de saúde pública.

Em janeiro e março (*fotos abaixo*), o Movimento realizou reuniões presenciais. As celebrações pelo Dia Nacional da Advocacia Pública foram um dos temas tratados, porém os eventos acabaram sendo cancelados em razão da pandemia do novo coronavírus. ■



Os desafios do pós-coronavírus

Antônio Augusto de Queiroz*

Este texto trata da crise do coronavírus e suas consequências, analisando, de um lado, os desafios imediatos de ordem sanitária, de saúde pública e de salvação de vidas, e, de outro, das consequências decorrentes dessa pandemia, que poderá ter efeitos devastadores sobre o País, nas dimensões econômicas e sociais.

No primeiro aspecto, de enfrentamento da crise do coronavírus, as autoridades e os agentes econômicos e sociais ainda batem cabeça, apesar das medidas acertadas de isolamento social adotadas por governadores e prefeitos, que forçaram o governo, mesmo a contragosto do Presidente da República, o STF (Supremo Tribunal Federal) e o Congresso Nacional a adotarem medidas drásticas de enfrentamento da pandemia, inclusive com “orçamento de guerra” e liberdade para o governo gastar sem limite no esforço de salvar vidas.

Apesar da liberdade de gasto — em vigor desde que o Congresso aprovou a decretação de calamidade pública na saúde e houve decisões do TCU (Tribunal de Contas da União) e do STF liberando o governo das amarras da Lei de Responsabilidade Fiscal — por razões diversas,

especialmente pela resistência e inapetência do Presidente da República, o governo federal tem sido lento na implementação das medidas necessárias, tanto em termos de compra de insumos e equipamentos para proteção da população e dos profissionais de

saúde, passando por programas de preservação de emprego e renda, quanto na proteção das empresas ameaçadas de fechamento.

Nesta primeira fase da crise ficou evidente a falência do modelo neoliberal e a importância do Estado para coordenar os esforços



e adotar medidas e ações imediatas para salvar vidas, empresas e empregos. Como muitas atividades produtivas estão paralisadas neste período agudo da crise e de isolamento social, coube ao Estado, cuja função é manter a paz social e combater os desequilíbrios regionais e de

renda, garantir o funcionamento da economia, com empréstimos, programas e políticas públicas de distribuição de recursos a pessoas físicas e jurídicas.

Mesmo que todas essas medidas sejam bem-sucedidas, o pior da crise de saúde ainda está por vir. O

aumento da demanda por internações hospitalares está longe do pico, que deve ocorrer nas próximas 3 ou 4 semanas, quando se terá ideia da capacidade do sistema de saúde brasileiro para o enfrentamento da crise. O fato de ainda possuímos um sistema público e

universal de saúde (SUS) está sendo e será determinante para reduzir o número de mortes, que certamente seria muito maior se dependêssemos, como outros países, apenas do sistema privado, cuja prioridade zero é a maximização do lucro.

Se neste ambiente de enfrentamento do coronavírus, que é de cooperação, com todos unidos para salvar vidas — a ponto de até liberais clássicos concordarem que o governo possa ter um “orçamento de guerra”, sem qualquer limite, para superar este momento com o mínimo possível de óbitos — já se registram grandes perdas de vidas, de emprego, patrimônio e renda dos brasileiros, imagine o que poderá acontecer no segundo momento, o chamado pós-guerra, em que todos terão que contribuir para recuperar a economia e as finanças do Estado?

Na segunda fase, quando será apresentada a conta para pagamento das despesas realizadas durante o enfrentamento da pandemia, e na qual o governo não terá mais liberdade de gasto — pelo contrário, terá que recuperar receita e equilibrar as contas públicas —, o sacrifício a ser exigido tende a ser grande, tanto de

Na segunda fase, quando será apresentada a conta para pagamento das despesas realizadas durante o enfrentamento da pandemia, e na qual o governo não terá mais liberdade de gasto (...), o sacrifício a ser exigido tende a ser grande, tanto de pessoas físicas quanto jurídicas

peças físicas quanto jurídicas, com risco não apenas de mais perda de emprego, renda e patrimônio, mas até de ameaça a direitos adquiridos, se a recuperação da economia e das receitas governamentais forem muito lentas. Não é pequeno o risco de que isso abra espaço para aventuras institucionais, como uma nova Constituinte, que jogue por terra o que ainda resta da Constituição Cidadã.

Além disso, o pós-crise ou pós-guerra, como se queira chamar, virá acompanhado de mudanças comportamentais importantes, que terão impacto na economia, na geração de emprego, de renda e de consumo. A tendência é que tanto as pessoas físicas, que estavam desprevenidas nessa crise, passem a se preocupar em poupar e ter reservas, e, portanto, gastem ou consumam menos, quanto as empresas e governos, que perceberam a importância da tecnologia nesse momento de crise, impulsionem investimentos em digitalização e automação, como forma de aumentar a produtividade, com redução de pessoal. O medo de nova pandemia, que poderá se repetir a qualquer momento, deixará feridas dolorosas no tecido social e no comportamento das pessoas.

Nas duas hipóteses acima — tanto de redução do consumo das famílias quanto do uso intensivo de tecnologia, com o aumento da automação e da digitalização dos serviços públicos e privados — o resultado será menos emprego formal e menos receita para o Estado. Isto significa que muita gente, para sobreviver, dependerá da ajuda do Estado, e os partidos de oposição, em geral, e os de esquerda e centro-esquerda, em particular, precisam se antecipar para propor a adoção

de programa de renda mínima universal destinada a proteger os desalentados e vulneráveis que poderão ficar pelo caminho nessa fase pós-coronavírus, e um sistema tributário mais progressivo, que onere o capital e as grandes fortunas.

Os países que estiverem organizados, financeira e administrativamente, na fase de recuperação, sairão mais rapidamente da crise, enquanto os desorganizados, como parece ser

O pós-crise ou pós-guerra, como se queira chamar, virá acompanhado de mudanças comportamentais importantes, que terão impacto na economia, na geração de emprego, de renda e de consumo

o caso do Brasil, poderão demorar muito para recuperar as empresas, os empregos, a renda e as receitas governamentais. A transição até a plena recuperação, portanto, tende a ser longa, daí a importância de políticas sociais para preservar os vulneráveis nessa travessia.

Nessa fase de recuperação ou de transição, o conflito distributivo tende a se acirrar, porque o governo vai precisar de mais recursos para honrar seus compromissos, inclusive os decorrentes dos gastos com o enfrentamento da pandemia, e a forma de fazê-lo poderá ou não levar em consideração a capaci-

dade contributiva dos potenciais pagadores — o capital e o trabalho. De um lado, o capital vai resistir ao aumento de tributação ou à criação de novos tributos, como os sobre grandes fortunas e grandes patrimônios e sobre os lucros e dividendos, bem como à retirada ou diminuição de renúncias e incentivos fiscais. De outro, os assalariados precisam estar preparados para evitar o corte de direitos e conquistas.

Nesse novo cenário, os partidos do campo progressista vão precisar estar atentos a 3 ordens de necessidades da população:

- 1) garantia de renda;
- 2) abastecimento; e
- 3) defesa dos direitos adquiridos.

No primeiro caso, já mencionado, além da defesa de renda mínima, deve atuar para evitar que os setores assalariados sejam ainda mais sacrificados, seja com perda de empregos, seja com redução de salário.

No segundo caso, do abastecimento, deve pressionar o governo e estimular o setor privado a retomar a produção, em território nacional, de produtos essenciais à vida, para não ficar vulnerável ou dependente de importação, como está ocorrendo neste momento.

E, no terceiro, precisam estar atentos à tentativa de quebra de direitos adquiridos, especialmente de servidores públicos e aposentados e pensionistas dos regimes próprio (servidores) e geral (trabalhadores celetistas) de Previdência Social. ■

**Jornalista, consultor e analista político, diretor de Documentação licenciado do Diap. (Texto publicado originalmente na edição de abril da revista eletrônica "Teoria&Debate")*

SINPROFAZ defende interesses da Carreira no Fonacate

O diretor do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional Giuliano Menezes esteve presente na primeira reunião do Conselho Deliberativo do Fórum Nacional Permanente das Carreiras Típicas de Estado (Fonacate) em 2020, realizada no dia 14 de janeiro. Em pauta, temas como a judicialização da reforma da Previdência, a reforma Administrativa, o aumento do custo das consignações para entidades associativas e a escolha de um representante titu-



lar e um suplente para o Conselho Nacional dos Regimes Próprios de Previdência Social (CNRPPS).

Durante o encontro, o Sindicato defendeu interesses da Carreira. Sobre a reforma Administrativa, Giuliano Menezes enfatizou a necessidade de um discurso que alcance a população e mostre o impacto negativo das mudanças no cotidiano das pessoas. “Temos que mostrar o impacto nos serviços que são mais sensíveis à população. A sociedade precisa enxergar como o serviço público é fundamental”, afirmou o diretor do SINPROFAZ. ■

PECs do “Plano Mais Brasil”

No dia 10 de março, a Assembleia Ordinária do Fonacate contou com a presença do presidente do SINPROFAZ, José Ernane Brito. Sindicatos e associações debateram sobre os riscos da reforma Administrativa e das PECs constantes no “Plano Mais Brasil”, do governo federal. José Ernane Brito fez críticas às PECs – Emergencial (186/2019), da Revisão dos Fundos (187/2019) e do Pacto Federativo (188/2019) – e ressaltou a importância da atuação conjunta das entidades representadas pelo Fonacate.

“As pessoas que hoje governam o país não têm interesse com o desenvolvimento do Estado brasileiro, querem apenas vendê-lo. O plano de desmonte vem muito forte. Os governantes de plantão não explicam o motivo da dispa-



rada do dólar, mesmo com tantas reformas realizadas, e usam esse fato para justificar novas reformas. Temos que aproveitar os números, que é o que mais interessa a esse governo, e mostrar que a solução não está nas reformas Previdenciária ou Administrativa. O Fonacate e as entidades aqui reunidas devem atuar como antíteses e provar que as PECs do ‘Plano Mais Brasil’ afetarão ainda mais o sistema e de forma negativa”, ressaltou o presidente do SINPROFAZ. ■

“Plano Mansueto”

Reunião de urgência foi convocada pelo Fonacate, no dia 30 de abril, com o fim de debater sobre o chamado “Plano Mansueto” (PLP n.º 149/2019) e a emenda que o senador Oriovisto Guimarães (PODE-SP) apresentou ao projeto – a qual propõe o congelamento de salários dos servidores dos entes federados que receberem auxílio financeiro da União.

Entre os encaminhamentos da videoconferência, ficou acertada a apresentação, pelo Fonacate, de emenda que ressalve a recomposição inflacionária, pelo período de 12 meses, de eventual limitação à concessão de reajustes. ■

Conselho Político discute campanhas de esclarecimento sobre securitização de créditos

O SINPROFAZ, representado pelo diretor Giuliano Menezes Campos, compareceu à reunião do Conselho Político da Auditoria Cidadã da Dívida ocorrida no dia 13 de fevereiro. Na oportunidade da assembleia, realizada em Brasília, DF, o Sindicato colaborou com a análise da conjuntura política e econômica do país, tendo debatido estratégias para divulgação da pauta da Auditoria Cidadã junto ao Legislativo federal.

Durante o encontro, foi discutida a promoção de campanhas a fim de popularizar o conhecimento a respeito do PLP n.º 459/2017 e da PEC n.º 438/2018, que tratam do fraudulento esquema da securitização de créditos,



o qual desvia arrecadação tributária durante o percurso dos recursos pela rede bancária e gera dívida ilegal. Outra pauta da assembleia foi o PLP n.º 112/2019, que confere “autonomia” ao Banco Central, colocando-o acima de todos os poderes e “legalizando” a remuneração da sobra de caixa dos bancos.

Para concluir o debate sobre maté-

rias legislativas, colocou-se em discussão o “Plano Mais Brasil”, que inclui as PECs n.º 186, 187 e 188/2019. As propostas, de autoria do governo federal, desmontam a garantia constitucional aos direitos sociais para privilegiar os pagamentos da dívida. Os desvios de recursos da exploração de nióbio em Minas Gerais e de *royalties* do petróleo pautaram os últimos debates. ■

PEC n.º 10/2020: Parlamentares são alertados para a possibilidade de rombo trilionário

Em documento enviado no dia 3 de abril, a coordenadora da Auditoria Cidadã da Dívida Pública, Maria Lúcia Fatorelli, alertou os parlamentares federais para o imenso risco embutido nos parágrafos 9.º e 10 do Art. 115 que a PEC 10/2020 pretende inserir no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição Federal.

“Da forma aberta como está redigido, o § 9.º permite que o Banco Central compre qualquer papel financeiro privado (derivativos, papéis podres e qualquer outro ‘crédito’, inclusive privados!) de qualquer instituição nacional ou internacional, em qualquer tipo de mercado, sem limite

ou controle algum, sem necessidade de identificar os créditos ou a sua condição!

“Adicionalmente, o § 10 prevê que o Tesouro Nacional entrará com 25% do dinheiro para essa compra de papéis! Porém, na verdade, o Tesouro acabará arcando com muito mais, pois os prejuízos do Banco Central são integralmente transferidos ao Tesouro Nacional!

A Auditoria Cidadã afirmou ser inadmissível usar a pandemia para “aprofundar o privilégio dos bancos nacionais e estrangeiros às custas do orçamento público, por isso os § 9 e 10 do Art. 115 devem ser suprimidos do texto da PEC 10/2020!” ■

O que dizem os parágrafos 9.º e 10 do Art. 115 (PEC n.º 10/2020):

Parágrafo 9.º. O Banco Central do Brasil, limitado ao enfrentamento da referida calamidade, e com vigência e efeitos restritos ao período de duração desta, fica autorizado a comprar e vender títulos de emissão do Tesouro Nacional, nos mercados secundários local e internacional, e direitos creditórios e títulos privados de crédito em mercados secundários no âmbito de mercados financeiros, de capitais e de pagamentos.

Parágrafo 10. O montante total de cada operação de compra de direitos creditórios e títulos privados de crédito pelo Banco Central do Brasil na hipótese do § 9.º:

I – deverá ser autorizado pelo Ministério da Economia e imediatamente informado ao Congresso Nacional; e

II – requer aporte de capital de pelo menos vinte e cinco por cento pelo Tesouro Nacional. ■



Uma ideia de justiça fiscal

Resumo

O presente trabalho buscou os conceitos e significados de justiça nas obras de Aristóteles (*Ética a Nicômaco*), Hans Kelsen (*O problema da justiça*) e John Rawls (*Uma teoria da justiça*). Após isso analisou os institutos defendidos por John Rawls em “justiça como equidade” para, com base neles, edificar uma ideia mais específica sobre “justiça fiscal”. O conceito “rawlsiano” de que partiu foi que a justiça seria “equilíbrio apropriado entre exigências conflitantes”. Em seguida analisou alguns casos do que seriam injustiças fiscais na legislação tributária brasileira. Ao fim, concluiu-se que uma ideia próxima de justiça fiscal passa no justo equilíbrio entre os interesses do contribuinte e do Estado, que estabeleça, de forma equitativa, o tamanho do mínimo social e da taxa de poupança justa, bem como, utilizando-se da proporcionalidade tributária, evite elevada desigualdade no topo da distribuição de renda, o que limitaria a igualdade de oportunidades e inibiria do crescimento econômico.

Palavras Chaves

Justiça fiscal; Rawls; Proporcionalidade tributária.

1 – Introdução

Justiça: eis um conceito¹ difícil na filosofia, tal qual o de bem, felicidade, virtude, equidade, proporcionalidade

e razoabilidade. Muito se debate sobre ele, sendo que até hoje não tem um significado fechado na filosofia do direito, semelhante ao que acontece com os demais valores ora referidos.

No que concerne aos últimos, razoável e proporcional, pode-se dizer que, em termos instrumentais, o direito vem delimitando seus significados. Na proporcionalidade e, existe vasta jurisprudência, a começar pela especificação desse princípio pelo Tribunal Constitucional Alemão, em seguida, sistematizada e aperfeiçoada na teoria do professor Robert Alexy⁴. Já no que toca ao conceito de razoável, desde o seu profundo enraizamento no sistema do *comum law* e indo até mesmo para sede doutrinária no direito do *civil law*, pode-se trabalhar com segurança em torno do mesmo.

Para a justiça, todavia, não há consenso em torno do seu conceito e, ousa-se afirmar, sequer há o próprio conceito. Para a filosofia do direito, a despeito de uma ausência de definição, a justiça está relacionada a valores das mais diversas sociedades e aos sistemas por meio dos quais esses valores são afirmados de forma legítima, ainda que coercitivamente.

O dicionário de filosofia de Nicola Abbagnano dá ao verbete “justiça” o



José Leite dos Santos Neto

conceito de uma ordem de relações humanas, de uma conformidade da conduta com a norma, seja ela moral ou de direito⁵. Não muito diferente é o conceito dado por Norberto Bobbio em seu dicionário de política, no sentido de que justiça é um fim social, da mesma forma que a liberdade,

igualdade, democracia ou bem-estar, difere destes porque não é verificável empiricamente. Em seguida cede, e também define justiça como um conceito normativo⁶.

Nota-se, contudo, que as tentativas de delimitação e definição do conceito de justiça perpassam pelas mais variadas abordagens, seja encarando-a apenas como valores e com isso a confundindo como a moral e a ética, seja reduzindo-a a um sistema concatenado, homogêneo e coerente de normas, na maioria das vezes sob a forma de regras. De uma maneira geral, são várias escolas que explicam o fenômeno jurídico (a título de exemplo Jusnaturalismo, Positivismo, Escola Exegética, Normativismo, Historicismo etc.), malgrado qualquer delas fornecer um conceito de justiça.

Conceito de justiça, entretanto, não há. O que é possível, para fins do propósito desse texto, é extrair de autores clássicos, no caso, Aristóteles

¹ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução de Alfredo Bossi e Ivone Castilho Benedetti. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

Nesta obra, o autor traz definições filosóficas extensas sobre conceito, para fins desse trabalho utiliza-se o conceito como “todo processo que torne possível a descrição, a classificação e a previsão dos objetos cognoscíveis (...) Conceito não é um elemento simples ou indivisível, mas pode ser constituído por um conjunto de técnicas simbólicas extremamente complexas, como é o caso das teorias científicas que também podem ser chamadas de ‘conceito’, como Conceito de Relatividade, Conceito de Evolução, etc.) (idem, p. 164).

² Esse mesmo dicionário define significado como a dimensão semântica do procedimento semiológico, ou seja, a possibilidade de um signo referir-se a seu objeto.

³ A doutrina reputa o Caso Luth, como um marco em termos de a dimensão objetiva aos direitos fundamentais, de eficácia horizontal desses direitos e da regra de ponderação, em caso de colisão de direitos dessa natureza.

⁴ Os dois livros em que melhor trabalha a utilização do Princípio da Proporcionalidade são Teoria dos Direitos Fundamentais, no qual expôs as bases de sua teoria e “Epilogo à la teoría de los derechos fundamentales”, nessa última obra, o professor ocupou-se em rebater às críticas lançadas ao livro anterior.

⁵ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução de Alfredo Bossi e Ivone Castilho Benedetti. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 593.

⁶ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI Nicola; PASQUINO Gianfranco. **Dicionário de Política**. Tradução Carmen C. Varriale. 1ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 660-661.

e Hans Kelsen, seus pensamentos em torno do tema, já que nem eles fecharam questão sobre o que é justiça. Em seguida, buscar o escopo principal desse trabalho que é, à luz da “Teoria da justiça” de John Rawls, traçar linhas gerais sobre uma ideia de justiça fiscal e, por fim, apontar de forma específica algumas situações de injustiça no sistema fiscal brasileiro.

2 – Uma ideia de justiça equânime e proporcional em Aristóteles⁷

No livro V de *Ética a Nicômaco*, onde trata da “Teoria da Justiça”, encontram-se lições preciosas sobre uma ideia de justiça. Segundo seu pensamento, justiça é uma “disposição de caráter”, que torna as pessoas propensas a agir e fazer conforme o que é justo. Como se vê, há certa tautologia na ideia, uma vez que está a tratar da mesma de uma forma introdutória. Logo após, ele avança, para explicar que existe uma noção geral de justiça, na qual cabem várias espécies da mesma, i. e., valores específicos.

Numa primeira espécie, sem o dizer diretamente com essas palavras, Aristóteles afirma que a justiça se relaciona com valores morais. Em seguida ele cita, como valores específicos de injustiça, a ganância, a improbidade e até mesmo o oposto do bom. Com isso, evolui para apontar um outro “significado”, que ele chama de “particular”, de justiça, esse confundido com a lei, mas que ele assevera “injusto, no sentido amplo de ‘contrário à lei’”.

E continua o filósofo a discorrer, afirmando existir mais de uma espécie de justiça, sendo que uma delas se distingue da virtude, no pleno sentido da palavra, como também da improbidade, mas sempre como uma relação espécie para gênero. Para

Como se observa, os escritos de Aristóteles são de grande valia para a concepção de justiça como o proporcional, o equânime e até o meio termo, de acordo com uma noção do “mérito”

Aristóteles, nos extremos de cada espécie de justiça há iniquidade: “em toda espécie de ação em que há o mais e o menos, também há o igual. Se, pois, o injusto é iníquo, o justo é equitativo, como, aliás, pensam todos, mesmo sem discussão. E, como o igual é um ponto intermediário, o justo será um meio-termo”.

Em seguida, torna mais clara sua ideia, ao discorrer que a noção de equidade é sempre relacional, seja a duas pessoas ou a duas coisas e, principalmente, é intermediária entre essas duas coisas ou pessoas, “as quais são, respectivamente, maiores e menores”. A medida dessa distribuição, segundo o mesmo, será edificada pela ideia de mérito. Isso deve se dar ainda que nem todos especificuem a mesma espécie de mérito, uma vez que “os democratas o identificam com a condição de homem livre, os partidários da oligarquia com a (condição de) riqueza (ou com a nobreza de nascimento), e os partidários da aristocracia com a (condição de) excelência”.

Continuando nessa construção e, como desdobramento dessa ideia, mais precisamente como consequência natural da medida de mérito entre

dois extremos, ele introduz a ideia de proporção. Sendo o proporcional a medida do mérito dentro do intermediário, ou seja, do equânime. O injusto é o que viola a proporção, pois retira a relação do todo para com o todo e da parte para com a parte.

Utilizando a ideia de “posses comuns”, interpretada à luz do seu tempo, defende que a Justiça distribua essas posses de acordo com a proporção acima mencionada. E, mais além, sob esse critério também devem ser distribuídos os “fundos comuns de uma sociedade”.

Isso quer dizer que há em Aristóteles um embrião de justiça distributiva. Essa inferência pode ser averiguada até mesmo de forma taxativa, quando fala que “devemos tanto subtrair do que tem mais como acrescentar ao que tem menos; e a este acrescentaremos a quantidade pela qual o excede o intermediário, e do maior subtrairemos o seu excesso em relação ao intermediário”. Destarte, “é pela retribuição proporcional que a cidade se mantém unida”.

Arremata, pois, afirmando ser a justiça uma espécie de meio termo, que se relaciona com a quantidade intermediária, enquanto a injustiça com os extremos. É também aquilo em virtude do qual um homem justo age e distribui a si mesmo e ao outro, sem se lhe atribuir mais do que convém ou do que convém ao próximo e de maneira a dar o que é igual de acordo com a proporção. A injustiça, por outro lado, se relaciona com o excesso, a deficiência, o contrário à proporção do útil ou do nocivo.

Como se observa, os escritos de Aristóteles são de grande valia para a concepção de justiça como o proporcional, o equânime e até o meio termo, de acordo com uma noção do “mérito”. Porém, nem esse grande filósofo ousou ser categórico na definição de justiça, já que afirma ser

⁷ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Tradução de Leonel Vallandro e Gred Bornheim. Os pensadores, v.2. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

um conceito geral sobre o qual cabem várias ideias específicas.

Pode-se, então, avançar para a análise que outro grande autor fez do fenômeno da justiça. Em seguida, tercem-se algumas considerações de Hans Kelsen, lavradas em seu livro de nome pertinente ao propósito desse trabalho, qual seja, *O problema da justiça*.

3 – O (não) conceito de justiça em Hans Kelsen⁸

Outro grande pensador do tema foi o jurista Hans Kelsen. Por conta de má compreensão do escopo de sua maior obra, *Teoria Pura do Direito*, esse autor é prejudicado por desconhecedores de sua verdadeira contribuição para o direito. Primeiramente explica-se que o aludido trabalho tinha intenção principal de sistematizar o conhecimento jurídico como ciência, o que até então ninguém havia feito com tamanha maestria.

Como homem de um tempo em que se buscava conferir cientificidade a tudo, Kelsen buscou expurgar a imiscuição de outros ramos do conhecimento em face do direito. Mas isso fora feito para fins de conferir caráter científico ao fenômeno jurídico e até separar os valores da norma⁹. Entretanto, ressalte-se, não se pode atribuir a Kelsen o que a história e seus algozes fizeram com o positivismo¹⁰, sendo, pois, essa uma outra questão.

Dito isso, verifica-se que em outra grande obra desse autor encontram-se mais alguns elementos de justiça que podem ajudar no propósito desse trabalho, que é o de edificar uma ideia de justiça fiscal. Rememorem-se as palavras acima, no sentido de que não se acha até hoje um conceito

Como homem de um tempo em que se buscava conferir cientificidade a tudo, Kelsen buscou expurgar a imiscuição de outros ramos do conhecimento em face do direito

de justiça. Em Kelsen, no entanto, podem-se encontrar excelentes definições pare ele do que não é justiça, eis o motivo do advérbio “não” no subtítulo do índice.

Em seu trabalho *O problema da justiça (1960)*¹¹, Hans Kelsen compila os vários significados que historicamente são concebidos ao fenômeno da justiça, destacando a sua definição, análise e opinião sobre os mesmos. Ele busca desconstruir, do ponto de vista científico, cada uma das explicações existentes para o fenômeno da justiça. Porém, conotando não ser categórico ao fim, uma vez que não parece ser esse o objetivo daquele trabalho.

Inicia por afirmar que justiça é uma qualidade ou atributo de diferentes objetos ou indivíduos. Nesse sentido, a justiça representa uma virtude e, como tal, pertence ao domínio da moral, servindo como norma de tratamento nesse campo. Sob esse enfoque, as normas que buscam fazer justiça têm como pressuposto de validade serem boas, justas etc., enquanto que a norma jurídica não

deve se ocupar desse mister. Segundo ele, apenas na norma hipotética fundamental se poderia constituir valor de justiça para o direito.

Em seguida, aponta nos enunciados mais simples de definição de justiça algumas inconsistências. Na fórmula que chamou de *suun euique*, segundo a qual “deve-se dar a cada um o que é seu”, afirma que subtende-se aí o que é seu “por direito”, ou seja, segundo um título ou pretensão jurídica, portanto algo nada preciso. No que toca à “Regra de Ouro”, que fala “Não faças aos outros o que não queres que te façam a ti”, Kelsen a reputa subjetiva, chegando à situação extrema de a mentira ser algo justo, se for direcionada a alguém que a aceite como modo ser.

Passa então à análise do “Imperativo Categórico” de Kant, que diz: “Age sempre de tal modo que a máxima do teu agir possa por ti ser querida como lei universal”. Segundo Kelsen, esse é mais usado como princípio geral e supremo da moral, do que propriamente como regra de justiça. Ele aponta, ainda, uma falha na teoria de Kant, dizendo que no caso do suicídio, a máxima individual (a pessoa crê que o suicídio é melhor para si) não pode ser transformada em máxima universal.

Em seguida discorre sobre uma série de exemplos em que, para ele, a máxima de Kant não seria aplicável, como no caso do tomador de empréstimo que não queira pagar a dívida ou das pessoas que prefiram os prazeres ao desenvolvimento de suas capacidades. Longe da pretensão de realizar uma crítica infundada ao pensamento de Kelsen, mas, ao que parece, existe um pouco de retórica nos exemplos construídos.

⁸ KELSEN. Hans. *O problema da justiça*. Tradução de João Batista Machado. 3.ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

⁹ Como ciência, o direito não teria por função decidir o que é justo, isto é, prescrever como devemos tratar os seres humanos, mas sim descrever aquilo que de fato é valorado como justo, sem se identificar a si mesma com um desses juízos de valor.

¹⁰ Pode-se falar de episódios históricos em que a legalidade coadunou com fatos de extrema injustiça: escravidão, genocídios, holocausto, apartheid, etc.

¹¹ KELSEN. Hans. *O problema da justiça*. Tradução de João Batista Machado. 3.ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

Ao fim, Kelsen afirma que o que resta da regra de Kant é apenas uma lei com generalidade, com a qual a máxima da ação deve se conformar: “A necessidade de conformar a lei é o dever ser e este é o sentido de toda e qualquer norma”. O conteúdo dessa norma não seria preenchido pela moral, mas, sim, por outra ciência normativa.

Também não vê no princípio retributivo resposta adequada para seu problema. A norma retributiva prescreve que “àquele que faz o bem se deve fazer o bem, e àquele que faz o mal se deve fazer o mal”. Nota-se que essa fórmula é tão vazia como o mandamento geral de fazer o bem e omitir-se do mal, pois pressupõe uma ordem normativa que determine o que é bem e o que é mal.

Prossegue esse autor a desfazer o conceito de justiça nas regras de costumes, pois, como mutáveis no tempo e no espaço, não dariam respostas precisas. Bem como, critica “o meio termo aristotélico”, uma vez que, sob sua ótica, não seria evidente.

Kelsen ainda discorda da ideia de justiça como proporcionalidade, também encontrada em Aristóteles. Segundo ele, para aplicá-la, deve-se pressupor que os valores têm diversos graus, algo inadmissível por ele, já que nesse sentido atribuir-se-ia uma lógica binária na normatividade. Para Kelsen, uma conduta não pode mais ou menos corresponder à norma, ser mais ou menos boa, uma vez que a diferente gradação deve residir não na norma de forma objetiva, mas sim no que se chama de “sentido subjetivo”.

Ele vai além e aprofunda sua crítica até mesmo à ideia de proporcionalidade em sentido estrito, tomada pelo Tribunal Constitucional

Kelsen ainda discorda da ideia de justiça como proporcionalidade, também encontrada em Aristóteles. Segundo ele, para aplicá-la, deve-se pressupor que os valores têm diversos graus, algo inadmissível por ele

Alemão em 1958, no caso Luth¹², julgado dois anos antes do livro *O problema da justiça*, no que defende uma proporcionalidade em sentido aproximativo e não em sentido estrito. Advoga que a proporcionalidade no sentido estrito só existe entre os valores em sentido subjetivo, decorrente da reação representada pelo princípio retributivo. Uma proporcionalidade apenas seria possível, se os valores tomados em consideração fossem quantitativamente mensuráveis, o que não é o caso para ele.

Kelsen evolui para a análise do princípio da justiça comunista, formulado por Marx, segundo o qual “cada um segundo as suas capacidades e a cada um segundo as suas necessidades”. Para isso, teceu a mesma crítica feita à máxima “a cada um o seu” que, segundo ele, não diz nada.

No que se refere à ideia de justiça como bem absoluto em Platão, Kelsen faz um paralelo. Diz que essa ideia de bem absoluto está para essa

concepção de justiça como deus está na concepção de justiça divina. Ou seja, têm como referencial algo transcendente, inacessível ao homem, que é prisioneiro dos seus sentidos.

Mas foi no jusnaturalismo que Kelsen centrou grande parte das críticas desse livro. Buscou avaliar toda espécie de justificação por trás dessa grande escola de explicação e justificação da fenomenologia jurídica, desde a natureza, passando por deus e as matrizes religiosas e, ainda, até a razão humana. A ideia central por trás das críticas ao jusnaturalismo não destoa das demais análises desconstrutivas que ele empreendeu contra as demais noções de justiça acima apresentadas, sempre passando por elementos subjetivos, transcendentais e incertos de justiça.

Como essa obra em questão foi escrita em 1960, enfrentou grandes críticas em razão do que foi defendido na obra *Teoria Pura do Direito* de 1934¹³, e até mesmo sob uma lógica de cronologia, pode-se dizer que *O problema da justiça* serve, dentre outras coisas, como resposta e tentativa de esclarecer que, para ele, o problema jurídico difere de um problema de justiça. Algo que, aliás, não parece ter sido sua intenção definir.

4 – A “Justiça como Equidade” de John Rawls e sua contribuição para edificação de uma ideia de justiça fiscal

Em busca de um significado próximo de uma ideia de justiça, visto Aristóteles e seus escritos sobre “justiça equânime” e “proporcional”, bem como visto o substancial trabalho de Hans Kelsen sobre os diversos entendimentos em torno do que ele chamou de “o problema

¹² Esse caso é tido como marco no estudo dos direitos fundamentais. Nele o Tribunal Constitucional Alemão sacramentou três ideias importantes (a) a dimensão objetiva dos direitos fundamentais; (b) a eficácia horizontal dos direitos fundamentais; e (c) a necessidade de ponderação, em caso de colisão de direitos.

¹³ Já ao fim de sua vida Kelsen reescreveu o livro *Teoria Pura do Direito*, mas para fins de consagração, pois ele se notabilizou mesmo foi desde o seu lançamento, na primeira edição, em 1934.

da justiça”, chega-se a John Rawls. Dentro da filosofia política, esse autor formulou uma teoria que aproveita os elementos valorativos da sociedade atual (democracia, igualdade, justiça distributiva, etc.) e organiza-os em uma teoria que dá elementos para uma sociedade que ele reputa ideal do ponto de vista organizativo.

No clássico *Uma teoria da justiça*¹⁴, John Rawls fornece elementos mais analíticos para justificar um “conceito” e uma “concepção de justiça”, bem como no que chama de “parcelas distributivas”, dá fundamento para o tratamento desigual entre pessoas e a existência de políticas públicas tendentes a diminuir as desigualdades sociais e oferecer oportunidades mais equitativas aos cidadãos. Eis o arcabouço filosófico para uma ideia de justiça a ser utilizada na seara fiscal mais à frente.

A tese central de Rawls nesse livro é estabelecer o que ele chama de “dois princípios da justiça”, o princípio da igualdade e o princípio da diferença. Em razão deles, desenvolve uma série de raciocínios, muitos deles metafóricos, que embasam o antecedente (justificação) e o conseqüente (aplicação) desses dois princípios. Em seguida, em capítulo específico, evolui para o que ele chama de “parcelas distributivas” e como as mesmas podem ser cunhadas para a realização dos princípios de justiça.

Para ele, há necessidade de uma série de princípios, entre os diversos possíveis para um modo de organização social, que ditarão a divisão das vantagens e acordarão como serão apropriadas as parcelas distributivas. Esses vetores são os princípios de justiça social, que são modos de atribuir

As ideias de “posição original”, “véu da ignorância” e justificação racional nas escolhas, juntas, definem os princípios de justiça como aqueles em que pessoas, movidas pela realização dos seus interesses, aceitariam condições de igualdade diante das contingências naturais ou sociais

direitos e deveres nas “instituições básicas” da sociedade e definirão como serão apropriados benefícios e distribuídos os encargos da cooperação social¹⁵.

Rawls parte do diagnóstico de que as pessoas nascem com posições sociais diferentes, o que repercute nas expectativas (no sentido de possibilidades) de vida. Essas expectativas são reforçadas tanto pelos sistemas políticos, como pelas circunstâncias econômicas e sociais. Essas desigualdades (posições sociais diferentes) são profundas e atingem as oportunidades iniciais de vida, não podendo ser justificadas pela ideia de mérito¹⁶.

À luz dessa constatação, ele distingue um conceito de justiça de uma concepção de justiça. O primeiro se refere ao equilíbrio apropriado entre exigências conflitantes, enquanto que o segundo corresponde ao conjunto

2.º Colocado

de princípios que identificam o que chama de “considerações relevantes” na determinação do equilíbrio. O papel desses princípios na atribuição de direitos e deveres e na definição da divisão apropriada das vantagens sociais são definidores do conceito de justiça¹⁷.

Hábil na formulação de metáforas para esclarecer sua teoria, adepto da teoria contratualista de Locke e Rousseau, e autodenominado “kantiano-constutivo”, Rawls toma emprestada a ideia de “estado de natureza” para metaforizar uma “posição original”, segundo a qual seria “o *status quo* apropriado para garantir que os acordos fundamentais sejam equitativos”. Daí a ideia de “justiça como equidade”, já que nessa situação os participantes apenas adotariam princípios racionais e equitativos.

Só que, para serem aceitas pela totalidade da sociedade, essas premissas, ou princípios, devem ser o mais abrangente possível, a ponto de englobar as mais diversas aspirações e circunstâncias pessoais¹⁸. Para explicar isso, recorre a uma outra metáfora, “o véu da ignorância” que seria o desconhecimento durante a posição inicial das efetivas posições sociais que os participantes ocuparão após a posição original.

As ideias de “posição original”, “véu da ignorância” e justificação racional nas escolhas, juntas, definem os princípios de justiça como aqueles em que pessoas, movidas pela realização dos seus interesses, aceitariam condições de igualdade diante das contingências naturais ou sociais¹⁹.

Dados esses pressupostos, Rawls edifica os dois princípios de justiça que, pela sua importância, transcreve-se:

¹⁴ RAWLS, JOHN. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Jussara Simões. 4.ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

¹⁵ Idem, p. 5.

¹⁶ Idem, p. 8 e 9.

¹⁷ RAWLS, JOHN. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Jussara Simões. 4.ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 12.

¹⁸ Idem, p. 21.

¹⁹ Idem, p. 23.

Primeiro princípio: cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um similar de liberdades para outras pessoas.

Segundo princípio: as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) se possa razoavelmente esperar que se estabeleçam em benefício de todos, como (b) estejam vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos²⁰.

Esses dois princípios de justiça são a base da teoria desse autor. Com fulcro neles, trabalha uma séria de desdobramentos em sua obra clássica, um deles é o que chama de “justiça distributiva”, que se relaciona com outros conceitos também por ele concebidos, como “parcelas distributivas”, “bens primários”, “justiça procedimental pura” e “instituições básicas”.

Esses conceitos dão uma substancial base para uma ideia de justiça fiscal ou, ao menos, para fundamentos filosóficos mais sólidos desse tema. É quando trata do que chama de “parcelas distributivas”, que Rawls fornece um arcabouço teórico para enquadrar um tratamento desigual entre desiguais em uma engrenagem social composta por instituições, pessoas e valores os mais diversos (não raro contrapostos e confluen-

A ideia de justiça distributiva como desdobramento dos princípios de justiça tem por base as escolhas importantes para a concepção de como as parcelas distributivas serão cunhadas. Essas escolhas têm fundamentos morais, políticos e econômicos

tes), tendentes a realizar a ideia de “escolha social”²¹.

A ideia de justiça distributiva como desdobramento dos princípios de justiça tem por base as escolhas importantes para a concepção de como as parcelas distributivas serão cunhadas. Essas escolhas têm fundamentos morais, políticos e econômicos²², bases essas que independem de desejos e necessidades específicas dos membros atuais em um dado tempo histórico²³.

Ele recorre novamente à metáfora da “posição inicial”, reputando-a como construtiva do fundamento filosófico que Kant deu à “vontade

geral”, por sua vez concebida por Rousseau²⁴. Nela o possível conflito intergeracional sobre a alocação de riquezas e uma noção de poupança justa entre as gerações seria dirimido pelos “preceitos de justiça”.

Para ele, somente algumas questões de economia política têm relevância para serem trabalhadas em uma teoria da justiça, são elas, a taxa adequada de poupança justa entre uma e outra geração²⁵, a organização básica da tributação e da propriedade e, por fim, qual seria o mínimo social daquela sociedade²⁶.

No que ele chama de setor de distribuição, confere à tributação e ao regime jurídico da propriedade especial atenção. Ambos os elementos decorreriam dos dois princípios de justiça. O imposto sobre herança e sobre renda com taxas progressivas (quando necessário) e a definição legal dos direitos de propriedade devem assegurar liberdade igual²⁷ em uma democracia de cidadãos-proprietários, bem como o valor equitativo dos direitos estabelecidos por tais instrumentos. Já os impostos – proporcionais – sobre o consumo (ou sobre a renda) devem fornecer a receita para os bens públicos, para o setor de transferências e para a instituição de igualdade equitativa de oportunidades na educação, e assim por diante, de modo a implantarem o segundo princípio²⁸.

²⁰ Idem, p. 73.

²¹ O mais usual seria chamar essa ideia de “bem-estar” social ao invés de “escolha social”, mas Rawls repele esse conceito, pois, segundo ele, tem uma conotação de utilitarismo. É exatamente o utilitarismo puro que ele deseja evitar como fundamentos de uma teoria da justiça. Ao fim do livro ele admite uma dose de utilitarismo na construção do conceito de justiça, mas desde que não seja esse o substrato do conceito e não dite o processo de escolha do que é justo.

²² RAWLS, JOHN. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Jussara Simões. 4.ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 325.

²³ Idem, p. 327.

²⁴ Idem, p. 328.

²⁵ Rawls levanta o problema de como garantir que uma geração não prejudique a outra. Ele dá como resposta, novamente, o véu da ignorância, pois com ele os situantes da posição original não sabem a que geração pertencerão. Bem como invoca o fato de que uma geração sempre visará melhorar a vida de seus descendentes diretos. Para isso concebeu a ideia de poupança justa, que, simplificada, consiste em a riqueza produzida por uma geração ser parte vertida para ela própria, para melhoria de sua qualidade de vida, e parte poupada para uma futura geração, que deverá fazer o mesmo para as subsequentes.

²⁶ Idem, p. 330.

²⁷ Nesse ponto adverte-se que os norte-americanos têm uma noção muito abrangente do direito à liberdade. Como liberdade igual não seria apenas a não obstrução por parte do Estado a fazer ou deixar de fazer algo previsto em lei, mas abrangente direito às oportunidades, afinal de contas, quem não tem possibilidade de acesso a determinado bem ou utilidade não tem liberdade de escolha. Como exemplo disso, pode-se citar decisão da Suprema Corte que falou que financiamento privado de campanha é consectário da liberdade de expressão. Foi isso que decidiu aquele Tribunal ao julgar o caso “Citizens United v. Federal Election Commission Case”, retirando a limitação a doações eleitorais por parte de lei editada após o caso “Watergate”. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-jul-25/eleicoes-eua-podem-afetar-financiamento-campanha>. Acesso em 09 de julho de 2017.

²⁸ RAWLS, JOHN. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Jussara Simões. 4.ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 348.

Ou seja, em duas fases, a tributação e o regime de propriedade atuariam tratando os desiguais desigualmente de modo a não permitir o aumento despropositado da desigualdade, bem como, em um segundo momento, daria as bases de igualação, seja no “mínimo social aceitável”²⁹ por transferências, por meio do fornecimento equitativo de oportunidades.

A satisfação dos princípios de justiça na constituição de um sistema de instituição impescinde de forma cabal da definição de uma taxa de poupança adequada e o ajustamento de um critério para o mínimo social. Ou seja, elevação das expectativas dos menos favorecidos por meio de transferências e benefícios propiciados por bens públicos essenciais, de forma a se compatibilizar com as expectativas de liberdades iguais³⁰. A distribuição por meio dessa estrutura básica resultará em justiça (ou pelo menos ausência de injustiça), pelo menos no que ele entende por justiça procedimental pura.

Espera-se ter trazido com razoável clareza os principais pontos de *Uma Teoria da Justiça*, ao menos no que repercute o propósito desse trabalho, que é definir/delinear uma ideia de justiça fiscal. Como se nota da obra de Rawls, a despeito de ter um pouco mais de 50 anos, uma tendência a se tornar um grande clássico da filosofia, na visão de Frank Lovett³¹.

Isso porque Rawls especificou filosoficamente as razões, fundamentos e finalidades de um tratamento desigual entre cidadãos, compreendendo

O que se pretende com este trabalho é, partindo-se dessas teorias, acrescentar o elemento fiscal à ideia de justiça.

Sob uma perspectiva bibliográfica, não existe fatura teórica sobre as especificidades do tema

dando nisso o tratamento tributário diferente também. Ou seja, se sua teoria aponta para a construção de um funcionamento social justo, ela abarca um funcionamento tributário também justo.

Essa teoria não é imune a críticas, como nada em ciência e muito menos em filosofia. Por exemplo, Roberto Gargarella³² aponta algumas críticas feitas por Ronald Dworkin, Amartya Sen e Gerald Cohen sob alguns aspectos da sua Teoria da Justiça, mormente sobre a justificação da desigualdade no segundo princípio de justiça e sobre o fator sorte na distribuição de “bens primários”. Mas isso não retira a importância da obra, uma vez que, em sua completude, busca dar uma resposta sistemática para um funcionamento minimamente justo da sociedade.

5 – Uma ideia de justiça fiscal “rawlsiana”

No desenvolvimento do presente tema, entretanto, constata-se uma extrema exiguidade de teorias filosóficas sobre a justiça fiscal. Como se viu, é possível colher elementos sobre uma ideia de justiça em Aristóteles, Hans Kelsen e John Rawls e, no primeiro e terceiro autores, o significado ou conceito de justiça perpassa por, *a priori*, uma ideia de tratamento igual entre pessoas e, *a posteriori*, de acordo com umas regras de justificação³³, um tratamento desigual entre desiguais.

O que se pretende com este trabalho é, partindo-se dessas teorias, acrescentar o elemento fiscal à ideia de justiça. Sob uma perspectiva bibliográfica, não existe fatura teórica sobre as especificidades do tema³⁴. A grande maioria dos trabalhos já parte do pressuposto de que justiça fiscal consiste basicamente em tratamento tributário mais gravoso a quem detém maior riqueza e menos gravoso a quem não o detém.

Mas é em Rawls que se encontra um arranjo teórico sobre o qual é possível edificar uma ideia mais precisa de justiça fiscal. Sua teoria não passou imune a críticas, é verdade, sendo necessária a filtragem de alguns de seus aspectos. Como exemplo, há um subdimensionamento da capacidade de distorção que a desigualdade promove, principalmente em países em que ela já é muito acentuada, como o Brasil. O que se deve levar e conta,

²⁹ Ele levanta também o problema de se saber qual o mínimo social aceitável, se decorre da média das riquezas de um país ou se decorre dos costumes.

³⁰ Idem, p. 377.

³¹ LOVETT, Frank. **Uma teoria da justiça, de John Rawls**: guia de leitura. Tradução de Vinicius Figueira. Porto Alegre: Penso, 2013.

³² GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls**: um breve manual de filosofia política. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

³³ Aristóteles fala em proporcionalidade de acordo com o “mérito”.

³⁴ Muitos escritos sobre justiça fiscal são feitos por economistas e não propriamente por juristas. A exemplo de Adam Smith, H. M. Goves (Tax Philosophers) e J. M. Keynes. Todos citados por Klaus Tipke (TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Imprensa: Porto Alegre, S. A. Fabris, 2012). Este autor atribui ao empenho de economistas sobre o tema de “justiça tributária” o desinteresse de juristas e filósofos sobre o mesmo (idem, p.12). No que concerne a Adam Smith, este, desde 1776, quando lançou “Uma Investigação sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações” concebeu quatro princípios para justiça tributária. O primeiro, a que ele chamou de qualidade, consiste em o “imposto” deve respeitar a medida das capacidades dos súditos. O segundo é a certeza, definida por ele com ausência de arbitrariedade no mesmo. O terceiro princípio tributário é a conveniência de pagamento; de definição fluida, esse conceito indica que a cobrança deve ser conveniente com a época das bases econômicas do mesmo. Por exemplo, um imposto sobre produção rural tem que coincidir com a época da safra. Por fim, o último princípio, é o da economia da cobrança, segundo o qual, a cobrança do imposto não pode ser mais cara do que a receita por ele fornecida (SMITH, Adam. **Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações**. Tradução de Luis Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1999).

quanto a essas críticas, todavia, é que se tratou de uma obra escrita por um norte-americano nas décadas de 50 e 60, ou seja, em uma sociedade pouco desigual e em boa medida satisfeita sob o aspecto do que ele chamou de “bens primários”.

Como todo clássico, no entanto, a obra de Rawls fornece instrumentos para a construção de saídas teóricas as mais diversas; intenta-se, neste trabalho, fazer isso para o debate de uma ideia de justiça fiscal. Aqui se parte de um dos seus conceitos de justiça, qual seja, “equilíbrio apropriado entre exigências conflitantes”. Quais seriam as exigências conflitantes numa justiça fiscal? E mais: no que consistiria esse equilíbrio apropriado dessas exigências?

Partindo-se da sociedade imaginada por Rawls, de cidadãos-proprietários, aqui, contribuintes, com “direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais”, deve-se garantir aos mesmos a igualdade na distribuição da carga tributária e o respeito à sua capacidade contributiva. Acrescente-se a esses elementos de igualdade tributária um princípio-chave do sistema, qual seja, o da vedação ao confisco.

De outra banda, o Estado deve, ao organizar o sistema tributário, buscar as mais adequadas bases econômicas – exercitando uma “concepção de justiça” (nas palavras de Rawls), pois estaria a eleger as condições relevantes mais justas – com o fim de angariar o financiamento das “instituições básicas”.

Essa ausência de tributação não só infringe o princípio da capacidade contributiva, como também deixa de arrecadar uma grande massa de recursos que seriam extremamente úteis ao financiamento de políticas públicas

Estas, por sua vez, seriam as responsáveis pela prestação dos “bens primários”, pela implementação do “mínimo social” e pela igualdade “equitativa de oportunidades na educação”.

Ou seja, a justiça fiscal seria o equilíbrio apropriado entre essas duas exigências conflitantes. De um lado o direito à igualdade, ao não confisco (propriedade) e o respeito à capacidade contributiva e, do outro, a necessidade de o Estado efetivar o segundo princípio de justiça, i. e., o “princípio da diferença”, por meio de “parcelas distributivas”, de modo a aproximar cidadãos em posições sociais diferentes.

Decerto que nesse equilíbrio reside o cerne do debate nas democracias contemporâneas. Não passando o mesmo de uma ideia aproximada do que a sociedade entende por seus propósitos ou, ainda que os objetivos dos mais diversos grupos em

seu seio sejam divergentes, a justiça fiscal consistirá em um financiamento estatal não abusivo, mas que seja suficiente para um “sentimento” de bem-estar mínimo.

Enfim, ir além da fluidez dos conceitos aqui tratados é exigir uma resposta estática para uma pergunta dinâmica. Algo que nem os autores clássicos acima tratados ousaram fazer.

6 – Exemplos de injustiça fiscal no Brasil

Partindo-se agora do amplo em direção ao específico, adentra-se de forma mais concreta sobre algumas questões práticas de injustiça fiscal, passa-se de forma analítica a abordar cinco³⁵ situações concretas que rompem o aludido equilíbrio apropriado entre a exigência conflitantes acima apontadas. Seja não observando a efetiva capacidade contributiva dos contribuintes no caso, seja subfinanciando as bases econômicas da justiça distributiva ou as duas coisas ao mesmo tempo.

O mais emblemático desses exemplos é o fato de a União jamais ter exercido sua competência tributária para o caso e instituído o Imposto sobre Grandes Fortunas previsto no inciso VII do art. 153 da Constituição da República. Os motivos disso saltam aos olhos, não é apenas uma questão econômica de suposta fuga de capitais³⁶, mas também política, pois entre os 513 deputados eleitos para a legislatura 2014-2018, quase metade é classificada como milionária, relação essa que aumenta a cada legislatura³⁷.

³⁵ Elegeram-se cinco situações por conta das limitações inerentes a esse trabalho, mas no sistema tributário brasileiro pode-se enumerar dezenas de casos em que há uma notória injustiça sob o aspecto da capacidade contributiva, somente para ficar em um princípio básico.

³⁶ A possibilidade de migração de capital para países com tributação mais benéfica é uma constatação inofismável, no caso de instituição/aumento de imposto sobre ele. Para isso, Thomas Piketty sugere, de forma assumidamente utópica, um imposto mundial sobre o capital. Como alternativa a essa utopia, sugere uma maior cooperação internacional em matéria fiscal e uma maior transparência nos dados financeiros (PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1.ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014).

³⁷ Não que o simples fato de deter um pouco mais de um milhão de reais indique que o parlamentar legislará com valores plutocráticos, longe disso. Basta ser herdeiro de um imóvel razoável, que se atingirá esse *status* de “milionário”. Mas os dados oriundos das últimas eleições e o então praticado financiamento privado de campanhas são indicativos objetivos de que a política vem se tornado um *locus* de pessoas abastadas (Cf. REIS, Thiago. Quase metade da nova Câmara dos Deputados será formada por milionários. **G1**. Publicado em 06 out 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/eleicoes/2014/blog/eleicao-em-numeros/post/quase-metade-da-nova-camara-dos-deputados-sera-formada-por-milionarios.html>>. Acesso em 9 jul 2017).

Essa ausência de tributação não só infringe o princípio da capacidade contributiva, como também deixa de arrecadar uma grande massa de recursos que seriam extremamente úteis ao financiamento de políticas públicas³⁸.

Uma outra saída seria o caso de aumento das alíquotas da tributação sobre as heranças. Hoje a Resolução n. 9 do Senado Federal, fundamentada no inciso IV do § 1.º do art. 155 da Constituição Federal da República, estabelece a alíquota máxima de 8%³⁹. Nessa questão, também aponta Piketty que a tributação sobre a herança tem um papel primordial de reduzir a alta velocidade da concentração de renda⁴⁰. Já para Rawls, a efetiva progressividade no imposto sobre as heranças resgataria o papel primordial do mérito na sociedade capitalista⁴¹.

Um outro caso de flagrante injustiça fiscal consiste na ausência de tributação do imposto de renda da pessoa física sobre lucros e dividendos oriundos de pessoa jurídica. Ou seja, o empresário que, na qualidade de pessoa física auferir lucros milionários dentro de um período, não recolherá imposto de renda sobre essa verba. Ao tempo em que o trabalhador assalariado que estiver acima da faixa de isenção de R\$ 28.559,70 para último ano-base, já será obrigado a recolher o referido imposto.

Em dado concreto, dos 71 mil brasileiros super-ricos (mais de 4 milhões de reais por ano), cerca de 50 mil receberam dividendos em 2013 e não pagaram nada sobre isso, segundo estudo do Centro

Dos 71 mil brasileiros super-ricos (mais de 4 milhões de reais por ano), cerca de 50 mil receberam dividendos em 2013 e não pagaram nada sobre isso, segundo estudo do Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo

Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo, vinculado ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD)⁴². Essa situação coloca o Brasil ao lado da Estônia como os dois únicos países do total de 34 da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) que não tributam essa base econômica.

Esse mesmo estudo fez algumas simulações de alteração na legislação do imposto de renda, desde a adoção de mais algumas faixas de tributação (35%, 40% e 45%), passando pelo fim da isenção dos dividendos ou ainda a criação de uma alíquota única para as rendas dessa natureza e constatou que, a depender do cenário, poder-se-ia incrementar a arrecadação para o financiamento das “instituições básicas” de 43 a 72 bilhões de reais e reduzir a desigualdade a até 4,31%.

E as iniquidades não param por aí. Existe uma série de situações em que a renda sobre o capital é tributada exclusivamente na fonte, com alíquota proporcional única, o que flagrantemente torna o imposto de renda, nesses casos, um tributo regressivo, além, e o que é pior, de tributar o capital de forma menos gravosa do que a tributação do salário. Eis um contraste com a Constituição, uma vez que esta não permite a discriminação em razão da ocupação ou função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos⁴³.

Sem sair do imposto de renda, pode-se citar também como flagrantemente injusta a ausência de correção na tabela do imposto, o que torna o tributo ainda mais regressivo na prática, pois as faixas de renda mais baixas, são as que sentem de forma mais forte os efeitos da inflação.

Há uma outra situação, dessa feita de competência dos estados, que negligencia uma ideia de justiça fiscal. É a resistência do Supremo Tribunal Federal (STF) em aceitar a incidência de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações e aeronaves, algo que iria ao encontro de realização da capacidade contributiva. Do contrário, persiste a seguinte situação: um assalariado que compra seu primeiro carro popular financiado é obrigado a pagar IPVA por preço de tabela do veículo, enquanto um milionário proprietário

³⁸ No Congresso Nacional existem dezenas de propostas legislativas para instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). Em um dos últimos, PLC 130/2012, falou-se em R\$ 12,66 bilhões segundo o último dado da Receita Federal, caso a alíquota do mesmo fosse de 1,2%.

³⁹ Segundo o Sindicato dos Auditores Fiscais do Estado de Santa Catarina, em recorrência da queda de arrecadação vivida nos últimos anos, 13 estados já elevaram as alíquotas desse imposto. Disponível em <<http://www.sindifisco.org.br/noticias/13-estados-ja-aumentaram-imposto-sobre-heranca-e-doacao>>. Acesso em 9 jul 2017.

⁴⁰ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1.ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

⁴¹ RAWLS, JOHN. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Jussara Simões. 4.ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

⁴² Essa foi uma das conclusões do referido estudo, intitulado: Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas (GOBETTI, Sérgio; ORAIR, Rodrigo Octávio. Tributação e distribuição de renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas. **Working Paper**, n. 136, 2016.. Disponível em: <http://www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT_Tributacao_e_distribuicao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas.pdf>. Acesso em 9 jul 2017).

⁴³ MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Álvaro (orgs.). **Tributação no Brasil**: Em Busca da Justiça Fiscal. Brasília: Sindifisco, 2010.

de iate e navio não paga tal imposto sobre esses bens. Identifica-se que a principal razão para isso é apenas a jurisprudência do STF, a exemplo dos Recursos Extraordinários RE 134.509/AM⁴⁴ e RE 379.572/RJ⁴⁵, que não vêm permitido leis estaduais que explicitem essa hipótese de incidência, afirmando que, pelo fato de o IPVA ter sucedido a Taxa Rodoviária Única, somente incidiria sobre veículos terrestres.

7 – Progressividade tributária e justiça fiscal

Apontando para as palavras finais desse trabalho, pretende-se aqui fornecer alguns elementos para discussão sobre uma ideia de justiça fiscal, mormente quando o Estado Social, e seu consectário, Estado Fiscal, sofrem influxos liberalizantes. Como já referido, não há vasta produção sobre tal temática. A essa mesma constatação chega Klaus Tipke em breve obra – mas substancial –, qual seja, *Moral Tributária do Estado e do Contribuinte*⁴⁶.

Nessa obra, também comentando a dificuldade de conceituação de justiça fiscal na constituição alemã, Tipke informa que aquela lei fundamental não conceitua “Justiça”, mas que o princípio da igualdade é decorrência dessa ideia. Indo além, afirma que, dentro do Estado de Direito, as ofensas das liberdades também podem conotar ofensa à Justiça. Bem como, sendo também esse Estado “Social”, falar

É algo pacífico nos mais diversos ordenamentos jurídicos que a arrecadação detém das maiores dignidades jurídicas, ao ponto de a sonegação ser crime dos mais graves em muitos países

em “Justiça” também é falar de “Justiça Social”⁴⁷. Ou seja, mais uma passagem doutrinária que confirma a dificuldade de conceituação de justiça fiscal, ante a vagueza e indeterminabilidade do termo.

A despeito dessa dificuldade conceitual, é algo pacífico nos mais diversos ordenamentos jurídicos que a arrecadação detém das maiores dignidades jurídicas, ao ponto de a sonegação ser crime dos mais graves em muitos países. Isso é facilmente explicado, pois ela atinge não só o interesse primário do Estado, como também prejudica contribuintes honestos, que terão que arcar com o ônus do sonegador. O sonegador rompe a solidariedade entre a comunidade de contribuintes⁴⁸.

O próprio Klaus Tipke, nessa

mesma obra, afirma que as grandes questões envolvendo política fiscal são tratadas por economistas e não por juristas. Assim, essas decisões são tomadas na álea econômica e, depois, transpostas para o direito. Não por outro motivo, foi-se buscar em badalada obra da economia, com dados, na medida do possível, seguros⁴⁹, qual seja, *O Capital no Século XXI*, de Thomas Piketty, a demonstração da relação entre capital, acumulação de capital (renda) e aumento da desigualdade nas últimas décadas, quando a taxa de retorno do capital é maior do que o próprio crescimento econômico das sociedades, o que tende a levar as desigualdades a índices insustentáveis, que ameaçam de maneira radical os valores da meritocracia⁵⁰.

Para fins desse artigo, importa trazer à baila algumas conclusões desse autor no que pertine ao papel da tributação face à desigualdade social. Coadunando com a ideia básica de justiça fiscal aqui defendida, ele assevera que os tributos não são somente uma questão técnica, mas a mais importante questão política e filosófica, pois são eles que financiam a “ação coletiva”⁵¹, estando uma revolução fiscal presente no cerne de todas as transformações políticas. A exemplo da retirada de privilégios fiscais da nobreza na França revolucionária ou do movimento “*No taxation without representation*” que as colônias britânicas na América fizeram no contexto da Revolução Americana⁵².

⁴⁴ STF. RE 134509. IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. . Relator: Min. Marco Aurélio, Relator para Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002, DJ 13-09-2002.

⁴⁵ STF. RE 379572. Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido. . Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2007, DJe-018.

⁴⁶ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Imprensa: Porto Alegre, S. A. Fabris, 2012.

⁴⁷ Idem, p. 117.

⁴⁸ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Imprensa: Porto Alegre, S. A. Fabris, 2012, .

⁴⁹ Piketty reuniu dados oficiais de registro de patrimônio de mais de vinte países nos últimos três séculos.

⁵⁰ Piketty argumenta que um grau de desigualdade é bom, o ruim é quando é muita, pois muita concentração renda prejudica o crescimento no longo prazo e o próprio funcionamento das instituições democráticas (PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1.ª Ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014).

⁵¹ “Ação coletiva”, nesse contexto, pode ser interpretada com políticas públicas.

⁵² Idem, p. 480.

Em suas conclusões para a seara fiscal, Piketty afirma que a proporcionalidade na tributação detém relação direta com a estrutura agregada da desigualdade. Para ele, tudo parece indicar que a progressividade nas rendas e heranças mais altas deteve a concentração de patrimônios, após os choques das duas grandes guerras, a ponto de não permitir que esta atingisse níveis de concentração de riqueza iguais ao da “Belle Époque”. Em sentido inverso, afirma que a queda espetacular na progressividade da tributação de altas rendas nos EUA e Reino Unido de 1970-1980, justifica em grande parte o salto das remunerações mais elevadas⁵³.

“Os impostos progressivos sobre renda e sobre herança cumpriram papel importante durante o século XX, mas veem-se ameaçados pela ‘concorrência fiscal’ entre os diversos países”⁵⁴. Essa observação não se refere ao Brasil, mas sim a países em que esses tributos são proporcionalmente maiores. No Brasil as alíquotas são relativamente baixas; para o imposto de renda vai de 15% a 27,5% e para o imposto sobre herança e transmissão *causa mortis* chega a no máximo 8%⁵⁵, enquanto na Europa, segundo Sacha Calmon, pode chegar a até a 80% para os parentes “que riem”, ou seja, os distantes⁵⁶.

Não implantar uma progressividade adequada consiste, por vias transversas, em instituir uma regressividade no sistema de tributação de patrimônio e rendas. E qual o passo subsequente? A corrosão da legitimidade do sistema tributário perante a maioria da população, pois as classes médias e baixas não mais aceitarão arcarem proporcionalmente com a

A não implantação de uma progressividade adequada consiste, por vias transversas, em instituir uma regressividade no sistema de tributação de patrimônio e rendas. Isso tem como passo subsequente a corrosão da legitimidade do sistema tributário perante a maioria da população

maior parte dos gastos públicos. Para Piketty, esse prognóstico acarreta o individualismo e o egoísmo na sociedade⁵⁷. É possível ir além dessa constatação feita pelo economista francês e afirmar que a ilegitimidade do sistema tributário aumenta a sonegação e a economia informal, reduzindo a margem de manobra na política fiscal dos governos face à compressão da arrecadação em momentos de crise como o atual.

8 – Conclusão

Enfim, aproximando-se de uma conclusão, pode-se afirmar que, malgrado nem mesmo os grandes autores terem sido categóricos sobre um conceito geral de justiça, é possível, neles mesmos, chegar a uma aproximação do que seria uma ideia desse fenômeno. Seja utilizando-se da equidade, da proporção e do mérito como medidas,

tal qual sugeriu Aristóteles, seja associando-a a valores da norma, tal qual advogou Hans Kelsen ou, de forma mais analítica e refinada, como fez John Rawls, definido-a como o “equilíbrio apropriado entre interesses conflitantes”, pode-se ao menos excluir as demais tentativas de explicação fenomenológica.

Por raciocínio dedutivo, transpõe-se essa ideia geral para área fiscal. Isso quer dizer que a justiça fiscal pode ser associada ao tratamento desigual aos desiguais, sendo que o “mérito” aristotélico, nesse campo específico, transpõe-se na figura da progressividade. Nesse aspecto, a tributação e o regime jurídico da propriedade adquirem relevo especial, com os impostos sobre a herança e renda progressivos assegurando uma liberdade igual em uma democracia em que todos são cidadão-proprietários. Já os demais impostos de natureza fiscal como um todo devem fornecer receita para o custeio dos bens públicos, por meio de transferências visando equalizar uma igualdade equitativa de oportunidades e implementando os princípios de justiça.

Ainda em Rawls, a ideia de justiça fiscal socorre-se dele, quando necessita alcançar o equilíbrio dos interesses contrapostos – do Estado representando a coletividade *versus* do indivíduo em defesa de seu patrimônio – de forma apropriada. Pode-se deduzir dele também que o funcionamento de uma sociedade justa necessita de um tratamento de um sistema tributário também justo.

O equilíbrio dessa apropriação somente poderá ser ditado pelo debate democrático entre todos os setores

⁵³ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1.ª Ed. Rio de Janeiro: Intrínseca. 2014.

⁵⁴ Idem, p. 482-483.

⁵⁵ 13 ESTADOS já aumentaram imposto sobre herança e doação. **Sindifisco-SC**. Publicado em 09 mai 2017. Disponível em: <<http://www.sindifisco.org.br/noticias/13-estados-ja-aumentaram-imposto-sobre-heranca-e-doacao>> Acesso em 7 jul 2017.

⁵⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 328.

⁵⁷ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1.ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca. 2014.

envolvidos de modo a definir de forma equitativa o tamanho do mínimo social e da taxa de poupança justa. Bem como de maneira a se evitar que a elevada desigualdade no topo da distribuição de renda limite a igualdade de oportunidades na sociedade e iniba o crescimento econômico⁵⁸.

Ir além da fluidez dos conceitos aqui tratados é exigir uma resposta estática para uma pergunta dinâmica. Algo que nem os autores clássicos acima tratados ousaram fazer.

Vários exemplos no cenário jurídico brasileiro podem ser apontados como flagrantes casos de injustiça fiscal, seja pela não observância da efetiva capacidade contributiva dos contribuintes no caso, seja pelo subfinanciamento das bases econômicas da justiça distributiva ou seja pelas duas coisas ao mesmo tempo. Um deles é a ausência de instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, o outro a baixa tributação das heranças no Brasil, ou ainda a não incidência de imposto de renda pessoa física sobre lucros e dividendos. Por fim, há casos em que a tributação do ganho de capital é menos gravosa do que a tributação dos salários, como também a ausência de correção da tabela do imposto de renda e, por fim, a não tributação de barcos e aeronaves pelo IPVA.

Com base em dados históricos atinentes à concentração de renda e à arrecadação, é possível indicar que a progressividade nas rendas e heranças mais altas ajuda a deter a concentração de patrimônios, mas tende a ter essa função mitigada, ante a competição empreendida por diversos países, quando oferecem tratamento tributário mais favorável para atrair capital.

Por fim, a não implantação de

uma progressividade adequada consiste, por vias transversas, em instituir uma regressividade no sistema de tributação de patrimônio e rendas. Isso tem como passo subsequente a corrosão da legitimidade do sistema tributário perante a maioria da população, pois as classes médias e baixas não mais aceitarão arcarem proporcionalmente com a maior parte dos gastos públicos. ■

9 – Referências

13 ESTADOS já aumentaram imposto sobre herança e doação. **Sindifisco-SC**. Publicado em 09 mai 2017. Disponível em: <<http://www.sindifisco.org.br/noticias/13-estados-ja-aumentaram-imposto-sobre-heranca-e-doacao>>. Acesso em 7 jul 2017.

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução de Alfredo Bossi e Ivone Castilho Benedetti. 5.ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gred Bornheim. Os pensadores, v.2. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI Nicola; PASQUINO Gianfranco. **Dicionário de Política**. Tradução Carmen C. Varriale. 1.ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução 9**, de 1992. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=113958&norma=136383>>. Acesso em 11 jul 2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar da Câmara dos Deputados n.º 130 de 2012. **PL 130/2012**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/966232.pdf>>. Acesso em 11 jul 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

FAZENDA divulga Relatório sobre a Distribuição da Renda no Brasil. **Ministério da Fazenda**. Publicado em 10 mai 2016. Texto atualizado em 05 mai 2017. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/maio/200bspe-divulga-relatorio-sobre-a-distribuicao-da-renda-no-brasil>>. Acesso em 11 jul 2017.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls**: um breve manual de filosofia política. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

GOBETTI, Sérgio; ORAIR, Rodrigo Octávio. Tributação e distribuição de renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas. **Working Paper**, n. 136, 2016. Disponível em: <http://www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT_Tributacao_e_distribuicao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas.pdf>. Acesso em 9 de jul 2017.

KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. Tradução de João Batista Machado. 3.ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LOVETT, Frank. **Uma teoria da justiça, de John Rawls**: guia de leitura. Tradução de Vinicius Figueira. Porto Alegre: Penso, 2013.

MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JR., Alvaro (orgs.). **Tributação no Brasil**: Em Busca da Justiça Fiscal. Brasília: Sindifisco, 2010.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1.ª ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RAWLS, JOHN. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Jussara Simões. 4.ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

REIS, Thiago. Quase metade da nova Câmara dos Deputados será formada por milionários. **G1**. Publicado em 06 out 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/eleicoes/2014/blog/eleicao-em-numeros/post/quase-metade-da-nova-camara-dos-deputados-sera-formada-por-milionarios.html>>. Acesso em: 9 jul 2017.

SMITH, Adam. **Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações**. Tradução de Luis Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999.

STF. **RE 134509**. IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. Relator: Min. Marco Aurélio, Relator para Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002, DJ 13-09-2002.

STF. **RE 379572**. Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido. Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2007, Dje-018.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Imprensa: Porto Alegre, S. A. Fabris, 2012.

⁵⁸ Relatório sobre Distribuição de Renda e da Riqueza da População Brasileira demonstra que os 0,1% mais ricos (27 mil pessoas) detêm 6% da renda, 6% dos bens e direitos. É difícil de visualizar isso, mas fica mais claro quando se observa que auferem uma renda e possuem quantidade de bens e direito, respectivamente, 3.101% e 6.448% superiores à média dos declarantes do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) (FAZENDA divulga Relatório sobre a Distribuição da Renda no Brasil. **Ministério da Fazenda**. Publicado em 10 mai 2016. Texto atualizado em 05 mai 2017. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/maio/200bspe-divulga-relatorio-sobre-a-distribuicao-da-renda-no-brasil>>. Acesso em 11 jul 2017).

Pressupostos para a efetivação de um sistema tributário baseado na justiça: um caminho a ser percorrido no Brasil

Resumo:

Um sistema tributário baseado na justiça significa criar condições necessárias e propícias para a maximização do bem-estar social. O caminho para a justiça tributária requer a observância de certos pressupostos para a efetivação de um sistema tributário baseado na justiça no Brasil.

Palavras chaves: sistema tributário. Justiça tributária. Estado brasileiro.

1 – Introdução

Sobretudo pelas receitas tributárias, um Estado obtém recursos financeiros para realização dos fins públicos e para o custeio de sua atividade administrativa. A ideia de uma justiça tributária foi esboçada originalmente por Adam Smith ao propugnar em seu livro *A Riqueza das Nações*, publicado em 1776, coincidentemente mesmo ano da independência dos EUA, que os cidadãos de todos os estados deveriam contribuir tanto para a manutenção do governo quanto possível na proporção às suas próprias capacidades.¹

Um sistema tributário baseado em uma tributação progressiva do imposto de renda foi desenvolvido em

1891, na Prússia, pelo então ministro das Finanças daquele Estado, Johannes von Miquel.

A aceitação da tributação, conforme tratado no subitem 3.1 desta monografia, requer observância de princípios tributários como o princípio da legalidade tributária, o princípio da competência e legitimidade tributária, o princípio da capacidade contributiva, dentre outros. A boa aceitação da tributação demanda também um sistema tributário calibrado para proporcionar uma equitativa distribuição da carga tributária. Um sistema tributário que está à mercê de grupos de interesses da sociedade é percebido pelos cidadãos como injusto e explorado para seu próprio benefício.

Uma *proxy* quase perfeita da capacidade contributiva é a eficiência econômica individual do contribuinte como medida da carga tributária. Sob esta ótica dois modelos de justiça tributária são possíveis: a Justiça tributária horizontal² e a Justiça fiscal vertical.³

Os indicadores de capacidade contributiva clássicos são a renda, o



Marcelo Claudio Fausto Maia

consumo e o patrimônio dos contribuintes. Um sistema tributário justo e equilibrado requer, por base teórica informativa, uma teoria intrínseca de justiça. Por entender assim, no subitem 2.1 alguns conceitos de justiça são analisados.

A Neutralidade fiscal, progressividade tributária e justiça tributária via equidade fiscal são temas tratados no subitem 2.2 desta monografia.

Os Pressupostos para um sistema tributário baseado na justiça, segundo a ótica do autor desta monografia, são apresentados e discutidos no capítulo 3.

2 – Revisão da literatura especializada quanto à implementação de um sistema tributário baseado na justiça e algumas ideias próprias sobre o tema

No subitem abaixo serão comentados alguns conceitos de justiça segundo pensadores selecionados. A ideia é que, a partir de uma compressão dos sentidos dados pela filosofia do direito, se possa nos tópicos seguintes identificar e analisar com

¹ A citação de Adam Smith, na versão original e completa é: The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state. The expense of government to the individuals of a great nation is like the expense of management to the joint tenants of a great estate, who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in the estate. In the observation or neglect of this maxim consists what is called the equality or inequality of taxation. Every tax, it must be observed once for all, which falls finally upon one only of the three sorts of revenue above mentioned, is necessarily unequal in so far as it does not affect the other two. In the following examination of different taxes I shall seldom take much further notice of this sort of inequality, but shall, in most cases, confine my observations to that inequality which is occasioned by a particular tax falling unequally even upon that particular sort of private revenue which is affected by it. SMITH, Adam. *The Wealth of Nations* (Book V: On the Revenue of the Sovereign or Commonwealth). Chapter II: On the Sources of the General or Public Revenue of the Society Part II: On Taxes. Disponível em: <https://www.marxists.org/reference/archive/smith-adam/works/wealth-of-nations/book05/ch02b.htm> acesso em: 27.06.2019.

² Na justiça tributária horizontal os sujeitos passivos com o mesmo nível de capacidade contributiva são tributados à mesma taxa.

³ Na justiça tributária vertical os sujeitos passivos com diferentes níveis de capacidade contributiva são tributados por taxas tributárias diferentes, sendo mais altas para aqueles de maior capacidade contributiva.

algum grau de segurança e pertinência os pressupostos fundamentais para um sistema tributário baseado na justiça.

Compõe também este capítulo um estudo de temas sensíveis à ideia de um sistema tributário baseado na justiça: a neutralidade fiscal, a progressividade tributária e justiça tributária via equidade fiscal. Isto vai possibilitar – *ausdrückliche Absicht ist dies* – que no capítulo seguinte se possa explorar o tema proposto neste trabalho de forma mais rigorosa e precisa.

2.1 – Conceito de Justiça

O que significa um sistema tributário baseado na justiça? Quais são os pressupostos para a configuração de um sistema tributário justo? Responder a essas duas perguntas envolve reconhecer preliminarmente que a expressão ‘justiça’ é um valor, e sendo justiça um valor implica dizer que a mesma só pode ser subjetivamente conceituada. Justiça é definitivamente uma palavra polissêmica. Trata-se de um conceito importante para a filosofia do direito.

Segundo Platão⁴, a justiça é um ideal que se alcança pela via da educação do cidadão para a vida em sociedade. Neste sentido, a justiça não seria referente a apenas o indivíduo, mas à cidade bem organizada. No modelo de Platão, a justiça é um meio para a realização de um fim – o bem moral, cuja validade transcende as convenções humanas e se relaciona com a configuração de uma ordem

Segundo Platão⁴, a justiça é um ideal que se alcança pela via da educação do cidadão para a vida em sociedade. Neste sentido, a justiça não seria referente a apenas o indivíduo, mas à cidade bem organizada

social justa. Na mesma linha, Hans Kelsen, citado por Elisabete Rosa de Mello⁵, propugnou que a justiça seria a felicidade social, a felicidade garantida por uma ordem social. E esta felicidade teria um sentido objetivo-coletivo e seria voltada para o atendimento a satisfação de necessidades reconhecidas pelo legislador.⁶

Para Aristóteles⁷, a justiça é a virtude completa. Ela é completa, pois a pessoa que a possui pode exercer sua virtude não só em relação a si mesmo, como também em relação ao próximo. Enfim, para Aristóteles, a justiça é respeito igual e espontâneo entre os homens às leis.

Tomás de Aquino⁸ classificou a justiça em quatro tipos: justiça comutativa, justiça distributiva, justiça legal e equidade. Segundo este pensador, a justiça é o agir humano respeitador da igualdade entre as pessoas.

Para Jean Jacques Rousseau⁹, justiça está relacionada à ordem social organizada e é baseada na vontade geral. A Constituição de um país, conforme o entendimento de Rousseau, é produto da ordem social e é o documento representativo da vontade geral. A justiça seria então, para este pensador, um bem comum construído pela vontade geral.

Immanuel Kant¹⁰ lança mão do conceito de vontade unida do povo como elemento que exprime a justiça pública. Segundo este autor, a vontade unida do povo define o que é justo (justiça protetiva), o que é jurídico (justiça comutativa) e o que é de direito (justiça distributiva). E a justiça pública consiste na ideia de uma vontade legisladora universal. Na justiça protetiva a lei informa o comportamento justo de acordo com a forma prescrita. A justiça comutativa indica que a matéria é legalizável quando a posse é conforme ao direito, quando não é gerado um dano ao direito do outro. Em outras palavras, a justiça comutativa se aplica às ações praticadas pelos que participam das relações mútuas tal como o equilíbrio das prestações em um contrato bilateral entre particulares. Já a justiça distributiva é aquela aplicada por aqueles que possuem a competência para julgar. A primeira está relacionada ao direito privado e a segunda ao direito público.¹¹

Por sua vez, uma teoria da justiça utilitarista está baseada no valor utilidade dos bens e serviços dispo-

⁴ PLATÃO. A República, tradução e notas de Maria Helena da Rocha Pereira, 9ª edição. Fundação Calouste Gubenkian, 2001.

⁵ MELLO, Elisabete Rosa de. Direito Fundamental a uma tributação justa. São Paulo: Atlas, 2003, pág. 37.

⁶ Exemplo de necessidades reconhecidas pelo constituinte brasileiro de 1988 é o disposto no art. 7º IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

⁷ ARISTÓTELES. Ética a Nicômano. [trad.] Torrieri Guimarães. 4ª edição, São Paulo: Martin clarete, 2001.

⁸ AQUINO, Santo Tomás de. Suma de teologia. Madrid. Biblioteca de Autores Cristianos, 1995. Edição dirigida por los regentes de Estudios de las Provincias Dominicanas em España.

⁹ ROUSSEAU, Jean Jacques. Do Contrato social, SP: Nova Cultural, 1999, págs. 91-92.

¹⁰ KANT, Immanuel. A metafísica dos costumes. 1724-1804. Tradução: Edson Bini, Bauru-SP, Edpso, 2003.

¹¹ Para uma compreensão mais aprofundada da justiça conforme Kant recomenda-se fortemente a leitura de OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. A Filosofia do Direito em Kant: sua contribuição para a relação entre Direito e Justiça. Dissertação de mestrado apresentada ao Departamento de Filosofia da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 1999 e OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. Uma Teoria da Justiça a partir do Julgamento: Kant, Arendt e os Dilemas da Filosofia do Direito Contemporânea. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 2006.

níveis na economia segundo o critério da maximização da satisfação de cada agente econômico. Na visão utilitarista, os homens agindo egoisticamente, segundo os seus próprios interesses, acabam por provocar, ainda que involuntariamente, o bem-estar geral. É o que Adam Smith denominou por mão invisível. Exemplificando: o açougueiro vende carne por que desta atividade retira lucro. Entretanto, ao vender carne o açougueiro alimenta a comunidade que lhe compra carne. Tem-se assim um fim social (alimentar pessoas) atingido por meio de um fim egoístico (auferir lucro).

Na obra *Teoria da Justiça*¹², de John Rawls, é apresentada uma concepção de justiça como equidade, com ênfase na cooperação social como força motriz de uma teoria da justiça que não se baseia no utilitarismo clássico de John Stuart Mill e outros, nem no contratualismo desenvolvido por Pufendorf¹³, John Locke¹⁴, Rousseau e Kant. Em verdade, John Rawls, na obra *Teoria da Justiça*, expõe uma filosofia política que busca responder à questão: o que torna justa a Justiça? Assim, a partir da identificação de um ponto de partida que este autor denomina de posição original, no qual as partes, sem terem informação prévia, tomam suas decisões de acordo com princípios de justiça¹⁵. A cooperação entre as partes no modelo rawlsiano se dá pela racional escolha com base em uma identidade de interesse geral. Aplicando este modelo a um sistema tributário socialmente aceito teríamos que a conduta pagar tributo seria interpretada como um ato de cooperação social, e os contribuintes realizam esta conduta

A única neutralidade tributária negativa hipoteticamente possível é a ausência de qualquer tributação. Mas sem tributação não há como o Estado atender às necessidades financeiras do setor público (NFSP)

não somente por se tratar de uma imposição do *jus imperium*, mas também por compreenderem que a conduta pagar tributo é promotora do bem-estar da sociedade em que vivem e da qual são membros. Trata-se de identidade social do contribuinte pela sensação de pertencimento comunitário.

Teorias de justiça muitas outras há desenvolvidas por outros jus filósofos contemporâneos ou não que aqui ainda não foram mencionados. Não é pretensão deste trabalho analisar as mais diversas teorias de justiça. O enfoque aqui é, a partir da análise de algumas teorias de justiça selecionadas, encontrar um norte, vetor de subsídio, para identificar e dissertar sobre os pressupostos para a efetivação de um sistema tributário baseado na justiça no Brasil. E o que já foi tratado acima parece ser já suficiente para seguir adiante rumo ao objetivo definido *ex ante*. Caminhos distintos, em regra, levam a destinos diferentes. Uma vez que se sabe aonde se pretende chegar não é difícil escolher o caminho.

2.2 – Neutralidade fiscal, progressividade tributária e justiça tributária via equidade fiscal

Muito se fala da necessidade de uma tributação que contemple a neutralidade fiscal. No entanto, é preciso esclarecer que o princípio da neutralidade abarca duas acepções: a neutralidade fiscal negativa e a neutralidade fiscal positiva. A neutralidade fiscal negativa consiste na não intervenção do Estado na economia por meio de um sistema tributário neutro o suficiente para não afetar o comportamento e as decisões dos agentes econômicos de modo a não causar impacto na concorrência. Já a neutralidade fiscal positiva se caracteriza justamente pela intervenção do Estado na economia por meio da tributação para regular o mercado, corrigir distorções indesejadas da concorrência do ponto de vista dos consumidores, incentivar ou desencorajar o comportamento dos agentes econômicos conforme as políticas públicas adotadas pelo Estado. Bem, a ideia de uma política fiscal neutra na acepção negativa é um contrassenso, uma vez que sendo o tributo, por si mesmo, uma intervenção do Estado no domínio econômico no qual se impõe aos contribuintes o pagamento de um valor pecuniário, não se pode conceber, por definição, um tributo neutro. A única neutralidade tributária negativa hipoteticamente possível é a ausência de qualquer tributação. Mas sem tributação não há como o Estado atender às necessidades financeiras do setor público (NFSP). Toda a tributação – assim como ocorre com os incentivos e benefícios fiscais – implica necessariamente uma alteração do nível de riqueza dos contribuintes, ainda que

¹² RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

¹³ PUFENDORF, Samuel. *Os Deveres do Homem e do Cidadão*. Top Books, 2007.

¹⁴ LOCKE, John. *Dois Tratados Sobre o Governo*. Martins Fontes, 1998.

¹⁵ Os dois princípios de justiça identificados por John Rawls são o princípio da maior liberdade igual e o princípio da diferença.

haja para estes compensações em termos de serviços públicos ofertados e disponibilizados pelos estados federados. É tautológico asseverar que a tributação causa distorções no mercado. Evidentemente, a chamada 'regra de Edinburg'16, celebrada na expressão clássica *leave them as you find them* e que propugnava a observância do princípio da neutralidade fiscal, era e continua a ser uma utopia.

Agustín José Menéndez17, ao tratar da vantajosidade da tributação no Estado liberal, menciona a regra de Edinburg nos seguintes termos:

The ambivalence of taxation and, in more general terms, of the whole system of public finance is to be inspired by the principle of neutrality or what has come to be known (quite unfairly) as the Edinburg rule, or 'leave as you find them'. That is the same saying that the tax and public expenditure systems should not alter the pathern of distribution resulting from markets forces.

A regra de ouro da boa tributação é a de que ela não deve ser gravosa a ponto de desestimular ou inviabilizar a atividade econômica. Diferentemente do que ocorreu na fábula da galinha dos ovos de ouro, o Estado legislador não deve abrir a barriga do contribuinte impondo a este uma carga tributária que desestime a atividade produtiva.

Evidentemente, certos impostos, tais como: o imposto de importações, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações financeiras (IOF) estão relacionados à atividade financeira desenvolvida pelo Estado sem ter por fim primário a obtenção de recursos para seu erário. A imposição ou alteração das alíquotas dos im-

Os conceitos de equidade vertical e equidade horizontal, quando aplicados ao sistema tributário, são de certo modo semelhantes aos modelos de retribuição de justiça denominados de modelo vertical e modelo horizontal

postos mencionados imediatamente acima objetiva regular o mercado e as relações sociais. De fato, a extrafiscalidade destes impostos interfere positivamente (ativamente) na atividade econômica mediante a promoção ou o desencorajamento de certos comportamentos dos agentes econômicos. E isso só faz caracterizar uma neutralidade fiscal positiva.

O princípio da neutralidade fiscal foi introduzido na Constituição Federal de 1988, por meio da Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003, que inseriu o art. 146-A.

Constituição Federal. Art. 146-A: Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

A possibilidade de o Estado intervir na ordem econômica por meio da adoção de critérios especiais de tributação resta constitucionalizada. O que falta é a elaboração e promulgação de uma lei complementar disciplinando e regulando o tema em questão.

Entretanto, a falta da lei complementar regulando o art. 146-A não foi impedimento para o ativismo judicial do Supremo Tribunal Federal ao se valer do princípio da neutralidade como *ratio decidendi* nos acórdãos dos Recursos Extraordinários n.º 550.769 e 627.543.

O caminho para a justiça tributária perpassa pela equidade fiscal. Equidade significa tratamento igual de iguais. Equidade horizontal na tributação significa que pessoas em circunstâncias semelhantes devem arcar com cargas tributárias iguais. Segue-se que os indivíduos com a mesma renda ou os mesmos aumentos de renda ou riqueza devem ser tributados equanimemente.

É certo que os defensores da tributação progressiva modificaram o significado da capacidade contributiva para apoiar a ideia de que aqueles com maior capacidade de pagar impostos deveriam pagar uma parcela proporcionalmente maior de tributos para distribuir a arrecadação de tributos de forma equitativa entre os contribuintes (justiça distributiva). Aqueles a favor de tributação progressivamente graduada, portanto, encontraram uma nova norma de equidade vertical para substituir o padrão mais antigo estabelecido de equidade horizontal. A ideia de equidade vertical é virtualmente um sinônimo do significado revisado do princípio da capacidade contributiva.

Os conceitos de equidade vertical e equidade horizontal, quando aplicados ao sistema tributário, são de certo modo semelhantes aos modelos de retribuição de justiça denominados de modelo vertical e modelo horizontal. Estes dois modelos foram descritos pelo professor Tercio Sampaio Ferraz18 conforme o encerto que se reproduz abaixo:

¹⁶ A regra preceitua que em se adotando uma tributação neutra não deve haver alteração da situação econômica e financeira dos contribuintes ("deixe-os como você os encontra"). Uma versão mitigada da regra consiste em exigir que os tributos sejam cobrados de forma a modificar o mínimo possível as preferências e, por corolário, as decisões dos agentes econômicos. A designação da regra é derivada do nome da revista em que foi publicado um artigo chamado Proposed Tax on Property and Income. Trata-se da Edinburg Review, edição de 1833.

¹⁷ MENÉNDEZ, Agustín José. *Justifying Taxes; some Elements for General Theory of Democratic Tax Law*, Springer Science + Business Media Dordrecht, 2001.

Ora, o modelo vertical, a timoria (e a kolasis) parece prolongar um modelo pré-humano que pressupõe hierarquia e retribui agressivamente uma ameaça agressiva. Ao contrário, o modelo horizontal, a poine parece pertencer exclusivamente ao gênero humano à medida que se liga à língua e a um mundo objetivamente construído. As grandes emoções vinculam-se ao modelo vertical (timoria), não porém, ao estabelecimento da poine que ocorre por meio de negociações (modelo horizontal). Neste último uma vinculação da emoção à poine até parece rebaixar o homem, significando sua regressão ao animalesco [...].

A tabela progressiva de imposto de renda na fonte para pessoas físicas em vigor no Brasil, ainda que bem atenda a ideia de justiça distributiva, implica também um desestímulo à cumulação de empregos por um indivíduo que, em pelo menos um dos empregos, esteja sendo tributado na fonte pela maior alíquota de imposto de renda e no outro ou nos outros empregos, considerando o(s) salário(s) que perceba seja tributado em alíquota inferior. Assim, quando este indivíduo for declarar o imposto de renda anual, muito provavelmente, na ausência de deduções robustas, terá imposto a pagar por conta das diferenças de alíquotas de imposto de renda aplicadas sobre os seus salários pagos ao longo do ano anterior por seus distintos empregadores. Isto malferir a ideia de equidade horizontal.

Por outro lado, uma teoria da justiça tributária que propugne a progressividade da alíquota de imposto de renda das pessoas físicas encontra apoio científico na teoria

A tabela progressiva de imposto de renda na fonte para pessoas físicas em vigor no Brasil, ainda que bem atenda a ideia de justiça distributiva, implica também um desestímulo à cumulação de empregos por um indivíduo

da utilidade marginal decrescente do dinheiro. Ora, o dinheiro como em regra qualquer produto possui ao indivíduo menor valor do que a unidade monetária imediatamente anteriormente por este indivíduo auferida. Exemplificando, o valor que um milionário atribui por ganhar mais R\$ 1.000,00 é infinitamente menor que o valor que um trabalhador que perceba um salário mínimo por mês dá se receber um acréscimo salarial de um salário mínimo (R\$ 998,00, atualmente). Sendo assim, os proponentes da tabela progressiva do imposto de renda usam a teoria da utilidade marginal decrescente para argumentar que a medida que a renda aumenta a importância de um real adicional diminui e, portanto, tributar renda mais alta envolve um menor sacrifício por real do que obter a receita equivalente em níveis mais baixos da escala de renda. A alegação é feita de que a justiça fiscal distributiva é alcançada cobrando proporcionalmente mais imposto de renda dos que auferem maior renda do trabalho.

O objetivo adotado pelos teóricos do sacrifício é minimizar o sacrifício agregado de todos os contribuintes.

Outro argumento que pode ser usado em favor da progressividade dos impostos é ideia originalmente concebida por Keynes¹⁹ e Kaleckie²⁰ e apoiada em estudos macroeconômicos antigos e recentes²¹ de que a propensão a consumir dos pobres é maior do que a dos ricos. Neste caso, o incremento da arrecadação tributária proporcionado pelo aumento da tributação dos assalariados de maior salário, quando revertido pelo Estado em ampliação de dotação orçamentária para programas sociais de complemento de renda dos mais pobres, tende a promover o aumento da circulação da moeda na economia, *coeteris paribus*.

Entretanto, tanto a dor psíquica enfrentada ao se pagar tributos quanto o valor do dinheiro são experiências psicológicas imensuráveis que variam entre os indivíduos. Os seres humanos diferem por suas circunstâncias, motivações, premissas filosóficas, características psicológicas, preferências, educação etc. Segue-se que ninguém pode conhecer a quantidade adequada de justiça ou justiça baseada na doutrina da equidade vertical. Não existe um método objetivo para medir se uma pessoa obtém mais ou menos valor de um real adicional de renda comparado a outros indivíduos.

Em que pese as críticas, a teoria da igualdade absoluta de sacrifício (equidade vertical)²² possui base científica sólida, conforme os fundamentos desenvolvidos abaixo.

A tributação progressiva também pode ser apoiada pelo ideal de se criar uma política fiscal com viés de

¹⁸ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Estudos de Filosofia do Direito (reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito). 2ª edição. São Paulo, Atlas, 2003, pág. 217.

¹⁹ KEYNES, John M. Teoria geral do emprego, do juro e da moeda. São Paulo: Nova Cultural, 1985.

²⁰ KALECKI, Michal. Teoria da dinâmica econômica: ensaios sobre as mudanças cíclicas e a longo prazo da economia capitalista, São Paulo: Nova Cultural, 1997.

²¹ GOMES DE SANT'ANNA, Pedro Henrique Costa Gomes de Sant'Anna; GOMES, Fábio Augusto Reis; & SALVATO, Márcio Antônio. OS RICOS POU-PAM MAIS QUE

²² OS POBRES NO BRASIL? Disponível em: <https://www.bnb.gov.br/documents/160445/216472/os-ricos.pdf/8db04300-6109-4119-bbf7-e5f2adc8b2d9> Acesso em 26.06.2019.

proporcionar redução das desigualdades sociais (justiça distributiva). Marcelo Claudio Fausto Maia²³, em artigo sobre a justiça em Rousseau, mostrou a preocupação deste autor com a injustiça distributiva nos seguintes termos:

Seguindo a classificação de Rousseau, as desigualdades entre os homens se dividem em duas espécies: as desigualdades naturais e as desigualdades morais. As desigualdades naturais estão relacionadas ao estado da natureza. Efetivamente, a natureza dota o homem com habilidades e características fenotípicas diversas entre os exemplares da espécie humana. (...) As desigualdades morais não decorrem da natureza, e sim do estado da sociedade.

Temos então que, conforme preconizado por Rousseau, as denominadas desigualdades morais estão relacionadas às diferenças de riqueza das famílias que proporcionam ou não aos seus filhos acesso a bem meritório educação de qualidade, como também aos bens de consumo e coisas como assistência médica, saneamento básico, relações sociais interessantes etc. Para Rousseau, as desigualdades morais seriam socialmente injustas. Em sendo aceito este argumento, partidos políticos e movimentos sociais de caráter sócio-democrático defendem que cabe ao Estado, pela via da implementação de políticas públicas de caráter social compensatório e pela tributação progressiva (política fiscal não neutra), agir para mitigar as desigualdades sociais de natureza moral.

A tentativa de reduzir as desigual-

A tentativa de reduzir as desigualdades sociais por meio da política fiscal é um instrumento apto e efetivo para tal intento, mas pode produzir um efeito colateral indesejado

dades sociais por meio da política fiscal é um instrumento apto e efetivo para tal intento, mas pode produzir um efeito colateral indesejado. Isto se dá quando a tributação progressiva, combinada com políticas sociais assistencialistas, venha a criar para uma parcela estatisticamente relevante da população vulnerável à exploração política populista (parte do grupo das pessoas hipossuficientes economicamente) a ideia de que o Estado é um pai provedor e de que a riqueza do país deve ser distribuída equitativamente a cada cidadão, independentemente do esforço laboral e da qualificação profissional adquirida por cada um. Isto dito de outro modo implica que o ideal de se buscar uma justiça tributária pela via da progressividade tributária quando aplicado com exacerbação (diferença significativa de alíquotas de tributação de imposto de renda com progressividade alargada) pode

desencorajar a busca por qualificação profissional por algumas pessoas. A tributação quando excessiva se transmuta em um poderoso incentivo à informalidade, à sonegação e ao ócio. Os igualitaristas concebem a renda como um *pool* comum de recursos e acreditam que ninguém merece perceber renda maior do trabalho do que outra pessoa que exerça ocupação profissional distinta, mas com idêntica carga horária semanal laboral. Em Cuba, por exemplo, um médico não recebe salário superior ao equivalente a R\$ 150,00²⁴, enquanto que o salário mínimo lá é de cerca de R\$100,00²⁵. Neste caso, só uma pessoa demasiadamente altruísta e muito vocacionada seria estimulada a estudar medicina para trabalhar em Cuba.

3 – Pressupostos para um sistema tributário baseado na justiça

Elisabete Rosa de Mello²⁶ propugna a existência de três mecanismos para que seja viabilizado o direito fundamental a uma tributação justa: a) o critério de legitimação constitucional das multas tributárias; b) o paradigma utilizado do IPTU progressivo no tempo; e c) a teoria dos modelos.

O critério de legitimação constitucional das multas tributárias²⁷ está associado à ideia de que as multas tributárias por descumprimento de obrigações acessórias, punitivas ou moratórias²⁸ não devem ser arbitradas em um percentual alto a ponto de gerar efeito confiscatório (malferimento do princípio do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal).

²³ MAIA, Marcelo Claudio Fausto. O conceito de Justiça segundo Jean-Jacques Rousseau. «Justiça: Um Olhar a partir da História da Filosofia». Organizadores. Adriana Augusta Telles de Miranda e Márcio Anatole de Sousa Romeiro, 1ª ed. Porto Alegre: Armazém Digital, 2014, pág. 44-45.

²⁴ Mais Médicos: o prejuízo bilionário da saída dos médicos cubanos para a 'medicina de exportação' de Cuba in BBC Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-46247632> Acesso em 21.06.2019.

²⁵ Cuba: o desafio do país mais socialista da atualidade in Brasil de Fato. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2019/02/13/cuba-o-desafio-do-mais-socialista-pais-da-atualidade/> acesso em 21.06.2019.

²⁶ Obr. Cit. págs. 73-172.

²⁷ As multas tributárias não são tributos, pois não se enquadram no conceito do art. 3º do Código Tributário Nacional e nem são como tributos tratadas pela Constituição Federal. Entretanto, elas possuem assim como a obrigação principal caráter patrimonial e pecuniário e mesmo não sendo as multas tributárias tributos elas são espécie de obrigação tributária.

²⁸ As multas tributárias não são tributos, pois não se enquadram no conceito do art. 3º do Código Tributário Nacional

Sobre o tema convém reproduzir as ementas de julgamentos da ADI n.º 551/RJ²⁹ e o Recurso Extraordinário 91.707³⁰ no STF:

ADI 551309

Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade. §§ 2.º e 3.º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Fixação de valores mínimos para multas pelo não-recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação ao inciso IV do art. 150 da Carta da República. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto Constitucional Federal. Ação julgada procedente.

RE 91.707310

ICM. Redução de multa de feição confiscatória. Tem o STF admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória. Dissídio de jurisprudência não demonstrado. Recurso extraordinário não conhecido.

Elisabete Rosa de Mello³¹ em síntese defende, com base no preâmbulo da Constituição de 1988, que sejam as multas tributárias aplicadas de forma justa e conforme os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, vedação ao confisco e da boa-fé objetiva.

O segundo mecanismo proposto pela autora supramencionada para a viabilização de uma tributação justa, o paradigma utilizado do IPTU

Elisabete Rosa de Mello em síntese defende, com base no preâmbulo da Constituição de 1988, que sejam as multas tributárias aplicadas de forma justa e conforme os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, vedação ao confisco e da boa-fé objetiva

progressivo no tempo, consiste em, com apoio na Constituição Federal de 1988 e nas legislações municipais respectivamente competentes, valorizar gradualmente no tempo a função social da propriedade por meio da majoração progressiva da alíquota do IPTU. O pressuposto aqui é o de que o IPTU, em função da função social da propriedade (art. 182 § 4.º e incisos deste parágrafo da Constituição Federal³²), possua uma natureza jurídica essencialmente de tributo extrafiscal. A Emenda Constitucional 42/2003, o art. 153, § 4.º, I da Constituição Federal, ao preceituar que o IPTU seja progressivo e que tenha suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, parece ter reforçado a tese da natureza extrafiscal do IPTU. Na mesma linha, reforçando a extrafiscalidade e progressividade do IPTU, a Lei n.º 10.257/01, denominada de Estatuto das Cidades, no

caput de seu art. 5.º, estabelece que é da competência da lei municipal específica para área incluída no plano diretor, a possibilidade da determinação do parcelamento, da edificação ou da utilização compulsórias do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, devendo fixar as condições e os prazos para implementar tais obrigações. E o *caput* do art. 7.º do Estatuto da Cidade ratifica o ponto ao preceituar que, em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do *caput* do art. 5.º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5.º do art. 5.º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

É possível identificar na Constituição Federal três espécies de progressividade do IPTU (a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, a progressividade em razão da localização do imóvel e a progressividade no tempo). Destas, somente a última progressividade possui natureza extrafiscal.

O terceiro mecanismo proposto pela professora Elisabete Rosa Mello para que seja viabilizado o direito fundamental a uma tributação justa é a teoria dos modelos. A ideia proposta é a criação de dois modelos jurídicos. Um de caráter prescritivo voltado para a determinação das consequências jurídicas de uma situação fática, e o outro de caráter dogmático pretende pela argumentação a solução

²⁹ BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 551. Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 24.10.2002. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 22.06.2019. Decisão unânime.

³⁰ BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 91707. Segunda Turma, Rel. Min. Moreira Alves. Julgamento em 11.12.1979. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 22.06.2019. Decisão unânime

³¹ Obr. Cit. pág. 80.

³² In verbis: art. 182, 4º Constituição Federal. É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

do caso concreto. Ambos os modelos estão baseados na boa-fé objetiva e são representativos da experiência jurídica proporcionada pela análise de casos concretos. Trata-se da análise de casos concretos se conjugando a legislação tributária com a jurisprudência tributária administrativa e judicial. É a jurimetria³³ com viés de justiça tributária aplicada aos casos concretos envolvendo questões tributárias controversas.

Esta monografia, sem desprezar, desprezar e muito menos pretender refutar o trabalho na tese de doutorado da professora Elisabete Rosa de Mello e o de outros autores e tributaristas de escol, apresentará daqui em diante, levando em conta a experiência múltipla deste autor como autoridade fazendária, contribuinte e professor de Direito financeiro, pressupostos distintos para a efetivação de um sistema tributário baseado na justiça.

São seis os pressupostos considerados aqui para a efetivação de um sistema tributário baseado na justiça. Eles serão apresentados e explicados nos subitens seguintes.

3.1 – Aceitação social do tributo e da carga tributária efetiva pela via do respeito do legislador aos princípios constitucionais tributários e pela educação fiscal dos contribuintes

O tributarista Ives Gandra da Silva Martins³⁴ qualifica o tributo como norma de rejeição social, e por conta disso a obrigação de pagar tributo nem sempre é pelo contribuinte devidamente cumprida, e quando cumprida

O que poderia ser feito então para diminuir o grau de rejeição social do tributo na sociedade brasileira? Um caminho possível seria a imposição de uma carga tributária justa e compatível com os serviços públicos ofertados pelo Estado brasileiro

o é, muitas vezes, de má vontade. Por outro lado, as normas de aceitação social são normalmente cumpridas, independentemente da sanção legal. Um elemento psicológico importante a considerar é que as normas de aceitação social são reconhecidas pelas pessoas sujeitas ao seu cumprimento como sendo justas. E sendo justas as normas, o eventual descumprimento destas por alguns provoca repulsa e indignação social. O descumpridor de uma norma justa, quando provido de uma consciência moral, sente ou tende a sentir vergonha de seu comportamento antissocial.

O que poderia ser feito então para diminuir o grau de rejeição social do tributo na sociedade brasileira?

Um caminho possível seria a imposição de uma carga tributária justa e compatível com os serviços públicos ofertados pelo Estado brasileiro. O desenho do Estado brasileiro foi dado pela Constituição Federal de 1988,

e desde a promulgação desta tem a mesma sido alterada sistematicamente por emendas constitucionais. Sendo a Constituição Federal de 1988 garantista em termos atribuição de responsabilidades ao Estado brasileiro³⁵ quanto aos direitos fundamentais em suas diversas dimensões, naturalmente, ao longo dos anos houve um progressivo crescimento da carga tributária brasileira³⁶. Este fato, combinado com uma qualidade deficiente de serviços públicos (bens públicos) oferecidos pelo Estado e as notícias mais frequentes na mídia de malversação do dinheiro público, não contribui para mitigar a rejeição da população brasileira quanto ao cumprimento da obrigação fundamental de pagar tributos. Por outro lado, o legislador brasileiro, principalmente o legislador federal, tem tido desde o final do século passado maior cuidado com respeito aos princípios constitucionais tributários na elaboração de normas tributárias. No plano federal, a consultoria jurídica prestada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ao Ministério da Fazenda (atualmente, Ministério da Economia) e da Advocacia-Geral da União (AGU) à Casa Civil, combinada com o trabalho das consultorias jurídicas da Câmara dos Deputados e do Senado, vem contribuindo preempertoriamente para a elaboração e promulgação de leis tributárias de boa técnica jurídica no que toca à observância dos princípios constitucionais tributários. Prova disso é a redução das teses jurídicas tributárias na Justiça Federal quanto aos aspectos legais e constitucionais da legislação

³³ Segundo a Associação brasileira de Jurimetria, uma definição concisa de jurimetria é a estatística aplicada ao direito. A jurimetria objetiva dar concretude às normas e instituições, situando no tempo e no espaço os processos, os juizes, as decisões, as sentenças, os tribunais, as partes etc. Quando se faz jurimetria, enxerga-se o Judiciário como um grande gerador de dados que descrevem o funcionamento completo do sistema. Quando se faz jurimetria, estuda-se o Direito através das marcas que ele deixa na sociedade. Fonte: ABJ – Associação Brasileira de Jurimetria. Disponível em <https://abj.org.br/o-que-e-jurimetria/> Acesso em 23.06.2019.

³⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária. São Paulo: Saraiva, 1983, pág. 109.

³⁵ A expressão Estado brasileiro como utilizada aqui abrange o conjunto dos entes federativos brasileiros.

³⁶ BRASIL. Agência Brasil. A carga tributária brasileira evoluiu de 22,4% do PIB em 1988 para 33,58% em 2018. Fontes: Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1518-70122019000100239 acesso em 23.06.2019 e <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-03/carga-tributaria-sobe-em-2018-e-atinge-3358-do-pib-estima-tesouro>. Agência Brasil. Disponível em; <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-03/carga-tributaria-sobe-em-2018-e-atinge-3358-do-pib-estima-tesouro> acesso em 23.06.2019.

tributária federal recente.

Sobre o tema, a fala do advogado e professor Roberto Quiroga Mosquero reproduzida por Alessandro Cristo³⁷ é bastante ilustrativa do que imediatamente se disse acima sobre o aprimoramento nos últimos 20 anos da legislação tributária federal quanto à observância pelo legislador dos princípios constitucionais tributários:

‘Nas décadas de 1980 e 1990, como o Supremo Tribunal Federal deu provimento a de 70% a 80% das causas tributárias, as teses foram massificadas e a advocacia se substituiu. Advogar era só não perder prazos. A legislação ruim tornou pessoas como Zélia Cardoso de Mello [ministra da Economia do governo Collor, que no mesmo ano que criou o Cruzado Novo bloqueou depósitos bancários para conter a inflação] quase santas para a advocacia. Ninguém precisava conhecer a Lei de Execução Fiscal. Com a melhoria estrutural do fisco e sua capacitação para o contencioso judicial, no entanto, acabaram as ações antiexacionais [de iniciativa do contribuinte], analisou o advogado. ‘Hoje não há mais planejamentos tributários como antigamente. As operações são mais sofisticadas. O Direito Tributário volta a ser complexo como era na década de 1970.’

(...)

O despertar da Receita Federal aconteceu, na opinião do advogado, com a nomeação de Everardo Maciel como secretário do órgão em 1995. ‘O combate à corrupção e o estabelecimento de superintendentes, com a criação de delegacias especializadas, resultaram numa Receita

mais capacitada para o contencioso judicial e administrativo. Com isso, aumentaram as ações exacionais. Houve também melhora na PGFN e na legislação.’

A educação fiscal no que se refere à conscientização da importância reconhecida pelo cidadão contribuinte, desde a mais tenra idade, de que, fundamentalmente, pela arrecadação proporcionada pelo pagamento dos tributos o Estado brasileiro realiza políticas públicas e supre a sociedade com a disponibilização de serviços públicos diversos. Esta consciência ainda está por ser mais bem desenvolvida no Brasil, em que pese seja relevante sublinhar a existência de programas governamentais de educação fiscal.³⁸

3.2 – Controle social dos agentes econômicos do pagamento dos tributos via exigência de regularidade fiscal do fornecedor de insumos, produtos e serviços como condição necessária para a celebração de negócio jurídico bilateral.

Nos países da União Europeia o principal tributo é o IVA. Entre as sociedades empresariais europeias, na celebração de negócios empresariais intracomunitários é comum a exigência de regularidade fiscal. Trata-se de uma contribuição importante para desestimular a sonegação nas operações comerciais da União Europeia.

No Brasil, em havendo uma maior consciência social entre os consumidores em geral de que a sonegação tributária e o não pagamento de tributos causam desequilíbrios na

concorrência empresarial, se teria um controle social mais efetivo dos agentes econômicos do pagamento dos tributos. Medidas da administração tributária para estímulo ao pagamento de tributos poderiam ser também adotadas como, por exemplo, a emissão de um selo, a ser colocado na embalagem do produto atestando que o fabricante ou fornecedor do serviço possui regularidade fiscal. A boa imagem corporativa possui um forte impacto mercadológico. Os fiscos dos entes federados podem e devem explorar isso para o benefício amplo da sociedade. Maior grau de integração e cooperação entre os fiscos dos entes federativos também é muito desejável.

3.3 – Adoção de sanções administrativas rigorosas o suficiente para desencorajar o não pagamento do tributo combinado com a existência de meios eficazes de recuperação do crédito público não pago voluntariamente

Há dois tipos de normas jurídicas: a regra e o princípio jurídico.³⁹ E há duas espécies de regras: a com e a sem sanção por conta de seu descumprimento. A regra sem sanção possui apenas um compromisso moral quanto ao seu cumprimento. A regra com sanção tem potencialmente ampliada o seu grau de eficácia, pois no caso de sua inobservância sujeita àquele que a descumpra uma consequência indesejada.

Já as sanções são classificadas quanto à natureza da restrição imposta em quatro espécies: a) as sanções administrativas restritivas da liberda-

³⁷ CRISTO, Alexandre. Fim de teses tributárias devolve prestígio à advocacia Consultor jurídico. <https://www.conjur.com.br/2012-nov-24/fim-teses-tributarias-devolve-prestigio-advocacia-roberto-quiroga>

³⁸ Como exemplo de programa de educação fiscal se menciona aqui o GEFE/RJ. Vide: http://www.efaz.fazenda.rj.gov.br/efaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigationrender.jsp;jsessionid=m6yVpWSA1cUlhJEFWLR4_Rf_HEsxBbFIODx3FicD1t0Bex4Z_8H!284904001:why!FwVwWEusgTuGFDyeTie31j1KXFq?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC130105&_afLoop=14519756538447604&_afWindowMode=0&_afWindowId=null&_adf.ctrlstate=13lmddd0v_1#!%40%40%3F_afrWindowId%3Dnull%26_afrLoop%3D14519756538447604%26datasource%3DUCMServer%2523dDocName%253AWCC130105%26_afrWindowMode%3D0%26_afrWindowId%3D13lmddd0v_5

³⁹ Para o aprofundamento do entendimento sobre princípios e normas constitucionais é indispensável a leitura de NEVES, Marcelo. Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

de⁴⁰; b) as sanções administrativas restritivas de atividades de pessoa física ou de pessoa jurídica⁴¹; c) as sanções administrativas restritivas do patrimônio moral⁴² e; d) as sanções administrativas restritivas do patrimônio econômico, dotadas de natureza pecuniária (multas).⁴³

No Brasil, atualmente, particularmente na cobrança do crédito tributário federal, tanto a Receita Federal do Brasil, na fase administrativa da cobrança do crédito tributário antecedente à inscrição deste em dívida ativa da União, como a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) se valem de sanções administrativas para encorajar o pagamento e a recuperação do crédito tributário não pago pelo contribuinte. Como meios sancionatórios da administração pública tributária federal se pode citar como exemplos: as multas tributárias, as sanções da Lei 10.522/2002 (Lei do CADIN)⁴⁴ e o protesto da CDA⁴⁵, regulamentadas pelo Art. 7.º da Portaria PGFN n.º 33/2018⁴⁶.

A adoção de sanções administrativas rigorosas o suficiente para desencorajar o não pagamento do tributo constitui instrumento de justiça tributária, pois estimula a arrecadação tributária e mitiga o problema da concorrência desleal via combate à sonegação tributária e ao não pagamento do tributo contabilmente declarado.

A sociedade – e somente a sociedade – detém a legitimidade para responder e definir qual o tamanho ótimo do Estado segundo a consideração dos níveis justos na distribuição da renda e da riqueza

3.4 – Percepção pela sociedade da qualidade do gasto público nos serviços públicos disponibilizados à sociedade

Em relação ao grau de envolvimento do Estado na economia a discussão se remete à ideia de um Estado ótimo. E a ideia de um Estado ótimo não é compatível necessariamente com o ótimo de Pareto⁴⁷. Em outras palavras, a aplicação do princípio do maior benefício social⁴⁸ tem por externalidade o fato inevitável de que a melhoria da posição de certas pessoas é feita às expensas do sacrifício de outras. Daí ser correto afirmar que os tributos têm sua razão de existirem na necessidade de melhor promover o bem-estar

social e não para financiar somente a estrutura estatal. Esta última hipótese, quando concreta, constitui um desvirtuamento das funções do Estado. Efetivamente, o Estado não existe para si mesmo; o Estado existe para servir à sociedade.

Do entendimento acima esboçado deriva a conclusão de que a sociedade – e somente a sociedade – detém a legitimidade para responder e definir qual o tamanho ótimo do Estado segundo a consideração dos níveis justos na distribuição da renda e da riqueza. E o mais importante instrumento que o Estado tem para a viabilização das políticas públicas de distribuição de renda é o orçamento público. O orçamento público prevê a dotação de recursos e de que modo os recursos públicos serão alocados na sociedade. Deste modo, o acompanhamento do orçamento pela sociedade é direito dos cidadãos e dever dos eleitores.

Sobre a participação da sociedade no destino dado aos recursos arrecadados pelo Estado com os tributos e o acompanhamento da realização do orçamento público, vale a pena reproduzir o ensinamento da professora Denise Lucena Cavalcante⁴⁹ quanto ao acesso à informação no campo tributário:

(...) conhecer o que está por trás do sistema tributário atenta diretamente à vida de qualquer brasileiro. A informação deve ganhar

⁴⁰ Exemplo prisão de militar no quartel por descumprimento do Código Penal Militar.

⁴¹ Exemplos: impedimento do exercício de profissão por pessoa física como a medicina por médico que tem o seu registro suspenso no Conselho de medicina ou pessoa jurídica em que tenha caçado o seu alvará de funcionamento.

⁴² Exemplo declaração de inidoneidade para exercício de cargo público.

⁴³ Estas foram tratadas especificadamente no item 3 desta monografia sob a designação de multa tributária.

⁴⁴ Especialmente as dos arts. 6 e 20-B desta lei

⁴⁵ Protesto da CDA está previsto no art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997.

⁴⁶ PORTARIA PGFN Nº 33, DE 08 DE FEVEREIRO DE 2018, Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em 23.06.2019.

⁴⁷ Ótimo de Pareto é o termo criado por Vilfredo Pareto para designar a situação hipotética em que ninguém possa alterar sua situação social, buscando uma posição que mais lhe agrade, sem com isso provocar a mudança de outra pessoa para uma posição que não lhe agrada.

⁴⁸ Pelo princípio do maior benefício social e maximização da renda nacional, cabem ao Estado manter a demanda agregada compatível com a expansão da oferta agregada, dada uma taxa de crescimento da economia. Daí havendo desaquecimento na economia o setor governo poderá agir visando à correção dos desajustes adotando isolada, ou combinadamente, as seguintes políticas: ampliação do gasto público (G); redução de carga tributária, de modo a ampliar a renda disponível que por sua vez tenderá a aumentar o consumo (C); afrouxar a política monetária de modo a tornar cadentes as taxas de juros praticadas e, conseqüentemente, estimular os investimentos privados; criar mecanismos de expansão das exportações líquidas como, por exemplo, uma desvalorização cambial.

⁴⁹ CAVALCANTE, Denise Lucena. OS DANOS PROVENIENTES DA TRIBUTAÇÃO OCULTA: CIDADANIA FISCAL E TRANSPARÊNCIA. Instituto brasileiro de estudos tributários. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/08/Denise-Lucena-Cavalcante.pdf> Acesso em: 27.06.2019.

mais espaço no campo tributário para deixar de ser algo meramente técnico e se transformar em um princípio de informação tributária. É preciso estabelecer urgentemente mecanismos eficientes para que seja identificado o papel da informação no direito tributário e, como a publicidade deste direito se constitui e pode contribuir para a justiça tributária e, consequentemente, a justiça social. O objetivo é colocar luz diante da forma como a informação é e pode ser tratada no direito tributário para contribuir com o aprimoramento do sistema jurídico brasileiro.

O trabalho de António Afonso⁵⁰ e outros demonstra, fulcrado em uma análise empírica, que a qualidade das finanças públicas pode ter um impacto potencial no crescimento econômico de longo prazo de um país. Uma das conclusões do estudo mencionado é a de que uma política fiscal equilibrada pode contribuir para a estabilidade macroeconômica na medida em que ela cria expectativas favoráveis que promovem o crescimento econômico. O estudo em questão identificou o investimento público em capital humano e em pesquisa e desenvolvimento (P & D) como principal elemento de crescimento econômico de um país. O estudo conclui, por fim, enfatizando que a tributação deve ser justa (justiça tributária como fundamento da política fiscal) e que os agentes econômicos possam desenvolver os seus respectivos planos de negócios sem se sujeitarem a evitáveis incertezas no horizonte das regras tributárias aplicadas e aplicáveis aos seus negócios.

Entre as ideias de simplificação tributária possíveis estão: a unificação cadastral entre União, estados e municípios; a informação prévia dos critérios para a retenção na malha fina pela RFB

3.5 – Simplificação tributária

De acordo com o Relatório *Doing Business 2019 Paying Taxes*⁵¹ (Relatório que mede o ambiente de negócios entre 190 países analisados – pagamento de impostos) o Brasil, no quesito *Paying Taxes* (Pagamento de impostos), indicador este que reflete o impacto do sistema tributário sobre o ambiente de negócios do país, está na 184.^a posição entre 190 países analisados, idêntica posição que ocupava por este indicador no relatório do ano anterior. A complexidade técnica e a dificuldade dos procedimentos burocráticos quanto ao preenchimento de diversas guias para o pagamento de tributos e para cumprir com uma enorme gama de obrigações tributárias acessórias instituídas pelos entes federativos impõem aos contribuintes um enorme custo de recursos financeiros e humanos. Isto afeta, sobretudo, a competitividade dos produtos e serviços ofertados

por sociedades empresárias no Brasil. Isto desencoraja o investimento produtivo e a atividade empreendedora. Emblemático disso é o tempo médio que, segundo o Relatório *Paying Taxes 2019*, as sociedades empresárias gastam na preparação de atividades relacionadas ao cumprimento das obrigações tributárias: 1.958 horas por ano. Este tempo é muito superior ao tempo médio gasto para o mesmo fim por outros países selecionados, a saber: Argentina (311,5 horas), Chile (296 horas), China (142 horas), Japão (129,5 horas). Outro dado ruim para o Brasil do relatório em questão é o tempo médio gasto por uma sociedade empresária (2.000 horas por ano) na apuração contábil para o pagamento de tributos. Já nos países da OCDE são consumidas, em média, apenas 160 horas por ano na mesma atividade.

Entre as ideias de simplificação tributária possíveis estão: a unificação cadastral entre União, estados e municípios; a informação prévia dos critérios para a retenção na malha fina pela RFB; o estabelecimento de prazo para o Fisco responder às consultas tributárias; previsibilidade das obrigações acessórias (que teriam que ser divulgadas no ano anterior), encurtamento do prazo de consolidação dos parcelamentos tributários especiais, melhoria dos canais de comunicação dos contribuintes com os fiscos; a redução do quantitativo de tributos com a criação do IVA mediante unificação de certos impostos federais, estaduais e municipais, tais como: o IPI, a CSLL, o PIS/COFINS, o ICMS e o ISS.⁵²

⁵⁰ AFONSO, António; EBERT, Werner; SCHUKNECHT, Ludger; & Thöne, Michael. QUALITY OF PUBLIC FINANCES AND GROWTH. European Central Bank WORKING PAPER SERIES NO. 438 / FEBRUARY 2005.

⁵¹ World Bank Group and PwC. *Paying Taxes 2019*. November 20, 2018. Disponível em; <https://www.doingbusiness.org/en/reports/thematic-reports/paying-taxes-2019> Acesso em: 27.06.2019.

⁵² Isto já ocorre no SIMPLES Nacional. No DAS (DARF do SIMPLES Nacional) se pode pagar de forma consolidada o IRPJ, o IPI, a CSLL, o PIS/PASEP, a contribuição patronal previdenciária, a COFINS, o ICMS e o ISS.

3.6 – Reforma tributária e harmonização fiscal com os países do MERCOSUL

Evidentemente, a preocupação com a justiça fiscal no Brasil se justifica especialmente pela notória e imperiosa necessidade de uma reforma tributária que simplifique o sistema tributário brasileiro e que o harmonize com o sistema tributário dos demais países do MERCOSUL (Argentina, Paraguai e Uruguai), que adotam o imposto sobre o Valor Agregado – IVA como importante tributo no âmbito de suas economias. De fato, a adoção do IVA no Brasil em muito contribuiria com a construção de um sistema tributário mais justo e neutro, e de quebra eliminaria a perversa nocividade de uma guerra fiscal entre os estados por conta da adoção de alíquotas diferenciadas de ICMS para a mesma mercadoria. Disto, por certo, resultaria também uma redução do custo Brasil pela via de um menor custo financeiro dos agentes econômicos, principalmente aqueles com capilaridade de atuação econômica nacional, no cumprimento da irracional plêiade de diferentes obrigações tributárias acessórias.

A necessidade de uma reforma tributária no Brasil que venha a corrigir ou mitigar as deformações ou injustiças presentes em nosso sistema tributário é algo propugnado por tributaristas, contribuintes, autoridades públicas diversas, mas o desenho da reforma tributária resultante e desejado não é consensual.

Ao discorrer sobre a necessidade de uma reforma tributária no Brasil, o professor Adilson Rodrigues Pires⁵³ assevera que:

Uma reforma tributária não implica naturalmente um aumento de receita. Pelo contrário, com o passar

dos anos, um sistema tributário racional e justo tende a distribuir mais equitativamente a carga tributária resultante, o que gera a necessidade menor de recursos, tanto globais quanto regionais ou locais. A distribuição mais igualitária do peso dos tributos sobre os contribuintes permite uma acomodação da carga de forma que todos contribuam com as necessidades públicas sem o sacrifício de uns em benefício de outros. Noutro sentido, a melhor distribuição da carga tributária inibe a sonegação, já que o cidadão credita mais valor ao tributo que paga, não reagindo com tanto vigor à cobrança efetuada pelo Fisco.

No momento, entre as propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional, a que parece com mais chance de avançar é a PEC 45/2019⁵⁴. Em síntese, esta PEC pretende substituir cinco tributos (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Esta PEC pretende ainda criar o Imposto Seletivo Federal, que incidirá sobre bens e serviços cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas. Isto atende a ideia de simplificação tributária e de harmonização fiscal com os países do MERCOSUL. Além disso, a harmonização fiscal ganha maior importância na reforma tributária brasileira com o acordo MERCOSUL/União Europeia assinado em 28.06.2019.

Conclusão

A expressão ‘justiça’ é um valor, uma vez que seu conceito é subjetivo no tempo e no espaço. Justiça tributária como qualidade que se afeta ao sistema tributário envolve, para a sua efetivação, a produção de um sobrevalor. E tal qual ocorre com o fundo de empresa em relação à sociedade empresária, o sobrevalor de um siste-

ma tributário justo e harmonicamente bem calibrado produz para a sociedade como um todo bem-estar social e cria condições para um crescimento econômico sustentável no tempo. Um sistema tributário baseado na justiça significa criar condições necessárias e propícias para a maximização do bem-estar social.

Nesta monografia foram considerados como pressupostos para um sistema tributário baseado na justiça: a aceitação social do tributo e da carga tributária efetiva pela via do respeito do legislador aos princípios constitucionais tributários e pela educação fiscal dos contribuintes; o controle social dos agentes econômicos do pagamento dos tributos via exigência de regularidade fiscal do fornecedor de insumos, produtos e serviços como condição necessária para a celebração de negócio jurídico bilateral; a adoção de sanções administrativas rigorosas o suficiente para desencorajar o não pagamento do tributo combinado com a existência de meios eficazes de recuperação do crédito público não pago voluntariamente; a percepção pela sociedade da qualidade do gasto público nos serviços públicos disponibilizados; a simplificação tributária; e a reforma tributária com harmonização fiscal com os demais países do MERCOSUL.

Em síntese, este trabalho, partindo das contribuições dadas por autores selecionados, bem como da própria experiência tríplice deste escriba como cidadão brasileiro, professor de Direito financeiro e autoridade fazendária federal, pretendeu investigar o tema e responder às perguntas originariamente feitas: o que significa um sistema tributário baseado na justiça? Quais são os pressupostos para a configuração de um sistema

53 PIRES, Adilson Rodrigues. A guerra fiscal e a proposta de criação do IVA. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do novo Estado do Rio de Janeiro, volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal – Rio de Janeiro: APERJ, 2014, pág. 374.

54 Em 22.05.2019 ela foi aprovada na CCJ – Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados e agora ela aguarda a criação a Comissão Especial para dar prosseguimento à sua tramitação..

tributário justo? As respostas foram aqui dadas. Cabe agora aos leitores julgarem se as respostas dadas aqui foram satisfatórias ou não. ■

Referências bibliográficas

ABJ – Associação Brasileira de Jurimetria. Disponível em <https://abj.org.br/o-que-e-jurimetria/> Acesso em 23.06.2019

AFONSO, António; EBERT, Werner; SCHUKNECHT, Ludger; & Thöne, Michael. QUALITY OF PUBLIC FINANCES AND GROWTH. European Central Bank WORKING PAPER SERIES NO. 438 / FEBRUARY 2005

ARISTÓTELES. Ética a Nicômano. [trad.] Torrieri Guimarães. 4.ª edição, São Paulo: Martin clarete, 2001.

AQUINO, Santo Tomás de. Suma de teologia. Madrid. Biblioteca de Autores Cristianos, 1995. Edição dirigida por los regentes de Estudios de las Provincias Dominicanas em España.

BRASIL. Agência Brasil. A carga tributária brasileira evoluiu de 22,4% do PIB em 1988 para 33,58% em 2018. Fontes: Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1518-70122019000100239 acesso em 23.06.2019 e <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-03/carga-tributaria-sobe-em-2018-e-atinge-3358-do-pib-estima-tesouro>. Agência Brasil. Disponível em; <http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-03/carga-tributaria-sobe-em-2018-e-atinge-3358-do-pib-estima-tesouro> acesso em 23.06.2019.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm acesso em: 25.06.2019.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 551. Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 24.10.2002. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 22.06.2019. Decisão unânime.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. RE 91707. Segunda Turma, Rel. Min. Moreira Alves. Jul-

gamento em 11.12.1979. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 22.06.2019. Decisão unânime.

BRASIL. PORTARIA PGFN N.º 33, DE 08 DE FEVEREIRO DE 2018, Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em 23.06.2019.

CRISTO, Alexandro. Fim de teses tributárias devolve prestígio à advocacia Consultor jurídico. <https://www.conjur.com.br/2012-nov-24/fim-teses-tributarias-devolve-prestigio-advocacia-roberto-quiroya>.

Edinburgh Review. Proposed Tax on Property and Income. Edinburgh Review, vol. lviii (1833), PP- 143-168. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=PWQJAAAAQAAJ&pg=PA145&lpg=PA145&dq=%22Proposed+Tax+on+Property+and+Income.%22&source=bl&ots=Rg9I4bA5i5&sig=ACfU3U1aB0qdPcwIkuhkHo9UiVFcvXCKpg&hl=ptBR&sa=X&ved=2ahUKEwjn7rv4YnjAhVuK7kGHafBIOQ6AEwAXoECACQAQ#v=onepage&q=%22Proposed%20Tax%20on%20Property%20and%20Income.%22&f=false>. Acesso em 25.06.2019.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Estudos de Filosofia do Direito (reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito). 2.ª edição. São Paulo, Atlas, 2003.

GOMES DE SANT'ANNA, Pedro Henrique Costa Gomes de Sant'Anna; GOMES, Fábio Augusto Reis; & SALVATO, Márcio Antônio. OS RICOS POU-PAM MAIS QUE OS POBRES NO BRASIL? Disponível em: <https://www.bnb.gov.br/documents/160445/216472/os-ricos.pdf/8db04300-6109-4119-bbf7-e5f2adc8b2d9>

KALECKI, Michal. Teoria da dinâmica econômica: ensaios sobre as mudanças cíclicas e a longo prazo da economia capitalista, São Paulo: Nova Cultural, 1997.

KANT, Immanuel. A metafísica dos costumes. 1724-1804. Tradução: Edson Bini, Bauru-SP, edpso, 2003.

KEYNES, John M. Teoria geral do emprego, do juro e da moeda. São Paulo: Nova Cultural, 1985.

LOCKE, John. Dois Tratados Sobre o Governo. Martins Fontes, 1998.

MAIA, Marcelo Claudio Faus-

to. O conceito de Justiça segundo Jean-Jacques Rousseau. Justiça: Um Olhar a partir da História da Filosofia. Organizadores. Adriana Augusta Telles de Miranda e Márcio Anatole de Sousa Romeiro, 1.ª ed. Porto Alegre: Armazém Digital, 2014, pág. 44-45.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária, São Paulo: Saraiva, 1983.

MELLO, Elisabete Rosa de. Direito Fundamental a uma tributação justa. São Paulo: Atlas, 2003.

MENÉNDEZ, Agustín José. Justifying Taxes; some Elements for General Theory of Democratic Tax Law, Springer Science + Business Media Dordrecht, 2001.

OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. A Filosofia do Direito em Kant: sua contribuição para a relação entre Direito e Justiça. Dissertação de mestrado apresentada ao Departamento de Filosofia da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 1999.

Uma Teoria da Justiça a partir do Julgamento: Kant, Arendt e os Dilemas da Filosofia do Direito Contemporânea. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, 2006.

PLATÃO. A República, tradução e notas de Maria Helena da Rocha Pereira, 9.ª edição. Fundação Calouste Gubekian, 2001.

PUFENDORF. Samuel. Os Deveres do Homem e do Cidadão. Top Books, 2007.

RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

ROUSSEAU, Jean Jacques. Do Contrato social, SP: Nova Cultural, 1999.

SMITH, Adam. The Wealth of Nations (Book V: On the Revenue of the Sovereign or Commonwealth . Chapter II: On the Sources of the General or Public Revenue of the Society Part II: On Taxes. Disponível em: <https://www.marxists.org/reference/archive/smith-adam/works/wealth-of-nations/book05/ch02b.htm> acesso em: 27.06.2019.

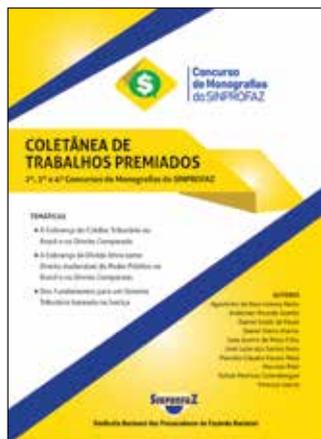
World Bank Group and PwC. Paying Taxes 2019. November 20, 2018. Disponível em; <https://www.doingbusiness.org/en/reports/thematic-reports/paying-taxes-2019> Acesso em: 27.06.2019.

Coletânea de Trabalhos Premiados no 2.º, 3.º e 4.º Concursos de Monografias do SINPROFAZ

Incentivar a produção de conhecimento por parte dos Procuradores da Fazenda Nacional é uma prática do SINPROFAZ. Ao passo que propõe a pesquisa e a redação de artigos e monografias, o Sindicato compromete-se a dar visibilidade à produção científica da Carreira. É com

esse intuito que a entidade lançou a *Coletânea de Trabalhos Premiados no 2.º, 3.º e 4.º Concursos de Monografias do SINPROFAZ*. Trata-se de Edição Especial da *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional* com a reunião dos estudos vencedores nos Concursos promovidos de 2017 a 2019.

Na oportunidade deste lançamento, o SINPROFAZ homenageia os Professores que compuseram as Bancas Examinadoras responsáveis pela avaliação das monografias nas três edições do Concurso. Aos Doutores Adilson Rodrigues Pires, Denise Lucena Cavalcante, Marcelo da Costa Pinto Neves,



Maria Lucia de Paula Oliveira e Ricardo Lodi Ribeiro, nossos parabéns e sincero reconhecimento. Sem o comprometimento e o conhecimento dos senhores, nossos Concursos de Monografias não teriam alcançado o mesmo êxito.

Da mesma forma, registramos nossos agradecimentos aos

Procuradores da Fazenda Nacional que, a partir de suas contribuições, tornaram os Concursos possíveis. Nossas congratulações aos ilustríssimos Colegas premiados: Agostinho do Nascimento Netto, Anderson Ricardo Gomes, Daniel Giotti de Paula, Daniel Vieira Marins, João Aurino de Melo Filho, José Leite dos Santos Neto, Marcelo Cláudio Fausto Maia, Marcelo Polo, Rafael Pedrosa Colembegue e Vinicius Garcia, assim como a todos aqueles que concorreram com monografias inéditas nas três edições do Concurso.

Acesse a versão digital da Coletânea no *site* do SINPROFAZ. ■

Constituição e Código Tributário Comentado sob a Ótica da Fazenda Nacional

Os Procuradores da Fazenda Nacional Claudio Seefelder e Rogério Campos são coordenadores-gerais dessa obra que conta com a contribuição de mais de 150 PFNs, profissionais altamente qualificados e especializados, com participação relevante na (re)construção da legislação tributária federal e na formação dos precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal nas maiores e mais complexas causas tributárias do País.

Os Prefácios da parte constitucional são dos ministros Luís Roberto Barroso e Alexandre de Moraes, do Supremo Tribunal Federal, assim como do ex-Procurador-Geral Fabrício Da Soller. Na parte relativa ao Código Tributário Nacional, o Prefácio coube ao ministro Herman Benjamin, do Superior Tribunal de Justiça, e a Alexandra Maria Carvalho Carneiro, Advogada que liderou a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Superior Tribunal de Justiça por 8 anos (2008 a 2015) e no Supremo Tribunal Federal por 4 anos (2016 a 2019). ■



Nota Pública

O Movimento Nacional pela Advocacia Pública reafirma seu compromisso com a Constituição e a defesa do Estado Democrático de Direito, sem admitir retrocessos quanto aos direitos e liberdades individuais e sociais.

Manifestações atentatórias às instituições e à independência e harmonia entre os Poderes violam os princípios constitucionais e merecem

o repúdio de todos os que têm por missão a defesa das funções essenciais à Justiça.

Neste momento de pandemia mundial, a causa coletiva de soerguimento da sociedade e da economia deve unir as forças sociais em diálogo conjunto e construtivo, sem divisões que possam aprofundar ainda mais as dificuldades. ■





5º Concurso de Monografias do SINPROFAZ

A Transação Tributária no Brasil e no Direito Comparado

PFN, PARTICIPE!

Premiação em Dinheiro

- 1º colocado - R\$ 12.000,00 (doze mil reais)
- 2º colocado - R\$ 8.000,00 (oito mil reais)
- 3º colocado - R\$ 6.000,00 (seis mil reais)

Concurso exclusivo para membro da Carreira de Procurador da Fazenda Nacional filiado ao SINPROFAZ.

Cada candidato poderá concorrer com apenas uma monografia versando sobre o tema indicado.

Somente serão aceitos trabalhos inéditos, que não tenham sido publicados ou divulgados, no todo ou em parte, por qualquer meio de comunicação, devendo assim permanecer por até 12 (doze) meses após a divulgação do resultado do concurso.

Mais informações pelo edital:
bit.ly/2YKOpZz



SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES
DA FAZENDA NACIONAL

