



ORGANIZADORES:

*Estevão Horvath*

*José Maurício Conti*

*Fernando Facury Scoff*

“A QUARTIER LATIN teve o mérito de dar início a uma nova fase, na apresentação gráfica dos livros jurídicos, quebrando a frieza das capas neutras e trocando-as por edições artísticas. Seu pioneirismo impactou de tal forma o setor, que inúmeras Editoras seguiram seu modelo.”

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

# DIREITO FINANCEIRO, ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO ESTUDOS EM HOMENAGEM A REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA

**Editora Quartier Latin do Brasil**

**Empresa Brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001**

Rua Santo Amaro, 316 – CEP 01315-000

Vendas: Fone (11) 3101-5780

Email: [quartierlatin@quartierlatin.art.br](mailto:quartierlatin@quartierlatin.art.br)

Site: [www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

BRL

Secha Celman-Michael Terzi  
Consultoras & Advogados

Editora Quartier Latin do Brasil

São Paulo, primavera de 2014

[quartierlatin@quartierlatin.art.br](mailto:quartierlatin@quartierlatin.art.br)

[www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

BBLSCMD  
003219  
06/01/2015

## EDITORA QUARTIER LATIN DO BRASIL

Rua Santo Amato, 316 – Centro – São Paulo

Contato: quartierlatin@quartierlatin.art.br  
www.quartierlatin.art.br

Coordenação editorial: Vinicius Vieira

Diagramação: Antonio Marcos Cavallheiro;  
Victor Guimarães Sylvio

Revisão gramatical: Ronaldo Santos Soares e Tarsila Marchetti

Capa: Eduardo Nalls Villanova

HORVATH, Estevão; CONTTI, José Maurício; SCARF, Fernando Facury (Org.). Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Estudos em Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira – São Paulo: Quartier Latin, 2014.

ISBN 85-7674-738-3

1. Direito Financeiro. 2. Direito Econômico. 3. Direito Tributário. Contratos I. Título

### Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil: Direito Financeiro
2. Brasil: Direito Econômico
3. Brasil: Direito Tributário. Contratos

**TODOS OS DIREITOS RESERVADOS.** Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmáticos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

## SUMÁRIO

Livros do Homenageado .....	9
Nota do IPAM .....	11
Prefácio .....	13
Sobre os Autores .....	15
1. Direito à Saúde no Contexto Constitucional .....	23
ADILSON ABREU DALLARI	
2. Nota sobre Direito e Planejamento Econômico no Capitalismo Contemporâneo .....	39
ALESSANDRO SERAFINI OCTAVIANI LUIS	
3. Orçamento Impositivo à Brasileira .....	49
ANA CARLA BILCHERENE	
4. Licenciamento Ambiental. Evolução e Desafios .....	73
ANA MARIA DE OLIVEIRA NUSSDO	
5. Cidadania Europeia, Contribuinte Europeu. Uma Relação com o Futuro? .....	87
ANTÔNIO CARLOS DOS SANTOS	
6. Só a Justiça é Eficiente: os Direitos das Pessoas .....	101
DIOGO LEITE DE CAMPOS	
7. A Focalização na Política Universal? O Programa Bolsa Família e a Assistência Social no Brasil .....	117
DIOGO ROSENTHAL COUTINHO	
8. Planos Econômicos, Moeda e Direito Adquirido .....	141
EROS ROBERTO GRAU	
9. Direito Financeiro versus Direito Tributário. Uma Dicotomia Desnecessária e Contraproducente .....	155
ESTEVÃO HORVATH	

10. Federalismo Fiscal Patrimonial e Fundos de Equalização. O Rateio de <i>Royalties</i> de Petróleo no Brasil.....	179
FERNANDO FACURY SCAFF	
11. Un Caso de Falta de Capacidad Contributiva en los Impuestos sobre la Adquisición de Bienes .....	207
FRANCISCO JOSE CAÑAL GARCIA	
12. Radiodifusão, Pluralismo e Democracia: A Inconstitucionalidade das Concessões, Permissões e Autorizações de Radiodifusão para Pessoas Jurídicas com Sócios Titulares de Mandato Político Eletivo.....	219
GILBERTO BERCOVICI	
AIRTON LISLE CERQUEIRA LETTE SEELENDER	
13. Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário e Proteção da Confiança Legítima .....	245
HELENO TAVERA TORRES	
14. Derecho Constitucional sin Verdad .....	285
HORACIO G. CORTI	
15. Disponibilização de Informação para Entidades de Proteção ao Crédito.....	347
LIVS GANDRA DA SILVA MARTINS	
16. La Liberté en Droit Fiscal .....	357
JEAN-CLAUDE MARTINEZ	
NORMA CONSTANZA CABALLERO GUZMAN	
17. Conceito e Função da Norma Jurídica segundo uma Concepção Retórica.....	383
JOÃO MAURÍCIO LERÃO ADEODATO	
18. A Transação sobre Questões de Fato e sobre a Interpretação das Normas Fiscais: Novas Perspectivas para Resolução de Litígios.....	399
JOÃO RICARDO CATARINO	
LUCIANO GOMES FILIPPO	
19. Ainda fará Sentido o Artigo 104º da Constituição Portuguesa? ...	423
JOSÉ CASALTA NABAS	
20. A Receita da Despesa. Democracia Financeira e Bem-Estar....	445
JOSÉ MARCOS DOMINGUES	
21. Conceitos de Direito Privado e Normas de Competência Tributária .....	465
JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE	
22. O Orçamento Público e o Financiamento da Educação no Brasil.....	481
JOSÉ MAURÍCIO CONTI	
23. Sonhar com uma Nova Justiça.....	497
JOSÉ RENATO NALINI	
24. Política Remuneratória dos Advogados Públicos.....	513
KIYOSHI HARADA	
25. Os Impactos da Expansão Financeira do Capitalismo Mundial – a Constituição de um Novo Paradigma .....	529
LUIZ FERNANDO MASSONETTO	
26. Revisão Judicial dos Direitos Sociais: a Execução Positiva e a Revisão de Medidas de Austeridade .....	553
MARCELO FIGUEIREDO	
27. O Regime Diferenciado de Contratação – RDC, <i>Negotiation</i> e o Orçamento Sigiloso .....	575
MARCOS ANTONIO RIOS DA NÓBREGA	
28. Responsabilidade Fiscal e os 25 Anos de Constituição Federal.....	593
MARCUS ABRAHAM	
29. Benefícios Fiscais Inconstitucionais e as Repercussões sobre os Contribuintes: Análise à Luz dos Princípios Constitucionais da Segurança Jurídica e da Proteção da Confiança .....	607

30. O Princípio da Não Afetação da Receita de Impostos e a Justiça Distributiva ..... 637  
 X MISABEL ABREU MACHADO DERZI
31. Direito Financeiro - Tratados Internacionais - Extensão a Impostos Estaduais e Municipais - Federalismo Cooperativo em Receitas Não Tributárias - *Royalties* do Petróleo - Direito de Participação nos Resultados dos Entes Subnacionais. .... 661  
 X SACHA CALMON NAVARRO COELHO
32. PIS e COFINS: Conceito de Insumos ..... 685  
 PAULO AVRES BARRETO
33. Legalidade e o Sobreprincípio da Segurança Jurídica na Revogação de Normas Tributárias ..... 705  
 PAULO DE BARROS CARVALHO
34. O ICMS - Comunicação e sua Base de Cálculo - Injuridicidade do Chamado Cálculo "por Dentro", em havendo Recolhimento Extemporâneo (sem Repasse do Montante do Tributo ao Consumidor Final) - Questões Conexas ..... 737  
 ROQUE ANTONIO CARRAZZA
35. Da Revogação de Medidas Provisórias: o Indexador de Correção Monetária das Cadermetas de Poupança e o Plano Collor I ..... 773  
 TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR
36. A Autonomia Tributária dos Municípios: uma Análise de Direito Comparado ..... 795  
 VASCO VALDEZ

## LIVROS DO HOMENAGEADO

- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. O Funcionário Estadual e seu Estatuto. São Paulo: Ed. Max Limonad, 1975.
- \_\_\_\_\_; LEITE, Luciano Ferreira. Código Tributário Nacional. São Paulo: Ed. de Livros de Direito, 1977. 2 v.
- \_\_\_\_\_. *et al.* Jurisprudência Tributária: Código Tributário Nacional. São Paulo: Ed. Max Limonad, 1977. 2 v.
- \_\_\_\_\_. Taxas de polícia. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1980. 58 p.
- \_\_\_\_\_. Licitação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. 99 p.
- \_\_\_\_\_; BELTRANE, José Alonso. O Procedimento na Cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública: *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.
- \_\_\_\_\_. Registro civil das pessoas naturais. São Paulo: Assoma, 1983.
- \_\_\_\_\_. Delegação Administrativa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.
- \_\_\_\_\_. *et al.* Manual de Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- \_\_\_\_\_. Receitas Públicas Originárias. São Paulo: Malheiros, 1993.
- \_\_\_\_\_. Carta ao povo brasileiro. In: *O Judiciário e a Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1994. 326 pp. 275-280.
- \_\_\_\_\_. Processo Legislativo. Contribuição ao Debate. Brasília: Ed. Centro Gráfico do Senado Federal, 1996, 133 p.
- \_\_\_\_\_. O Juiz na Sociedade Moderna. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1998.
- \_\_\_\_\_. Comentários ao Estatuto da Cidade. 2. ed. 2005. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- \_\_\_\_\_. O Direito na Bíblia. São Paulo: Ed. Bom Pastor, 2005.
- \_\_\_\_\_. Ato Administrativo. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- \_\_\_\_\_. Gastos Públicos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- \_\_\_\_\_. Filosofia na antiguidade. Sócrates e Platão. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- \_\_\_\_\_. Infrações e Sanções Administrativas. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- \_\_\_\_\_. Homossexualidade: *Uma visão mitológica, religiosa, filosófica e jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- \_\_\_\_\_. Curso de Direito Financeiro. 6. ed. São Paulo: Ed. Revista dos

30.

**O PRINCÍPIO DA NÃO AFETAÇÃO  
DA RECEITA DE IMPOSTOS  
E A JUSTIÇA DISTRIBUTIVA**

**Misabel Abreu Machado Derzi**

*Professora Titular de Direito Tributário e Financeiro da Faculdade de Direito  
da UFMG, Professora Decana da Faculdade de Direito da UFMG, Presidente  
Honorária da Associação Brasileira de Direito Tributário (Abradt).*

*Em Homenagem ao Notável Professor Regis Fernandes de Oliveira*

## 1. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO AFEIÇÃO DA

### RECEITA DE IMPOSTOS

O princípio constitucional que veda afetar a receita de impostos a órgão, fundo ou despesa já encontrara, entre nós, consagração constitucional com a EC/1, de 1969 (art. 62, § 2º) e foi repetido no inc. IV do art. 167 da CR/1988, desde sua redação original. Sofreu diversas modificações e encontra-se redigido, segundo a EC/42, de 2003, nos seguintes termos:

*“Art. 167. São vedados:*

*IV – a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades de administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações por antecipação da receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.”*

A extensão semântica da vedação, constante do art. 167, IV, da CR, costuma ser reduzida a um desdobramento do princípio da universalidade e da contabilização pelo bruto. A universalidade requer a presença, no ato orçamentário, de todas as despesas e de todas as receitas<sup>1</sup>. PONTES DE MIRANDA senão prelecionou que o princípio da universalidade ou da completude orçamentária – *comprehensive ness* – há de abranger todas as receitas e todas as despesas<sup>2</sup>.

A universalidade foi aperfeiçoada na CR/88 porque se incorporaram à lei orçamentária os três orçamentos, o fiscal, o de investimento das empresas públicas e o da seguridade social, qualificando-os com maior rigidez e controle na execução, já que ficam vedadas as possibilidades livres de estorno ou transferência, sem autorização legislativa específica, de recursos do orçamento fiscal ou da seguridade para cobrir *deficit* de empresas estatais, fundações e fundos. É o que dispõe o art. 167, VIII.

<sup>1</sup> Tal exigência técnica é antiga como registram os clássicos. Cf. LOUIS TROIABAS et J. M. COTTIER, *Finances Publiques*, Paris, Dalloz, 1975, p. 112.

<sup>2</sup> Cf. Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1, de 1969, 2. ed., São Paulo, Ed. RT, 1970, D. 200.

Corolários do princípio da universalidade são a contabilização pelo bruto e a não afetação da receita de impostos. Segundo a contabilização pelo bruto, todas as receitas e despesas devem ser inscritas no orçamento de modo separado, cada uma delas formando massa única e integral, sem qualquer compensação ou dedução. Devem constar pelo seu valor em montante integral, sendo tradicionalmente coibida a contabilização pelo líquido. Está implicitamente suposto na Constituição e tem como objetivo reforçar o controle parlamentar, por permitir o conhecimento do montante exato de cada operação.

Ora, o princípio da não afetação (prévia) da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa é regra complementar à contabilização pelo bruto e um dos aspectos da universalidade. As receitas devem formar massa distinta e única, cobrindo o conjunto das despesas, segundo as prioridades eleitas pelo Parlamento. Somente assim será possível o planejamento. Se as vinculações avultam, ficando a receita comprometida por antecipação pelo legislador tributário, ao legislador orçamentário cassar-se-á a facultade de programar e o planejamento integrado.

Esse aspecto técnico do princípio que veda a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa é estudado e referido em geral nos bons manuais de Direito Financeiro ou Tributário. É verdade que seu alcance é reduzido, em razão do crescente número de exceções, introduzidas por emendas constitucionais, como a letra REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, que assim se expressa: "*Vai-se, aos poucos, mutilando o orçamento, voltando-se ao antigo regime das caudas orçamentárias. É lamentável o que vem ocorrendo. A exceção torna-se a regra, e o que deveria ser desenvolvido através de políticas públicas passa a ser fruto de oportunidades momentâneas, ao sabor de acontecimentos físicos, volúveis e eleitorais*"<sup>38</sup>.

Interessa-nos, além disso, abordá-lo sob outro ângulo, o da justiça distributiva a que deve servir. Evidentemente os impostos, sendo tributos não vinculados a uma atuação estatal (como no caso das taxas e das contribuições), cuja hipótese normativa é descritiva de um fato indicativo de capacidade econômica, prestam-se a enfrentar as despesas em geral, segundo o critério da necessidade. Se a destinação do produto arrecadado estiver previamente definida por ação do legislador, reduz-se a margem de distributividade que lhes é inerente. Em seguida, a jurisprudência norte-americana que bem retrata a situação problemática da afetação da arrecadação dos impostos.

## 2. A EVOLUÇÃO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE NA JURISPRUDÊNCIA DAS CORTES SUPREMAS NORTE-AMERICANA E ALEMÃ

Um estudo do princípio da igualdade na jurisprudência de importantes tribunais constitucionais como o norte-americano e o alemão, na medida do possível, guardadas as peculiaridades dos direitos positivos envolvidos e das realidades socioculturais, aponta para uma notável aproximação de enfoques no trato da igualdade por um tribunal e outro, que acabam por eleger um guia de princípios em que a dignidade humana, o autorrespeito e a equivalência moral de todo ser (homem ou mulher) são seu ponto central. Esse ponto central também é base e raiz da Constituição brasileira de 1988 e tende a ser, para lá do positivismo, um universal comum a povos diferentes. Em certo sentido, como alertou D. P. KOMMERS, uma democracia dirigida pela Constituição, em que as Cortes Constitucionais exercem papel de suma relevância, passa a complementar e a suplementar a democracia representativa (Cf. Der Gleichheitssatz in Modernen Verfassungsstatat, Baden-Baden, Nomos, V, 1982, p. 49.).

Com a ressalva de que essas anotações, de difícil levantamento, não são esgotantes de tema tão rico, passemos ao registro de seus aspectos principais, que estão centrados em poucas obras: na monografia do Prof. Doutor DONALD P. KOMMERS da Notre Dame School, Indiana, USA, que traça um paralelo do tema abordado pelos Tribunais Constitucionais norte-americano e alemão, intitulado: "Der Gleichheitssatz: Neure Entwicklungen und Probleme in Verfassungsrecht der USA und der Bundesrepublik Deutschland"; em outro estudo não menos elucidativo do Prof. Dr. CHRISTIAN STARCK, da Georg-August-Universität de Göttingen, denominado "Die Anwendung des Gleichheitssatzes", ambos publicados na obra "Der Gleichheitssatz in Modernen Verfassungsstaat", pelo *Simpósio do 80º Aniversário de Gerhard Leibholz, Baden-Baden, Nomos, V 1982*; na obra do Prof. Dr. GERHARD LEIBHOLZ, Gleichheitsordnung Gesetz, 2. Aufl, 1959; no livro de casos dos Profs. IAGO RICHTER e G. FOIJOKE Schuppert, Casebook Verfassungsrecht, München, Beck, 1987; no Entscheidungendes Bundesverfassungsgerichts, ed. pelos *Membros do Tribunal Constitucional, 6º vol., J. C. Mohr Tübingen, 1957*).

### 2.1. PRIMEIRA FASE: ATÉ OS ANOS SSESSENTA

Tanto na Alemanha como nos EE.UU., as Cortes Constitucionais examinaram o princípio da igualdade, até os anos 1970, submetendo eventuais

discriminações feitas pelo legislador ao teste da razoabilidade, o *rational basis* ou a proibição de arbítrio *Willkürverbot*.

O teste consiste em procurar identificar uma relação lógica entre a diferenciação estabelecida pelo legislador e a finalidade pretendida por meio dessa diferenciação. Se existente a relação, o tribunal deverá respeitar a decisão do legislador, porque não poderá substituí-lo, impondo o seu conceito de "boa política".

Observa D. P. KOMMERS que, nos EE.UU., o teste do *rational basis* foi aplicado de forma muito suave, de modo que a cláusula de proteção equitativa, "no campo vasto da legislação econômico-social, permaneceu uma arma inócua nas mãos da Suprema Corte". Já na Alemanha, o *rational basis* foi utilizado pelo Tribunal Constitucional com elevado rigor, estando mais aberto do que o americano para uma avaliação prévia da relação entre meio e finalidade, em que são levados em conta princípios de justiça material (Op. cit., pp. 35-36).

No Direito Tributário, uma das decisões mais notáveis – sobre a inconstitucionalidade da declaração conjunta de cônjuges, para fins do imposto de renda – data dessa época, decisão que, improvavelmente, considera P. KOMMERS, tomaria o Tribunal Constitucional dos EE.UU. (cf. Op. cit., p. 35).

A Constituição alemã consagra a igualdade de direitos entre homens e mulheres, em seu art. 3º, e o princípio de proteção da família e do casamento em seu art. 6º, 1. Mas o art. 26, I, alínea 1, da Lei do Imposto de Renda de 1951, estabeleceu a obrigatoriedade da declaração conjunta entre cônjuges, de modo que, sendo somados os seus rendimentos, a renda familiar atrairá uma alíquota mais alta, em razão da progressividade. Levada a questão ao Tribunal Constitucional, ele pesou os vários argumentos favoráveis e desfavoráveis e acabou por proclamar a inconstitucionalidade dessa Lei. (V. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, editado pelos Membros do Tribunal Constitucional Federal, J. C. B. Mohr, Tübingen, 6 Band, 1957). Esse Tribunal reafirmou, entre outras teses, a de que a abolição da tributação conjunta seria um prejuízo injusto às famílias nas quais a dona de casa e mãe não trabalha fora ou não consegue trabalhar. Rejeitou, como lesiva ao princípio constitucional da igualdade, a ideia de que a tributação conjunta "traria a mulher de volta ao lar", desestimulando-a ao exercício de atividade remunerada no mercado de trabalho, gerando um "efeito educativo" em razão da pressão exercida pelo maior imposto a pagar e, finalmente, firmou a ideia de que necessidades financeiras do Estado não poderão jamais justificar um tributo inconstitucional (cf. *Entscheidungen Des BVG*, Op. cit., pp. 79-80). Decidiu o Tribunal tedesco que, se um imposto tem objetivos extrafiscais, tais objetivos só podem valer se forem "neutros constitucionalmente e conseguidos por meio de impostos

absolutamente adequados à Constituição" (cf. Op. cit., p. 81). Ora, prosseguiu o Tribunal, se há objetivos pedagógicos de reconduzir a mulher ao lar, já existiria nessa metáfora uma inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da igualdade entre homem e mulher:

"Faz parte da equiparação dos direitos da mulher que ela tenha a possibilidade de alcançar rendimentos no mercado de trabalho através das mesmas chances legais como qualquer cidadão masculino. A atividade com fins lucrativos da mulher, sendo considerada nociva ao casamento desde o início, contradiz não só o princípio como também o teor do art. 3º, item 2, da Constituição." (cf. *Entscheidungen Des BVG*, Op. cit., p. 82)

E, explicando mais a fundo a ideia de proteção à família e ao casamento, o Tribunal consagrou a regra de que a lei tributária deve ser neutra, anulando as possíveis consequências e diferenças econômicas decorrentes do fato de que um ou ambos os cônjuges trabalhem fora do lar. Somente assim, os indivíduos poderão livremente tomar uma decisão de como conduzir o casamento e a família, sem intervenção do Estado. O que se preserva é a liberdade individual e a equiparação de oportunidades entre as pessoas. Com essas palavras se explica o Tribunal Constitucional, na decisão de 16.01.1957:

"O art. 6º, I, da Constituição está posto no sentido de garantir os direitos básicos clássicos, como uma confissão de liberdade da esfera privada específica para o matrimônio e a família. Corresponde a uma ideia diretiva da nossa Constituição, ou seja, a limitação básica do poder público em sua influência sobre o indivíduo livre... garantir uma liberdade de decisão privativa para os cônjuges é assegurar o livre arbítrio sobre se a esposa se dedica exclusivamente ao lar, se ajuda o marido em sua profissão ou se obtém rendimentos próprios, provenientes do mercado de trabalho" (CF. *Entscheidungen...*, Op. cit., p. 81)

Cumprir registrar, no entanto, que ambos os Tribunais Constitucionais, alemão e norte-americano, foram mais rigorosos com as diferenciações legais por raças de raça, de representação política, ou do princípio majoritário. Basearam-se essas Cortes em que a principal tarefa de um tribunal é a "de legitimar a democracia, de modo que todos os grupos, principalmente as minorias raciais e políticas, tenham o direito de participação desse processo" (CF. P. KOMMERS, p. 38).

## 2.2. SEGUNDA FASE: APÓS A DÉCADA DE 1970

Busca-se novo método de comprovação, o *strict scrutiny*, muito rígido, e que, até então, tinha sido aplicado em raríssimos casos. Ele é invocado para



proteger grupos e interesses diversos. Em 1973, os juizes Brennan, Douglas White e Marshall, da Corte norte-americana, declararam que certas diferenciações, advindas de sexo, raça e nacionalidade, são automaticamente suspeitas. Logo se buscou a extensão da proteção pela aplicação do *strict scrutiny* a outros grupos, como os inválidos, homossexuais, etc.

Se o teste do *rational basis* não levava à inconstitucionalidade a massa dos casos de diferenciações legais, o teste do *strict scrutiny*, ao contrário, conduzia, invariavelmente, à anulação das leis, pois ele exigia dois raciocínios de difícil prova para o Estado:

"1) existência de um interesse estatal obrigatório que justificasse a diferenciação;

2) a perfeita adequação da diferenciação ou dos meios à obtenção da finalidade pretendida." (cf. P. KOMMERS, Op. cit., p. 40.)

### 2.3. TERCEIRA FASE: A REAÇÃO LIDERADA PELOS JUÍZES POWELL E REHNQUIST. O CASO DE SAN ANTONIO DO DISTRITO DE RODRIGUEZ, RELATIVO À AFETAÇÃO DA RECEITA DE IMPOSTOS SOBRE A PROPRIEDADE

As tendências de aplicação do teste rigoroso do *strict scrutiny* a uma série de interesses provocaram reações lideradas pelos juizes Powell e Rehnquist, bem exemplificados no rumoroso caso de San Antonio do Distrito de Rodriguez (Texas).

Como nos relata P. KOMMERS, em alguns Estados da República norte-americana, o financiamento das escolas é feito por meio da arrecadação do imposto sobre a propriedade imobiliária, segundo a relação imposto-escola-vizinhança. Sendo os Municípios divididos em distritos escolares, o imposto arrecadado é destinado a financiar a educação nos mesmos distritos de onde se originou. Núcleos escolares ricos têm fartos recursos, enquanto outros distritos, pobres, ao contrário, sofrem de carência. Pais de estudantes primários de origem mexicana, no Texas, moveram uma ação perante o Tribunal Constitucional em nome de todos os alunos pobres, residentes em distrito com baixa arrecadação do imposto territorial como ocorre em San Antonio.

Por maioria (cinco x quatro), a Corte Constitucional concluiu que diferenciações com base na situação patrimonial não são suspeitas, que a educação não é um direito básico no sentido constitucional, não sendo a Corte Suprema uma instituição apta a avaliar a qualidade do ensino oferecido nos diferentes distritos escolares. Portanto, aplicou-se ao caso o método mais

suave do *rational basis test* e, como já era de se esperar, concluiu-se por sua constitucionalidade. O Juiz Powell assim explicou a posição majoritária:

"O Tribunal não pode privilegiar hoje uma categoria individual de atividade humana, caracterizando-a como fundamental e dando-lhe especial proteção (através da aplicação do parâmetro *strict scrutiny*)." (cf. Op. cit., pp. 43-44)

A partir daí, os casos antes incluídos como suspeitos foram drasticamente reduzidos, inclusive as diferenciações em razão de sexo.

### 2.4. QUARTA FASE: A OPOSIÇÃO DO JUIZ MARSHALL E A CONSTRUÇÃO DE UMA DEMOCRACIA CONSTITUCIONAL

A reação mais formal e conservadora do Tribunal, opôs-se, desde o início, o Juiz Marshall, insurgindo-se contra os dois métodos de comprovação absolutamente separados e predicando um teste mais flexível, sem os excessivos rigores do *strict scrutiny*. Sobrepujado, o Juiz Marshall, como "pessoa que havia experimentado a pobreza e a discriminação, sentiu o resultado neste caso (San Antonio X Rodriguez) como extremamente injusto" (cf. P. KOMMERS, Op. cit., p. 44).

Então, já a partir do final dos anos setenta e pela década de oitenta, a maioria dos juizes parece ter aderido a um método de rigor médio, associando os dois testes a fim de exigir uma vinculação estreita entre os meios (as diferenciações) e a finalidade.

A jurisprudência norte-americana e a alemã, na última década do séc. XX, segundo os pesquisadores citados, parecem-se cada vez mais, no que tange à aplicação do princípio da igualdade e a seus rigores. É claro que, partindo de Textos Constitucionais diferentes, os resultados não poderiam ser idênticos, tendo sido a Constituição dos EE.UU. elaborada em pleno liberalismo econômico e não tendo incorporado as pressões do chamado "Estado Social", presentes naquela da Alemanha. O Tribunal Constitucional tedesco tende a repimir com mais acento do que o norte-americano quaisquer condições que dificultem a igualdade de oportunidades entre os cidadãos.

Na verdade, como nos conta o Professor norte-americano KOMMERS, a Corte de seu país oscila entre duas nítidas posições observáveis. Aquela mais conservadora e formal (dos Juizes Rehnquist e Powell), mais normativista, tendo, como finalidade primeira, a de legitimar o poder do juiz em um sistema democrático que se funda na tradição da legalidade e do precedente. Outra, a do Juiz Marshall, que implica a disposição do Tribunal em tomar decisões de valor jurídico, em definir a justiça do ponto de vista material e não apenas

processual ou formal, procurando realizar os valores básicos da Constituição (cf. Op. cit., p. 49).

Na Alemanha, igualmente, as ideias do Prof. LEIBHOLZ aproximaram o princípio da igualdade dos valores constitucionais. Na segunda edição de seu *Gleichheitsordem Gesetz* (op. cit.), o grande jurista e juiz do Tribunal Constitucional pôs de lado o conceito de igualdade como mera proibição de arbítrio, para buscar determinados valores, transcendentes, como diretrizes à interpretação do princípio da igualdade.

É importante registrar que *"o gênio do raciocínio jurídico alemão está no fato de que seu sistema foi demonstrado na escala de valores hierárquica do Tribunal Constitucional"* (Cf. P. KOMMERS, Op. cit., p. 50), cuja vigia mestra é a dignidade humana e o valor moral existente em toda a pessoa. Embora os mesmos valores informem a jurisprudência dos EE.UU. de forma mais difusa, *"a Suprema Corte norte-americana não soube expressar o seu guia de princípios de maneira muito clara"* (cf. P. KOMMERS, Op. cit., p. 50).

Finalizando, convém repetir com P. KOMMERS que, nas sociedades complexas contemporâneas, a possibilidade de um indivíduo manifestar sua opinião pelo voto (cada homem, um voto) não é suficiente, sobretudo do ponto de vista econômico, para romper os mecanismos de opressão que entravam o desenvolvimento da personalidade. *"Maiorias podem decidir de forma tão irresponsável quanto minorias"*. Assim, a Alemanha e os EE.UU. não são, por esse raciocínio, democracias representativas, mas muito mais, democracias dirigidas pela Constituição, nas quais o papel dos Tribunais Constitucionais ocupa posição de destaque para proteger tais minorias contra o arbítrio irresponsável das maiorias políticas (cf. Op. cit., pp. 48-49).

### 3. A FORÇA DO ART. 167, IV, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

Igualmente, nosso Poder Judiciário, já no passado, assumiu em algumas ocasiões a defesa das minorias políticas, fazendo prevalecer os valores constitucionais. Após a Constituição de 1988, espera-se o crescimento de seu papel pelo traço firme de um guia de princípios e de valores necessários à confiança no Direito e à certeza na Justiça. Poucas tentativas de violação do art. 167, IV, da Constituição, têm sido feitas. Tornou-se inviável a pretensão, no Estado de São Paulo, por exemplo, de vincular 1% do ICMS a destinação específica (ainda que de cunho social) não autorizada pela Constituição.

De fato, sem disponibilidade de meios financeiros para programar gastos, segundo as prioridades escolhidas e a realidade conjuntural esperada, não haverá a menor possibilidade de planejamento, de otimização e de gestão ordenada das finanças públicas. Para isso, é fundamental que um volume representativo de recursos esteja desimpedido, disponível para a melhor aplicação possível. Mas o sentido, não menos importante, desse princípio — o do art. 167, IV — reside na ideia democrática e redistributiva da renda em um país de grandes desigualdades materiais, como o nosso.

Embora inexistente na Constituição dos EE.UU., o caso de San Antonio, decidido pela Corte Suprema norte-americana, estava a discutir exatamente isso: se era justo que os bairros e distritos pobres do Texas que, em consequência, tinham baixa arrecadação do imposto territorial, tivessem escolas de nível inferior graças ao princípio escola-vizinhança-imposto. Pressente-se que, tivessem os norte-americanos uma norma escrita como aquela que temos há décadas na Constituição (art. 167, IV), o sistema de financiamento da educação do Texas teria sido considerado inconstitucional. Mas, apesar de sua ausência, a vitória apertada da maioria conservadora (5X4) revelou, na Corte Constitucional dos EE.UU., a corrente liderada pelo Juiz Marshall, que se levantou em prol da igualdade de oportunidades dos mais pobres, em prol da justiça.

Vê-se que a justiça distributiva no Direito não se alcança com o manejo de um ramo jurídico apenas, o Direito Tributário, por exemplo. A justiça é uma e a eficiência dos valores constitucionais depende da atuação concertada de todo o Direito, em especial, do Direito Financeiro, do Direito do Trabalho e Social, mas ainda do Direito privado. E mais, as demais ciências sociais humanas devem trabalhar em conjunto com o Direito, sob pena de frustração recíproca, decorrendo daí que os planos econômicos e sociais adotados, que levem ao desemprego, à recessão e ao aumento da pobreza, ainda que implementem maior equilíbrio orçamentário, são inconstitucionais. De longa data, ALIOMAR BALEFIRO afirmou que o orçamento público deve buscar o equilíbrio econômico-social (redução das desigualdades e da miséria), e não apenas o equilíbrio contábil-financeiro.

Nosso dilema reside no fato de que os impostos, que guardam a habilidade da distributividade, são apenas os impostos incidentes sobre renda e patrimônio, exatamente os menos representativos no bolo da arrecadação do Estado. Tradicionalmente nós nos apoiamos em tributos sobre o consumo (mais de 60%), que são altamente regressivos, porque incidem com mais intensidade sobre os mais pobres. Sendo assim, o caráter redistributivo dos impostos fica muito mais limitado do que aquele inerente ao sistema dos EE.UU.

À época em que tomada, a decisão da Corte Constitucional norte-americana, essa que legitimou o regime imposto-vizinhança-escola, dentro da concepção imposto-troca, teve efeitos menos graves lá, em que outros impostos — sobre a renda e a herança — são fortes em face dos impostos sobre o consumo, garantindo um sistema mais justo. Entre nós, não obstante, a mesma decisão, ou a abolição do princípio constitucional da proibição da afetação da receita de impostos, desencadearia efeitos mais nocivos, porque accentuaria a regressividade de nosso sistema tributário já tão regressivo, sem a contrapartida da intensidade da arrecadação sobre a renda e a herança. É o que abordaremos a seguir.

#### 4. AS CARACTERÍSTICAS REGRESSIVAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

É clara, repetitiva e consistente a opção soberana do povo brasileiro em favor de um Estado Democrático de Direito, em que a construção dos direitos sociais fundamentais é imperativa. Para isso, além do princípio da vedação da vinculação da receita de impostos, a Constituição da República pensou uma Seguridade Social ampla, cujos tributos de financiamento e sustentação — as contribuições sociais — são afetados a fins sociais. Veremos, não obstante, que grande parte desses tributos, que já nascem vinculados na Carta Magna ao Estado do Bem-estar Social, as contribuições, têm hipóteses de incidência características de impostos (estamos em face de contribuições por equiparação constitucional) de caráter regressivo, pois incidentes sobre folha de salários, faturamento ou receita das empresas (PIS/Cofins). Tal constatação leva-nos a um resultado indesejado, o de que as ações no âmbito da Seguridade Social, inclusive de assistência são custeadas fortemente por aqueles carentes que delas mais necessitam.

#### 4.1. A OPÇÃO DO BRASIL PELA CONSTRUÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS FUNDAMENTAIS E SEUS PROBLEMAS DE FINANCIAMENTO. FORMA DE FINANCIAMENTO MISTA, QUE ONERA TANTO MAIS O CONSUMO DO QUE O CAPITAL E A RENDA

O povo brasileiro vem optando, sistematicamente, desde a Constituição de 1946 e, mesmo antes, pela construção de um sistema de seguridade social, apoiado no tripé: contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, contribuições dos empregados e subsídios transferidos pela União para os cofres dos entes previdenciários.

A Constituição de 1988 reafirmou tais compromissos, de forma mais decisiva e radical. Convertendo nominalmente o Brasil em um Estado Democrático de Direito, estabeleceu o dever de se construir uma sociedade livre, justa e solidária, além de obrigar à erradicação da pobreza e à redução das grandes desigualdades sociais. Em seu art. 7º, enumerou os direitos sociais, como direitos fundamentais e disciplinou as regras de custeio da Seguridade Social, nome que designa não apenas a previdência social, mas ainda as ações no campo da saúde e da assistência social. Prometeu saúde universal e gratuita para todos e assistência social a todos os necessitados, para que a nenhum cidadão fosse negada a dignidade humana. Nesse contexto, como não poderia deixar de ser, criou um sistema de financiamento da Seguridade Social bastante amplo, diversificado e misto.

A Previdência Social, é verdade, reflete a situação econômico-social, a estrutura da idade da população e seu nível de saúde e de educação. A recessão da última década trouxe crise financeira mesmo nos países industrializados, que ofereceram modelos de vanguarda em matéria de Seguridade Social, como na França ou na Alemanha de Bismark. São causas principais da crise, apontadas por WOLFGANG PELIKAN, (a) "o crescimento do número de aposentados e dos custos dos serviços de saúde; (b) a antecipação do início da aposentadoria e do tempo de duração mais longo (vida média do cidadão também alongada); (c) o desemprego crescente, o que acarreta a queda do salário bruto e, consequentemente, das contribuições; (d) um aumento menor dos salários na renda nacional; (e) a redução paulatina dos subsídios federais aos órgãos de seguro" (cf. Sozialversicherung fur die Praxis, 6º ed., München, C. H. Becke, 1986, p. 84).

A essas causas, acrescenta W. PELIKAN, na mesma obra, uma outra. É que as contribuições, a cargo das empresas, incidindo substancialmente sobre a folha de salários oneram preponderantemente aquelas que empregam um elevado número de trabalhadores. Frente às demais que, por meio da automação e da microeletrônica, conseguem o mesmo ou maior lucro, seus produtos encarecem, perdem elas em competitividade, sendo forçadas igualmente a recorrer à tecnologia, desempregando pessoal. Surgiu dessa constatação, nos anos 1980, a ideia de se custear a Seguridade Social por meio de tributos mistos, tanto incidentes sobre o capital como ainda sobre o trabalho. O Brasil seguiu de perto o modelo, com a Constituição de 1988.

Os problemas financeiros, que afligem o seguro social de forma universal, foram especialmente agravados no Brasil, por razões domésticas. Tais problemas podem ser distribuídos a seguir em quatro grupos: (a) atuariais, uma vez que precocemente o Brasil introduziu a aposentadoria por tempo de serviço,

desvinculada da idade do trabalhador, alongando-se em demasia a sua duração; **(b)** administrativos, pois a burocracia e o empreguismo agigantaram os órgãos previdenciários, elevando-se o seu custo; **(c)** de caixa, pois desvios de recursos da Previdência Social para outras finalidades do Estado advieram de lacunas existentes na Constituição de 1967/69; o caixa da Previdência Social confundiu-se com o caixa do Tesouro Nacional e seus recursos foram canalizados até para construção de hidrelétricas; **(d)** econômico-conjunturais ou estruturais, desencadeados pelas crises de recessão, desemprego e queda dos salários no produto interno bruto, o que provoca o acentuado decréscimo no produto da arrecadação das contribuições previdenciárias, incidentes sobre a massa dos salários.

Deve-se observar que quase todos os problemas apontados são comuns aos demais países (variando apenas em grau), exceto a prática de desvios dos recursos da Seguridade, para suprir problemas do caixa do Tesouro Nacional, ou para cumprir programas e projetos de natureza estranha aos objetivos da Previdência Social.

A Constituição de 1988 veio para mudar o quadro anteriormente exposto.

Os graves problemas que enfrenta a Seguridade Social no Brasil e em outros países, mesmo industrializados, são desafios que levam a questionar os métodos de financiamento. São as seguintes as opções adotadas no Texto Fundamental:

**(a)** Seguridade Social pública básica, obediente aos princípios da universalidade, distributividade e equidade (art. 194); **(b)** custeio na forma mista, por meio de contribuições diretas (de trabalhadores e empresas) e de transferências dos orçamentos dos entes estatais (art. 195); **(c)** custeio por meio de contribuições que busquem o equilíbrio entre os fatores trabalho e capital (art. 195, D); **(d)** administração autônoma, democrática e descentralizada (art. 194, VIII); **(e)** autonomia arrecadatória, orçamentário-financeira e administrativa em favor dos órgãos de Seguridade Social (arts. 165, § 5º; 167, IV, VI e VIII, 195, § 2º).

Não nos interessa, neste resumo, comentar essas soluções, especialmente a autonomia arrecadatória, que cedo foi posta de lado, passando as contribuições sociais sobre o lucro e o faturamento a serem arrecadadas diretamente pelo Tesouro Nacional e a serem desviadas para outros fins. Já em 1997, veio uma autorização, inscrita na Constituição para desvincular (ou desviar) dos fins sociais até 20% da arrecadação da União com impostos e contribuições, originariamente criados pelo Constituição para exclusiva aplicação na construção dos direitos sociais, especialmente saúde e assistência social (Emenda Constitucional nº 56/2007), que está em vigor até os dias atuais.

Do ponto de vista das formas de custeio da Seguridade Social, críticas têm sido levantadas a uma e outra maneira, quer por meio de impostos exclusivos quer por meio de contribuições compartilhadas entre patrão e empregados. Contra as contribuições se diz que são regressivas, em especial se existe um limite máximo. Mesmo sem esse teto seriam menos equitativas do que o imposto de renda progressivo. Além disso, o custeio por meio de impostos traria maior flexibilidade no cumprimento das prestações seguradoras, pois o governo poderia avaliar e reavaliar metas e prioridades para as despesas (educação, saúde etc.). Finalmente, naquele país onde são cobradas contribuições, baseadas nos salários, se diz que as empresas com elevado coeficiente de mão de obra ficam prejudicadas. Encarecem seus produtos, cai sua competitividade e elevam-se os índices de desemprego (cf. WOLFGANG PELIKAN, *Sozialversicherung für der Praxis*, 6. ed., München, C. H. Beck, 1986, pp. 85-86.).

Apesar disso, a opção pelos impostos, como única forma de custeio, enfrenta enorme resistência, e a tendência acentuada é no sentido de o funcionamento se realizar preponderantemente por meio de contribuições. Não está demonstrado que a opção pelos impostos alivie necessariamente o ônus que pesa sobre os baixos salários (cf. W. PELIKAN, *Op. cit., loc. cit.*), pois se eles onerarem o consumo, repercutirão exatamente sobre a camada de mais baixa renda da população, crescendo a regressividade (v. PELIKAN, *op. cit.*). Além disso, a tendência universal foi exatamente caminhar para uma autonomia administrativa dos órgãos de seguridade, livres de ingerências políticas que as transferências orçamentárias do produto arrecadado de impostos acarretam (v. "A Seguridade Social na Perspectiva do ano 2000", Relatório da OTT, *Op. cit.*, 93).<sup>4</sup>

De fato, a forma mista de custeio – contribuições arrecadadas diretamente pelos órgãos de seguridade + transferências de outras fontes do orçamento fiscal do Estado – tem sido aquela considerada ideal para conferir a independência e a necessária estabilidade financeira dos órgãos previdenciários. O volume dessas transferências varia de país a país e de época a época. Nos tempos de depressão econômica, baixos salários e desemprego, quando, então, o produto arrecadado das contribuições incidentes sobre salários decresce consideravelmente, elevam-se os subsídios estatais. Na Inglaterra, entre as duas grandes guerras, o caixa do Tesouro contribuiu na mesma proporção que patrões e trabalhadores (1/3). Mas tal montante subsidiado passou de 60% do orçamento do órgão

4 Ver ainda ANTHONY O'GUS; HELMAR BLEY; YVES SAINT-JOURS in *Landesbericht Frankreich, Ein Jahrhundert sozialversicherung in der bundesrepublik Deutschland*, Frankreich, Grossbritannien, Österreich und der Schweiz, Berlin, Duncker&Humbiot, 1981.

de seguro social, no ano de 1950, a 20% em 1960 e a 18%, após a década de oitenta (cf. ANTHONY OGUÉ, *Op. cit.*, p. 415). Igualmente na Alemanha, a partir de 1957, os subsídios federais destinados ao seguro social começaram a ser reduzidos: se, em 1960 cobriam 30% dos gastos securitários, em 1980, passaram a financiar apenas 16% desses mesmos gastos (Cf. WOLFGANG PELIKAN, *Op. cit.*, p. 71.). Mas, de qualquer maneira, na maioria dos demais países, como no Brasil, o caixa do Tesouro sempre estará garantindo a seguridade social básica para a grande massa dos trabalhadores.

Outra discussão se tem levantado, em vários países do mundo, a respeito da criação de tributos sobre máquinas ou sobre ganhos de racionalização, para aliviar aquelas empresas que são mais oneradas com pessoal do que outras. Por meio da racionalização e de novas tecnologias, procuram os empregadores recusar trabalho e dispensar empregados, reduzindo custos. Com isso, retrai-se o total da massa de salários e, conseqüentemente, as contribuições sociais nela incidentes, que custeiam a Previdência Social. Estudiosos do assunto, como WOLFGANG PELIKAN (*Sozialversicherung für die Praxis, Op. cit.*, p. 16), entendem que a produção é determinada em medidas crescentes pelo incremento do capital maior do que o da força de trabalho. Isso acarreta a necessidade de se tributar também o fator capital para garantia e estabilidade do seguro social. Sugere uma contribuição que incida com base na fórmula seguinte: lucro + soma de salário; ou ainda mais-valia (vendas deduzidas de prestações de terceiros e custos de mercadorias) + soma de salários. Com isso, desonerar-se-iam relativa e formalmente as empresas de intensificação de mão de obra, aliviando-se o fator trabalho, por meio da oneração do fator capital.

Ora, a Constituição de 1988 não só foi sensível às queixas das empresas de mão de obra numerosa, como se posicionou no seio dessa discussão internacional. A rigor, determinou que a equidade fosse a base do custeio (art. 194, V) e não previu múltiplas contribuições desconexas, com dupla ou tripla incidência (art. 195, I). Literalmente, ela estabelece caber aos empregadores contribuições incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. O que é mais importante, entretanto, é reconhecer que o espírito da Constituição Federal, como defendeu, pioneiramente, GERALDO ATALIBA, em debates acadêmicos, é o de abrir possibilidades para uma contribuição que equilibre o peso do tributo entre os fatores trabalho, consumo e lucro.

Podemos, então, concluir que a Constituição de 1988, além de vedar a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, preservando o caráter redistributivo do sistema, criou, de forma separada, espécies tributárias vinculadas a fins sociais, como as contribuições. A leitura da Carta Magna, em

princípio, levaria o intérprete a deduzir, erroneamente, o forte caráter redistributivo do sistema, mas isso não se dá, em razão das seguintes questões:

- (a) vimos que, desde 1997, a EC/nº 56/2007 inseriu uma autorização, para desvincular (ou desviar) dos fins sociais até 20% da arrecadação da União com impostos e contribuições, originariamente criados pelo Constituição para exclusiva aplicação na construção dos direitos sociais, especialmente saúde e assistência social;
- (b) as contribuições sociais incidem, em sua maior parte, sobre os salários, faturamento e receita (o que equivale dizer consumo), razão pela qual criamos um círculo vicioso em que os mais pobres custeiam – com mais intensidade – os benefícios a que fazem jus, compreendemos e implementamos tardiamente as lições de GERALDO ATALIBA, no sentido de que seria essencial desonerar as empresas que empregam mão de obra intensiva, sendo recentes as leis de redução de tais encargos para certos setores;
- (d) a esses três aspectos da questão, cumpre acrescentar o que se segue, decorrente da concorrência tributária internacional.

#### 4.2. A CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL E A CHAMADA "CRISE DOS ESTADOS DO "BEM-ESTAR SOCIAL"

Tradicionalmente poderíamos dividir os modelos de sistemas tributários em dois grandes grupos. No primeiro deles, próprio dos países desenvolvidos, exportadores de capital e, em geral, ostentando uma relativa descentralização da renda marcada por uma grande classe média, como ocorre na Europa e nos EE. UU., a receita tributária dos Estados sempre resultou mais da arrecadação de impostos incidentes sobre a renda e o capital do que de tributos incidentes sobre o consumo e o trabalho. No segundo modelo, próprio dos países em desenvolvimento, entre os quais se inclui o Brasil, países importadores de capital, com fraca poupança interna e grande concentração de renda, os cofres públicos se alimentaram e ainda se alimentam principalmente de impostos sobre o consumo e sobre os salários (inclusive renda proveniente dos salários), sendo mais fraca a participação de tributos incidentes sobre a renda proveniente do capital ou do patrimônio.

Na contemporaneidade, não obstante, essa separação entre os dois modelos clássicos não se apresenta mais com a mesma nitidez. A globalização evidenciou a mobilidade extrema do capital (renda e lucros), muito mais ágil do que os salários e, sobretudo, do que o consumo, e propiciou uma evidente guer-

ra competitiva, no plano internacional, pelo capital, quer como investimento direto em carteira de títulos, quer como investimento indireto. Não são raros os países que reduziram substancialmente suas alíquotas em favor dos investimentos feitos por estrangeiros. Outros se especializaram em tributação nula ou quase isso, forte atrativo para os lucros e o capital alojados em verdadeiros paraísos fiscais e protegidos pelo sigilo bancário. Além disso, em muitos países desenvolvidos, cresceu significativamente a receita pública proveniente de impostos incidentes sobre o consumo, como se pode exemplificar com o Imposto sobre o Valor Acrescido – IVA – dos europeus.

No mundo da competição fiscal, a resposta dos países ricos, como alerta REUVEN AVI-YONAH, veio com a troca do peso da carga fiscal sobre o capital móvel pelo peso fiscal maior sobre a renda do trabalho e do consumo (menos móveis). Instala-se a crise fiscal do Estado e volta-se para a redução das despesas com os benefícios da segurança social líquida<sup>5</sup>.

Cresce, então, nesse contexto de franca concorrência, a necessidade de harmonização mínima da linguagem contábil. É sabido que a União Europeia discute a criação de uma base de cálculo unificada para a tributação da renda<sup>6</sup> (*corporate tax harmonization*), principalmente para melhor regular questões que dizem respeito a operações transnacionais e preços de transferência, o que seria atingido pela criação de uma *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*<sup>7</sup>.

É difícil estimar se, em algum momento, esse objetivo será atingido, contudo os efeitos positivos de sua discussão já podem ser observados na prática. A adoção de uma única base de cálculo para todos os países membros da União Europeia passa pela aceitação de um conceito comum de renda, o que envolve, invariavelmente, a definição de um único padrão contábil. Certamente, os objetivos da adoção de uma base tributária comum se frustrariam caso a qualificação dos eventos econômicos por meio de regras contábeis pudesse variar a depender de cada país. A harmonização contábil é assim um passo importante para o objetivo maior a ser atingido: uma tributação mais equânime não apenas do ponto de vista interindividual como também transnacional.

Assim, a pressão pela harmonização contábil não teve origem apenas em preocupações acerca dos aspectos tributários decorrentes da assimetria da informação, mas na busca pela harmonização das normas contábeis como fenômeno mundial<sup>8</sup>, que vem crescendo em força e importância, dada sua intensa relação com aspectos econômicos e de investimentos em âmbito global. O número de empresas transnacionais comprova os efeitos desse fenômeno<sup>9</sup>.

Essa internacionalização carrega consigo uma série de exigências, de modo que as barreiras criadas por diferenças culturais e sobretudo pelas decisões políticas ditadas pela soberania de cada Estado precisam ser, na medida do possível, abrandadas. É o caso do idioma, da regulamentação do mercado financeiro e de capitais, do ordenamento jurídico e das normas de contabilidade. Existe forte tendência ao contínuo desenvolvimento de organismos e regras internacionais destinadas a criar um ambiente econômico cada vez mais adaptado à dinâmica global de negócios.

Como já tivemos oportunidade de explicar: “a contabilidade está profundamente inserida nesse contexto de contínua expansão do comércio e do investimento transnacional<sup>10</sup>. Como ciência incumbida de registrar o patrimônio das empresas, passa a representar um custo relevante (e indesejado) quando uma mesma demonstração financeira precisa ser elaborada com base em diferentes sistemas contábeis para que seja possível ao usuário da informação interpretá-la. Se a realidade econômica é uma só, a assimetria da informação contábil passa a representar desperdício de tempo e de capital, verdadeira barreira ao investimento internacional. As grandes empresas multinacionais de auditoria certamente foram as primeiras a sentir o alto custo da assimetria da informação contábil. O trabalho de consolidação das demonstrações financeiras em grupos de empresas com atuação global passou a envolver o estudo e a aplicação de dezenas de padrões contábeis diversos, um trabalho

8 MOYA, Soledad; PERRAMON, Jordi; CONSTANS, Anselm. *IFRS Adoption in Europe: The Case of Germany*. Universitat Autònoma de Barcelona. Document de treball núm. 05/1. Disponível em: <http://selene.uab.es/dep-economia-empresa/documents/05-1.pdf>. Acesso em: 15 maio 2013.

9 STERGIOS, Athanasios; ATHANASIOS, Vazakidis; NIKOLAOS, Dritsakis. *Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Greece*. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\_id=1829348>. Acesso em: 15 maio 2013.

10 “O número de contadores profissionais qualificados aumentou consideravelmente. Organismos membros da Federação Internacional dos Contadores, nos principais países, foram expostos a regras, práticas e ideias anteriormente desconhecidas por eles” (Tradução nossa). “The number of professionally qualified accountants has greatly increased. Member bodies of the International Federation of Accountants in all major countries have been exposed to rules, practices and ideas previously alien to them.” NOBES, Christopher; PARKER, Robert. *Comparative International Accounting*. 1<sup>st</sup> ed. London: FT Prentice Hall, 2010. p. 67.

5 Cf. AVI-YONAH, Reuven. *Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State*. In: *Harvard Law Review*, v. 113, 1999-2000, pp. 1.573-1.676.

6 Vide: <http://ec.europa.eu/taxation\_customs/taxation/company\_tax/common\_tax\_base/>. Acesso em: 13 mai. 2013.

7 REEHMAN, Judith; MACDONALD, Graeme. *The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles*. Oxford University Centre for Business Taxation. WP/08/07. Disponível em: <denning.law.ox.ac.uk/tax/.../WP0807\_001.pdf>. Acesso em: 13 mai. 2013.

dispendioso e extremamente complexo. Assim, ao longo dos tempos cresceu a pressão para que fosse criado um corpo de normas contábeis de aceitação internacional, ou que ditasse padrões contábeis que pudessem nortear a elaboração dos padrões locais. A questão, contudo, está longe de ser simples. Os padrões locais de contabilidade não surgem de meras opções discricionárias de um dado Estado, muito antes pelo contrário, guardam profunda relação com aspectos históricos, culturais, políticos, de percepção da realidade econômica, legais, etc. A aceitação de um padrão internacional é vista, muitas das vezes, como uma indesejável restrição à soberania de cada país<sup>11</sup>.

Como já observamos, uma forte tensão se revela em primeiro lugar no fato de que os Estados, mesmo os mais desenvolvidos, passaram a sentir os efeitos econômicos decorrentes da perda de investimentos em razão de problemáticas estruturais. Por isso, na forte competição fiscal tentam, dentre outras medidas, criar um ambiente favorável à contínua atração e manutenção dos investimentos locais e estrangeiros<sup>12</sup>. Todos estão premiados pela necessidade de garantir um nível de receita pública que garanta as opções feitas em favor de um Estado bem-estar social e, nenhum deles pretende abrir mão de sua soberania.

Não resta dúvida de que a Lei nº 11.638/2007 e a Lei nº 11.941/2009 introduziram novas regras contábeis no Brasil, com a finalidade de melhorar a qualidade das informações contábeis, tendentes agora a certa harmonização e transparência. Ao mesmo tempo, de modo algum, renunciou o País às premissões políticas soberanas de tributação, pelo menos no que tange ao reconhecimento das receitas, custos e despesas. Nessa dualidade ainda sobrevivente, residem grandes discussões domésticas.

Se os balanços consolidados serão elaborados segundo as novas regras contábeis, paralelamente, no Brasil e alhures correm regras tributárias específicas de adições, exclusões e compensações que podem influenciar os espelhos desses resultados.

Os efeitos de uma escrituração mais segura e transparente, na segurança e atração dos investimentos, podem ser anulados pelos incentivos concedidos para fins de captação de capitais. É famoso o sistema introduzido no governo

Regan, em 1981, em que se adotou não apenas um sistema acelerado de recuperação de custo (ACRS), mas ainda um crédito proporcional ao investimento feito (ITC), o que resultou em tributos negativos nos lucros das corporações normais. Como ressalta AVI-YONAH, esse resultado criou um refúgio para o capital de indivíduos no mundo inteiro, de modo que os EE.UU. não arrecadaram nenhum imposto líquido sobre a renda do capital. O grande *deficit* provocado foi financiado pelo fluxo de capital estrangeiro para aquele País que, entre 1981/1984, foi de cerca de um (1) trilhão e meio de dólares ou 7% do estoque de capital do mundo<sup>13</sup>.

Apesar da adoção de normas contábeis mais homogêneas e transparentes, é evidente que o tratamento tributário dado pelo legislador pode capitalizar as empresas ou, ao contrário, tornar os investimentos inseguros ou de difícil recuperação. No Brasil, por exemplo, as Leis nº 8.981/1995 e nº 9.065/1995, como já anotamos, trouxeram a limitação da compensação dos prejuízos acumulados em exercícios anteriores a 30% do lucro dos exercícios subsequentes. Prejuízos anteriores correspondem a investimentos feitos em exercícios anteriores que gerarão renda futura, em períodos subsequentes. A indebitabilidade parcial das despesas relativamente à renda a que correspondem representa tributação de "renda fictícia", não líquida do exercício. Esses objetivos "fiscais", com vistas à manutenção de certos níveis de arrecadação, podem ter sido adotados em diversos países (como ocorreu na Alemanha), mas aqui esbarram em sérios empecilhos constitucionais. No Brasil, não podemos discutir se existiria ou não um conceito constitucional de renda. Tal conceito é imperativo na ordem nacional. As normas de competência exigem um esforço do intérprete e aplicador no sentido de delimitá-lo e de buscá-lo, não podendo depender a modelação do imposto do livre alvedrio do legislador infraconstitucional. A limitação da dedução dos prejuízos acumulados ofende o conceito constitucional de renda, agride a igualdade e a equidade<sup>14</sup>. Além disso, o legislador não previu as técnicas que outros países introduziram ao autorizarem certa limitação da dedução e que configuram grandes atenuantes respectivas.

Como se sabe, a partir do Relatório RUDING, muitos países europeus (inclusive a Alemanha) adotaram a dedução retroativa dos prejuízos acumulados. A dedução retroativa não inibe ou impede a dedução dos referidos prejuízos, para frente, em exercícios subsequentes (EE.UU., Inglaterra, França e

11 Cf. MISABEL DEKZI e FERNANDO MOURA. A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária... In: obra em homenagem a Isaias Coelho. São Paulo, no prelo.

12 Por esta razão, vários organismos intergovernamentais transnacionais estão interessados, entre outros coisas, em proteger os investidores em suas esferas de influência. "For this reason, various intergovernmental transnational bodies are interested, among other things, in protecting investors within their spheres of influence." NOBES, Christopher; PARKER, Robert. *Comparative International Accounting*. 1<sup>st</sup> London: Edition, FT Prentice Hall, 2010. p. 81.

13 Cf. AVI-YONAH, Reuven. *Globalization...* Op. cit., pp. 1.629-1.630.

14 Cf. o brilhante estudo de HUMBERTO ÁVILA. *Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais*. Malheiros Editores São Paulo, 87<sup>th</sup>.

outros), se houver saldo a abater. Antes de serem deduzidos do lucro do exercício subsequente, os prejuízos de determinado exercício devem ser imputados, de forma retroativa, em relação a exercícios anteriores àquele em que foram registrados os prejuízos. Nessa hipótese, é feito o balanço e o contribuinte — que tinha recolhido o imposto incidente sobre os lucros — adquire um crédito a ser apresentado contra o Fisco. Esse crédito pode ser pago pelo Estado em dinheiro ou abatido do imposto a pagar em exercícios subsequentes (como permite a França).

A dedução retroativa, que o Brasil desconhece, representa um incentivo, provoca a absorção dos prejuízos para trás e coloca as corporações em rápida capitalização, significando um ponto de atração para os investidores e para o mercado. Credores, sócios e investidores institucionais têm, assim, na escrituração contábil mais confiável apenas um primeiro passo no longo caminho a percorrer, no exercício do seu direito de planejar e decidir. As normas brasileiras sobre limitação dos prejuízos acumulados converte o imposto sobre a renda em um imposto sobre o consumo, porque as empresas, impedidas de deduzirem os seus prejuízos, tenderão, na medida do possível, a projetar nos preços das mercadorias e serviços, o peso do imposto.

Em decorrência, se os nossos já frágeis impostos sobre a renda (provenientes do capital, lucros ou patrimônio), converterem-se aos poucos em impostos sobre o consumo — em razão da vedação da dedução dos prejuízos acumulados, e acabam repassados ao preço das mercadorias e serviços —, mais regressivo se torna o regressivo sistema tributário nacional.

## 5. CONCLUSÕES

O Brasil arrecada tributos como um país desenvolvido, cerca de 36% de seu próprio PIB. Mas o seu sistema tributário é regressivo porque onera mais o consumo/trabalho do que o capital. Com o aumento da competição tributária, as receitas do Estado para pagar os benefícios da previdência social, da saúde e da assistência social, também se reduzem. Em face da alta mobilidade do capital e necessitando desesperadamente de investimentos, as reações têm sido as mesmas, presentes nos demais países: **(a)** procura-se não fazer incidir o imposto sobre a renda e os lucros provenientes do capital (ou pelo menos fazer incidir mais suavemente), de tal forma que a carga fiscal sobre o consumo tende a se accentuar mais ainda; **(b)** no afã de se aumentar a arrecadação, o Brasil introduziu a limitação dos prejuízos acumulados a 30% dos lucros dos exercícios subsequentes, medida que converte o imposto sobre a renda em im-

posto sobre o consumo, porque a tributação da renda fictícia desencadeia a transferência para os preços da carga fiscal; **(c)** há certa tendência de redução dos benefícios previdenciários, o que se apresenta em movimentos repetitivos, embora a sociedade brasileira já tenha feito as suas opções, de forma irreversível, em sua Constituição, em favor de um Estado Democrático de Direito.

Pode-se finalmente lamentar que o Brasil, sendo um país de profundos contrastes sociais e, sendo dotado de um sistema tributário já regressivo, adote medidas que falseiem as noções de lucro e de renda, dessa forma tornando o sistema ainda mais regressivo do que já é. Mesmo em nome da camada mais pobre da população, que mais recebe benefícios previdenciários e assistenciais (e deve receber) na forma direta, os caminhos adotados no País são questionáveis, porque o que se dá com u a mão tira-se com a outra. É sabido que os impostos sobre o consumo são regressivos e oneram com mais força os salários mais baixos.

Os Institutos de pesquisa do País apontam que as famílias, que auferem de 1 a 2 salários mínimos, suportam uma carga fiscal de quase 50%, reduzindo-se a carga na medida em que sobem os salários. Acima de 20 salários mínimos, as famílias passam a suportar apenas 20% da carga ou pouco mais. Lógico que aqueles, que recebem um salário mínimo, cerca de 670 reais ou 330 dólares, não têm nenhuma capacidade de poupança e tudo consomem com gêneros de primeira necessidade, sobre os quais incidem fortes tributos (alimentação, medicamentos, energia, combustível, comunicação, etc.).

Com isso, pode-se afirmar que muitos dos benefícios previdenciários (de um salário mínimo) ou assistenciais (Bolsa Família), por exemplo, são pagos pelos próprios carentes a quem deveriam beneficiar, porque advêm de tributos sobre o consumo. O caráter redistributivo do esforço para a construção de um Estado do bem-estar social fica assim muito prejudicado. Esse um dos importantes fatores que respondem a essa indagação: por que, apesar dos bilhões vertidos em favor dos mais carentes, a miséria e a desigualdade resistem tão fortemente?

Alguns países, como o Canadá, de elevado índice de desenvolvimento humano — IDH — conhecendo o fenômeno, instituíram a devolução trimestral do IVA incidente sobre as aquisições das famílias mais pobres, mediante apresentação das notas fiscais. De fato, a seletividade — se fosse praticada largamente no ICMS, por exemplo — não teria caráter redistributivo e oneraria fortemente o Estado, sem garantia de que houvesse reflexos correspondentes nos preços. Em contrapartida, a devolução dos tributos incidentes sobre o con-



sumo nas aquisições das famílias mais carentes (IPI, ICMS, PIS/Cofins), além de maior objetividade, compensaria parcialmente a regressividade do sistema.

Programas sociais de devolução dos impostos incidentes sobre o consumo, relativamente àqueles que não demonstram capacidade econômica suficiente, são dever do Estado, que os arrecadou de quem não tinha a necessária capacidade econômica, sem poder fazê-lo, sem legitimidade. Em lugar de um Bolsa Família, com fundamentação assistencial e, portanto, programa mais problemático em relação à dignidade humana e à autoestima, impor-se-ia o cumprimento do dever de restituir impostos, indevidamente arrecadados.

No contexto jurídico nacional, cresce assim de importância a não vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Imagine-se se o IPTU obedecesse à lógica do imposto-vizinhança-escola. Seria mais cruel ainda a regressividade do sistema.

### 31.

## **DIREITO FINANCEIRO – TRATADOS INTERNACIONAIS – EXTENSÃO A IMPOSTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS – FEDERALISMO COOPERATIVO – EM RECEITAS NÃO TRIBUTÁRIAS – ROYALTIES DO PETRÓLEO – DIREITO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DOS ENTES SUBNACIONAIS**

**Sacha Calmon Navarro Coelho**

*Advogado; Coordenador da Especialização em Direito Tributário das Faculdades Milton Campos; Professor Titular da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG); Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) no Rio de Janeiro.*