

Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade)

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI

Professora Titular de Direito Tributário e Financeiro (UFMG).

Professora Titular de Direito Tributário das Faculdades Milton Campos.

Doutora em Direito (UFMG).

SUMÁRIO: 1 Introdução • 2 Sobre a justiça tributária distributiva e como a Constituição proíbe a omissão do Estado face à desigualdade e à miséria • 3 O Programa Bolsa Família e o silêncio • 4 A guerra fiscal nacional e internacional. Conexões com a regressividade • 5 Conclusão • 6 Referências.

RESUMO: Este artigo busca romper o silêncio sobre as relações entre o programa Bolsa Família e a justiça fiscal, demonstrando como o programa em questão impõe-se, não como uma medida assistencialista ou um favor estatal, mas como um direito fundamental insusceptível de restrição e um instrumento fundamental para compensar a regressividade tributária existente no sistema tributário brasileiro e intensificada pela guerra fiscal nacional e internacional.

PALAVRAS CHAVE: Bolsa Família • Direito Fundamental • Tributação • Regressividade • Justiça.

Fiscal Competition, Bolsa Família and Silence (Relations, effects and regressive taxation)

CONTENTS: 1 Introduction to the regressive taxation system • 2 On fiscal distributive justice and how the Constitution forbids the omission of the State in the light of inequality and penury • 3 The Cash Conditional Transfer Program Bolsa Família and the silence • 4 International and national fiscal competition. Connections with regressive taxation system • 5 Conclusions • 6 References.

ABSTRACT: This paper attempts to break the silence on the relations between the Program “Bolsa Família” and the Brazilian fiscal justice. It shows how this Program is necessary not only as a measure of social assistance or a legal favor, but also as a Fundamental Right that cannot be limited. The program represents also a fundamental means to compensate the regressive taxation that exists on the Brazilian legal system and that is intensified by the fiscal competition at the national and international levels.

KEYWORDS: Bolsa Família • Fundamental Rights • Regressive Taxation • Justice.

Guerra fiscal, Beca Família y Silencio (Relaciones, efectos y la tributación regresiva)

CONTENIDO: 1 Introducción a la tributación regresiva • 2 Acerca de la justicia distributiva tributaria y cómo la Constitución prohíbe la omisión del Estado en virtud de la desigualdad y la miseria • 3 Programa Beca Familia y silencio • 4 Competición tributaria nacional e internacional. Conexiones con la tributación regresiva • 5 Conclusiones • 6 Referencias bibliográficas.

RESUMEN: Este artículo busca quebrar el silencio sobre las relaciones entre el Programa Beca Familia y la justicia tributaria, demostrando como ello es necesario no cómo una medida asistencialista o cómo un favor estatal, sino como un Derecho Fundamental no susceptible de restricción y también como un instrumento fiscal para corregir la regresividad tributaria existente en el sistema tributario brasileño y que es intensificada por la competición fiscal nacional e internacional.

PALABRAS CLAVE: Beca Familia • Derecho Fundamental • Tributación • Regresividad • Justicia.

1 Introdução à regressividade do sistema tributário

Este artigo trabalha os conceitos de regressividade tributária, justiça distributiva e pobreza, e os relaciona ao programa Bolsa Família dentro do enquadramento clássico keynesiano-westfaliano aplicado aos Estados territoriais, tão criticado por Nancy Fraser (2009). Embora os problemas contemporâneos da mobilidade do capital, do mercado global e da competição internacional não sejam ignorados, nenhuma solução mundializada é aventada, nem se analisam as soluções propostas por economistas e demais acadêmicos no que tange à instituição de impostos globais – com objetivo de combate à pobreza humana. Sobretudo, não se discute uma nova teoria da justiça, que possa incorporar uma dimensão política da representação ao lado da dimensão econômica da distribuição e cultural do reconhecimento, como faz a citada autora.

É que a interconexão entre regressividade, guerra fiscal e o programa Bolsa Família, mesmo no plano doméstico brasileiro, considerado o Estado nacional, está tão distante de um reconhecimento político ou cultural, que pareceria fugir do problema esperar uma representação mundializada mais abstrata. Raramente se atribuem os efeitos redutores da regressividade do sistema tributário brasileiro ao benefício do programa Bolsa Família, exatamente porque ele foi instituído em caráter assistencial. Mais raramente ainda, se estabelece uma relação entre guerra fiscal e Bolsa Família.

O artigo visa demonstrar tais conexões e efeitos, mas, sobretudo, defender a transformação do programa em tela em permanente restituição de tributos sobre o consumo, altamente regressivos, como o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, as contribuições do PIS/COFINS e, em menor intensidade, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI¹ incidentes sobre as aquisições dos cidadãos – contribuintes indiretos, ou meramente de “fato” – de mais baixa renda.

Não discutiremos as características regressivas do sistema tributário brasileiro. Elas estão postas por vários institutos de pesquisa respeitáveis. Tomemos, por todos,

1 O ICMS é imposto não cumulativo, que incide sobre as operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicações, de competência dos estados federados; as Contribuições para o PIS e a CONFINS são tributos incidentes sobre a receita ou faturamento das empresas em geral, de competência da União, sendo não cumulativos exceto para alguns setores, entre eles o de serviços; IPI é imposto de competência da União que somente onera, de forma não cumulativa, as operações mercantis com produtos industrializados.

o Comunicado nº 22 da Presidência do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, de 2009, que, ao fazer suas projeções para os anos de 2008/2009, assim se expressa relativamente aos dados da Carga Tributária Bruta - CTB:

Não se deveria impor aos cidadãos de menor capacidade econômica [...] o mesmo esforço tributário exigido dos cidadãos de maior capacidade econômica. Nesse sentido, o sistema tributário deve buscar a progressividade – tributar mais os ricos do que os pobres [...]. Supondo, apenas para simplificar o raciocínio, que a regressividade no período não piorou nem recuou, mas apenas manteve-se a mesma, então poder-se-ia considerar que o ônus sofrido em cada faixa de renda também teve que crescer no mesmo ritmo. Ou seja, é provável que, se em 2004 a Carga Tributária Bruta sobre os que ganhavam até 2 s.m. foi de 48,8% da renda, em 2008 pode ter chegado aos 54%. Enquanto que, mantidas as proporções, os que ganham acima de 30 s.m. podem ter enfrentado em 2008 uma carga de 29%. (IPEA, 2009, p. 3-4).

Apesar das oscilações possíveis inerentes às projeções, o texto acima consolidado, ao lado de outros do mesmo teor (ALVES, 2012; INSTITUTO ALVORADA, 2009; BRASIL, 2009; PECHMANN, 2008; ZOCKUN, 2008), o caráter regressivo do sistema, o que tomamos como pressuposto.

Em países em desenvolvimento em que o sistema tributário é regressivo, já que assentado em tributos incidentes sobre o consumo, paralelamente, há uma série de benefícios assistenciais de custo relevante. É o caso do Brasil, cuja Constituição obriga o combate à miséria e à redução das desigualdades sociais.

O programa Bolsa Família é, a rigor, plenamente misto. Seu caráter assistencial não se perde, pois somente é pago às famílias de baixíssima renda que, certamente, não auferem quantia suficiente e indispensável à manutenção da vida. Entretanto, deveria configurar ainda reparação parcial da alta regressividade do sistema tributário brasileiro e possibilitar devolução de impostos a todos aqueles desprovidos de capacidade econômica que, no entanto, suportam-lhes o ônus que lhes são transferidos nos preços das mercadorias e dos serviços de alta necessidade que adquirem. Esse último aspecto configura o efeito negligenciado pelos políticos pragmáticos e pelos acadêmicos que o analisam.

Não sustentamos mudança de classificação do programa Bolsa Família, que deverá permanecer (pelo menos por certo tempo) dentro do Orçamento da Seguridade Social federal. Entendemos que ali já existem os recursos orçamentários predefinidos para o seu custeio sob encargo da União, ainda que os tributos a serem devolvidos, se fosse o caso, envolveriam o ICMS, de competência dos estados federados.

Caso o programa envolvesse a devolução de tributos suportados por quem não tem capacidade econômica para isso, seria convertido em *direito* à luz da Constituição da República, fundado no princípio constitucional da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição), direito que nenhuma legislação poderia reduzir.

Para examinarmos as conexões entre guerra fiscal e o aumento da regressividade do sistema, é útil tecermos algumas considerações prévias sobre o que se entende por pobreza e sobre o Bolsa Família.

2 Sobre a justiça tributária distributiva e como a Constituição obriga à intervenção do Estado face à desigualdade e à miséria

Inicialmente, explica-se nossa tomada de posição face aos seguintes temas relevantes do ponto de vista constitucional: i) a pobreza a ser combatida como meta no Estado Democrático de Direito para construção da dignidade humana; ii) o dever imposto pela Constituição de praticar a justiça tributária distributiva.

Parecem-nos procedentes as críticas que Fleischaker (2004, p. 2-5) faz à difundida concepção de que a teoria da justiça distributiva, compreendida como uma forma social de alocar recursos escassos entre indivíduos em competição de necessidades ou pretensões, foi elaborada há mais de dois milênios, com Aristóteles e Platão. Aristóteles (1996) nunca colocou o problema de como “alocar recursos escassos”, nem tampouco considerou a necessidade como critério para alguma “pretensão de propriedade” na base de sua teoria da igualdade. Em sua origem aristotélica, a justiça distributiva refere-se a princípios que deveriam garantir que pessoas iguais e merecedoras, segundo seu estado político, fossem premiadas de acordo com seu mérito. Situação política, prêmio e mérito eram o fundo de sua teoria, que jamais alcançou a noção de mínimo existencial para todo ser humano, independentemente de qualquer mérito ou estado político (FLEISCHAKER, 2004, p. 2-5).

Em Aristóteles, o princípio da justiça distributiva diz respeito à distribuição de acordo com o mérito, enquanto o princípio moderno “demanda uma distribuição independente do mérito” (FLEISCHAKER, 2004, p. 2-5). As ideias de que certos bens básicos são devidos a todo ser humano somente pelo fato de serem humanos afloraram no modernismo, mas vinham sendo preparadas anteriormente em várias correntes filosóficas. O direito natural e o liberalismo auxiliaram nessa construção.

Dentre todos, ressalta a obra de Kant (1999). Pensador maior do liberalismo e do direito de propriedade, Kant entendeu explicitamente que os cuidados com o pobre deveriam ser assumidos pelo Estado, e não pela iniciativa privada. Em seus

fundamentos éticos, Kant insere o caráter absoluto da vontade livre, princípio supremo da moralidade, e proclama que todo ser racional quer que “se desenvolvam todas as suas faculdades em si, porque elas lhe são dadas, servindo-lhe por toda sorte de possíveis propósitos” (KANT, s.d., p. 83). E proclama, como elemento famoso de seus “Fundamentos da Metafísica dos Costumes”, o valor igual de todo ser humano.

Daí advieram algumas premissas que tocaram a construção de uma teoria da justiça distributiva posterior: (a) a de que todo ser humano é um ser racional e, por possuir racionalidade, é valioso em si mesmo, independentemente de uma avaliação preliminar de mérito; (b) como ser racional, há o dever de desenvolver “talentos ou dons”, ou seja, a natureza humana são potencialidades, que temos o dever de atualizar; (c) a intervenção do Estado em favor do mais pobre, para Kant, oferece uma relação mais respeitosa do que aquela criada pelas doações feitas na iniciativa privada, pois cria uma hierarquia implícita entre doador e recebedor, entre ser pretensamente inferior e superior, sendo humilhante para o carente.

Segundo Fleischaker (2004, p. 75-76), Kant não desenvolveu inteiramente seu pensamento, especialmente sob o ângulo político-econômico, mas esteve muito próximo da noção moderna de justiça distributiva, ao consagrar a concepção de que a “perfeição maior” supõe trazer tudo que é potencialidade humana à atualidade. E isso é um dever moral. Portanto, a filosofia política de Rawls, Amartya Sen e Martha Nussbaum preserva muito desse aspecto de Kant (FLEISCHAKER, 2004, p. 75-76). De fato, como legitimar o “véu da ignorância”, proposto por Rawls (1971), mesmo no campo hipotético e utópico, senão viabilizado por meio de uma igualdade pressuposta entre todos os indivíduos, radicada na dignidade humana?

Relata Fleischaker (2004, p. 86-88) que uma reação à nova noção de justiça distributiva que se delineava se fez sentir com J. Townsend, Malthus e Ed. Burke, voltando-se às ideias cristãs pré-modernas, até o advento ao mundo intelectual, no século XIX, da obra de Herbert Spencer, em especial sua “Filosofia Sintética”, que ganhou adeptos na Europa e nas Américas. Spencer introduziu aquilo que se convencionou chamar de “darwinismo social” em 1851, oito anos antes de Darwin publicar sua “*Origin of Species*”, preconizando a sobrevivência por meio da adaptação. Defensor inflexível da propriedade privada, posicionou-se contrariamente a toda ajuda estatal aos pobres, que apresentariam falhas morais (estupidez, doença física ou indolência), configurando um erro, uma piedade mal conduzida tentar conservá-los vivos (FLEISCHAKER, 2004, p. 86-88).

Alguns de seus argumentos, como: (1) os pobres são pessoas inadaptadas para a sobrevivência, que não podem ser auxiliadas de qualquer modo; [...] (2) a sociedade é incontrollável, então as tentativas do governo de resolver o problema da pobreza são destinadas ao fracasso; [...] (3) tais tentativas governamentais corroerão a virtude da caridade; [...] (4) e as mesmas ações de governo ainda repelem os direitos de propriedade, que deveriam proteger como propósito supremo, entre outros, inspiraram filósofos e economistas contemporâneos como Hayek e Nozick (FLEISCHAKER, 2004, p. 90).

Se é verdade que tais colocações reacionárias, em razão de diferentes fundamentos filosóficos e políticos voltam em círculos contínuos, também é verdade que a filosofia moral ganhou fôlego jamais visto. Desde o começo do século XX, uma noção mais expansionista de justiça distributiva tomou corpo. Nenhuma nação civilizada aceitou conviver com a pobreza extrema, nem tampouco deixar apenas à caridade o provimento dos desamparados em face de contingências como desemprego, doença, velhice ou invalidez.

Bismark na Alemanha, Beveridge na Inglaterra, Roosevelt nos EUA com seu programa do *New Deal*, e economistas de escol como J. M. Keynes preconizaram a intervenção do Estado em prol de uma seguridade pública ou em favor de atenuações das crises e ciclos econômicos do capitalismo, pródigo na geração de problemas sociais (Keynes, 1992). Rawls e Dworkin, ambos de vertente liberal, sedimentaram os seus modelos filosóficos na importância do individual, sem fundir as pessoas no coletivo do utilitarismo, ao mesmo tempo em que demonstraram que os sistemas morais e a propriedade são criações da sociedade humana (RAWLS, 1971; RAWLS, 2000; DWORKIN 2006). Sobretudo, admitiram o caráter redistributivo dos tributos.

Como assinalamos, a abordagem daqueles que imaginam um fundamento metafísico ou jusnaturalista para certos direitos, em particular para o *direito de propriedade*, defendido como dogma intangível e imune a qualquer ajustamento ou reinterpretação histórica, volta, por exemplo, com Nozick (1974), que adota uma interpretação libertária do direito de propriedade. Com ele, o direito de propriedade é apresentado como uma liberdade natural e imanente, anterior à própria socialização e à criação do direito positivo. Essa leitura radicalmente liberal do direito de propriedade parece ser entendida como um axioma insusceptível de sofrer qualquer regulamentação ou interferência por leis tributárias, destinadas a promover a justiça distributiva ou a denominada “função social da propriedade”.

Nozick sustenta, em sua obra mais conhecida, que “a tributação dos ganhos com o trabalho é semelhante à imposição de trabalhos forçados” (NOZICK, 1974, p. 170-

172). A tributação sobre a renda, principalmente se realizada para fins de financiamento do Estado e de serviços públicos universalmente assegurados, ou ainda para fins de justiça distributiva, é descrita como ilegítima por configurar uma apropriação indevida não apenas dos bens materiais, mas da própria *liberdade* do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Esse tipo de discurso neoliberal parece enquadrar o direito de propriedade sob uma espécie de manto metafísico, imunizando-o contra qualquer ingerência legislativa e tornando ilegítimas quaisquer políticas de distribuição de rendas pelo Estado. Há uma clara confusão entre propriedade e liberdade, como se qualquer interferência na propriedade e qualquer política de redistribuição de renda ou justiça distributiva fossem análogas à escravidão, sendo vítimas justamente os cidadãos mais ricos, e algozes os cidadãos mais pobres, que se beneficiam injustamente da liberdade expropriada dos primeiros.

Não obstante, o direito de propriedade deve ser entendido como uma criação jurídica, ou seja, como um instituto criado e viabilizado pela Constituição e pela ordem jurídica, cuja titularidade está condicionada à observação de certas regras e não prescinde da observância dos princípios de justiça distributiva, previstos no próprio direito positivo. Como explicam Murphy e Nagel (2002, p. 8):

A propriedade privada é uma convenção jurídica, definida em parte pelo sistema tributário; portanto, o sistema tributário não pode ser avaliado ao se olhar para o seu impacto sobre a propriedade privada, concebida como algo que possui existência e validade independente. [...] A justiça ou a injustiça da tributação somente pode significar a justiça ou a injustiça no sistema de direitos e prerrogativas de propriedade que resultam de um dado regime tributário.

Argumenta de maneira percuciente Gilmar Ferreira Mendes (2000), com um olhar voltado especificamente para a realidade jurídico-constitucional brasileira, no sentido de que a garantia do direito de propriedade não significa, em especial, a garantia a um determinado regime de propriedade, e nem muito menos um direito adquirido à manutenção de um dado regime tributário, ou uma dada concepção acerca do que seja a *função social da propriedade*, ou ainda uma dada regulamentação específica desse direito. Nesse sentido:

[...] a garantia constitucional da propriedade está submetida a um processo de *relativização*, sendo interpretada, fundamentalmente, de acordo com parâmetros fixados pela legislação ordinária. As disposições legais relati-

vas ao conteúdo têm, portanto, inconfundível *caráter constitutivo*. (MENDES, 2000, p. 217-218).

Essa dependência que o conteúdo do direito de propriedade detém em relação ao legislador não é, todavia, isenta de limites, à medida que o processo de concretização legislativa do direito de propriedade é realizado segundo uma principiologia constitucional que define tanto os parâmetros para a determinação da função social da propriedade, como uma série de princípios decorrentes das ideias fundamentais de *liberdade e igualdade* contidos no texto da Constituição.

Seriam inconstitucionais as normas legais ou judiciais que, de forma direta ou indireta, expropriassem ou confiscassem a propriedade. A Constituição da República, mesmo nas hipóteses de desapropriação por interesse público ou proteção da função social, garante a justa indenização. O direito à herança e a vedação do confisco no direito tributário são limites mas, entre a prática da justiça distributiva e o confisco, há espaço considerável para a quantificação da incidência tributária, norteadas a sua densificação pela razoabilidade e pela proporcionalidade.

Nesse ponto, o direito tributário possui um papel especialmente relevante para a determinação dessa função social e para a própria realização da justiça social em uma dada comunidade. Cabe ao direito tributário, como explica o professor Ronald Dworkin (2006, p. 9-10), desenhar um sistema distributivo que garanta, a um só tempo, os dois aspectos que ele considera fundamentais para a dignidade humana: o princípio de que “toda vida humana possui um tipo especial de valor objetivo”, é dizer, um valor intrínseco e que merece igual proteção; e o princípio da denominada “responsabilidade pessoal”, é dizer, de que “cada pessoa possui uma responsabilidade especial para realizar o sucesso de sua própria vida”, buscando assim um projeto de vida que considera valioso (2006, p. 9-10).

O duplo aspecto da dignidade humana, realçado por Dworkin (tanto o princípio da consideração igual para todos, independentemente de qualquer mérito, pois cada um merece um padrão mínimo de dignidade, como o princípio da responsabilidade pessoal pelo próprio sucesso e escolhas), e a certeza de que o direito de propriedade é resultado de um contexto político-jurídico remetem-nos à opção já feita pelo povo brasileiro.

A Constituição da República adotou o regime capitalista, consagrou o direito de propriedade como direito fundamental e a livre iniciativa. Ao mesmo tempo, converteu 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 desigualdades sociais. Em seu art. 7^º, 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. Disciplinou as contribuições como tributos instrumentais da construção da Seguridade Social (art. 195), estabeleceu a progressividade, a universalidade e a generalidade como princípios cogentes do imposto sobre a renda (art. 153), além de ter consagrado a regra da imposição segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145). Nesse contexto jurídico constitucional, somente no plano filosófico ou teórico-especulativo caberia discutir a conveniência ou não de se adotar a justiça tributária distributiva.

À vista da Constituição, tampouco poderíamos adotar a noção de injustiça do sistema econômico em sentido vago, concluindo que toda riqueza acumulada refletiria um roubo, como ponderou Kant, por exemplo. Registram os estudiosos do tema:

Como Rousseau, Kant trata todos os seres humanos como de valor igual e infere disso que as desigualdades sociais entre pessoas, desigualdades de honra, poder e sobretudo riqueza, são fundamentalmente injustas. O que aparece em nossa sociedade como benevolência é antes meramente uma restituição parcial feita às vítimas dessa injustiça geral por aqueles que tiram proveito disso (WOOD, 2005).

O direito de propriedade é direito fundamental, para o qual garantias e proteção como segurança jurídica e confiança, livre iniciativa e vedação do confisco por meio de impostos são normas cogentes. E tampouco poderíamos ignorar, do ponto de vista constitucional, a opção feita em favor da construção do Estado Democrático de Direito, dos direitos sociais e da erradicação da miséria e das desigualdades entre grupos e regiões.

Enfim, a Constituição da República tem como princípio norteador a dignidade humana, dentro desse modelo desenhado por certos filósofos, de que é exemplo aquele de Dworkin, em que se reconhece que o ser humano tem valor absoluto, imponderável em si mesmo, e igual, mas ao mesmo tempo se preserva a responsabilidade pelas escolhas de cada um. Simultaneamente, atribui Dworkin aos tributos o papel de construção do respeito à dignidade humana e ao pleno desenvolvimento da personalidade (WOOD, 2005).

A intervenção necessária do Estado é norma legítima e determinada pela Constituição. Como se trata de obra humana, construída em certo contexto político-social,

é possível anuir em que o tipo de intervenção e o seu grau assim como o montante dos recursos a serem distribuídos podem sofrer variação ao longo do tempo. Mas a beneficência pública, designada de assistência social, deve se submeter a certas regras para se evitar, na medida do possível, o constrangimento e a humilhação do carente “favorecido”. Onde há dever do Estado e onde há direito do cidadão, não se pode considerar o programa como exclusivo “favor”, graduável discricionariamente pelo legislador.

O sistema tributário brasileiro é regressivo e exatamente aqueles cidadãos dotados de mais baixa renda suportam-lhe injustamente a carga. Se a Constituição determina que os tributos sejam graduados de acordo com a capacidade econômica de cada um, é direito daqueles que pagam os impostos, sem qualquer disponibilidade econômica para isso, obter a devolução do montante injustamente transferido aos cofres públicos. Esse deveria ser o marco a adotar como parâmetro. Esse deveria ser o limite a respeitar em que, abaixo dele, a assistência social do programa Bolsa Família seria irreversível. E, acima dele, aí sim, vigoraria o campo discricionário do legislador. Que marco seria esse? Como se pode entender, nesse contexto, o programa Bolsa Família?

3 O Programa Bolsa Família e o silêncio

A Lei nº 10.836, de 9 de janeiro de 2004 criou o Programa federal Bolsa Família, destinado às ações de transferência de renda com condicionalidades, que configura a unificação de programas anteriores como o Bolsa Escola, instituído pela Lei nº 10.219, de 11 de abril de 2001; o Programa Nacional de Acesso à Alimentação - PNAA, instituído pela Lei nº 10.689, de 13 de junho de 2003; o Programa Nacional de Renda Mínima Vinculada à Saúde: Bolsa-Alimentação, instituído pela Medida Provisória nº 2.206-1, de 6 de setembro de 2001; o Programa Auxílio-Gás, normatizado pelo Decreto nº 4.102, de 24 de janeiro de 2002; e o do Cadastro Único do Governo Federal, instituído pelo Decreto nº 3.877, de 24 de julho de 2001. O programa é composto de um benefício básico, destinado a unidades familiares que se encontrem em situação de extrema pobreza, e de benefício variável, destinado àquelas unidades que, sendo de pobreza extrema, ainda tenham em sua composição gestantes ou adolescentes (conforme artigos 1º e 2º).

Segundo seu art. 3º, a concessão dos benefícios dependerá do cumprimento, no que couber, de condicionalidades relativas ao exame pré-natal, ao acompanhamento nutricional, ao acompanhamento à saúde, à frequência escolar em estabelecimento

de ensino regular e outras. O valor médio do benefício, no mês de abril de 2014, é de R\$ 149,46 mensais por família (pago preferencialmente à mulher), e alcança aquelas que possuem renda média por indivíduo inferior a R\$ 77,00 mensais, a depender do número de filhos e adolescentes ou gestantes (MDS, 2014).

A desvinculação do programa em relação à carga tributária suportada por essas mesmas famílias muito pobres beneficiadas é total, e a conformação legal do programa está voltada à superação da extrema pobreza. A classificação do programa é, pois, segundo a legislação de regência, de benefício assistencial. Não obstante, não é favor assistencial que possa ser suprimido. O programa fundamenta-se naquele dever a que se referem Kant e tantos outros filósofos que o sucederam de o Estado combater a pobreza ostensiva, atendendo à construção da mínima dignidade humana. No Brasil, a assistência social é imposta pela Constituição, já nos seus artigos inaugurais (1º a 3º) e construída como direito social fundamental, conforme art. 6º e artigos 194 a 203.

Não obstante, quando os programas sociais de assistência alimentam-se de recursos que advêm de um sistema tributário regressivo como o nosso, instalamos um círculo vicioso indesejado. Além disso, nem a fundamentação formal e oficial do Programa enfoca-o como devolução de tributos injustamente arrecadados dos mais carentes, nem tampouco os próprios beneficiados por ele parecem demonstrar consciência sobre essa possível conotação.

Obra de título sugestivo, "*Vozes do Bolsa Família. Autonomia, dinheiro e cidadania*", levanta várias hipóteses, efeitos e consequências do programa, com entrevistas a diversos beneficiados das regiões mais pobres do país, fazendo repercutir as falas e vozes dos atingidos pelo Programa (REGO e PINZANI, 2013). Com avaliação positiva, a obra conclui que o Programa "produz mudanças significativas na vida das pessoas destinatárias dele" (REGO e PINZANI, 2013, p. 189-190).

O fio condutor da pesquisa é demonstrar a relação entre o dinheiro e a autonomia individual. Mencionam que, na maioria das famílias pesquisadas, "o Bolsa Família representa o único rendimento monetário percebido e, em vários casos, constitui a primeira experiência regular de obtenção de rendimento. Antes disso, a vida se resumia à luta diária para obter comida, que poderia vir da caça, ou até mesmo da ajuda de familiares" (REGO e PINZANI, 2013, p. 190).

Realçando a importância da moeda como instrumento de projeção da autonomia individual, acrescentam que "o dinheiro na sua função de meio de pagamento dissolve as obrigações costumeiras vinculadas ao caráter privado da relação pes-

soal” (REGO e PINZANI, 2013, p. 191-2). Outro aspecto relevante do programa vincula-se ao fato de o cartão do Bolsa Família estar em nome das mulheres, o que é avaliado positivamente pela grande maioria das famílias beneficiadas. E observam:

a libertação da ditadura da miséria e do controle masculino familiar amplo sobre seus destinos permite às mulheres um mínimo de programação da própria vida e, nesta medida, possibilita-lhes o começo da autonomização de sua vida moral. O último elemento é fundante da cidadania, se esta for compreendida como condição indispensável de autonomização política dos sujeitos (REGO e PINZANI, 2013, p. 195).

Depois de argumentar com as múltiplas funções do dinheiro, inclusive autonomia política, concluem:

Em graus diversos e ainda de modo preliminar, pode-se dizer que no Brasil se deu início a um processo de construção da cidadania democrática – fator decisivo de aprofundamento de nossa democracia, que certamente será muito longo e penoso, pois ainda carece de políticas culturais específicas voltadas à libertação das mulheres e dos homens pobres, assim como dos negros, e à erradicação dos estereótipos e preconceitos seculares que pesam sobre suas vidas. No caso das mulheres, sua libertação da ditadura da miséria e do controle masculino familiar sobre seus destinos lhes permitiria um mínimo de programação da própria vida, e, nessa medida, lhes possibilitaria o começo da autonomização de sua vida moral (REGO e PINZANI, 2013, p. 210-211).

Apesar das consequências positivas do Bolsa Família e das “falas”² dos beneficiados demonstrarem a conscientização inicial da conexão autonomia/dinheiro/cidadania, permanece o silêncio constrangedor em relação à questão tributária. Nem o Estado fundamenta o programa na reparação necessária da injustiça da regressividade do sistema, nem os autores do excelente livro “*Vozes do Bolsa Família*” se apercebem da omissão. Muito menos os beneficiados demonstram ter a mais leve impressão de que, ao auferirem uma renda mensal regular baixa em dinheiro e, ao gastá-la em suas compras, devolverão mais da metade ao Estado, de que se

2 Empregamos o termo “fala” no sentido geral dado por Saussure (em que “a língua é o lado social que vive no plano do contrato coletivo e preexiste a todo ato de comunicação, enquanto a fala é a utilização prática, concreta e individual dessa língua”) e, mesmo no sentido forte e revisionista de Lacan, para quem “toda fala pede uma resposta... ela implica o sujeito dirigir-se ao Outro, implica o reconhecimento do Outro e a articulação em palavras da demanda e do desejo em relação ao Outro.” (SADALA e MARTINHO, 2011, p. 4).

autofinanciam. O silêncio é total. Instala-se, assim, um círculo vicioso, e não é de se estranhar que, apesar dos gastos elevados com assistência social, a miséria no Brasil persista e resista. Em que pesem os avanços trazidos pelo programa “Bolsa Família”, há ainda muito a ser feito.

Queremos, de plano, realçar três pontos:

(a) o de que a pobreza extrema demanda efetivos programas assistenciais como o Programa Bolsa Família, que é devolvido em grande parte ao Estado por meio das despesas feitas pelas famílias carentes;

(b) que o silêncio em torno da regressividade do sistema tributário deixa o legislador privado de parâmetros para graduar o benefício, podendo reduzi-lo a uma quantia ínfima (menor do que já é) ou aumentá-lo, a depender da escolha política de momento;

(c) finalmente, que esse silêncio obscurece os efeitos da guerra fiscal tanto doméstica como internacional.

A concorrência tributária, que põe em guerra os entes estatais tributantes, acentua cada vez mais a regressividade do sistema tributário nacional.

4 A guerra fiscal nacional e internacional. Conexões com a regressividade

É sabido que existe concorrência tributária agressiva, nos planos doméstico e internacional, na disputa por investimentos. Em consequência, apresenta-se, muitas vezes, a necessidade de se adotarem soluções legislativas e jurisprudenciais que propiciem o desenvolvimento, o crescimento econômico e a implementação do Estado Democrático de Direito, ou seja, a concretização dos direitos fundamentais e sociais. O grande dilema atual é manter a arrecadação para o custeio dos serviços públicos necessários e, ao mesmo tempo, atrair e conservar os investimentos.

Pressionados pela competição, os países, em geral, procuram reduzir o imposto sobre a renda (proveniente do capital) em especial dos investidores estrangeiros, como ocorre nos EUA e, em face da redução da arrecadação, dissemina-se a ideia da urgência da redução dos benefícios sociais. No mundo da competição fiscal, a resposta dos países ricos, como alerta Avi-Yonah (2000), trocou o peso da carga fiscal sobre o capital móvel pelo peso fiscal maior sobre a renda do trabalho e do consumo (menos móveis).

Quando a tributação crescente sobre o trabalho, politicamente, esbarra em um teto máximo intransponível, a crise fiscal do Estado se instala e se volta para a redução das despesas com os benefícios da seguridade social líquida (AVI-YONAH, 2000).

O pêndulo das decisões oscila entre eficiência econômica e equidade social, com tendências ao desequilíbrio em prejuízo do bem-estar social e da efetivação dos direitos humanos, em especial da dignidade humana (CHRISTIANS, 2009).

Embora de longa data tenham surgido sugestões em favor exatamente da não tributação da renda (especialmente da poupada), os países desenvolvidos e muitos daqueles em desenvolvimento não adotaram tal solução³. Assim, os EUA, a Europa e o Brasil, em sua Constituição, incluíram o imposto sobre a renda entre os tributos de competência da União.

Alerta Michael J. Graetz (2001) para o fato de que a tributação internacional da renda, com o advento da globalização, continuou a manejar “princípios inadequados”, “conceitos ultrapassados” e “políticas insatisfatórias”. Conceitos de fonte de produção da renda/residência (como incluir bens intangíveis como pesquisas e desenvolvimento); conceitos de rendas/licenciamentos; juros/rendimentos; juros/dividendos; renda em *leasing* financeiro/juros; preços de transferência, etc., muitas vezes são encapsulados em formas jurídicas que fogem à realidade econômica (GRAETZ, 2001).

Uma forte tensão se revela no fato de que os Estados, mesmo os mais desenvolvidos, passaram a sentir os efeitos econômicos decorrentes da perda de investimentos em razão de problemas 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 (NOBES e PARKER, 2010, p. 81). Todos estão premidos pela necessidade de garantir um nível de receita pública que garanta as opções feitas em favor de um Estado do bem-estar social e nenhum deles pretende abrir mão de sua soberania.

Por outro lado, no plano doméstico, nossas Administrações Tributárias são competidoras desconfiadas e estão imbuídas das mesmas pretensões: atração de investimentos e/ou manutenção da arrecadação necessária. Instalou-se, entre nós, uma guerra fiscal sem precedentes que, em lugar de reduzir a carga e a regressividade do sistema, acentua-os. Entre os estados federados, ela tem contribuído para disseminar a prática da substituição tributária “para a frente”, das antecipações e das retenções de imposto que imantam o ICMS – descaracterizando-o como tributo de mercado. Vocacionado a incidir sobre o valor adicionado em cada operação mercan-

3 Aliomar Baleeiro, desde a primeira edição de seu clássico Limitações Constitucionais, refuta as idéias de Irving Fischer, que preconizou, nos anos 40, a não tributação da renda poupada. Posteriormente, Nicholas Kaldor prosseguiu, na mesma linha de Fisher, defendendo a incidência do imposto tão somente sobre a renda consumida (BALEEIRO, 2010, p. 1332-1334).

til, o ICMS transformou-se em um tributo que onera antecipadamente as operações, exige dos contribuintes maior capital disponível e persegue preços fictícios, distantes do mercado.

4.1 A concorrência tributária internacional e a chamada crise dos Estados de “bem-estar social”

Tradicionalmente, poderíamos dividir os modelos de sistemas tributários em dois grupos. No primeiro, 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 EEUU, 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/trabalho. No segundo, 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 grupos 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 guerra 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 para o capital alojados em 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.

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 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 indedutibilidade 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. A limitação da dedução dos prejuízos acumulados ofende o conceito constitucional de renda, agride a igualdade e a equidade (ÁVILA, 2011).

Além disso, entre nós, o legislador não previu as técnicas que outros países introduziram ao autorizarem certa limitação da dedução e que configuram grandes atenuantes respectivas. A partir do Relatório Ruding⁴, muitos países europeus (inclusive a Alemanha) adotaram a dedução retroativa dos prejuízos acumulados. A dedução retroativa não inibe ou impede a dedução dos prejuízos, para frente, em exercícios subsequentes (como fazem EUA, Inglaterra, França e 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 refeito 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 convertem 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 o peso do imposto nos preços das mercadorias e serviços.

O Brasil arrecada tributos como um país desenvolvido, cerca de 36% de seu PIB. Mas o seu sistema tributário é regressivo, porque onera mais o consumo/trabalho do

4 Ruding, Onno (1992). Report of the Committee of Independent Experts on company taxation. Executive summary. March 1992. [EU Commission - Working Document]. Disponível para download em <http://aei.pitt.edu/8702/>

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 entre nós 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 forma que a carga fiscal sobre o trabalho/consumo tende a se acentuar; (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 imposto sobre o consumo, porque a tributação da renda fictícia, independentemente dos resultados reais de lucratividade, transforma o imposto sobre a renda em custo e desencadeia a transferência da carga para os preços das mercadorias e serviços; (c) com isso, o imposto sobre a renda, sendo mero custo da atividade econômica, converte-se também em imposto sobre o consumo, aumentando-se a regressividade do já regressivo sistema tributário brasileiro; (d) 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.

4.2 Quando as Administrações tributárias, mesmo no plano doméstico, são competidoras desconfiadas

As operações comerciais entre os Estados da Federação brasileira, tributadas pelo imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, em princípio, provocam dificuldades de arrecadação e de fiscalização naturais, cujas soluções supõem as Fazendas Públicas se relacionando de boa-fé, amistosa e solidariamente. A cooperação, a confiança recíproca e a integração dos Fiscos, em especial na forma federativa de Estado, como ocorre no Brasil, seriam passo necessário. A Constituição coíbe a concorrência desleal entre os estados vedando a concessão de qualquer isenção ou benefício fiscal sem a anuência plena e unânime de todos eles, na forma da Lei Complementar nº 24 (art. 155, §2º, XII, g).

Não obstante, tal regra é descumprida em massa, em verdadeira desobediência civil dos governadores, sem exceção. Na prática, as Administrações estaduais se comportam como competidoras desconfiadas, que praticam a guerra fiscal. Dessa forma, as soluções dos problemas dos Fiscos envolvidos são postas nos ombros dos

contribuintes e a suas expensas, deformando-se o perfil constitucional do ICMS, além de se acentuar a regressividade do sistema.

As causas do fenômeno são múltiplas. A Constituição da República adota o federalismo como forma de Estado e outorga o ICMS à competência dos Estados-membros. Mas é um erro reduzir as causas da competição à forma federal de Estado porque outros países federalistas mantêm impostos sobre as vendas de mercadorias na competência dos estados federados.

Cada país federal toma suas medidas peculiares, como ocorre com o *sales Tax* norte-americano, estadual e municipal; com as soluções próprias da Alemanha – de seu federalismo de política conjunta (Fundação Konrad Adenauer, 1995); com as demais alternativas da Índia e da Austrália (Prado, 2006); e, sobretudo, com a confiança e a liberdade reinantes no Canadá, país em que o IVA federal, arrecadado em todo o território nacional, coexiste com os diversos impostos provinciais sobre vendas, sejam similares ao *sales Tax* norte-americano, sejam IVAs iguais ao Federal ou nenhum (o que se dá na rica província de Alberta, que aboliu o imposto estadual sobre vendas).

Para nós, portanto, a causa explicativa principal, mas não única, da guerra fiscal entre estados federados nacionais reside, mais uma vez, na desigualdade. Soluções-macro para a questão seriam desejáveis e são urgentes. Mas todas elas têm de considerar a disparidade econômica e social existente entre os diferentes estados, muitos deles sem mão de obra qualificada, sem logística e sem estruturas educacional e de saúde equivalentes. Alegam os estados mais pobres a necessidade, ou o imperativo da sobrevivência, para a prática ilícita da guerra fiscal. Assim, qualquer medida paliativa deveria recomendar uma solução compartilhada, que procurasse implementar o mandamento constitucional de combate às desigualdades sociais e regionais. O grande argumento é este: a injustiça e a grande desigualdade provocam a guerra fiscal.

Não obstante, o argumento que tenta justificar a guerra ilícita para atrair investimentos esconde dos eleitores de cada estado os efeitos nefastos de deformação do modelo constitucional do ICMS e o aumento da regressividade do imposto. À medida que um Estado concede mais exoneração, renunciando à tributação de certos investimentos industriais e comerciais, reduz-se a arrecadação, perde-se base impositiva. Para compensar a perda, as Leis e Administrações tributárias estaduais criam estratégias técnicas como regimes especiais, substituição tributária para frente, antecipações do imposto e, sobretudo, aumentam a carga do imposto incidente sobre as mercadorias e serviços essencialíssimos à vida. Mais uma vez, os cidadãos

de mais baixa renda sofrerão acentuadamente os impactos dessa prática, financiando indevidamente a renúncia tributária do Estado.

No que tange aos tributos sobre o consumo, o sistema nacional está centrado na não cumulatividade e tende a seguir, como nos modelos europeus ou latino-americanos, considerados os ideais das economias de mercado, a saber, *neutralidade*, devendo o imposto ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado; *onerosidade exclusiva do consumo*, nunca da produção ou do comércio; *rentabilidade e produtividade fiscal*, pois sendo plurifásico, o imposto permite *antecipar* o que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), além de colocar os agentes econômicos das diversificadas etapas de industrialização e circulação como *responsáveis* pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência). A Constituição da República adota exatamente o princípio da neutralidade, quer por meio da adoção da não cumulatividade, quer por meio da prevenção dos desequilíbrios de mercado (art. 146-A).

Portanto, impostos plurifásicos e não cumulativos foram pensados para equivalerem a *impostos de incidência única sobre o valor final (mais alto) de venda para o consumo*, com as vantagens de se antecipar, desde a primeira etapa, em parcelas, o tributo que somente seria devido ao Fisco na etapa final, sem os riscos da insolvência, ou pelo menos, de sua redução. Infelizmente, o IPI, o ICMS, o PIS/COFINS não cumulativo (futuramente o IVA federal, já se pode prever) incidem sobre a produção e o consumo de modo atabalhado, gerando grandes resíduos cumulativos. Tais tributos, que nasceram para onerar apenas o consumo final, jamais a produção e o comércio, são transformados em ônus da produção e com elevadíssimas alíquotas. Com isso, o custo final das mercadorias e serviços eleva-se e aumenta-se a regressividade. Entre nós, há poucos estudos confiáveis em torno do assunto⁵: qual seria, de fato, a cumulatividade residual de tais tributos?

Na Europa, a cumulatividade residual é baixa. O grande imposto sobre o consumo – IVA – onera as famílias, os consumidores finais, como deve ser, ou seja, é transferido ao adquirente, mas as compras feitas pelo comerciante, com incidência do imposto, sempre gerarão direito a crédito. Estima-se, segundo o XIX Relatório do Conselho de Impostos ao Presidente da República da França, de 2001, que apenas 16% do IVA arrecadado permanece onerando as empresas (FRANÇA, 2001). Na Europa e na França, os créditos acumulados são sempre devolvidos em dinheiro, em

5 Ver, no entanto, os estudos profundos e pioneiros de Edwaldo Almada (FIEMG), disponíveis em www.renovo.com.br (renovo soluções em finanças – formação de preço e sistemas de gestão financeira).

rápida e crescente capitalização das empresas – na exportação, são restituídos no prazo de trinta dias a partir do requerimento; nas operações internas, o período é mais longo mas sempre em dinheiro.

Instalada a guerra fiscal entre estados no Brasil, a exceção – as desonerações, as isenções totais ou parciais, os regimes especiais, os créditos presumidos, enfim, a renúncia tributária – torna-se a regra. Abrem-se setores comerciais e industriais beneficiados nessa desenfreada competição. Em compensação, os estados perdem arrecadação substancial e reduz-se drasticamente a base disponível para a imposição tributária. Criam-se verdadeiros nichos, obscuros e suspeitos de desoneração tributária, por um lado; por outro, os estados, compensando as perdas sofridas, inventam uma série de estratégias deformantes do ICMS, para levar ao aumento da carga, especialmente daquela incidente sobre o consumo das mercadorias e serviços mais essenciais à manutenção da vida, cujo consumo de massa é inevitável: alimentos, medicamentos, vestuário, energia, combustíveis e comunicação. E esse fenômeno aumenta a regressividade do sistema, atingindo exatamente a faixa da população mais pobre.

Além das hipóteses mencionadas pelos franceses (como o regime especial das micro e pequenas empresas), as Fazendas Públicas criam, na prática, uma série de empecilhos para a plena efetividade do princípio da não cumulatividade, a saber:

(a) descumprem as leis e desrespeitam a jurisprudência dos tribunais superiores para estornar créditos relativos a verdadeiros insumos da produção, desclassificando-os, inventivamente, a fim de enquadrá-los em “insumos indiretos da produção” (no PIS/COFINS) ou na categoria de “bens de uso e consumo do estabelecimento” (no ICMS), ressuscitando o velho conceito de crédito físico, afastado da Constituição e das leis vigentes;

(b) não honram o dever de devolver imediatamente, nas exportações, os créditos acumulados, ou, nas operações internas, os créditos resultantes de diferencial de alíquotas, expansão da empresa, investimentos, etc., exceção feita a poucos estados;

(c) não reconhecem, automaticamente, como deveriam, à luz da Lei Complementar nº 87/1996, os créditos resultantes da aquisição dos bens do ativo permanente, como investimentos, na fase pré-operacional, em especial no ICMS, que dariam às empresas – sem necessidade de se firmarem convênios legítimos (via CONFAZ) ou ilegítimos (sem obediência aos procedimentos da Lei Complementar nº 24/1975) – o exercício de um direito que lhes está garantido por lei e pela Constituição;

(d) instituem, abusivamente, regimes especiais, por força dos quais categorias inteiras de contribuintes são expulsas do sistema débito-crédito, relativo à não-cumulatividade. Entre tais regimes especiais, destaca-se a substituição tributária para frente ou progressiva, que projeta os substituídos, em geral, varejistas, em sistema reduzido de não cumulatividade, sem possibilidade de darem vazão aos créditos relativos à aquisição dos bens do ativo fixo.

O estudo completo da cumulatividade residual brasileira revelaria altos índices, mais de 50% dos IVAS brasileiros continuam sendo encargo da indústria e do comércio. O que nos resta de um tributo como o ICMS, posto desde a reforma de 1965 na Constituição, para ser o imposto ideal para os mercados integrados como o nosso por sua neutralidade, já que nele convivem os interesses de estados diferentes?

Em resumo, a concorrência tributária entre os estados federados exerce alta influência nesse contexto, pois as isenções e benefícios do ICMS reduzem a arrecadação e provocam as medidas que, como já registramos acima, são destinadas à compensação das perdas, a saber: (a) o aumento do imposto incidente sobre o consumo de medicamentos, alimentos, energia, combustíveis e outros produtos e serviços essenciais à vida; (b) a criação de institutos, como a substituição tributária; as antecipações com incidência do tributo nas entradas de mercadorias provenientes de outros estados; as presunções de base de cálculo e de operações jurídicas, cuja ocorrência é incerta. O resultado disso é o aumento do custo da produção, a elevação dos preços em geral e, em decorrência, a acentuação da regressividade do sistema.

5 Conclusão

Apesar de arrecadar tributos como um país desenvolvido, o sistema tributário brasileiro é regressivo ao onerar 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. A reação a isso tem sido: (a) procurar não fazer incidir o imposto sobre a renda e sobre os lucros provenientes do capital, acentuando-se a carga fiscal sobre o trabalho/consumo; (b) limitar os prejuízos acumulados a 30% dos lucros dos exercícios subsequentes, o que converte o imposto sobre a renda em imposto sobre o consumo, porque a tributação da renda fictícia desencadeia a transferência para os preços da carga fiscal; (c) tendencialmente reduzir os benefícios previdenciários.

Pode-se finalmente lamentar que o Brasil, sendo um país de profundos contrastes sociais e dotado de um sistema tributário já regressivo, adote medidas que

falseiem as noções de lucro e de renda, tornando o sistema ainda mais regressivo do que já é. Mesmo em nome da camada mais pobre da população, que mais recebe (e deve receber) benefícios previdenciários e assistenciais na forma direta, os caminhos adotados no País são questionáveis, porque o que se dá com uma 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. 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. O caráter redistributivo do esforço para a construção de um Estado do bem-estar social fica assim muito prejudicado.

O silêncio do Bolsa Família quanto à regressividade do sistema tributário é um sintoma geral de desconhecimento que obscurece os males da concorrência tributária e seus efeitos. Quando os governadores dos estados das regiões mais pobres do País levantam o argumento de que precisam lutar por investimentos e empregos, se esquecem de dizer aos cidadãos pobres de seu estado que, como consequência do aumento das isenções e benefícios tributários para alguns, perderão receita e, necessitando manter os mesmos níveis de arrecadação para atender os serviços públicos essenciais, deverão elevar o ICMS para todos, especialmente incidente sobre o consumo dos alimentos, dos medicamentos, dos combustíveis, da energia e da comunicação. Tais medidas penalizarão exatamente os mais pobres.

Segundo os dados do IPEA compilados no início deste ensaio, em 2008, as famílias que recebiam até 2 salários mínimos suportavam 54% da carga tributária em suas compras e aquelas que auferiam acima de 30 salários mínimos, apenas 29%. Supondo que a proporção se mantenha a mesma até os dias de hoje, as famílias situadas na base da pirâmide suportam carga superior em pelo menos 25% do que as famílias que auferem 30 salários mínimos. Em consequência, se o valor médio mensal do benefício do Bolsa família equivale a cerca de R\$ 149,46 reais, pode-se constatar que nem mesmo aquela diferença – de 25% está sendo paga. Se o fosse, poderíamos dizer que as famílias mais pobres do Brasil estariam sendo oneradas de forma proporcionalmente igual às famílias mais ricas. Considerando o valor médio pressuposto, não conseguimos tratar os pobres, do ponto de vista tributário, da mesma forma que tratamos os mais ricos, o que já é absurdo e distante das metas constitucionais.

A Constituição determina que impostos sejam cobrados progressivamente porque devem ser *graduados de acordo com a capacidade econômica de cada um* (art. 145). O correto, julgamos, seria adotar o mesmo modelo do Canadá, em que as famílias apresentam ao Estado, a cada três meses, as suas notas fiscais de compra e, sendo pobres, recebem de volta o imposto suportado em suas aquisições. Teríamos, em tal hipótese, pessoalidade e respeito à capacidade econômica de cada um. Não temos dúvida de que, entre nós, sendo agora obrigatório o registro nas notas fiscais dos tributos que incidem sobre mercadorias e serviços, o mesmo modelo canadense poderá ser pensado em futuro próximo.

Como já realçamos, o Bolsa Família é um programa assistencial para famílias que vivem na pobreza extrema. Não seria razoável delas se exigir a apresentação das notas fiscais de compra, por razões diversas: em primeiro lugar, porque, como registra a obra *“Vozes do Bolsa família”*, em muitos casos o grupo familiar sequer tem o hábito de fazer compras em razão da ausência de renda monetária mensal. Em segundo lugar, porque o programa se destina à superação da miséria aguda.

Não obstante, o silêncio do Programa em torno da regressividade do sistema tributário deixa o legislador sem parâmetros com que graduar o benefício. Introduzir o argumento da regressividade tornaria cogente o limite mínimo do benefício, abaixo do qual nem mesmo cobrança proporcional entre ricos e pobres teremos. Como lembra Ronald Dworkin, o conceito de dignidade humana pressupõe um sistema distributivo que garanta a um só tempo dois aspectos básicos: o primeiro é um tipo especial de valor objetivo, um valor intrínseco que merece igual proteção, independentemente do mérito de cada ser humano; o segundo estaria vinculado ao princípio da responsabilidade pessoal pelas escolhas feitas (DWORKIN, 2006, p. 9-10).

A aferição da regressividade do sistema tributário deveria ser a meta mínima, numericamente definida, com que os benefícios e programas assistenciais deveriam ser mensurados. Temos todos responsabilidade coletiva e objetiva pela implementação e manutenção dos males de um sistema tributário regressivo e penalizante para os muitos pobres. O Estado tem o dever de reparar tal injustiça. Somente acima desse limite, poderíamos pensar em responsabilidade pessoal pelas escolhas feitas.

6 Referências:

ALVES, Henrique Napoleão. Tributação e injustiça social no Brasil. **Revista Espaço Acadêmico**, v. 133, junho de 2012, p. 69-78, 2012.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Círculo do Livro, 1996.

ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. Malheiros Editores. São Paulo, 2011.

AVI-YONAH, Reuven. Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State. **Harvard Law Review**, v. 113, p.1573-1676, 1999-2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualização de DERZI, Misabel. Rio de Janeiro, Forense, 8. ed., 2010.

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

CHRISTIANS, Allison. **Fair Taxation as a Basic Human Right**, 2009. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1272446>. Acesso em 8 maio 2014.

DWORKIN, Ronald. **Is Democracy Possible Here? Principles for a New Political Debate**. Princeton: Princeton University Press, 2006.

FLEISCHAKER, Samuel. **A Short History of Distributive Justice**. Harvard Press, London, 2004.

FRANÇA. **19º Relatório ao Presidente da República**. Conseil dês Impôts. Ed. Journaux Officiels, Paris. 2001.

FRASER, Nancy. **Reenquadrando a Justiça em um mundo Globalizado**. Tradução de Ana Carolina F.L. Ogando e Mariana P. F. Assis. Lua Nova. São Paulo, v. 77, p. 11-39, 2009.

FUNDAÇÃO KONRAD-ADENAUER-STIFTUNG. Centro de Estudos. **O federalismo na Alemanha**. Traduções, n. 7, São Paulo, 1995.

GRAETZ, Michael J. Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies. **Brooklyn Journal of International Law**, v. 26, p. 1357, 2000-2001.

INSTITUTO ALVORADA. **Sistema Tributário e Distribuição de Renda**. Brasília: Instituto Alvorada, 2009. Disponível em: <http://institutoalvorada.org/wp-content/uploads/2009/04/doc_reforma_tributaria.pdf>. Acesso em: 10 set. 2010.

IPEA. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**. Receita Pública. Quem paga e como se gasta no Brasil. Comunicado da Presidência n. 22, 30 jun.2009.

KANT, Emmanuel. **Fundamentos da Metafísica dos Costumes**. Tradução de L. de Queiroz Henkel. Rio de Janeiro. Brasil, s.d., p.83.

KANT, Immanuel. **Critique of Pure Reason** (The Cambridge Edition of the Works of Immanuel Kant). Cambridge: Cambridge University Press, 1999.

KEYNES, John Maynard. **Teoría General De La Ocupación, El Interés Y El Dinero**. Tradução de Eduardo Hornedo. 2. ed., 12. reimp., Fundo de Cultura Económica. México, 1992.

MDS. Ministério de Desenvolvimento Social e Combate à Fome; SAGI – Secretaria de Avaliação e Gestão da Informação. **Relatório de Informações Sociais**. RI Bolsa Família e Cadastro Único. Brasília: MDS, 2014. Disponível em <http://aplicacoes.mds.gov.br/sagi/RLV3/geral/relatorio_form.php? p_ibge=&area=0&ano_pesquisa=&mes_pesquisa=&saida+pdf&relatorio+153&ms+623,460,587,589,450,448>. Acesso em 05 maio 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira. Os direitos fundamentais e suas limitações: breves reflexões. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e GONET BRANCO, Paulo. **Hermenêutica constitucional e Direitos fundamentais**. Brasília: IDP, p. 217-218, 2000.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The Myth of Ownership: Taxes and Justice**. Oxford: Oxford University Press, 2002.

NOBES, Christopher; PARKER, Robert. **Comparative International Accounting**. 11th London: Edition. FT Prentice Hall, 2010.

NOZICK, Robert. **Anarchy, State and Utopia**. Oxford: Blackwell, 1974.

POCHMANN, Marcio. **Desigualdade e Justiça Tributária**. Brasília, 15 de maio de 2008. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/08_05_15_Desigualdade-JusticaTributaria.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2009.

PRADO, Sérgio. **EQUALIZAÇÃO e Federalismo Fiscal - Uma análise comparada: Alemanha, Índia, Canadá, Austrália, Brasil**. Fundação Konrad Adenauer. Rio de Janeiro, 2006.

RAWLS, John. **A theory of Justice**. Press Harvard, 1971.

RAWLS, John. **O Liberalismo Político**. Tradução de Dinah Azevedo, 2. ed. Columbia University Press, 2000

REGO, Walquiria Leão; PINZANI, Alessandro. 1. ed. Ed. UNESP, 2013.

SADALA, Glória e MARTINHO, Maria Helena. A estrutura em psicanálise: uma enunciação desde Freud. In: **Ágora: Estudos em Teoria Psicanalítica**. v. 14, n. 2, Rio de Janeiro. Jul-Dez; 2011.

WOOD, Allen W. General Introduction. In: Immanuel Kant. **Practical Philosophy**. Cambridge: Cambridge University Press, 2005.

ZOCKUN, Maria Helena. Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil. **Informações – FIPE**, n. 297, junho de 2005, p.11-13.