

# Desafios ao Estado Fiscal

Coordenadores

**José Casalta Nabais**  
**M. Matilde Lavouras**







  
I  
•  
J

O presente livro foi realizado no âmbito da actividade das Áreas de Investigação «Crise, Sustentabilidade e Cidadanias» e «Globalização, Economia e Direito», integrada no projecto «Desafios Sociais, Incerteza e Direito: Pluralidade | Vulnerabilidade | Indecidibilidade» do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (financiado pela FCT - Fundação para a Ciência e a Tecnologia - Projeto UIDB/04643/2020; DOI 10.54499/UIDB/04643/2020 - <https://doi.org/10.54499/UIDB/04643/2020>).

**EDIÇÃO**  
Instituto Jurídico  
Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

**CONCEPÇÃO GRÁFICA**  
Tipografia Lousanense, Lda.

**CONTACTOS**  
[geral@ij.uc.pt](mailto:geral@ij.uc.pt)  
[www.uc.pt/fduc/ij](http://www.uc.pt/fduc/ij)  
Colégio da Trindade | 3000-018 Coimbra

**e-ISBN**  
978-989-9075-56-6

**DOI**  
<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/livro>

© DEZEMBRO 2023

Instituto Jurídico | Faculdade de Direito | Universidade de Coimbra

# Desafios ao Estado Fiscal

Coordenadores

José Casalta Nabais • M. Matilde Lavouras

1 2 9 0



INSTITUTO JURÍDICO  
FACULDADE DE DIREITO  
UNIVERSIDADE DE  
**COIMBRA**



# ÍNDICE

PREFÁCIO .....	xi
<b>[1] QUELLE LÉGITIMITÉ DE L'IMPÔT? QUELLE LÉGITIMITÉ DE L'ETAT FISCAL? QUEL NOUVEAU MODÈLE FISCAL POUR QUEL NOUVEL ETAT? [QUAL É A LEGITIMIDADE DO IMPOSTO? QUE LEGITIMIDADE DO ESTADO FISCAL? QUE NOVO MODELO FISCAL PARA QUE ESTADO?].</b>	1
<i>Michel Bouvier</i> ( <a href="https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/1">https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/1</a> )	
<b>[2] AS FUNDAÇÕES DO ESTADO FISCAL E ALGUNS DOS SEUS DESAFIOS ACTUAIS.....</b>	25
<i>José Casalta Nabais</i> ( <a href="https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/2">https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/2</a> )	
<b>[3] A JUSTIÇA DOS TRIBUTOS .....</b>	57
<i>Heleno Taveira Torres</i> ( <a href="https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/3">https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/3</a> )	
<b>[4] LOS POSIBLES FRAUDES DE LEY DEL PODER FISCAL EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE .....</b>	97
<i>Gabriel Casado Ollero</i> ( <a href="https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/4">https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/4</a> )	
<b>[5] DESAFIOS ATUAIS AO ESTADO FISCAL NO BRASIL.....</b>	121
<i>Marciano Seabra de Godoi</i> ( <a href="https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/5">https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/5</a> )	
<b>[6] LOS DESAFÍOS EN LA RELACIÓN ACREDOR-DEUDOR TRIBUTARIO: ALGUNAS DE LAS DEFICIENCIAS DE LA RELACIÓN FISCO-CONTRIBUYENTE EN LA ACTUALIDAD .....</b>	143
<i>Cesar Garcia Novoa</i> ( <a href="https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/6">https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/6</a> )	

[7] DISRUPÇÕES TECNOLÓGICAS E A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: A TRIBUTAÇÃO NA ERA DOS MULTI(UNI)VERSOS.....	167
<i>M. Matilde Lavouras</i>	
( <a href="https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/7">https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/7</a> )	
[8] LA RICERCA DELLA CERTEZZA DEI REDDITI TRANSNAZIONALI TRA OCSE E SOLUZIONI NAZIONALI .....	191
<i>Adriano Di Pietro</i>	
( <a href="https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/8">https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/8</a> )	
[9] A RESPONSABILIDADE FISCAL, O ESG E OS CUSTOS DE CUMPRIMENTO DAS EMPRESAS: UM ESTUDO EXPLORATÓRIO EM PORTUGAL .....	219
<i>Cidália Lopes</i>	
( <a href="https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/9">https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/9</a> )	
[10] EM BUSCA DE SOLUÇÕES NOS LITÍGIOS FISCAIS INTERNACIONAIS: O PROCEDIMENTO AMIGÁVEL, A CONVENÇÃO DE ARBITRAGEM E A RECENTE DIRECTIVA EUROPEIA SOBRE MECANISMOS DE RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS EM MATÉRIA FISCAL ...	235
<i>Odete de Oliveira</i>	
( <a href="https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/10">https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/10</a> )	
[11] RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS NO DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA .....	269
<i>João Sérgio Ribeiro</i>	
( <a href="https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/11">https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/11</a> )	
[12] L'ESSOR DE LA CONTRACTUALISATION EN DROIT FISCAL FRANÇAIS [PERSPECTIVA SOBRE A EVOLUÇÃO LEGAL DA CONTRATUALIZAÇÃO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO FRANCÊS].....	285
<i>Marie-Christine Esclassan</i>	
( <a href="https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/12">https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/12</a> )	
[13] ALGUMAS REFLEXÕES SOBRE OS DESAFIOS PRESENTES E PRÓXIMOS DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA .....	303
<i>Suzana Tavares da Silva</i>	
( <a href="https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/13">https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/13</a> )	

[14] REPENSANDO A REVISÃO DOS ATOS TRIBUTÁRIOS..... 317

*Rui Duarte Moraes*

(<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/14>)

[15] PALAVRAS DE ENCERRAMENTO..... 343

*Dulce Neto*

(<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/15>)



# PREFÁCIO

*“O mais do que isto  
É Jesus Cristo,  
Que não sabia nada de finanças  
Nem consta que tivesse biblioteca...”*

Fernando Pessoa, Liberdade

A obra que agora se publica pretende ser um contributo qualificado para as reflecções em torno dos desafios que o Estado Fiscal enfrenta nos tempos que correm. Desenvolvido, à semelhança do que sucedeu no Colóquio Internacional, realizado nos dias 29 e 30 de setembro de 2022 e subordinado ao título “Desafios ao Estado Fiscal”, apresenta-se em torno de quatro vetores principais – desafios aos princípios fundamentais, desafios à relação jurídica tributária, desafios à resolução dos conflitos tributários e desafios à justiça tributária – e conta com contributos de vários autores, todos professores de universidades nacionais e estrangeiros.

O debate jurídico que proporcionou, sobretudo nas intervenções do público que se seguiram às diversas apresentações dos conferencistas, permitiu desenvolver e densificar as problemáticas tratadas e agora precipitadas de forma consistente, mas variada, nos textos que foram remetidos pelos seus autores. A diferenciação de perspetiva de tratamento das questões, aliada à diversidade de experiências nacionais, também visível na diversidade linguística, permitirão refletir, de forma tão extensa quanto intensa, em torno dos desconcertantes desafios que presentemente se colocam ao Estado Fiscal e, bem assim, das transformações que estes implicam, sejam algumas das já em curso, sejam as que é necessário adotar para dar uma resposta minimamente cabal a esses mesmos desafios. Uma visão das coisas que, a seu modo, acaba por ser ultrapassada pela unidade de consistência e qualidade dos textos agora publicados, que correspondem inteiramente aos textos que foram enviados para publicação.

Num contexto económico cada vez mais globalizado (*rectius regionalizado*) e digitalizado, em que a *estandardização* das abordagens,

linguagens e línguas utilizadas se apresentam como premissas uniformizadoras a cumprir, optaram os organizadores desta publicação pelo respeito praticamente integral da liberdade de abordagens, assim como da manutenção da identidade linguística de cada autor, alheios a quaisquer tentações de excessiva formatação dos textos ou de linguagens, em frontal contramão do atual plano inclinado para um certo formalismo politicamente correto em sede editorial que cada vez mais condiciona artificialmente a publicação de textos académicos. Com estas opções pretendiam os organizadores enfatizar a ideia da existência de diálogos proveitosos e convergentes, no conturbado mundo atual assente em perspetivas diversificadas, sem a perda de identidade ou desrespeito pelas as diferenciações socioeconómicas e linguísticas de cada contexto. Pois considera-se serem estes importantes fatores que fortalecem o debate, suportando o seu enriquecimento e proporcionando o desenvolvimento de soluções compatíveis e tendencialmente harmoniosas, que não são, necessariamente, nem harmonizadas nem, muito menos, uniformes.

Os organizadores agradecem a todos os autores a inestimável contribuição para esta publicação, lamentando que alguns conferencistas, que se haviam comprometido a entregar os textos para publicação, por razões atendíveis, não tenham tido condições para os escrever e enviar no prazo, que foi por diversas vezes prorrogado para o efeito.

José Casalta Nabais  
Maria Matilde Lavouras

[5]

## DESAFIOS ATUAIS AO ESTADO FISCAL NO BRASIL

DOI (<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/5>)

MARCIANO SEABRA DE GODOI\*

### 1. Introdução

O tema deste Colóquio realizado na Universidade de Coimbra são os desafios ao Estado Fiscal e para tratar desse assunto teremos intervenções de professores e professoras de muitas partes do mundo. Pareceu-me que, de minha parte, a melhor contribuição seria tratar dos desafios atuais ao Estado Fiscal brasileiro, que neste ano de 2022 completa 200 anos de independência e soberania política.

Em minha intervenção, tratarei de desafios atuais ao Estado Fiscal brasileiro oriundos do poder legislativo e da legislação, do poder executivo, da jurisprudência e da doutrina do direito tributário. Nesta intervenção, lançarei mão de estudos recentes já publicados ou em vias de publicação no Brasil<sup>1</sup>.

---

\* Professor de Direito Financeiro e Tributário da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC Minas, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil. ORCID: 0000-0002-9587-3917

<sup>1</sup> Godoi, M. S. de, “Nosso Sistema Tributário é Ótimo. Ótimo para os Interesses Daqueles Contribuintes que Têm Poder Suficiente para Definir as Regras Concretas de Nosso Sistema Tributário”, In: XAVIER Bianca Ramos / SANTIAGO, Julio César / SILVA, Ronaldo Campos e, (Org.), *Estado, Igualdade e Justiça. Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lodi*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, 261-270; Godoi, Marciiano Seabra de, “Legalidade tributária: duas visões e suas respectivas consequências - Comentários aos acórdãos do STF no RE 1.043.313 e na ADI 5.277”, In: *VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual IBDT ADJUFE AJUFESP DEF-FD-USP*, 2021, São Paulo: *Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual - Consistência decisória em matéria tributária nos tribunais superiores: aspectos materiais*

Mas antes de iniciar o exame dos desafios atuais ao Estado Fiscal brasileiro vejo-me obrigado, por um dever de cidadania, a registrar que, no momento presente, muito mais graves que os desafios ao *Estado Fiscal* são as ameaças e ataques contra o próprio *Estado Democrático de Direito* estabelecido na Constituição da República de 1988.

Não é preciso dizer muito para transmitir-lhes a gravidade do momento político atual no Brasil. Basta lembrar que o atual presidente da República vem, nos últimos anos e meses, atacando e desacreditando sistematicamente a integridade do sistema e da justiça eleitoral do país, mesmo sem ter nenhuma prova concreta ou simples indício para fazê-lo. Mais recentemente, em reiterados pronunciamentos públicos em seu conhecido tom truculento e belicoso, o presidente, mesmo com todas as pesquisas e sondagens eleitorais indicando o contrário, vem afirmando que irá vencer as eleições presidenciais de outubro no primeiro turno com mais de 60% dos votos e, em tom de ameaça, observa que, se esse não for o resultado das urnas, alguma irregularidade ou fraude terá certamente ocorrido, antecipando sua provável não aceitação de qualquer resultado que não seja o seu triunfo. Este comportamento político constitui uma das facetas do acelerado processo de autocratização pelo qual vem passando o país nos últimos anos.

Feito esse breve registro, no tom preocupante e grave que merece, tratemos agora daqueles que a meu juízo constituem os principais desafios atuais ao Estado Fiscal brasileiro, esclarecendo que por Estado Fiscal considero a forma de Estado em que os gastos públicos destinam-se a garantir e concretizar direitos fundamentais dos cidadãos e são custeados primordialmente por *impostos* e não por outros tipos de ingressos públicos como taxas, preços públicos ou receitas originárias da exploração do patrimônio estatal. Também constitui uma

---

e processuais. São Paulo: IBDT, 2021, 108-122; GODOI, M. S. de, “Reforma Tributária 2019: sugestão de medidas concretas e comentários à PEC 45/2019”, In: CUNHA, Ivan Luduvice et. al. (org.), *Reforma Tributária Brasileira*, Belo Horizonte: D’Plácido, 2019, 721-750; GODOI, Marciano Seabra de / MELO, Anthéia Aquino, “Entidades religiosas e contribuições sociais: crítica às recentes alterações legislativas (Lei 14.057/2020)”, In: COUTO, Flávio Bernardes et al. (org.), *ABRADT: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, vol. I, Belo Horizonte: Arraes, 2022, 615-630; GODOI, Marciano Seabra de / DANDE, João Victor, “Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais?”, *Revista de Direito Tributário Atual*, v. 50 (2022), 305-324. Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2152/1946>.

característica do Estado Fiscal o fato de os impostos deverem ser criados e cobrados de acordo com alguns princípios e regras de justiça formal e material, como a reserva de lei, a irretroatividade e a capacidade econômica, figurando também no âmbito do direito do orçamento e dos gastos públicos alguns princípios de justiça como a transparência, a economicidade e diversas formas de *accountability* ou responsabilização político-jurídica dos responsáveis pelo planejamento execução e controle das finanças públicas.

Na quadra atual, vislumbro desafios para o Estado Fiscal brasileiro advindos da legislação e do poder legislativo, do poder executivo, da jurisprudência e da doutrina, os quais passarei a analisar nos itens a seguir.

## **2. Orçamento secreto**

No campo do poder legislativo, a ameaça maior na quadra atual constitui o que se passou a denominar como “orçamento secreto” no âmbito do Congresso Nacional, nosso parlamento central. O esquema teve início em 2020 e foi revelado pela imprensa em 2021. Por meio dele, o parlamentar que ocupa o cargo de Relator do orçamento federal impõe a órgãos e ministérios do poder executivo federal gastos anuais da ordem de 3 a 4 bilhões de euros, pulverizados em centenas de indicações individuais de parlamentares que, de forma opaca e em alguns casos totalmente secreta, definem o município específico em que os recursos serão gastos, bem como as entidades específicas (geralmente entidades do terceiro setor) que serão beneficiadas com os recursos. Parlamentares que apoiam o governo têm cotas muito mais altas de indicações individuais no âmbito do orçamento secreto, especialmente nos períodos em que o parlamento elege as presidências do Senado e da Câmara. Com o esquema do orçamento secreto, um poder executivo enfraquecido abre mão de seus poderes orçamentários típicos em troca de apoio a seus projetos e principalmente em troca de uma “blindagem” contra a possível abertura de processos de impeachment presidenciais. Com efeito, entre 2020 e 2021 foram encaminhados ao Presidente da Câmara dos Deputados mais de vinte pedidos de abertura de processos de impeachment contra o atual presidente da República, não tendo nenhum deles sequer sido apreciado pelo todo-poderoso Presidente da Câmara dos Deputados, o principal defensor e fiador do chamado orçamento secreto.

Mesmo após uma medida judicial do Supremo Tribunal Federal ter determinado em 2021 a revelação dos nomes dos parlamentares que realizaram indicações individuais de recursos – alguns deles fizeram sozinhos indicações que montam a dezenas de milhões de euros – grande parte dessas indicações permanecem sem revelação de seus autores. Um dos prováveis efeitos do orçamento secreto será uma alta taxa de reeleição ou recondução dos atuais parlamentares nas eleições gerais de outubro de 2022, visto que, com o orçamento secreto, desequilibra-se fortemente a competição política entre os parlamentares que buscam a reeleição e os candidatos a ingressar pela primeira vez no parlamento.

### **3. Bloqueio legislativo contra a concretização dos princípios do sistema constitucional tributário que poderiam levar à desconcentração da renda e do patrimônio na sociedade brasileira**

Voltando agora a mirada para o campo da política tributária, a constatação mais geral e preocupante é que o poder legislativo brasileiro vem demonstrando desde a promulgação da Constituição de 1988 uma renitente recusa em utilizar os tributos previstos na Constituição, individualmente ou em seu conjunto, para aplacar a altíssima desigualdade de renda e patrimônio existente entre nossa população, e assim cumprir um dos objetivos fundamentais da República brasileira mencionados no art.3.º da Constituição: erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Essa espécie de bloqueio institucional oriundo do poder legislativo, que sabota o projeto constitucional de um sistema tributário de caráter pessoal baseado na capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, § 1.º da Constituição da República) trava a mobilidade social, corrói a legitimidade dos arranjos institucionais de poder e funciona como um poderoso fermento para que movimentos políticos autoritários, geralmente de extrema-direita, ganhem fôlego e em alguns casos – como na quadra atual – até mesmo hegemonia política.

O bloqueio consiste em ações ou omissões legislativas que ignoram e minam os aspectos desconcentradores e progressivos do sistema tributário desenhado na Constituição de 1988.

O sistema tributário desenhado na Constituição de 1988 não é, de forma alguma, o sistema tributário regressivo, injusto, imprevisível e caótico que se construiu ao longo das últimas três décadas.

O constituinte de 1987/88 optou claramente por impostos com caráter pessoal e graduados pela capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1.º; art. 153, VII da Constituição da República); preocupou-se em evitar a guerra fiscal e o uso predatório do ICMS (nossa IVA de competência dos estados da federação) como instrumento de política de atração de investimentos (art. 155, §2.º, XII, “g” da Constituição da República); determinou que os impostos indiretos fossem seletivos a fim de minorar a carga tributária sobre bens e serviços essenciais (arts. 153, § 3.º, I e 155, § 2.º, III da Constituição da República); decidiu criar suficientes fontes de financiamento (art. 195 da Constituição da República) para que a seguridade social protegesse de forma efetiva os direitos sociais fundamentais à saúde, previdência e assistência.

Mas a política tributária plasmada na legislação infraconstitucional das três esferas federativas desviou-se desse caminho. A União nunca considerou seriamente criar impostos desconcentradores de renda e patrimônio (como o imposto sobre grandes fortunas) e preferiu expandir fortemente sua tributação indireta (aumento da base de cálculo e alíquotas de contribuições que incidem sobre a receita bruta das empresas. Os estados federais nunca preocuparam-se seriamente com a seletividade de seu imposto indireto sobre bens e serviços de comunicação e transporte (ICMS) e sempre descumpriam sem cerimônia a legislação que proibia a guerra fiscal (mecanismo de atração ilegal de empresas aos territórios estaduais por meio de benefícios fiscais irregulares), expandindo-a até mesmo para o imposto sobre propriedade de veículos automotores. Os municípios, salvo raras exceções, não se interessam em explorar o potencial arrecadatório do imposto sobre propriedades urbanas (as bases de cálculo costumam estar desatualizadas, muito aquém do valor venal dos imóveis e construções, e muitos municípios, especialmente os de menor tamanho, deixam prescrever seus créditos sem execução com execução falha) e preferem pressionar o poder central por mais distribuição de arrecadação tributária alheia, além de, em muitos casos, praticarem a guerra fiscal (mecanismo de atração ilegal de empresas aos territórios municipais por meio de benefícios fiscais irregulares) no âmbito do ISSQN<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Cf. GODOI, Marciano Seabra de / FREITAS JÚNIOR, Efigênio, “Guerra fiscal no imposto sobre serviços e improbidade administrativa: o caso do Município de Belo Horizonte”, *Revista de Informação Legislativa*, 56/221, jan./mar., (2019) 151-168.

Do lado das contribuições sociais, assistiu-se ininterruptamente, desde 1994, ao sistemático desvio (legitimado por sucessivas emendas constitucionais) de 20%, depois 30% (Emenda Constitucional 93) do valor de sua arrecadação (que segundo a versão original da Constituição deveriam financiar a saúde e a seguridade social) para a formação de superávits primários destinados ao pagamento dos juros da dívida pública. Após décadas de desvio de centenas de bilhões de reais que deveriam, segundo a Constituição de 1988, financiar a seguridade social<sup>3</sup>, impôs-se, em 2019, uma dura reforma previdenciária limitadora de direitos assistenciais e previdenciários sob a justificativa de que a previdência social estaria “quebrada”.

De um modo geral, há um indisfarçável desprezo do direito tributário brasileiro atual pelo princípio (que deveria ser central) da capacidade econômica. Refiro-me não ao direito tributário contido nas normas constitucionais, que infelizmente até hoje não *pegaram*, mas ao direito tributário nu e cru da legislação ordinária. Vejamos.

#### **4. Distorções na tributação da renda das empresas**

Para a maioria esmagadora das empresas brasileiras, o imposto sobre a renda e a contribuição social sobre o lucro não incidem efetivamente sobre sua renda, e sim sobre sua receita bruta. No caso das empresas do Simples Nacional e do regime do lucro presumido, que representam seguramente mais de 90% das empresas brasileiras, a base de cálculo do imposto sobre a renda/contribuição social sobre o lucro não é o lucro, mas sim a receita bruta da empresa. Por conseguinte, a variação da intensidade da tributação do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro depende da variação da receita bruta e não da lucratividade de cada empresa. Portanto, além de termos no Brasil uma alta carga tributária indireta, a pouca tributação (formalmente sobre a) renda não é, para a maioria dos contribuintes, verdadeiramente sobre a renda, e sim sobre a receita bruta.

---

<sup>3</sup> Cf. GODOI, Marciano Seabra de, “O déficit da Previdência Social sob a ótica da Constituição Federal”, *Revista Fórum de Direito Tributário*, 26 (2007), 169-181.

#### **4.1. Distorções na tributação do patrimônio**

O contribuinte de classe média, cujo patrimônio, quando existe, se resume quase sempre a uma casa/apartamento e a um automóvel, tem que submeter todo o seu patrimônio anualmente a dois impostos, o IPTU (imposto municipal sobre propriedade predial e territorial urbana) e o IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores de circulação rodoviária), o primeiro com alíquota ao redor de 1% e o segundo com alíquota ao redor de 4% (veículos de passeio).

À medida que se vai subindo na pirâmide social, a proporção do patrimônio imobiliário e veicular vai caindo, até que, nos últimos estratos sociais, praticamente todo o patrimônio dos indivíduos é formado por participações societárias, investimentos e aplicações financeiras, todos eles livres de tributação. Caso o multimilionário ou a multimilionária tenha uma queda por iates, aviões, joias, cavalos árabes e obras de arte, seu patrimônio também estará a salvo de tributos, ao contrário do que ocorre com o patrimônio do cidadão da classe média, que todos os dias aprende pelo rádio e pela televisão que a solução para a crise econômica é reduzir os altos impostos que incidem sobre *todos os cidadãos*.

O imposto sobre grandes fortunas, previsto na Constituição de 1988 mas nunca criado pelo legislador federal, tem, no Brasil, não o papel de agravar a tributação sobre o patrimônio dos indivíduos de grandes fortunas, mas sim o de acabar com o regime favorecido no qual esses indivíduos atualmente se inserem. Vigora hoje um sistema perverso e esdrúxulo, no qual o patrimônio da classe média (formado em quase sua integralidade por veículos automotores, imóveis urbanos, pequenos imóveis rurais) é todo ele tributado anualmente (IPVA, IPTU), mas o patrimônio dos estratos mais altos da sociedade não sofre qualquer tributação, visto que não há imposto patrimonial específico para ações, participações societárias, aplicações financeiras, obras de arte, joias, etc.. Vale dizer, o imposto sobre grandes fortunas não seria, para os detentores de grandes fortunas, uma incidência a mais, e sim a correção de uma incidência a menos.

#### **4.2. Sabotagem à universalidade e progressividade do imposto sobre a renda das pessoas físicas**

No Brasil, antes da Constituição da República de 1988, a progressividade de alíquotas no imposto sobre a renda da pessoa física era

efetivamente praticada pela legislação e aceita como válida por toda a doutrina. Em 1987, por exemplo, a tabela progressiva de alíquotas do IRPF tinha onze faixas, com alíquotas que começavam com 5% e iam até 50% (Decreto-lei 2.287/1986). O insuspeito jurista baiano Aliomar Baleeiro, por exemplo, afirmava nas décadas de 50 a 70 do século passado que “hoje, os impostos progressivos não universais. Parece que não existe nenhum país, em grau apreciável de civilização, que não os empregue (...). Os autores mais insuspeitos de países capitalistas aceitam, em princípio, o critério progressivo”<sup>4</sup>.

Com a promulgação da Constituição de 1988, ocorreu no âmbito do IRPF um fenômeno estranho, uma espécie de silenciosa sabotagem, pelo legislador ordinário, dos desígnios constitucionais expressamente estabelecidos para tal imposto.

Na Carta de 1967/69 (período da ditadura civil-militar instalada em 1964), não se predicava do imposto sobre a renda que fosse geral, universal e progressivo. Ao contrário, abriam-se portas no texto constitucional para que o Executivo, por meio de decretos-leis, criasse privilégios para certas categorias de servidores públicos como magistrados, congressistas e militares, cujas “verbas de representação”, por exemplo, eram declaradas não-tributáveis pelo IRPF.

A Constituição de 1988 inovou duplamente, e de forma incisiva: proibiu no art. 150, II “qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função” exercida pelos contribuintes, “independente da denominação jurídica dos rendimentos” e, adicionalmente, determinou que o imposto sobre a renda “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei” (art. 153, § 2.º, I).

O que se passou foi que, dois meses após a promulgação da Constituição (outubro de 1988), o legislador ordinário, cumprindo às avessas o expresso desígnio constitucional de que o imposto sobre a renda fosse progressivo, revogou a tabela progressiva do IRPF com dez alíquotas – de 5 a 50% – e, em seu lugar, instituiu apenas duas alíquotas, de 10 e 25% (art. 25 da Lei 7.713/1988). Durante a maior parte do período pós-1988, mantivemo-nos com somente duas alíquotas de IRPF, tendo sido criadas duas novas alíquotas intermediárias somente em 2008.

<sup>4</sup> BALEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7.ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1997, 753-4.

Eis a dura realidade: a progressividade de alíquotas no IRPF estava presente no período da ditadura e passou a ser praticamente nula após a Constituição de 1988, a qual, pela primeira vez em nossa história constitucional, erigiu a progressividade em comando expresso ao legislador ordinário.

Mas há mais uma sabotagem – silenciosa, sem alarde – ao espírito tributário progressista da Constituição de 1988. A universalidade do imposto sobre a renda também sofreu um golpe fatal em 1995, com a criação da isenção total dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios. Essa norma da Lei 9.249/1995 (art. 10) criou um fosso enorme entre a intensidade com que se tributam os rendimentos do trabalho (alíquotas progressivas) e a intensidade com que se tributam os rendimentos do capital, induzindo – como era de se esperar – a uma frenética “pejotização” das relações econômicas, inclusive das relações de emprego, não raro travestidas de relação empresarial.

Como a grande maioria das empresas brasileiras que não está no regime simplificado do Simples nacional está no regime do lucro presumido (bases estimadas do imposto sobre a renda da pessoa jurídica), e como os percentuais de determinação do lucro presumido definidos pela legislação ordinária são em muitos casos bastante inferiores à média de lucratividade das empresas (registre-se que nunca houve um movimento racional de reavaliação legislativa desses percentuais do lucro presumido), dá-se o fenômeno curioso – e trágico de uma perspectiva de eficácia constitucional – de que grande parte do lucro efetivo da grande maioria das empresas brasileiras não é tributado nem nas mãos da empresa (pois o lucro efetivo é bem maior do que o lucro presumido submetido à tributação), nem nas mãos de seus sócios (dada a isenção criada pela Lei 9.249/1995).

O resultado no âmbito do IRPF é uma curva de progressividade em forma de sino: as alíquotas efetivas do imposto sobem à medida que se avança dos rendimentos mais baixos até os rendimentos de 20 a 40 salários-mínimos (em que há alta incidência de assalariados) e diminuem à medida que se avança para os rendimentos dos estratos superiores (acima de 160 salários-mínimos), visto que, nesses píncaros de abundância, quase toda a renda é composta de lucros e dividendos e, portanto, isenta.

Completando o desmonte silencioso do modelo progressivo de IRPF contido na Constituição de 1988, ocorreu nos últimos 30 anos

uma paulatina diminuição real do limite de isenção do imposto, que era de mais de sete salários mínimos em 1999 e é, atualmente, de menos de dois salários mínimos. Ou seja, à medida que o tempo passa, mais o imposto avança sobre os estratos da classe média e da classe média baixa, enquanto que, no topo da pirâmide, a maioria dos acréscimos patrimoniais auferidos segue isenta.

## 5. Distorções sobre a tributação das heranças

É urgente que o Congresso Nacional regulamente a incidência do ITCMD sobre heranças e doações provenientes do exterior.

Em mais uma evidência do desleixo e da má vontade do Congresso Nacional para com uma efetiva e socialmente avançada tributação direta sobre o patrimônio, não se aprovou nos longos 30 anos desde 1988 a lei complementar mencionada no artigo 155, § 1.º, III do texto constitucional de 1988. Um projeto de lei complementar foi apresentado no Senado em 1989 e, após tramitar por 14 anos, foi rejeitado na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados<sup>5</sup>.

Como se explica que os parlamentares não tenham chegado em 30 anos a um acordo sobre uma questão relativamente simples? A julgar pela política tributária socialmente perversa praticada pelo Congresso Nacional nas últimas décadas<sup>6</sup>, a explicação mais verossímil é que a maioria dos deputados e senadores simplesmente não querem fornecer segurança jurídica a uma incidência tributária que tende a atingir quase que exclusivamente as camadas mais abastadas da população brasileira, algo muito semelhante ao que se passa com a não-instituição do imposto sobre grandes fortunas. A retórica retrógrada do regime militar de que a tributação da herança é nociva ao desenvolvimento econômico foi abandonada pelo texto constitucional de 1988, mas segue certamente hegemônica entre os parlamentares do Congresso Nacional, que permanecem omissos quanto ao dever de aprovarem lei complementar para as normas gerais do imposto e para a regulamentação prevista no art. 155, § 1.º, III da Constituição.

<sup>5</sup> Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Rio de Janeiro: Forense, 2010, 196.

<sup>6</sup> Cf. GODOI, Marciano Seabra de, “Tributo e Solidariedade Social”, In: GRECO, Marco Aurelio e GODOI, Marciano Seabra de (Coords.), *Solidariedade Social e Tributação*, São Paulo: Dialética, 2005, 141-167.

Em conclusão: no Brasil - é preciso ter clareza sobre isso - o conteúdo do direito tributário concreto e efetivo depende muito mais da força das injunções políticas, bloqueios institucionais e interesses corporativos da política ordinária nos três âmbitos federativos do que do conteúdo das normas constitucionais e das teorias formais que a academia tributária costuma criar sobre a sua interpretação.

E o curioso é que esse fenômeno, em geral, não é contrastável pelo mecanismo do controle de constitucionalidade das leis e atos normativos. Se o legislador ordinário decide bloquear a regulamentação dos impostos progressivos (imposto sobre grandes fortunas, imposto sobre heranças e doações oriundas do exterior, IPVA de aeronaves e embarcações) e turbinar a arrecadação dos impostos regressivos, não será o Supremo Tribunal Federal que corrigirá o rumo das coisas.

## **6. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que abraça uma compreensão curiosa do princípio de reserva de lei tributária<sup>7</sup>**

Nos últimos anos, o legislador tributário federal tomou gosto por criar tributos e incidências tributárias que, fixando um teto máximo em termos quantitativos para a tributação, delega ao poder executivo o poder de, discricionariamente, reduzir e restabelecer a incidência legalmente prevista. Este tipo de construção tributária retira do parlamento e transfere ao executivo o poder de definir o quantum de determinados tributos, para os quais a Constituição de 1988 não previu nenhuma exceção ao regime da legalidade tributária estrita.

Mesmo assim, o Supremo Tribunal Federal considera a prática constitucional, alegando que a delegação legislativa opera sempre “a favor do contribuinte”. Com efeito, se se encara a legalidade tributária simplesmente como um escudo do contribuinte contra investidas estatais, como um instrumento de proteção do patrimônio individual

<sup>7</sup> GODOI, Marciano Seabra de, “Legalidade tributária: duas visões e suas respectivas consequências - Comentários aos acórdãos do STF no RE 1.043.313 e na ADI 5.277” In: VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual IBDT ADJUFE AJUFESP DEF-FD-USP, 2021, São Paulo, Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual - Consistência decisória em matéria tributária nos tribunais superiores: aspectos materiais e processuais. São Paulo: IBDT, 2021, 108-122.

do contribuinte contra exigências tributárias que podem atingir-lhe, não parece haver claro motivo para invalidar delegações legislativas que permitem ao Executivo reduzir e restabelecer, para determinados contribuintes, as alíquotas fixadas genericamente na lei.

Ocorre que a legalidade tributária, determinando que os tributos sejam estabelecidos por atos do Poder Legislativo, tem uma clara relação com o princípio democrático. Trata-se de fornecer legitimidade ao dever de pagar tributos, garantindo-se sua *autonomia* no sentido de que o povo tributa a si mesmo, visto que seus representantes eleitos (e não a Administração ou os tribunais) são os responsáveis pela definição qualitativa e quantitativa dos encargos tributários<sup>8</sup>.

Trata-se de uma clássica e importante faceta política da legalidade tributária, que tende a ser ensombrecida pela concepção que vem tomando forma no Supremo Tribunal Federal, cujo propósito imediato e pragmático é reduzir ao máximo a carga tributária cobrada dos contribuintes.

Não só entre os Ministros do STF, mas também entre o público e a população em geral, a visão da legalidade tributária como escudo contra a tributação é mais viva do que a legalidade tributária como instrumento de legitimação político-discursiva da tributação (sentido material do processo legislativo). De fato, em minhas aulas ao longo dos últimos 25 anos de docência da disciplina Direito Tributário sempre constatei que os alunos que se iniciam na matéria não veem qualquer problema ou anomalia na possibilidade de decretos do Executivo reduzirem alíquotas ou bases de cálculo previstas em lei, como se o princípio da legalidade tributária fosse alheio e indiferente a tais movimentos de redução da carga tributária.

Sempre advirto aos alunos que, como ensinava Aliomar Baleeiro<sup>9</sup> muito antes da existência do art. 150, § 6.º da Constituição atual<sup>10</sup>, o princípio da legalidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar e, também, uma limitação constitucional ao *poder de não tributar*. Mas o arraigado libertarismo fiscal existente na sociedade

<sup>8</sup> FERRAZ, Luciano / GODOI, Marciano Seabra de / SPAGNOL, Werther, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 3.<sup>a</sup> edição, Belo Horizonte: Fórum, 2020, 387.

<sup>9</sup> BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 8.<sup>a</sup> edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, 3.

<sup>10</sup> FERRAZ, Luciano / GODOI, Marciano Seabra de / SPAGNOL, Werther, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, cit., 388-389.

brasileira (inclusive em sua doutrina do direito tributário)<sup>11</sup> faz com que o senso comum (inclusive o senso comum dos juristas) insista em exigir lei somente para criar ou aumentar tributo, aceitando qualquer forma ou modalidade de ato infralegal quando se trata de extinguir ou reduzir a tributação – as velhas e sempre renovadas práticas e estratégias da guerra fiscal do ICMS (bem como as conhecidas teorias jurídicas engendradas para defendê-las) são um claro exemplo desse fenômeno.

## **7. Riscos à laicidade do Estado e uso do direito tributário para favorecimento e incentivo da proliferação de instituições religiosas**

Ao longo da última década, vinte e uma igrejas evangélicas foram abertas no Brasil diariamente, o que corresponde a quase uma nova igreja por hora. Parlamentares da chamada “bancada evangélica” correspondem a quase 20% do total de membros do Parlamento eleitos para a legislatura 2018-2022<sup>12</sup>.

Nos últimos anos, e com muito mais intensidade no governo federal atual (2019-2022), o direito tributário passou a ser utilizado como instrumento de incentivo à proliferação de entidades religiosas, como explicitamos em estudo específico<sup>13</sup>.

Recentes alterações na legislação federal (2020) da contribuição social sobre o lucro e na legislação da contribuição previdenciária (que incide sobre remuneração laboral de pessoas físicas) têm objetivos obscuros e incongruentes, constituindo interferências legislativas indevidas no papel dos órgãos administrativos e judiciais responsáveis pela aplicação da legislação.

<sup>11</sup> GODOI, Marciano Seabra de, “Crítica à visão libertarista do tributo e do direito tributário”, In: Valcir Gassen. (org.). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira*, 2.<sup>a</sup> ed., Belo Horizonte: Arraes, 2016, p. 105-119.

<sup>12</sup> SALTO EVANGÉLICO: 21 igrejas são abertas por dia no Brasil, O Globo, Rio de Janeiro, 18 set 2022. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/politica/eleicoes-2022/noticia/2022/09/salto-evangelico-21-igrejas-sao-abertas-por-dia-no-brasil-segmento-e-alvo-de-lula-e-bolsonaro.ghtml>. Acesso em 29 set 2022.

<sup>13</sup> GODOI, Marciano Seabra de / MELO, Anthéia Aquino, “Entidades religiosas e contribuições sociais: crítica às recentes alterações legislativas (Lei 14.057/2020)”, In: BERNARDES, Flávio Couto / MATA, Juselder Cordeiro de / LOBATO, Valter de Souza (org.), *ABRADT: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, 1.<sup>a</sup> ed., Belo Horizonte: Arraes, 2022, v. 1, 615-630.

Este é um tema de claro risco ao Estado Fiscal. Não é papel do Congresso Nacional realizar controle de legalidade de lançamentos tributários, determinando a anulação de cobranças realizadas em contrariedade com a legislação aplicável. Isso é uma função dos órgãos administrativos e judiciais responsáveis pela aplicação da legislação tributária.

Contudo, no caso das entidades religiosas, que tem um poderoso lobby de influência no poder legislativo, tem-se assistido a um movimento segundo o qual, quando os órgãos administrativos do contencioso tributário e o judiciário não consideram que os lançamentos tributários devem ser desconstituídos, o Congresso Nacional entra em cena para determinar essa desconstituição, mesmo que mediante normas esdrúxulas do ponto de vista lógico e técnico. No caso das recentemente aprovadas alterações na legislação da contribuição social sobre o lucro e na legislação da contribuição previdenciária sobre remuneração de ministros de confissão religiosa, as normas parecem carregar objetivos obscuros e incongruentes, podendo ser interpretadas como interferências legislativas indevidas no papel dos órgãos administrativos e judiciais responsáveis pela aplicação da legislação, em busca de certa “blindagem” tributária de entidades religiosas que desvirtuam sua natureza e se dedicam à prática de atividade econômica empresarial.

## **8. Uso de uma macabra extrafiscalidade pró-armas, incentivadora da proliferação de armas de fogo na sociedade brasileira**

Outro recente e grave desafio ao Estado Fiscal constitucional no Brasil é o que se pode chamar de “extrafiscalidade da morte”, um uso inédito do direito tributário (a partir de 2019) para induzir a população civil a adquirir armas de fogo, sob o raciocínio de que armar a população civil seria algo necessário para evitar ditaduras<sup>14</sup>, raciocínio tosco e sem qualquer fundamento racional ou em evidências históricas ou empíricas, mas que é bastante utilizado há décadas pela ultradireita estadunidense e seu potente lobby pró-armas.

<sup>14</sup> Em reunião com ministros, Bolsonaro defende armar população para evitar ditadura, *Estadão*, São Paulo, 22 mai 2020, Disponível em: <https://www.estadao.com.br/politica/blog-do-fausto-macedo/em-reuniao-com-ministros-bolsonaro-defende-armor-populacao-para-evitar-ditadura/>. Acesso em 15 jan 2023.

A extrafiscalidade da morte se movimentou em várias frentes. No caso do imposto sobre importação de produtos estrangeiros, o governo federal simplesmente zerou sua cobrança (que antes era de 20%) sobre revólveres e pistolas importados, por meio da Resolução GECEX n.º 126, de 8 de dezembro de 2020, a qual gerou efeitos a partir de janeiro de 2021. O impacto dessa desoneração, efetuada sem qualquer justificativa socioeconômica plausível, foi estimado pelo governo federal em R\$ 230 milhões por ano. No Congresso Nacional, o ministro da Economia procurou desvincular a medida de uma política específica pró-armas, afirmando que “não é uma questão de armas. Quando houve a necessidade porque estava subindo o preço do arroz, baixamos a tarifa do arroz”<sup>15</sup>.

Ainda no âmbito aduaneiro, a extrafiscalidade da morte providenciou em 2021 a revogação da cobrança do imposto sobre exportação (com alíquota de 150%) incidente sobre a exportação de armas de fogo e munição destinada a importadores localizados nos países da América do Sul e América Central<sup>16</sup>. A cobrança específica desse imposto sobre exportação de armas, existente desde 2001, se destinava principalmente a evitar a “exportação bumerangue”, em que armas produzidas no Brasil e exportadas principalmente para o Paraguai depois retornam ao Brasil para serem utilizadas especialmente pelo crime organizado. Veja-se a explicação do Instituto Sou da Paz e do Instituto Igarapé sobre a perversidade de mais essa medida da extrafiscalidade da morte:<sup>17</sup>

Trata-se de iniciativa que trará enorme impacto negativo à segurança pública, tornando mais vantajoso e barato o tráfico de armas brasileiras.

<sup>15</sup> Impacto da isenção de tarifa para armas é de R\$230 milhões ao ano, *Exame*, São Paulo, 11 dez 2020. Disponível em: <https://exame.com/economia/impacto-da-isencao-de-tarifa-para-armas-e-de-r-230-milhoes-ao-ano/>. Acesso em: 05 out. 2022.

<sup>16</sup> BRASIL, Ministério da Economia. *Resolução GECEX n. 218, de 14 de julho de 2021*. Revoga Resoluções que dispõem sobre a aplicação de Imposto de Exportação de armas e munições. Câmara de Comércio Exterior. Brasília, 14 jul. 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-gecex-n-218-de-14-de-julho-de-2021-334082423>. Acesso em: 05 out. 2022.

<sup>17</sup> NOTA PÚBLICA - Instituto Sou da Paz e Igarapé repudiam resolução do governo que reduz imposto de exportação de armas brasileiras, *Instituto Sou da Paz*, São Paulo, 26 jul. 2021. Disponível em: <https://soudapaz.org/noticias/institutos-sou-da-paz-e-igarape-repudiam-resolucao-do-governo-que-reduz-imposto-de-exportacao-de-armas-brasileiras/>. Acesso em: 05 out. 2022.

A alíquota de 150% foi imposta em 2001 após rastreamentos indicarem que milhares de armas brasileiras eram exportadas a países vizinhos, especialmente Paraguai, e depois apreendidas em crimes violentos no Brasil. Este fenômeno, que ficou conhecido como “exportação bumerangue”, praticamente foi extinto após a imposição da alíquota. Por sua efetividade, outros países, como os EUA, seguiram o exemplo brasileiro e impuseram em 2018 moratória voluntária à exportação de armas para o Paraguai, sabendo do risco de desvio e impacto na violência armada.

Além da desoneração completa do imposto sobre importação em 2020 e do imposto sobre exportação de armas de fogo em 2021, a extrafiscalidade da morte promoveu em 2022 um corte de 35% na cobrança do imposto sobre produtos industrializados (IPI) incidente sobre revólveres e pistolas: a alíquota que era de 45% foi reduzida para 29,25%. A redução do IPI sobre revólveres e pistolas foi incluída na redução linear de 35% das alíquotas do IPI sobre a maioria dos produtos industrializados no país, desoneração que compôs o arsenal de medidas fiscais populistas do governo federal destinadas a atrair votos para a almejada reeleição nas eleições presidenciais de outubro de 2022.

A extrafiscalidade da morte não ficou restrita aos tributos federais, tendo sido também exportada com sucesso pelo governo federal para alguns governos estaduais, especialmente para aqueles em que a “bancada da bala” e o lobby das empresas fabricantes de armamentos se mostram mais poderosos<sup>18</sup>. Levantamento do Instituto Sou da Paz e do Jornal O Globo indicou que, das 27 assembleias legislativas estaduais, apenas no caso do Pará, Amapá, Maranhão e Ceará não há projetos de lei aprovados ou em tramitação que promovem expressiva desoneração do ICMS relativamente à comercialização de armas de

<sup>18</sup> Sobre a chamada “bancada da bala”, cf. MIRANDA, João Vitor Silva. *Composição e atuação da “bancada da bala” na Câmara dos Deputados*, Dissertação de mestrado, Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2019 – disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/30892>, acesso em 19 jan 2023. Sobre as empresas fabricantes de armas e seu lobby político, cf. PANETTA, Victor Jose, *O mercado de armas de fogo no Brasil: legislação, características da indústria e lobby armamentista*, Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2017 - disponível em: <https://repositorio.unicamp.br/Busca/Download?codigoArquivo=513732>, acesso em 19 jan 2023.

fogo e munições<sup>19</sup>. Dos 35 Projetos de Lei já apresentados nos parlamentos estaduais, 21 beneficiam profissionais da segurança pública e nada menos do que 14 beneficiam os chamados Caçadores, Atiradores e Colecionadores (CACs). Os quatro Estados que já tiveram seus projetos convertidos em lei são Roraima, Rondônia, Rio Grande do Norte e Alagoas, sendo este último o pioneiro na aprovação de desoneração para os CACs. Após a aprovação da lei alagoana (que reduziu a alíquota do imposto para 12%), o número de armas comercializadas no Estado dobrou<sup>20</sup> – cumprindo com sucesso o objetivo macabro da extrafiscalidade da morte.

A extrafiscalidade da morte foi contestada perante o STF. No caso da revogação da cobrança do imposto sobre exportação, a ADPF 875 foi distribuída em agosto de 2021 ao ministro Nunes Marques. Ouvido o Procurador Geral da República em setembro de 2021, que opinou pela improcedência da ação, o relator permanece com os autos da ação em seu gabinete e não a liberou para votação em plenário. No caso da revogação da cobrança do imposto sobre importação de armas de fogo, a ADPF 772 foi distribuída em dezembro de 2020 ao ministro Edson Fachin, que concedeu ainda em dezembro a medida liminar pleiteada (suspensão dos efeitos da medida que revogou a cobrança do imposto), *ad referendum* do plenário<sup>21</sup>. Na votação em plenário, iniciada em fevereiro de 2021, acompanharam o ministro Fachin os ministros Alexandre de Moraes e Luís Roberto Barroso; pediu vista em setembro de 2021 o ministro Nunes Marques, que permanece até o presente momento (janeiro de 2023) sem apresentar o seu voto.

A decisão do ministro Edson Fachin que concedeu a medida liminar pleiteada e suspendeu os efeitos da medida nos parece correta, visto que a discricionariedade aberta pela Constituição ao executivo

<sup>19</sup> RIBEIRO, Aline, *Após flexibilização no porte, lobby armamentista agora quer reduzir ICMS de armas nos estados*, O Globo, São Paulo, 15 ago 2022. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/brasil/noticia/2022/08/apos-flexibilizacoes-no-porte-lobby-armamentista-agora-quer-reduzir-icms-de-armas-nos-estados.ghtml>. Acesso em 19 out 2022.

<sup>20</sup> *Ibidem*.

<sup>21</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Medida Cautelar na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 772*, Relator Ministro Edson Fachin, Brasília, 15 dez 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&classe=ADPF&numero=772#>. Acesso em 17 jan 2023.

federal quanto ao manejo das alíquotas dos impostos aduaneiros (art. 153, § 1.º da Constituição) não chega ao ponto de poder interferir e prejudicar direitos fundamentais como o direito à vida e à segurança:<sup>22</sup>

Ainda que este Supremo Tribunal Federal já tenha afirmado a discricionariedade do Presidente da República para a concessão de isenção tributária em vista da efetivação de políticas fiscais e econômicas (MS 34342 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, Dje 23/08/2017), parece-me necessário traçar um *distinguo*: não se está aqui a tratar, simplesmente, da capacidade de programação da Administração Pública para a efetivação de determinada política econômica. Neste sentido, a opção normativa de fomento à aquisição de pistolas e revólveres por meio de incentivos fiscais mediante a redução do imposto de importação encontra óbice não no conjunto de competências atribuído ao Chefe do Poder Executivo, mas sim na probabilidade de ingerência em outros direitos e garantias constitucionalmente protegidos.

Aplicando corretamente os cânones do controle de constitucionalidade de leis e atos normativos segundo a teoria dos princípios de corte alexiano, inclusive no que se refere à incidência dos princípios formais relacionados ao grau de certeza quanto às premissas empíricas que fundamentariam determinada restrição de direitos fundamentais<sup>23</sup>, o ministro Edson Fachin formulou o seguinte raciocínio:<sup>24</sup>

Ante o peso *prima facie* dos princípios do direito à vida e à segurança, e da significativa intensidade de interferência sobre eles exercida pela referida redução de alíquota, naquilo em que estimula a aquisição de armas de fogo e reduz a capacidade estatal de

<sup>22</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Medida Cautelar na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 772*, Relator Ministro Edson Fachin, Brasília, 15 dez 2020, p.10. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&classe=ADPF&numero=772#>. Acesso em 17 jan 2023.

<sup>23</sup> Cf. ALEXY, Robert. *Princípios formais*, In: TRIVISONNO, Alexandre T.G. / BOROWSKI, Martin (orgs.), *O debate sobre a teoria dos princípios formais de Robert Alexy*, Rio de Janeiro, Marcial Pons, 2022, 111-130.

<sup>24</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Medida Cautelar na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 772*, Relator Ministro Edson Fachin, Brasília, 15 dez 2020, p.17. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&classe=ADPF&numero=772#>. Acesso em 17 jan 2023.

controle, seria necessário que os princípios concorrentes (fossem eles o direito de autodefesa, ou as prerrogativas de regulação estatal da ordem econômica) estivessem acompanhados de circunstâncias excepcionais que os justificassem. Em termos técnicos, estes direitos deveriam ser complementados por extraordinariamente altas premissas fáticas e normativas (cf. ALEXY, R. *The Weight Formula*. In: STELMACH, Jerzy *et al.* (org.). **Studies in the Philosophy of Law: Frontiers of the Economic Analysis of Law**. Cracóvia: Jagiellonian University Press, 2007). Ademais, estas premissas deveriam estar plasmadas em planos e estudos que garantissem racionalmente, a partir das melhores teorias e práticas científicas a nós disponíveis, que os efeitos da norma não violariam o dever de controle das armas de fogo pelo Estado brasileiro.

Ausentes as condições delineadas, conclui-se pela verossimilhança da alegação de que a redução a zero da alíquota do imposto de importação sobre pistolas e revólveres, por contradizer o direito à vida e o direito à segurança, viola o ordenamento constitucional brasileiro.

Estamos de pleno acordo com o raciocínio acima e com o deferimento da cautelar requerida na ADPF. Mas não concordamos com uma das fundamentações elencadas no voto do ministro Fachin, a de que a medida representaria ofensa grave ao mercado interno (art. 219 da Constituição da República) visto que haveria risco significativo de a medida tributária reduzir a competitividade da indústria interna fabricante de armas de fogo. Em relação a juízos dessa natureza, sua titularidade cabe somente ao poder executivo e não ao poder judiciário, nos exatos termos do art. 153, § 1.º da Constituição.

A decisão sobre a medida cautelar na ADPF 772 é importantíssima para a correta compreensão entre a relação da política e do direito tributário com os direitos fundamentais. A decisão põe de manifesto que a proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos pode resultar, em algumas situações, não na declaração de inconstitucionalidade de medidas de cobrança tributária e sim na declaração de inconstitucionalidade de medidas de desoneração tributária.

## **9. Corrente doutrinária segundo a qual a norma de incidência tributária, mesmo quando válida do ponto de vista constitucional e legal, constitui uma “restrição a direitos fundamentais do contribuinte”**

Recentemente, argumentei em artigo doutrinário escrito em coautoria<sup>25</sup> que deve ser combatida a visão, atualmente muito difundida na doutrina brasileira, segundo a qual a norma de incidência tributária seria uma *lei restritiva* de direitos fundamentais, o que, por consequência, levaria à necessidade de uma interpretação do direito tributário segundo dois critérios opostos. No caso das “normas relativas à cobrança tributária”, que definem “competências tributárias e normas vinculadas à definição do fato gerador e suas características”, vistas como normas “restritivas dos direitos de liberdade e de propriedade dos contribuintes”, dever-se-ia adotar uma interpretação com um “respeito maior ao texto tal como colocado pelo constituinte ou legislador”<sup>26</sup>. Já para normas que reduzem o montante tributário a ser cobrado, como as normas de isenções e benefícios fiscais em geral, normas tidas por protetoras dos “direitos fundamentais dos contribuintes mais diretamente atingidos”, deve-se adotar uma “interpretação mais aberta à consideração de sua finalidade, na medida em que visa à promoção de finalidades definidas constitucionalmente (e, portanto, à promoção de direitos), e não à restrição”<sup>27</sup>.

Consideramos que tal postura doutrinária é incompatível com a Constituição de 1988, induzindo o retorno do paradigma do “*in dubio pro contribuinte*”, que contém uma visão do tributo como norma odiosa. É equivocada a afirmação de que o tributo, instituído e cobrado conforme as normas aplicáveis, representa mesmo assim uma *restrição a direitos fundamentais do contribuinte*. Pode-se constatar o equívoco tanto pelo exame da teoria interna, quanto pelo exame da teoria externa dos direitos fundamentais. Se raciocinamos pela

<sup>25</sup> GODOI, Marciano Seabra de / DANDE, João Victor, “Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais?”, *Revista de Direito Tributário Atual*, vol. 50 (2022), 305-324. Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2152/1946>. Acesso em 19 jan 2023.

<sup>26</sup> LEÃO, Martha Toribio, *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*, São Paulo, Malheiros, 2018, 257.

<sup>27</sup> LEÃO, Martha Toribio, *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*, cit., 259.

teoria interna, constatamos que a cobrança dos tributos ser determinada inequivocamente pelas constituições dos Estados fiscais promove uma conformação própria dos direitos fundamentais de liberdade e propriedade, cujo conteúdo, já de partida, inclui em seu seio o dever de pagar os tributos devidos.

Os tributaristas que raciocinam dessa maneira reconhecem e prezam com bastante ênfase a existência de limitações constitucionais do poder de tributar, mas negam que o direito fundamental de propriedade possa ser considerado, de um ponto de vista jurídico e no contexto dos Estados fiscais, como algo independente, ou com abstração, do dever de pagar os tributos previstos e autorizados na Constituição. Por outras palavras: a exigência de tributos conforma *ab origine* o conteúdo do direito de propriedade, fazendo parte de seu éthos jurídico próprio.

Se raciocinamos pela teoria externa dos direitos fundamentais, só seria possível caracterizar o tributo como restrição *potencial* ou *prima facie* a liberdades gerais de ação, mas não como uma restrição efetiva a direitos fundamentais propriamente ditos. Além disso tratar-se-ia de uma restrição determinada direta ou indiretamente pela própria Constituição, portanto com uma alta carga de legitimidade política.

Ao se repetir inúmeras vezes que o tributo é uma restrição a direitos fundamentais do contribuinte, objetiva-se avançar a conclusão de que a norma que o institui, apesar de válida segundo a Constituição, deve ser interpretada e aplicada de modo estrito, com redobrado respeito ao sentido preliminar do texto em detrimento de argumentos teleológicos. Ao caracterizar o tributo instituído e cobrado com total observância das normas aplicáveis como uma restrição a direitos fundamentais, atribui-se a ele implicitamente um indelével *mal de origem*, uma espécie de *pecado original* que nem mesmo a autorização constitucional explícita para sua cobrança pode apagar completamente.

Veja-se: em todos os países do mundo, espera-se que os juristas, especialmente os especialistas em matéria fiscal, denunciem e combatam os tributos que o fisco venha a cobrar em contrariedade às leis ou à Constituição. Se se repara bem, as teses antes criticadas objetivam denunciar, combater e enfraquecer não os *tributos inválidos* (para isso suas teorias são de todo supérfluas), mas os *tributos válidos*, e pelo simples fato de serem o que são: tributos

Não espanta, por conseguinte, que tais correntes doutrinárias considerem que não existe um dever fundamental ou constitucional de

pagar impostos, e, no seu lugar, defendam a existência de um “direito fundamental de economizar impostos”.

\*\*\*

**Resumo:** O estudo aborda o que o autor considera como riscos e desafios atuais ao Estado Fiscal brasileiro. Os desafios identificados no estudo são oriundos do poder legislativo e da legislação, do poder executivo, da jurisprudência e da doutrina do direito tributário brasileiro.

**Palavras-chave:** Estado Fiscal, riscos, orçamento secreto, bloqueios legislativos, legalidade tributária.

**Abstract:** The study examines what the author considers as current risks and challenges to the Brazilian Fiscal State. The challenges identified in the study come from the legislative power and legislation, the executive power, Brazilian Supreme Court case law and the academic literature of Brazilian tax law.

**Keywords:** Fiscal State, risks, secret Budget, legislative blocks, tax legality