



UFRRJ

UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL
DO RIO DE JANEIRO

IEC
INSTITUTO DE ESTUDIOS
CONSTITUCIONALES

RDPCC

Revista de Direito Público Contemporâneo

Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
Prof. Dr. Emerson Moura, UFRRJ

Instituto de Estudios Constitucionales da Venezuela
Prof. Dr. Alexander Espinoza Rausseo, IEC



RDPC

Revista de Direito Público Contemporâneo

Ano nº 01 | Volume nº 01 | Edição Nº 02 | Jul/Dez 2017

Año nº 01 | Volumen nº 01 | Edición Nº 02 | Jul/Dec 2017

Fundador:

Prof. Dr. Emerson Affonso da Costa Moura, UFRRJ.

Editores-Chefes | Editores-Jefes:

Prof. Dr. Emerson Affonso da Costa Moura, UFRRJ.

Prof. Dr. Alexander Espinoza Rausseo, UEC.

Equipe Editorial | Equipo editorial:

Alberto Raphael Ribeiro Magalhães

Amanda Pinheiro Nascimento

Bruno Teixeira Marcelos

Camila Pontes da Silva

Gabriela Rabelo Vasconcelos

Leonardo Barreto Bastos

Marcos Costa Leite

Renato Barreto Bastos

Diagramação | Diagramación:

Prof. Dr. Emerson Affonso da Costa Moura, UFRRJ.



Revista de Direito Público Contemporâneo

Revista de Derecho Público Contemporáneo

Journal of Contemporary Public Law

Conselho Editorial Internacional | Consejo Editorial Internacional International Editorial Board

Sr. Alexander Espinoza Rausseo, Instituto de Estudios Constitucionales, Caracas.
Sr. Jorge Miranda, Universidade de Lisboa, Lisboa.
Sra. Maria de Los Angeles Fernández Scagliusi, Universidad de Sevilla, Sevilha.
Sr. Mustava Avci, University of Anadolu Faculty of Law, Eskişehir.
Sr. Olivier Deschutter, New York University, New York.

Conselho Editorial Nacional | Consejo Editorial Nacional National Editorial Board

Sra. Ana Paula de Barcellos, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
Sr. Carlos Ari Sundfeld, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.
Sr. Diogo de Figueiredo Moreira Neto, Pontifícia Universidade Católica, Rio de Janeiro.
Sr. Eduardo Manuel Val, Universidade Federal Fluminense, Niterói.
Sr. Emerson Moura, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
Sr. Emerson Gabardo, Pontifícia Universidade Católica, Curitiba.
Sr. Eros Roberto Grau, Instituto Brasiliense de Direito Público, IDP, Brasília.
Sr. Gustavo Binenbojm, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
Sr. Jane Reis Gonçalves, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
Sr. José Ribas Vieira, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
Sr. Manoel Messias Peixinho, Pontifícia Universidade Católica, Rio de Janeiro.
Sr. Patrícia Ferreira Baptista, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
Sr. Paulo Ricardo Schier, Complexo de Ensino Superior do Brasil LTDA, Curitiba.
Sr. Rafael Santos de Oliveira, Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria.

Avaliadores | Evaluadores | Evaluators

Sr. Alexander Espinoza Rausseo, Instituto de Estudios Constitucionales, Caracas.
Sra. Maria de Los Angeles Fernández Scagliusi, Universidad de Sevilla, Espanha.
Sr. Carlos Ari Sundfeld, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.
Sr. Eduardo Manuel Val, Universidade Federal Fluminense, Niterói.
Sr. José Ribas Vieira, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
Sr. Manoel Messias Peixinho, Pontifícia Universidade Católica, Rio de Janeiro.
Sra. Patrícia Ferreira Baptista, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
Sr. Paulo Ricardo Schier, Complexo de Ensino Superior do Brasil LTDA, Curitiba.
Sr. Rafael Santos de Oliveira, Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria.

Editores-Chefes | Editor-in-Chief

Sr. Emerson Moura, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
Sr. Alexander Espinoza Rausseo, Instituto de Estudios Constitucionales, Caracas.

Revista de Direito Público Contemporâneo

Journal of Contemporary Public Law

Sumário:

APRESENTAÇÃO Emerson Affonso da Costa Moura e Alexander Espinoza Rausseo	005
DE VOLTA À TEORIA DA TRIBUTAÇÃO Paulo Corval	006
UM NOVO EFEITO “BUMERANGUE”: O CASO VLADIMIR HERZOG E O SISTEMA INTERAMERICANO DE DIREITOS HUMANOS Amanda Cataldo de Souza Tilio dos Santos	034
A FELICIDADE COMO FUNDAMENTO DO DESENVOLVIMENTO EM UM ESTADO SOCIAL Emerson Gabardo	058
RESERVA DO POSSÍVEL E MÍNIMO EXISTENCIAL: DIFICULDADE DE DELIMITAÇÃO DE CONTORNOS E PARÂMETROS NO CONTEXTO DA TEORIA DOS PRINCÍPIOS Paulo Ricardo Schier	111
O JEITINHO BRASILEIRO, O HOMEM CORDIAL E A IMPESSOALIDADE ADMINISTRATIVA: ENCONTROS E DESENCONTROS NA NAVEGAÇÃO DA MÁQUINA PÚBLICA BRASILEIRA Joaquim Leonel de Rezende Alvim e Tiago de García Nunes	120
EL NECESARIO CAMBIO DE CONFIGURACIÓN DEL CONTRATO DE COLABORACIÓN ENTRE EL SECTOR PÚBLICO Y EL SECTOR PRIVADO ANTE SU ESCASO EMPLEO EN LA PRÁCTICA María de los Ángeles Fernández Scagliusi	141

Resumen:

PRESENTACIÓN Emerson Affonso da Costa Moura y Alexander Espinoza Rausseo	005
DE VUELTA A LA TEORÍA DE LA TRIBUTACIÓN Pablo Corval	006
UN NUEVO EFECTO "BUMERANGUE": EL CASO VLADIMIR HERZOG Y EL SISTEMA INTERAMERICANO DE DERECHOS HUMANOS Amanda Cataldo de Souza Tilio dos Santos	034
LA FELICIDAD COMO FUNDAMENTO DEL DESARROLLO EN UN ESTADO SOCIAL Emerson Gabardo	058
RESERVA DEL POSIBLE Y MÍNIMO EXISTENCIAL: DIFICULTAD DE DELIMITACIÓN DE CONTORNOS Y PARÁMETROS EN EL CONTEXTO DE LA TEORÍA DE LOS PRINCIPIOS Pablo Ricardo Schier	111
EL JEITINHO BRASILEÑO, EL HOMBRE CORDIAL Y LA IMPESOALIDAD ADMINISTRATIVA: ENCUNTROS Y DESENCUNTOS EN LA NAVEGACIÓN DE LA MÁQUINA PÚBLICA BRASILEÑA Joaquín Leonel de Rezende Alvim y Tiago de García Nunes	120
EL NECESARIO CAMBIO DE CONFIGURACIÓN DEL CONTRATO DE COLABORACIÓN ENTRE EL SECTOR PÚBLICO Y EL SECTOR PRIVADO ANTE SU ESCASO EMPLEO EN LA PRÁCTICA María de los Ángeles Fernández Scagliusi	141

DE VOLTA À TEORIA DA TRIBUTAÇÃO

BACK TO THE THEORY OF TAXATION

Paulo Corval¹

RESUMO: O campo de reflexão jurídica voltada à atividade financeira pública carece reconstruir sua abordagem teórica para aproveitar mais um momento em que a regulação das finanças volta à mira dos holofotes. Isto é bastante acentuado no âmbito do pensamento tributário, há muito deitado no confortável berço esplêndido das disputas de sentido dos seus abundantes textos normativos e precedentes judiciais, sem esforço mais sólido para, efetivamente, participar dos debates de reestruturação das bases arrecadatórias do Brasil no século XXI. Assumir a imaginação tributária integral, como aqui proposta, configura tentativa de romper a letargia e impulsionar o campo epistêmico do direito e seus profissionais às questões estruturais atinentes à tributação no país. É, em síntese, um convite, ainda que tímido, para revisitar a teoria da tributação e estabelecer apontamentos críticos capazes, talvez, quem sabe, de estruturar para o campo do direito uma agenda de pesquisa a propósito das finanças e da sua regulação.

PALAVRAS-CHAVE: Imaginação; Teoria; Tributação; Direito; Constituição.

SUMMARY: The legal field of reflection focused on public financial activity needs to rebuild its theoretical approach to take advantage of a moment in which the regulation of finance back to the spotlight. This is quite sharp under the tax thinking, long lying in the comfortable splendid cradle of sense disputes of its abundant rules, and judicial precedents without stronger efforts to effectively participate in the restructuring discussions of tax collection of Brazil in the century XXI. Take the full tax imagination, as proposed here, configures attempt to break the lethargy and boosting the epistemic field of law and their professional structural issues relating to taxation in the country. It is, in short, an invitation, albeit timid, to revisit the theory of taxation and establish critical notes capable, perhaps, who knows, to structure the right to field a research agenda on the subject of finance and regulation.

KEYWORDS: Imagination; Theory; Taxation; Right; Constitution.

1. Apontamentos iniciais

¹ Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal Fluminense. Doutorando em Ciência Política na Universidade Federal Fluminense. Mestre em Ciências Jurídicas na PUC-Rio. Graduado em Direito na PUC-Rio.

No Brasil, o interesse vigoroso pelo estudo da atividade financeira e sua regulação jurídica aflorou no alvorecer da República, expandiu-se a partir do final da Primeira República e ganhou força no desenvolvimentismo da segunda metade do século passado. Cada momento, a seu modo, exigiu fosse mobilizada a imaginação criadora e a engenharia social, embora, para o campo das finanças públicas, o período desenvolvimentista posterior a 1950 parece não ter apenas logrado êxitos teóricos e práticos como entranhando na herança institucional do país. Símbolos incontestes desse último esforço criativo encontram-se na Lei Geral de Finanças (Lei nº 4.320/64) e no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), ambos vigentes e ainda utilizados como referência jurídica no dia-a-dia.

O esforço exitoso daquelas décadas, mobilizado ao longo dos anos pelos distintos arranjos de poder, vem resistindo mesmo ao movimento de redemocratização e da maturidade constitucional que, em meio a um cenário de veloz mudança das estruturas produtivas e sociais, pouco a pouco se constrói em nosso país com a Constituição de 1988. Para além da permanência das Leis nº 4.320/64 e nº 5.172/66, continuam de pé, com espantosa estabilidade, após as Constituições de 1967, 1969 e 1988, as premissas básicas do Sistema Constitucional Tributário inaugurado pela Emenda Constitucional nº 18/1965, sob a égide da Constituição de 1946.² Houve modificações, é claro, com repercussão na ordem política e econômica.

² Grosso modo, seguindo Varsano (1981), o espírito da reforma consistia em: elevar a arrecadação para cobrir déficit decorrente do aumento das despesas com a intervenção do Estado no sentido de estabelecer o modelo de capitalismo industrial no país num cenário de aumento demográfico de demandas da população; aumentar o crescimento econômico, atraindo capitais e estimulando a acumulação interna; eliminar o setor público como foco inflacionário; estabelecer um sistema que favorecesse o setor produtivo e acumulativo do capital. Centralização configurou estratégia administrativa inegável. Redistribuição e equidade, por sua vez, não passavam de preocupações secundárias e supostamente alcançadas de modo indireto, com baixa utilização de tributos sobre propriedade, lucro e riqueza. No campo da tributação, a mais radical das reformas brasileiras manteve oito dos impostos já existentes; transformou o imposto de consumo no IPI, o imposto de vendas e consignações no ICM e o imposto de indústrias e profissões -- que, na prática, já era lançado como uma percentagem do imposto de vendas e consignações -- no ICM municipal (que, substituído pela participação dos municípios no ICM, nunca chegou a vigor); e promoveu a fusão (e a redução do campo de incidência) dos impostos de transmissão, *inter vivos* e *causa mortis*, transformando-os no imposto de transmissão de bens imóveis. Apenas três novos impostos foram criados: o Imposto sobre Serviços (ISS), o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros, Títulos e Valores Mobiliário (IOF) e o imposto sobre serviços de transporte e comunicações; e apenas quatro foram eliminados -- de licença, do selo, sobre diversões públicas e sobre transferência de fundos para o exterior -- notando-se que as bases dos dois últimos foram incorporadas às de dois dos novos impostos. A Constituição de 88, logo remendada, pouco alterou o espírito do sistema, embora tenha indicado claramente a opção federativa descentralizadora e a imprescindibilidade dos direitos sociais. Não é de se estranhar que nos tempos

Efetiva solução de continuidade, todavia, não parece haver ocorrido, a despeito de a democracia constitucional e capitalista voltada à concretização de regimes de bem-estar social, no contexto hodierno, configurar arranjo que, talvez, mais reclame o exercício do pensamento imaginativo e inventivo de quem se volta à regulação jurídica das finanças, notadamente naqueles poucos estados que se organizam como federações e, desse modo, para o bem ou para o mal, tornam ainda mais complexo o setor público e suas finanças.

No campo epistêmico do direito e da sua comunidade profissional, na contramão do que parecia evidente – o avanço da reflexão jurídica sobre a atividade financeira – debelaram-se as forças e a imaginação construtiva ruiu. A racionalidade técnica e o espírito gerencial, ao que parece, assombrou o pensador do direito interessado nas finanças. O jurista, em poucas ressalvas, demitiu-se desse interessante ponto de encontro transdisciplinar, mantendo-se refugiado em meios às disputas de sentido dos abundantes textos daquele ramo das finanças estranhamente agigantado que denominamos direito tributário.

Há, porém, ventos de mudança. Aos recorrentes cenários de instabilidade econômica no país e no mundo (agravados neste início de século) e à pesquisa cada vez mais robusta a respeito das virtudes da perspectiva que não se conforma com a imagem da incompatibilidade das esferas econômica, social e política no processo de desenvolvimento associa-se o redescobrimto da importância da tributação para se aferir a contração, distribuição e redistribuição de riquezas (o que alcunhamos “efeito Pikety”). Novamente a potência democrática e o amadurecimento constitucional reclamam daqueles se acham no campo do direito a renovação do pensamento a respeito da regulação jurídica das finanças.

No campo político interno, ademais, há de se ter em linha de conta, que as disputas em torno do governo e a instabilidade recente fez crescer os discursos e as ações legislativas atinentes à reforma financeira e tributária. Se, por um lado, a matéria financeira em toda a sua amplitude agita o Executivo e Legislativo desde década de 1990, como resultante das disputas não solucionadas na Constituição de 1988, notadamente a reforma tributária (mas, também, a orçamentária e a atinente à gestão financeira), por outro, a mudança de governo no alvorecer deste século e a

de crise do capitalismo e do país neste início de século muito do que se lê e ouve retoma aquelas pretensões quinquagenárias.

polarização de projetos institucionais entre as facções que disputam o seu controle trouxeram à agenda pretensões de reforma tributária que, pouco a pouco, como já se nota nas Propostas de Emenda Constitucional 31/2007 e 233/2008, parecem assinalar, vagarosamente, certo esgotamento do reformismo e a necessidade de efetiva mudança estrutural.

Suspendendo-se, prudencialmente, a dinâmica político-partidária, é sintomático dessa tendência que a proposta oposicionista formulada pelos senadores Tasso Jereissati e Francisco Dornelles assumam a bandeira da mudança estrutural e amplie seus horizontes em direção, também, à substituição da vigente lei geral de finanças, a Lei nº 4.320/64, pela denominada lei complementar de qualidade fiscal (PLS nº 229/09, do Senador Tasso Jereissati) e à pretensão, expressa, de reformar o Código Tributário³.

Passou da hora, portanto, de todos nós, juristas das finanças públicas, reencantar a reflexão e a paixão a respeito da atividade financeira (obter, criar, gerir e despendar o dinheiro indispensável às necessidades públicas) em favor do alargamento da perspectiva e da visão crítica, quer no sentido subjetivo (a esfera do público é maior que a do Estado, sendo a cidadania diretamente interessada e participativa no universo das finanças) quer no objetivo (a atividade para além dos mecanismos instrumentais de arrecadação, gestão e dispêndio).

Firme nesse propósito é que se propõe, aqui, contribuir para o reencantamento, aproveitando-se o cinquentenário da Emenda Constitucional nº 18/65⁴ – a Lei 4.320/64 tornou-se quinquagenária ano passado e o Código Tributário completará seus 50 anos em 2016 – para trazer apontamentos críticos que possam, talvez, quem sabe, estruturar, para o campo do direito, uma agenda de pesquisa a propósito das finanças e da sua regulação.

Nesse esforço de largada, começar-se-á pelo apontamento de algumas das transformações sociais, econômicas e políticas que reforçam, a nosso ver, a via da

³ Os senadores Tasso Jereissati e Francisco Dornelles têm sido subsidiados pelas pesquisas e pelo inegável brilhantismo do professor José Roberto Afonso, do IBRE/FGV. Síntese simples e acessível desses esforços acha-se, por exemplo, na apresentação levada a efeito pelo Dr. José Roberto Afonso na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara de Deputados, à disposição no endereço eletrônico <http://www.joserobertoafonso.com.br/publicacoes/item/4723-novo-sistema-tribut%C3%A1rio-afonso.html>.

⁴ Os professores Fernando Resende e José Roberto Afonso relembrou-me o simbolismo relacionado à data ao organizarem e fazerem publicar no ano de 2014, pela Editora FGV/IBRE, o livro “50 anos da Reforma Tributária Nacional: origens e lições”.

mudança estrutural e do reencantamento. Na sequência, apresentar-se-á breve argumentação atinente à imaginação tributária integral como pressuposto a impulsionar o retorno à teoria da tributação, seguida de críticas que, na forma de “teses” ou proposições, parecem indispensáveis à reconstrução da teoria da tributação na sua interconexão com as teorias do direito e da constituição.

2. A virada de perspectiva: a atividade financeira e as mudanças sociais, políticas e econômicas

Desde o início da década de 1980, observando-se o gasto social nos países da OCDE, incluindo-se aqueles em que mais se advoga o fim dos regimes públicos de bem estar social e se defendem as soluções de minimização estatal, diversos arranjos de capitalismo e de estado social registram aumento contínuo da responsabilização pública pela provisão. É contínuo, mesmo sob os imperativos do neoliberalismo, o aumento do gasto social em relação ao PIB no período de 1980 – que girava em torno de 16% – a 2013, quando, na média, a despeito da crise de 2008, atingiu 23% (KERSTENETZKY, 2012, p. 67).

E, se por um lado, esse crescimento generalizado não pode ignorar o ritmo e o nível mais detalhado das ocorrências e experimentações sociais específicas, tampouco, por outro, se há de associá-lo à simples expansão de benefícios e consequentes gastos levados a efeito para dar conta das contingências que contribuíram para o aparecimento da experiência institucional do estado de bem-estar social no século XX. Ocorre, antes, concomitante ao aparecimento de novos riscos sociais, de um contínuo clamor frente à insistente e excessiva desigualdade e de tentativas de rearranjar a atuação do estado, da sociedade e da economia.

Com efeito, a produção não mais está centrada nos processos de industrialização, o capital intensificou sobremaneira a financeirização, o setor público encontra dificuldades de financiamento e a estratificação social já não se contenta com o mundo dicotômico das classes e das estruturas familiares tradicionais (ESPING-ANDERSEN, 1993; 1999;), revelando-se exagerada a crítica que sustenta o fim dos estados sociais ao invés de reconhecer suas inexoráveis transformações e, apenas agora, em muitos países, sua chegada à maturidade (cf. KERSTENETZKY, 2012).

É possível vislumbrar a mudança e os desafios que já enfrentamos para lidar com os renovados riscos em pelo menos três grandes áreas, para não falar do há muito reconhecido risco ambiental: o mercado de trabalho, a vivência familiar e as transformações demográficas.

O trabalho não é mais o mesmo. Se a industrialização impôs o desafio da regulação das condições da mão de obra e da sua substituição resultante das inovações técnicas, a reestruturação produtiva da economia de serviços (globalizada, não custa lembrar) polarizou ainda mais o mercado de trabalho, com altos prêmios para os setores mais qualificados tecnologicamente, na ponta da pirâmide, e baixos salários para a base menos qualificada.

Ampliaram-se a rotatividade, a precariedade e o desemprego persistente. Promove-se terceirização, privatização e deslegalização alegando-se, bem antes de se difundir o mantra do direito administrativo que se afirma constitucionalizado, as contingências e apertos das finanças. Não raro, neste cenário, vê-se que a proteção social na economia industrial deixa de fora (ou com baixa qualidade de garantias) o cuidado mínimo da comunidade para com o indivíduo no contexto da presente economia de serviços.

As bases demográficas também mudaram nos chamados países em desenvolvimento. O envelhecimento da população e a expectativa de vida cresceram, acompanhados das baixas taxas de fecundidade. Alargou, conseqüentemente, a dependência entre os economicamente ativos e os inativos, pressionando ainda mais o sistema previdenciário. Recrudesce, além disso, a demanda social por cuidados de saúde pelas gerações inativas em termos de participação presente no mercado de trabalho. Esta demanda, aliás, ainda se encontra reprimida pelo setor público brasileiro, não se encontrando políticas e investimentos significativos no segmento. A gestão do risco social da velhice vai sendo mais uma vez deixada aos cuidados da família e do mercado, com baixo teor de responsabilização pública.

A composição das famílias modifica-se dia a dia. A presença de famílias uniparentais e sem filhos, assim como de famílias formadas apenas por mães e filhos (portanto, chefiadas por uma mulher) atesta a maior participação feminina no mercado de trabalho, cria dilemas no arranjo familiar e expõe a já conhecida incapacidade de os cuidados e riscos sociais serem providos pelo universo familista. Não é de se estranhar que as Pesquisas Nacionais por Amostra Domiciliar (PNAD) venham

constatando o aumento da proporção de mulheres e idosos (homens e mulheres) chefes de família.

O cenário contemporâneo, em síntese, revela que o mercado de trabalho e as famílias estão com dificuldade de assumir soluções de vocação igualitária e inclusiva para os problemas da vida em comum. Desafia, portanto, a assunção da responsabilidade pública, que não pode se escamotear ou mesmo deixar sufocada nas disfuncionalidades administrativas e financeiras dos governos. Percursos alternativos existem. Não há unicidade; tampouco dicotomia.

O pensamento jurídico-financeiro não se pode acreditar indiferente à mudança. Se a produção se acha centralizada nos serviços e atrelada às finanças globalizadas, por exemplo, por que razão insistir em bases econômicas tributárias de baixo potencial arrecadatório e equitativo, ignorando as consequências previsíveis e imprevisíveis do custo tributário e do seu potencial regular no mercado e na sociedade? O que fazer para não deixar morrer a indústria como mecanismo renovador da produção? Dadas as mudanças no trabalho e nas famílias, ademais, como repensar a divisão de riscos e benefícios das contribuições tradicionalmente concebidas por sua aderência ao mercado de trabalho industrial e sua paulatina expansão para a cobertura de riscos sociais desvinculados do contrato de emprego? A arrecadação e o gasto – mediados pelo processo de planejamento e gestão – tampouco se pode arrimar nas soluções desonerativas pontuais (porém muito custosa) com o propósito de estímulo. Desoneração é gasto e deve ser concebida como parte de uma estratégia integrada de política financeira.

A toda evidência, portanto, orçamento, arrecadação e gasto não podem mais ser abordados no campo epistêmico do direito financeiro pela sua expressão normativa textual, consuetudinária ou jurisprudencial, desvinculado do seu âmbito de inserção. A regulação da atividade financeira e os discursos a seu propósito construídos no campo do direito parecem requerer que rumemos em direção à compreensão integradora das finanças aos projetos globais de desenvolvimento e produção do bem-estar social, ampliando a linguagem dos códigos e microssistemas em favor de uma discursividade aberta e construtiva, na qual o direito é criado e das políticas (*policies*).

Exemplifiquemos ao pensar que, talvez, para o Brasil, fosse interessante conduzir a responsabilização pública em nosso regime de bem-estar em direção a um

perfil de *ativação*, facilitador do ingresso e da participação no mercado de trabalho para, com isto, reduzir custos e aumentar ingressos. Problemas, sem dúvida, adviriam, com a possibilidade de se experimentar algum incremento da individualização no tratamento dos riscos e da remercantilização das relações sociais. E não é só, pois são diferentes, quanto à visão de mundo, as modalidades de ativação: a liberal (cortes de prestações sociais e condicionalidades que estimulam o ingresso no trabalho); a alemã/bismarckiana (redução dos custos de mão de obra, terceirização, subsídios, programas de inserção residuais e diminuição de benefícios sociais); e a escandinava (ativação de qualidade com conciliação do eixo família-trabalho-educação de longa duração por meio de Políticas de Inversão Social – PIS) (KERSTENETZKY, 2014, p.).

Avancemos mais com o exemplo e digamos que logremos apostar na rota de ativação escandinava, caracterizada por (i) políticas de formação e reciclagem de trabalhadores, (ii) intensiva ação pública para dar conta dos novos riscos e vulnerabilidades, impulsionando, ao mesmo tempo, o crescimento da economia e (iii) seguridade social forte com política de capacitação e inserção das pessoas no trabalho, exigindo, bem esclarece Kerstenetzky (2014), ações na educação (da creche ao final da vida do indivíduo; universal e por toda a vida), ações na conciliação da vida familiar com o trabalho (por meio de creches, asilos, licenças – políticas de cuidado), ações no trabalho (qualificação, benefícios monetários e proteção contra o desemprego), e intervenção pública constante e de longo prazo para criar condições de invocação em harmonia com a proteção social.

Qualquer manejo da linguagem e da técnica do direito financeiro, neste caso, envolveria o caminhar conjunto das decisões de gasto com as decisões de seu financiamento, mediados pela dinâmica conflituosa da política orçamentária e dos problemas de gestão. A complexidade é inegável e convida a todos que saiamos da preguiçosa zona de conforto da reflexão jurídica *a posteriori*, desligada do exercício construtivo e não raro pretensiosa ao crer que seus acordos conceituais estabilizados são capazes de domar o ímpeto imaginativo dos conflitos e embates constitutivos da realidade financeira.

Não bastassem esses elementos mais gerais de renovação que tanto afetam a dinâmica financeira, alguns dados recentes atinentes aos gastos e à arrecadação no país corroboram o cenário de transformação e a necessidade, aqui postulada, de o

pensamento jurídico sobre a atividade financeira, notadamente sobre a tributação, seguir o rumo da efetiva mutação estrutural.

Conforme apurado pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal (2015), a carga tributária em percentual do PIB dos últimos 10 anos, desconsiderando-se 2009 e 2010 (a arrecadação nestes anos foi influenciada pela crise global de 2008), registra ligeiro decréscimo (a diferença entre o menor nível – 33,39% em 2012 e o maior, 33,78% em 2007 é de apenas 0,39 pontos percentuais, e houve decréscimo no período compreendido entre 2005 e 2014). A arrecadação federal, responsável por cerca de 70% de toda a arrecadação tributária nacional – embora desse valor se deva descontar o elevado montante de transferências aos níveis regionais e locais – também registra queda (apenas os Municípios teria apresentado, nos últimos anos, algum crescimento nas suas receitas tributárias⁵).

É interessante notar, quanto à carga tributária, que o cenário, nos últimos 10 anos, é de estabilidade após o crescimento vertiginoso experimentando na segunda metade da década de 1990 e no início da década de 2000, resultante, basicamente, do ajuste fiscal do período de 1997 a 2002 (voltado ao enfrentamento dos efeitos de crises internacionais e à transição do sistema de câmbio fixo para o sistema de metas de inflação, com câmbio flutuante e metas fiscais, que perdura até hoje) e dos anos de 2004-2005 (quando o governo se esforçou para combater os efeitos da depreciação cambial de 2002).

Isso fica ainda mais claro no caso da arrecadação federal quando segregados os dados atinentes à Previdência e ao FGTS, afetados, diretamente, pela taxa de emprego e a massa salarial. Conforme apurado pela Assessoria Econômica do Ministério do Planejamento, a carga tributária na União, quando retirada a máscara do crescimento puxado pelas contribuições previdenciárias, é de inegável queda, saindo de uma média de 15% a 16% desde 2002 para 14,4% em 2014 (2015, p. 8):

Os números atinentes à carga tributária líquida (que melhor reflete o impacto líquido da política fiscal sobre a renda disponível do setor privado) deixam ainda mais evidente a saturação do atual sistema constitucional tributário, no que tange ao seu

⁵ O crescimento na esfera municipal justifica-se, em boa parte, pelo incremento da arrecadação do ISS, influenciado, em termos estruturais, pela mudança da configuração produtiva pós-industrial, mas, ainda assim, sem apresentar grandes perspectivas de crescimento, parece que o quadro geral é muito mais de esgotamento do que episódico efeito recessivo.

potencial gerador de recursos capazes de financiar os objetivos constitucionais fixados para o país (SPE, 2015):

Carga Tributária (% PIB) – 2002 a 2014

Discriminação	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Carga Tributária Bruta	32,16%	31,41%	32,40%	33,63%	33,42%	33,78%	33,70%	32,41%	32,62%	33,43%	33,39%	33,74%	33,47%
(-)Transferências p/ Previdência e Assistência Social e Subsídios(TAPS)	13,98%	14,26%	14,02%	14,29%	14,58%	14,50%	14,00%	14,78%	14,28%	14,51%	14,77%	15,16%	16,08%
RPPS (previdência servidor público)	4,70%	4,42%	4,27%	4,23%	4,25%	4,16%	4,06%	4,22%	4,03%	3,96%	4,05%	4,06%	4,25%
RGPS (previdência e assistência social - setor privado)	5,89%	6,32%	6,30%	6,59%	6,73%	6,57%	6,30%	6,58%	6,37%	6,28%	6,60%	6,76%	7,09%
Saques do FGTS e PIS/Pasep	1,88%	1,95%	1,67%	1,48%	1,44%	1,55%	1,46%	1,51%	1,34%	1,37%	1,43%	1,51%	1,60%
Fundo de Amparo ao Trabalhador (inclui seguro-desemprego)	0,52%	0,53%	0,51%	0,56%	0,64%	0,69%	0,69%	0,84%	0,79%	0,80%	0,86%	0,90%	0,94%
Benefício ao deficiente e ao idoso	0,23%	0,26%	0,39%	0,43%	0,48%	0,50%	0,50%	0,56%	0,57%	0,57%	0,64%	0,65%	0,68%
Outros Benefícios (inclui Bolsa-Família)	0,31%	0,31%	0,38%	0,40%	0,43%	0,42%	0,44%	0,47%	0,47%	0,49%	0,57%	0,63%	0,65%
Subsídios	0,14%	0,15%	0,14%	0,19%	0,20%	0,20%	0,10%	0,17%	0,22%	0,54%	0,11%	0,12%	0,29%
Inst. Privadas Sem Fins Lucrativos	0,32%	0,32%	0,36%	0,42%	0,42%	0,43%	0,44%	0,43%	0,48%	0,48%	0,50%	0,53%	0,58%
Carga Tributária Líquida	18,18%	17,15%	18,37%	19,35%	18,84%	19,29%	19,70%	17,63%	18,24%	18,93%	18,63%	18,58%	17,39%

Fonte: Secretaria da Receita Federal, IBGE, Secretaria do Tesouro Nacional. Elaboração: MF/SPE

Em termos federativos e redistributivos, ademais, a situação não é melhor, uma vez que o sistema tributário nacional em vigor é fortemente concentrado na esfera federal (cerca de aproximadamente 70% da carga total) e na tributação indireta (metade da carga total é de tributos incidentes sobre o consumo), de baixa progressividade.

Enfrentar os desafios de nossa geração nesse contexto de esgotamento de potencial arrecadatório e de mudanças sociais, políticas e econômicas estruturais pede um pensamento jurídico financeiro desperto do sono e fortemente tocado e motivado pela imaginação fabricadora da realidade social. Pensamento no qual a atividade financeira pública seja visualizada como criação, obtenção, gestão e dispêndio para que se logre o máximo de bem-estar individual e coletivo possível mediante o crescimento econômico elevado e sustentável, o incremento do emprego (por meio de uma política estrutural), a construção de sistemas universalistas de bem-estar social (por meio de uma política de redistribuição) e a utilização democraticamente organizada de recursos comuns (por meio da política de estabilização).

Parece haver passado da hora de fazer do campo da regulação jurídica das finanças um efetivo espaço político em que múltiplos atores se encontram para construir e experimentar uma visão de mundo, decodificando e recodificando a realidade em meio a um constante exercício de disputa a propósito da imagem sobre

a qual se quer intervir e que servirá de referência organizadora aos coparticipantes da vivência coletiva.

3. Imaginação tributária integral

Revisualizada a atividade financeira, não se pode ocultar a mudança de perspectiva posta para a tributação. A fratura e a autonomização da atividade arrecadadora no seio da reflexão financeira talvez tenha sido a pior herança do exercício imaginativo formalista e tecnicista do século passado. Perdeu-se, exatamente, o fundamento que desenha não apenas o contexto da incidência tributária, mas, de igual forma, dá sentido e à regulação jurídica a respeito da tributação. Perdeu-se, mais, a potência da alternativa e da mudança.

Sempre há tempo, porém, para reconduzir os rumos. Precisar-se-á, contudo, de seriedade, humildade e coragem; transcender a reflexão jurídica focada na solução hermenêutica pacificadora dos conflitos – o direito judicial – e rumar ao pensamento jurídico cidadão, voltado à participação criativa na existência social democrática: uma imaginação tributária integral, que concebe as finanças públicas na sua totalidade, reconectando a arrecadação tributária às aplicações legitimadas no processo democrático deliberativo, planejador e gestor, de modo a assumir, seriamente, sua potência redistributiva e alocativa.

No que tange à redistribuição, a propósito, para os propósitos do pensamento integrador, deve-se ter em conta suas dimensões horizontal, vertical e entre grupos (ESPING-ANDERSEN, MYLES, 2009). *Horizontalmente*, os gastos com seguridade, notadamente a previdência, realocam renda ao longo do ciclo de vida. Enquanto no ciclo da atividade se trabalha e se acumula para o momento da inatividade. Mas no ciclo existencial alternam-se, muitas vezes, períodos de escassez e abundância, exigindo-se o ajuste pela redistribuição *vertical*, que recorre à progressividade do sistema fiscal e aos gastos sociais dirigidos aos mais necessitados (caso da assistência social, por exemplo), e a redistribuição entre grupos, com o pagamento de prestações familiares (transferências daquelas que não tem filhos para aquelas com crianças) e de cuidados de saúde nacional (que redistribui implicitamente entre os saudáveis e os doentes).

Para não se bastar, contudo, num certo efeito Robin Hood, focado no modo como a distribuição de renda no mercado é afetada pela observação entre o antes e o depois da redistribuição, há de se considerar que em país algum com regime de bem-estar nestes moldes produz-se efetiva distribuição de renda original. Os estados sociais, não raro, fabricam artificialmente igualdades e desigualdades ao produzirem grandes populações sem rendimentos de mercado (por exemplo, pensionistas, mulheres em licença maternidade). Por vezes também afetam os incentivos ao trabalho e, conseqüentemente, o lucro. Estados sociais também fornecem recursos para os cidadãos afetando seu potencial de ganhos. Notadamente nos desenhos de bem-estar de maior presença pública, a cidadania usufrui serviços de educação, saúde e programas de treinamento ou suporte. As políticas de investimento social, deste modo, ditam em alguma medida as desigualdades relacionadas aos ganhos obtidos durante a vida. E, com mais igualdade de oportunidades, parece que, inevitavelmente, diminuem-se desigualdades na distribuição de renda do mercado, existindo efeitos poderosos de compensação do estado social sobre as desigualdades do mercado.

Nada disso pode ser ocultado da reflexão tributária muitas vezes perdida em meio às evasivas referências à dissonância entre a arrecadação e a aplicação dos recursos arrecadados pelo governo. Evitar-se-ia, talvez, em boa medida, o paradoxo redistributivo do efeito Robin Hood, que imagina uma redistribuição pura e o singelo movimento setorial da riqueza daqueles que mais a acumulam em direção aos destituídos, os quais, vistos como singelos beneficiários, acabam estigmatizados e objeto de segmentação, inclusive, nas disputas políticas. Contra isto, avançar-se-ia no sentido da arrecadação de tributos voltados a prestações e benefícios universais, capazes de incluir a cidadania e mobilizar amplo apoio legitimador (ESPING-ANDERSEN; MYLES, 2009).

Quanto à dimensão alocativa, dever-se-á considerar não apenas o tamanho do gasto social e da distribuição de renda afetada pelos regimes e políticas de bem-estar social, mas, de igual modo, os desenhos macro e micro institucionais que tanto afetam os níveis de desigualdade como a mobilização política. Uma perspectiva, portanto, necessariamente ampliada e integral, que tenha em conta a tributação, as transferências de renda e serviços, as dificuldades administrativas, socioeconômicas

e políticas, os problemas atinentes às desigualdades de renda, à pobreza, à estratificação e à demografia.

Contribuição importante nessa direção veio a público com a divulgação das pesquisas do economista Thomas Piketty, especialmente no seu livro “O Capital no Século XXI” (2014). Piketty, de certo modo, recuperou a dignidade da tributação – e das finanças em perspectiva integral – na reflexão interessada em intervir na construção da convivência social igualitária.⁶

Por meio de cuidadoso levantamento de dados tributários em escala histórica de longa duração, verificou o economista francês as tendências que para muitos, nas disputas simbólicas, não passariam de argumentação ideológica. Destacou que a maior poupança ou capital inicial leva à obtenção de maiores taxas de retorno do capital. E, quanto mais se acumula, maior a desigualdade, sendo o crescimento econômico e a igualdade de direito muito pouco capazes de frear o crescente movimento de distanciamento socioeconômico.

Medindo o capital estocado de determinado país em função do fluxo anual de renda, por meio da razão capital/renda, denominada β , Piketty sustenta aquelas que seriam as duas principais “leis” do capitalismo: (i) $\alpha = r \times \beta^7$ e (ii) $\beta = s / g^8$. A partir dessa base, analisa as formas de alocação do capital e do trabalho ao longo do século XX e leva a efeito o exame distributivo, indicando que as grandes guerras e as medidas políticas que as sucederam contribuíram para reduzir a desigualdade que, infelizmente, voltou a crescer após 1970, de maneira que as diferenças institucionais e políticas seriam fundamentais para compreender as peculiaridades de cada país. Sugere, ainda, que a comparação entre a riqueza herdada e a riqueza originada do trabalho no exame de larga duração auxilia a desmistificar a ideia de que o trabalho e

⁶ Bom resumo da abordagem de Piketty, para fins tributários, encontra-se no artigo de Ricardo Lodi, “A reforma tributária igualitária” (2015).

⁷ A relação capital/renda [β] é relacionada à parcela da renda do capital na renda nacional [α], sendo [r] a taxa de retorno sobre o capital. Por exemplo, se $\beta = 600\%$ e $r = 5\%$, então $r = \alpha \times \beta = 30\%$. Em outras palavras, se a riqueza nacional representa o equivalente de seis anos de renda nacional, e se a taxa de retorno do capital é de 5% ao ano, a participação do capital na renda nacional é de 30%. A taxa de retorno sobre o capital [r] mede o rendimento sobre o capital próprio ao longo de um ano, independentemente da sua forma jurídica, expressa em percentagem do valor do capital investido. Mais amplo do que a “taxa de lucro” e “taxa de juros”.

⁸ A razão capital/renda [β] está relacionada à taxa de poupança [s] e à taxa de crescimento [g]. Por exemplo, se $s = 12\%$ e $g = 2\%$, então $\beta = s / g = 600\%$. Em outras palavras, se um país poupa 12% do seu rendimento nacional cada ano e a taxa de crescimento do seu rendimento nacional é de 2% ao ano, então, no longo prazo, a relação capital/renda será igual a 600%: o país terá acumulado valor de capital em seis anos de renda nacional.

a competência (meritocracia) se sobrepõem à herança (acumulação e desigualdade de ponto de partida). Além disso, o economista francês destaca a desigualdade entre os próprios detentores de capital, a dupla desigualdade, presente sempre que as taxas de retorno do capital são iguais para os diferentes níveis de riqueza.

Recorre Piketty, também, para concretizar sua análise, à classificação das classes sociais em “alta”, “média” e “baixa”, explicitando, aqui, a relevância política por trás das definições de classe e as classificações usuais, sempre manifestadoras de concepções de justiça distributiva da renda e da riqueza. Usa o termo “classe média” na acepção comum (grupo de pessoas que está materialmente melhor do que a maior parte da população, mas ainda distante da verdadeira “elite”). Daí a preferência pela classificação de classes em décimos e centésimos: 1%, 10%, 40% e 50%. A divisão dentro dos 10% mais abastados é para distinguir a elite dominante (1%) do restante dos ricos (9%). A divisão pode chegar a milésimos (os 0,1%).

Observe-se, nas pesquisas de Piketty, que a análise da elite de 1% permite aprofundar a convicção quanto à concentração de riqueza pela herança e verificar a proeminência noutros âmbitos sociais. Concentração no que se refere aos rendimentos trabalho, com o décimo mais rico ampliando sua participação no conjunto dos rendimentos do trabalho e do capital ao mesmo tempo em que o coeficiente de Gini aumenta (o que, sabe-se, significa piora na qualidade de vida).

A desigualdade no trabalho, cotejada com a do capital, é mais razoável/moderada. Características nacionais e políticas públicas seriam as grandes responsáveis por isto. Ainda assim, o mesmo salário médio seria compatível com diferentes distribuições da renda do trabalho, o que pode resultar em realidades sociais e econômicas díspares para grupos sociais diferentes e, talvez, originar conflitos. É importante compreender as forças sociais, políticas e econômicas que determinam o grau de desigualdade da renda do trabalho. Por sua vez, a desigualdade no que toca ao capital é sempre maior do que a desigualdade atinente ao trabalho. A desigualdade de capital é mais extrema. É mais difícil pensar mecanismos de distribuição igualitária do capital do que do trabalho. Constantes choques no mercado complicam, na aferição de curto prazo, essa tarefa. Ações de precaução contra choques e contra os riscos da idade (poupança, seguros previdenciários, etc.) não afetariam a regularidade. E a acumulação de capital seria compreendida pela riqueza herdada, embora haja diferenças entre capital imobiliário e financeiro.

As conclusões de Piketty são no sentido de que desde os nos 1980 a riqueza global aumentou, em média, um pouco mais rápido do que a renda (esta é a tendência de aumento no índice de capital/renda examinado na segunda parte) e que as maiores fortunas cresceram muito mais rapidamente do que a riqueza média. O quadro de desigualdade agravou, portanto, desafiando-nos a tomar medidas capazes de rever a tendência disjuntiva, inclusive pela via financeiro-tributária e suas funções alocativa e redistributiva.

A imaginação tributária, nesse cenário, há de compreender a tributação de maneira inseparável da restante atividade financeira e das demandas de equalização da desigualdade, constituindo, nos moldes acima indicados, um efetivo espaço político em que múltiplos atores se encontram para construir e experimentar uma visão de mundo, decodificando e recodificando a realidade em meio a um constante exercício de disputa a propósito da imagem sobre a qual se quer intervir e que servirá de referência organizadora aos coparticipantes da vivência coletiva.

Reintegralizada, no campo do direito, a reflexão financeira e tributária, encontrarão abrigo tanto estratégias de tributação reformistas, voltadas ao reequilíbrio do sistema constitucional tributário cujas linhas de base perduram desde a Emenda Constitucional nº 18/1965, como estratégias de transformação estrutural, com a pretensão de rever bases econômicas, competências e mecanismos gerais de arrecadação.

Projetos, por exemplo, no sentido de rever a estrutura do imposto de renda da pessoa física, de instituir o imposto sobre grandes fortunas, de aumentar a alíquota máxima do imposto sobre grandes heranças e doações, de tributar lucros, dividendos, juros sobre capital próprio e remessas de lucros para o exterior, bem assim de reformar o imposto territorial rural, que apenas dão efetividade ao que, de certo modo, já está posto na Constituição de 1988, parecem requerer para sua adequada justificação, operacionalização e efetividade a compreensão integral da tributação.

Postulações que impactam as estruturas do vigente sistema constitucional tributário, modificando bases econômicas e competências, além de advogar a migração da política constitucional extraordinária para a política infraconstitucional ordinária de diversas normas atualmente inscritas na Constituição de 1988, uma imaginação tributária integral, reconectada às finanças públicas e suas dimensões políticas e econômicas, também ganha em termos de compreensão e construção

discursiva destinada a promover não apenas a operacionalização e a eficiência, mas pretensões de justiça social inscritas há mais de 25 anos na Constituição.

Nada disso obstante, a imaginação tributária integral não pode se bastar ao nível mais generalizado da crítica nem se deixar guiar pela beleza e atração da retórica de sua novidade e força expressiva. É preciso avançar conceitualmente se almeja erigir instrumentos recursivos de reconstrução da teoria da tributação. Com esse propósito, tendo em vista o que até aqui se expôs, na próxima seção apresentar-se-ão, na forma de teses, proposições que devem guiar tanto no nível de teoria do direito quanto no nível da teoria constitucional os primeiros passos para a concretização de uma imaginação tributária integral capaz de mobilizar a reflexão jurídica tributária no Brasil deste início de século.

4. Imaginação tributária integral, teoria do direito e teoria da constituição

Para os fins operacionais deste escrito, assume-se que *teoria do direito*, especialmente com os aportes da filosofia analítica, tem em vista certos questionamentos fundamentais à compreensão e à prática da realidade jurídica como vista e apropriada por diferentes perspectivas ou pontos de vista, concentrando-se, porém, nos usos atribuídos à expressão 'direito', no tipo de fenômeno a que se refere, na sua constituição como sistema, nas normas como elementos nucleares de um sistema jurídico, no alcance dos conceitos fundamentais com que se faz referência à realidade jurídica, nas dificuldades de aplicação e de interpretação dos elementos do sistema, notadamente as normas, na relação com princípios morais e na configuração científica do direito (NINO, 2010).

A *teoria da tributação* nela se inspira para, num menor nível de generalidade, constituir as linhas sistematizadoras da regulação jurídica da tributação e contribuir para a fundamentação da dogmática tributária. Pode a teoria da tributação, assim concebida, seguir duas vias: ou se concentrar na incorporação e adaptação de alguma teoria do direito à realidade jurídica da tributação (por exemplo: uma da teoria da tributação positivista ou pós-positivistas; ou, mais especificamente, uma teoria da tributação kelsiana, hartiana, alexyana, dworkina etc) ou, ainda, se voltar à teorização própria, com maior ecletismo nas suas inspirações e autonomia nas suas construções.

Acrescente-se que a teoria da tributação, pelo menos em nosso país, também se ordena em torno de alguns questionamentos, dentre os quais, por agora, destacam-se o atinente ao ponto de vista unificador da análise tributária (a saber, as normas tributárias, mais precisamente a norma que impõe o pagamento do tributo, ou regra matriz de incidência tributária) e o concernente ao estabelecimento dos conceitos fundamentais.

O caminho aqui preferido para pensar a respeito da teoria da tributação na sua interação com a teoria do direito – embora não estejamos ainda a escrever um corpo teórico, mas, apenas, a indicá-lo – é aquele segundo, da teorização própria, permitindo-se, nesta fase de amadurecimento, a simplificação do recurso às teses e o afrouxamento quanto às preocupações corriqueiras de identificação de escolas, posicionamentos e autores. E o recurso à imaginação é, sem dúvida, esforço nesta direção, empregado como instrumental compreensivo inspirado em inscritos de David Hume, Søren Kierkegaard e, mais recentemente, Nelson Goodman.

Imaginação – categoria cognitiva e ontológica por dizer não apenas da pluralidade construtiva atinente à capacidade humana de conhecer, mas daquilo que denominamos mesmo realidade – trata, em um esforço de síntese, da mobilização dos indivíduos no sentido de conceber e criar visões de mundo e mecanismos para sua realização, os quais, tornados públicos, passam a afetar as apropriações criadoras de outros indivíduos e grupos, compondo molduras contextuais flexíveis que interagem, permanentemente, com novos processos imaginativos sem obstar sua singularidade. Criação compreensiva – ou compreensão criadora – que embora reconheça a força das contingências sistêmicas, nem por isso deixa de assumir a singularidade e a novidade da agência humana; que não se satisfaz com a mera justaposição de vetores funcionais, estruturantes e de agência nem com o exercício lógico-racional, requerendo, antes, a integração inseparável da razão, dos sentimentos, e da fé, estes últimos muito mais intensos que aquela.

Isso esclarecido, vamos às teses que nos permitem as primeiras pinceladas:

1. Uma perspectiva integral das finanças requer que a teoria da tributação trabalhe a partir do pluralismo dos pontos de vista, com seus corolários de abertura e flexibilidade. Pede mais, no entanto, postulando uma teoria que ao construir seu próprio lugar de observação transcenda a discursividade centrada na norma posta

pela autoridade e destinada à aplicação executiva e à solução de controvérsias judicializadas. Teorização que, comprometida com o mapeamento e a justificação do ordenamento, não se baste no relativismo do reconhecimento das múltiplas alternativas possíveis de fala sobre o direito (e, portanto, de estabelecimento de como e quando o direito existe), mas que, reconhecendo a correção como adequação a um dado conjunto imaginativo expressado como esquema de símbolos e passível de ajustamento por meio de distintos critérios (validade dedutiva, indutiva, justeza da amostra etc), assuma o direito e o discurso sobre o direito como esquema simbólico constitutivo de uma versão de mundo portadora da peculiaridade de compreender, em si, múltiplos critérios de correção que, por sua vez, não se fixam, mantendo-se constantemente em reconstrução. Requer mais: uma ordenação favorecedora da coerência argumentativa, porém alinhada a uma *racionalidade profética*, que não se basta na estética dos meios e pontos de vista nem descansa sobre uma teleologia rígida e definida, mas postula a construção crítica do presente mediante o olhar educador do passado e a visão desafiadora do futuro; racionalidade capaz de promover, com o instrumental qualitativo à disposição, o *mapeamento* dos contextos e instituições configuradoras do pano de fundo incompleto e flexível do presente, além de fomentar uma construção discursiva aberta quanto ao uso de argumentos e fontes, e dirigida à potência transformadora da cidadania que suporta as consequências da fixação da regulação jurídica das finanças.

A perspectiva integral aqui insinuada pretende avançar sobre o trabalho das tentativas de ordenação sistemática da regulação jurídica das finanças que, notadamente no âmbito da tributação, parecem se articular em torno de quatro grandes eixos: (i) uma ordenação normativa de inspiração normativista e logicista, como a de Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon e Roque Carraza (centralidade das ideias de norma matriz de pagamento do tributo e garantias dos contribuintes, bem como no estabelecimento de conceitos técnicos operacionais, com baixa densidade de reflexão integrada do campo normativo constitucional e infraconstitucional); (ii) uma sistematização material axiológica, como a de R. L. Torres e R. Lodi (organização do Sistema Tributário à luz da CRFB e de uma jurisprudência ética, na qual os valores da justiça, da equidade, da segurança jurídica e da legitimidade informam todos os demais); (iii) uma sistematização material estruturante, na linha de H. Ávila (centrado

na coerência normativa dos princípios, regras e postulados e bens materiais) e (iv) uma ordenação normativista-funcional, como a postulada por Marco Aurélio Greco.

2. A teoria da tributação a partir da perspectiva integral aqui postulada assume como ponto de partida que todos os mecanismos de construção da imaginação capaz de conferir sentido e produzir versões de mundo financeiro e tributário interessam ao campo crítico-reflexivo do pensamento jurídico, funcionando apenas como ponto de partida a ideia base de que o campo do direito financeiro leva em conta precipuamente as fontes formais das normas tributárias – ou seja, os textos veiculados de acordo com o processo democrático de produção textual do direito (tanto o poder normativo primário do Legislador, do Administrador e do Judiciário (STF) quanto o secundário, regulamentar) – que servirão, juntamente com as fontes materiais que os inspiram e sobre as quais incidem, de base e limite para a atividade de extração de normas que, respaldadas no processo de introdução de textos e passíveis de justificação ética, encontrarão lugar na comunicação argumentativa entre particulares e, na hipótese de desacordo semântico-pragmático, nos âmbitos de argumentação autorizados pelo ordenamento democrático.

3. O conceito de tributo e as espécies tributárias, na teoria da tributação a partir da perspectiva integral aqui postulada, configuram estratégias de regulação da atividade financeira, manejadas, a um só tempo, para possibilitar formas de financiamento dos misteres públicos que promovam no campo alocativo e redistributivo a divisão dos custos e dos benefícios da vida em comum e para garantir a pré-ciência requerida pela cidadania na sua atuação no mercado e na sociedade. Não, há, assim, único e definitivo conceito de tributo a ser fixado na legislação ou na doutrina, tampouco exauriente classificação em espécies. A redução ou multiplicação de espécies decorre da conveniência do processo político democrático, não se afigurando adequada a leitura enrijecedora (e supostamente garantista) das figuras tributárias. Deve existir tanto no pensamento tributário acadêmico quanto no operacional, maleabilidade permanente para que o conceito de tributo e a definição de espécies, no curso dos embates do processo político-democrático, não impeçam a inovação, o alargamento ou a mitigação de toda a pretensão de estratégia de financiamento de e instrumento de segurança cidadã.

4. A *relação jurídica tributária*, na teoria da tributação a partir da perspectiva integral aqui postulada, cede lugar à noção de *interação financeira*. Mais do que alternância de nomenclaturas que guardam, entre si, certa sinonímia, quer-se, com a ideia de *interação financeira*, ir além da relação normativo-formal entre posições subjetivas ativas e passivas ocupadas quando da imposição tributária, para introduzir os valores e interesses gerais e particulares que consubstanciam todo o complexo processo político, econômico e social que dá sentido à incidência, formalização e cobrança dos tributos, bem como às demais posições jurídicas subjetivas atinentes à matéria tributária e normalmente identificadas pela sua vocação instrumental ou regulatória. Focar na interação, como aqui pretendido, mantendo os ganhos da perspectiva dinâmica tradicional, favorece a ruptura tanto do pensamento dicotomista que vê a tributação pela via estreita do conflito fisco-contribuinte quanto de certas perspectivas pluralistas que idealizam a interação financeira neutralizada pelo jogo da ponderação de princípios e da argumentação deliberativamente impessoal. Pela interação, deseja-se ressaltar todo o processo de disputa imaginativa político-econômica envolvida nas finanças públicas.

5. Os conceitos de *fato gerador*, *obrigação*, *formalização (lançamento)* e *crédito*, no pensamento movido pela integralidade e pela interação, devem ser revistos para que a reflexão jurídica a respeito das finanças e da tributação possa contribuir para a renovação discursiva e a demarcação reguladora no processo democrático de construção das instâncias legislativa, administrativa e judiciária. Modificada a perspectiva centrada exclusivamente na incidência normativa do tributo – o fato gerador, com a conseqüente obrigação que, formalizada, configura o crédito e dá ensejo às etapas executivas judiciais – mostra-se recomendável que a regulação utilize a dinâmica mais complexa da *interação financeira* para demarcar os momentos e as ocorrências que se mostrem juridicamente relevantes para discernir posições jurídicas subjetivas, interesses e efeitos pretendidos e previsíveis das normas e atividades atinentes às finanças e à tributação.

A *teoria da constituição*, por sua vez, mantendo importante interseção com a teoria do direito, ocupa-se tradicionalmente dos questionamentos atinentes aos usos

e sentidos da constituição, do poder constituinte, das instituições organizadoras básicas do poder em termos verticais e horizontais, dos direitos fundamentais, da interpretação, aplicação e controle da constitucionalidade e da recrudescente atuação dos tribunais constitucionais. Conecta-se à teoria da tributação, notadamente, ao fixar as estruturas básicas da atividade financeira e estabelecer suas premissas normativas organizacionais e garantidoras dos direitos de cidadania, contribuindo para a definição do nível de liberdade, igualdade e solidariedade na ordem social, política e econômica.

Em relação à interação entre teoria da tributação e teoria constitucional ofertamos à crítica, neste exercício de largada, as seguintes proposições ou teses:

1. Uma perspectiva integral das finanças, no diálogo com a teoria constitucional, postula a construção de instituições financeiras que (i) ponham o homem como sujeito criador do aparelho de autoridade coletivo e que precisa agir no mundo para fazer valer interesses seus e do grupo em que se insere; (ii) viabilizem maneiras de, constantemente, abrir oportunidades reais de igualdade e de participação àqueles que se veem excluídos ou derrotados nas articulações de poder que determinam, principalmente pela função legislativa, formas de inclusão da vida no direito; (iii) não se restrinjam à regra da maioria, porquanto reconhece posições de domínio exercidas, na maior parte das vezes, por falsas majorias, minorias de classe e de feição elitista e (iv) protejam direitos fundamentais civis, políticos, socioeconômicos e ambientais para assegurar o exercício livre da potência humana criativa e sua ação.⁹

2. Preocupada, ademais, em trazer à reflexão jurídica todo o complexo processo político e econômico relacionado às finanças e, especificamente, à tributação, a perspectiva integral das finanças requer que experimentemos a *desconstitucionalização de regras operacionais*, priorizando o processo legislativo ordinário de barganha e transformação – ao invés do processo extraordinário de mudança constitucional decorrente da constitucionalização excessiva – bem como a valorização da ação financeira planejada e interconectada não apenas no âmbito interno (arrecadação, orçamento e gasto), mas, também, no âmbito externo, com o

⁹ Nota suprimida para assegurar avaliação cega.

projeto de desenvolvimento e promoção da vida disputada na construção constitucional.

3. Além da desconstitucionalização, a reforma reestruturante articulada pela perspectiva integral exige *mudanças nas regras de competência definidoras das bases econômicas de arrecadação e nas regras de discriminação de competências federativas*, reconhecendo inexistir petrificação a obstar a reforma do sistema. Não há óbices no sistema constitucional a que se venha a promover, por exemplo, na linha de algumas propostas em circulação no Congresso, a municipalização ou extinção do IPVA; a unificação, na competência municipal, do IPTU com o ITR; a unificação, na competência municipal, do ITCMD e do ITBI; a constituição do IVA, integrando, em nível federal, IPI, COFINS, PIS, CIDE, FUST, FISTEL + ICMS + ISS + Sal.Educação/Sistema de Saúde;

4. Na perspectiva integral aqui sustentada, além disso, mostrar-se-ia *equivocada a tendência à amarração direta da tributação à restrição da propriedade, da liberdade de ação ou de qualquer outro direito fundamental, com a consequente aplicação dos testes de proporcionalidade à matéria financeira e tributária*. É verdade que, no Brasil, tanto a constitucionalização como a invocação da teoria dos direitos fundamentais tem se prestado a oxigenar nossas institucionais e teorias jurídicas. Ainda assim, pela via do pensamento integral aqui postulado, afigura-se necessário, com toda cautela, ir além (não regredir), aproveitando-se, como se fez outrora, de provocações doutrinárias na linha sustentada por Lepsius (2015), que, ao comentar a jurisprudência constitucional alemã, critica a ideia de que o dever de pagar os tributos limita, por exemplo, a liberdade geral de ação, reconhecendo que o teste de proporcionalidade é facilmente superado por cumprir a tributação, com certa facilidade, as exigências de adequação (*geeignet*), necessidade (*erforderlich*) e balanceamento dos propósitos com os direitos violados (*angemessen*). Não há meios concorrentes significativos para cumprir a mesma meta: os impostos são, via de regra, sempre adequadas para efeitos de financiamento geral para o estado; no atual estado da organização democrática capitalista, faltam alternativas efetivas para impostos quando se trata da questão do financiamento dos misteres públicos. A proporcionalidade parece funcionar melhor nos problemas atinentes ao uso regulatório do instrumental tributário. O postulado da

igualdade também deixa a desejar, prestando-se ao controle da tributação quando falta, de forma mais grosseira, justificativa minimamente razoável para evitar a arbitrariedade e o tratamento desigual.

5. Na perspectiva integral, portanto, a regulação constitucional tributária há de priorizar *mecanismos próprios de construção discursiva* para controlar a interação jurídico-tributária, *não se bastando na transposição recorrente das técnicas desenvolvidas na teoria dos direitos fundamentais* para se promover a tributação equânime e dotada de níveis arrecadatórios e de implementação burocrática satisfatórios. Interessante prática nessa direção encontrar-se-ia, mais uma vez, no sistema alemão, que, de acordo com Lepsius (2015), embora ainda centrado no universo judiciário, tem facilitado o controle da Corte Constitucional pela positivação de princípios infraconstitucionais e a consequente justificação nos limites do exercício legislativo ordinário.¹⁰ Noutros dizeres, parece haver, em função do reconhecimento das especificidades do campo financeiro, orquestração institucional no sentido de ordenar a legislação infraconstitucional constitucional no campo financeiro e tributário em torno de princípios específicos e testes de racionalidade mais convenientes à discursividade aberta e disciplinar que a matéria reclama.

6. Finalmente, as finanças e, de modo específico (à vista dos propósitos deste trabalho), a tributação, hão de se estruturar com *instituições participativas e cooperativas* capazes de romper o insulamento tecnicista da produção da disciplina financeira no governo e demais Poderes, postulando-se, na perspectiva integral aqui proposta, maior atuação dialógica e participativa na construção do planejamento financeiro na vertente do gasto e na da arrecação. Mecanismos como a participação da sociedade civil e da academia na construção de previsões de receita, incluindo-se a instituição e aumento e desoneração de tributos, devem ser estimulados. De igual modo, a constituição de conselho de finanças e de tributação, valorizando-se a pluralidade participativa não apenas na solução posterior dos conflitos (como ocorre

¹⁰ Princípios como: “the achievement or efficiency principle in taxation (Leistungsfähigkeitsprinzip), the strictly net-principle (Nettoprinzip), the principle of consequentiality or logical consistency (Folgerichtigkeit), the doctrine of self-consistency (Widerspruchsfreiheit), the adherence to a previous conceptualizing (Konzeptbefolgung), the permissibility to typify or stereotype the level of taxation (Typisierung), or the principle of equal partition (Halbteilungsgrundsatz) (LIPSIUS, 20015).

no processo administrativo e judicial tributário), mas, prioritariamente, nas etapas prévias de construção e planejamento da arrecadação e todo o orçamento no Executivo e no Legislativo.

5. Considerações finais

Caminhar na construção teórica é tarefa árdua. Além disso, para muitos, mesmo quando há sinais de esgotamento de certo modo de falar e constituir realidades, a teorização de maior ou menos generalidade costuma se mostrar uma via desnecessária, porquanto não seria difícil, manejando a linguagem teórica estabelecida, alcançar os resultados pretendidos. No nosso caso, por exemplo, é sem dúvida possível pensar a reconstrução do sistema constitucional tributário cujas bases foram lançadas em 1965 com o instrumental da teoria da tributação estabelecida. É sem dúvida possível, mas se mantém adequado?

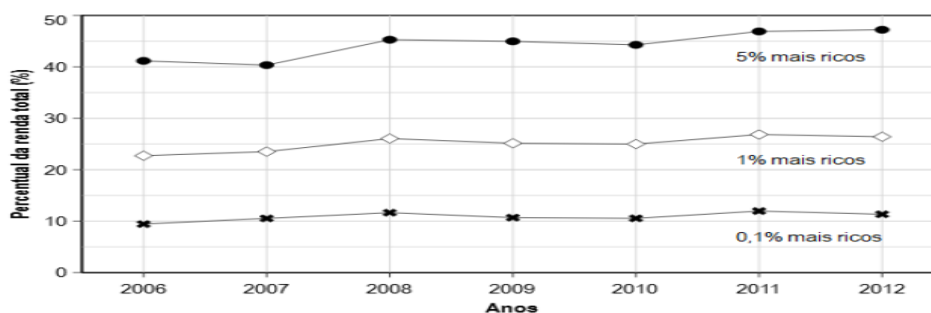
A aposta, aqui, é que a teoria da tributação (e de toda a regulação jurídica das finanças), ainda que recentemente venha se esforçando para encampar as descobertas no campo da teoria do direito e da teoria da constituição, ainda assim, é carente de uma reconstrução própria e inovadora para tornar viável, sem perda do potencial de garantia jurídica da cidadania, toda a esperada reordenação e aperfeiçoamento institucional da tributação e das finanças.

Navegar nas águas da reconstrução teórica, ademais, é abrir espaço para que o sistema faça integrar dimensões de eficiência e equidade – especialmente no que toca a igualdade distributiva e redistributiva – antes olvidados¹¹.

Incluir pretensões igualitárias antes reprimidas, aliás, é imprescindível no Brasil, onde os mais apropriam-se de uma parcela substantiva da renda total, sem mudanças claras entre os anos de 2006 e 2012. Os que se encontram entre o 1% mais rico no país, incluindo a fração dos 0,1%, apropriaram-se, no período, de 25% da renda total. Os 5% mais ricos receberam quase a metade da renda total (MEDEIROS, SOUZA e CASTRO, 2014, p. 13-14):

¹¹ A leitura dos textos de VARSANO (1981; 1996) é iluminadora quanto à ausência de qualquer preocupação forte com a igualdade e a justiça social na construção do sistema constitucional tributário na década de 1960.

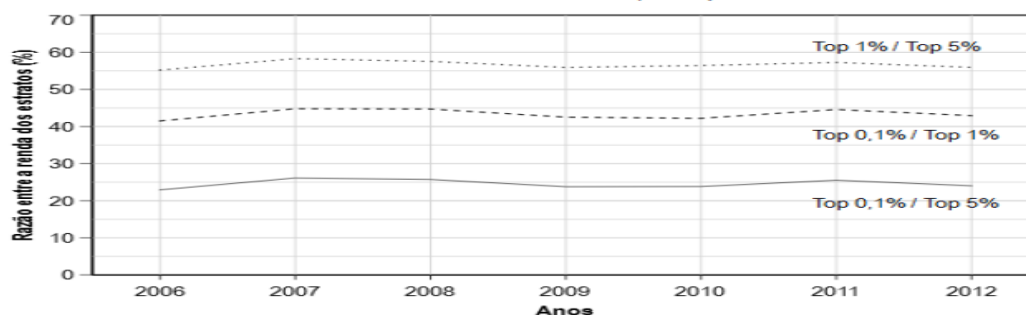
Gráfico 1. Percentual da renda total apropriado pelo 0,1%, pelo 1% e pelos 5% mais ricos – Brasil, 2006/2012



Fonte: Renda dos estratos – DIRPF 2006 a 2012; População – IBGE, projeções de população; Renda das famílias – estimada a partir das Contas Nacionais do IBGE.

Examinando o interior do estrato dos 5% mais ricos¹², Medeiros, Souza e Castro apuraram haver muita desigualdade, com enorme concentração justamente entre os mais ricos dentre os mais ricos. Entre 2006 e 2012, o 0,1% mais rico teria se apropriado de 43% da renda total do 1% mais rico e de quase 25% da renda total dos 5% mais ricos, significando, como explicitam os autores, que no ano de 2012 os cerca de 140 mil brasileiros pertencentes ao milésimo mais rico da distribuição tiveram renda média quase 7 vezes maior do que a do o resto dos indivíduos no centésimo mais rico e quase 22 vezes maior do que a dos indivíduos entre os 5% mais ricos (excluído o centésimo mais rico). O valor seria 116 vezes maior do que a média nacional.

Gráfico 4. Razões entre as rendas totais dos estratos – Brasil, 2006/2012



Fonte: Renda – DIRPF 2006 a 2012; População – IBGE, projeções de população.

Isto é agravado quando se tem em conta que a carga tributária brasileira está assentada numa composição pouco equânime e se revela menos elevada do que o costumeiramente afirmado (notadamente em termos líquidos), bem assim quando se tem em vista a baixa capacidade efetiva de gasto da administração para dar à

¹² Em 2012, apenas 1,6% da população adulta, ou seja, pouco menos de 2,3 milhões de brasileiros, teria declarado receber renda anual acima de R\$ 149.280. A renda média efetivamente observada no grupo dos 5% mais rico foi de 406,5 mil reais anuais (Medeiros, Souza e Castro, 2014).

cidadania benefícios e serviços que favorecem a vida em comum, exemplificada pela rápida olhadela nos números da execução orçamentária da União no ano de 2014, em que os juros e a amortização da dívida consumiram 45,11% do orçamento, as transferências a estados e municípios 9,19%, a previdência social 21,76% e os demais gastos não chegaram a 4% (a saúde, o maior gasto executado após a previdência no orçamento federal de 2014, chega a apenas 3,98%) (AUDITORIA CIDADÃ, 2015).

Enfim, pretende-se, neste texto para discussão, aguçar o olhar, fomentar a crítica e convidar os mais experimentados a levar a frente uma possível agenda de pesquisa. Espera-se colaborar, no campo do direito, para a modificação tanto na carga quanto na sua composição para o fim de avançarmos nas melhorias das condições de vida nesta e nas futuras gerações. Mudanças que deverão ir além da tributação, buscar renovadas engenharias financeiras e atuar, em perspectiva integral, nas políticas de gastos sociais e desenvolvimento. Faz-se, em síntese, o esforço daquele que lança a semente na esperança de que caia em solo fértil. Aguardemos.

REFERÊNCIAS

AUDITORIA CIDADÃ DA DÍVIDA. **Orçamento geral da União executado em 2014**. Brasília: Auditoria Cidadão da Dívida, 2015. Disponível em: <http://www.auditoriacidadada.org.br/e-por-direitos-auditoria-da-divida-ja-confira-o-grafico-do-orcamento-de-2012/>. Acesso em: 09 nov. 2015.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASTLES, Francis G.; LEIBFRIED, Stephan; LEWIS, Jane; OBINGER, Herbert; PIERSON, Christopher. **The Oxford Handbook of Welfare State**. Oxford: Oxford University Press, 2010.

CORVAL, P. R. S.. **A sétima tese**: uma contribuição ao pensamento jurídico-financeiro no Brasil. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 22, p. 67-90, 2014.

_____. **Teoria Constitucional e exceção Permanente**: uma categoria para a teoria constitucional no século XXI. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

ESPING-ANDERSEN, Gosta. **The three worlds of welfare capitalism**. New Jersey: Princeton University Press, 1990.

_____. **The social foundations of postindustrial economies**. Oxford: Oxford University Press, 1999.

_____. MYLES, John. **The Welfare State and Redistribution**. 2008. Disponível em: http://www.researchgate.net/publication/255583959_The_Welfare_State_and_Redistribution. Acesso em: 28 set. 2014.

GOODMAN, Nelson. **Modos de Fazer Mundo**. Tradução de António Duarte. Porto: Edições ASA, 1995 [1978].

KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O estado de bem-estar social na idade da razão: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. Por que se importar com a desigualdade. In: **Dados [online]**. 2002, vol. 45, n. 4, p. 649-675. Disponível em: Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/dados/v45n4/a04v45n4.pdf>>. Acesso em: 01 out. 2014.

_____. Desigualdade como questão política. In: **Observatório da Cidadania 2003: população pobre versus mercado**. Rio de Janeiro: Ibase, 2003, p. 77-84. Disponível em: <<http://www.ibase.br/pt/wp-content/uploads/2011/06/oc-relat%C3%B3rio-observat%C3%B3rio-da-cidadania-2003.pdf>>. Acesso em: 01 out. 2014.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F.; CASTRO, Fabio Avila de. O topo da distribuição de renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares, 2006-2012. In: **DADOS – Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, vol. 58, no 1, 2014.

MISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2014: análise por tributo e bases de incidência**. Brasília, 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 09 nov. 2015.

MISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria de Política Econômica. **Carga tributária líquida de 2014**. Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.spe.fazenda.gov.br/carga-tributaria-liquida>. Acesso em: 09 nov. 2015.

MISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. Assessoria Econômica. **Evolução recente da carga tributária federal**. Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/assuntos-economicos/noticias/planejamento-divulga-documento-com-evolucao-da-carga-tributaria-federal>. Acesso em: 09 nov. 2015.

NINO, Carlos Santiago. **Introdução à análise do direito**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. In: **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3. Rio de Janeiro: PPGD/UERJ, 2015 (<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>).

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. I. Constituição financeira, sistema tributário e Estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. III. Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. A Cidadania Multidimensional na Era dos Direitos. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

VARSANO, R. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Texto para discussão nº 405**. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em: 28 nov. 2015.

VARSANO, R. **O sistema tributário de 1967**: adequado ao Brasil de 80? Rio de Janeiro: IPEA, 1981. Disponível em: <http://ppe.ipea.gov.br/index.php/ppe/article/viewFile/450/393>. Acesso em: 28 nov. 2015.