Caderno Virtual N° 25, v. 1 – jan-jul/2012

O PAPEL DO DIREITO NO DESENVOLVIMENTO: TRIBUTAÇÃO

André Costa Lucena
Graduando em Direito na Universidade Estadual da Paraíba.

Submissão:02.04.2012
Decisão Editorial: 19.04.2012

RESUMO: Este artigo pretende estudar a atuação do Direito e suas instituições no novo cenário de desenvolvimento do Brasil, buscando propor caminhos objetivos pelos quais a tributação possa contribuir para o desenvolvimento, sob a ótica da sustentabilidade.

PALAVRAS-CHAVES: Desenvolvimento; Tributário; Instituições; Economia; Sustentabilidade.

ABSTRACT: This article intends to study the actuation of Law and his institutions in new Brazilian scene of development, trying to propose the ways for which taxation can contribute to the development, from the sustainability's perspective.

KEYWORDS: Development; Tributary; Institutions; Economy; Sustainability.

INTRODUÇÃO

O Brasil vive um momento especial no seu desenvolvimento econômico. Aliando estabilidade política e financeira à disponibilidade de recursos naturais, nosso país compõe o bloco dos países em desenvolvimento, sediará Copa do Mundo e Olimpíadas, além de Conferência da ONU sobre Meio Ambiente; recebe crédito de agências internacionais e projeta um horizonte frenético de investimentos globais e locais. Ainda, o Brasil desenvolve-se entre as principais

economias do mundo no momento em que o conceito de desenvolvimento econômico migra, dia a dia, para a sustentabilidade.

Muito mais do que encarar nosso novo papel perante o cenário mundial somente de braços abertos para a fartura, é prudente e fundamental que se encare, primeiro, os desafios que já batem à nossa porta. Não há oportunidade que não nos cobre preparação. Ao estarmos diante de novas oportunidades, estamos, também, diante de desafios que ainda não tínhamos enfrentado.

Portanto, como deverá se comportar o Direito no novo cenário de desenvolvimento? Como nossas leis e instituições jurídicas poderão contribuir – e não atrapalhar – para que o país alcance esse status? Aliás, por que o Direito?

Primeiro, é o Direito que efetiva a estabilidade de uma economia. Quando regula a tributação, incentiva os negócios, os contratos de compra e venda, quando decide acerca da posse de uma propriedade, o Direito apresenta seu poder de consolidar as relações de mercado e de uma sociedade. Portanto, se nossa economia se propõe ao desenvolvimento, o papel do Direito é fundamental. Um país com suas instituições jurídicas sólidas firma espaço para se desenvolver. Porém, nos parece que a falta de solidez nessas mesmas instituições poderá ser um empecilho grave, senão crucial, para esse desenvolvimento. Como fazer para que o Direito seja aliado do Brasil desenvolvido? Reconhecendo que a discussão jurídica deve ser ampliada, de maneira sistemática; trataremos, em específico, da tributação e do Direito Tributário.

DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA E SEUS REFLEXOS NO MERCADO E NO PAPEL DO ESTADO

Quando se fala em tributação, a imagem feita pelo cidadão, em geral, é a de um Estado de proporções enormes, uma máquina ávida por arrecadação, porém, incapaz de cumprir com suas atribuições quanto à aplicação do tributo para a realização de melhorias. Em geral, a imagem é verdadeira, posto que a máquina pública, na atribuição de suas competências, tem sido sinônimo de ineficiência. A má administração dos recursos força a multiplicação da receita, para que se compense um déficit público, não sobrando espaço para investimentos. Portanto, nos parece justo afirmar que é fundamental uma

mudança comportamental quanto à maneira que o Estado lida com os recursos tributários e os aplica.

A iniciativa privada tem sido eficaz na concretização de projetos empreendedores e que têm contribuído de maneira sólida para o país. A atividade empreendedora tem sido capaz de aumentar a empregabilidade e qualidade dos serviços. Nesse sentido, não conseguindo o Estado conduzir com eficiência a aplicação dos tributos, podemos apontar a solução, de primeiro momento, através aplicação indireta, por meio da atividade privada. A proposta de aplicação indireta dos recursos tributários parte da maior capacidade de gestão da atividade privada e de um novo sentido na atividade estatal, ao delegar atividades.

Vamos usar como exemplo a aplicação do ICMS, imposto estadual, nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal e Lei Complementar 87/1996, que tem sido motivo de vasta discussão jurisprudencial [1], culminando na importante decisão do STF acerca da chamada "guerra fiscal" entre os Estados [2]. O fato

---

[1] Ementa: TRIBUTO. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Redução da alíquota incidente sobre serviços de telecomunicação e energia elétrica. Grave lesão à economia pública demonstrada. Ocorrência do chamado "efeito multiplicador". Pedidos idênticos já deferidos. Suspensão de segurança concedida. Agravos regimentais improvidos. Defere-se pedido de suspensão quando demonstrados o potencial efeito multiplicador e a grave lesão aos interesses públicos tutelados pelo regime de contracautela.
(SS 4178 AgR, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 20/10/2011, DJe-218 DIVULG 16-11-2011 PUBLIC 17-11-2011 EMENT VOL-02627-01 PP-00072)

[2] Ementa: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRELIMINARES DE INÉPCIA DA INICIAL, DE INCINDIBILIDADE DA LEI, E DE IMPOSSIBILIDADE DE CONTROLE CONCENTRADO DE DECRETO REGULAMENTAR REJEITADAS. PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE PERTINÊNCIA TEMÁTICA PARCIALMENTE ACOLHIDA. DECRETOS ATACADOS QUE FORAM REVOGADOS OU CUJOS EFEITOS SE EXAURIRAM. CARÊNCIA SUPERVENIENTE DA AÇÃO. INTERESSE PROCESSUAL. UTILIZAÇÃO DE POLÍTICA DESONERATÓRIA PELO DF. ICMS. "GUERRA FISCAL". ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, g, DA CF. LEI COMPLEMENTAR 24/75. NECESSIDADE DE CONSENSO DE TODOS OS ENTES FEDERATIVOS. PARCIAL PROCEDÊNCIA.155§ 2ºXIIgCF24I
O art. 155, § 2º, inciso XII, g, da Constituição Federal dispõe competir à lei complementar, mediante deliberação dos Estados membros e do Distrito Federal, a regulamentação de isenções, incentivos e benefícios fiscais a serem concedidos ou revogados, no que diz respeito ao ICMS. Evidente necessidade de consenso entre os entes federativos, justamente para evitar o deflagramento da perniciosa "guerra fiscal" entre eles. À lei complementar restou discricionária apenas a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal implementarão o ditame constitucional. A questão, por sua vez, está regulamentada pela Lei Complementar 24/1975, que declara que as isenções a que se faz referência serão concedidas e revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.155§ 2ºXIIgConstituição Federal24VIII - Necessidade de aprovação pelo CONFAZ de qualquer política extrafiscal que implique na redução ou qualquer outra forma de desoneração do contribuinte em relação ao ICMS. Precedentes do STF.
Necessidade de modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade, diante do decurso do tempo, bem como pelo fato de inúmeros empreendimentos econômicos terem sido beneficiados com o incentivo fiscal contestado.X - O Decreto 20.957, de 13 de janeiro de 2000 teve os seus

gerador que retém o valor de um produto em circulação, no Estado de origem (operações relativas à circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal etc) é praticado no ato da compra, acrescentando esse valor ao preço do produto. O consumidor paga mais e o empresário lucra menos. Porém, imagine-se o cenário em que uma parcela do valor do ICMS seja destinada, pelos Estados, aos setores empresariais responsáveis pela circulação de mercadorias, afim de que se tornem investimentos nessas atividades.

O tributo - antes prejuízo – com a aplicação indireta, será convertido em capital para investimento e expansão da empresa, na geração de emprego e produção de mercadoria. Com mais circulação de mercadoria, mais ICMS será pago. Com a expansão do mercado, mais cidadãos buscarão adentrar a atividade empreendedora. O Estado assume um novo papel; antes, máquina arrecadadora e ineficaz; agora, destinadora de recursos. Ademais, limitar-se-ia a variedade de alíquotas do ICMS, tornando fixo o valor percentual a ser destinado às atividades empresariais que, diretamente, são responsáveis pela receita produzida por esse tributo. A empresa que faz a mercadoria circular pode receber investimento com a receita do tributo gerado por essa circulação. Impediríamos a guerra fiscal, porque o incentivo seria dado através da aplicação indireta, não na constante mudança na alíquota do tributo, ato inconstitucional. A chamada reforma tributária não teria espaço – porque é preciso rever as partes do sistema, antes dele todo - e daria lugar à experimentação de novas medidas advindas de uma nova função para a tributação, observando a autonomia dos Estados da Federação.

Nosso desenvolvimento não pode caminhar aliado a uma carga tributária que espanta investimentos estrangeiros e não cria competitividade no mercado. O sistema tributário brasileiro deve ser simplificado, com a extinção de impostos flagrantemente desnecessários, como PIS e COFINS e a ineficaz CSLL, como o

---

efeitos integralmente exauridos, enquanto que os Decretos 21.077/00, 21.082/00 e 21.107/00 foram revogados, fato que implicou na carência superveniente da ação. Interesse processual. XI - Parcial procedência da ação para declarar a inconstitucionalidade do artigo 2º, inciso I e seus §§ 2º e 3º; do artigo 5º, seus incisos I, II e III e seu parágrafo único, inciso I; do artigo 6º, na sua integralidade; e dos parágrafos 1º e 2º, do artigo 7º, todos da Lei 2.483, de 19 de novembro de 1999.2.483
(2549 DF , Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 01/06/2011, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-189 DIVULG 30-09-2011 PUBLIC 03-10-2011 EMENT VOL-02599-01 PP-00032)

próprio Governo Federal admite na Cartilha de Reforma Tributária, de fevereiro de 2008, a ver:

> Neste sentido, seriam extintas a Cofins, a Contribuição para o PIS, a CIDE Combustíveis e a Contribuição sobre folha para o Salário Educação, cuja receita seria suprida pelo IVA-F. Adicionalmente, propõe-se a extinção da CSLL, que seria incorporada pelo imposto de renda das pessoas jurídicas. (Governo Federal – Ministério da Fazenda, 28 de fevereiro de 2008).

Não há que se admitir o aumento da alíquota do IPI a produtos importados, sob a arcaica e imprudente alegação de valorização da indústria nacional. A verdadeira valorização da indústria nacional deverá ocorrer através de seu fortalecimento, não ao forçá-la a se esquivar da competição de mercado. A aplicação indireta dos recursos tributários decorrentes da atividade industrial - na própria atividade industrial - é uma alternativa legal. Deve partir da remodelação legislativa. O desenvolvimento cobra do Brasil capacidade competitiva, sobretudo em âmbito global.

DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E DA DINÂMICA DO DIREITO

Tributo, que o art. 3º do Código Tributário Nacional prevê como prestação compulsória, determinado por lei, é observado pelo emérito doutrinador Geraldo Ataliba sob a seguinte atenção: *"*os direitos constitucionais tributários definidos não podem ser 'redefinidos' pelo legislador infraconstitucional." (Geraldo Ataliba – 1973). Nesse sentido, que mais temos visto na estrutura do sistema tributário senão a criação e desconsideração de direitos e obrigações não previstas na norma tributária? Nossos tribunais têm decidido – e devem continuar - contra o uso de analogia com o objetivo de destinar obrigações tributárias a terceiros, e afirmando que os sócios da empresa em débito fiscal somente devem ser responsabilizados na hipótese do artigo 135, III, CTN [3].

---

3 - TRIBUTÁRIO. DÉBITO FISCAL. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO. LIMITES. CTN, ART. 135, III
1 - A responsabilidade tributária do sócio encontra-se adstrita à situação contemplada pelo artigo 135, III, do CTN, pelo que, não configurado o exercício de diretoria, gerência ou representação, não lhe cabe responder pelos débitos cobrados.
2 - Apenas na liqüidação de sociedade de pessoas é que o sócio responde solidariamente com o

Portanto, resta nítido que uma das mudanças comportamentais rumo ao desenvolvimento deverá partir da reordenação da legislação tributária e refletir, em definitivo, na maneira como nossas instituições aplicam e entendem esse particular direito.

Apesar da inegável soberania da Lei Maior no nosso ordenamento – ou talvez por causa dela - o cerne do problema não reside no nosso sistema constitucional tributário, que o emérito Prof. Paulo de Barros Carvalho chama de "subsistema que realiza as funções do todo" (Paulo de Barros Carvalho – 2010), mas em dois pontos-chaves: nossa extensa, burocrática e sufocante legislação infraconstitucional; e na atuação desmedida e rotineiramente ilegal da Fazenda Pública.

Nossa legislação tributária exemplifica, conceitua, mas não esclarece. Isso se deve, a nosso ver, a uma cultura jurídica que já não merece prosperar no cenário atual. Vale um parêntese: nossa formação jurídica nos acostuma a pensar a norma e interpretá-la. Outrora eficiente, porém, essa formação se mostra limitada. É ineficaz pensar a norma em si mesmo, sem buscar auferir as consequências da norma. É ineficaz formar juristas capazes de debater com profundidade os artigos de uma lei, mas incapazes encontrar nela a solução para o litígio jurídico que se apresenta. A isso devemos estar atentos. Para onde caminhará o perfil do jurista no cenário do desenvolvimento? O operador do Direito deve ser, acima de tudo, um solucionador. A capacidade hermenêutica deve vir aliada à disposição para resolução de conflitos jurídicos, unindo percepção, proatividade e objetividade. A lei existe para o fato jurídico, não em razão de si mesma.

Voltemos à legislação tributária brasileira, cuja aplicação parece adaptar-se à necessidade orçamentária, sem observar o princípio da legalidade. As relações tributárias - como ainda veremos à frente - a cada lei que institui tributo sem observar o prazo de noventa dias [4] e a cada interpretação do Fisco que

---

contribuinte principal (CTN, art. 134, VII).
3 - Improvimento do recurso. Sentença confirmada. (TRF1, REO 95.01.19633-0/DF, Rel. Ítalo Mendes, DJ 25/06/99)

[4] RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS -IPI. ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA POR DECRETO. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. ACÓRDÃO RECORRIDO CONSOANTE AO PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO.Relatório 1. Recurso extraordinário interposto com base na alínea a do inc. III do art. 102 da Constituição da República

desconsidera a personalidade jurídica e responsabiliza terceiros por débitos fiscais, de maneira ilegal[5]; tornam-se inseguras juridicamente, e não o devem ser. Não pode haver investimentos no cenário em que a empresa e o cidadão não tenham previsibilidade acerca dos tributos a serem pagos. Insistir em práticas que fomentem a insegurança jurídica, além de descumprir os próprios princípios democráticos, é andar em contramão à marcha de desenvolvimento a qual o Brasil se propõe. Como firmar a segurança jurídica e contribuir para que o país se desenvolva?

O enxugamento da nossa legislação, aliado ao rigor quanto ao cumprimento dos prazos para incidência tributária, impedirá que a atividade empresarial e o cidadão contribuinte continuem a destinar grande parte de seu tempo e de seus recursos para montarem sistemas de proteção à ilegalidade, concentrando-se no

---

contra julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que decidiu: "TRIBUTÁRIO. IPI. ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTAS POR MEIO DE DECRETO. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. APLICABILIDADE. ART. 150, III, C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. O exercício do poder discricionário de modificar a alíquota do IPI deve conter-se nos limites estabelecidos na lei. O artigo 150, inciso III, alínea c, da Constituição Federal, ao dispor sobre o princípio da anterioridade mínima, com redação outorgada pela EC n. 42, determina que devem transcorrer noventa dias da publicação da lei que instituiu ou majorou tributo para que este possa incidir. O parágrafo 1º, do mesmo artigo, estabelece quais os tributos que não se submetem a essa exigência, estendendo-se àqueles previstos nos incisos I, II, III e V do art. 153, dentre os quais não se inclui o IPI. 2. É inaplicável o argumento de que as limitações ao poder de tributar contidas nas alíneas a, b e c do inciso III do art. 150 refiram-se apenas à lei em sentido estrito, excluídas as exceções estabelecidas no art. 153, § 1º. A alteração de alíquota efetivada por decreto não pode ser interpretada como atribuição, ao ato do Poder Executivo, de poderes superiores aos da própria lei. Examinando a existência de expressa previsão de majoração de tributos por atos normativos que não a lei em sentido estrito (decretos), é de se supor que a Emenda n. 42 abrangeu tal situação, cabendo a aplicação da anterioridade nonagesimal, porquanto o referido imposto não está elencado em uma das exceções à limitação constitucional da anterioridade nonagesimal" (fl. 93).

[5] DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. DIVERGÊNCIA DE QUALIFICAÇÃO JURÍDICA NA ESFERA ADMINISTRATIVA.
1. Em síntese, sustenta-se violação do dever de fundamentação das decisões judiciais (art. 93, IX da Constituição) e dos princípios da ampla defesa e do contraditório, na medida em que os autos de infração qualificadores da ora recorrente como"contribuinte solidária" (Termo de Sujeição Passiva Solidária) e como "responsável solidária" (Termo de Verificação Fiscal) deixaram de cientificá-la expressamente de seu direito de impugnação (art. 5º, LV da Constituição).
2. Em relação ao art. 5º, LV da Constituição, observo que os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo.
Ante o exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário.Publique-se.
(608426 PR , Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 28/02/2011, Data de Publicação: DJe-043 DIVULG 03/03/2011 PUBLIC 04/03/2011)

investimento e expansão dos negócios no Brasil desenvolvido que estará apto para esse contexto. Portanto, nossas leis tributárias devem fugir da complexidade; os tributos com pouca ou nenhuma relevância no orçamento devem ser extintos, e a lei tributária não deve ser aplicada como maneira de punir o cidadão. Deve incentivar. O contribuinte, no contexto da segurança jurídica, deve encontrar-se no pólo ativo na relação firmada com a autoridade pública; esse é seu verdadeiro papel. É do contribuinte o direito de exigir a realização da verdadeira prestação tributária, qual seja, uma eficaz administração dos recursos.

INSTITUIÇÕES JURÍDICAS E TRIBUTAÇÃO: FONTE JURISPRUDENCIAL

A Fazenda Pública, perante o contribuinte, comporta-se de maneira abusiva e, majoritariamente, ilegal. Em 2011, para efeito exemplificativo, a Receita Federal gerou autuações que resultaram em R$ 109,3 bilhões, tendo sido R$ 30,9 bilhões do setor industrial – maior participação – e R$ 1,6 bilhão em autuações sobre proprietários e dirigentes de empresas [6]. Esses dados não são sinônimos de eficiência quando se referem ao mesmo órgão que não pratica lançamento

[6] As operações de fiscalização da Receita Federal geraram autuações de R$ 109,3 bilhões em 2011, recorde histórico e valor 20,58% superior ao verificado em 2010. De acordo com balanço divulgado hoje pelo órgão, 382.412 procedimentos se referem à revisão de declarações. Os outros 24.157 são auditorias externas.Entre as pessoas jurídicas, a participação maior foi do setor industrial, com R$ 30,9 bilhões. Entre as pessoas físicas, R$ 1,6 bilhão se refere a autuações sobre proprietários e dirigentes de empresas. Em 26,35% dos casos, foram encaminhadas ao Ministério Público Federal representações da Receita para fins penais, devido a indícios de crimes contra ordem tributária ou contra a Previdência Social. (SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA RECEITA FEDERAL - 16/02/2012)

tributário por ofício, distorcendo os valores do débito fiscal [7], e que autua empresas por créditos tributários inexistentes, sem análise equitativa [8].

Ademais, para que se facilite a arrecadação, o Fisco, de maneira geral, insiste em atuar em desconformidade com os princípios constitucionais. O Fisco intima contribuintes para que prestem declarações nas repartições tributárias, em inobservância aos princípios constitucionais da isonomia e da ampla defesa - já defendidos pelo STF [9]. A doutrina posiciona-se nesse sentido, como versa o professor Hugo de Brito Machado:

> O contribuinte não tem o dever de prestar informações ao Fisco, que possam servir como prova do cometimento de crime contra a ordem tributária, ou qualquer outro. A não ser assim, ter-se-ia violado o princípio da isonomia, posto que aos autores de quaisquer crimes, por mais hediondos que sejam seus cometimentos, sempre é assegurado pela Constituição o direito ao silêncio, vale dizer, o direito de não se auto-incriminarem. O contribuinte não há de ser tratado diferentemente. (Hugo de Brito Machado, 25 de setembro de 2011)

---

[7] TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO EFETUADA *SPONTE PROPRIA* PELO CONTRIBUINTE. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DE EVENTUAL DIFERENÇA. INEXISTÊNCIA. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. RECUSA DE FORNECIMENTO. ILEGALIDADE. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. 1**.** A recusa do fornecimento de certidão negativa de débito tributário revela-se ilegal e abusiva na hipótese em que a autoridade administrativa competente não procede ao lançamento de ofício supletivo de suposta diferença advinda da compensação efetuada pelo contribuinte, por sua conta e risco, de crédito vincendo atinente a tributo sujeito a lançamento por homologação. **2.**É que inexistente o lançamento de eventual débito remanescente, não há que se falar em crédito tributário constituído e vencido, o que torna ilegítima a recusa da autoridade fiscal em expedir a CND.
4. Recurso especial desprovido. (STJ – REsp nº 1.074.284 – MG – 1ª Turma – Rel. Min. Luiz Fux – DJ 30.03.2009

[8] "Processo: REO 94.01.24826-5/BA, REMESSA EX OFFICIO, Relator: JUÍZA ELIANA CALMON, Órgão Julgador: QUARTA TURMA, Publicação: 06/10/1994, DJ p.56075; Data da Decisão: 19/09/1994. Decisão: A unanimidade, negar provimento ao recurso. Ementa: Tributário - Obrigação Acessória - Declaração de Contribuição e Tributos Federais - DCTF - Instrução Normativa n. 129/86 - Ilegalidade.
1- É ilegal a criação de obrigação acessória via Instrução Normativa, por delegação do Secretário da Receita, através de Portaria do Ministério da Fazenda.
2- Pelo princípio da reserva legal, não se pode delegar matéria da competência do Congresso Nacional por decreto-lei.
3- Remessa oficial improvida."

[9] "Nemo tenetur se detegere: direito ao silêncio. Além de não ser obrigado a prestar esclarecimentos**,** o paciente possui o direito de não ver interpretado contra ele o seu silêncio. IV. Ordem concedida, para cassar a condenação" (STF, HC n. 84.517/SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. em 19.10.2004).

Também o emérito doutrinador Miguel Reale Junior alerta para a soberania dos princípios supracitados:

> Embora o Fisco tenha direito a examinar livros e documentos e a solicitar da empresa as informações necessárias à regularidade da arrecadação tributária, o correspondente dever do contribuinte de atender a estas solicitações encontra-se limitado pelo direito constitucional a não colaborar na produção de provas contra si mesmo, direito esse que vale em face dos agentes fiscais.

O Fisco toma por hábito o uso das arcaicas, arbitrárias e inconstitucionais sanções políticas, impedindo o exercício das atividades profissionais do contribuinte, independente do débito fiscal [10] e, ainda, apreende mercadorias das empresas por tempo indeterminado, mesmo após lavrado auto de infração [11]. Caminha em sentido contrário ao que estabelece o STF em suas súmulas 70 [12] e 547 [13]. Não é de competência da Fazenda Pública o impedimento da atividade empresarial, com a intenção de receber tributos atrasados, como firmemente decide a Suprema Corte [14]. Essa prática não merece prosperar, se buscamos atrair negócios para atingir o desenvolvimento.

---

[10] AÇÃO CAUTELAR. OAB. HONORÁRIOS. SUSPENÇÃO. EXERCÍCIO PROFISSIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE.- No tocante à fixação de honorários advocatícios, esta Colenda Corte vem entendendo que a verba deve ser fixada em 10% (dez por cento) do valor atualizado da causa, na forma do que dispõe o art. 20, § 3º, do CPC.20§ 3ºCPC- As sanções políticas nas obrigações fiscais, desde que comprometa a atividade profissional do contribuinte, ainda que em débito com o Fisco, são inconstitucionais.
(3668 RS 2004.71.04.003668-4, Relator: EDGARD ANTÔNIO LIPPMANN JÚNIOR, Data de Julgamento: 07/11/2007, QUARTA TURMA, Data de Publicação: D.E. 26/11/2007)

[11] TRIBUTÁRIO - APREENSAO DE MERCADORIA MESMO APÓS A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇAO - ILEGALIDADE - SENTENÇA MANTIDA. APELO CONHECIDO, PORÉM NEGADO PROVIMENTO.
I- Insurge-se o Estado do Piauí contra sentença monocrática que concedeu a segurança para determinar a liberação das mercadorias apreendidas pelo Fisco Estadual.
II- A jurisprudência resta consolidada no sentido de reconhecer como ilegal a apreensão de mercadorias por tempo indeterminado, ficando essas disponíveis à autoridade fazendária somente pelo tempo necessário para a lavratura do auto de infração, haja vista que a Fazenda Pública dispõe de instrumentos legais para buscar a satisfação de seus créditos. Súmula 323 STF.III - Recurso conhecido e improvido.
(201100010005100 PI , Relator: Des. José Francisco do Nascimento, Data de Julgamento: 04/11/2011, 1a. Câmara Especializada Cível)

[12] Súmula 70 STF: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

[13] Súmula 547 STF: Não é licito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

[14] DÉBITO FISCAL - IMPRESSÃO DE NOTAS FISCAIS - PROIBIÇÃO - INSUBSISTÊNCIA. 1. Apreensão de mercadorias como forma de coerção ao pagamento de tributos: impossibilidade**.** Surge conflitante com a Carta da Republica legislação estadual que proíbe a impressão de notas

Torna-se impraticável a segurança jurídica, no contexto apresentado. Sem ela, não há estímulo para o investimento, nem incentivo para que pessoas físicas e jurídicas contribuam. Como o Direito reafirmará a segurança jurídica na seara tributária – no que tange a atuação do Fisco - e contribuirá para o desenvolvimento?

Parece-nos que o que tem movido o Fisco à ilegalidade constante é a necessidade de arrecadação feita a todo custo e para suprir os gastos de um Estado inflado. Nesse contexto, a lei é posta em segundo lugar, e não o deve ser, jamais. Por isso, nossas instituições devem lidar com as leis tributárias, colocando-as acima dos poderes do Fisco.

Objetivamente, nossos tribunais devem firmar jurisprudência favorável à limitação dos poderes desse órgão. Como mostram as decisões aqui colacionadas, além dos entendimentos firmados diariamente, os tribunais o têm feito. Devem fazer com mais rigor e com mais firmeza na idéia do tributo como incentivo, e não encargo. O abuso da instituição fazendária deve ser freado, com a reafirmação da posição irrestrita do agente do Fisco como servidor público. Para isso, o Fisco deve ser punido quando atuar de maneira ilegal. O Direito real se dará na maneira como as instituições lidarão com as leis tributárias. Não apenas no aguardo de que a própria lei se exerça.

Tem-se criado uma presunção quase absoluta de que o contribuinte exerce a fraude tributária. Essa idéia não merece prosperar no cenário de desenvolvimento. Se a sonegação parece se tornar prática comum, parte se deve à impossibilidade quase total do contribuinte de defender-se. Nas relações jurídicas tributárias, a distorção tem residido na interpretação que o Fisco confere às leis. No cenário de crescimento que o país busca, Fisco e contribuinte devem manter relação razoável, não sendo o primeiro tão maior do que realmente é, nem o segundo tão menor. Leis mais simples e eficazes aplicadas com seriedade por nossas instituições contribuirão para isso. Assim, o contribuinte não sonegará,

---

fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para com o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa Carta da Republica. (grifo nosso)
(413782 SC , Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 16/03/2005, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 03-06-2005 PP-00004 EMENT VOL-02194-03 PP-00618 LEXSTF v. 27, n. 320, 2005, p. 286-308 RT v. 94, n. 838, 2005, p. 165-176 RDDT n. 120, 2005, p. 222)

porque o tributo deixará de ser encargo, e passará a ser estímulo. Essa é a idéia que contribuirá para o desenvolvimento, e todos os setores sairão vencedores.

Pelo tamanho atual da máquina pública brasileira, a noção formada é a de que a finalidade da tributação é a constituição da receita. É natural essa imagem, porque praticamente não existe um estágio além desse. O tributo supre gasto, mas não gera investimento. Parece-nos que, para que contribuam para o desenvolvimento do país, nossas instituições, ao aplicarem as leis tributárias eficazes sob a ótica do tributo como incentivo, e limitar os poderes do Fisco, farão com que a tributação assuma um novo desempenho: o de constituir a receita do Estado como meio, e o de incentivo ao desenvolvimento como fim. Este cenário é possível porque esse é o papel da tributação nos países desenvolvidos, e o Brasil só pode apresentar-se ao verdadeiro desenvolvimento dessa maneira. A “bola” está com nossas instituições.

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO SUSTENTÁVEL

O Brasil vive uma situação bastante peculiar, num contexto que deve lhe ser muito favorável. Como dito, buscamos alcançar o desenvolvimento econômico no momento em que o seu exercício se dará por meio da sustentabilidade. O exercício do desenvolvimento econômico sustentável é muito mais amplo que a mera preservação ambiental, posto que cobre da indústria, da economia, dos setores de produção de serviço e circulação de mercadorias, e da própria sociedade a capacidade de *suprir as necessidades da geração atual, sem comprometer a capacidade de atender as necessidades das gerações futuras - (Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento – ONU – 1983)*. A sustentabilidade é um conceito que clama execução, porque nos parece que o grande objetivo seja livrar-se do excesso teórico buscar sua aplicação imediata, de maneira objetiva.

Qual papel exercerá o Direito Tributário no contexto específico da sustentabilidade e como poderá esse ramo contribuir para o desenvolvimento sob esse viés? Objetivamente, nos parece que a tributação, bem como a vasta fonte de recursos naturais de nosso país, mais uma vez poderá ser fator de incentivo ou

desestímulo ao nosso potencial. No desenvolvimento sustentável, portanto, não se trata apenas do incentivo aos investimentos no país e da concretização de novos negócios, mas trata-se de regular e desenvolver as práticas que se coliguem à sustentabilidade. A tributação tem e terá, com muito mais força, esse poder.

Parece haver duas posições que o Direito Tributário poderá manifestar, nesse cenário: o tributo como maneira de punir as práticas não-sustentáveis, ou o tributo como maneira de incentivar as práticas sustentáveis.

O primeiro, de maneira clara, atribui ao tributo caráter sancionador, e nos parece tomar para si competência que não tem. O tributo não pode servir como pena. Não somente porque não o quis o legislador, mas porquê, de maneira prática, quando se pretende punir por meio de tributo, por exemplo, a empresa que polui toda uma rede fluvial com sua produção, acaba por fixar um preço a ser pago para poluir. Forma a figura do *"poluidor pagador"*, como bem atenta a desembargadora Consuelo Yoshida, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

> É ilegitima a aplicação de tributos a poluidores com o intuito de apená-los. A figura do 'poluidor pagador' — em que determinada pessoa é obrigada a pagar um tributo porque causou dano ao meio ambiente —, não deve ser tratada em esfera tributária. Além disso, pode gerar distorções de ordem social. Isso porque cria a ideia do 'pago para poluir' ou 'pago, logo posso poluir'.

Pagar um tributo para poluir, nesse contexto, pode ser compensador, e não o deve ser.

Ademais, a criação de tributos visando reprimir as práticas não sustentáveis não contribui para a simplificação de nosso sistema tributário e, portanto, invoca a burocracia. No cenário de desenvolvimento aliado à sustentabilidade, nosso sistema tributário deve ser simples e eficiente.

O Brasil que se propõe ao desenvolvimento deve impedir as práticas que não condizem com essa condição, mas deve, ainda com mais intensidade, ampliar os horizontes de oportunidades que surgirão. Qual atrativo um país somente armado de leis tributárias e instituições com entendimento conforme a punição de práticas não sustentáveis pode oferecer? O Direito Tributário não deve contribuir para que o Brasil se feche em totalidade. A idéia central é a de que a tributação deixe de ser um encargo e passe a se manifestar como incentivo – esse é o

compromisso. Para isso, deve contribuir para a liberdade dos negócios. Dentro da sustentabilidade.

Portanto, no segundo momento, a tributação poderá assumir a função de incentivar as práticas sustentáveis. Dessa maneira, alem de atrairmos investimentos, incentivamos que esses mesmos investimentos girem em torno do exercício da sustentabilidade.

A construção civil, por exemplo, poderá ser um grande campo de experimentação. A nova dinâmica desse segmento, com a construção de estruturas “inteligentes” e “verdes”, e a revisão das antigas práticas de construção pela acepção de estruturas “auto-sustentáveis”; cobra do Direito Tributário uma revisão de seu papel. Objetivamente, os tribunais devem se propor a uma revisão da incidência do ISS. O STF decidiu, a nosso ver acertadamente, em repercussão geral, no RE 603.497 [15], que esse tributo incide unicamente nos serviços prestados na obra, excluindo da base de cálculo os custos dos materiais. A nosso ver, esse entendimento deve prevalecer. Primeiro, por afirmar a real incidência do tributo, impedindo a criação de uma nova obrigação tributária a partir de interpretação equivocada. Segundo, nos parece que deve prevalecer, aplicando-se a ele interpretação extensiva, no sentindo de reduzir a alíquota do tributo quando se tratar de serviço que contribua para reduzir os danos ambientais da obra. O tributo tornar-se-ia proporcional à empresa contribuinte que atue de maneira a produzir sob o manto da sustentabilidade.

Porém, observe-se: se o serviço contribuir para os danos ambientais decorrentes da obra, por exemplo, não se deve ampliar a alíquota do tributo. Porque, como falamos, não é de competência do Direito Tributário para aplicar penas.

---

[15] TRIBUTÁRIO -ISS -CONSTRUÇÃO CIVIL -BASE DE CÁLCULO -MATERIAL EMPREGADO -DEDUÇÃO -IMPOSSIBILIDADE .A jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço total do serviço, de maneira que, na hipótese de construção civil, não pode haver a subtração do material empregado para efeito de definição da base de cálculo. Precedentes de Corte.Agravo regimental improvido."2. Este Tribunal, no julgamento do RE 603.497, de minha relatoria, reconheceu a existência da repercussão geral da matéria para que os efeitos do art. 543-B do CPC possam ser aplicados.Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil.(603497 MG , Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 18/08/2010, Data de Publicação: DJe-172 DIVULG 15/09/2010 PUBLIC 16/09/2010)

A revisão da incidência tributária com a proposta de incentivar as práticas sustentáveis deve ser afirmada no âmbito jurisprudencial, que nos parece se comportar como um filtro esclarecedor da nossa complexa legislação tributária. Contribui, também, para a efetivação do entendimento de que os juristas, no contexto do desenvolvimento, foquem na maneira como nossas instituições aplicam o direito, fixando na consequência da norma, que deve, no âmbito tributário, ser simples, objetiva e solucionadora. A eficácia se dará no âmbito jurisprudencial. Dessa maneira, a tributação e a sustentabilidade, de modo justo e eficaz, caminharão em conformidade, contribuindo com o desenvolvimento.

CONCLUSÃO

O Direito poderá e deverá contribuir para o desenvolvimento. Duas são as conclusões primeiras deste estudo: primeiro, para que contribua para o desenvolvimento, a tributação deve deixar de ser um encargo e manifestar-se como um incentivo aos investimentos que virão. Esse compromisso é inadiável se é consequência direta da maneira como nossas instituições aplicarão o direito. Segundo, esse processo deverá se efetivar de maneira prática e eficaz. Os demais pontos são meios, propostas, ideias que não se encerram numa rápida discussão que aqui se propõe. Nem mesmo quando aplicadas com sucesso devem encerrar-se.

Temos observado que a consequência da norma tem causado muito mais efeito no dia-a-dia do país do que a própria substância da norma, em sua letra fria. A norma se manifesta nas decisões. Por isso, concluímos que nossa formação jurídica não deve caminhar para formar o antigo operador do Direito que somente interpreta as leis e não foca na maneira como nossas instituições têm lidado com elas. No cenário do desenvolvimento, nossas instituições devem ser sólidas, como nunca antes.

Por isso, é necessária uma revisão na maneira de atuar do Fisco, por meio de decisões – da primeira instancia à Suprema Corte – que limitem o poder desse órgão e garantam ao contribuinte – do cidadão comum ao futuro investidor estrangeiro – o estabelecimento da segurança jurídica, criando terreno para o desenvolvimento. Ademais, concluímos que as decisões devem caminhar no

sentido de não conferir aos tributos o aspecto sancionador, posto que a lei nunca o tenha conferido. Quanto à nossa legislação tributária, resta provado que sua simplificação será crucial para firmar o papel do tributo como incentivo. Concluímos que a simplificação da legislação tributária – ainda que por meio de revisão do processo legislativo – será benéfica para o desenvolvimento do país.

Ainda, é preciso uma revisão no próprio papel do Estado, que no contexto do desenvolvimento não terá competência para intervir. Para isso, a tributação aplicada de maneira direta, cujo objetivo é a arrecadação desmedida de um Estado ineficiente, que culmina em serviços públicos de péssima qualidade, não deve prevalecer. Concluímos que é necessária, por meio da experimentação, a conversão da receita tributária em aplicação às práticas empreendedoras, incentivando a produção e a capacitação.

O Direito tributário poderá contribuir para o desenvolvimento do país se, aliado a todos os ramos do Direito e a todos os segmentos da sociedade, pautar-se pela sustentabilidade. Porque o desenvolvimento econômico global dar-se-á pela sustentabilidade. Por isso, concluímos que a tributação deve incidir de maneira a incentivar as práticas sustentáveis, não a reprimir as não sustentáveis, por critérios de eficiência e competência.

Por fim, concluímos que a busca ansiosa e inteligente por um novo modelo de tributação deve partir da pergunta “como o Direito poderá contribuir para o desenvolvimento do Brasil?” e focar nas respostas e propostas, posto que o Direito e o desenvolvimento, além de aliados, devem se manifestar, de maneira prática e solucionadora, no dia-a-dia do Brasil que desejamos.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BRASIL, Ministério da Fazenda. **Cartilha - reforma tributária**. Brasília, DF, 28 fev. 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 20ª edição revista atualizada e ampliada de acordo com as EC 32 e 33/2001, Malheiros Editores, 2002.
REALE JR, Miguel. Ação Fiscal e extinção da punibilidade no crime tributário. In: Revista Literária de Direito (agosto /setembro 2004).
TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.