

TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO: POSSÍVEL PARCERIA?

Antônio Carlos Diniz Murta*

Introdução

Ao iniciar qualquer reflexão sobre a matéria tributária, mormente quando confrontada com a atividade econômica de dado país, não poderíamos olvidar, sob pena de aniquilação ou supressão de eventuais conclusões a serem obtidas, de tecer considerações sobre a impossibilidade absoluta da Sociedade contemporânea abdicar de sua existência.

Portanto, como ponto de partida de nossa exposição, fincamos a tese da imprescindibilidade da coexistência do Tributo com qualquer e imaginável política de desenvolvimento proposta e executada em nosso País e alhures.¹

No entanto, vale dizer, sem embargo da coexistência, necessária, do tributo e a própria Sociedade, esta convivência deve se pautar por um mínimo de harmonia já que o indigitado Tributo, rotineiramente, determina verdadeira sangria no organismo econômico, sustentáculo da vida social.

Neste sentido remetemos às palavras de J.M. Sidou² em que realça que o Estado, pela mão de governos sábios e prudentes, não estanca nunca a fonte donde flui o tributo, estimula-a. Não porfia por descontentar, ou desencantar, o contribuinte, nem provocar a antipatia popular tornando insuportável a vida; contemporiza. Na metáfora do simplório César, não sacrifica a ovelha, tosquia-a, o que em língua moderna equivale ao não matar a galinha dos ovos de ouro.

* Doutor em Direito pela UFMG. Procurador do Estado/MG. Coordenador do Programa de Mestrado em Direito da Faculdade de Ciências Humanas da Universidade FUMEC / acmurta@fch.fumec.br.

¹ Talvez poderíamos abstrair e, mesmo, desconsiderar, tal afirmação quando pensarmos nos países, notadamente os árabes, que se sustentam, com fausto muitas vezes, basicamente, com as riquezas geradas de suas entranhas, especialmente o denominado ouro líquido e negro, qual seja, o petróleo.

² Sidou, J.M, Dimensão Jurídica do Tributo. São Paulo: Meio Jurídico, 2003, Os Tributos no Curso da História, pg..371.

Neste diapasão o grande desafio que se postula é buscar a integração, que seja mínima, entre eventual política tributária e o decantado crescimento econômico sustentável.

Partiríamos, inclusive, sem maiores digressões, da premissa da sinonímia entre o apontado crescimento econômico e Desenvolvimento econômico, já que, em qualquer país ou época, Desenvolvimento econômico não rima ou coaduna com estagnação ou baixo crescimento econômico; considerando, inclusive, que o artigo 3º do texto constitucional vigente, apresenta, dentre outros, como objetivo precípua da República Federativa do Brasil o Desenvolvimento nacional.

Não haveria de se falar em Desenvolvimento nacional sem tratarmos de crescimento econômico; portanto integrando Desenvolvimento nacional com crescimento econômico chegaríamos ao denominado Desenvolvimento econômico.

Neste pensamento considerar-se-á desiderato da República Federativa Brasileira a busca constante e incessante do já chamado Desenvolvimento econômico.

No entanto este Desenvolvimento não se revela como gostaríamos na medida que são apresentados números não desprezíveis de taxa de desemprego, acompanhada, infelizmente, de perto, do incremento da taxa de criminalidade.

Confrontando a Política Fiscal, definindo-a, neste momento, de forma mais específica, voltada para a Tributação, e o Desenvolvimento econômico, no mínimo, deduziríamos, algum impacto em sua integração.

Percebe-se, claramente, que no último decênio, não importando qual seja o governo de plantão, renovando-se a sanha fiscal a cada novo Presidente da República, a carga tributária brasileira tem crescido a taxas consideradas exageradas tanto pelo setor produtivo como pelo cidadão comum; existindo, a partir da constatação deste fato, um consenso no sentido de que a referida carga tributária, girando em torno de 35 a 37 % do produto interno bruto, dependendo da metodologia de sua aferição ou mesmo da fonte de informação (Governo Federal ou Institutos Privados), se tornou um empecilho ou mesmo um “freio” para deslanchar, de vez, toda a capacidade e potencialidade do parque industrial brasileiro.

É cediço que as taxas médias de crescimento da economia brasileira estão abaixo das taxas de outros países qualificados também como emergentes; entretanto, não havendo apenas coincidências, as cargas tributárias destes países se encontrariam em patamares bem inferiores aos da brasileira.

Existiria uma conexão direta entre crescimento / Desenvolvimento econômico inversamente proporcional à imposição tributária sobre a mesma economia?

Quando da época do denominado milagre econômico, do fim da década de sessenta até o início da década de setenta do século passado, derradeiro momento daquele conhecido período áureo, especialmente a primeira metade do século XX, onde se verificou no Brasil um dos maiores crescimentos econômicos do Mundo, a carga tributária brasileira se encontrava em torno de 20% do PIB, valores praticados pela maior parte dos países que, atualmente, obtêm taxas de crescimento superiores ao da brasileira.

Portanto, a despeito das conhecidas limitações ao poder de tributar, insertas em nossa Carta Magna, deveríamos encontrar um instrumental jurídico, não obrigatoriamente, constitucionalizado, que propiciasse a criação de um Sistema de pesos e contrapesos objetivando, por mais frágil que pareça, hipotético equilíbrio entre o que o Estado Fiscal retira da Sociedade e o que almeja em termos de crescimento da própria Sociedade sob pena de ocorrer, como muitos já o entendem, nítido e efetivo descompasso entre as referida figuras (tributo e economia) acarretando conseqüências deletérias tanto para um quanto para a outra.

Neste sentido nos ensina José Casalta Nabais ao afirmar que mais discutidas são as limitações ao poder tributário que vêm sendo reivindicadas contra a atual dimensão do estado fiscal, entre as quais se contam, ao lado das de natureza procedimental dirigidas essencialmente á obtenção dum consenso superior ou reforçado dos contribuintes, os de caráter material consubstanciados na limitação quantitativa da tributação, como são os que têm vindo a ter guarida nas constituições de diversos estados federados norte-americanos, sobretudo a partir da década de setenta, concretizados, nomeadamente, na fixação da taxa ou da taxa máxima dos impostos, na limitação da sua matéria coletável, no congelamento do aumento dos impostos ou no estabelecimento de um teto para esse aumento.³

³ Nabais, José Casalta. O Dever Fundamental de pagar impostos. Coimbra : Livraria Almedina, 1998, pg. 591.

1-O Tributo no Brasil contemporâneo

Não cabe, neste curto trabalho, discorrer sobre os primórdios da gênese do instituto do tributo na República Federativa do Brasil, sabedores que a relação jurídico tributária nos acompanha desde tempos de antanho, nos remetendo ao Brasil - colônia de Portugal, ensejando, inclusive inúmeras revoltas, como a própria *Inconfidência Mineira com o episódio da famosa derrama*, ao Brasil Império e, finalmente, ao Brasil República.

Sabe-se, outrossim, por público e notório, que jamais, desde que este país pode ser denominado como tal, se exigiu tanto tributo, como hodiernamente, do contribuinte brasileiro⁴, seja pessoa física ou jurídica.

Um estudo do instituto brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) revela a quantidade de normas que foram editadas desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. De acordo com o estudo, desde 5 de outubro de 1988 até 05 de outubro de 2005, foram editadas 3,4 milhões de normas. Ou seja, foram 554 normas todos os dias, sendo 812 por dia útil. Ainda segundo o levantamento, 225 mil normas correspondem à questões tributárias .

A consequência é clara: aumento de carga tributária.

O Estudo revela que de 1988 para cá a carga tributária cresceu 87,5% a mais que o Produto Interno Bruto (PIB). Para se ter uma idéia, em 1988, os tributos correspondiam a 20,01% do PIB e, segundo estimativa do IBPT, esse ano (2005) deve atingir 37,5%. Só no primeiro semestre, ela chegou a 39,34%. A participação individual dos contribuintes na arrecadação total também aumentou. O Estudo revela que atualmente cada contribuinte paga 2,69 vezes mais de carga tributária individual do que pagava há 17 anos.⁵

De 1988 para os dias de hoje foram editadas 48 emendas constitucionais e 12 delas estavam relacionadas ao aumento da carga tributária, existindo, a partir daí, uma

⁴ Utilizaremos, atecnicamente, por ser de uso corrente, o vocábulo *contribuinte* para nos referimos a todo aquele ao qual seja dirigida dada exação tributária; abstraindo, deliberadamente, a definição legal e jurídica do *sujeito passivo da obrigação tributária*, prevista no artigo 121 do CTN; lembrando que, de fato, dadas as condições da tributação brasileira se pautar pela sistemática da Substituição Tributária regressiva indireta, o verdadeiro *sujeito passivo* (a melhor doutrina chama a atenção pela incongruência desta expressão na medida em que o intitulado *sujeito* já se sujeita; por sua própria índole já seria passivo - jamais pacífico, diriam alguns – não havendo qualquer necessidade da utilização concomitante da palavra passivo. O que diriam então do denominado *sujeito ativo* ?) seria o *responsável tributário* a teor do artigo 128 do mesmo diploma legal onde se define responsabilidade tributária abrangendo a figura da referida substituição tributária.

⁵ Os Tributos crescem 87,5% em 17 anos, reportagem publicada na Gazeta Mercantil do dia 06/10/2005.

preocupação palpável da Sociedade civil já que a indigitada carga acaba por fomentar, ainda mais, a informalidade, prejudicando, sobremaneira, o desenvolvimento econômico.

Tal preocupação já redundava em passos concretos objetivando encontrar soluções que faça com que o Governo de plantão, seja de esquerda, centro ou de direita, tenha um comportamento mais responsável na majoração do ônus tributário, seja através de criação, pura e simples, de outros tributos, ampliação de base de cálculo, aumento de alíquotas já existentes e outros subterfúgios normativos, muitas vezes de questionável constitucionalidade.

Este seria o principal desiderato da denominada Frente Brasileira Contra o Aumento de Impostos (leia-se tributos), qual seja uma iniciativa de diversos órgãos e entidades da sociedade civil organizada, como o IBPT, a OAB-SP, a associação Comercial de São Paulo, o Sescon (Sindicato das Empresa de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo) e outros.

Segundo o presidente da Associação Comercial de São Paulo, Guilherme Afif Domingos, *“as empresas gastam hoje de 1,5% a 2% do faturamento bruto apenas com administração tributária. E mais 3,8% de juros do pagamento antecipado de tributos. Precisamos mudar isto”*. Afirma que um dos maiores objetivos da apresentada frente é obter do governo maiores prazos para as empresas pagarem os tributos.

Nesta mesma linha o presidente da OAB-SP, Luiz Flávio Borges D’Urso, afirma *“a Frente reagirá contra as medidas fiscais arbitrárias do governo, que visam insistentemente aumentar a carga tributária e sobrecarregar os contribuintes.”*⁶

Entendem alguns que a alta carga tributária brasileira se daria não só por fatores econômicos, na medida que objetivam propiciar o pagamento de substanciosos juros, atrelados à famigerada taxa SELIC, atraindo o capital externo volátil e sem pátria, valorizando, o real, reduzindo a inflação e propiciando girar o incomensurável déficit público.

A Carga Tributária no Brasil seria elevada, para Ivez Gandra da Silva Martins, porque administração Pública é ineficiente e os governos despreparados para elaborar um projeto nacional. E, quanto mais despreparados os que empalmam o poder, menos privilegiam a eficiência da Administração e mais privilegiam a colocação de seus correligionários, muito deles ávidos em lucrar no exercício da função pública e não servir o povo.

⁶ Frente de luta para barrar alta de tributos, reportagem publicada na Folhar de São Paulo, em 06/10/2005.

Os juros, para os referidos tributaristas, elevados – tanto para manter um mínimo de atração aos investimentos estrangeiros, como para conter, em parte, o aquecimento do mercado, e a inflação- terminam gerando o crescimento da dívida e um círculo vicioso, o que implica o permanente aumento da carga tributária para administrá-la. E parcela ponderável da pressão fiscal destina-se a assegurar credibilidade, estando o País ainda, como um dos mais vulneráveis, em nível de seu endividamento.

Tal esforço tributário, todavia – que não é seguido de um esforço redutor da capacidade dispenditiva do Estado – torna-se inútil.

Ora, o despencar do Brasil, em termos de competitividade, no Fórum Econômico Mundial, de 57º para 65º lugar, sendo ultrapassado pelo México (55), Uruguai (54), Chile (23) e pelos nossos concorrentes diretos, Índia (50) e China (49), é a clara demonstração dos equívocos governamentais.⁷

Como, então, romper este ciclo vicioso? Não se nega que o Brasil, por suas peculiaridades econômicas, necessita, a todo o momento, de capital externo, para lhe propiciar um mínimo de estabilidade econômica; que, a grosso modo, permitiria crescimento e desenvolvimento econômico. Todos nós sabemos as conseqüências da fuga de capital, como no episódio do ano da eleição presidencial do governo Lula, como desvalorização galopante da moeda nacional, aumento da inflação, quedas sucessivas das Bolsa de Valores e aumento exponencial das taxas de juros; almejando-se, desta feita, reverter o nefasto quadro, trazendo como conseqüência certa, o aumento do já considerável *déficit público*.

No entanto para tal mister faz-se necessário atrair este capital externo. Não se conhece instrumento mais adequado para esta convocação de dinheiro estrangeiro do que a política de juros altos. No entanto, efetivamente, sangra-se as finanças do País com o pagamento de juros, qualificados como estratosféricos pelos opositores desta política, buscando-se uma satisfação imediata de estabilidade em detrimento das implicações futuras.

Atrair dinheiro externo, sobretudo através do pagamento de juros reais superiores aos pagos pelo conjunto de países, objetivando manter a moeda nacional forte, implicando maior controle inflacionário já que deprecia o dólar. Permite, outrossim, maior segurança nas relações econômico-sociais e um mínimo de racionalidade nos projetos, pessoais e empresariais, a serem desenvolvidos a médio e

⁷ *Tributos e liberação de verbas*, artigo publicado na Gazeta Mercantil de 13/09/2005.

longo prazo; e, finalmente, propicia o incremento do mercado acionário brasileiro que, certamente, favorece a saúde financeira das empresas que negociam no mercado de balcão, concedendo-lhes maior lucratividade; portanto, a política de juros altos aparenta, a vôo de pássaro, ser uma política governamental correta e condizente com a vontade de potencializar crescimento econômico.

No entanto, o Governo, notadamente o Governo Federal, competente neste desiderato, ao remunerar tão bem seus títulos públicos, atraindo a sanha dos investidores estrangeiros, somente pode fazê-lo através de política fiscal voltada, única e exclusivamente, para o permanente crescimento da carga tributária já que a figura do Estado-empresário quase que inexistente neste País, buscando a Administração Pública seus recursos através da denominada receita derivada decorrente, justamente, do tributo.

Ao contrário do que muitos pensam, grande parte da arrecadação tributária federal, que é a maior e a que mais cresce, é voltada, com previsão, inclusive, na lei de diretrizes orçamentárias, para o denominado *superávit primário* em que se percebe que considerável parte dos recursos amealhados com a tributação é destinado ao pagamento do *déficit público*. Ou seja, a rigor, toda a sociedade civil, em especial quando do pagamento dos tributos federais, mormente aqueles embutidos nos preços das mercadorias⁸, sustenta, em última análise a cirando financeira da taxa SELIC e conseqüente festa dos investidores estrangeiros e também os abastados tupiniquins.

Neste diapasão não é possível aliviar a discutida carga tributária e quem sabe, sonhando alto, reduzi-la. A carga tributária brasileira, não podemos nos iludir, tem crescimento real e contínuo em especial, chama-se atenção para o último decênio, pela política de juros altos (SELIC) que, com vimos, está atrelada à necessidade de atração real e inafastável, pelo menos na conjuntura econômica atual e dos próximos anos.

O mais contraditório seria constatar que se necessitamos, pelas razões expostas, ter uma carga tributária alta, para sustentar a política de juros suficiente para traír capital especulativo para sustentar o *déficit público*, a referida carga acaba funcionando, como um desestímulo a entrada de capitais que busquem, de fato,

⁸ A despeito do disposto no artigo 150, & 5º, do texto constitucional vigente, onde se prevê que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços” não houve, e nem haverá, acreditamos, vontade política em implementar a indigitada lei ordinária que informe o mínimo ao consumidor, em um País pautado pela tributação sobre o consumo, qual seja; o que de fato paga pelo produto ou serviço e o que paga de tributo, denominando-se, quando não sabemos dissociar as referidas parcelas, tal fenômeno de anestesia tributária. Talvez eventual edição de lei neste sentido contrariasse os esforços do governo em maximizar a carga tributária, sendo a previsão no texto constitucional letra morta. Louvados seriam os empreendimentos recentes desenvolvidos por empresários, em diversas feiras pelo Brasil, onde busca-se atentar o consumidor-contribuinte para a carga de tributos embutida, sobretudo, em itens de necessidade básica.

investimentos duradouros e não voláteis, sujeitos à denominadas fugas, para a consecução de fábricas, indústrias, prestação de serviços, etc..

Tudo aquilo permita a criação de empregos, a expansão da renda nacional, aporte de novas tecnologias, portanto, desenvolvimento econômico.

Segundo o citado Ivez Gandra da Silva Martins, o Brasil vive um período de insegurança jurídica, que só traz incerteza aos cidadãos. As constantes mudanças nas leis, normalmente nos últimos dias de cada ano e sempre para levar a carga tributária, acabam por afastar do País os investimentos externos.

Diante dessa insegurança, Gandra diz que a melhor defesa para o contribuinte é a internacionalização da economia, pois quanto menor a segurança jurídica no campo tributário mais difícil é a atração de investimentos de fora. Em contraposição, quanto melhor a política tributária, menor a possibilidade de fuga de capitais de um país para outro.

Chega a ponto de afirmar que um sistema tributário, mesmo sendo injusto, mas sem mudanças, dá mais segurança jurídica aos contribuintes e aos investidores externos.

Como o País de menor carga tributária atrai mais investimentos que aquele de maior carga, Gandra diz que a cada dia está mais convencido de que o País que pretender manter alta tributação – como o Brasil – perderá competitividade e poderá sofrer impacto inverso ao desejado com o aumento da carga fiscal.

Citando Ronald Coase, Prêmio Nobel da Economia de 1991, afirma que “*sem instituições jurídicas estáveis e jurisprudência confiável, não há economia de mercado porque não há segurança e certeza do tributo*”.⁹

Segundo dados apresentados no mês de outubro de 2005, a arrecadação de impostos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB) – conhecida como ‘Super Receita’ – das demais receitas (taxas e contribuições controladas por outros órgãos) – somou R\$ 37,990 bilhões no mês de setembro. O montante representa crescimento de 1,71% em relação ao mesmo período do ano de 2004.

No ano de 2005, o total recolhido já chega a R\$ 345,752 bilhões. Corrigido pela inflação, o montante acumulado é igual a R\$ 350,258 bilhões – alta de 5,69 % sobre janeiro-setembro do ano de 2004; tratando-se de soma recorde para o período.¹⁰

⁹ Anais do 30º Simpósio Nacional de Direito Tributário (2005), realizado pelo Centro de Extensão Universitária da Universidade Mackenzie.

¹⁰ *Arrecadação soma R\$ 37,99 bilhões no mês de setembro / Até com greve arrecadação bate recorde.* Reportagens publicadas nos jornais Gazeta Mercantil e Folha de São Paulo de 26/10/2005.

Até que ponto a Sociedade vai assistir, por que não dizer impassível, ao crescimento sistemático, ano a ano, independente de governo, da carga tributária? A todo momento somos bombardeados com notícias revelando novos recordes sendo batidos na arrecadação de tributos, mormente na seara federal, relevando a depreciação monetária causada pela inflação.

Tais notícias não se revelam alvissareiras; configurando, sim, um avanço cada vez maior do Estado, via tributação, sobre o patrimônio privado, restringindo, por conseqüência, sua própria expansão e crescimento.

2- A fragilidade e insuficiência das denominadas Limitações ao Poder de Tributar

Não se pode negar que sob a ótica legislativa, quanto à edição de normas impositivas tributárias, constitucionais ou infraconstitucionais, o direito positivo brasileiro tem se pautado, desde a 1ª constituição republicana, em apresentar balizas comportamentais dirigidas à administração tributária em geral, objetivando, no mínimo, fazer com que ao se pretender impor dada tributação o Poder Fiscal tenha mais dificuldades e restrições, fazendo com que, imagina-se, como conseqüência, a carga tributária ficasse em níveis razoáveis ou mesmo proporcionais à riqueza nacional.

Não se tem conhecimento, pelo menos nas Constituições escritas das Américas, de texto constitucional, em virtude, sobretudo de sua conhecida e criticada prolixidade, como o brasileiro, que apresente tal número de dispositivos que sejam qualificados como limitações ao poder de tributar, sejam previstos no bojo do Sistema Tributário Nacional¹¹, em especial em seu artigo 150¹², sejam em outros dispositivos esparsos distribuídos por toda a Carta Política.

O mais interessante é notar que alguns países da América do Sul, em seus respectivos textos constitucionais, não apresentam sequer o denominado “*sistema tributário nacional*”, prevendo o conhecido Princípio da Legalidade Tributária em dispositivos esparsos, dando a entender haver, *in casu*, quase que salvo conduto ao Poder Fiscal para tributar ao seu bel prazer.

No entanto, não é o que de fato acontece. Não se percebe uma proporcionalidade objetiva entre aqueles países que apresentem restrições normativas exaustivas quanto ao poder de tributar – como é o caso do Brasil - e carga tributária

¹¹ *Da Tributação e do Orçamento*, Capítulo I / do Sistema Tributário Nacional / art. 145 e seg.

¹² *Das limitações ao poder de tributar*. Art. 150 / *Caput* : Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “

relativamente baixa, e aqueles onde haja incipiente previsão legislativa visando conter os impulsos arrecadatórios e carga tributária alta (vide os casos dos Estados Unidos).

Neste sentido percebemos que apenas prever, seja na Constituição, seja em outros instrumentos normativos, leis que impeçam, mitiguem, reduzam ou mesmo apaziguem a volúpia fiscal não tem resultado prático dado ao crescimento da carga tributária brasileira, lembrando, que a Constituição de 1988 seria a Constituição a conter o maior número de artigos neste sentido e, coincidentemente, desde a sua promulgação, a carga tributária não para de crescer a taxas consideradas explosivas e insustentáveis em longo prazo.

Apesar destas considerações os Doutrinadores em geral, ao se pronunciar sobre a questão, não fazem qualquer observação neste ponto, se restringindo, muitas vês, a elogiar ou mesmo encampar a tese de que as limitações – ou princípios - ao poder de tributar de fato limitar ao que se propõe.

Segundo Ávila de Oliva Brasil estes denominados princípios surgiram justamente com tal desiderato já que considera que quando um povo lutava com outro no sentido de conseguir mais espaço territorial, visando ao fortalecimento de seu Estado, aquele que perdia a batalha era forçado a cobrir as despesas realizadas pelo vencedor, sendo este pagamento chamado tributo. Por aí começa, segundo informa, a grande rejeição a este instituto jurídico. E se fala na sua espécie – imposto, a reação psicológica da pessoa é maior ainda. Daí percebe-se que a idéia do tributo e suas espécies parte de uma relação de poder, naturalmente, a ser levado a efeito por uma decisão *erga omnes*, isto é, oponível a todas as pessoas da sociedade. E sendo o caso uma questão de elevada seriedade, o Estado teve que estabelecer uma série de comandos, que passaram a serem considerados princípios, às vezes próprios de cada matéria.¹³

Na lição de Luciano Amaro o exercício do Poder de Tributar supõe o respeito às fronteiras do campo material da incidência definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais que complementam a demarcação desse campo e balizam o exercício daquele poder. Requer a conformação com os princípios constitucionais tributários e a adequação, quando seja o caso, aos limites quantitativos (alíquotas máximas ou mínimas) definidos na Constituição, em leis complementares ou em resoluções do Senado. Pressupõe, ainda, a harmonia formal com

¹³ BRASIL, Ávila de Oliva. *Direito tributário brasileiro em nova estrutura lógica*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pg. 17.

os modelos constitucionais de produção do direito: tributos (em regra) criam-se por lei ordinária: alguns, porém, demandam lei complementar para serem validamente instituídos; alguns podem ter alíquotas alteradas por ato do Executivo, enquanto outros (que formam a regra) só podem ser modificados por lei, inclusive no que respeita à suas alíquotas.¹⁴

Já Sacha Calmon Navarro Coelho defende a singela importância dos discutidos princípios constitucionais ao afirmar que ditos princípios no imo e sem suas expansões projeções de direitos fundamentais, ou melhor, no miolo, são garantias de direitos fundamentais, notadamente capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade, além de valores republicanos, federalistas e solidaristas.¹⁵

Enfocando os indigitados princípios para o campo tributário narra que os princípios constitucionais tributários e as imunidades (vedações ao poder de tributar) traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São, segundo defende, portanto, cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis (art. 60, § 4º, da CF).¹⁶

Apostando em uma concepção mais política e evolucionista do conceito de princípio, em especial os princípios informadores da tributação (a rigor traduzidos como limitações ou restrições ao poder de tributar) Werther Botelho Spagnol entende que os princípios são fruto ora da experiência jurídica acumulada ora da forma de Estado adotada. Assim vários são os princípios que têm origem de outros campos científicos e são incorporados pelo Direito, como, por exemplo, a capacidade econômica, princípio erigido pela ciência das finanças. Outros princípios podem decorrer diretamente do Federalismo, com a proibição de discriminação tributária em razão da procedência ou do destino dos bens. Mais importante é, entretanto, destacar que o sentido dado aos princípios é também variável e condicionado pela ideologia constitucionalmente adotada. Assim cabe ao intérprete acompanhar sempre a evolução do pensamento jurídico; sendo imperioso notar, no caso dos princípios tributários, que estes frutificaram de experiência jurídica acumulada, e na realidade traduzem mera explicitação, em matéria tributária, de direitos e garantias que, com o passar dos tempos, vieram a ser considerados fundamentais.¹⁷

¹⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro/ 11ª ed.* São Paulo: Saraiva, 2005, pg. 106 e 107.

¹⁵ COELLHO, Sacha Calmo Navarro Coelho. *Curso de Direito Tributário* Rio de Janeiro : forense, 2004, pg. 194.

¹⁶ Idem, pg.195.

¹⁷ SPAGNOS, Werther Botelho. *Curso de direito Tributário..* Belo Horizonte: Del Rey , 2004, pg.97/98

Comparando a opinião dos autores colacionados poderíamos ousar afirmar que os excertos transcritos dão a entender que as denominadas e discutidas limitações ao Poder de tributar ou Princípios constitucionais ao Poder de Tributar teriam eficácia plena, ou mesmo razoável, para conter a ânsia de tributar das diversas administrações tributárias que se sucedem nos anos, não havendo mudança quanto a este desiderato.

A reboque, inclusive, de propostas de emendas constitucionais visando a reforma do Sistema Tributário Nacional, pretendeu-se, provavelmente decorrente de segmentos sociais preocupados, quiçá, com o deslanchar ilimitado e desenfreado da carga tributária brasileira nos últimos anos, inserir no texto maior disposição expressa estabelecendo o percentual máximo sobre o PIB (produto interno bruto) . Tal proposta, por obviedade, não vingou até porque qualquer Governo, em sã consciência, mesmo que não pretenda, momentaneamente, aumentar consideravelmente sua respectiva carga tributária, não poderá se dar ao luxo de permitir engessar, no texto constitucional federal, eventual e possível incremento percentual desta exação.

Dentre os Princípios constitucionais tributários tidos como verdadeiras barreiras contra a tributação, teríamos o conhecido *Princípio da Legalidade Estrita*¹⁸, o grande baluarte da segurança jurídica, onde se vislumbra que a criação ou majoração de tributos, abstraindo as exceções previstas na CF, se faria apenas e tão somente através do consentimento do povo. Se constatado que vivemos em uma democracia indireta¹⁹ em que elegemos, periodicamente, nossos representantes perante os diversos poderes legislativos, qualquer decisão neste sentido, em especial quanto à criação de tributos, se faria, pelo menos transversalmente ou indiretamente, com nossa aquiescência. Em suma, a própria sociedade civil, mediante seus eleitos se tributaria, não havendo espaço para críticas pelo simples fato de sua incompatibilidade dado o contra-senso do crítico ter elegido aquele que aprovou norma, em seu nome, contrário ao seu interesse.

Partindo do brocardo inglês “*no taxation without representation*”²⁰ e latino “*nullum tributum sine lege*” não poderíamos, pelo menos utopicamente, imaginar eventual carga tributária suportada pela Sociedade ou economia sem passar, indiretamente, pelo crivo de quem a suporta.

A referida se faria mais fundamentada a medida que sabemos que pelo menos em relação aos impostos e taxas (sejam de polícia e de serviço) haveriam critérios ou

¹⁸ Art. 150/ CF / Inciso I : Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

¹⁹ Art. 1º / CF / Parágrafo Único: Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

²⁰ Princípio consagrado na Inglaterra, na magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra.

pressupostos mais rígidos quanto à sua instituição. Vale dizer: Não haveria a possibilidade de criação de impostos que não aqueles elencados, exhaustivamente, considerando-se *numerus clausus*²¹ no rol previsto, respectivamente nos artigos 153 (União Federal), 155 (Estado-Membro) e 156 (Municípios)²²; ocorrendo, portanto, um mínimo de certeza quanto a existência e cobrança desta espécie tributária, sem embargo da possível mutabilidade de suas respectivas bases de cálculo e alíquotas.

Quanto às taxas, muito embora não sejam previstas, com o perdão do trocadilho taxativamente, como os impostos, havendo uma série de pressupostos para sua instituição, sejam no próprio texto constitucional ou meso no CTN²³, não haveria, outrossim, tanta preocupação quanto à sua exação já que o Poder Público nunca teve uma preocupação rotineira em fazer caixa com a sua cobrança.

O mesmo raciocínio, talvez agravado, valeria para as denominadas Contribuições de Melhoria face às peculiaridades e exigências na sua criação, se distinguindo das discutidas taxas por dois pontos expressivos: pressupõem uma obra pública e não serviço público; e dependem de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel.²⁴

Entendemos que o problema não reside nas espécies tributárias apresentadas (impostos, taxas e contribuição de melhoria) e, sim, na figura juridicamente indefinida das denominadas contribuições especiais²⁵ (tidas como tributos vinculados ou não vinculados dependendo de seu fato gerador), cuja arrecadação tem crescido sobremaneira nos últimos anos dada à liberdade de sua criação e da quase desnecessidade de sua repartição de receitas com os outros entes políticos²⁶ chamando a

²¹ É importante salientar a exceção prevista no artigo 154 da CF onde se prevê a possibilidade do exercício, por parte da União Federal, da denominada competência extraordinária ou residual (felizmente, até então, não exercida).

²² Art. 153/ CF / Compete à União instituir impostos sobre importação, exportação, renda, produtos industrializados, operação de crédito, câmbio e seguro e sobre grandes fortunas.

Art. 155 / CF / compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte e de comunicação e sobre propriedade de veículos automotores.

Art. 156 / CF / Compete aos Municípios instituir imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis e sobre serviços de qualquer natureza.

²³ Código Tributário Nacional, em seus artigos 77 e 78.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, pg. 42.

²⁵ Art. 149 /CF/ compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

²⁶ Com exceção, após pressão política irresistível, incluindo-se na emenda constitucional n. 42/2003, do previsto no artigo 159, inciso III, da CF onde se determina que a União entregará do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no artigo 177, § 4º (CIDE sobre combustíveis), vinte e cinco por cento para os Estados e Distrito Federal, distribuídos na forma da

atenção para aquela espécie, no pré-citado gênero (contribuições especiais), denominada de *contribuição de intervenção no domínio econômico* (CIDE).

Esta figura tributária é, para não utilizar outro vocábulo, exótica e estaparfúdia, capaz de permitir ao executivo federal, detentor da maioria dos votos no cenário do respectivo legislativo federal, já que possuidor das chaves dos cofres públicos e do poder de nomear, a quem desejar, para os sonhados cargos públicos de confiança, editar leis (em estrita observância do apontado e sagrado princípio da legalidade) criando exações, com fulcro em hipotética intervenção no que denominou domínio econômico.

Se o Poder Público Federal, detentor da maior competência tributária, tem para si o poder de editar leis que criem CIDES partindo do nebuloso e inconsistente conceito de *intervenção no domínio econômico*, não existe a menor segurança jurídica para a Sociedade na medida que, hodiernamente, se cobra CIDE sobre combustíveis, mercadoria já tributada pelo ICMS, IPI e demais tributos, poderemos, no futuro, partindo da imaginação profícua de nossos governantes ser surpreendidos com a criação de outras variáveis de CIDE, como CIDE sobre comunicação, sobre energia, sobre transporte, sobre qualquer compra e venda, sobre cosméticos, sobre prestação de serviços, etc.. A constituição não define o que seja domínio econômico (podendo ser considerada norma em branco, por que não dizer cheque em branco assinado pela Sociedade em favor do Poder Executivo para instituir o que lhe aprouver). Certamente, esta expressão, notadamente ambígua, não foi escolhida, inocentemente, havendo, por trás de sua formatação, verdadeira e efetiva armadilha tributária.

lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, , do referido artigo.

Na lição de Werther Botelho Spagnol, pontua-se:

Depara-se o intérprete com efetivas dificuldades na tarefa de definir o perfil genérico das contribuições interventivas. Isso porque, na redação original da Constituição de 1988, as suas bases de incidência teórica não foram explicitadas, bem como não se exigiu, para a ocorrência do fato gerador, qualquer referibilidade direta ao sujeito passivo do tributo. Tal fato, contudo, não pode autorizar conclusão no sentido de serem as contribuições tributos meramente fiscais. É importante destacar que, por se tratar de contribuições e não de impostos, obrigatoriamente o produto de sua arrecadação deve ser afetado a despesa específica. De fato, o próprio legislador constituinte deixou fincado tratarem-se as contribuições em tela de instrumento de atuação interventiva do Estado no domínio econômico.

Na verdade ao se permitir a criação de CIDE, até mesmo por medida provisória²⁷, não havendo restrições quanto ao seu alcance, dada à sua absurda abrangência, em função de etimologia terminológica imprecisa, estando o Poder Central detendo todos os mecanismos de pressão e influência (quase sempre pecuniária, seja através de distribuição de verbas ou mesmo, como é cedo, pelo pagamento direto de dinheiro obtido de forma suspeita) sobre os membros do Poder Legislativo, que se dissocia, naturalmente, neste momento da vontade do povo, que o elegeu cumprir-se-á todos os pressupostos esculpidos na Constituição Federal quanto às limitações ao Poder de Tributar (legalidade, anterioridade, competência, igualdade, vedação ao confisco, etc..) sem que, de fato, haja qualquer limitação ao referido Poder.

Vivemos no faz de conta das limitações ao Poder de Tributar em especial ao relacionamento espúrio entre o Poder Executivo e Legislativo, a possibilidade de edição de MP em matéria tributária e a própria indefinição do que seja CIDE já que o denominado *domínio Econômico* passa por uma aferição de ordem política e política se faz conforme a conveniência dos detentores do Poder, não necessariamente conforme a conveniência da Sociedade, destinatária do ônus tributário.

Portanto, a regra matriz de incidência das denominadas CIDE é por demais discricionária, livre e sujeita a interpretações que causam perturbação e inquietação na segurança social e econômica nacional.

²⁷ Vide artigo 62 da CF, em seu § 2º, com a redação dada pela emenda constitucional n.32/2001.

3- A capacidade contributiva como determinante à exação e liberdade tributária empresarial

O conhecido e denominado Princípio da Capacidade contributiva ou econômica, também inserto no texto constitucional²⁸, talvez possa ser considerado um referencial ou parâmetro basilar comportamental do Poder Público exator ao dimensionar a carga tributária a incidir sobre o estrato econômico-social uma vez que muito embora esta capacidade de recolher tributo não possa ser, pelo menos na letra da lei, determinada expressamente, o legislador ordinário, ao pretender editar norma que aumente o ônus fiscal, não poderá desprezar, por patente inconstitucionalidade, as conseqüências do tributo ou aumento de tributos criados sobre o destinatário da exação sob pena inclusive na recair sobre o dogma constitucional que veda o confisco na atividade tributária.

A maior parte da Doutrina, sem embargo da letra da lei quando fala deste princípio tratar apenas de impostos, entende que seu alcance vai além desta espécie tributária, atingindo, inclusive, os tributos não vinculados como as próprias taxas.

Não concordamos com este entendimento para as denominadas taxas de serviço já que seu fato gerador deve ser estipulado e determinado conforme à dimensão do serviço prestado ou disponibilizado em favor do usuário/contribuinte. Neste sentido são chamados tributos indenizatórios ou bilaterais.

Porém, em relação aos tributos não vinculados, como os impostos por excelência, cuja base de cálculo é a aparência ou demonstração efetiva de riqueza ou capacidade de contribuir ao Estado, não vemos por que não estender seu alcance para qualquer tributo que possa ser enquadrado na condição de não vinculado como as próprias contribuições especiais em sua maioria (ressaltando a figura da discutida CIDE).

Neste diapasão quando imaginarmos o limite de expansão da carga tributária nacional, a ponto de sufocar ou restringir intensamente a atividade econômica ou negocial, devemos nos reportar, necessariamente, sobre o histórico do processo legislativo que ensejou as leis de criação de tributos. Seria possível imaginar o legislador federal, ao dar início ao processo legislativo com a apresentação de dado

²⁸ Art. 145, § 1º,/CF. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a estes objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

projeto de lei, ponderar, refletir ou calcular o impacto fiscal sobre o indivíduo, segmento social ou atividade empresarial?

Acreditamos que não.

O próprio dispositivo constitucional em comento estabelece, em sua parte final, os limites do alcance da exação tributária, quando exige respeito ao patrimônio, rendimentos e as atividades econômicas do sujeito passivo.

Existiria a possibilidade de estabelecer um estudo prévio de impactação tributária sobre a atividade econômica quando da eventual discussão de novo ônus, lembrando que o padrão capacidade contributiva ou econômica não pode ser considerado apenas quanto à sobrevivência do empresariado nacional (não matar a galinhas dos ovos de ouro) mas, sobretudo, levando em consideração a condição precípua de permitir que a atividade econômica tributada possa crescer e se desenvolver sem as amarras de uma tributação nefasta, deletéria e incompatível para um País que necessita, urgentemente, ter maiores taxas de crescimento.

Muitas vezes o Poder Executivo despreza esta premissa basilar, no intuito de obter, aqui e agora, receita derivada, se esquecendo que o mais importante seria, talvez, calibrar de forma mais inteligente sua tributação, permitindo, a médio ou longo prazo, expansão da economia que traz, por ilação lógica, crescimento da própria massa de atividades tributáveis.

A própria doutrina estrangeira, chamando a atenção para previsão deste princípio em várias Constituições dos mais variados países, nos revela a importância do elemento capacidade de contribuir como pressuposto de exação tributária, conforme lição de marcos F. García Etchegoyen²⁹;

La libertad Del legislador se encuentra limitada por um principio tributário constitucionalizado, um parâmetro – la capacidad contributiva – al que debe adecuarse el ejercicio Del poder tributário normativo, de manera que no puede escogerse um hecho como presupuesto de la obligación tributaria que de ningún modo constituya um índice de capacidad contributiva. El legislador ordinário puede establecer y modificar tributos, siempre y cuando lo haga dentro de los limites fijados por la capacidad contributiva.

²⁹ ETCHEGOYEN, Marcos F. García. *El principio de capacidad contributiva*. Buenos Aires:Editorial Ábaco,2004, pg. 36.

Neste sentido a consagrada Doutrina nacional, nos dizeres de José Marcos Domingues de Oliveira³⁰;

Ora, essa possibilidade-dever de cada um contribuir para o custeio do Estado determinará, de conseqüência, a medida do sacrifício individual que este poderá legitimamente reivindicar, sob pena de pôr em risco a continuidade do influxo dos meios de que necessita, pela destruição da célula produtora desses recursos, e, também aqui, frustrar a sua manutenção.

O pressuposto capacidade de contribuir tributos, proporcionalizando a fração que cada um deverá entregar ao Estado exator, conforme não apenas a sua condição imediata de pagamento, mas também a conseqüência deste pagamento quanto à saúde financeira da atividade empresarial, restringindo-a ou mesmo suprimindo-a, deve, por uma questão até de planejamento estratégico de qualquer Governo ser levado em consideração com seriedade e objetividade.

A rigor este princípio é totalmente ignorado no País, fazendo com que as leis criadas sejam elaboradas calcadas na potencialidade da repercussão de arrecadação e, jamais ou raramente, para não sermos radicais, sopesando a capacidade contributiva do destinatário do tributo, especial o empresariado que, rotineiramente, se vê obrigado a transferir os custos fiscais de seus produtos e serviços ao consumo, arrefecendo, dada à política de majoração de preços, impeditiva de atração mercadológica e respectiva expansão negocial integrante, afinal, do próprio Desenvolvimento nacional.

Conclusão

Percebeu-se, claramente, que, nos últimos anos, nosso os governos de nosso País tem praticado uma política fiscal-tributária quase que suicida, independente do partido que esteja, transitoriamente, exercendo o poder.

Os dados apresentados sobre o incremento da carga fiscal revelam que se incerto o crescimento econômico, certo será incremento de ônus fiscal sobre a sociedade e, obviamente, sobre o conjunto de s atividades econômicas.

Não é possível saber, a devida certeza, até que ponto a carga tributária nacional restringe ou enfraquece a pujança do desenvolvimento nacional; porém,

³⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de Oliveira. *Direito Tributário. Capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Renovar. 1998, pg. 6.

coincidência ou não, historicamente as maiores taxas de crescimento de nossa economia se deram em períodos onde a carga tributária sobre o PIB se situava em padrões médios, ainda praticados por países cujo crescimento causa admiração (como o Chile).

O crescimento da carga tributária nacional, pelo menos na celeridade apresentada, se fez, principalmente, sobre as denominadas contribuições especiais da união Federal (CPMF, CSLL, COFINS, CIDE, ETC.) dada à maior liberdade em sua criação e a quase desnecessidade de sua repartição entre os demais entes federados.

Não se observou quando de sua criação (tributos) o impacto, em sua cobrança, sobre as atividades econômicas; desprezando-se, por completo, o princípio norteador da capacidade contributiva, aplicável *in totum* aos tributos cujo suporte fático seja a revelação de riqueza.

Neste sentido, enquanto o legislador nacional, normalmente orientado pelo Poder Executivo, não considerar, ao editar lei tributária, a capacidade econômica de seu destinatário, a carga tributária continuará crescendo, causando os mais variados efeitos, dentre eles, a redução do desenvolvimento nacional na medida que dependente de recursos privados, rotineiramente deslocado à Administração Pública.

A curta exposição sobre o caminhar da economia com a Tributação apenas nos demonstra a necessidade imperativa e inadiável de repensarmos o *modus operandi* da tributação brasileira uma vez que sua quantificação não pode se descolar dos objetivos traçados pelo Estado quanto ao tão desejado crescimento econômico.

Vislumbrar desenvolvimento econômico sem considerar a racionalidade tributária praticado no País seria, no mínimo, ação e omissão dessarazoadas da necessidade absoluta de sua integração para que, de fato, tenhamos o tão desejado crescimento econômico duradouro e sustentado.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo. Saraiva, 2001.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

- BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Saraiva.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva.
- BORGES, José Souto Maior. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Lejus, 1998.
- BRASIL, Ávilo de Oliva. **Direito tributário brasileiro em nova estrutura lógica**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BRITO, Eduardo e ROSAS, Roberto. **Dimensão Jurídica do Tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos**. São Paulo: Meio Jurídico, 2003.
- CALMON, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1993.
- CASANOVA, Gustavo J. Naveira. **El principio de no confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina**. Madrid: Monografía, 1997.
- CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 1998.
- CHRISTOVÃO, Daniela e WATANABE, Marta. **Guia valor econômico de tributos**. São Paulo: Editora Globo, 2002.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Notas às Limitações institucionais ao Poder de Tributar, de Aliomar Baleeiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.
- GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma espécie “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.
- ETCHEGOYEN, Marcos F. García. **El principio de capacidad contributiva: evolución dogmática y proyección en el derecho argentino**. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- LIEBERMAN, Evan S. **Race and Regionalism in the Politics of Taxation in Brazil and South America**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.
- LIMA, Maria Ednalva de. **Interpretação e Direito Tributário: o processo de construção da regra-matriz de incidência e da decorrente norma individual e concreta**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

