

# TRIBUTAÇÃO, INSTITUIÇÕES E DESENVOLVIMENTO

Marcelo Guerra Martins<sup>1</sup>

Resumo: A Escola da Nova Economia Institucional, com destaque para Ronald Coase, Oliver Williamson e Douglass North, tem apontado as instituições (formais e não formais) como uma das principais explicações para as diferenças entre países ricos e pobres.

O crescimento econômico é beneficiado na presença de instituições que garantam os direitos de propriedade, os contratos e prezem a segurança jurídica, bem como privilegiem a educação de qualidade e induzam aversão social à corrupção e ao protecionismo estatal parasitário.

O desenvolvimento, visto como situação em que a maior parte das pessoas de uma sociedade desfrutam de condições dignas de vida, dificilmente pode ser alcançado sem um sólido crescimento da economia.

Para funcionar como um aliado do crescimento, o sistema de tributação deve ser inspirado pela razoabilidade e pela segurança jurídica, sob pena de gerar distorção mercadológica e estimular a economia informal, o que, em ambas as hipóteses, implica em diminuição da arrecadação fiscal.

Há indícios de que o sistema de tributação brasileiro não prima pela razoabilidade, bem como revela falhas quanto à segurança jurídica, o que impede de qualificá-lo, ao menos por ora, como um aliado do crescimento econômico.

Palavras chave: instituições, desenvolvimento, crescimento

---

<sup>1</sup> Juiz Federal em São Paulo, titular da 9ª Vara Federal de Execuções Fiscais. Convocado no Supremo Tribunal Federal como Juiz Instrutor no Gabinete do Ministro Ricardo Lewandowski. Mestre e Doutor pela Universidade de São Paulo. Contato: mgmartin@trf3.jus.br

econômico, razoabilidade da carga fiscal, segurança jurídica.

**Abstract:** The School of New Institutional Economics, notably Ronald Coase, Oliver Williamson and Douglass North, has pointed to (formal and informal) institutions as one of the main explanations for the differences between rich and poor countries.

Economic growth is benefited in the presence of institutions that guarantee property rights, contracts and appreciate legal certainty, as well as prioritize quality education and induce social aversion to corruption and parasitic state protectionism.

Development, seen as a situation in which most people in society enjoy a decent life, can hardly be achieved without a solid economic growth.

To work as an ally of growth, the tax system should be inspired by reasonableness and legal certainty; otherwise it generates market distortion and stimulates the informal economy, which in both cases, results in decreased tax revenues.

There are indications that the Brazilian tax system does not excel in reasonableness and reveals flaws regarding legal certainty, which prevents it from qualifying, at least for now, as an ally of economic growth.

**Keywords:** institutions, development, economic growth, reasonableness of the tax burden, legal certainty.



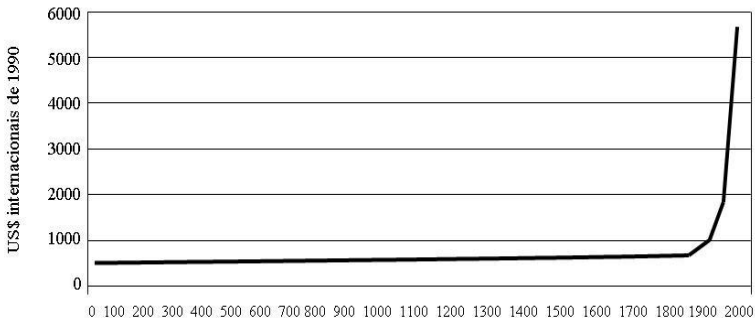
## 1 – INTRODUÇÃO

O desenvolvimento, visto como uma significativa melhora na qualidade de vida da maioria das pessoas que

compõem uma sociedade, é algo um tanto recente na história do *homo sapiens*. Com efeito, até por volta de dois séculos atrás, o que prevalecia era a pobreza generalizada, com exceção, segundo Jeffrey SACHS (2005, p. 53), “de uma minoria muito pequena de governantes e grandes proprietários de terras. A vida era tão difícil em boa parte da Europa quanto na Índia ou na China”.

De fato, noticia Maílson da NÓBREGA que (2005, p. 58) que a economia mundial “dobrou de tamanho nos primeiros quinhentos anos do segundo milênio. Hoje, bastam oito anos para a China obter o mesmo resultado”. O gráfico abaixo bem ilustra o fenômeno<sup>2</sup>.

FIGURA 2 – RENDA PER CAPTA MÉDIA DO MUNDO



Todavia, não obstante o crescimento econômico ter “explodido” nos últimos séculos, é bem sabido que o evento não ocorreu de modo uniforme, ou seja, enquanto algumas regiões (v.g. América do Norte, Europa Ocidental, Japão, Austrália, Nova Zelândia) vivenciaram uma majoração exponencial nas respectivas rendas *per capita*, o que significou acesso a uma vida perfeitamente digna à maioria das suas populações, outras regiões (v.g. América Latina, África e Ásia)

<sup>2</sup> Fonte: Jeffrey SACHS (2005, p. 55).

ficaram para trás, sendo que em muitos países – notadamente na África - ainda grassa a miséria quase que absoluta.

Nesse tema, Robert COOTER e Thomas ULEN (2010, p. 71) destacam que “Em 1900, a renda *per capita* da Argentina era semelhante à do Canadá, e hoje a do Canadá é mais de três vezes mais alta. Depois da 2ª Guerra Mundial, a Coreia e a Nigéria tinham uma renda *per capita* semelhante, e hoje a da Coreia é 19 vezes mais alta”<sup>3</sup>.

É intuitivo indagar, pois, as possíveis causas que permitiram a alguns países tornarem-se ricos e outros não. Respostas têm sido buscadas há certo tempo principalmente pelos estudiosos da economia.

Os juristas, ao menos no Brasil, até agora apresentaram poucas contribuições de relevo sobre o assunto, sendo certo que a interdisciplinaridade envolvida está a esperar deles uma maior participação, como há décadas ocorre, por exemplo, nas universidades norte-americanas, com o movimento da *Law and Economics*<sup>4</sup> e os estudos pioneiros de Richard Posner e Guido Calabresi.

Na busca por explicações, não é incomum ouvir a ideia de que as temperaturas elevadas, muito comuns nas regiões entre os trópicos, tornariam as pessoas preguiçosas, mais afetas à luxúria e menos interessadas em trabalhar para gerar riquezas. Então, os países localizados nessas regiões, condenados pelo clima à estagnação econômica, seriam “naturalmente” mais pobres do que aqueles situados em locais mais frescos e não haveria medida capaz de melhorar significativamente a qualidade de vida nessas sociedades.

Noutro giro, também se ventila o argumento de que as nações colonizadas pela Inglaterra, dada a implantação nos territórios de além-mar de sistemas jurídicos e econômicos

---

<sup>3</sup> Os autores (*idem*, p. 71) também noticiam que a renda *per capita* da África subsaariana regrediu 25% desde 1975.

<sup>4</sup> Acerca da história e evolução do movimento, é de se conferir as lições de Paula FORGIONI (2005) e Bruno SALAMA (2008).

preocupados sobretudo com a eficiência, teriam se dado melhor do que aquelas que passaram pela colonização ibérica, submetidas a uma burocracia gigante e irracional, castradora, mantenedora dos privilégios nobiliários e intimidadora das ações de indústria.

Outra explicação procura firmar a culpa pela pobreza de alguns países na suposta exploração perpetrada pelas nações ricas, que teriam espalhado empresas multinacionais com o objetivo primordial de adquirirem recursos do povo local a baixíssimo custo, concretizando, outrossim, um ciclo de exploração.

Fato é que nenhuma dessas ideias sobrevive a um sopesamento crítico minimamente racional. A questão, em verdade, é bem mais complexa e sua compreensão não se contenta com juízos ideológicos ou maniqueístas, pois:

(i) por primeiro, temperaturas altas e o clima como um todo não podem ser considerados causas primordiais ou mesmo determinantes do destino econômico de um país. Basta atentar, por exemplo, que a Austrália, cujo calor no verão se aproxima dos 50° Celsius, não se deixou estagnar no subdesenvolvimento, ao contrário, é reconhecida como um país desenvolvido.

O clima quente também não esclarece as diferenças econômicas e sociais entre regiões próximas. Nessa linha, apenas algumas dezenas de quilômetros de mar separam a Espanha do Marrocos, mas a primeira revela um índice de desenvolvimento humano bem mais elevado do que o segundo.

(ii) por segundo, o fato de um país ter sido a colonizado pelos britânicos nada tem a ver com o seu futuro econômico, pois, ainda que Estados Unidos, Canadá, Austrália e Nova Zelândia tenham, inegavelmente, obtido êxito em conferir condições dignas de vida à quase totalidade de suas populações, o mesmo não se deu, por exemplo, com África do Sul, Índia, Egito, Nigéria, Serra Leoa, Gâmbia, Uganda,

Zimbábue, Kenia, Iraque, Jordânia, todos ex-colônias da Inglaterra.

(iii) por terceiro, justificar a pobreza na suposta exploração pelos ricos apenas seria plausível no caso do produto mundial bruto ter permanecido relativamente estável, com uma parcela crescente indo para as regiões mais ricas e uma parte declinante para as regiões pobres. Contudo, observa Jeffrey SACHS (2005, p. 58) que

“não foi isso que ocorreu. O produto mundial bruto aumentou quase cinquenta vezes. Todas as regiões do mundo experimentaram algum crescimento econômico (tanto em termos de tamanho total da economia como quando medido por pessoa), mas algumas regiões tiveram um crescimento muito maior que outras”.

Ocorre que os ricos ficaram ricos não porque sistematicamente exploraram os pobres, mas, sobretudo, porque produziram bens e serviços em muito maior quantidade do que os demais e as causas do porque isso ocorreu é que devem ser buscadas.

Portanto, a culpa não é das multinacionais. Aliás, se bem pensado for, essas empresas, ao suprirem a escassez de capital local, transferirem tecnologia e criarem empregos nos países em que se instalaram, acabaram por contribuir para a melhoria da qualidade de vida daquelas populações que, de outra forma, ao menos em muitas hipóteses, permaneceriam atreladas à economia de subsistência. Em síntese, restariam em pior situação caso as transnacionais não tivessem aportado em seus países.

Então, qual seria a explicação para o deslanche de alguns países e o emperro de outros tantos? Tendo em mente que os consensos científicos sempre se encontram sob o peso da

crítica<sup>5</sup>, ou seja, constantemente correm o risco da refutação, fato é que relevantes pesquisas acadêmicas vêm localizando nas instituições de cada país os fatores primordiais para o grau de desenvolvimento. É o que será abordado a seguir.

## II - AS INSTITUIÇÕES E O DESENVOLVIMENTO

A relevância das instituições para formação da estrutura econômica e social de um país foi pioneiramente destacada na década de 1960 pelos estudiosos da denominada Escola da Nova Economia Institucional, com destaque para autores como Ronald Coase, Oliver Williamson e Douglass North.

Conforme apontam Décio ZYLBERSZTAJN e Raquel SZTAJN (2005, p. 03), dentro dessa ótica de pensamento, “a ação individual não é soberana tal como querem os neoclássicos, mas é influenciada pelas instituições formais e informais”, ou seja, passou-se a considerar o arcabouço institucional, até então pouco valorizado, como um dos vetores mais importantes na formulação da estrutura econômica e social de um povo.

Com efeito, noticia Paulo GALA (2003, p. 90) que “O volume da literatura novo institucionalista é hoje crescente e, a se julgar pelo número de adeptos, pode-se dizer que essa corrente constitui-se num programa de pesquisa progressivo”. Ao que parece, portanto, os postulados da Escola da Nova Economia Institucional vêm obtendo crescente aceitação.

Tendo em vista que o termo “instituições” não comporta compreensão única, é imperioso esclarecer o seu significado para os fins do presente texto, de modo a evitar prejuízo na

---

<sup>5</sup> Segundo Karl POPPER (1975, p. 305) “Nossa ciência não é conhecimento (*episteme*): ela jamais pode proclamar haver atingido a verdade ou um substituto da verdade, como a probabilidade”. Na mesma linha, Fábio NUSDEO (2005, p. 67) assevera que “A ciência pode ser vista como um jogo sem fim. E o parceiro que entenda deter uma proposição imune à comprovação retirou-se desse jogo. Estará noutro campo: no da religião, no da ideologia ou da magia; não no da ciência”.

lógica argumentativa utilizada.

Conforme Douglass NORTH (1994, p. 360) “instituições são obstáculos criados pelos seres humanos para estruturarem a interação social”. Prossegue o Nobel de Economia de 1993 asseverando que “elas são constituídas por restrições formais (v.g. regras, leis, constituições), informais (v.g. normas de comportamento, convenções, códigos de conduta auto-impostos) e os modos como são aplicadas. Juntas definem os estímulos à formação da estrutura social, especialmente das atividades econômicas”<sup>6</sup>.

Em suma, instituições são não apenas as normas jurídicas (escritas ou não), mas englobam também as convenções e crenças sociais e, sobretudo, a maneira como essas regras e suas sanções são aplicadas no dia a dia. Em poucas palavras, as instituições equivalem às “regras do jogo” social, do que se influi que podem variar sobremaneira em termos de tempo e local observado.

Quicá até se possa admitir certa uniformidade ou consenso em torno de alguns valores e princípios arraigados na consciência da maioria dos povos (v.g. respeito à dignidade da pessoa humana, não discriminação quanto ao sexo ou condição social, liberdade religiosa, etc.), mas, mesmo assim, isso está muito longe de qualquer sentido de universalidade, sendo notório que a implantação de tais concepções não tem se mostrado equivalente nos diversos Estados dadas as controvérsias que ordinariamente se impõem sobre cada um desses temas<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Tradução livre.

<sup>7</sup> Confira-se, como mera ilustração, a seguinte notícia publicada na *internet* em 13 de setembro de 2007: “HANIE NEBEHAY - Países ocidentais manifestaram na quinta-feira preocupação com o número crescente de execuções no Irã, assim como com o “tratamento das mulheres como cidadãos de segunda categoria” [...] A alta comissária da ONU para os Direitos Humanos, Louise Arbour, disse ter pressionado as autoridades iranianas na semana passada, em negociações em Teerã, a garantir o direito de manifestação, e levantado o assunto da execução de adolescentes. O Irã, que não é membro pleno do conselho, costuma desqualificar as acusações de violar



Admitindo-se como verdade, ao menos como altamente plausível, o relevante papel das instituições na estruturação social e econômica de uma sociedade (aliás, é isso que, em linhas gerais, prega a Escola da Nova Economia Institucional), resta investigar quais seriam as características, conteúdos e linhas mestras capazes de contribuir para o desenvolvimento.

Antes, porém, é de ficar assentado que desenvolvimento não corresponde apenas ao crescimento econômico. Não obstante o desenvolvimento depender da existência de uma atividade econômica intensa e ascendente, ele se revela como um passo além, isso é, como um estágio em que a maioria de um povo vive sob condições materiais dignas.

Noutras palavras, na precisa lição de Fábio NUSDEO (2005, p. 354), desenvolvimento “é um processo contínuo pelo qual a disponibilidade de bens e serviços cresce em proporção superior ao do incremento demográfico de uma dada sociedade”<sup>8</sup>.

Porém, mesmo que a existência de uma elevada renda

---

os direitos humanos, acusando o Ocidente de adotar dois pesos e duas medidas. O número de execuções no país, muitas feitas em público, subiu desde julho, com uma operação repressiva contra o que o Irã chama de "comportamento imoral". Pela sharia iraniana, homicídio, estupro, adultério, assalto a mão armada, apostasia e tráfico de drogas são passíveis de pena de morte. [...] A Anistia Internacional, segundo quem o Irã tem uma das mais altas taxas de execuções no mundo, afirmou na semana passada que tinha o registro de 210 execuções só este ano. No ano passado, tinham sido 177”.

Disponível: [http://www.estadao.com.br/internacional/not\\_int51260,0.htm](http://www.estadao.com.br/internacional/not_int51260,0.htm). Acesso em: 10.02.2011.

<sup>8</sup> Um dos principais índices empregados para aferir o grau de desenvolvimento de um país é o chamado Coeficiente de Gini. Conforme explica César de Moraes SABBAG (2006, p. 102-103), esse “indicador é utilizado pela ONU para avaliar as desigualdades na distribuição de renda dos países. O valor *zero* representa distribuição perfeita (quando a renda de todos os indivíduos tem o mesmo valor) e *1* significa desigualdade máxima”. O referido autor menciona os índices dos seguintes países: Namíbia = 0,707; Lesoto = 0,632; Botsuana = 0,630; Serra Leoa = 0,629; Brasil = 0,591; Colômbia = 0,576; Chile = 0,571; Paraguai = 0,568; México = 0,546; Rússia = 0,456; Estados Unidos = 0,408; Japão = 0,249 e Dinamarca = 0,247.

*per capita* não signifique automática condução ao desenvolvimento, este dificilmente é alcançado sem um prévio crescimento econômico sadio e constante.

Com efeito, a necessária preocupação com a distribuição da riqueza social, por meio de políticas públicas e outras medidas congêneres, somente é concebível *a posteriori*, depois que a sociedade tiver produzido os recursos suficientes à repartição não traumática. É de se concordar inteiramente com Nali de Jesus de SOUZA (2008, p. 18) quando afirma que “Maiores índices de educação e de longevidade dependem do crescimento econômico”.

De fato, o crescimento econômico é capaz de reduzir a pobreza ao longo de certo prazo e isso pode ocorrer de modo relativamente apartado de políticas públicas distributivas. Nessa esteira, segundo aponta estudo realizado por Ricardo Paes de BARROS e Rosane MENDONÇA (1997, p. 06), considerando a situação brasileira de 1993, um crescimento da ordem de 3% ao ano durante uma década seria capaz de reduzir em oito pontos percentuais a pobreza, ou seja, de 35% para 27%. Um crescimento econômico mais modesto, de apenas 2% ao ano, reduziria a pobreza em cinco pontos percentuais ao final de uma década e, por fim, um crescimento contínuo de 5% ao ano, sempre considerando o período decenal, teria o condão de minorar a pobreza em treze pontos percentuais.

Então, se o desenvolvimento se mostra como um instante que carece de um prévio crescimento econômico, como atingir esse estado de prosperidade? A resposta da Nova Economia Institucional é sintetizada por Paulo GALA (2003, p. 93). Assim,

“O segredo para atingir o crescimento está na construção de uma matriz que estimule a acumulação do capital físico e humano. A grande distância observada ainda hoje entre países pobres e ricos encontra-se muito mais em diferenças entre

matrizes institucionais do que em problemas de acesso a tecnologias. Sociedades pobres encontram-se nessa situação justamente por não terem desenvolvido uma base de regras, leis e costumes capazes de estimular atividades economicamente produtivas, especificamente acumulação de capital e conhecimento”.

Destaca Welber BARRAL (2005, p. 48) que “o sistema jurídico é crescentemente percebido como o elemento relevante para o processo de desenvolvimento”. Assim, se for desejado que suas normas conduzam ao estímulo das atividades econômicas, é necessário que do seu conteúdo se extraia: a) direitos das propriedades bem definidos; b) obrigatoriedade do cumprimento dos contratos e facilidade em sua execução coercitiva e c) respeito à segurança jurídica.

Para além da seara estritamente jurídica, o florescimento econômico é fortemente incentivado se no arcabouço institucional de um país houver espaço para um sólido sistema de educação universal e de qualidade, bem como se existir a preocupação de serem direcionados recursos em volume suficiente para garantir um nível adequado de inovação tecnológica.

É também importante, e aqui se adentra no campo das crenças, que a sociedade tenha baixa tolerância em face da corrupção (de toda e qualquer espécie) e rejeite o protecionismo estatal dirigido a grupos parasitários, que buscam beneficiar-se de certos privilégios (v.g. financiamentos a “fundo perdido” ou sob juros muito mais baixos dos que praticados pelo mercado), numa verdadeira “socialização do prejuízo”.

Voltando a atenção para o campo jurídico, a regulação da propriedade por meio de normas revela-se uma decorrência da percepção humana – quiçá ligada ao próprio instinto de sobrevivência – de que a apropriação de elementos que

representem, mesmo que em potencial, utilidades ao seu detentor podem proporcionar no futuro uma vida sob menores percalços, como fazem, aparentemente por puro comando genético, as abelhas e as formigas ao usualmente abrigarem em seus abrigos certos gêneros.

Na ausência de direitos claros de propriedade, o mesmo valendo para a deficiência nos remédios capazes de sua defesa, a violência física (v.g. invasões e apoderações segundo a “lei do mais forte”, resultando em mortos e feridos) tende a prevalecer, bem como resta desestimulada qualquer tipo de atividade econômica que ultrapasse a mera subsistência.

Richard POSNER (2007, p. 68) fundamenta esse raciocínio com um exemplo deveras esclarecedor:

“Imaginemos uma sociedade em que hajam sido abolidos os direitos de propriedade. Um agricultor semeia trigo, o fertiliza e instala espantalhos; porém quando o trigo amadurece, seu vizinho o colhe e carrega consigo. O agricultor não dispõe de qualquer remédio legal contra a conduta do vizinho porque não *é proprietário da terra que semeou nem do cultivo. A menos que sejam viáveis algumas* medidas defensivas (e suponha-se que no momento não existam), após alguns incidentes como este o cultivo será abandonado destas terras e a sociedade empreenderá métodos de subsistência (como a caça) que implicam menos dispêndio preparatório. Como sugere este exemplo, a proteção legal dos direitos de propriedade cria incentivos para explorar os recursos eficazmente”<sup>9</sup>.

Outro campo a merecer cuidado do legislador são os contratos. Trata-se de uma figura que tem por objeto, segundo Raquel SZTAJN e Haroldo VERSOÇA (2003, p. 09), “assegurar e regular a pacífica circulação de riqueza; evitar a

---

<sup>9</sup> Tradução livre.

violência na alocação eficiente dos bens na economia; e a promover sua transferência entre as pessoas de forma lícita, uma vez que obriga as pessoas por suas declarações e promessas”.

A importância dos contratos na economia é fulcral. Conforme preceitua Miguel Maria de Serpa LOPES (1996, p. 35), o contrato “representa o centro da vida dos negócios, o instrumento prático, que atua sob as mais variadas finalidades da vida econômica, os quais implicam a composição dos interesses inicialmente opostos, ou, quando menos, não coincidentes”.

Logo, é de rigor que as normas jurídicas auxiliem a criar na sociedade uma consciência de que os contratos devem ser rigorosamente observados. Isso se consegue não apenas com a uma previsão legislativa clara e inequívoca, mas também a partir da atuação do Poder Judiciário, seja quanto à confirmação das cláusulas pactuadas (a revisão contratual, de fato, deve ser exceção), seja quanto à celeridade processual em se executar uma avença.

Em continuidade, a segurança jurídica impede que relações estabelecidas no passado sejam modificadas ao sabor dos interesses políticos do governo ou, talvez pior, por mero desejo de majoração dos lucros de uma das partes envolvidas. Trata-se de uma necessidade humana percebida há séculos, por exemplo, com o vetusto princípio do *tempus regit actum*. Não se pode negar que a vida em sociedade é facilitada na presença de regras claras quanto ao significado e seguras quanto à respectiva aplicação.

Logo, um ambiente institucional estável estimula a criação e circulação de bens, riquezas e serviços, o que, em termos coletivos, induz e catalisa o crescimento da economia. Nessa linha, quanto mais robusta for a segurança jurídica em determinado país, mais fácil (ou seja, menos custoso) será calcular as quantidades necessárias de investimento para a

obtenção de certo resultado positivo.

Com efeito, sublinha Paula A. FORGIONI (2006, p. 37) que “os mercados funcionam de forma mais eficiente se ligados a um *ambiente institucional estável*, no qual os agentes econômicos podem *calcular*, i. e., razoavelmente prever o resultado de seu comportamento e o daqueles com quem se relacionam”.

Nesse sentido, havendo o risco de contingências não previstas (ou não previsíveis) neutralizarem ou até mesmo superarem os possíveis lucros, muitos empreendimentos sequer deixam o papel. Destarte, conforme esclarece Armando Castelar PINHEIRO (2009, p. 39), “a evidência empírica sugere que países com menor grau de segurança jurídica se afastam das melhores práticas de produção e, assim, crescem mais devagar”.

Não é por outra razão que a Constituição de 1988 preocupou-se com o tema ao prever e garantir o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (art. 5º, XXXVI), verdadeiros pilares da segurança jurídica.

Anote-se, ainda, que a segurança jurídica não se resume à clareza das normas positivadas, mas estende-se ao modo como são aplicadas pelos órgãos judiciários. Quanto maior for a uniformidade, ao menos para a economia, será melhor, o que significa a importância dos Tribunais procurarem unificar sua jurisprudência em tempo não demasiadamente longo.

Por conseguinte, inclusive em homenagem ao princípio do *stare decisis*, assuntos já decididos não devem ser ordinariamente revisitados pelas Cortes, salvo se houver nuances que, inequivocamente, destaquem o caso de seus predecessores.

De fato, o melhor ou pior desempenho judicial de qualquer país, incluindo variáveis como a garantia de acesso ao sistema, previsibilidade do resultado segundo a jurisprudência dominante e a presteza na finalização do processo, impacta o

desempenho econômico, notadamente, para estimular ou inibir os agentes econômicos.

Nessa altura, trazendo mais uma vez a lição de Armando Castelar PINHEIRO (2008, p. 29), é preciso ter em mente que “um sistema legal e judicial de má qualidade distorce os preços da economia, na medida em que introduz um risco jurídico nos preços, que, ao incidir de forma não-uniforme nos vários mercados de bens e serviços, distorce os preços relativos e diminui a eficácia alocativa da economia”.

Em resumo, a realidade tem mostrado que a prática de instituições com as características acima indicadas (respeito à propriedade, contratos e segurança jurídica) tende a manter e estimular uma economia em crescimento, o que, como passo adiante, possui aptidão para resultar no desejável desenvolvimento.

Assim, as intervenções do Estado no campo econômico não devem ser desmedidas. Ao contrário, defende-se que sejam pontuais e procurem apenas neutralizar as clássicas “falhas do mercado”<sup>10</sup>. É que, se conforme explica Gregory N. MANKIN (2007, p. 77), atingido o equilíbrio entre a oferta e a demanda em determinado segmento, “todos os compradores e vendedores ficam satisfeitos e não há pressão nem para cima nem para baixo sobre o preço”, conclui-se que uma economia predominantemente livre promove a melhor alocação possível dos bens e serviços produzidos.

É importante consignar que o equilíbrio não é algo perene, ou que permaneça imóvel após ser atingido. Nesse ponto, Cristiano CARVALHO (2005, p. 255) esclarece que: “Uma ordem dinâmica complexa requer um *quantum* de instabilidade para sua auto-reprodução. Por isso é que há sempre *tendência* ao equilíbrio, mas nunca o equilíbrio total, o

---

<sup>10</sup> Segundo leciona Fábio NUSDEO (2005, p. 143 e seg.), as falhas do mercado são as seguintes: a) rigidez de fatores; b) falta de acesso às informações relevantes; c) concentração econômica; d) externalidades; e) utilização de bens coletivos.

que equivale à estagnação sistêmica”.

De fato, num mercado operante, os bens tendem a acabar nas mãos de quem mais os valorize, uma vez que cada contrato somente é ultimado se houver interesse de ambas as partes. Nessa linha, realizado o negócio, cada parte espera encontrar-se em situação melhor do que estava anteriormente. E isso vale para todo e qualquer contrato, independente do valor envolvido.

Por exemplo, se alguém adquire um café expresso por R\$ 3,00 é porque a bebida lhe vale mais do que os R\$ 3,00. Caso contrário, teria preferido ficar com o dinheiro na carteira. O mesmo é válido para a outra parte, ou seja, para o vendedor, o café deve valer menos do que os R\$ 3,00, pois, se assim não fosse, teria pedido um preço superior.

Essa característica imanente aos negócios em geral implica numa dinâmica capaz de estimular a prática de novos negócios, o que, com o passar do tempo, resulta num crescente número de necessidades e desejos individuais atendidos, correspondendo, destarte, a um aumento do bem estar geral.

Não se trata de uma ilação meramente teórica. Na alusão do Nobel de Economia de 1998 Amartya SEN (2008, p. 41) “existem muitas evidências empíricas de que o sistema de mercado pode impulsionar o crescimento econômico rápido e a expansão dos padrões de vida”.

Por tais motivos, na assertiva de Vasco RODRIGUES (2007, p. 33), “o primeiro teorema da Economia do bem-estar, afirma precisamente que, respeitadas determinadas condições, o resultado do funcionamento do mercado é eficiente”.

Como exemplo prático, é de se recordar que quando ruiu o Muro de Berlim, em 1989, ficaram muito claras as sensíveis diferenças entre as duas Alemanhas em termos de condições gerais da população.

Enquanto os habitantes do lado ocidental – a República Federal da Alemanha - francamente capitalista e adepta do



sistema de mercado, desfrutavam de uma série de confortos da vida moderna, talvez o maior nível de bem-estar da Europa de então, os orientais – a República Democrática da Alemanha, de influência planificada e soviética, viviam sob a égide de uma notável escassez material, ao menos para os padrões europeus.

Informa Isabel VAZ (1993, p. 167-168) que em 1988 a distância no nível médio da renda *per capita* entre aquelas nações também era notável: US\$ 18.000,00 para os ocidentais contra meros US\$ 9.000,00 para os orientais.

Portanto, não basta inserir nas leis ou nas Constituições a obrigação do Estado promover o desenvolvimento. É de rigor, antes de tudo, que sejam criados os incentivos institucionais corretos para tanto, passando, quase que obrigatoriamente, pelo estabelecimento de um sistema em que predomine a liberdade econômica.

Por óbvio, não se pode desprezar o papel da educação, sem dúvida pedra angular de uma sociedade que almeje uma mais equânime distribuição da riqueza socialmente construída.

Nesse campo, segundo informa Maílson da NÓBREGA (2005, p. 87), nos Estados Unidos da América, “Em 1850, 97% da população era alfabetizada. Mais de vinte anos depois (1872) essa proporção era de apenas 15% no Brasil”. O autor ainda menciona que no Japão a educação feminina já havia se tornado uma preocupação há mil anos, bem como chama a atenção para o fato das crianças da Coreia (do Sul, obviamente) permanecerem até onze horas diárias na escola.

### III – TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO

Considerando que o sistema de tributação é uma das vigas institucionais mestras de qualquer país, dada a notável influência que deita sobre a vida econômica da sociedade, resta indicar em que medida ele pode contribuir ou, noutra banda, atrasar o desenvolvimento.

Desde logo, é de se concordar que, de um modo geral, quanto mais robusta for a economia de um país, mais abastecido estará o Tesouro do Estado, dado ser evidente que os tributos incidem sobre fatos econômicos, tais como auferir renda, transferir bens, prestar serviços, deter a propriedade de certos bens, etc. Nessa linha, segundo destaca o mestre de Coimbra José Casalta NABAIS (1998, p. 234),

“só o florescimento da economia, no seu todo e nas suas componentes, preenche o pressuposto para o estado de obter as receitas fiscais necessárias ao financiamento de suas tarefas. Daí que a ‘economização’ da tributação esteja, ao fim e ao cabo, ao serviço da própria obtenção de receitas, e a função económica da tributação *prima facie* extrafiscal tenha assim carácter fiscal”.

Logo, é de rigor que o sistema de tributação seja um aliado do florescimento económico, sob pena do desenvolvimento restar cada vez mais distante, o que representa, no mínimo, um elevado custo social, desnecessário e cruel para com os mais pobres.

E, com base no que vem sendo exposto no presente texto, fica claro ser necessário que o sistema de tributação não crie barreiras, dificuldades ou obstáculos desmedidos, de modo a prejudicar ou mesmo retraindo um ambiente negocial sadio e que tenda à prosperidade. Em suma, há dois valores primordiais a serem observados: razoabilidade da carga tributária e segurança jurídica.

### III.1 – RAZOABILIDADE TRIBUTÁRIA

Uma tributação marcada pela razoabilidade se justifica, em primeiro lugar, como uma medida de preservação do direito fundamental de propriedade do contribuinte que, na lição de Regina Helena COSTA (2001, p. 80), “é alcançado direta e

imediatamente pela tributação, porque o tributo consiste em prestação pecuniária compulsória, devida por força de lei, implicando a sua satisfação, necessariamente redução do patrimônio do sujeito passivo”.

Em adição, na oportuna advertência de Gilson Wessler MICHELS (2005, p. 226), uma tributação exagerada “desvigora os laços de comprometimento deste mesmo cidadão com a sociedade de que faz parte. E segregação e degradação sociais são dois fenômenos altamente nocivos para a idéia de desenvolvimento”.

No Brasil, em regra, a razoabilidade tributária deve ser aferida em cada caso concreto, ou seja, não se adota uma tarifação ou percentagem de situação econômica a partir da qual passa a exação a ser considerada exagerada. Nesse diapasão vem decidindo o Supremo Tribunal Federal (ADIN´s nºs 1.075, 2.010 e 2.551). Concorde-se, portanto, com Renato Lopes BECHO (2009, p. 470) quando afirma que

“Nas nações em que os serviços públicos são insuficientes, onde tais serviços (como educação, saúde, segurança, seguridade social etc.) precisam ser complementados com os prestados pela iniciativa privada, a tributação tem que ser modesta, para permitir que o contribuinte tenha força econômica para recolher os tributos e pagar pelos serviços privados complementares. Naquelas nações, ao contrário, onde os serviços públicos são de qualidade e os serviços essenciais privados são desnecessários, a tributação naturalmente será mais elevada”.

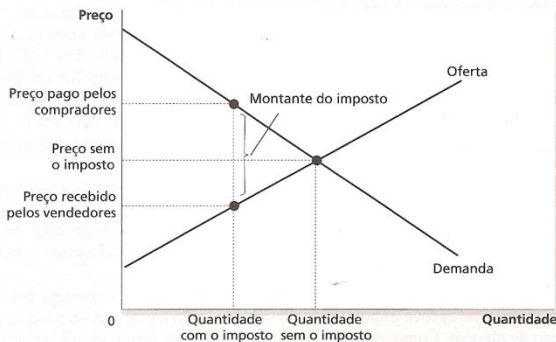
Na Alemanha, ao contrário, o padrão “da metade” é ordinariamente seguido pelo Tribunal Constitucional, segundo noticiam Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA (2002, p. 47). Trata-se do princípio da repartição pela metade ou *halbteilungsgryndsatz*.

Todavia, há outra razão de alto relevo que justifica a imprescindibilidade do sistema de tributação operar sob o patamar da razoabilidade. Trata-se de evitar a retração de certos mercados causada pelo aumento dos custos de transação impingidos por exações muito elevadas, bem como evitar a fuga de agentes econômicos para a informalidade, sendo certo que, em ambas as hipóteses, há perda de arrecadação.

Fato é que a incidência tributária sobre qualquer situação econômica (v.g. venda de roupas ou outros bens) torna mais dispendioso aos contribuintes nela se inserirem. Como resultado a quantidade vendida cai abaixo do nível que ocorreria na ausência de tributação. Trata-se de um fenômeno normal frente ao preço majorado por causa da incidência da nova exação. Mas, dependendo da intensidade, é capaz de distorcer as forças de oferta e demanda. O gráfico abaixo auxilia compreender<sup>11</sup>.

#### Os Efeitos de um Imposto

*Um imposto sobre um bem introduz uma cunha entre o preço que os compradores pagam e o preço que os vendedores recebem. A quantidade vendida do bem diminui.*



Contudo, caso a tributação ultrapasse um certo patamar, a experiência mostra que entrará em cena um fenômeno bem mais deletério do que a distorção mera mercadológica. Cuidase da fuga dos agentes econômicos para a informalidade, isso é, a realização de grande parte das transações longe dos olhos da

<sup>11</sup> Fonte: Gregory MANKIN (2007, p. 160).

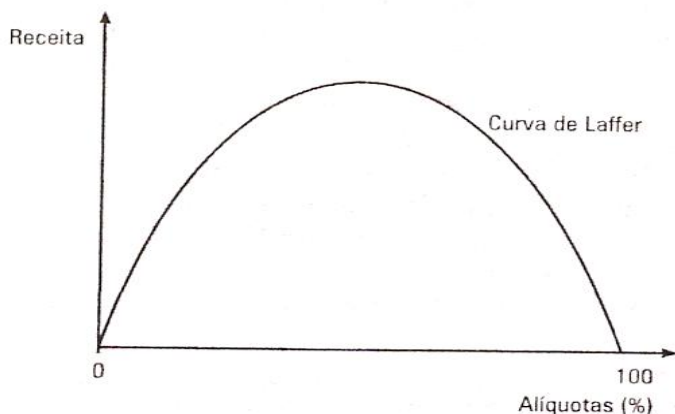
lei.

Nesse assunto, consigna Roberto Name RIBEIRO (2000, p. 07-08) que “É quase unânime na literatura sobre a economia informal que a carga tributária é uma das principais causas para que os agentes possam se deslocar para a informalidade”.

De fato, observa-se que num ambiente de tributação não razoável muitos contribuintes simplesmente optam pela sonegação fiscal, pois preferem correr os riscos de uma autuação (com as multas e demais penalidades daí decorrentes), do que entregar parcela relevante de seu patrimônio ao Fisco.

Em tais conjunturas não há, em verdade, incentivos efetivos para a realização de novos investimentos sob o sistema legal. Ora, tudo isso é indiscutivelmente contra o interesse público, pois o Estado, com menos recursos, encontrará maiores dificuldades em se desvencilhar de suas missões constitucionalmente definidas.

Nessas hipóteses, ainda que o sistema de tributação conte com elevadas alíquotas, a arrecadação fiscal acaba por diminuir. O fenômeno pode ser representado graficamente pela denominada “Curva de Laffer”, idealizada pelo economista norte americano Arthur Laffer no início dos anos 1970.



Pela análise do gráfico acima, nota-se que há um ponto máximo ou ótimo de arrecadação. Logo, se a tributação for realizada de maneira abaixo do referido ponto, o resultado será uma arrecadação menor do que seria possível obter, pois, nesse caso, a sociedade poderia contribuir com mais recursos financeiros sem apelar, por exemplo, para os esquemas ilícitos evasivos. Entretanto, se for ultrapassado o ponto, o resultado será o mesmo, isso é, a arrecadação possível será minorada em face do exagero da carga tributária.

Aliás, na oportuna nota de Anderson FURLAN (2007, p. 66), tal circunstância não passou despercebida por Tibério Nero César, o segundo Imperador romano que, em resposta a governadores de algumas províncias que solicitavam incrementar a arrecadação por meio de novos impostos, afirmou que o bom pastor deve tosquiá-lo, mas nunca escorchá-lo. Destaque-se que nessa época não se cogitava da existência de direitos fundamentais que pudessem frear a sanha tributária imperial.

Nessa banda, há mais 70 anos, Bilac PINTO (1940, p. 552) já afirmava que o poder de tributar “deve ser exercido sem perturbar a economia particular, sem suscitar embaraço ou desencorajamento da indústria, do comércio ou da lavoura”.

Logo, resta evidenciado que a carga tributária de um país deve ser razoável a ponto de evitar a extinção do contribuinte, o desestímulo a novos investimentos ou mesmo a tomada de medidas tendentes à sonegação fiscal, sob pena de ocorrer perda de arrecadação.

### III.2 – SEGURANÇA JURÍDICA

Prosseguindo, conforme já ventilado, um sistema de tributação aliado do florescimento econômico necessita, além de ser marcado pela razoabilidade, prestigiar a segurança jurídica. Qualquer modificação normativa que majore as

obrigações dos contribuintes deve somente vigorar a partir de um interregno mínimo e, ainda, nunca pode ser revestida de efeitos retroativos.

Assim, os sujeitos passivos possuem tempo suficiente para se prepararem para um aumento de despesa tributária, bem como confiam que situações passadas não gravadas são insuscetíveis de gerarem quaisquer reflexos fiscais. Com tais cautelas, os recursos excedentes podem ser direcionados a finalidades diversas, por exemplo, a aquisição de máquinas e equipamentos destinados a melhorarem a produção.

Ora, quem estaria disposto a implantar uma indústria (ou outro negócio qualquer) sob a promessa de isenção fiscal por X anos se soubesse (ou desconfiasse) que o benefício pudesse ser revogado de um instante para o outro sem qualquer tipo de reparação ao investidor?

Noutro giro, quais seriam os sentimentos dos contribuintes se o Imposto de Renda relativo ao ano findo, cobrado pela alíquota de 27,5%, fosse considerado devido sob a alíquota de 35%, com acréscimo da variação da taxa SELIC para as diferenças obviamente ainda não recolhidas. A revolta seria mais do que justa; certamente o governo correria o risco de ser deposto.

Por essas razões é que, em termos constitucionais, o art. 150, III da Carta de 1988 estatui os princípios da irretroatividade (alínea “a”) e da anterioridade (alíneas “b” e “c”), que operam de forma conjugada, havendo também o art. 195, §6º aplicável às contribuições sociais.

Vista a importância dos valores razoabilidade e segurança jurídica no âmbito do sistema de tributação, entende-se importante examinar, mesmo que brevemente, como sua aplicação vem ocorrendo no Brasil ao longo dos anos.

### III.3 – SITUAÇÃO BRASILEIRA

No que tange à intensidade da carga fiscal brasileira, em primeiro lugar, nota-se uma constante elevação a partir da segunda metade do século XX. Segundo aponta Cid Heráclito de QUEIRÓZ (2003, p. 191): a) em 1947, correspondia a 13,8% do PIB; b) variou entre 20% e 25% entre 1970 a 1989; c) elevou-se a 29,5% em 1990; d) retraiu-se para 24,7% em 1993; e) ascendeu para 26,97% em 1994 e permaneceu em ascensão até atingir um patamar em torno de 35% do PIB.

Segundo dados da Secretaria da Receita Federal (2010, p. 06), em 2009 a carga tributária brasileira correspondeu a 33,58% do PIB, representando uma ligeira redução em face de 2008, cujo índice correspondeu a 34,41% do PIB.

Porém, esse patamar é bem acima de diversos outros países ditos emergentes, tais como Turquia (24,60%), Chile (18,20%) e México (17,50%), segundo aponta estudo da OCDE (Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento) disponibilizado em dezembro de 2010.

No caso do Brasil, mesmo com uma arrecadação em torno de 35% do PIB (significando que mais de um terço de todos os bens e serviços produzidos aos olhos da lei são absorvidos pelo Estado), persistem os bolsões de miséria, pobreza, baixa escolaridade e outras mazelas em diversas regiões.

Com efeito, a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios – PNAD, levada a efeito pelo IBGE (2008, p. 89), constata que o rendimento mensal médio familiar para 2007 fixou-se em R\$ 624,00. Todavia, mais da metade das famílias vivia com renda média inferior ao salário mínimo então vigente, ou seja, com menos de R\$ 380,00. E, para piorar, metade das famílias nordestinas vivia com até R\$ 214,00 ao mês. O mesmo estudo (*idem*, p. 45) indica uma taxa de analfabetismo funcional de 21,7%.

Deixando de lado as questões que se ligam à instituição de políticas públicas ineficientes, que acarretam desperdício de



recursos, além de problemas com a corrupção, patrimonialismo e outras excrescências, uma circunstância capaz de explicar parcialmente essa discrepância é o tamanho da economia brasileira, possivelmente ainda incapaz para conseguir uma relação PIB/número de habitantes que consiga gerar arrecadação num volume capaz de cobrir com maior êxito as inúmeras competências conferidas ao Estado pela Constituição de 1988.

Então, não é difícil concluir ser necessário que a economia brasileira cresça muito mais. Porém, se intensidade da carga tributária abandonar um parâmetro de razoabilidade, em face do exposto acima, pode não ser possível um aumento do PIB mais expressivo.

Nessa hipótese haveria risco da criação de um círculo vicioso: a economia não deslança por culpa – ao menos em parte - da alta intensidade fiscal e, ao mesmo tempo, o governo não pode abrir mão do que arrecada, em face das inúmeras competências constitucionalmente definidas, bem como dos diversos compromissos anteriormente assumidos.

De fato, o nível insuficiente de retorno dos préstimos estatais no Brasil (v.g. segurança pública, conservação de ruas e estradas, educação, saúde, etc.) e os desincentivos econômicos gerados pelo sistema de tributação, não apenas pelas altas alíquotas, mas também pelo alto custo burocrático do sistema, contribui para criar na sociedade um sentimento de que o exagero fiscal se avizinha, ou pior, já se instalou e está a prejudicar a expansão do PIB.

Conforme Aloysio Meirelles de MIRANDA FILHO e Eduardo BORGES (2006, p. 01), ao discorrerem acerca de estudo publicado pelo Banco Mundial, em relação ao Brasil, nota-se que

“é no campo tributário que aparecem as maiores divergências: o Brasil é o recordista, dentre os 155 países, no quesito “tempo gasto com o

pagamento de tributos” (leia-se: burocracia). Aqui, a média é de 2,6 mil horas por ano, enquanto que na América Latina é de 529 e nos países da OCDE, 197. Logo após o Brasil, vem a Ucrânia, com 2,1 mil horas e Camarões, com 1,3 mil horas. Já na Rússia, país de dimensões continentais como o Brasil, o tempo gasto é de 256 horas. Ou seja, o Brasil é duas vezes pior que o terceiro pior colocado (Camarões) e mais do que 1000% pior que a Rússia. Além disso, o total de tributos pagos no Brasil equivale 147,9% do lucro bruto, enquanto que na América Latina, a 52,8% e nos países da OCDE, a 45,4%. Na seção do ranking denominada ‘ease of paying taxes’, o Brasil figura no 140º lugar. Nas demais seções (com exceção da seção ‘hiring and firing’), o Brasil está melhor colocado”.

Portanto, segundo assevera Armando MONTEIRO NETO (2005, p. 56): “Estancar o crescimento contínuo da carga tributária é fundamental para a retomada de um ritmo mais forte de crescimento do produto, do emprego e da renda”. Todavia, na prática, essa medida é de difícilíssima implantação, em que pese ser muito importante.

É que, conforme noticiam Fernando REZENDE e Armando CUNHA (2002, p. 27), apenas algo em torno de meros 10% do montante das receitas a serem arrecadas podem ser manejadas pelo Executivo e Legislativo no orçamento. Todo o resto encontra-se comprometido por compromissos já assumidos (v.g. folha de pagamento, previdência social, manutenção de diversos bens, dívida pública, etc.).

Assim, infelizmente, quase não há espaço para a redução da carga tributária brasileira, ao menos no curto prazo.

Contudo, isso não significa devam governos e legisladores permanecerem inertes. Ao contrário, é preciso implantar medidas capazes de neutralizar, mesmo que em

parte, as amarras fiscais atuais, como, por exemplo, minorar significativamente a burocracia fiscal e aumentar a eficiência do sistema de cobranças coercitivas (execuções fiscais).

A simplificação das regras fiscais, ao afrouxar os custos de conformidade (os gastos para o cumprimento da legislação tributária), é capaz, dentre outras benesses, de atrair para legalidade parte dos agentes econômicos que operam à sua margem, passando a gerar uma arrecadação até então inexistente.

É sempre oportuno lembrar, segundo enfatiza Nali de Jesus de SOUZA (2008, p. 238) que “Um sistema institucional burocratizado gera ineficiências, prejudicando o crescimento econômico”.

Por conseguinte, medidas nesse diapasão desburocratizante são tão mais justificáveis se for considerado, conforme estimado por Friedrich SCHNEIDER (2008, p. 19), que a informalidade econômica no Brasil corresponda a 41% do PIB.

Noutra banda, o aumento da eficiência do sistema de cobranças fiscais coercitivas é relevante não apenas para que o Estado receba os recursos a que faz direito, mas que continuam nas mãos dos contribuintes devedores, mas, principalmente, como um modo de desestimular futuros comportamentos oportunistas que redundam em inadimplências sem qualquer justificativa senão lucrar com o funcionamento incipiente do sistema.

Atualmente, o êxito das execuções fiscais, ao menos no âmbito federal, segundo demonstrei em obra recentemente publicada (MARTINS, 2010, p. 238-239), fica próximo dos meros 5%, sendo certo, portanto, a necessidade de medidas inovadoras que aprimorem o sistema. Encontra-se em jogo um gigantesco volume de recursos públicos.

Partindo para o campo da segurança jurídica a situação também não é animadora. Não obstante serem muitos claros os

mandamentos constitucionais a garantir a irretroatividade e a anterioridade, há casos flagrantes em que esses pilares foram ignorados.

De início, chama a atenção o art. 2º da Emenda Constitucional nº 10. É que, embora referida norma tenha sido editada em 04 de março de 1996, acabou por majorar a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei 7.689/88) a partir de janeiro de 1996, ou seja, dois meses antes de sua vinda ao mundo jurídico.

Os efeitos retroativos são inegáveis e não poderiam ter sido impingidos mesmo que por Emenda Constitucional, dado que a previsão do art. 150, III, “a”, da Carta Maior de 1988, ao compor um direito individual do contribuinte, torna-se uma cláusula pétrea, insuscetível, portanto, de menosprezo pelo constituinte derivado. Nessa linha, vale a leitura do julgado pelo Supremo Tribunal Federal na ADI nº 712, em 07.10.1992 (Rel. Min. Celso de Mello).

No caso em epígrafe, ainda que a jurisprudência tenha predominantemente rechaçado os citados efeitos retroativos, de maneira a reconhecer que a incidência da nova alíquota tivesse início apenas em 07 de julho de 1996, ou seja, noventa dias após a edição da Emenda 10 (em respeito à noventena exigida pelo §6º do art. 195 da CF), não se pode negar o “mal estar” gerado por uma norma de tal quilate.

Houve flagrante quebra da segurança jurídica, com o conseqüente abalo da confiança dos contribuintes na estabilidade e higidez do sistema de tributação.

Tão somente em 02.02.2011, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 587.008 (Rel. Min. Dias Toffoli), reconheceu inconstitucionais os efeitos retroativos da indigitada EC 10, ou seja, quase 15 anos após sua edição. Até então, milhares de ações judiciais necessitaram ser ajuizadas, onerando não apenas as partes interessadas, mas o próprio Poder Judiciário.

Ainda envolvendo a Contribuição Social sobre o Lucro, merece nota um evento anterior que, de igual modo, abalou a segurança jurídica.

O art. 8º da Lei 7.689/88 que instituiu a exação determinou que: "A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988". Não respeitou, portanto, a anterioridade nonagesimal requisitada pelo §6º do art. 195 da CF, uma vez que a lei em testilha havia sido publicada em 16 de dezembro de 1988.

Esta inconstitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos RE's nºs 146.733-9 (DJ 06.11.1992), 140.272-0 (DJ 02.10.1992) e 138.284-8 (DJ 28.08.1992). Então, a jurisprudência pacificou-se para considerar o art. 8º da Lei 7689/88 inconstitucional.

O Senado Federal, com base no art. 52, X da CF, expediu a Resolução nº 11, de 04.04.1995, suspendendo a execução do citado art. 8º. Contudo, até essa data, o contribuinte que não pretendesse se submeter ao mandamento inconstitucional deveria ajuizar a competente demanda, arcando, por conseguinte, com os custos daí advindos. Conclui-se, destarte, que o clima de insegurança perdurou por mais de seis anos.

Outro assunto que merece atenção são as "surpresas tributárias legais", ou seja, normas idôneas sob o ponto de vista formal, mas que, na realidade, por via transversa, acabam por violar o princípio da anterioridade.

É o que ocorreu, por exemplo, com a Lei 8.383, publicada no dia 31 de dezembro de 1991 e que gerou ônus tributários já no dia seguinte. Ressalte-se que antes da Emenda 42/2003, que introduziu a alínea "c" no inciso III do art. 150 da CF, para a válida majoração de impostos exigia-se apenas que a publicação da respectiva norma tivesse ocorrido no ano anterior.

No caso, as pessoas jurídicas tornaram-se obrigadas a

corrigir suas demonstrações financeiras do ano findo utilizando-se de um indexador denominado de UFIR, o que, em termos práticos, resultava em uma oneração maior a título do Imposto de Renda.

Assim, mesmo que sob o ponto de vista formal a Lei 8.383 não tivesse ferido o princípio da anterioridade, na realidade foi isso mesmo o que se deu, sendo óbvia a surpresa causada tão logo encerradas as festividades de ano novo.

Contudo, a jurisprudência, quiçá para evitar um abalo maior ainda na segurança jurídica, inclinou-se por vislumbrar respeitado o princípio da anterioridade, com destaque para a ADI nº 736, julgada pelo Plenário do STF em 14.06.2002 (Rel. Min. Carlos Velloso), além de vários outros julgados. Com efeito, caso não se considerasse assim, qual prazo deveria ser adotado então? Poderia o Judiciário arbitrar tal conflito sem resvalar na cláusula constitucional da separação dos Poderes?

Um último adendo diz respeito à revogação de isenções condicionais, prática não desconhecida no Brasil, infelizmente. Tome-se como exemplo aquela concedida pelo Decreto-lei 2.324, de 30 de março de 1987, e, posteriormente, revogada pelo art. 7º da Lei 7.988, de 28 de dezembro de 1989.

O benefício fiscal se aplicou a partir do exercício de 1987 (com base no incremento das exportações dos produtos manufaturados dos exercícios de 1986 e de 1985), bem como deveria ter vigorado até 31 de dezembro de 1991. Porém, foi revogado antes da previsão inicial por força do art. 7º da Lei 7.988/89.

Qual resultado? Insegurança jurídica. Ora, é sabido que muitas vezes o exercício de alguma atividade econômica, por implicar em investimentos vultosos, bem como em vista de peculiaridades mercadológicas, somente é viável se acompanhada da desoneração tributária, ainda que por certo período.

O incentivo fiscal tem por função justamente isso, ou

seja, estimular atividades que possam gerar riqueza em determinadas situações e regiões que não se implementariam sob o jugo da tributação plena. Nesses casos, a retirada da isenção (ou sua diminuição) representa um ludfbrrio e efetivo sinal para que o agente econômico deixe de acreditar em futuros acenos semelhantes do Estado. É o que, provavelmente, ocorreu na hipótese em epígrafe.

#### IV – CONCLUSÕES

Estudos interdisciplinares, com destaque para os componentes da Nova Economia Institucional, apontam as instituições como uma das causas principais passíveis de explicar as diferenças entre países ricos e pobres.

Os países ricos, segundo tais estudos, atingiram tal prosperidade porque conseguiram desenvolver instituições que promoveram o crescimento econômico, com destaque para: a) no âmbito jurídico, a existência de normas claras e definidas quanto aos direitos de propriedade, contratos e segurança jurídica, bem como a eficiência judicial em fazer valer tais direitos em caso de violação; b) no âmbito social, um sistema de educação universal de qualidade e a rejeição à corrupção e ao protecionismo estatal parasitário.

O desenvolvimento, visto como uma situação em que a maior parte das pessoas que compõem uma sociedade desfrutam de condições dignas de vida, apesar de não se confundir com o mero crescimento econômico, não pode ser alcançado sem o florescimento da economia.

O sistema de tributação influencia o desempenho econômico de qualquer país, dado que as exações sempre incidem sobre fatos de índole econômica,

Para funcionar como um elemento catalisador do crescimento econômico e do conseqüente desenvolvimento, deve o sistema de tributação ser permeado pelos valores da

razoabilidade e da segurança jurídica.

Do contrário, além da retração de certos mercados, estará estimulando o aumento da economia informal, sendo que, em ambas as hipóteses, a arrecadação fiscal cairá e tornar-se-á mais dificultoso ao Estado se desvencilhar das diversas missões constitucionais.

Há fortes indícios a apontar que o sistema de sistema de tributação brasileiro não prima pela razoabilidade da carga fiscal e também apresenta falhas quanto à segurança jurídica, do que se conclui serem necessárias modificações para torná-lo um aliado maior do crescimento econômico.



## BIBLIOGRAFIA

- BARRAL, Welber. Direito e desenvolvimento: um modelo de análise. Direito e desenvolvimento (BARRAL, Welber – org.). São Paulo: Singular, 2005, p. 31-60.
- BECHO, Renato Lopes. Filosofia no direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, 499 p.
- CARVALHO, Cristiano. Teoria do sistema jurídico: direito, economia e tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005, 431 p.
- COOTER, Robert; ULEN, Thomas. Direito & economia. Trad. Luis Marcos Sander; Francisco de Araújo da Costa. Porto Alegre: Bookman, 2010, 559 p.
- COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias. São Paulo: Malheiros, 2001, 306 p.
- FORGIONI, Paula Andrea. Análise econômica do direito: paranóia ou mistificação? Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, nº 77, p. 35-61, mai./jun. de 2006.



- FURLAN, Anderson. Obrigações tributárias romanas. Revista de Direito Federal, nº 87, p. 61-80, primeiro trimestre de 2007.
- GALA, Paulo. A teoria institucional de Douglass North. Revista de Economia Política, vol. 23, nº 2, abr./jun. de 2003, p. 89-105.
- LOPES, Miguel Maria de. Curso de direito civil - fontes das obrigações: contratos. 6ª ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1996, vol. 3.
- MANKIN, N. Gregory. Introdução à economia. Trad. Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Thomson, 2007, 852 p.
- MARTINS, Marcelo Guerra. Tributação, propriedade e igualdade fiscal: sob elementos de direito & economia. São Paulo: Elsevier, 2010, 271 p.
- MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário. Direito e desenvolvimento (BARRAL, Welber – org.). São Paulo: Singular, 2005, p. 225-258.
- MIRANDA FILHO, Aloysio Meirelles de; BORGES, Eduardo. País do futuro – idéias para reduzir o custo Brasil, essencial ao desenvolvimento. Disponível: [http://www.conjur.com.br/2006-mai-30/ideias\\_reduzir\\_custo\\_brasil\\_essencial\\_desenvolvimen](http://www.conjur.com.br/2006-mai-30/ideias_reduzir_custo_brasil_essencial_desenvolvimen) to. Acesso em 25.02.2011.
- MONTEIRO NETO, Armando. Reforma tributária: por um Brasil competitivo. Reforma tributária em questão (MORHY, Lauro – org.). Brasília: UNB Editora, 2003, p. 53-66.
- NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998, 746p.
- NORTH, Douglass C. Economic performance through time. The American Economic Review, vol. 84, nº 3, jun. de 1994, p. 359-368.
- NUSDEO, Fábio. Curso de economia: introdução ao direito econômico. 4ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais,

2005, 393 p.

OCDE – Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento. Tax revenues fall in OECD countries. Disponível:

[http://www.oecd.org/document/49/0,3746,en\\_21571361\\_44315115\\_46737201\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/49/0,3746,en_21571361_44315115_46737201_1_1_1_1,00.html). Acesso em 23.02.2011.

PINHEIRO, Armando Castelar. PIB potencial e segurança jurídica no Brasil. Crescimento econômico: estratégias e instituições (SICSÚ, João; MIRANDA, Pedro – orgs.). Rio de Janeiro: IPEA, 2009, p. 25-53.

\_\_\_\_\_. Direito e economia num mundo globalizado: cooperação ou confronto? Direito & economia (TIMM, Luciano Benetti – org.). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 19-47.

PINTO, Olavo Bilac Pereira. Finanças e direito. Revista Forense, nº 442, p. 11-26, abr. de 1940.

POPPER, Karl. A lógica da pesquisa científica. Trad. Leônidas Hegenberg; Octanny Silveira da Mota. São Paulo: Cultrix, 1975, 567 p.

POSNER, Richard A. El análisis económico del derecho. 2ª ed. Trad. para o espanhol de Eduardo L. Suárez. México: Fondo de Cultura Económica, 2007, 1.120 p.

QUEIRÓZ, Cid Heráclito de. Um novo enfoque para o sistema tributário brasileiro. Reforma tributária em questão (MORHY, Lauro – org.). Brasília: UNB Editora, 2003, p. 181-195.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. Contribuintes e cidadãos: compreendendo o orçamento federal. São Paulo: FGV, 2002.

RIBEIRO, Roberto Name. Causas, efeitos e comportamento da economia informal no Brasil. 2000. Dissertação (Mestrado em Economia) Universidade de Brasília. Brasília. Disponível:

- <http://www.unb.br/face/eco/mesp/dissertacoes.html>.  
Acesso em 24.11.2008.
- RODRIGUES, Vasco. Análise económica do direito. Coimbra: Almeidina, 2007, 243 p.
- SABBAG, César de Moraes. Orçamento e desenvolvimento. Campinas: Millenium, 2006, 291p .
- SACHS, Jeffrey. O fim da pobreza. Trad. Pedro Maia Soares. São Paulo: Companhia das Letras, 2005, 449 p.
- SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é pesquisa em direito e economia. Cadernos Direito GV, vol. 5, mar. de 2008. Disponível:  
<http://www.direitogv.com.br/AppData/Publication/cadernoo%20direito%202022.pdf>. Acesso em: 20.10.2008.
- SCHNEIDER, Friedrich. Causas e conseqüências da economia subterrânea. Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial, nº 09, abril de 2008, p. 16-21.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Carga tributária no Brasil 2009. Disponível:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2009.pdf>. Acesso em: 23.02.2011.
- SEN, Amartya. Desenvolvimento como liberdade. 7ª reimp. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Cia. das Letras, 2008, 409 p.
- SOUZA, Nali de Jesus de. Desenvolvimento econômico. 5ª ed., São Paulo: Atlas, 2008, 313 p.
- SZTAJN, Raquel e VERÇOSA, Haroldo Malheiros Dulcrec. A incompletude do contrato de sociedade. Revista de Direito Mercantil Industrial Econômico e Financeiro. vol. 131, jul./set. de 2003, p. 7-20.
- TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, 127 p.
- VAZ, Isabel. Direito econômico das propriedades. Rio de Janeiro: Forense, 1993, 673 p.

ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Raquel. Análise econômica do direito e das organizações. Direito & economia (ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Raquel – orgs.). Rio de Janeiro: Campus, 2005, p. 01-15.