

1 INTRODUÇÃO

No âmbito do sistema jurídico, a Constituição representa o alicerce sobre o qual se constrói o ordenamento jurídico de um país. Contudo, é notável a existência de um desafio recorrente que permeia as estruturas legislativas: o desrespeito à harmonia e conformidade das normas constitucionais no processo de regulamentação das exações tributárias. Assim, o objetivo é analisar criticamente esse fenômeno, destacando a complexa interação entre o princípio constitucional do sistema jurídico e sua pertinência quanto a tributação.

Há muito tempo, observe-se demanda premente por uma abordagem crítica a respeito dessa problemática. A colisão entre a legislação tributária e os preceitos constitucionais têm suscitado intensos debates.

A interpretação lógica mais elementar revela que as diretrizes da constituição devem ser respeitadas, uma vez que elas espelham os anseios e valores de uma nação. Dessa maneira, torna-se imperativo explorar como a incompatibilidade entre a normatização tributária e os princípios constitucionais pode comprometer a realização dos desígnios fixadas na Carta Magna.

Nesse contexto, surge o objetivo central deste estudo que é analisar o princípio constitucional da coerência do sistema jurídico. Torna-se crucial analisar a complexa interação entre os princípios constitucionais, as regras fiscais e as intenções institucionais. Ao fazê-lo, pretende-se evidenciar como o descompasso entre essas esferas do poder, notadamente, legislativo e executivo, pode levar a consequências adversas.

Portanto, abordar-se as categorias fundamentais de normas presentes no sistema jurídico brasileiro, a saber, os princípios e as regras, para uma compreensão mais profunda da estrutura normativa. Além disso, explora-se o papel central da Constituição como baluarte dos interesses da sociedade, impondo obrigações tanto ao Poder Legislativo quanto ao Poder Executivo. O estudo se voltará, então, para uma análise crítica de algumas situações em que a normatização tributária desconsidera os imperativos constitucionais, originados em decisões judiciais que questionam a legalidade e constitucionalidade das normas vigentes.

Este artigo almeja contribuir para a compreensão aprofundada dos princípios constitucionais e às normas constitucionais na regulamentação das exações tributárias. Ao identificar as lacunas e incongruências desse processo, busca-se chamar a atenção para a necessidade de acompanhamento e orientação entre os princípios constitucionais e a legislação tributária, a fim de promover uma estrutura legal mais sólida e coesa que atenda efetivamente

às necessidades da sociedade e ao cumprimento dos objetivos delineados pelo Sistema Constitucional.

Em última análise, pretende-se com este estudo dar corpo a um pensamento que, há muito exige um posicionamento, qual seja, o desrespeito que o legislador tem para com o Sistema Constitucional, principalmente quando se trata de normatizar as exações tributárias. Simples interpretação lógica nos diz que deve haver obediência aos mandamentos constitucionais, pois que esses refletem o desejo de um povo. Se assim o é, não encontra fundamento de validade a norma que venha dispor de maneira a não permitir a realização das finalidades fixadas pelos comandos da Carta Magna. Mais precisamente, quando todo o Sistema Constitucional brasileiro que, acompanhando um movimento universal preservacionista, dispõe de forma ampla sobre os valores ambientais e a legislação tributária, em total descompasso, mantém sobre o setor de reciclagem e reaproveitamento de resíduos e sucatas alta carga tributária, a ponto de desestimular o uso dos materiais reaproveitáveis.

Para o desenvolvimento da pesquisa, adotou-se o método analítico-dedutivo, fontes bibliográficas e jurisprudencial, análise da legislação e dados pertinentes extraído de sites governamentais, priorizando a interrelação entre o Direito Constitucional e Tributário. Ao final do trabalho, nas conclusões, serão apresentados os resultados da pesquisa.

2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL - COMANDOS PRINCIPIOLÓGICOS

O sistema jurídico está fundamentado sobre normas que, basicamente, são divididas em dois grupos: o primeiro formado por aquelas que não estabelecem nenhum mandamento concreto e não se relacionam a nenhum fato ou situação específica, pois cuidam apenas de estabelecer valores. Embora sua generalidade e subjetividade, se lhes reconhece uma essencialidade e primazia, vindo a constituir o verdadeiro alicerce do sistema. E a estas normas se denomina “princípios”. Há um segundo que vem constituído por comandos precisos, os chamados “modais deônticos” que prescrevem o “proibido”, “permitido” e/ ou “obrigatório” e que estão voltados aos fatos e suas consequências jurídicas. São as “regras” jurídicas.

O arcabouço legislativo, por sua vez, vem encimado pela Constituição, como exteriorização dos desejos de um povo, promulgada para atender determinados objetivos e finalidades que, de forma mais ou menos expressa, são inseridos na carta em forma do que convencionamos chamar de “normas constitucionais”.

Sobre a importância dessas, muito já se estudou e se escreveu, e sempre no sentido de reconhecer-lhes uma prevalência no sistema jurídico, por se constituírem em mandamentos

máximos que deverão ser respeitados não apenas pelo cidadão, mas acima de tudo pelo legislador e pelos poderes constituídos. Tanto é que somente podem ser modificadas ou alteradas por Emenda Constitucional e as disposições que lhe afrontam, são tidas por inconstitucionais. Os princípios a que acima se referiu decorrem, ainda que não textualmente, da Carta Constitucional. Assim é que ditos princípios ocupam destacado espaço, tornando-se indispensáveis, tanto nos Estados com poucas regras como naqueles em que estas se apresentam excessivamente genéricas, exigindo dos juízes um posicionamento integrativo do ordenamento jurídico.

Quando a aplicação pura e simples de uma regra traz um sentimento de injustiça ou ainda, quando suas consequências causam desconforto, a busca é por uma orientação valorativa, um comando “principiológico”, cuja aplicação procura muito mais a justiça do que, fácil e simplesmente, a subsunção do fato à norma.

Pode-se dizer que um ordenamento jurídico se guia pelos princípios, por duas razões fundamentais: (i) pela complexidade dos fatos da vida, diante da impossibilidade de se prever todas as hipóteses possíveis e suas consequências jurídicas, de forma que se torna impossível ordená-los somente por regras; (ii) pela possibilidade de corrigir injustiças que podem ser causadas pela aplicação simples – fria e cega – das regras.

Exatamente por isso que, durante o processo de legislação os princípios são de fundamental importância, não podendo ser desconsiderados no momento da composição normativa, por introduzirem uma gama de valores que devem ser contemplados, tampouco quando de sua aplicação, já que evocam os direitos fundamentais do homem e os princípios de justiça. Dworkin (2002, p.36) define princípio como “[...] um padrão que deve ser observado [...] porque é uma exigência de justiça ou equidade”.

Assim se afirma que os princípios ocupam uma posição destacada diante das regras e que estas devem ser interpretadas em conjunto com aqueles, a fim de manter a coerência do ordenamento. Embora as regras sejam claras e diretas e igualmente representam a vontade do povo, reclamando respeito no Estado Democrático de Direito, a sua prioridade não se justifica e tampouco se sustenta. Não é por veicular um comando expresso e de aplicação concreta que possui força ou a faz superior ao princípio genérico muitas vezes sequer escrito. É preciso existir coerência e complementação entre ambas as normas.

Princípio é um ponto de partida, é o que dá sentido a diversas regras. E é a ele que o sistema deve se conformar, sem, contudo, desprezar os comandos pontualmente estabelecidos. Em todos os casos, o que está por trás da compreensão dos princípios é que eles subjazem ao ordenamento jurídico, são o fundamento de todos os demais comandos, dando sentido ao

ordenamento de uma Nação e indicando linhas de interpretação. Ávila (2005, p.36) muito bem assinala que:

É o caso de cancelamento da razão justificadora da regra por razões consideradas superiores pelo aplicador diante do caso concreto. Isso significa, pois, que ora as condições de aplicabilidade da regra não são preenchidas, e a regra mesmo assim é aplicada; ora as condições de aplicabilidade da regra são preenchidas e a regra, ainda assim, não é aplicada.

Nesse sentido já se manifestou também Machado (2003, p.73), ao dizer:

Admitir que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. É certo que a lei pode, e deve reduzir a vaguidade das normas da Constituição, mas, em face da supremacia constitucional, não pode modificar o significado destas.

Desse modo, na busca pela salvaguarda e aplicação dos direitos fundamentais que se encontram insculpidos no texto constitucional é que se defende a supremacia dos comandos normativos constitucionais, que estão à frente de todo regramento diverso, ainda mais em face daqueles que contraponham os mencionados princípios. E o autor continua:

[...] a supremacia constitucional é o mais adequado caminho para a realização dos princípios fundamentais do Direito, e para a preservação da própria unidade do sistema jurídico, impondo-se, assim, ao intérprete de qualquer norma jurídica, como diretriz fundamental que é (MACHADO, 2003, p.75).

Nesse sentido, de buscar a proteção dos princípios e preceitos constitucionais, objetivando resguardar os direitos neles insertos, a Constituição não prescinde da supremacia, de forma a limitar a atividade estatal que venha a confrontá-la. É importante salientar que, acompanhando ainda a obviedade das justificativas aqui transcritas, seria a admissão de ordenamento de qualificação inferior pudesse vir a modificar ou substituir tais comandos constitucionais, modificando as redações dadas aos textos constitucionais. Aprovar uma mudança na redação só poderá ocorrer por Emenda Constitucional, que deve observar um rito próprio¹.

3 PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DO SISTEMA JURÍDICO

Verdade seja dita que, a cada dia, novos princípios são “descobertos” insculpidos nos comandos da Constituição da República, pois que, por não serem expressos, exigem um esforço

¹ Para aprovar uma mudança constitucional é preciso uma PEC (Projeto de Emenda Constitucional) que será discutida e votada em 2 turnos em cada Casa do Congresso, devendo obter 3/5 dos votos em ambas as casas (308 deputados e 49 senadores).

interpretativo ou integrativo maior e somente afloram diante das incoerências normativas, quando estas se apresentam.

Que o ordenamento jurídico deve ser coerente, disso não se tem qualquer dúvida. Contudo, situações pontuais por vezes comprovam que, embora a coerência seja também uma obviedade, lhe são feitas “vistas grossas”, deixando que algumas normas se distanciem e se percam, ficando ao largo dos objetivos constitucionais primordiais. Kelsen (2006, p.33) já afirmava que “[...] a norma inferior tem seu fundamento de validade na superior. Só será válida a norma inferior, se estiver em harmonia com a do escalão superior”.

Bobbio (1999) por sua vez defendia que a harmonia entre as normas não deve ser apenas hierárquica, mas também no que concerne ao conteúdo e fundamentação principiológica. Definia o ilustre autor: "Todo ordenamento jurídico, unitário e tendencialmente (se não efetivamente) sistemático, pretende também ser completo" (BOBBIO, Bobbio (1999, p. 35).

O ordenamento jurídico, segundo Bobbio (1999), deve apresentar coerência interna; suas normas não devem apresentar contradições, de modo que se obtenha estabilidade e solidez. Ainda assim, em havendo lacuna em seu corpo, é possível solucionar o problema exatamente através de uma organização principiológica e hierárquica bem elaborada.

O atendimento aos preceitos constitucionais prima pela instituição de um sistema homogêneo, onde todas as normas partem de um pressuposto uníssono, seguem as mesmas diretrizes e contribuem para o seu equilíbrio.

A atenção a esse ponto revela sua importância devido ao fato de o ordenamento ser formado por uma legislação infraconstitucional que deriva de fontes diversas, conforme aborda ainda o mesmo autor:

A complexidade de um ordenamento jurídico deriva portanto da multiplicidade das fontes das quais afluem regras de conduta, em última análise, do fato de que essas regras são de proveniências diversas e chegam à existência (adquirem validade) partindo de pontos os mais diferentes. (BOBBIO, 1999, p.38)

Com isso se objetiva a instituição de um sistema coeso, em que a legislação convirja a pontos comuns. Essa preocupação se funda no fato do ordenamento estar composto por normas que, não raras vezes, podem apresentar oposição entre si, uma vez que emergem de pontos diversos, pelo que se busca a coerência interna do sistema, tornando-o equilibrado e estável, cuja importância se vislumbra nas palavras do mesmo Bobbio (1999, p.112-113):

A coerência não é condição de validade, mas sempre condição para a “justiça” do ordenamento. É evidente que quando duas normas contraditórias são ambas válidas, e pode haver indiferentemente a aplicação de uma ou de outra,

conforme o livre-arbítrio daqueles que são chamados a aplicá-las, são violadas duas exigências fundamentais em que se inspiram ou tendem a inspirar-se os ordenamentos jurídicos: a exigência da certeza (que corresponde ao valor da paz ou da ordem), e a exigência da justiça (que corresponde ao valor da igualdade). Onde existem duas normas antinômicas, ambas válidas, e, portanto, ambas aplicáveis, o ordenamento jurídico não consegue garantir nem a certeza, entendida como possibilidade, por parte do cidadão, de prever com exatidão as consequências jurídicas da própria conduta, nem a justiça, entendida como o igual tratamento das pessoas que pertencem à mesma categoria.

Assim, para que efetivamente se instaure a chamada “coerência interna” do ordenamento, não se admite a existência de normas conflitantes entre si, quiçá em desacordo com a Constituição, ponto máximo do nosso sistema jurídico. Entretanto, na prática jurídica se verifica a existência de diversos pontos de conflito, tanto na legislação infraconstitucional, quanto desta em face da Carta Magna.

Pode-se utilizar como exemplo, o sistema tributário nacional que demonstra estar embasado em um emaranhado de normas que se confundem e, por vezes, não atendem aos princípios basilares insculpidos na Constituição da República. Enquanto a Constituição concede determinados direitos, a legislação infraconstitucional, objetivando uma arrecadação cada vez mais abrangente, acaba por cerceá-los, haja vista que impõe limites ao seu gozo pelos Contribuintes.

O que se conjectura no sistema tributário é a criação de uma gama de leis que, contrárias à Constituição, acabam por redefinir princípios nela elencados, diminuindo ou até mesmo extraíndo sua aplicação aos casos em concreto, acabando por violar os próprios princípios constitucionais, deixando de lhes prestar a devida obediência. Inclusive, ao escrever sobre o assunto, alerta Machado (2011, p.186): “Sustentamos que a supremacia constitucional é o único instrumento que o direito pode oferecer contra o arbítrio, quando este se manifesta na atividade legislativa. Afinal, a Constituição serve para limitar a atividade estatal [...]”.

Assim, várias questões atinentes ao direito tributário precisam ser reavaliadas, haja vista que não apenas ferem a supremacia Constitucional, mas também acabam por se transformar em uma ferramenta de arrecadação que infringe os direitos e garantias abarcados pela Carta Magna.

Nessa senda, é direito legitimado, senão obrigação do contribuinte buscar na Constituição, a proteção e o gozo de seus direitos contra o arbítrio muitas vezes desenfreado do Poder Estatal. “Sendo a Constituição um instrumento destinado a limitar o poder estatal, é natural que se busque nela proteção para o contribuinte, que na relação de tributação é no mais das vezes um alvo fácil do arbítrio dos governantes” (MACHADO, 2011, 196).

Tribunais pátrios já tiveram oportunidades de se manifestarem nessa seara, a exemplo do pronunciamento do Tribunal Superior do Trabalho – TST, nos autos do Agravo de Instrumento em Recurso de Revista nº. TST-AIRR-6.183/2006-006-09-40.4, conforme se demonstra no trecho abaixo transcrito:

[...] há que se observar que nenhuma legislação ou instrumento normativo pode suplantar direitos e garantias individuais e sociais garantidos constitucionalmente. Ademais, as normas constitucionais devem ser interpretadas pelo princípio da unidade constitucional, reconhecendo-se a prevalência das garantias individuais e sociais sobre as regras de ordem geral, exceto proibitivas, podendo-se observar, neste sentido, que a regra do 'caput' do art. 7º estabelece que no referido dispositivo encontram-se os direitos dos trabalhadores, “além de outros que visem a melhoria de sua condição social (BRASIL, 2006).

Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal - STF, ao analisar a Resolução nº 7/2005, do CNJ, que disciplina o exercício de cargos, empregos e funções por parentes de magistrados e servidores no combate ao nepotismo, adentrou à análise da coerência constitucional, quando dispôs textualmente que “[...] II – A vedação do nepotismo não exige a edição de lei formal para coibir a prática. III - Proibição que decorre diretamente dos princípios contidos no art. 37, caput, da Constituição Federal” (BRASIL, 2008). É pertinente transcrever o que o Relator destacou em seu voto:

Como bem anota GARCIA DE ENTERRIA, na estrutura de todo conceito indeterminado é identificável um ‘núcleo fixo’ (Begriffkern) ou ‘zona de certeza’, que é configurada por dados prévios e seguros, dos quais pode ser extraída uma regra aplicável ao caso. **A vedação ao nepotismo é regra constitucional que está na zona de certeza dos princípios da moralidade e da impessoalidade.** [Grifado no original] (BRASIL, 2008).

Ainda do Relator, pode-se tomar por empréstimo alguns apontamentos que fez relativamente ao valor dos princípios constitucionais, quando disse:

A sua inobservância, ao contrário do que muitos pregavam até recentemente, atribuindo-lhes uma natureza apenas programática, deflagra sempre uma consequência jurídica, de maneira compatível com a carga de normatividade que encerram. Independentemente da preeminência que ostentam no âmbito do sistema ou da abrangência de seu impacto sobre a ordem legal, os princípios constitucionais, como se reconhece atualmente, são sempre dotados de eficácia, cuja materialização pode ser cobrada judicialmente se necessário (BRASIL, 2008).

Em Mello (2000, p.748), pode-se buscar lição de extrema importância, quando se trata de cumprir comandos principiológicos. Diz o autor:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave

forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.

Diante desse contexto, não parece razoável admitir que normas tributárias possam subsistir dissociadas dos comandos constitucionais, dispondo de forma a tornar inócuas algumas diretrizes principiológicas insertas e/ou decorrentes da Carta Constitucional, como se pudessem livremente estabelecer contrariamente, violando uma vontade maior inserta no Sistema Superior. E assim tem ocorrido com a tributação quando desconsidera os objetivos e finalidades traçadas pela Carta Constitucional, nos tópicos em que esta dispõe sobre o Meio Ambiente, sua conservação e preservação, como mais adiante se verá.

4 DO PAPEL DA HERMENÊUTICA NO CENÁRIO ATUAL

O papel da hermenêutica se torna importante diante da constatação de que o legislador, na prática, muitas vezes não elabora o texto normativo com atenção aos valores eleitos pela sociedade no contrato social explicitado pela Constituição. A mecânica da democracia no Brasil e o perfil elitista do legislador, em não raras oportunidades, desembocam na produção de um direito dissociado da realidade social.

Mas se é assim, e se a norma não é um produto acabado fornecido pelo texto normativo, mas o resultado da construção hermenêutica realizada no momento da aplicação da lei, então cabe ao intérprete, na medida do possível, operar essa construção com vistas à concretização dos valores principiológicos já referidos.

Ferrajoli com suas ideias garantistas é citado por inúmeros estudiosos como Alexandre da Maia (2000, pp. 41-46), Zanon Junior é citado por Gil (2006), para falar de uma mudança de paradigma que foi operada no constitucionalismo do pós-guerra, a partir da segunda metade do século XX. Discorre sobre o movimento que levou vários Estados a reconhecerem, no próprio texto da Constituição, não só uma sujeição dos poderes estatais (inclusive o legislativo) ao Direito público e administrativo, mas também diversos direitos fundamentais que passaram a constituir fundamentos do próprio Estado e que alcançaram, inclusive, o plano internacional através da Declaração Universal dos Direitos do Homem (REALE, 1981, p.285).

Com isso, altera-se aquele panorama edificado em grande parte sobre a Teoria Pura de Kelsen, no qual não havia que se falar numa subordinação do legislador à uma ordem objetiva

de valores, de forma que todo conteúdo material legislativo estaria devidamente legitimado, se a elaboração das normas tivesse obedecido aos requisitos formais de validade.

Diversas alterações são promovidas pela mudança de paradigmas a que aludem os autores já nominados, entre as quais está a condição de validade das normas que, ao lado dos requisitos formais, passam também a depender de uma coadunação com as normas constitucionais substantivas. Assim, toda e qualquer norma passa a depender de uma coerência com os princípios de justiça estabelecidos na Constituição.

Altera-se a natureza da jurisdição que não mais se limita a subsumir os fatos às previsões normativas, para daí extrair a solução a ser aplicada no caso concreto. A modificação implica numa sujeição à Constituição, do que deriva a necessidade de permanente análise crítica das normas que, em tese, seriam aplicáveis ao caso, de forma a promover sempre uma interpretação conforme a Constituição. Quando não obtido esse resultado, se impõe o afastamento das normas que sejam inválidas formal ou materialmente, através da declaração de inconstitucionalidade.

Pode-se ainda falar em uma alteração do papel da ciência do Direito, à qual também cabe a análise crítica da legislação vigente e a formulação e discussão de técnicas que auxiliem o intérprete e o aplicador da lei, de modo a evitar a consagração de inconstitucionalidade, que de outra forma, decorreria da aplicação imponderada das normas legais. Já dispôs o Mestre Reale (1981, p.285):

Interpretar uma lei importa, previamente, em compreendê-la na plenitude de seus fins sociais, a fim de poder-se, desse modo, determinar o sentido de cada um de seus dispositivos. Somente assim ela é aplicável a todos os casos que correspondam àqueles objetivos. Como se vê, o primeiro cuidado do hermeneuta contemporâneo consiste em saber qual a finalidade social da lei, no seu todo, pois é o fim que possibilita penetrar na estrutura de suas significações particulares. O que se quer atingir é uma correlação coerente entre o todo da lei e as partes representadas por seus artigos e preceitos, à luz dos objetivos visados.

Da constitucionalização rígida dos direitos fundamentais, surgem para o Estado, direitos e obrigações que produzem uma dimensão substancial na democracia, de forma que nem tudo o que for decidido pela maioria representada pelo parlamento, ainda que com obediência aos requisitos formais de validade, pode ser considerado constitucional.

A dimensão material a que se aludiu reduz as balizas constitucionais, dentro das quais a ação dos poderes públicos é permitida. Especificamente para o legislador, estabelece determinados conteúdos que são obrigatórios e outros que são proibidos nos atos legislativos.

Tais conteúdos independem do posicionamento da maioria que esteja ocupando o poder político.

5 A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA *VERSUS* PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE

Embora não objetivo central desse artigo, tratar das questões que versam sobre a preservação do meio ambiente, trata-se a título exemplificativo nesse tópico sobre a legislação tributária versus a preservação do meio ambiente, vez que algumas normas infraconstitucionais foram declaradas inconstitucionais por não atender, a juízo desses pesquisadores, o princípio da coerência do sistema jurídico.

É notório que o Brasil não está alheio à necessidade da preservação ambiental, tanto que dentro dos princípios preservacionistas e de incentivo, se fez aprovar a Lei nº 12.305/10, que instituiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos (BRASIL, 2010), cujos objetivos não são outros que não o incentivo à indústria da reciclagem. Tal legislação visa fomentar o uso de matérias primas e insumos oriundos de processos de reciclagem, assim como o desenvolvimento dos sistemas de gestão ambiental e empresarial, com o reaproveitamento dos resíduos de forma articulada entre o poder público e o setor industrial privado.

Essa cadeia que leva à recuperação e reaproveitamento dos materiais recicláveis é formada em etapas (coleta, limpeza, recuperação e efetiva utilização dos produtos) e emprega grande contingente de mão de obra, até mesmo de pessoas com pouca ou nenhuma qualificação – o que cumpre com mais um dos princípios constitucionais, direcionado ao amparo social.

O que causa estranheza é o descompasso impresso pelo “Poder Arrecadador”, aquela função do Estado que tem buscado a qualquer custo e de forma por vezes insana, sustentar a voracidade fiscal, fazendo aprovar leis tributárias apartadas nos demais princípios e objetivos do Sistema Constitucional pátrio.

Se existe um Sistema Constitucional coeso, cujas disposições não se constituem em meras “sugestões”, mas comandos fundamentais e principiológicos, inadmissíveis são as normas infraconstitucionais que, com objetivos distanciados desse panorama, geram dificuldades e maior onerosidade exatamente àqueles que deveriam estar merecendo um tratamento diferenciado (no sentido benéfico, e não o contrário!).

Exemplo disso ocorreu com a imposição das regras contidas na Lei nº 11.196/05 (BRASIL, 2005), relativamente à vedação de créditos de PIS e COFINS e no Decreto nº 7.619/11 (BRASIL, 2011) que concede incentivo praticamente inócuo; ainda, na MP nº 463, convertida na Lei 12.715/12 (BRASIL, 2012), que acentua ainda mais o tratamento anti-

isonômico, ao admitir a desoneração da folha de pagamento para alguns setores produtivos, dentre os quais não encontra lugar o setor de recuperação e aproveitamento dos produtos e materiais reciclados.

Grande parte das indústrias nacionais tem hoje a apuração e recolhimento das contribuições ao PIS e a COFINS realizada pelo sistema não cumulativo, previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente. Tal sistemática assegura o direito a um crédito pelas entradas de mercadorias de modo a evitar que a contribuição não incida em “cascata”.

A Lei 11.196/05 (BRASIL, 2005) traz em seu art. 47², a vedação expressa ao uso de crédito de PIS e COFINS nas aquisições de desperdícios, resíduos e aparas de plástico, papel, papelão, ferro, aço, alumínio e outros produtos comuns nas operações de reciclagem, embora sejam tributos incidentes na etapa de recuperação. Somente foram excetuadas da incidência aquelas “recuperadoras” que também apurarem seus resultados pelo “lucro real”, ou seja, praticamente ninguém, pois é próprio do setor que essa atividade seja desenvolvida por pequenas e médias empresas, muitas delas inclusive, contribuintes pelo sistema do Simples.

Depois de viger por mais de 15 anos, os arts. 47 e 48, da Lei 11.196/2005 (BRASIL, 2005), o STF reconheceu a inconstitucionalidade desse tratamento anti-isonômico, ao julgar o RE 607.109/PR, em Sessão (virtual) realizada entre 28/05/2021 a 07/06/2021³ (BRASIL, 2021), por afronta ao que prevê o art. 150, inciso II, da Constituição Federal e por serem incompatíveis com a proteção ao meio ambiente e a valorização do trabalho humano. O STF⁴ entendeu ainda que as disposições dos artigos impugnados da citada Lei, tornava economicamente mais vantajoso comprar insumos da indústria extrativista. E assim, desestimuladora de compra de materiais reciclados, prejudicando empresas que vendem sucata ou as que se utilizam desta como insumo de seus produtos.

A falta de isonomia levava indústrias a preferir o insumo provindo da indústria extrativa ou produtiva primária, mais vantajoso do que utilizar os reciclados como matéria prima dos produtos que fabricam. Os custos de aquisição eram praticamente os mesmos, mas o fato de lhes ser vedado créditos pela entrada de insumo reciclado torna a aquisição acabava

² Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados [...] da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos [...].

³ O STF concluiu o julgamento do Tema 304 da Repercussão Geral, com declaração de que o art. 47 da Lei nº 11.196/2005 e, por arrastamento, o art. 48 do mesmo diploma, eram inconstitucionais.

⁴ A Suprema Corte, por maioria de votos, fixou a tese de que “são inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis”. O acórdão foi publicado em 13/08/2021.

Em verdade, se fosse de se admitir algum tratamento diferenciado, deveria ser exatamente o contrário, privilegiando as atividades que devem ser incentivadas, como as que preservam o meio ambiente ou reciclam e reaproveitam materiais, na forma preconizada pela Carta da República. E existia afronta a outros princípios constitucionais, como os da liberdade de profissão, da liberdade de concorrência, além da não-cumulatividade e da razoabilidade.

Alguns “benefícios” concedidos nas compras de material reciclado ou reciclável, prescreviam que tais aquisições deveriam ser feitas diretamente de cooperativas de catadores (pessoas físicas) de material reciclável; também se exigia que a aquisição dos rejeitos e sucatas fossem realizados pela própria empresa industrializadora (é vedada a utilização das recicladoras que facilitam o trabalho da indústria), o que tornava, ao fim e ao cabo, benefícios atingindo um contingente insignificante de empresas; ou ainda, um benefício inócuo por falta de beneficiários. Disso decorre que as recicladoras, quando não tributadas pelo Simples (o que não lhes permite geração de créditos à etapa seguinte), suportam uma carga tributária de quase 40%, dos quais minimamente ou nenhuma parte pode ser repassada aos adquirentes dos produtos (insumos) por eles reciclados. Os compradores de sucatas e recicláveis utilizam-se desses materiais como insumos, no mais das vezes, apenas por questão de marketing, posando de protetores da natureza.

Outra incoerência foi a sistemática da tributação previdenciária de setores produtivos contemplados pela Lei 12.715/12 (BRASIL, 2012), , que passaram a não mais realizar as contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e sim, sobre a receita bruta. Na maioria dos casos significava considerável economia tributária. Contudo, para se chegar à desoneração, o contribuinte estava atrelado às classificações fiscais de seus produtos; a “indústria da reciclagem” cumpre-se em diversas etapas: a primeira de categoria industrial é a chamada de “recuperação”, ou seja, a indústria de transformação de sucata (resíduo) em reciclado (insumo) para a indústria produtiva de novos materiais e produtos.

Esses mesmos insumos, ainda que produzidos a partir de sucatas ou outros rejeitos, mantém a classificação fiscal dos produtos “virgens”, ou seja, dos insumos adquiridos da indústria extrativa e, dessa forma, encontram-se fora do alcance dos benefícios da nova lei, mantendo a tributação sobre a folha que, como dito, é destacadamente mais onerosa no setor da reciclagem em razão da grande quantidade de mão de obra empregada.

Não se olvida que essas “recuperadoras” são, em sua maioria, empresas de pequeno porte e, por isso mesmo, pagam seus tributos pelo Simples, suportando inteiramente o ônus tributário, por não concederem crédito a seus compradores, no caso, as indústrias que utilizam esse material reciclado como insumo.

Assim, as fábricas que se utilizam daquela espécie de insumo, optam por adquirir sua matéria prima virgem, que em igualdade de preço com a reciclada, ainda lhe oferecem os créditos tributários relativos às operações anteriores. E as recuperadoras ficam, novamente, em desvantagem.

Como consequência desse desencontro entre as finalidades traçadas na Carta Constitucional, através dos Princípios ali consagrados e as normas tributárias que, de forma exacerbada oneram os contribuintes que deveriam encontrar um tratamento, se não benéfico, no mínimo mais adequado, se instala um sistema tributário pernicioso e desincentivador à exploração de atividades como a desempenhada pela “indústria recuperadora” de resíduos e sucatas e que, dessa forma, colaboram substancialmente com o meio ambiente.

Vale ainda observar que chegou a tramitar no Senado Federal uma Proposta de Emenda Constitucional (PEC nº 01/2012) com o objetivo instituir a imunidade tributária para produtos elaborados com material reciclado ou reaproveitado. As justificativas contidas na exposição de motivos admitiam que as medidas já implementadas no setor da reciclagem, cujo apelo foi apenas altruísta, não foram capazes de reverter, nem mesmo atenuar, os efeitos degradantes causados pelo descarte do “lixo moderno”. Ao mesmo tempo reconhecia que se implementado “apelo econômico”, lograria resultados mais animadores.

A Emenda Constitucional viria para assegurar um mecanismo “poderoso e confiável” capaz de “desencadear iniciativas que formem um mercado efetivo de reciclagem e de reaproveitamento de materiais”. Contudo, essa Emenda não logrou êxito, pois como consta no sítio do Senado Federal, em 21.12.2018, a Proposta foi “arquivada ao final da legislatura”. A intenção dos legisladores à época era acrescentar alínea ao art. 150, VI, (letra “e”) estabelecendo textualmente a imunidade de impostos, demonstrando de que havia certa vontade política de impedir que recaíssem sobre os produtos manufaturados com material reciclado ou reaproveitado, o Imposto sobre a Renda, o ICMS, IPI e outros tributos da mesma categoria. Contudo, permaneceriam as Contribuições Sociais que hoje, sem sombra de dúvida, respondem por maior parcela do peso tributário.

Neste momento no Brasil idêntica situação está ocorrendo, quando se observa os movimentos feitos em torno da nova reforma tributária. O Poder Legislativo está imbuído de um “Poder Reformista”, sem que tenham os Deputados e Senadores, embalados pelos fãs e aficionados por mudanças observado o que e como exercer tal “poder”.

Essa reforma, simplesmente não está observando o rito prescrito. Todo projeto que pretende alterar “as regras do jogo”, suprimindo impostos como IPI, ICMS, ISS, impondo em

seu lugar outros tributos nunca previstos pela Carta Magna, tecnicamente não tem como prosperar. Mudanças dessa ordem são verdadeiras heresias jurídicas.

Como antes anunciado, o Brasil vê, nesse momento, a discussão no Congresso Nacional acerca de uma Reforma Tributária. Ao que parece, a PEC 45/2019, apresentada pelo Deputado Baleia Rossi, não será suficiente para apaziguar os ânimos dos Parlamentares e muito menos do povo que, embora anseie por uma reforma, espera que esta traga uma economia tributária, ao mesmo tempo uma simplificação do sistema hoje existente, onde exceções superam regras de vigência normal.

Mesmo porque existe outra Proposta de Emenda Constitucional, de nº 46, cujo propósito declarado é a Alteração do Sistema Tributário Nacional, a qual foi apresentada por diversos Senadores da República, em 2022, a qual encontra-se atualmente com o Relator, Senador Eduardo Braga.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Constituição Federal deve ser obedecida sem restrições, tanto pelos contribuintes como pelos Poderes do Estado. O Poder Legislativo, ao mesmo tempo em que detém competência para instituir tributos, tem o dever de obedecer aos comandos e finalidades impostas pela Carta Constitucional. O Sistema Constitucional tem como característica a Coesão e a Coerência, sendo inviável que as disposições ou interpretações realizadas pelos Poderes do Estado deságuem na negação desse primado.

Evidenciou-se que nem sempre o legislador tem laborado leis dentro desses limites impostos pela Carta Constitucional, como se comprova facilmente pelas inúmeras decisões dos Tribunais brasileiros que são acionados para examinar a constitucionalidade e legalidade de normas que as vezes já estão em vigor, mostram-se perniciosas e agem contra os próprios cidadãos a quem caberia o amparo. O grande número de decisões proferidas, após o crivo do Poder Judiciário dá conta que as normas examinadas trazem o “selo” da inconstitucionalidade.

Assim, conclui-se que as preocupações sobre políticas governamentais podem resultar em efeitos contraproducentes, onde as atividades que deveriam ser incentivadas se tornam mais onerosas, e reformas ou desonerações parecem estar aumentando o tamanho do Estado em vez de promover os objetivos originais.

Quando se trata de normas que tornam atividades incentivadas mais onerosas, isso pode ocorrer por várias razões. Às vezes, as regulamentações excessivas ou impostos elevados podem resultar em encargos adicionais para certos setores, dificultando sua expansão ou

funcionamento eficiente. Essa situação pode ser especialmente relevante em setores que são considerados essenciais para o crescimento econômico ou para a geração de empregos.

No que diz respeito a reformas ou desonerações que possam aumentar o tamanho do Estado em vez de promover seus objetivos iniciais, isso pode acontecer por diversos motivos. Às vezes, as políticas destinadas a reduzir a carga tributária ou simplificar as regulamentações podem ser mal induzidas, causadas em perda de receitas para o governo ou em uma situação em que o Estado precisa intervir mais ativamente para compensar as perdas. Além disso, questões políticas e burocráticas podem influenciar o resultado final de políticas públicas.

A interpretação das ações do governo varia de acordo com as perspectivas ideológicas e políticas. Algumas podem ver determinadas políticas como uma tentativa de expandir o papel do Estado, enquanto outras podem ver essas mesmas políticas como uma forma de corrigir desigualdades ou promover o bem-estar social. É importante manter um diálogo construtivo e informado sobre essas questões, considerando diferentes pontos de vista e analisando evidências empíricas. Políticas públicas são complexas e muitos fatores podem influenciar seus resultados, por isso a discussão fundamentada e a análise crítica são cruciais para entender melhor as decisões das decisões governamentais.

Nesse sentido, a Constituição Brasileira de 1988, com sua constitucionalização rígida dos direitos fundamentais, exige dos atores do Estado, direitos e obrigações que produzem uma dimensão substancial na democracia. Nem tudo o que o parlamento representativo brasileiro decide aprovar, tem a adesão dos representados, isso sem falar, no mais das vezes, quando há clara desobediência aos requisitos de validade das normas e o princípio da coerência do sistema jurídico.

Em síntese, não se trata de exigir que o Poder Judiciário faça as vezes do Poder Legislativo, editando normas direcionadoras de conduta. Trata-se de buscar amparo em quem tem essa prerrogativa constitucional de fazer cumprir os objetivos e finalidades previstas na própria Carta Constitucional.

Assim, tendo o Legislativo, e o próprio Executivo na aplicação das normas, agido de forma descompassada e dissonante, gerando conflitos entre os objetivos traçados pela Política Nacional em detrimento da segurança de seu povo, com leis fiscais oportunistas que objetivam tão somente o aumento da arrecadação, deve o Poder Judiciário intervir.

Sua função consiste em chamar os comandos constitucionais para, em homenagem ao princípio da coerência sistemática da Carta da República, fazer com sejam aplicadas as normas jurídicas, no sentido de obter-se um Estado Forte, sem que este seja o maior arrecadador de tributos do mundo.

Se necessário for, para dar cumprimento a esse desiderato, devem ser afastadas as normas que impedirem o desenvolvimento dos sistemas de gestão social. As normas infralegais que não se conformarem com os comandos da Carta Magna podem e devem ser afastadas. Por outro lado, se o legislador não cuida adequadamente das regras normativas capazes de efetivar os comandos principiológicos, o Judiciário tem a obrigação de intervir.

As empresas e os cidadãos contribuintes e demais interessados envolvidos possuem o legítimo interesse de cobrar um eficiente e eficaz posicionamento, dentro do que determina o dever político de representar o interesse da sociedade, sem permitir que sejam transgredidos os efeitos principiológicos tão duramente conquistados.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**, 4 ed. 2ª. Tiragem, São Paulo, Malheiros, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**, 12ª edição, Malheiros, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado. Acesso em: 14 ago. 2023.

BRASIL. **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências [2002]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em 15 jul. 2023.

BRASIL. Lei n. 10.833 de 19 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências [2003]. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110833.htm. Acesso 05 de jul. 2023.

BRASIL. **Lei n. 11.196 de 21 de novembro de 2005**. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital [2005]. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm. Acesso em 15 jul. 2023.

BRASIL. **Lei n. 12.305 de 02 de agosto de 2010**. Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos [2010]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112305.htm. Acesso em 03 ago. 2023.

BRASIL. **Lei n. 12.715 de 17 de setembro de 2012**. Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica; institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores, o Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicações, o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica e o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência. [2012] Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112715.htm. Acesso em 04 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 579.951-4, 20. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 2008. Disponível em: [/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=557587](https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=557587). Acesso em 10 ago. 2023.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad.: Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: UNB, 1999.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução: Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

CASTANHO, Simone Conceição Ramos; SPERS, Eduardo Eugênio; FARAH Osvaldo Elias. Custos e Benefícios para o consumidor na ação de reciclagem. **Revista de Administração da Mackenzie**, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1678-69712006/administracao.v7n4p78-98>. Acesso em 13.08.2023.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a sério: O modelo de regras**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

GIL, Lise A. de Borba Franzoni. **O garantismo jurídico de Luigi Ferrajoli e a teoria da argumentação jurídica de Robert Alexy: uma aproximação teórica**. Tese de Doutorado. Florianópolis, SC. 2006. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/89179>. Acesso em 13.08.2023.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito** – Ed. Martins Fontes, São Paulo/SP, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **A Importância dos Conceitos Jurídicos na Hierarquia Normativa** – Natureza meramente Didática do art. 110 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, 98, nov. 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **A supremacia constitucional como garantia do contribuinte**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (organizadores). *Doutrinas Essenciais. Direito Tributário*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2011.

MAIA, Alexandre da. **O garantismo jurídico de Luigi Ferrajoli – notas preliminares**. Artigo publicado na Revista de Informação Legislativa. Brasília. a. 37 n. 145 jan./mar. 2000, pp. 41 – 46. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/553/r145-05>. Acesso em 13.08.2013.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 8ª. ed. revista. São Paulo: Saraiva, 1981.