

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Professor Titular de Legislação Tributária do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor do Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Professor da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.



**NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS
E
INTERVENÇÃO ECONÔMICA**

1999



Rio de Janeiro
2005

1ª edição – 2005

© Copyright
Luís Eduardo Schoueri

CIP – Brasil. Catalogação-na-fonte.
Sindicato Nacional dos Editores de Livros, RJ.

S399n

Schoueri, Luís Eduardo.

Normas tributárias indutoras e intervenção econômica
/ Luís Eduardo Schoueri. – Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Inclui bibliografia
ISBN 85-309-1946-7

1. Indução (Direito). 2. Intervenção estatal. 3. Direito tributário.
I. Título.

04-2297.

CDU 34:336.22 (81) (094)

O titular cuja obra seja fraudulentamente reproduzida, divulgada ou de qualquer forma utilizada poderá requerer a apreensão dos exemplares reproduzidos ou a suspensão da divulgação, sem prejuízo da indenização cabível (art. 102 da Lei nº 9.610, de 19.02.1998).

Quem vender, expuser à venda, ocultar, adquirir, distribuir, tiver em depósito ou utilizar obra ou fonograma reproduzidos com fraude, com a finalidade de vender, obter ganho, vantagem, proveito, lucro direto ou indireto, para si ou para outrem, será solidariamente responsável com o contrafator, nos termos dos artigos precedentes, respondendo como contrafatores o importador e o distribuidor em caso de reprodução no exterior (art. 104 da Lei nº 9.610/98).

A EDITORA FORENSE se responsabiliza pelos vícios do produto no que concerne à sua edição, aí compreendidas a impressão e a apresentação, a fim de possibilitar ao consumidor bem manuseá-lo e lê-lo. Os vícios relacionados à atualização da obra, aos conceitos doutrinários, às concepções ideológicas e referências indevidas são de responsabilidade do autor e/ou atualizador.

As reclamações devem ser feitas até noventa dias a partir da compra e venda com nota fiscal (interpretação do art. 26 da Lei nº 8.078, de 11.09.1990).

Reservados os direitos de propriedade desta edição pela
COMPANHIA EDITORA FORENSE

Endereço na Internet: <http://www.forense.com.br> – e-mail: forense@forense.com.br
Av. Erasmo Braga, 299 – 1º, 2º, 5º e 7º andares – 20020-000 – Rio de Janeiro – RJ
Tel.: (0XX21) 3380-6650 – Fax: (0XX21) 2533-4752

Impresso no Brasil
Printed in Brazil



*À memória do Ministro Manoel da Costa Manso,
exemplo a seus descendentes.*

Ao Prof. Dr. Alcides Jorge Costa, em seu 75º aniversário.

À Denise, com amor.

À Ana Carolina e ao Luís Roberto, por quem tudo vale a pena.

Aos queridos Robert e Maria Lúcia, por sua confiança.



SUMÁRIO

<i>Prefácio</i>	IX
<i>Agradecimentos</i>	XIII
Introdução	1
Capítulo I – Disciplina Constitucional da Regulação da Atividade Econômica e as Normas Tributárias Indutoras	41
Capítulo II – Indução Econômica e Tributação	109
Capítulo III – Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e as Normas Tributárias Indutoras	225
Capítulo IV – Normas Tributárias Indutoras e a Questão Federativa: Competência Tributária e Competência Reguladora	327
Conclusões	355
Anexo I – Consolidação dos Benefícios Tributários por Receita e Modalidade de Benefício (2001)	359
Bibliografia	365
Índice Onomástico	387
Índice Alfabético-Remissivo	393
Índice Sistemático	397

PREFÁCIO

O livro que tenho a honra de prefaciar é excelente – seja dito desde logo – não apenas pelo assunto de que trata, de grande importância, mas também pelo volume de dúvidas e discussões que pode suscitar, penhor seguro de obra de mérito. A este propósito, lembro as palavras de LUIGI EINAUDI ao prefaciar o livro de L. V. BERLIRI *La Giusta Imposta*: “*Suscitar dubbi, far nascere problemi, provocare discussioni: ecco lo scopo ed ecco di ogni libro vivo*” (Dott. A. Giuffrè Editore, Milão, 1975).

Como diz seu título, o livro tem por objeto o estudo do regime jurídico das normas tributárias indutoras, como instrumento de intervenção no domínio econômico. O autor define: “Por normas tributárias indutoras se entende um aspecto das normas tributárias identificado a partir de uma de suas funções, a indutora (p. 43)”. Se assim é, seria mais apropriado que se falasse do estudo da função indutora das normas tributárias, não se atribuindo o caráter de definição a uma das funções daquilo que se quer definir.

Aqui acrescento que, a meu ver, a função “indução” pode existir quando o ‘funtor’ ou operador deôntico da norma é o “permitir” mas não o “proibir” ou o “ordenar”. De fato, indução é a ação, o processo ou efeito de induzir, persuadir, instigar. Induzir, por seu turno, é levar ou persuadir a fazer, instigar, aconselhar (Laudelino Freire, *Grande e Novíssimo Dicionário da Língua Portuguesa*) ou, como se lê no *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, “ser causa ou motivo de (sensação, impressão) em (alguém); inspirar, provocar”. Não há, portanto, indução se a norma proíbe ou ordena; pode haver quando ela apenas permite. A norma pode ordenar um certo tipo de comportamento mas, se ordena, não está mais induzindo no sentido comum desta palavra.

Não se discute aqui se normas permissivas são normas independentes, “isto é, não são um tipo à parte das normas de obrigação/proibição”, como aponta TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. (*Teoria da Norma Jurídica*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1978, p. 59). Acrescenta ainda o mesmo autor que “quando o editor normativo usa a expressão “permitir” o faz apenas para descrever o fato de que uma ação não está nem proibida nem é obrigatória, portanto, que não há norma sobre aquela ação. A tese se funda na pressuposição de todo sistema normativo admitir a chamada “norma de clausura, segundo a qual tudo o que não esteja juridicamente proibido ou não seja obrigatório, estaria automaticamente permitido (*idem et ibidem*)”.

Mas em matéria tributária a norma diz respeito, basicamente, ao dever de pagar tributo na ocorrência de uma dada hipótese prevista em lei. E é esta norma que pode induzir um determinado comportamento do contribuinte, seja concedendo-lhe uma vantagem, seja impondo-lhe um tributo mais elevado, dadas certas opções de comportamento do mesmo contribuinte. No primeiro caso, haveria indução à adoção de um comportamento, como, por exemplo, a produção maior de determinada coisa, em vista de uma isenção que permita preço mais atraente para o consumidor com o conseqüente aumento de consumo. No segundo caso, obstáculos seriam criados para o consumo de certo produto, por via de uma imposição elevada, o que induziria a reduzir-lhe o consumo.

O autor, depois de definir normas tributárias indutoras, acrescenta que "o caráter normativo do objeto assim identificado fica esclarecido quando se considera que, por meio das normas tributárias indutoras, o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária. A norma tributária indutora representa um desdobramento da norma tributária primária, na qual se faz presente a indução (ordem para que o sujeito passivo adote certo comportamento) (p. 40). Noto que induzir e ordenar não são a mesma coisa.

Mas vou além. A indução a certo comportamento pode não ter sido desejada pelo legislador ou sequer prevista por ele. É o que ocorre quando um determinado ente tributante institui impostos excessivos, o que leva empreendimentos novos a se dirigirem para o território de outros entes tributantes. Exemplo concreto foi o deslocamento das empresas de *leasing* do Município de São Paulo para Municípios vizinhos onde o Imposto sobre Serviços sobre essa atividade era sensivelmente menor.

No capítulo segundo, o Autor cuida da intervenção econômica do Estado que se dá de modo direto (intervenção no Domínio Econômico) ou indireto (intervenção sobre o Domínio Econômico), podendo esta última ocorrer por indução ou por direção, cujas notas distintivas são especificadas. Em seguida, afirmando que a intervenção sobre o Domínio Econômico por indução ocorre mediante estímulos e desestímulos e que as diversas formas de estímulo podem ser compreendidas no conceito comum de subvenções, o Autor conclui que estas abrangem os incentivos fiscais, embora entre estes e aquelas haja diferenças formais sob o ponto de vista jurídico. São apontadas também as vantagens e desvantagens comparativas de subvenções e de incentivos fiscais.

O capítulo terceiro tem por título "Indução Econômica e Tributação" e a respeito do que é nele tratado ocorrem-me algumas observações. A primeira diz respeito ao estudo da causa dos impostos. Este estudo teve grande voga há muitas décadas. Em 1952, em seu *Compêndio de Legislação Tributária*, RUBENS GOMES DE SOUSA ainda cuidava da causa da obrigação tributária e, invocando a lição de Tesoro, concluía ser ela a própria lei.

Depois de algum tempo, a causa da obrigação tributária deixou até mesmo de ser mencionada. É interessante notar que, em seu anteprojeto de Código Tributário,

RUBENS GOMES DE SOUSA, ao definir tributo (art. 23), arrolava como um de seus elementos, a necessidade de obter receita destinada ao custeio das atividades do Estado. O projeto enviado ao Congresso em 1954 não mais continha esta nota característica na definição de tributo (art. 17), mas mantinha-a na de imposto. Por fim, o CTN, finalmente convertido em lei em 1965, aboliu a menção quer na definição de tributo (art. 3º), quer na de imposto (art. 16). O trabalho de SCHOUERI tem o mérito de trazer à tona outra vez a discussão sobre a causa da obrigação tributária. Assuntos desta ordem são sempre atuais, seja para refutar teorias estabelecidas, seja para dar-lhes nova conotação. E se admitida como causa das normas tributárias a consecução de meios financeiros pelo Estado e se as normas tributárias indutoras tem causa (justificação) diversa, então deve ser investigada a causa que lhes seja própria.

Ao tratar das taxas afirma o Autor que elas se justificam por sua relação sinalagmática, tendo papel meramente distributivo do custo da prestação estatal entre os utentes, o que não é acolhido por unanimidade em doutrina. A propósito, menciono que já vi esta afirmação repetida "n" vezes, até mesmo em peças judiciais de processos, em que se procurava contestar a validade desta ou daquela taxa. Entretanto, nunca chegou ao meu conhecimento o custo de qualquer taxa expresso em números e muito menos a estrutura deste custo. De fato, o custo é apenas o direto ou também o indireto? Se o custo indireto é levado em conta, como apurá-lo? Dadas estas claras dificuldades, há quem fale não em custo, mas em equivalência. Mas como aferir esta equivalência? Se se trata de equivalência da taxa com seu custo, volta-se ao problema anterior. Seria, então, a equivalência da taxa com o benefício proporcionado ao contribuinte? Estas e outras indagações podem ser feitas. A este propósito, o Autor faz uma boa incursão pela doutrina nacional e pela estrangeira, citando as diversas posições que em ambas aparecem para, no fim, concluir que "também as taxas permitem que sua disciplina se faça mediante a inserção de normas tributárias indutoras. Estas, não tendo sua fundamentação na necessidade financeira do Estado nem no princípio da equivalência, requerem justificação baseada na necessidade do Estado de intervir sobre o Domínio Econômico. Ademais, dado que o fato gerador da taxa implica uma prestação estatal, não se aceita venha a norma tributária indutora a indicar comportamento contrário ao que motivou a própria prestação estatal (p. 181)".

No mesmo capítulo terceiro é abordada a função indutora do imposto, da taxa, da contribuição de melhoria e das contribuições especiais, quando são feitas considerações muito interessantes.

O capítulo quarto estuda as normas tributárias indutoras em confronto com as limitações constitucionais ao poder de tributar e o capítulo quinto, as normas tributárias indutoras e a questão federativa. Como o dos capítulos precedentes, o assunto deste último é fértil para cogitações sobre possibilidades e limites da utilização, pelos Estados e Municípios, dos instrumentos tributários de que dispõem.

Em suma, este livro é repleto de sugestões, de análises de alto nível e de informação da melhor qualidade. Mesmo que não se concorde com todos os pontos de vista nele expressos (e pobre do livro jurídico que suscita concordância geral), este livro é bastante rico de conteúdo, do que resulta uma leitura estimulante e esclarecedora.

Alcides Jorge Costa

AGRADECIMENTOS

A elaboração de um trabalho acadêmico exige longo tempo de isolamento da família e de amigos. Paradoxalmente, trata-se de período em que o pesquisador percebe não estar só em sua empreitada, recebendo toda sorte de estímulos.

É neste sentido que se registra o estímulo do Prof. Dr. Alcides Jorge Costa, que não vem poupando esforços pelo desenvolvimento do Direito Tributário. Homenageando-o em seu 75º aniversário, apresenta-se preito a todos os que vêm trabalhando para a consolidação do conhecimento das disciplinas de Direito Tributário e de Legislação Tributária nas Arcadas. Para que não se faça referência nominal a todos os entes do passado e do presente, resalta-se, neste momento, a figura ímpar do Prof. Dr. Ruy Barbosa Nogueira, primeiro catedrático da disciplina, o qual guiou o autor em seus primeiros passos no estudo e sempre abriu portas para novos desafios. Ainda no Departamento de Direito Econômico e Financeiro, deve ser citado o Prof. Dr. Fábio Nusdeo, mestre paciente com quem se discutiram vários temas de Direito Econômico, criando-se o embasamento mínimo para a pesquisa. Que o dileto mestre veja as linhas que se escreveram sobre aquele campo como uma manifestação de admiração e saiba perdoar eventuais deslizes que se tenham cometido apesar da excelência dos ensinamentos. Outros professores das Arcadas foram procurados em diversos momentos e dispuseram de seu tempo para discutir idéias aqui expressas. Cita-se, em especial, o Prof. Dr. Tércio Sampaio Ferraz Jr., a quem o autor é muito grato.

O nome de Brandão Machado deve receber o merecido destaque. Qual mecenas da pesquisa jurídica nacional, vem o festejado jurista permitindo o acesso irrestrito a diversos pesquisadores, oferecendo o que há de melhor na matéria jurídica. A bibliografia deste estudo deve-se, em grande parte, à inestimável colaboração e esforço pessoal de Brandão Machado, a quem se dirige um muito obrigado.

Se o laboratório do jurista é seu dia-a-dia profissional, cabe aqui o registro do apoio recebido dos sócios e colegas do autor. Várias foram as ocasiões em que, em meio a discussões jurídicas, surgiam idéias que viriam a ser exploradas no presente estudo. Que o resultado desse trabalho motive aqueles que buscam conciliar a pesquisa acadêmica e a atuação profissional.

Parceiros e cúmplices desde os primeiros dias, não se pode deixar, no momento em que se oferece um trabalho para a apreciação de uma banca de concurso de professor titular

na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, de render verdadeira homenagem àqueles em quem o autor busca sua motivação: a Robert e Maria Lúcia da Costa Manso Schoueri. Que o amor do filho possa suprir a distância entre o muito oferecido e o pouco retribuído.

A Denise, Ana Carolina e Luís Roberto, que abriram mão de noites, fins de semana e férias tomadas por este estudo, que lhes sirva de alento a crença de que o conhecimento aqui reunido poderá servir a futuras gerações. À família, o autor dedica este trabalho, como quer dedicar cada momento de sua vida.

INTRODUÇÃO

A expressão “Estado do Imposto” (*Steuerstaat*)¹ realça uma das características do Estado contemporâneo: sua fonte de financiamento é, predominantemente, de origem tributária e, especialmente, proveniente dos impostos.

Em sua função arrecadadora, os tributos vêm merecendo atenção da doutrina, cujo desenvolvimento, principalmente no último século, permitiu que se firmassem seus contornos jurídicos, refletindo-se tal evolução, no caso brasileiro, até mesmo no texto constitucional, que se dedicou extensamente à matéria.

A ideologia, que reinou até o início do último século, segundo a qual o Estado atuaria como mero vigilante de uma economia que se auto-regulava, viu-se superada com o modelo a partir do qual o Estado passava a desempenhar um papel ativo e permanente nas realizações inseridas no campo econômico, assumindo responsabilidades para a condução e funcionamento das próprias forças econômicas. Esse fenômeno encontra, no plano constitucional, uma primeira manifestação no México, em 1917 e, logo em seguida, na Alemanha, com o texto de Weimar. Viu-se paulatinamente estendido a outros textos constitucionais, alcançando o Brasil, em 1934 e a partir daí deitando raízes mais profundas nos textos constitucionais subseqüentes.

É neste sentido que se afirma que o Estado contemplado pela Carta de 1988 não é neutro. Seguindo a tendência acima, o constituinte brasileiro revelou-se inconformado com a ordem econômica e social² que encontrara,

1 Cf. Joseph Schumpeter, *Die Krise des Steuerstaats*, Graz/Leipzig, Leuschner & Lubensky, 1918. *Passim* A tradução “Estado do Imposto” é literal; deve ser adotada no mesmo sentido de “Estado Fiscal”.

2 O texto constitucional de 1988 segrega a “Ordem Econômica e Financeira” (Título VII) da “Ordem Social” (Título VIII). Neste estudo, não se acatará tal diferenciação, fazendo-se, por vezes, referência à “ordem econômica e social”, por vezes apenas à “ordem econômica”, como sinônimos; de igual modo, a “intervenção econômica” não se limitará ao campo da “ordem econômica”, estendendo-se à “ordem social”.

enumerando uma série de valores sobre os quais se deveria firmar o Estado, o qual, ao mesmo tempo, se dotaria de ferramentas hábeis a concretizar a ordem desejada. No lugar de se ter um ordenamento dado, que deve ser apenas mantido ou adaptado, o legislador constituinte preconizou uma realidade social nova, ainda inexistente, cuja realização e concretização, por meio de medidas legais, passa a ser interesse público.³ Esta nova realidade se traduz no desenvolvimento econômico, prestigiado pela Constituição de 1988, que inclui, no artigo 3º, entre “os objetivos fundamentais da República” o da garantia do “desenvolvimento nacional”, o que, entretanto, não se compreende isoladamente de outros objetivos, como o da construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, onde se erradicarão “a pobreza e a marginalização” e se reduzirão “as desigualdades sociais e regionais”, promovendo, enfim, “o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”. Daí, ao se ressaltar a importância do desenvolvimento econômico, ser possível qualificá-lo como “justo para que se torne legítimo”, não sendo um fim em si mesmo, devendo afinar-se com o desenvolvimento humano.⁴

Tampouco na formulação das normas tributárias, pode-se cogitar, em semelhante contexto constitucional, de uma atuação neutra da parte do legislador,⁵ cabendo-lhe ponderar os efeitos econômicos de suas me-

Vale lembrar, neste diapasão, que o texto constitucional nem sequer é coerente na segregação que pretendeu impor. Basta citar, neste aspecto, o artigo 220, § 5º, inserido em plena “ordem social”, que versa sobre monopólios e oligopólios de meios de comunicação, tema intimamente ligado à ordem econômica. Acerca da indivisibilidade dos conceitos referidos, cf. Fábio Konder Comparato, “Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988”, *Revista de Direito Público*, nº 93, jan./mar., 1990, pp. 263 a 276 (263).

3 Filippo Satta. *Principio di Legalità e Pubblica Amministrazione nello Stato Democratico*, Padova, CEDAM, 1969, p. 37.

4 Cf. Ricardo Lobo Torres. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, volume V: o orçamento na Constituição. 2ª edição, revista e atualizada até a publicação da Emenda Constitucional nº 27, de 21.03.2000, e da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei complementar nº 101, de 04.05.2000), Rio de Janeiro, Renovar, 2000, p. 230.

5 Sobre a utopia da neutralidade (*Neutralitätsutopie*), cf. Konrad Littmann, “Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip”, *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, Heinz Haller, L. Kullmer, Carl S. Shoup e Herbert Timm (orgs.), Tübingen, J.C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 113 a 134 (128).

das.⁶ Já se disse que as “finanças neutras (...) ou que pretendem deixar a estrutura social como a encontraram, são, na realidade, também políticas. Defendem uma política de caráter conservador, no pressuposto de que o existente é mais justo ou adequado à coletividade em cujo seio se processa”.⁷ Não é essa a posição do constituinte de 1988. Seguindo a evolução que também se verificou em outros ordenamentos jurídicos, adotam-se as finanças funcionais, que se propõem a intervir no campo sócio-econômico, com fins de tutela, redistribuição, equilíbrio etc.⁸ Daí que dentre os instrumentos de que se vale o Estado para a atuação sobre a ordem econômica e social, modificando-a segundo os desígnios constitucionais, surgem as normas tributárias,⁹ já que, nas palavras de Duverger, no “Estado moderno, as finanças públicas não são apenas um meio de assegurar a cobertura de suas despesas administrativas, mas também e principalmente um meio de intervir na vida social, de exercer uma pressão sobre os cidadãos para organizar o conjunto da nação”.¹⁰ Na visão de Klaus Vogel, a justiça tributária ultrapassa os limites de mera justiça distributiva, no sentido aristotélico (enquanto distribuição justa da carga estatal), e passa a ser uma justiça “estruturante” (*gestaltende Gerechtigkeit*). Enquanto a primeira é reativa, já que parte das relações em que os contribuintes vivem, a justiça “estruturante” é ativa, visto que atua no sentido de uma modificação planejada da própria estrutura social.¹¹

6 Cf. Charles W. Briggs. “Taxation is not for fiscal purposes only”, *American Bar Association Journal*, vol. 52, Janeiro de 1966, pp. 45 a 49 (47).

7 Cf. Aliomar Baleeiro. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 14ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 1984, p. 176.

8 Cf. Francesco Moschetti. *Il Principio della Capacità Contributiva*, Padova, CEDAM, 1973, p. 242.

9 Na língua alemã, o termo “imposto” se traduz por “Steuer”. Este termo, por sua vez, também é empregado para se referir ao timão do navio. Em comum, a idéia do apoio, da ajuda em sentido amplo, mas também, da condução na correta direção (*in die Richtung lenken*).

10 No original: *Pour cet État moderne, les finances publiques ne sont pas seulement un moyen d'assurer la couverture de ses dépenses d'administration: mais aussi et surtout un moyen d'intervenir dans la vie sociale, d'exercer une pression sur les citoyens pour organiser l'ensemble de la nation*. Cf. Maurice Duverger. *Institutions Financières*, Paris, Presses Universitaires de France, 1956, p. 2.

11 Cf. Klaus Vogel. “Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung”, *Deutsche Steuerzeitung*, outubro de 1975, pp. 409 a 415 (410).

1. Premissas

Para que se qualifique como acadêmica a pesquisa de determinado objeto, não se faz necessário seja ela exaustiva, pretendendo esgotar, dali em diante, a possibilidade de seu conhecimento. Qualquer tentativa neste sentido levaria, certamente, à frustração, por mais limitado que fosse o objeto. O estudo será, sempre, parcial.

Diante de tal constatação, reforça-se a necessidade de o pesquisador explicitar, já no início de seu estudo, as premissas de que parte e o objeto. Ao fazê-lo, assume o pesquisador que o mesmo objeto poderia ser examinado por outro ângulo, oferecendo-se, então, novas conclusões.

1.1. Aproximação Pragmática do Objeto

Assim é que o presente estudo se propõe a analisar normas tributárias indutoras. O estudo de normas, por sua vez, pode fazer-se por diversas maneiras.

Valendo-se da ferramenta da semiótica, ensina Tércio Sampaio Ferraz Júnior que o estudo de normas pode se dar a partir de critérios sintáticos (relevância, subordinação e estrutura), semânticos (destinatários, matéria, espaço e tempo) e pragmáticos (força de incidência, finalidade e funtor).¹²

Na classificação acima proposta, concentra-se este estudo na pragmática. Seu ponto de partida há de ser, assim, a interação.¹³ No lugar de buscar a estrutura da norma tributária indutora (o que se fará apenas de modo superficial), ou sua relação com outras normas do ordenamento, busca-se sua interação com o destinatário. A análise pragmática é especialmente útil quando se tem em conta que o objeto do estudo, normas tributárias indutoras, pressupõe, como se verá, a busca de uma reação da parte de seu destinatário.

O enfoque pragmático exigirá o conhecimento dos efeitos da norma tributária sobre o contribuinte. Por tal razão, propõe-se a presente pesquisa a não deixar de lado descobertas efetuadas por outras ciências, especial-

12 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*, 2ª edição, São Paulo, Atlas, 1994, pp. 124 a 133.

13 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. *Teoria da Norma Jurídica*, 3ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 30.

mente as da economia e das finanças públicas. Tendo este estudo o caráter jurídico, não se pretende discutir a metodologia ou o acerto dos trabalhos realizados naquelas áreas do conhecimento; seus resultados serão tomados, antes, como dados fáticos, os quais cabe ao jurista valorar juridicamente.¹⁴

Assim é que, por exemplo, ao se estudar um incentivo fiscal, não se deixará de lado a descoberta, realizada pela ciência das finanças, de que esta ferramenta pode beneficiar contribuintes com maior capacidade contributiva. A partir de tal constatação, a análise – agora jurídica – será investigar se o tratamento desigual assim provocado é tolerado pelo ordenamento jurídico.

1.2. Sistema Jurídico

Sistema é um complexo composto por uma estrutura e por um repertório. Nesse sentido, é um sistema o ordenamento jurídico.¹⁵ A questão que se apresenta é se o sistema é unitário, ou não.

A visão unitária do sistema pode sustentar-se nos mais diversos pilares. Entre as teorias que mais se desenvolveram neste sentido, no campo tributário, está a proposta por Klaus Tipke, para quem um sistema constitucional que se baseie no princípio da igualdade não se pode abster de ado-

14 Carlos Palao Taboada revela que nos primórdios dos estudos de Direito Tributário, fazia-se necessário restringir-se qualquer recurso a estudos financeiros, o que se explicava pela necessidade de auto-afirmação da novel disciplina, "aunque en ningún momento negaron sus cultivos la conveniencia de que los juristas tuviesen en cuenta los resultados de los estudios económicos o de cualquier otra índole para un mejor conocimiento e inteligencia de las leyes tributarias". Continua o mesmo autor: "Habiendo el Derecho Tributario alcanzado ya su madurez, debe perder en gran medida el recelo a la contaminación con los conocimientos limitrofes. La Hacienda Pública es un campo de estudio típicamente interdisciplinar y el correspondiente método, bien empleado, no puede sino redundar en un recíproco perfeccionamiento de las disciplinas científicas en él interesadas. La función de la Ciencia del Derecho es explicar, desentrañar el sentido de las leyes e instituciones, reduciéndolas a sistema, y en consecuencia debe servirse de todos los datos y conocimientos que sirvan a este fin: económicos, históricos, sociológicos, etc. Esto no es salirse del método jurídico, sino entenderlo en un sentido alejado de un formalismo y un positismo entecos." Cf. Carlos Palao Taboada. "La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, oct./dic. 1983, pp. 493 a 504 (502-503).

15 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. cit. (nota 12), p. 175.

tar princípios norteadores de cada uma das normas que o compõem, de modo a garantir sua aplicação consistente.

A consistência parece ser melhor alcançada num sistema unitário. O sistema unitário poderá ser monista ou pluralista, conforme se reconheça a existência de apenas um ou mais fundamentos. Estes são, por exemplo, o princípio da capacidade contributiva e do estado social.¹⁶ A existência de diversos princípios no ordenamento jurídico implica ser ele pluralista.¹⁷

Explorando-se ainda mais esta busca da unidade sistêmica, nota-se que na matéria tributária, o texto constitucional não impõe o tratamento igual a pessoas que se encontrem em situação *idêntica*, mas àqueles contribuintes que se encontrem em situação *equivalente* (art. 150, II). Extrai-se, daí, que o constituinte reconheceu que a igualdade é sempre relativa. É, aliás, o que já ensina Klaus Tipke: "A igualdade, que se distingue da identidade, é sempre relativa. O que é completamente igual é idêntico, mas relativamente igual. Quando se pretende aplicar corretamente o princípio da igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: igual em relação a quem (em que relação)? Quaisquer diferenças podem, pois, não justificar o tratamento desigual. Para a comparação relativa torna-se necessário um critério de comparação. Logra-se extrair um critério concreto de comparação do princípio de sistematização, isto é, do motivo ou da valoração que constitui o fundamento da lei. O princípio é o critério de comparação ou de justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados."¹⁸

Da lição do professor emérito da Universidade de Colônia, apreende-se que a aplicação do princípio da igualdade exige se pautar o legislador por certos parâmetros (critérios de comparação) para diferenciar aqueles contribuintes que não se encontrem "em situação equivalente".

Mais recentemente, num verdadeiro tratado (três volumes) versando sobre o ordenamento tributário, Tipke voltou a demonstrar que o princípio

16 Cf. Klaus Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*. Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, Köln, Otto Schmidt, 1981, p. 48.

17 Klaus Tipke, *Steuerrecht* (atualizado por Joachim Lang), 16ª edição, totalmente atualizada. Köln, Otto Schmidt, 1998, p. 68 (referido como Tipke/Lang).

18 Cf. Klaus Tipke, "Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário", in *Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, Brandão Machado (coord.), São Paulo, Saraiva, 1984, pp. 515 a 527 (520).

da igualdade demanda a aplicação coerente dos parâmetros adotados pelo legislador. Conquanto não pondo dúvida de que a liberdade do legislador, em matéria tributária, é bastante ampla, sustenta o autor que o que importa saber é se, uma vez tendo o legislador eleito certos critérios, pode aplicá-los aleatoriamente ou, ao contrário, impõe-se sua adoção consistente.

Já não se limita, pois, a dizer que o aplicador da lei deve tratar igualmente a todos os contribuintes. Ele discute até mesmo a liberdade do legislador, na criação de normas tributárias. Assim se manifesta Tipke: "A idéia da generalidade do conceito de justiça fundamenta-se no princípio da igualdade. Por isso, o princípio da igualdade exige substancialmente *conseqüência valorativa ou coerência*. O legislador deve seguir até o fim os princípios materiais pelos quais ele se decidiu com coerência sistêmica ou valorativa; uma vez tendo ele tomado decisões valorativas, deve mantê-las *coerentemente*. Inconseqüência é medir com duas medidas, é uma ruptura sistêmica e leva a tratamento desigual de grupos que se encontram em situação equivalente, se medidas de acordo com os critérios materiais que servem para a comparação"¹⁹ (g.n.).

Embora escritas sob as premissas do direito alemão, não há como deixar de estender as conclusões ao direito pátrio, tendo em vista que optou o constituinte de 1988 por repetir, no âmbito tributário, o princípio da igualdade.

A visão unitária do sistema, conquanto satisfatória para a busca de relações entre as normas que o integram (sintaxe), não satisfaz uma análise do ponto de vista pragmático, que reconhece a possibilidade de que uma norma seja válida e, não obstante, não tenha império e, vice-versa, haja norma com império, sem ser válida.²⁰ Como explica Ferraz Júnior, "como sistemas dinâmicos, os ordenamentos têm alta mobilidade, neles tudo está

19 No original: *Im Gleichheitssatz wurzelt der Gedanke der Generalität des Gerechtigkeitsgedankens. Daher verlangt der Gleichheitssatz wesentlich wertungsmässige Konsequenz oder Folgerichtigkeit. Der Gesetzgeber muß das sachgerechte Prinzip, für das er sich entschieden hat, system- oder wertungskonsequent zu ende ausführen, er muß seine einmal getroffene Wertentscheidung folgerichtig durchhalten. Inkonsequenz ist Messen mit zweierlei Maß, ist Systembruch und führt zu Ungleichbehandlung mehrerer Gruppen, die sich in gleichen relevanten - d.h. gemessen an dem als Vergleichsmaßstab dienenden sachgerechten Prinzip gleichen - Verhältnissen befinden.* Cf. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, Köln, Otto Schmidt, 1993, p. 354 (destaques do original e do autor).

20 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. cit. (nota 12), p. 187.

em movimento, donde decorre a dificuldade de operar com eles (tarefa da dogmática). Eles se comparam, enquanto sistema, a um jogo de futebol no qual não só os jogadores, a bola, os árbitros se movimentam, mas também as linhas do campo e as traves mudassem de posição".²¹

Surge assim, uma visão do ordenamento jurídico como algo aberto²² para a realidade e para os valores,²³ que não pretende expressar "um conjunto completo em si, sem lacunas, senão que é incompleto por definição, problemático e lacunoso".²⁴ Sistema aberto "no sentido de que é incompleto, evolui e se modifica".²⁵ É Paulo de Barros Carvalho quem afirma que "na semiótica se diz que o sistema do direito positivo é fechado sintaticamente, porém aberto em termos semânticos e pragmáticos".²⁶ Em estudo recente, Klaus Tipke reconhece que a ordem jurídica unitária é um ideal a ser alcançado, sendo a realidade, pelo menos em matéria tributária, a de um conglomerado de diversos tributos.²⁷

Este enfoque pragmático é que inspira o pensamento de Klaus Vogel, para quem a ordem jurídica não pode ser vista como um sistema lógico-axiomático, já que, tal como um jardim, é algo vivo. São suas palavras: "Uma ordem jurídica vive; seu sistema não se equipara a uma planta de construção, mas antes a um jardim – no mais das vezes, um pouco selvagem – no qual diversas plantas crescem, freqüentemente se cruzam, por vezes até pressionam-se mutuamente. O jardineiro – o legislador – está tão carregado com o trabalho, que ele não consegue garantir a ordem em todos os cantos; muitas vezes ele precisa preocupar-se em iluminar alguns cortes e, aqui ou ali, substituir plantas que já não mais têm condições de sobrevi-

21 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. cit. (nota 12), p. 195.

22 "El orden jurídico no es un sistema cerrado o finito, sino un 'sistema abierto'". Cf. Genaro R. Carrió, *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, 4ª ed. corr. e aumentada, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1990, pp. 59-60.

23 Cf. Ricardo Lobo Torres, *Sistemas Constitucionais Tributários*, Rio de Janeiro, Forense, 1986, p. 16.

24 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit., (nota 23), p. 37.

25 Cf. Eros Roberto Grau, *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*, São Paulo, Malheiros, 1996, p. 19.

26 Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário*. Fundamentos Jurídicos da Incidência, 2ª edição, revista, São Paulo, Saraiva, 1999, p. 103.

27 Cf. Klaus Tipke. "Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária", *Direito Tributário*. Estudos em Homenagem a Brandão Machado, Luis Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.), São Paulo, Dialética, 1998, pp. 60 a 70.

ver por uma mais jovem. (...) uma ordem jurídica, em outras palavras, jamais está livre de contradições."²⁸

Na visão de Vogel, não se pode descartar a possibilidade de que duas decisões que, individualmente vistas, poderiam considerar-se "justas", sejam inconciliáveis do ponto de vista axiológico, o que implica serem injustas, uma em relação à outra.²⁹ Vogel reconhece que o princípio da igualdade impõe se afastem as contradições; entretanto, afirma que a aplicação do princípio, em casos concretos, é controversa, sendo necessário que se conte com a possibilidade de um tribunal constitucional não reconhecer que determinada contradição seja suficiente para se considerar ferido o princípio da igualdade.³⁰

O mesmo dilema é apontado por Ferraz Júnior, que afirma caber ao jurista, com base na ciência dogmática, operar a possibilidade do jogo. Diante da falta de coerência e unidade do sistema, Ferraz Júnior aponta como elemento de coesão conceitos operacionais dinâmicos e *regras de calibração*, i.e., regras estruturais do sistema, invocadas pelo jurista, como instrumento de imperatividade.

Importa esclarecer que ao jurista caberá, sempre, buscar a coerência no sistema, embora cômico de que haverá ocasiões em que esta não será possível; em tais casos, deve o jurista buscar soluções – oferecidas pelas regras estruturais do sistema, inclusive o compromisso – para que a incoerência não leve à ruptura. Assim, por exemplo, Ferraz Júnior, em análise de uma questão jurídica concreta, parte: "Do princípio hermenêutico da unidade da Constituição. Este princípio nos obriga a vê-la como um *articulado de sentido*. (...) Concebê-la sem escalonamento é implodir aquele articula-

28 No original: *Eine Rechtsordnung lebt; ihr System gleicht nicht einer Konstruktionszeichnung, sondern weit eher einem Garten – meist einem etwas verwilderten – in dem sehr verschiedene Gewächse nebeneinander gedeihen, sich oft auch in die Quere kommen, einander gelegentlich sogar erdrücken. Der Gärtner – der Gesetzgeber – ist mit Arbeit so überlastet, dass er nicht ständig an allen Enden für Ordnung sorgen kann; er muss sich häufig damit begnügen, einzelne Abschnitte etwas auszulichten und hier und da eine alte, nicht mehr lebenskräftige Pflanze durch eine jüngere zu ersetzen. (...) eine Rechtsordnung ist mit anderen Worten niemals frei von Widersprüchen.* Cf. Klaus Vogel, "Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht", *Steuer und Wirtschaft*, nº 2/1977, pp. 97 a 121 (104).

29 O mesmo problema é detectado por Eros Roberto Grau, que aponta a possibilidade de existirem várias soluções corretas, numa "lógica da preferência", não numa "lógica de consequência". Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 25), p. 33.

30 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 28), p. 104.

do, tornando-a destituída de unidade. Perdendo-se a unidade, perde-se a dimensão da segurança e da certeza, o que faria da Constituição um instrumento de arbítrio."³¹

A mesma busca da unidade se extrai da lição de Ricardo Lobo Torres: "Mas está sempre presente, a não ser que se adote posição utópica, o risco de contradição entre os princípios constitucionais e as normas e princípios de nível inferior, que levaria, afinal, a comprometer a coerência do sistema de princípios. Supera-se a contradição entre os princípios pelo compromisso ou pela interpretação e complementação do direito."³²

Este compromisso, exigência da visão pragmática proposta, guiará o estudo das normas tributárias indutoras. Com efeito, sendo estas ao mesmo tempo influenciadas pelos ditames do Direito Tributário e do Direito Econômico, devem estes aplicar-se de um modo que, na medida do possível, busque a coerência, e cuja aplicação leve à coesão, encontrando-se na confluência de ambos as balizas constitucionais para as normas tributárias indutoras.

1.3. Valores, Princípios e Regras

Princípios e regras não se confundem.³³ Esta é a tese sustentada por Eros Roberto Grau, o qual, baseando-se na lição de Dworkin, acrescenta que enquanto regras jurídicas se aplicam por completo, num "tudo ou nada", os princípios jurídicos não se aplicam automática e necessariamente quando as condições previstas para sua aplicação se manifestam. No exemplo de Eros Grau, embora exista o princípio de que ninguém se pode aproveitar da própria torpeza, o direito não se opõe, simultaneamente, a que alguém obtenha proveito da fraude praticada, como no caso da posse indevida.³⁴

31 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. *Interpretação e Estudos da Constituição de 1988*, São Paulo, Atlas, 1990, pp. 59-60.

32 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 4), p. 134.

33 Paulo de Barros Carvalho sustenta que "princípios são normas jurídicas portadoras de intensa carga axiológica". Cf. "Sobre os Princípios Constitucionais Tributários". *Revista de Direito Tributário*, ano 15, janeiro-março de 1991, nº 55, pp. 142 a 155 (154).

34 Cf. Eros Roberto Grau. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*, 3ª edição. São Paulo, Malheiros, 1999, pp. 89 a 92.

Outra distinção apontada é que os princípios possuem a dimensão do peso ou importância, que não é própria das regras jurídicas. Por tal dimensão, na hipótese de se entrecruzarem vários princípios, sua resolução se pondera a partir do peso relativo de cada um deles,³⁵ o que, naturalmente, não se dá de modo exato. Esta dimensão não está presente nas regras, sendo necessário, na hipótese de confronto de regras, determinar qual delas prevalece e se aplica, no lugar de outra, que fica afastada.³⁶ Eros nota que os princípios subjazem em cada ordenamento jurídico, permanecendo "em estado de latência" sob cada ordenamento, isto é, "sob cada direito posto, repousam no direito pressuposto que a ele corresponda. Neste direito pressuposto os encontramos ou não os encontramos; de lá os resgatamos, se nele preexistirem".³⁷ Num determinado caso, poderá ocorrer que um princípio não seja aplicado, sem por isso ser ele eliminado do sistema, até porque, noutro caso, este mesmo princípio poderá vir a prevalecer, dentro do que Eros Grau denominou os "jogos de princípios", de sorte "que diversas soluções e decisões, em diversos casos, podem ser alcançadas, umas privilegiando a "decisividade" de certo princípio, outras a recusando. Cada conjugação ou jogo de princípios será informada por determinações da mais variada ordem". Por tal modo é que o autor conclui que "o fenômeno jurídico não é uma questão científica, porém uma *questão política* e, de outra parte, a aplicação do direito é uma *prudência* e não uma *ciência*".³⁸ Aqui, aliás, ingressa, para Grau, citando Boulanger, a dimensão dos valores, já que na atuação da prudência, "tanto o aplicador quanto o intérprete do direito, ao comporem tais jogos de princípios, atuam sob impacto, também, de valores ideológicos. Há, aí, definidamente, uma escolha entre princípios".

A distinção entre princípios e regras também se faz notar em recente estudo de Ricardo Lobo Torres, o qual faz incluir, além dos princípios e regras, os valores, entendendo que os últimos se incorporam ao ordenamento jurídico democrático pela intermediação dos princípios constitucionais, por onde "se concretizam e se expressam". Os princípios, por sua vez, não se confundem nem com valores nem com as regras; estas se desdobram em hipótese e consequência, nada obstando que um mesmo princípio, expres-

35 Klaus Tipke refere-se a *Werteabwägung* (ponderação de valores). Cf. ob. cit. (nota 19), vol. I, p. 102.

36 Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 34), p. 93.

37 Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 34), p. 102.

38 Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 34), p. 99.

so ou implícito, se concretize em inúmeras regras.³⁹ O mesmo autor se refere a uma “escala da concretização do direito”, que parte dos valores jurídicos (“idéias absolutamente abstratas, supraconstitucionais, que jamais se traduzem em linguagem normativa e que são destituídos de eficácia direta”), passando pelos princípios (“primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam”, mas ainda guardando “elevado grau de abstração e indeterminação”), subprincípios (diretamente vinculados aos princípios, como maior concretude e menor abstração, aparecendo quase sempre por escrito no discurso da Constituição ou da lei), norma jurídica, ou regra de direito (com maior grau de concretude, sendo atributiva de direitos e deveres) e, finalmente, chegando ao “ponto máximo de concretude do direito financeiro, quando o juiz, pela sentença, reconhece e fixa os direitos e as obrigações das partes, com o que realiza a justiça e garante a paz”.⁴⁰

Apesar de divergências com relação à temática dos valores, encontra-se em comum, nas lições acima, a idéia de que os princípios não se confundem com as regras, admitindo-se que aqueles devam ser sopesados, em cada caso concreto. São, como dizem Tipke e Lang, *Optimierungsgebote* (mandamentos de otimização): trazem as diretrizes para a realização ótima do consenso jurídico; entretanto, enquanto princípios jurídicos, caracterizam-se por poderem ser concretizados em graus diversos, já que o ordenamento jurídico é pluralista, de modo que é possível que diversos princípios jurídicos atuem conjuntamente numa regra, ou se complementem, ou se contradigam, o que exigirá sua ponderação.⁴¹

Assim, também no estudo das normas tributárias indutoras encontrar-se-á a atuação de princípios por vezes com orientação dispar, cabendo ao aplicador da norma sopesá-los, sem necessariamente afastar um ou outro, mas possivelmente reduzindo o alcance de um por causa do outro. Qual forças com vetores diversos, cuja resultante indicará a direção a ser seguida pelo fenômeno físico, também os princípios jurídicos atuam num feixe, cabendo ao intérprete determinar a direção que dali resulta.

39 Cf. Ricardo Lobo Torres. “Ética e Justiça Tributária”. *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilvetti* (coords.), São Paulo, Dialética, 1998, pp. 173 a 196.

40 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 4), pp. 122-123.

41 Cf. Klaus Tipke (Tipke/Lang), ob. cit. (nota 17), pp. 68 e ss.

Constatado que a cada caso concreto os princípios jurídicos assumem pesos diferentes, tampouco se podem esperar do presente estudo conclusões finais acerca do regime jurídico das normas tributárias indutoras. Buscar-se-á descrever as principais balizas impostas pelo Ordenamento, ao mesmo tempo em que se apontarão hipóteses em que se fará necessário o sopesamento dos princípios envolvidos, mostrando-se sua importância relativa. Oferecem-se, assim, ferramentas ao intérprete ou aplicador da lei, que delas se valerá, na medida da necessidade do caso concreto.

1.4. Normas Constitucionais Programáticas

Tendo em vista a necessidade de aplicação, no estudo do regime jurídico das normas tributárias indutoras, de diversos princípios que formam o Direito Tributário e o Direito Econômico, importa registrar, aqui, o entendimento hoje clássico de José Afonso da Silva, que concluiu que todas as disposições de uma constituição rígida são constitucionais já em virtude do instrumento a que aderem, tendo, destarte, sempre natureza jurídica e eficácia, sendo imediatamente aplicáveis, nos limites dessa própria eficácia. Entendeu o ilustre jurista deverem as normas constitucionais ser “consideradas sob três aspectos: a) normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata; b) normas constitucionais de eficácia contida e aplicabilidade imediata, mas passíveis de restrição; c) normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida que, por seu lado, compreendem dois grupos: 1) normas de eficácia limitada, definidoras de princípio institutivo, que são aquelas que prevêm esquemas genéricos de instituição de um órgão ou entidade, cuja estruturação definitiva o legislador constituinte deixou para a legislação ordinária; 2) normas de eficácia limitada, definidoras de princípio programático, que são aquelas que traçam esquemas de fins sociais, que devem ser cumpridos pelo Estado, mediante uma providência normativa ou mesmo administrativa ulterior”.⁴² No que se refere às “normas programáticas”, que “compõem os elementos sócio-ideológicos que caracterizam as cartas magnas contemporâneas”, além de possuírem “eficácia ab-rogativa da legislação incompatível” e criarem “situações subjetivas simples e de interesse legítimo, bem como direito subjetivo negativo”, como qualquer norma de eficácia limitada, desempenham, ainda, “papel de

42 Cf. José Afonso da Silva. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pp. 253-254.

relevo na ordem jurídico-política do país. Condicionam a atividade dos órgãos do poder público. Indicam o sentido dos fins sociais e do bem comum que devem guiar o intérprete e o aplicador do direito. Configuram a idéia do regime político e inspiram sua ordenação jurídica. Enfim, apontam os valores sociais, especialmente o da justiça social, para cuja realização deve estar voltada toda a ordem jurídico-política nacional".⁴³

A aplicabilidade das normas constitucionais concernentes à justiça social foi reforçada em estudo de Celso Antonio Bandeira de Mello, afirmando que "a existência dos chamados conceitos vagos, fluidos ou imprecisos, nas regras concernentes à Justiça Social, não é impeditiva a que lhes reconheça o Judiciário, *in concreto*, o âmbito significativo".⁴⁴

1.5. Pensamento Jurídico e sua Unidade

A pesquisa se efetuará tomando dados do Direito Econômico e do Direito Tributário, tendo em vista a intensa relação existente entre os dois ramos do direito. Serve-lhe de inspiração o alerta de Paulo de Barros Carvalho: "A departamentalização do Direito a que assistimos na atualidade, e que é fruto indiscutível do desenvolvimento histórico do Direito Positivo, a par da evolução e especialização dos estudos jurídicos, não haverá de esconder a necessária interdependência que deve existir entre os diferentes componentes do sistema jurídico, fazendo com que apareça como um todo, uno e indecomponível. (...) Qualquer seção que se pretenda promover nesse todo sistemático poderá responder apenas e tão-somente à solicitação de ordem didática. Cientificamente, tanto no que pertine ao direito positivo, quanto à ciência do Direito, que o tem por objeto, o que existe é flagrante e "incontendível" unidade que deve estar sempre presente na mente do jurista como dado fundamental e princípio retórico de qualquer trabalho que venha a empreender."⁴⁵

Conquanto o presente estudo não adote como um dado a unidade do ordenamento jurídico, reconhece a busca constante da coerência, necessária para a manutenção da coesão do sistema. Daí decorre entender acertado

43 Cf. José Afonso da Silva, *ob. cit.* (nota 42), pp. 254-255.

44 Cf. Celso Antonio Bandeira de Mello. "Eficácia das Normas Constitucionais sobre Justiça Social", *Revista de Direito Público*, nº 57/58, janeiro-junho/1981, pp. 233 a 256 (255).

45 Cf. Paulo de Barros Carvalho. *Teoria da Norma Tributária*, 2ª edição, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1981, p. 45.

que o estudo de qualquer de seus ramos não deixe de lado conseqüências e reflexos de outros ramos.

2. Definição do Objeto

Este estudo propõe-se a analisar as normas tributárias a partir da idéia de que, afastado o dogma da neutralidade da tributação, passam elas a servir de instrumento do Estado na intervenção sobre o Domínio Econômico. Objetiva-se investigar se as conclusões doutrinárias acerca do regime jurídico das normas tributárias, formuladas a partir de considerações fundadas na exigência de o Estado buscar meios financeiros para a satisfação das necessidades coletivas, são modificadas quando se tem em vista que o emprego das normas tributárias se dá com a função indutora. O estudo exige, de um lado, que se examinem os principais contornos do regime jurídico das normas tributárias e, de outro, que se confrontem aqueles com as normas constitucionais que permitem (ou exigem) a intervenção do Estado na ordem econômica e social.

A pesquisa desenvolver-se-á a partir do direito brasileiro, na ordem jurídica introduzida em 1988, com as modificações das Emendas Constitucionais que se seguiram. Em virtude do próprio escopo, terá caráter interdisciplinar, já que as conclusões se formularão a partir da combinação de informações que se extrairão do Direito Tributário e do Direito Econômico, com as respectivas ramificações. As experiências extraídas do direito comparado servirão de guia para a formulação de hipóteses cuja aceitação dependerá de sua confrontação com o texto constitucional brasileiro.⁴⁶ Conforme já esclarecido, não se desprezarão as conclusões extraídas de outros ramos do conhecimento, como a economia e, em especial, as finanças públicas, quando dali surgirem efeitos que não possam passar descurados pela análise jurídica.

2.1. Sobre a Identificação de Normas Tributárias Indutoras

A identificação de normas tributárias indutoras não é tarefa fácil. Em tese para a obtenção do título de livre-docente na Faculdade de Direito da

46 Sobre a utilidade do método comparado em matéria tributária, cf. Walter E. Weisflog. *Rechtsvergleichung und juristische Übersetzung: eine interdisziplinäre Studie*, Zürich, Schulthess, 1996, p. 18.

Universidade de São Paulo, Walter Barbosa Correa já alertava que “limitadamente, não é fácil afastar a ‘zona cinzenta’ que separa a extrafiscalidade da tributação, bem como aclarar os casos que se poderiam denominar de ‘área mista’, onde tanto a extrafiscalidade como a tributação coexiste de forma marcante”.⁴⁷

A opção, neste estudo, pela referência às “normas tributárias indutoras”, em lugar dos “tributos indutores” ou “tributos arrecadadores” deve-se à premissa de que as últimas categorias dificilmente se concretizariam, em sua forma pura. De um lado, por mais que um tributo seja concebido, em sua formulação, como instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico, jamais se descuidará da receita dele decorrente, tratando o próprio constituinte de disciplinar sua destinação. Fosse irrelevante ou indesejada a receita proveniente dos chamados “impostos extrafiscais”, não haveria porque o constituinte contemplá-la. Por outro lado, a mera decisão, da parte do legislador, de esgotar uma fonte de tributação no lugar de outra implica a existência de ponderações extrafiscais, dado que o legislador necessariamente considerará o efeito sócio-econômico de sua decisão.⁴⁸ Afinal, de regra, o legislador tributário não precisa valer-se de um “tributo indutor” propriamente dito, para atingir suas finalidades, preferindo antes adotar modificações motivadas por razões indutoras em normas tributárias preexistentes.⁴⁹ Assim é que assiste razão a Ollero, quando afirma constituir “una ilusión jurídica, además de financiera, plantear el establecimiento de tributos que respondan exclusivamente a una concepción fiscal, esto es, recaudatoria, y cuyos efectos y resultados se reduzcan a la mera obtención de ingresos. (...) la función fiscal y extrafiscal del tributo constituyen – en esta perspectiva – dos fenómenos inescindibles que se presentan como las dos caras de una misma realidad”.⁵⁰

A questão que se apresenta é se as normas tributárias indutoras possuem alguma característica que permita ao intérprete diferenciá-las, enquan-

47 Cf. Walter Barbosa Correa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*, São Paulo, 1964, p. 60.

48 Cf. Peter Selmer. *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Frankfurt am Main, Athenäum, 1972, pp. 60 a 62.

49 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48), p. 100.

50 Cf. Gabriel Casado Ollero. “Los Fines no Fiscales de los Tributos”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-homenaje al profesor Sainz de Bujanda, VV.AA, vol. I, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pp. 103 a 152 (103-104).

to categoria diversa de outras normas, também tributárias, mas não indutoras (as normas “arrecadoras” ou “simplificadoras”).

2.1.1. Critério finalístico

Em geral, os autores que aceitam a diferenciação se baseiam no critério finalístico. Neste sentido, cita-se Morscher, para quem as normas tributárias podem ser primárias e secundárias; primária é a norma, quando seu primeiro objetivo é o arrecadador; secundária, será ela se seu objetivo for diverso, surgindo o dever tributário apenas e aquele não for atingido. Na lição do autor, no caso de normas com caráter indutor, o comportamento desejado pelo legislador é aquele que implica menor tributação.⁵¹ Böckli refere-se aos tributos extrafiscais, como aqueles exigidos com a finalidade de desencorajar o contribuinte de adotar o comportamento tributado.⁵² Martul-Ortega afirma que a “*utilización del tributo intervencionista tiene lugar, precisamente, cuando el legislador utiliza deliberadamente el tributo para conseguir una determinada finalidad. Por lo tanto (...) han de considerarse solamente aquellos tributos que son utilizados deliberadamente en la consecución de objetivos de política económico-social*”.⁵³

O critério finalístico, por sua vez, pode ser buscado por uma análise subjetiva, perquirindo qual a finalidade do legislador, em cada traço dos contornos jurídicos do tributo, por elementos objetivos e pela combinação de elementos subjetivos e objetivos. Em qualquer caso, revelando-se o desejo deliberado de influir na ordem econômica e social, ter-se-ia norma tributária indutora. Na sua primeira forma, *i.e.*, análise puramente subjetiva, o critério pode ser prontamente rejeitado, já que a mera intenção do legislador, que não se faça expressar por qualquer dado objetivo, *i.e.*, extraído do fruto do seu trabalho, a lei escrita, refoge ao próprio objeto da análise ora empreendida, que é a norma tributária indutora.

51 Cf. Siegbert Morscher. *Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten*, Wien, Manzschke, 1982, p. 25.

52 Cf. Peter Böckli. *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*, Basel/ Stuttgart, Helbing & Lichtenhahn, 1975, p. 104.

53 Cf. Perfecto Yebra Martul-Ortega. “Comentarios sobre un Precepto Olvidado: El Artículo Cuarto de la Ley General Tributaria”, *Hacienda Pública Española*, nº 32, Madrid, 1975, pp. 145 a 185 (157).

2.1.2. Índícios objetivos da finalidade do legislador

Dado o consenso da insuficiência dos critérios subjetivos para a identificação das normas tributárias indutoras, vários autores acabaram por dispensá-los, buscando valer-se de critérios objetivos, apenas. Insista-se que o que se buscava eram elementos objetivos para aferir o aspecto volitivo da norma. Assim, objetivos deviam ser os sinais, não o resultado da busca configurado, sempre, como a finalidade arrecadatória ou indutora da norma tributária. Exemplar, neste entendimento, é a lembrança de Lucie Böhm, em 1932, para quem a norma indutora não se constataria a partir de seu efeito (toda norma tributária produz efeitos econômicos), mas no fato de ser ele desejado pelo legislador.⁵⁴

Em 1926, Dora Schmidt, ponderando a dificuldade de investigação de sinais subjetivos, tendo em vista que por vezes um imposto é imaginado por motivos extrafiscais, mas sua aprovação final se dá depois de discussões parlamentares em que se acabam realçando suas virtudes arrecadatórias, e vice-versa, enfrentava a busca de critérios objetivos para aferir a finalidade das normas tributárias. Para a autora, a finalidade indutora por vezes transparece por meio de sinais objetivos, assim arrolados: i) quando o próprio texto da lei declara a finalidade indutora, caso em que esta finalidade se reputa formulada juridicamente; ii) contexto político, quando a medida tributária não vem isolada, mas embutida num conjunto (pacote) com outras medidas contemporâneas e com igual finalidade; iii) quando o Estado não precisa de recursos adicionais, ou renuncia a receitas tributárias; iv) pelo objeto tributado, i.e., quando o imposto incide preferencialmente sobre alguns objetos, em detrimento de outros que estariam igualmente à disposição do legislador; v) pela base de cálculo; ou vi) pela alíquota.⁵⁵

Dois anos depois do estudo pioneiro de Dora Schmidt, em trabalho em que nada indica tivesse o autor notícia da predecessora, Karl Friedrichs fazia referência ao fenômeno da norma tributária indutora, presente no que ele denominava "impostos de consideração" (*Rücksichtssteuern*), cuja hipótese de incidência era formulada como meio de alcançar um fim, que poderia ser a melhora ou mesmo a manutenção da situação vigente. Depois de

54 Cf. Lucie Böhm. *Das Zweckproblem in der Besteuerung*, Breslau, Anton Schreiber, 1932, p. 32.

55 Cf. Dora Schmidt. *Nichtfiskalische Zweck der Besteuerung*, Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik. Tübingen, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1926, pp. 16 a 19.

alertar que as manifestações dos políticos não são sinceras, propunha o autor o emprego dos seguintes três critérios objetivos: i) falta de necessidade financeira da parte do Estado; ii) custos administrativos de cobrança desproporcionais às receitas; iii) colocação em perigo do próprio objeto da tributação.⁵⁶

O primeiro caso, que ocorreria quando ficasse constatado que a introdução do tributo não se dava por motivos arrecadatórios (já que as necessidades do Estado já estariam completamente cobertas pelos tributos anteriormente existentes), conquanto de fato pudesse indicar a inexistência de finalidade arrecadatória, não seria de fácil constatação, tendo em vista a crescente necessidade de recursos por parte do Estado. Ademais, ainda que as necessidades financeiras do Estado estivessem completamente preenchidas pelos tributos até então em vigor, nada impediria resolvesse o legislador, movido por considerações de justiça distributiva, introduzir nova espécie tributária, com a finalidade de promover a redistribuição da carga, sem por isso mover-se no sentido de intervenção sobre o Domínio Econômico.

A segunda hipótese revelaria um tributo antieconômico, o qual, do ponto de vista meramente arrecadatório, seria contraproducente, já que a arrecadação que dele se esperaria seria inferior aos custos com sua cobrança. Também este critério não parece adequado, já que, de um lado, pressupõe conheça o legislador, de antemão, o resultado da arrecadação e os custos envolvidos (descartando, daí, a hipótese de mera ineficiência) e, de outro, deixa de lado casos em que o legislador, movido por finalidades arrecadatórias, vê-se obrigado a ampliar a base de contribuintes, a fim de desestimular práticas elusivas ou outras formas de resistência por parte daqueles que manifestam capacidade contributiva.

Finalmente, a última hipótese seria aquela em que o contribuinte seria tão desencorajado, pelo nível da tributação, a incorrer na hipótese descrita pelo legislador, a ponto de esta jamais vir a se concretizar, idealmente. Neste caso, caberiam, antes de mais nada, considerações acerca do emprego do tributo com efeito de confisco, cuja relevância, em nosso sistema constitucional, merece que se volte a estudar no momento em que se pesquisarem as limitações constitucionais ao poder de tributar.⁵⁷

56 Cf. Karl Friedrichs, "Zwecksteuern und Rücksichtssteuern", *Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, Ano 2, 1928, pp. 621 a 635 (627-628).

57 V. p. 301.

2.1.3. Combinação de indícios objetivos e subjetivos

Também à busca de indícios objetivos para a constatação da ocorrência de normas tributárias indutoras, recorda-se o trabalho de Selmer, sugerindo que a pesquisa se faça a partir do I) objeto da tributação; II) base de cálculo; ou III) alíquota.⁵⁸

No que se refere ao objeto, indica Selmer que quanto mais limitado o objeto, mais provável a existência da norma indutora. O autor lembra, entretanto, que tal limitação se pode dar por ponderações arrecadatórias, ligadas à capacidade contributiva.

Na ponderação da base de cálculo, o indício de finalidade indutora surgiria quando sua escolha já não apresentasse conexão com a capacidade econômica revelada pelo fato gerador.

Finalmente, na alíquota estaria, para o autor, o mais importante indício, já que quando a alíquota varia, para cima ou para baixo, para determinados grupos assemelhados do ponto de vista econômico, social ou de capacidade contributiva, ter-se-ia forte indício de uma tributação ou isenção intervencionista.

É o próprio Selmer, por outro lado, quem revela a insuficiência dos critérios objetivos por ele propostos já que, por eles, qualquer norma inconstitucional, por não atender aos preceitos maiores da tributação, seria aceita por indicar, do ponto de vista objetivo acima proposto, caráter intervencionista. Daí o reconhecimento de Selmer de que não basta a presença dos elementos objetivos, devendo os aspectos subjetivos fazer parte do próprio conceito de norma indutora. Para indicação do aspecto subjetivo (finalidade), Selmer recorre à exposição de motivos e às atas parlamentares, além de outros elementos, como a análise do contexto em que se deu a iniciativa legal, ou o programa de governo do partido ou partidos que sustentam a base governamental, ou pleitos dos grupos de interesse, ou, ainda, atos administrativos de caráter normativo que se seguirem à edição da lei.⁵⁹ Os mesmos recursos já eram apontados por Lucie Böhm em 1932 como sintomas da finalidade indutora da norma tributária.⁶⁰

No mesmo ano de 1932, despontava, na Itália, a obra de Mario Pugliesi, que igualmente combinava os elementos subjetivo e objetivo, caracteri-

58 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48), p. 67.

59 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48), pp. 68-69.

60 Cf. Lucie Böhm, ob. cit. (nota 54), p. 33.

zando-se este em hipóteses semelhantes àquelas que se apontaram acima: i) introdução do imposto não provocada pela necessidade de suprir uma necessidade financeira; ii) receita do imposto decrescente, acompanhada da diminuição dos objetos ou sujeitos impositivos; iii) ausência de qualquer escopo fiscal e de qualquer objetivo de melhoramento técnico-fiscal.⁶¹

A busca do elemento subjetivo, combinada com os elementos objetivos também foi feita por Christoph Bellstedt, que entendia que a norma tributária indutora dependeria da comprovação da vontade do legislador no sentido de direcionar dados ou fatos (*Lenkungsabsicht*), a que Bellstedt somava o efeito concreto, i.e., a constatação de que a norma move o contribuinte a adotar comportamentos, que não seriam adotados na inexistência daquela norma tributária.⁶² Este segundo critério não escapa das críticas de Framhein, que diz ser inaceitável a busca da efetiva ocorrência da intervenção como critério para caracterização da norma indutora.⁶³

A exigência do elemento subjetivo, na análise de Selmer, é tão marcante, que o autor, coerentemente, sustentou que o caráter indutor da norma tributária deve ser aferido e verificável já no momento do surgimento da norma; assim, se uma norma é concebida com finalidade arrecadatória, não seria aceitável que um tribunal, constatando ser ela, deste ponto de vista, inconstitucional, por atentar contra o princípio da igualdade, ao discriminar contribuintes em igual situação econômica, valer-se de justificativas extrafiscais surgidas posteriormente para declarar a norma compatível com o sistema constitucional.⁶⁴

Se a análise de Selmer teve o mérito de reconhecer que os elementos objetivos não são suficientes para a identificação das normas tributárias indutoras, não escapou de críticas de quem constatava que a "boa vontade do legislador" não poderia ser aceita como parâmetro adequado para aferição da constitucionalidade da norma tributária.⁶⁵

61 Cf. Mario Pugliesi. *La Finanza e i suoi Compiti Extra-Fiscali negli Stati Moderni*, Padova, CEDAM, 1932, p. 123.

62 Cf. Christoph Bellstedt. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*, Schwetzingen/ Baden, Fachverlag Dr. Erwin Stemmler KG, s.d., pp. 37 a 39.

63 Cf. Diedrich Framhein. *Die Verfassungsrechtliche Zulässigkeit interventionistischer Steuergesetze im Hinblick auf Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes*, Köln, 1971, pp. 9-10.

64 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48), p. 70.

65 Cf. Michael Kloepfer, "Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht", *Steuer und Wirtschaft*, 1972, pp. 176 a 181 (177).

Ademais, a busca do elemento subjetivo no momento da própria edição da norma despreza a circunstância de que também da omissão do legislador se pode extrair força equivalente ao ato de legislar. Assim, é perfeitamente concebível que uma norma, de início editada por ponderações arrecadatórias, produza efeito econômico relevante, a ponto de o legislador optar por não a revogar, não obstante cessarem as razões arrecadatórias que motivaram seu surgimento. Em tal caso, o elemento subjetivo indutor – caso relevante – jamais se buscaria no momento da edição da norma, mas no de sua manutenção. Seria então aceitável, contrariando a idéia de Selmer, que uma norma, surgida sob o auspício arrecadatório, fosse posteriormente julgada constitucional, por seus aspectos indutores. Exemplo de norma tributária indutora surgida a partir de omissão do legislador, citada por Morscher⁶⁶ e por Ruppe,⁶⁷ na Áustria em 1982, mas cuja atualidade não pode deixar de ser ressaltada, é a falta de correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda.

2.1.4. Vontade objetivada na lei

Daí a busca, por parte de Friauf, de um critério diferenciador das normas indutoras cuja aferição fosse objetiva. Para este autor, a norma seria indutora (“intervencionista”) quando ela tratasse uma determinada circunstância de modo substancialmente diverso de outros fatos economicamente equivalentes, sem que fossem visíveis diferenças baseadas na capacidade contributiva ou em outras circunstâncias fiscalmente re-

66 No original: *So könnte es als abgabenrechtliche Lenkungsmaßnahme durch Unterlassen des Gesetzgebers gedeutet werden, daß durch Nichtanpassung der progressiv gestalteten ESt bzw. KSt. an die geänderten Geldwertverhältnisse auch solche Einkommen schärfer Progression unterworfen wären, die nach den ursprünglichen Intentionen des Gesetzgebers nicht dafür vorgesehen waren* (Então, poderia ser apontado como medida tributária direcionadora por meio de omissão do legislador, que, em virtude da não adaptação do imposto progressivo sobre a renda das pessoas físicas ou jurídicas à modificação das relações monetárias de valor, rendimentos sejam submetidos a uma progressão mais acentuada que a prevista pelo legislador). Cf. Siegbert Morscher, ob. cit. (nota 51), p. 67.

67 Cf. Hans Georg Ruppe. *Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten*, Wien, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 1982, p. 39.

levantes.⁶⁸ Na análise de Framhein, o critério de Friauf tem o mérito de aceitar o critério teleológico como caracterizador da norma indutora, ao mesmo tempo em que busca a “vontade objetiva do legislador”, extraída da hipótese de incidência da lei, que revela uma “tendência indutora objetiva”, em vez de ponderações de caráter subjetivo.⁶⁹ Na mesma linha, está o pensamento de Wendt.⁷⁰

O critério acima descrito depende, entretanto, do conhecimento do que seria uma tributação “normal”, para, a partir daí, determinar-se o “desvio” que caracterizaria a norma indutora.

Klaus Tipke oferece como critério, no caso das normas que se referem a impostos, o atendimento ao princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, teriam caráter arrecadatório as normas que atendessem àquele princípio, somente se podendo falar em normas indutoras nos casos em que aquele princípio não fosse observado. Conseqüentemente, uma norma concebida pelo legislador como indutora não perderia o caráter arrecadador – e como tal seria tratada – caso observasse, objetivamente, o princípio da capacidade contributiva.⁷¹ Também Joachim Lang adota a observação, ou não, da capacidade contributiva, como critério para identificar normas tributárias indutoras.⁷²

O mesmo critério é sugerido por García-Quintana, para quem o “*impuesto no altera su configuración normal u ordinaria si sirve a la política social rectamente entendida. Con otras palabras: el objetivo o el fin comienza a ser no-fiscal cuando ataca a la equidad y, por tanto, a la igualdad, a la generalidad o a la capacidad económica*”.⁷³

Cumpre notar, de qualquer modo, que a eleição, por Tipke, de um critério para a identificação das normas indutoras não lhe faz perder de vista a necessidade do aspecto subjetivo, para sua caracterização. Neste sentido,

68 Cf. Karl Heinrich Friauf. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*, Tübingen: J.C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1966, p. 23.

69 Cf. Diedrich Framhein, ob. cit. (nota 63), pp. 10 a 13.

70 Cf. Rudolf Wendt. *Die Gebühr als Lenkungsmittel*, Hamburg: Hansischer Guldenverlag, Joachim Heitmann & Co., 1975, p. 21.

71 Cf. Klaus Tipke, ob. cit. (nota 19), pp. 125-126.

72 Cf. Joachim Lang. *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*, Köln, Otto Schmidt, 1988, pp. 68-69.

73 Cf. César Albiñana García-Quintana. “Los Impuestos de Ordenamiento Económico”, *Hacienda Pública Española*, n° 71, 1981, pp. 17 a 29 (23).

conquanto tenha admitido que uma norma originalmente indutora possa ter sua constitucionalidade atestada a partir de seu caráter arrecadador, confirmado por sua compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva, o inverso não parece aceitável ao autor, para quem uma norma arrecadadora inconstitucional não poderia ser mantida como norma indutora, já que a indução econômica e social, enquanto espécie de intervenção, é sempre algo praticado, final, não conferindo a lei tributária ao aplicador da lei (administrador/juiz) competência indutora ou estruturadora.⁷⁴ A mesma opinião é partilhada por García-Quintana.⁷⁵

2.1.5. Avaliação crítica: a necessidade de um enfoque pragmático

Comum a todas as idéias acima expostas, encontra-se a de que normas arrecadatórias e indutoras se diferenciam a partir de sua finalidade. Esta é por vezes investigada no momento do surgimento da norma, ou a cada aplicação; para alguns autores, aferível a partir da vontade manifestada pelo legislador ou pelo contexto da edição da norma, enquanto para outros a partir de elementos objetivos. O desafio passa a ser, então, descobrir o elemento teleológico da norma, que poderá permitir sua classificação.

Analisando os critérios formulados, que culminam com a presença do atendimento, ou não, da capacidade contributiva, não se pode deixar de considerar insatisfatórios os resultados, tendo em vista a própria insegurança inerente àquele princípio, cujos contornos jurídicos têm merecido vigoroso debate doutrinário. Neste sentido, já em 1928 alertava Lampe para a fraqueza do critério baseado na capacidade contributiva, já que esta não se determinaria quantitativamente.⁷⁶ Na crítica de Ruppe, o entendimento de

74 No original: *Eine verfassungswidrige Fiskalzwecknorm kann nicht als Sozialzwecknorm (...) aufrechterhalten werden; dies schon deshalb nicht, weil Wirtschaftlenkung und Sozialgestaltung als Intervention immer etwas Bezwecktes. Finales sind. Der Beamte/ Richter hat aufgrund der Steuergesetze keine Gestaltungs-oder Lenkungs-kompetenz.* Cf. Klaus Tipke, ob. cit. (nota 19), vol. I, p. 122.

75 Diz o autor que o impuesto (fiscal) atento a la capacidad económica, a la igualdad y a la progresividad, que se transforme en no-fiscal por dejar de servir a la equidad (...) se estima que incide en inconstitucionalidad, porque el impuesto sustituido o transformado estaba cumpliendo una función justa en el seno del correspondiente sistema. Cf. César Albiñana García-Quintana, ob. cit. (nota 73), p. 23.

76 Cf. A. Lampe, "Die wirtschaftlichen Voraussetzungen der nicht-fiskalischen Steuer-gestaltung insbesondere der Steuerbegünstigung". *Beiträge zur Finanzwissenschaft, Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag 12 März 1928*, Hans Teschenmacher (org.), volume I, Tübingen, J.C.B.; Mohr, 1928, pp. 172 a 210 (177).

Tipke dependeria de duas premissas, a seu ver inaplicáveis: i) que o princípio da capacidade contributiva tivesse um conteúdo concreto o suficiente para oferecer uma medida praticável para o exame de impostos, individualmente; e ii) que o legislador efetivamente se baseasse em tais medidas na criação de normas tributárias arrecadatórias. Para Ruppe, entretanto, o princípio da capacidade contributiva não é um parâmetro aplicável diretamente; tratar-se-ia de um programa geral, um postulado, que tolera diversos direcionamentos.⁷⁷

Ademais, ainda que se admita possível, num determinado caso, afirmar que o princípio foi (ou não) atendido, não convence o resultado da análise de Tipke, para quem a partir daí se poderia averiguar a própria finalidade da norma. Diversos são os casos em que normas tributárias são introduzidas com finalidade indutora, sem por isso contrariarem, necessariamente, o referido princípio. Apenas a título exemplificativo, citem-se, no campo do imposto de renda, as normas concernentes à tributação dos juros sobre o capital próprio (Lei nº 9.249/95, art. 9º), instituídas com a finalidade de promover a capitalização das empresas, mas cuja disciplina dava ao investidor tributação equivalente à que teria em caso de investimento no mercado financeiro de renda fixa, atendendo, daí, a capacidade contributiva. No critério proposto por Tipke, a referida norma estaria fora do campo das normas tributárias indutoras.

Tendo em vista o objetivo de buscar o regime jurídico que se impõe ao legislador quando, valendo-se de normas tributárias, promove intervenção na economia, seria por demais restritiva a análise que se limitasse àque-las normas contrárias ao princípio da capacidade contributiva, já que, como revelado no exemplo acima, também normas conformes àquele princípio podem servir de instrumento de intervenção econômica. A falha do critério proposto pode assim ser explicada: a presença da finalidade indutora, na norma tributária, não exclui possa o legislador ter, igualmente, outra finalidade (arrecadadora ou simplificadora). Assim, ainda que se pudesse identificar uma finalidade indutora na norma tributária, isso não excluiria que viesse a mesma norma a ser incluída, igualmente, entre as normas arrecadadoras ou simplificadoras. Vê-se, daí, que o atendimento ao princípio da capacidade contributiva, conquanto revelando a finalidade arrecadadora da norma tributária, não exclui a coexistência da finalidade direcionadora. A coexistência das finalidades foi percebida por Becker, que assim se mani-

77 Cf. Hans Georg Ruppe, ob. cit. (nota 67), p. 53.

festava: "Na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre – agora de um modo *consciente e desejado* – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento *cíclico*."⁷⁸

Constatando-se que a busca da finalidade (do legislador ou da norma) não oferece um critério para a identificação do objeto do presente estudo, surge a necessidade de buscar novo enfoque para a questão.

A visão pragmática do ordenamento jurídico permite que a análise do objeto se faça a partir da sua eficácia. Ensina Tércio Sampaio Ferraz Júnior que "a eficácia, no sentido técnico, tem a ver com a aplicabilidade das normas no sentido de uma aptidão mais ou menos extensa para produzir efeitos. Como esta aptidão admite graus, pode-se dizer que a norma é mais ou menos eficaz. Para aferir o grau de eficácia, no sentido técnico, é preciso verificar quais as funções da eficácia no plano da realização normativa. Estas funções podem ser chamadas de *funções eficacias*".⁷⁹ É assim que o ilustre Mestre identifica diversas funções eficacias, exemplificando-as como função de bloqueio, de programa ou de resguardo.

No campo das normas tributárias indutoras, a insatisfação com os critérios teleológicos foi manifestada por Klaus Vogel. Depois de profunda análise dos textos doutrinários que buscam aferir a tributação "normal" e seus "desvios" que caracterizariam a norma indutora, este Professor Emérito da Universidade de Munique afirmava que os aspectos subjetivos, i.e., se o legislador buscava ou não finalidades extrafiscais, seriam irrelevantes para determinar a ocorrência de norma tributária indutora, devendo a vontade efetiva do legislador ser substituída pela busca do "efeito indutor objetivo da lei".⁸⁰

Alguns anos mais tarde, Klaus Vogel retornava sua análise, sustentando que o ordenamento tributário possui regras cujas valorações fundamentais do legislador já não podem ser descobertas, impossibilitando separar a regra da exceção, não sendo possível a busca dos princípios fun-

78 Cf. Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª edição, São Paulo, Lejus, 1998, p. 597.

79 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. cit. (nota 12), p. 199.

80 Cf. Klaus Vogel. "Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick", *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*, Heme, Industria Verlagsbuchhandlung GmbH, 1969, pp. 225 a 243 (234).

damentais, que caracterizariam a tributação "normal".⁸¹ Esta ausência de racionalidade no sistema, que seria o pressuposto para a aceitação do critério da capacidade contributiva, também é apontada por Meyer.⁸²

A partir de tal premissa, Klaus Vogel sustentou que no processo de interpretação de uma norma jurídica, sua finalidade não se busca apenas por critérios subjetivos ou objetivos, mas pela vontade objetivada, i.e., expressa na lei, cabendo ao intérprete buscar o pensamento do legislador, até o ponto em que isso for possível. Na impossibilidade de se encontrar tal pensamento – e para Vogel é esse o caso que se enfrenta quanto se busca a identificação de uma norma indutora – deve o intérprete valer-se de outro critério para a determinação de sua finalidade: a função.⁸³ Vê-se, daí, a coincidência entre o pensamento de Vogel e a análise pragmática sugerida por Ferraz Júnior.

Versando acerca da função, Vogel ressaltou que qualquer norma que verse sobre impostos possui a função (positiva ou negativa) de arrecadar (*Ertragsfunktion*); ao mesmo tempo, aquela norma pode ter outras três funções, que nem sempre se encontram presentes, simultaneamente, em todas as normas: i) a função de distribuir a carga tributária (*Lastenausteilungsfunktion*), que implica a repartição das necessidades financeiras do Estado segundo os critérios de justiça distributiva; ii) função indutora; e iii) função simplificadora.⁸⁴ Evidenciava-se, então, que "o contraste com a regulação não é a obtenção de receitas – também os impostos regulatórios têm uma função de gerar receita – mas a distribuição da carga tributária", daí que "a distinção está entre a função distributiva da carga tributária e a função regulatória das leis tributárias".⁸⁵ Neste sentido, normas indutoras seriam aquelas que fossem empregadas na sua *função* indutora. Semelhante raciocínio foi o empregado por Dieter Birk, que, no lugar de função, fala em efeito da norma, identificando os efeitos de carga (*Belastungswirkung*) e de

81 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 28), pp. 105-106.

82 Cf. Dorothea Meyer. *Entwicklung und Motive der nichtfiskalischen (insbesondere der wirtschaftspolitisch orientierten) Besteuerung in Deutschland auf der Ebene des Zentralstaats von 1871 bis 1969*, Münster, 1977, pp. 4-5.

83 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 28), p. 106.

84 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 28), pp. 106-107.

85 Cf. Klaus Vogel. "Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha", *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Brandão Machado (coord.), São Paulo, Saraiva, 1984, pp. 543 a 554 (548).

estruturação (*Gestaltungswirkung*).⁸⁶ O efeito de estruturação corresponde à função indutora a que se refere Vogel. No Brasil, Alcides Jorge Costa observou que o sistema tributário pode ter, a par da função alocativa, da função estabilizadora e da função redistributiva, apontadas por Musgrave, também a de promover o desenvolvimento econômico.⁸⁷

Um mérito relevantíssimo da análise de Vogel é não opor a função indutora à função arrecadadora. Afinal, a norma indutora não deixa de gerar alguma arrecadação. Do mesmo modo, Birk entende que dificilmente se encontrará um caso de norma tributária em que não se encontrem presentes os efeitos de carga e de estruturação.

Interessante o alerta de Vogel, no sentido de que a justiça distributiva permite uma série de soluções, de modo que o fato de o legislador escolher uma das diversas opções que lhe são oferecidas não permite que o intérprete conclua ausente a função distribuidora, por mais que a alternativa preferida pelo legislador não seja aquela que mais agrade ao intérprete. Como exemplo de tal risco, Vogel cita o caso da dedutibilidade de doações, para fins do imposto de renda: à primeira vista, poderia o intérprete identificar na norma clara função indutora e total ausência de função distributiva, já que a doação constitui mera liberalidade por parte de quem aufera a renda, não se justificando, tecnicamente, possa o contribuinte diminuir sua base tributável por tal evento. O autor lembra, entretanto, que é sustentável a afirmação de que quem faz doações perde disponibilidade para seu consumo ou investimento; se a doação se fez no interesse público, considerações de ordem de justiça distributiva permitem que se sustente que o contribuinte que as efetuou não seja obrigado a suportar carga para a qual não manifesta capacidade de suportar.⁸⁸

Sobre a possibilidade da cumulação de funções, já alertava Ferraz Júnior: "Nem todas as normas exercem, simultaneamente, a mesma função como o mesmo grau de intensidade. Uma norma de proibição, certamente visa bloquear um comportamento. A função de bloqueio é nela evidente e primária. A função de resguardo, nesse caso, é secundária (...). Por fim nor-

86 Cf. Dieter Birk. *Steuerrecht I: Allgemeines Steuerrecht*, München, C.H. Beck, 1988, pp. 16 a 18 e 58 a 62.

87 Cf. Alcides Jorge Costa. "Algumas Idéias sobre uma Reforma do Sistema Tributário Brasileiro", *Direito Tributário Atual*, Ruy Barbosa Nogueira (coord.), vols. 7/8, São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário; Resenha Tributária, 1987/88, pp. 1.733 a 1.770 (1.753).

88 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 28), p. 107.

mas há em que a função de programa é primária, caso de muitas das chamadas normas programáticas. (...) Nesse caso, a função de bloqueio é secundária e obtida a *contrario sensu*.⁸⁹

É justamente da ponderação de que as três funções acima arroladas não se excluem, podendo estar presentes numa mesma norma, que se compreende a importância da análise de Vogel: diferentemente dos autores que buscavam, a partir da finalidade, identificar o fenômeno das normas tributárias indutoras, como categoria gnosiológica independente, a análise programática de Vogel, partindo de critérios funcionais, permite que uma mesma norma tributária desempenhe mais de uma função.

Tem-se, aqui, novo enfoque para a questão: no lugar de identificarem-se normas tributárias indutoras por sua finalidade, estuda-se o efeito indutor das normas tributárias. É o fenômeno que Vogel denomina *Abschichtung*, que se pode traduzir por "corte", ou "estratificação": depois de reconhecer que as normas tributárias, especialmente as do imposto de renda, incluem um sem número de pressupostos positivos e negativos, propõe o "corte", como se se "soltassem", abstratamente, daquela série de normas determinações individualizadas, juntamente com conseqüentes a elas relacionados, como um complexo normativo fechado em si mesmo.⁹⁰ Nesta abstração, estuda-se a função indutora da norma tributária, deixando-se de lado outros efeitos, igualmente presentes.⁹¹ No Brasil, Ruy Barbosa Nogueira registrou essa existência de diversas "funções do tributo", que "deverão estar em harmonia, em paralelo com o poder de regular, pois não deverá, p. ex., um tributo prejudicar uma atividade lícita". Estas funções do tributo foram localizadas por Nogueira no "poder de regular" e no "poder de tributar".⁹²

Não se descarta, daí, a possibilidade de a norma ter função distribuidora ou simplificadora; a presença de tais funções poderá, ou não, ocorrer nas normas tributárias examinadas, sem por isso perderem elas o interesse do estudo. Neste sentido, parece assistir razão a Gawel e Ewringmann, para

89 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. cit. (nota 12), p. 200.

90 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 28), pp. 97-98.

91 Interessante notar que em seu estudo pioneiro, de 1926, Dora Schmidt já intuía a possibilidade de o estudo teórico dividir o imposto em seu componente fiscal (igual para todos) e o adicional extrafiscal. Cf. ob. cit. (nota 55), p. 14.

92 Cf. Ruy Barbosa Nogueira. "Tributo I" (verbete). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, R. Limongi França (coord.), vol. 75, São Paulo, Saraiva, 1977, pp. 225 a 250 (242).

quem a oposição entre normas indutoras e arrecadadoras constitui uma dicotomia artificial.⁹³

Identificam-se, assim, as normas tributárias indutoras a partir de sua função.⁹⁴ A referência a tais normas, enquanto corte abstrato, apenas servirá para realçar uma função (ou uma das várias funções) que a norma tributária desempenha. Vê-se, pois, definido o objeto do presente estudo: por normas tributárias indutoras se entende um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de uma de suas funções, a indutora.

Ressalte-se, outrossim, que pelo corte proposto, não perde o objeto seu caráter normativo⁹⁵ por meio das normas tributárias indutoras, o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária.

Embora o presente estudo adote o enfoque pragmático, parece importante tecer breve consideração que haverá de ser suficiente para esclarecer o caráter normativo de seu objeto. Com efeito, a teoria jurídica desenvolveu-se no sentido da feição dúplice das regras do direito: norma primária (ou endonorma), prescrevendo um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; e a norma secundária (ou perinorma), prescrevendo uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária; ambas com a mesma estrutura formal [D(p q)], variando “somente o lado semântico, porque na norma secundária o antecedente aponta, necessariamente, para um comportamento violador de dever previsto na tese de norma primária, ao passo que o conseqüente prescreve relação jurídica em que o sujeito ativo é o

93 Cf. Erik Gawel e Dieter Ewringmann. “Lenkungsabgaben und Ordnungsrecht”, *Steuer und Wirtschaft*, n° 4/1994, pp. 295 a 311 (306).

94 Eros Roberto Grau critica quem “ignora que, no direito, caminhamos da estrutura à função e que os tributos não são apenas instrumentos de produção de receita pública. Cf. Eros Roberto Grau, “A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário”, *Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ullhôa Canto*, Maria A. M. Carvalho (coord.), Rio de Janeiro, Forense, 1998, pp. 123 a 131 (128-129).

95 Angela Maria da Motta Pacheco identificou as “normas jurídicas indutoras de conduta” como “uma terceira espécie de norma jurídica: aquela que não obriga nem proíbe, mas induz o cidadão a um comportamento. Deixa-lhe a opção de realizar ou não os pressupostos criados na hipótese da norma para obtenção de uma vantagem ou de um prêmio”. Cf. “Denúncia Espontânea e Isenções – Duas Figuras da Tipologia das Normas Indutoras de Conduta”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 57, junho de 2000, pp. 7 a 18 (8).

mesmo, mas agora o Estado, exercitando sua função jurisdicional, passa a ocupar a posição de sujeito passivo”.⁹⁶

Ao se destacar uma função da norma tributária, *in casu*, a função indutora, o que se faz é um novo desdobramento da norma primária. Ter-se-á, uma primeira norma primária, na qual se fará presente a própria indução, pelo legislador, que, do ponto de vista jurídico, nada mais é que uma ordem para que o sujeito passivo adote certo comportamento. Não se perfazendo o comportamento, nasce uma obrigação tributária, que colocará o sujeito passivo em situação mais onerosa que aquela em que se situaria se adotado o comportamento prescrito pelo legislador. Finalmente, não se altera a norma secundária, já que do descumprimento da obrigação tributária, surgirá a providência sancionatória, aplicada pelo Estado.

Um exemplo pode esclarecer o que acima se disse: tome-se a cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, exigido de forma progressiva, em virtude de o imóvel não atender a sua função social (artigo 182 da Constituição Federal). Claramente, busca-se estimular a destinação do imóvel a sua função social. Assim se podem apresentar as regras de conduta:

– Ser proprietário de imóvel no perímetro urbano do Município no dia 1° de janeiro do ano civil fazer o imóvel cumprir sua função social (primeira norma primária);

– Ser proprietário de imóvel no perímetro urbano do Município no dia 1° de janeiro do ano civil e não fazer o imóvel cumprir sua função social Proprietário paga IPTU, em alíquotas progressivas, ao Município (segunda norma primária);

– Ser proprietário de imóvel no perímetro urbano do Município no dia 1° de janeiro do ano civil e não fazer o imóvel cumprir sua função social Proprietário não pagar o IPTU progressivo ao Município Coação estatal (norma secundária).

O exemplo proposto revela característica peculiar da norma tributária indutora: seus componentes são, na verdade, o desdobramento da própria hipótese da norma primária, quando se desvenda, nela, uma indução. Formalizando:

– D[(a.b.c) d] (primeira norma primária);

– D[(a.b.c.-d) T] (segunda norma primária);

– D{[(a.b.c.-d).-T] S} (norma secundária);

96 Cf. Paulo de Barros Carvalho, ob. cit. (nota 26), pp. 31-32.

Onde:

a, b, c, d integram o fato gerador da obrigação T
d é a conduta desejada pelo legislador, objeto da indução
S é a sanção pelo descumprimento da obrigação tributária.
Daí tratar-se de regra jurídica a norma tributária indutora.

2.2. Normas Tributárias Indutoras como Espécie do Gênero Extrafiscalidade

Se a idéia da extrafiscalidade traz em seu bojo todo o conjunto de funções da norma diversas da mera fiscalidade, *i.e.*, da simples busca da maior arrecadação, é imediato que ali se incluirá, por exemplo, a função de mera simplificação do sistema tributário. Tal raciocínio exige que se reconheça, além da função arrecadadora e da extrafiscal, a categoria simplificadora, *i.e.*, uma função das normas tributárias regida pelo princípio da praticabilidade, autorizando o aplicador da lei a adotar medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário. Exemplo de função simplificadora de uma norma tributária é a introdução da sistemática do lucro presumido, na legislação do imposto de renda. Não é este, entretanto, o escopo do presente estudo.

Tomando a extrafiscalidade, deve-se notar que o termo pode referir-se a um gênero e a uma espécie.

O gênero da "extrafiscalidade" inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário. No dizer de José Marcos Domingues de Oliveira, a "tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc."⁹⁷ Inclui, neste sentido, além de normas com função indutora (que seria a extrafiscalidade em sentido estrito, como se verá abaixo), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado.

97 Cf. José Marcos Domingues de Oliveira. *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*, 2ª edição revista e ampliada, Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 37.

Von Arnim distingue as normas tributárias indutoras das referentes à política social. Na última categoria insere-se, por exemplo, uma legislação que assegure tratamento tributário diferenciado em caso de desemprego. Trata-se, sem dúvida, de caso de inspiração social, mas cujo único efeito é a melhora da situação do beneficiário, sem por isso constituir um incentivo a que a situação desafortunada permaneça.⁹⁸

É no sentido estrito do termo, isto é, na espécie do gênero, que a doutrina geralmente emprega a expressão "extrafiscalidade", ali se incluindo "as leis relativas à entrada derivada, que lhes confere características de consciente estímulo ao comportamento das pessoas e de não ter por fundamento precípuo arrecadar recursos pecuniários a ente público",⁹⁹ ou, na definição de Ataliba, "o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente por quem os tem à disposição – como (sic) objetivos não fiscais, mas ordinatórios", lembrando este autor que, sendo inerente ao tributo incidir sobre a economia, a extrafiscalidade fica caracterizada pelo "emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades (...) regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política".¹⁰⁰ Com igual amplitude, o conceito de Gerd Willi Rothmann: "Extrafiscalidade é a aplicação das leis tributárias, visando precipuamente a modificar o comportamento dos cidadãos, sem considerar o seu rendimento fiscal."¹⁰¹ Também Leila Paiva fala em extrafiscalidade como "utilização instrumental da norma jurídica tributária com o objetivo primário de direcionar o comportamento dos cidadãos".¹⁰² Hely Lopes Meirelles se refere à "utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade".¹⁰³

98 Cf. Hans Herbert von Arnim. "Alternativen wirtschaftspolitischer Steuerung: Anreize oder Gebote", in *Staatsfinanzierung im Wandel*, Karl-Heinrich Hansmeyer (coord.), Berlin, Duncker und Humblot, 1983, pp. 725 a 744 (726).

99 Cf. Walter Barbosa Correa, ob. cit. (nota 47), p. 54.

100 Cf. Geraldo Ataliba. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pp. 150-151.

101 Cf. Gerd Willi Rothmann. "Extrafiscalidade e Desenvolvimento Econômico", Separata do Relatório 1966-1970, São Paulo, Câmara Teuto-Brasileira de Comércio e Indústria, pp. 107 a 115 (108).

102 Cf. Leila Paiva. *Disciplina Jurídica da Extrafiscalidade*, dissertação de Mestrado apresentada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, ed. da autora, s.d., p. 20.

103 Cf. Hely Lopes Meirelles. *Estudos e Pareceres de Direito Público VIII: assuntos administrativos em geral*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984, pp. 380-381.

Tratando-se, entretanto, do objeto central do presente estudo, não parece adequado manter a expressão "extrafiscalidade", já que, como visto, pode o mesmo termo ser empregado ora para o gênero, ora para a espécie. Ao mesmo tempo, a expressão pode implicar constituírem normas que já não se incluem na fiscalidade, com isso se desvincilhando dos ditames próprios do regime tributário. No decorrer deste estudo, pretende-se apresentar elementos peculiares àquela função das normas tributárias, daí se definindo um regime jurídico que a elas se aplique. A expressão "normas tributárias indutoras", por outro lado, tem o firme propósito de não deixar escapar a evidência de, conquanto se tratando de instrumentos a serviço do Estado na intervenção por indução, não perderem tais normas a característica de serem elas, ao mesmo tempo, relativas a tributos e portanto sujeitas a princípios e regras próprias do campo tributário.

2.3. Direção Econômica ou Intervenção Econômica

A expressão "intervenção econômica" é empregada, neste estudo, na acepção apresentada por Eros Roberto Grau, designando a "ação desenvolvida pelo Estado no e sobre o processo econômico",¹⁰⁴ "em direção a um mesmo objetivo: correção das distorções do liberalismo, para a preservação da instituição básica do sistema capitalista, o mercado".¹⁰⁵ Rejeita-se, assim, com o autor acima citado, a discussão acerca da necessidade de se diferenciarem os fenômenos do "intervencionismo" e do "dirigismo", que nada mais se revelam que "expressões para designar momentos e modalidades de um mesmo processo".¹⁰⁶ A mesma diferenciação histórica foi proposta por José Nabantino Ramos, que, entretanto, julgava preferível a expressão "dirigismo", já que mais adequadamente refletiria a constante e ampla atuação econômica do Estado moderno no campo econômico, em contraposição a "intervenção", que, vindo do latim *intervenire*, com a significação de "estar, existir entre", "entremeter-se, ingerir-se, meter-se de permeio", "impedir, embaraçar, por obstáculos", refletiria o momento anterior, em que o Estado se metia "de permeio entre empresários e consumi-

104 Cf. Eros Roberto Grau, *Elementos de Direito Econômico*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1982, p. 62. Sobre a própria expressão "intervenção", v. a discussão no item 3.2, *infra*.

105 Cf. Eros Roberto Grau, *Planejamento Econômico e Regra Jurídica*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, p. 22.

106 Cf. Eros Roberto Grau, *ob. e loc. cit.* (nota 105).

dores, impedindo, embaraçando ou pondo obstáculos ao comportamento anti-social do Poder Econômico".¹⁰⁷

Separando as categorias, deve-se citar o trabalho de Luís S. Cabral de Moncada, para quem o fenômeno da intervenção se diferencia por três momentos: o intervencionismo, o dirigismo e a planificação. Entre os dois primeiros momentos, vê o autor uma diferença "qualitativa, dado que só o dirigismo, característico do pós-guerra, pressupõe uma atividade coordenada em prol da obtenção de certos fins, ao contrário do empirismo, que caracterizava o intervencionismo". Já a diferença entre o dirigismo e a planificação é apontada como "de ordem quantitativa. A planificação é um dirigismo por planos. A diferença reside no grau de racionalização mais apurado que subentende o documento planificatório".¹⁰⁸ Observa-se, assim, que o mestre de Coimbra não diverge de Grau, já que também nesta lição se extrai tratar-se de um único fenômeno: a intervenção.

Também Geraldo de Camargo Vidigal encontrou uma diferenciação entre direção e intervenção, enquanto formas de ação do Estado sobre a atividade econômica, sendo a primeira aquela exercida sobre "toda a economia, com vistas ao desenvolvimento e ao bem-estar, envolvendo planos, programas, projetos, diretrizes, coordenação, promoção", enquanto a última expressão seria reservada àquela ação "para assegurar a valorização do trabalho, o exercício da propriedade como função social, a expansão das oportunidades do emprego produtivo".¹⁰⁹ A diferenciação proposta nada mais faz senão buscar aspectos do mesmo processo de intervenção.¹¹⁰

Tércio Sampaio Ferraz Júnior emprega a expressão "intervencionismo" para o "exercício, por parte da autoridade política, de uma ação sistemática sobre a economia, estabelecendo-se estreita correlação entre o subsistema político e o econômico, na medida em que se exige da economia uma otimização de resultados e do Estado a realização da ordem jurídica como ordem do bem-estar social(...) Não se trata, portanto, de um fenômeno que negasse o papel da livre concorrência das forças do mercado, mas, ao contrário, que pretendia assegurá-las e estimulá-las na crença

107 Cf. José Nabantino Ramos, *Sistema Brasileiro de Direito Econômico*, São Paulo, Revista Tributária e Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1977, pp. 75-76.

108 Cf. Luís S. Cabral de Moncada, *Direito Econômico*, 3ª edição, revista e atualizada, Coimbra, 2000, p. 33.

109 Cf. Geraldo de Camargo Vidigal, *Teoria Geral do Direito Econômico*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977, pp. 99-100.

110 Cf. Eros Roberto Grau, *ob. e loc. cit.* (nota 104).

de que delas depende a realização do bem-estar social". Dali distingue o "dirigismo econômico, próprio das economias de planificação compulsória, e que pressupõe a propriedade estatal dos meios de produção, a coletivização das culturas agropecuárias e o papel do Estado como agente centralizador das decisões econômicas de formação de preços e fixação de objetivos".¹¹¹

A diferenciação entre ambas as categorias era proposta por Neumark que, tratando especificamente da política tributária, distinguiu-a nos termos acima, reservando a expressão "dirigista" para as medidas tributárias que tivessem como finalidade exclusiva ou primordial beneficiar ou prejudicar determinados grupos econômicos, ramos industriais, espécies de consumo, formas de aplicação ou constituição de capital etc. por motivos metaeconômicos (especificamente: políticos, sociais, militares etc.). Neste sentido, seria essencial ao "dirigismo" seu caráter pontual e dada a falta de uma concepção completa, suas medidas seriam tipicamente produtos do acaso, sem qualquer conotação sistemática. A tais medidas, se oporiam as do "intervencionismo tributário", caracterizado por ser voltado à influência macroeconômica, orientado ao alcance de determinados objetivos gerais.¹¹² Sob tal prisma, evidente que apenas o fenômeno "intervencionista" é que pode ser aceito, já que aquilo que se denominava "dirigismo", por ser obra do acaso, não convive com o regime constitucional fundado no princípio da igualdade. Deve-se alertar, ademais, que o fato de se tomarem medidas pontuais, diferenciadas, não implica necessariamente uma medida casuística, "dirigista" no sentido proposto por Neumark, já que uma finalidade de importância geral pode ser melhor atingida se um grupo for beneficiado; assim, por exemplo, quando se tomam medidas visando a um melhor aproveitamento do potencial produtivo de um grupo ou de uma região, pode-se entender que se está agindo no interesse geral, caracterizado

111 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. "Congelamento de Preços - Tabelamentos Oficiais". *Revista de Direito Público*, julho-setembro/1989, pp. 76 a 86 (76-77).

112 Cf. Neumark, "Interventionistische und dirigistische Steuerpolitik". *Wirtschaftsfragen der freien Welt*. Festgabe für Ludwig Erhard. Beckerath, Meyer, Müller-Armack (coords.), 1957, p. 451 (apud: Heinz Paulick. "Die Wirtschaftspolitische Lenkungs-funktion des Steuerrechts und ihre verfassungsmässigen Grenzen". *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*. Heinz Haller, L. Kullmer, Carl Schoup e Herbert Timm (orgs.), Tübingen, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 203 a 231 (205).

pela maximização do aproveitamento do potencial produtivo. Ter-se-á, em tal caso, "intervencionismo", legítimo.¹¹³

2.4. Importância do Tema e Justificativa

A preocupação do constituinte com o uso das normas tributárias com efeito de intervenção sobre o Domínio Econômico fica notória quando se têm em conta três momentos em que o texto expressamente a elas se refere: art. 150, § 6º;¹¹⁴ 155, § 2º, XII, g;¹¹⁵ e 165, § 6º.¹¹⁶ O tema foi retomado recentemente, pelo constituinte derivado, por ocasião da edição da Emenda Constitucional nº 42/2003 que, acrescentando ao texto constitucional seu artigo 146-A, dispôs caber à lei complementar "estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência". Daí, portanto, imediata a necessidade da identificação das normas tributárias indutoras.

Ademais, a inclusão das normas tributárias indutoras como medida de intervenção indireta do Estado sobre o Domínio Econômico impõe a investigação de princípios de Direito Econômico, sejam eles limitadores da intervenção estatal, sejam eles seus propulsores. Tais princípios devem ser aplicados em conjunto com aqueles classicamente identificados com as normas tributárias, qual feixes que se interceptam na norma tributária indutora, cujo regime jurídico apenas se pode definir a partir da somatória de seus efeitos.

113 Cf. Heinz Haller "Zur Frage der Abrenzung zwischen interventionistischer und dirigistischer Steuerpolitik". *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*. Heinz Haller, L. Kullmer, Carl S. Shoup e Herbert Timm (orgs.). Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 85 a 112 (100-108).

114 *Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativo a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.*

115 *XII. Cabe à lei complementar: (...) (g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

116 *O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.*

É esta, aliás, a proposta que se extrai da concepção pluralista do ordenamento jurídico, já que, como ensina Ricardo Lobo Torres, "as relações entre a Constituição Econômica e a Tributária apresentam-se como íntimas e profundas. Não há subordinação entre elas, pois a Constituição Tributária não se dilui na Econômica nem ocorre o contrário. Estão em equilíbrio permanente, influenciando-se mutuamente e relacionando-se em toda a extensão dos fenômenos econômico e tributário". O mestre carioca, referindo-se à "interação dialética entre a Constituição Econômica e a Tributária", ensina que as duas subconstituições se relacionam sob o ponto de vista dos valores, primeiramente (a opção básica pela ordem capitalista condiciona a Constituição Tributária; a disciplina do mercado afirma ou condena a idéia de tributação etc.), estendendo-se a temas que extrapolam a ordem econômica global, atingindo a política fiscal e econômica e ao campo da *policy*, que interessa mais de perto a este estudo: "A intervenção indireta do Estado sobre a economia, através de tributos ou outros ingressos, é um assunto de rara complexidade."¹¹⁷

3. Plano de Estudo

Seguindo a orientação anunciada acima, o presente estudo iniciará-se pela apreensão de noções oferecidas pelo Direito Econômico diante do fenômeno da intervenção sobre o Domínio Econômico. Aqui, conhecer-se-ão, de um lado, os instrumentos para a intervenção (buscando-se ali se incluírem as normas tributárias indutoras) e de outro, os balizamentos constitucionais impostos pelo Direito Econômico (aplicáveis às normas tributárias indutoras).

Ingressando na matéria tributária, propriamente dita, traçar-se-á um histórico das normas tributárias indutoras, no direito comparado e na legislação brasileira, onde se espera constatar não ser novo o emprego de normas tributárias como instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico. Em seguida, estudar-se-ão as diversas espécies tributárias, investigando-se, uma a uma, se elas se prestam a servirem de veículo às normas tributárias indutoras e sob que condições e limites. O estudo da causa em matéria tributária se revelará ferramenta útil para a última investigação. Finalmente, constatar-se-á a existência de limites, impostos por instrumentos do Direito Internacional, à utilização de normas tributárias indutoras,

117 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 23), p. 630.

ao mesmo passo em que se verificará que também por tratados internacionais são essas asseguradas ou mesmo introduzidas.

Por meio de uma revisão das limitações constitucionais ao poder de tributar, pretende-se investigar até que ponto as normas tributárias indutoras têm sua ação restringida por semelhantes garantias constitucionais. Aqui já se adotará, na medida da necessidade, contrapontos com os princípios do Direito Econômico.

Finalmente, uma questão especialmente interessante no estudo das normas tributárias indutoras será estudada: a possibilidade de divergirem a competência tributária e a competência material. Investigar-se-á se a última pode servir de limite à primeira, quando se tem presente uma norma tributária indutora.

4. Síntese da Introdução

A) A visão pragmática da norma parte da interação com seu destinatário. Daí a necessidade de uma pesquisa jurídica no campo tributário não deixar de lado as descobertas feitas por outros ramos do conhecimento, que servem como dados a serem valorados juridicamente.

B) O ordenamento jurídico é um sistema aberto. A visão pragmática revela não ser ele unitário, admitindo-se, daí, a ocorrência de incoerências, mas sempre se assegurando sua coesão. Ao jurista, cabe buscar, na medida do possível, a coerência; não sendo isso possível, o jurista socorrer-se-á das soluções oferecidas pela estrutura do sistema, para que a incoerência não leve à ruptura.

C) Princípios e regras diferem, já que aqueles, enquanto diretrizes para a realização ótima do consenso jurídico, devem ser sopesados em cada caso, podendo ser concretizados em graus diversos, em uma ou mais normas. Num sistema pluralista, a contradição entre os princípios é possível, exigindo do jurista atenção em sua ponderação. No estudo das normas tributárias indutoras, encontram-se, também, princípios com orientação dispar, a serem sopesados pelo aplicador da norma, sem necessariamente afastar um ou outro, mas possivelmente reduzindo o alcance de um por causa do outro. Como forças com vetores diversos, cuja resultante indicará a direção a ser seguida pelo fenômeno físico, também os princípios jurídicos atuam num feixe, cabendo ao intérprete determinar a direção que dali resulta.

D) Normas constitucionais programáticas, posto que tenham eficácia limitada, indicam valores consagrados pelo ordenamento e como tal, condicionam as atividades dos órgãos do poder público.

E) A identificação das normas tributárias indutoras não se satisfaz por critérios teleológicos, sejam subjetivos, sejam objetivos, sejam combinados. A vontade objetivada na lei tampouco serve de critério para sua determinação, já que este critério dependeria do conhecimento do que seria uma tributação "normal", para, a partir daí, determinar-se o "desvio" que caracterizaria a norma indutora. Ademais, a constatação de uma finalidade arrecadadora da norma tributária não exclui possa ela, simultaneamente, ter finalidade direcionadora.

E.1) Daí a necessidade de um enfoque pragmático para a identificação das normas tributárias indutoras, quando se passam a considerar os efeitos da norma, a partir de suas funções eficaciais. Neste enfoque, todas as normas tributárias apresentam, em sentido positivo ou negativo, uma função arrecadadora. Podem elas possuir, ademais, outras funções: i) distribuidora da carga tributária; ii) indutora e iii) simplificadora.

E.2) Assim é que, no lugar de identificarem-se normas tributárias indutoras por sua finalidade, estuda-se o efeito indutor das normas tributárias, por meio de um corte, quando se extraem determinações individualizadas, juntamente com conseqüentes a elas relacionadas.

F) Identificam-se, assim, as normas tributárias indutoras a partir de sua função. A referência a tais normas, enquanto corte abstrato, apenas servirá para realçar uma função (ou uma das várias funções) que a norma tributária desempenha. Vê-se, pois, definido o objeto do presente estudo: por normas tributárias indutoras se entende um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de uma de suas funções: a indutora.

G) O caráter normativo do objeto assim identificado fica esclarecido quando se considera que por meio das normas tributárias indutoras, o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária. A norma tributária indutora representa um desdobramento da norma tributária primária, na qual se faz presente a indução (ordem para que o sujeito passivo adote certo comportamento).

H) Não se diferenciam os fenômenos do intervencionismo e do dirigismo. Trata-se de um único fenômeno, que designa a ação desenvolvida pelo Estado no e sobre o processo econômico, voltado à preservação do mercado e conformado pelos ditames constitucionais.

Capítulo I

DISCIPLINA CONSTITUCIONAL DA REGULAÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA E AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

A proposta de estudo das normas tributárias enquanto instrumento de intervenção econômica exige que se examinem as diretrizes que o Direito Econômico impõe àquela atuação estatal. Assim é que, num primeiro momento, se estudará a intervenção econômica, investigando-se a forma como as normas tributárias podem ser incluídas nesse fenômeno. A partir daí, examinar-se-ão os fundamentos e objetivos da própria intervenção econômica, buscando-se a atuação das normas tributárias indutoras.

1.1. Intervenção Econômica e Normas Tributárias Indutoras

1.1.1. Intervenção no domínio econômico e sobre o domínio econômico

A intervenção econômica do Estado pode dar-se de modo direto e indireto.

Refere-se Moncada à intervenção direta como a "forma de intervenção que faz do estado um agente econômico principal, ao mesmo nível do agente econômico privado", que "só é concebível numa forma de estado claramente intervencionista, que veja numa certa representação que das suas funções se faz o fundamento da ordem jurídico-econômica".¹ Trata-se daquela que Washington Peluso Albino de Souza denominou "a atuação do

1 Cf. Luís S. Cabral de Moncada, ob. cit. (nota 108 da Introdução) p. 221.

Estado Empresário”,² e Eros Roberto Grau, reservando a tal modalidade de atuação a expressão “intervenção no Domínio Econômico”, tratou como intervenção “por absorção”, se o Estado assume por inteiro o controle dos meios de produção e/ou troca, atuando em regime de monopólio, ou “por participação”, nos casos em que apenas parcela dos meios de produção em determinado setor do Domínio Econômico é detida pelo Estado.³ Também João Bosco Leopoldino da Fonseca identifica a atuação direta quando o Estado “passa a atuar como *empresário*, comprometendo-se com a atividade produtiva, quer sob a forma de *empresa pública* quer sob a de *sociedade de economia mista*”, identificando-se a atuação do Estado “em regime concorrential, em que se equipara com as empresas privadas, ou em regime monopolístico”.⁴

Em oposição a tal modalidade de intervenção, apresenta Moncada a indireta, como aquela na qual “o estado não se comporta como sujeito econômico, não tomando parte ativa e directa no processo económico. Trata-se de uma intervenção exterior, de enquadramento e de orientação que se manifesta em estímulos ou limitações, de vária ordem, à actividade das empresas”.⁵ Também a ela se refere Washington Peluso Albino de Souza, definindo-a a partir do modo como se exterioriza: “aquela que se realiza por meio da legislação regulamentadora, bem como a reguladora, em todos os níveis de instrumentos jurídicos (leis, decretos, circulares, portarias, avisos e assim por diante)”.⁶ A intervenção indireta se refere Eros Roberto Grau, quando trata das modalidades de intervenção sobre o Domínio Econômico, ali distinguindo a intervenção por direção e por indução.⁷ Esta distinção se explorará no próximo tópico.

Ambas as formas de intervenção têm atuação no (ou sobre o) *Domínio Econômico*. Importa defini-lo. Para tanto, parte-se da idéia de intervenção do Estado para se compreender que intervir necessariamente significa o Estado ingressar em área que originalmente não lhe foi

² Cf. Washington Peluso Albino de Souza. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*, 4ª edição, São Paulo, LTr, 1999, p. 333.

³ Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 34 da Introdução), p. 156; idem, ob. cit. (nota 104 da Introdução), p. 65.

⁴ Cf. João Bosco Leopoldino da Fonseca. *Direito Econômico*, 3ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2000, p. 245.

⁵ Cf. Luís S. Cabral de Moncada, ob. cit. (nota 108 da Introdução), p. 337.

⁶ Cf. Washington Peluso Albino de Souza, ob. cit. (nota 2), p. 333.

⁷ Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 34 da Introdução), p. 156; idem, ob. cit., p. 65; idem, ob. cit., pp. 23-24.

cometida. Assim, não há intervenção nos casos de que trata o artigo 175 (prestação de serviços públicos, que incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob o regime de concessão ou permissão). De intervenção, por outro lado, trata o artigo 174, que se refere à atividade do Estado “como agente normativo e regulador da atividade econômica”. Este Domínio Econômico é, assim, campo estranho ao Estado, que apenas atua diretamente (intervenção por absorção ou por participação) na forma do artigo 173. Este dispositivo constitucional, por sua vez, contemplando a atuação no Domínio Econômico, impõe, dentre outras condições, “a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários” (artigo 173, § 1º, II), determinando, ainda, o § 2º que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios não extensivos às do setor privado”. Fica claro, pois, que o Domínio Econômico há de ser compreendido como *aquela parcela da atividade econômica em que atuam agentes do setor privado, sujeita a normas e regulação do setor público, com funções de fiscalização, incentivo e planejamento, admitindo-se, excepcionalmente a atuação direta do setor público, desde que garantida a ausência de privilégios*.

1.1.2. Intervenção por indução e por direção

1.1.2.1. Conceituação

A intervenção por direção é aquela que se apresenta por meio de “comandos imperativos, dotados de ‘cogência’, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da *atividade econômica em sentido estrito* – inclusive pelas próprias empresas estatais que a exploram. Norma típica de *intervenção por direção* é a que instrumentaliza controle de preços, para tabelá-los ou congelá-los”.⁸ A norma de direção vincula a determinada hipótese um único conseqüente.

Diverso é o caso das normas de intervenção por indução.⁹ Caracteriza-as o fato de serem normas dispositivas. O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que,

⁸ Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 34 da Introdução), p. 157.

⁹ Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 34 da Introdução), pp. 157- 158.

atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador. Este, por sua vez, sempre deve contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para a tomada da decisão pelo agente econômico, a quem, assim, é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito. O Estado abre mão de seu poder de dar ordens, substituindo-o por seu poder econômico, com efeito equivalente.¹⁰ Do ponto de vista sintático, dir-se-á que a norma vincula à hipótese duas consequências ligadas pela conjunção alternativa.¹¹

Ponto relevante da intervenção por indução é que ela, longe de afastar o mercado, o pressupõe,¹² já que se vale de meios de convencimento cujo efeito apenas se dá num cenário em que o destinatário da norma pode decidir pela conveniência, ou não, do ato visado.¹³ Assim, quando se cogita, por exemplo, do instrumento tributário como meio de internalizar as chamadas "externalidades", o que se faz é transferir ao mercado, por meio do mecanismo de preço, aqueles custos, cabendo aos produtores e consumidores decidir, em última instância, sobre o sucesso ou fracasso de um produto. Do mesmo modo, o incremento da tributação de um produto poderá implicar seu menor consumo, conforme esteja ou não o mercado disposto a assumir tais custos. No sentido inverso, isenções pontuais podem induzir os consumidores em direção a determinados produtos. Em todos os casos, de qualquer modo, no lugar da decisão política, privilegia-se o mercado como centro decisório, para determinar quem vai produzir (ou consumir) e quanto será produzido (ou consumido).¹⁴

Muitas vezes será difícil identificar uma intervenção por direção ou por indução. Assim, por exemplo, as modalidades de planejamento

10 Cf. Karl-Otto Henze, ob. cit. (nota 100), p. 18.

11 A norma de intervenção por indução também traz o funtor "obrigatório"; sua peculiaridade é a possibilidade de seu destinatário escolher adotar, ou não, um comportamento. Conforme sua escolha, o ordenamento lhe imputará uma consequência.

12 Daí serem denominados *Market-Based Incentives* (incentivos baseados no mercado). Cf. Glenn P. Jenkins e Ranjit Lamech, *Green taxes and incentive policies: an international perspective*, San Francisco, International Center for Economic Growth, Press, 1994, p. 1.

13 Cf. Siegfried F. Franke, ob. cit. (nota 118), p. 219.

14 Cf. Dietmar Gosch. "Juristische Beurteilung von Öko-Steuern", *Steuer und Wirtschaft*, nº 3/1990, pp. 201 a 216 (202 a 205).

indicativo¹⁵ e imperativo,¹⁶ para Grau, distintas, já que no último, haveria imposição de suas definições sobre todos os responsáveis pela produção e pelas inversões, enquanto no indicativo, a força de imposição só atuaria em relação às unidades do setor público, sendo as suas definições meramente indutoras quanto ao setor privado que, optando por acatar tais definições, seria caudatário de benefícios.¹⁷ Também Rinck considera distintas as modalidades. Sustenta que no planejamento indicativo, o Estado apresenta apenas um prognóstico do desenvolvimento econômico, oferecendo incentivos que devem influir nos cálculos dos agentes econômicos, a quem cabe decidir. Permaneceria, daí, em funcionamento o mecanismo de mercado. Segundo o mesmo autor, no planejamento imperativo o mecanismo de mercado é deixado de lado, seja porque o Estado fixa preços máximos, seja porque introduz quotas, limita produção, determina estoques, impõe ou proíbe investimentos ou, de qualquer modo, intervém diretamente na liberdade do indivíduo.¹⁸

A dificuldade na distinção é apontada por Kaiser que alerta, em primeiro lugar, que um mesmo plano pode ser tanto indicativo como imperativo. Embora o autor cite o plano francês, imperativo para o setor público e indicativo para o setor privado, a mesma afirmação se estende para o planejamento, como regulado no Brasil, no artigo 174 do texto constitucional. Ademais, lembra Kaiser que um plano não imperativo é bem mais que uma mera influência no mercado, já que se ele se vale, para sua realização, além dos meios de política conjuntural, também de meios de política de crédito e tributária, além do arsenal restante de impedimentos e limitações ao ingresso no mercado de capitais, então seu efeito não é menor que o que se teria por um plano imperativo. Neste sentido, conclui Kaiser que "o poder público age de modo imperativo não apenas por normas e atos administrativos; age não menos soberanamente na disposição

15 Scheuner se refere ao *influenzierte plan* (plano influente). Cf. Ulrich Scheuner, "Verfassungsrechtliche Probleme einer zentralen staatlichen Planung", *Planung I - Recht und Politik der Planung in Wirtschaft und Gesellschaft*, Joseph H. Kaiser (org.), Baden-Baden, Nomos, 1965, pp. 67 a 89 (83-85).

16 Eros Roberto Grau sustenta que o planejamento não se inclui entre as modalidades de intervenção, já que apenas qualifica a ação intervencionista do setor público em relação ao processo econômico, na medida em que esta se processa sistematicamente. Ob. cit. (nota 104 da Introdução), pp. 66-67.

17 Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 105 da Introdução), pp. 30-31.

18 Cf. Gerd Rinck, ob. cit. (nota 131), p. 79.

'conforme o mercado' de dados do mercado, se também de tal modo é determinado o comportamento dos objetos econômicos privados".¹⁹ Também Ipsen alerta para a dificuldade da separação entre planejamento indicativo e imperativo, clara na terminologia mas difícil na prática, já que o planejamento muitas vezes abre mão de meios cogentes, alcançando seus efeitos por outros meios, como incentivos e ameaças.²⁰

Não obstante tais dificuldades, permanece, do ponto de vista jurídico, a distinção entre normas de direção e de indução, a partir do grau de liberdade do administrado. Especialmente para o tema de que versa este trabalho – normas tributárias indutoras – a distinção é importante, já que não se poderia cogitar de direção por meio de normas tributárias, que pressupõem, necessariamente, a possibilidade de o contribuinte incorrer ou não no fato gerador. Fosse o contribuinte obrigado a incorrer no fato gerador, então se estaria diante de um efeito confiscatório,²¹ atentando, ademais, contra o direito de propriedade. Fosse impossível a ocorrência do fato gerador, por outro lado, então nem sequer se poderia falar de norma tributária, já que tributo inexistiria.

1.1.2.2. Aspectos da intervenção por direção e por indução: considerações extraídas da ciência das finanças

Do ponto de vista da ciência das finanças, parece preferível a adoção de normas de direção, em lugar dos incentivos ou desincentivos fiscais, quando se busca um efeito imediato, já que os últimos tendem a exigir mais tempo para modificar o comportamento dos destinatários.²² Se a intenção é desencorajar um ato, sustenta-se a preferência do meio punitivo (multa), já que este, além da ameaça financeira (presente também no instrumento

19 No original: *Die öffentliche Gewalt handelt imperativ nicht nur in den Kategorien von Normen und Verwaltungsakten; sie handelt hoheitlich nicht weniger in der 'marktkonformen' Verfügung über die Marktdaten, wenn dadurch ebenfalls das Verhalten der privaten Wirtschaftsobjekte determiniert wird.* Cf. Joseph Kaiser, "Exposé einer pragmatischen Theorie der Planung", *Planung I – Recht und Politik der Planung in Wirtschaft und Gesellschaft*, Joseph H. Kaiser (org.), Baden-Baden, Nomos, 1965, pp. 11 a 34 (23).

20 Cf. Hans Peter Ipsen, "Fragestellung zu einem Recht der Wirtschaftsplanung". *Planung I – Recht und Politik der Planung in Wirtschaft und Gesellschaft*, Joseph H. Kaiser (org.), Baden-Baden, Nomos, 1965, pp. 35 a 66 (59).

21 V. p. 301.

22 Cf. Hans Herbert von Arnim, ob. cit. (nota 98 da Introdução), p. 731.

indutor), tem um efeito social de caracterização da infração à lei. Por tal razão, Lampe propõe como postulado, em matéria tributária, que sempre que um tributo "desincentivador" concorrer com uma multa, o tributo deve ceder lugar à última.²³

Já Selmer, após mostrar a extrema semelhança entre a norma tributária indutora de caráter "desincentivador" e a norma penal, cita como diferença, além de a norma tributária indutora não criar um ilícito, e de questões de competência, de que se tratará no Capítulo IV, o efeito da sanção: se ela quer penalizar seu autor, tendo em vista o que aconteceu no passado (*i.e.*, que o autor contrariou o sistema), ou se ela apenas quer modificar a situação financeira do autor, para convencê-lo (no futuro) a não agir assim.²⁴ Esta diferenciação não parece pertinente, já que a norma penal não é voltada para o passado, tendo ela, justamente, a função de desencorajar a prática do ato indesejado pelo legislador. Mais adequada a diferenciação de Becker, que afirma que enquanto a norma penal (que ele denominava "sanção") seria "o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *diretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica *proíbe*", no "Tributo extrafiscal 'proibitivo'" ter-se-ia um "dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *indiretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica *permite*".²⁵

A tal análise, deve-se adicionar a constatação de que normas de direção são melhor aplicáveis nos casos em que se exige de toda a população um comportamento conforme seus ditames, buscando um efeito absoluto e sem lacunas. Tratando-se, ao contrário, de caso em que se tolera que alguns não adotem o comportamento sugerido, sem por isso implicar uma distorção no objetivo almejado, a escolha entre normas de direção e de indução se torna mais delicada, já que implica um critério para a diferenciação.²⁶ Neste caso, os incentivos e desincentivos fiscais adotarão como critério de escolha o mercado, enquanto nas normas de direção, deverá o legislador substituir o mercado na determinação de critérios (regimes de quotas, exigência de capital mínimo ou experiência anterior etc.).²⁷

23 Cf. A. Lampe, ob. cit. (nota 76 da Introdução), p. 178.

24 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48 da Introdução), p. 119.

25 Cf. Alfredo Augusto Becker, ob. cit. (nota 78 da Introdução), pp. 609-610.

26 Cf. Dora Schmidt, ob. cit. (nota 55 da Introdução), p. 29.

27 Cf. Hans Herbert von Arnim, ob. cit. (nota 98 da Introdução), p. 731.

Campo onde a discussão sobre a conveniência da adoção de normas de direção ou de indução frutificou de modo peculiar foi o da tributação ambiental, onde se sustentou que melhor que a adoção de ordens ou proibições seria o emprego de instrumentos tributários, diretamente vinculados a atuações prejudiciais ao ambiente (emissão de barulho ou de resíduos), colocando-se, então, os custos ecológicos no mecanismo de preços do mercado.²⁸ Chegou-se até a cogitar de um tributo calculado sobre o volume de emissão (*Emissionsabgabe*). Para a introdução de tal tributo, deveria o Estado fixar um objetivo de emissão para cada elemento poluente, estimando os custos para evitar que tal limite fosse ultrapassado e fixando o tributo em valor equivalente a tais custos. Acreditava-se que do ponto de vista macroeconômico, o tributo teria a seu favor a maior eficiência, já que cada emitente buscaria pagar o menor tributo possível, além de promover o desenvolvimento técnico,²⁹ já que o emitente não se satisfaria em atingir limites predeterminados. Efetivamente, como lembra Cansier, adotado o regime de ordens ou proibições, o emitente não teria incentivo de buscar novas reduções de poluição, uma vez atingido o nível previsto pela norma de direção; com o instrumento tributário, é possível maior escalonamento, bastando que a redução do tributo se faça proporcionalmente à redução do nível de emissões.³⁰ O mesmo exemplo apresenta, entretanto, efeito indesejado que não se pode deixar de lado: a monetarização do Direito Ambiental. Utilizado o instrumento tributário com efeito indutor, o contribuinte já não mais é visto como alguém que gera danos, mas como alguém que “paga a conta” e por isso (especialmente) legitimado a usar ou consumir bens de natureza ambiental. A consequência é, a médio prazo, redução de sua propensão a evitar a prática danosa ao ambiente, além da própria perda de consciência ambiental.³¹

Cabe notar a existência de circunstâncias em que a adoção de normas de direção (proibições ou obrigações) é mandatária, dado não se sustentar o critério de mercado para a escolha. Assim, cita-se o exemplo do serviço militar, onde não se sustentaria, nos tempos atuais, fossem os mais ricos

28 Cf. Erik Gawel, “Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung. Lenkung und Finanzierung als Problem Lenkender (Umwelt)Steuern”, *Steuer und Wirtschaft*, n° 1/2001, fevereiro de 2001, pp. 26 a 41 (26).

29 Cf. Glenn Jenkins e Ranjit Lamech, ob. cit. (nota 12), p. 5.

30 Cf. Dieter Cansier, ob. cit. (nota 124), pp. 765-766.

31 Cf. Wolfram Höfling, ob. cit. (nota 85), p. 251.

liberados do dever cívico.³² Outros casos haverá, por outro lado, em que se concluirá mandatário o emprego de normas indutoras, como modo de conciliar a intervenção estatal com a liberdade de iniciativa.³³ Nestas circunstâncias, é possível que se beneficiem atividades mais produtivas, sem que se caracterize um privilégio, mas um prêmio, dado o interesse da coletividade na eficiência econômica.³⁴

Para os tributos sobre o consumo, em que uma tributação agravada pretende “desincentivar” o consumo de bens indesejados, vale o alerta de Gawel acerca da importância de se medir a elasticidade da oferta e da demanda, já que se for inelástica, de nada adiantará um agravamento da tributação, que apenas aumentará o preço dos bens, sem modificar o consumo. Tratando de um tributo ecológico, afirma: “Bens e atividades com elasticidade de preços (e tributária) apenas baixa não oferecem justificativa constitucionalmente aceitável para uma intervenção tributária indutora. Um tributo indutor que não oferece a seu destinatário a possibilidade de reduzir a quantidade de seu consumo ambiental revela-se imediatamente ‘sem sucesso’ e portanto impróprio e, em seu efeito tributário, materialmente injustificado.”³⁵ No alerta de Böckli, torna-se possível que a norma tributária indutora adotada sem a ponderação acima crie, simultaneamente, de um lado, um aumento de custos que não gere o desvio de conduta visado e, de outro, venha esse aumento de custos a ser

32 Cf. Hans Herbert von Amim, ob. cit. (nota 98 da Introdução), p. 739.

33 *È evidente pertanto che il pianificatore, nella necessità di rispettare la libertà costituzionale dell'imprenditore, non può fare altro che cercare di spingerlo, con gli strumenti che la scienza economica fa ritenere più efficaci, verso decisioni che consentano di raggiungere i traguardi del piano o programma* (É evidente, portanto, que o planejador, na necessidade de respeitar a liberdade constitucional do empreendedor, não pode fazer outra coisa, senão procurar empurrá-lo, com os instrumentos que a ciência econômica faz ter por mais eficazes, em direção a decisões que permitam alcançar as metas do plano ou do programa). Cf. Filippo Satta, ob. cit. (nota 3 da Introdução), p. 43.

34 Cf. Hans Herbert von Amim, ob. cit. (nota 98 da Introdução), p. 739.

35 *Güter und Aktivitäten mit nur geringer (Steuer) Preiselastizität mangels Aussicht auf 'Lenkungserfolg' keine verfassungsrechtlich tragfähige Rechtfertigung für einen lenkungssteuerlichen Zugriff bieten. Eine Lenkungsabgabe, die zunächst keinem Adressaten Veranlassung gibt, das Ausmass seiner Umweltnutzung zu vermindern, erscheint so vorschnell 'erfolglos', mithin ungeeignet und in ihrer Belastungswirkung zugleich materiell ungerechtfertigt*. Cf. Erik Gawel, ob. cit. (nota 28), p. 30.

transladado para o consumidor final, propiciando um indesejado efeito inflacionário.³⁶

1.1.2.3. Incentivos ou ordens

Do ponto de vista constitucional, a oposição entre privilégio e prêmio exige uma análise mais detida de ambas as medidas. Conquanto tanto a intervenção por indução quanto por direção sejam compatíveis, em princípio, com o ordenamento constitucional, importa ver que atuam de modo diverso, implicando, também, diferentes ponderações constitucionais, seja no que tange à limitação da liberdade, seja no princípio da proporcionalidade. Neste momento, concentra-se a atenção no primeiro aspecto, deixando a última ponderação para momento posterior deste estudo.³⁷ Assim, normas obrigatórias ou proibitivas implicam evidente limitação da liberdade individual. O rígido controle constitucional de tais medidas é imediato.

Tratando-se especificamente de incentivos fiscais, o tema não é tão claro, já que, do ponto de vista do contribuinte afetado, pode-se acreditar que não se dando a influência por limitações, mas por alargamento de suas possibilidades econômicas, descaberia qualquer cuidado constitucional. Este entendimento, entretanto, descuida da questão proposta por Ferraz Júnior: “Saber se, no caso das técnicas de encorajamento, a autonomia da vontade não estaria sutilmente sendo escamoteada, implicando isso o reconhecimento de que o Estado com função promocional desenvolve formas de poder ainda mais amplas que o Estado protetor. Isto é, ao prometer via subsídios, incentivos, isenções, ele se substitui, como disse, ao mercado e à sociedade no modo de *controlar* (no sentido amplo da palavra) o comportamento.”³⁸ Cabe considerar, ainda, os afetados indiretamente pela norma, *i.e.*, os contribuintes que, não beneficiados por igual incentivo, têm sua carga tributária aumentada tendo em vista a redução daqueles que a suportam,³⁹ revelando um interesse de toda a sociedade (porque onerada pela tributação adicional) no controle dos benefícios fiscais. Acresce-se a tais temas a questão concorrencial, já que

36 Cf. Peter Böckli, *ob. cit.* (nota 52 da Introdução), p. 106.

37 V. p. 292, *infra*.

38 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. “O Pensamento Jurídico de Norberto Bobbio”, *Bobbio no Brasil – um retrato intelectual*, Carlos Henrique Cardim (org.), Brasília, UnB, São Paulo, Imprensa Oficial do Estado, 2001, pp. 43 a 52 (49).

39 Cf. Hans Herbert von Arnim, *ob. cit.* (nota 98 da Introdução), pp. 733-734.

os benefícios fiscais colocam alguns contribuintes em situação de vantagem em relação aos concorrentes. Por tais razões, fica clara a necessidade de estrito controle dos benefícios concedidos, seja pelo controle sobre os próprios beneficiados, seja porque, afinal, terceiros afetados não necessariamente exerceram qualquer escolha, antes de serem colocados em situação desvantajosa.

José Marcos Domingues de Oliveira, comentando a sanção premial ou recompensatória,⁴⁰ estribada no princípio retributivo, entende que os incentivos fiscais se justificam, não constituindo privilégios, porque “o Estado reconhece o esforço do cidadão em cumprir a lei, e não apenas castiga o recalcitrante; tributa-se menos – a título de prêmio – quem não polui ou polui relativamente pouco”.⁴¹ Este argumento pode ser questionado quando se tem em conta que os benefícios fiscais não implicam, necessariamente, mudança de comportamento. Decorre tal afirmação da circunstância de que eles atingem de igual modo aqueles que, mesmo sem sua concessão, já adotavam a prática objetivada pelo legislador, dando-se o “efeito carona” (*Mitnahmeeffekt – free rider*), a que se fará referência abaixo.⁴² Para esses, o benefício fiscal implica uma vantagem sem qualquer contrapartida adicional. Como exemplo do efeito, vale citar, na Alemanha, a lei para ajuda a países em desenvolvimento, vigente entre 1962 e 1981. Na análise de Menck, constata-se que apesar de diversas mudanças e restrições inseridas na lei ao longo do tempo, os investimentos nos países em desenvolvimento não foram influenciados. Assim, no exemplo do autor, não houve redução nos investimentos em bens de capital naqueles países apesar de se deixar de oferecer um benefício especial para tal investimento; o mesmo autor nota que, apesar de a lei diferenciar o grau de incentivo conforme o grau de de-

40 A existência de uma sanção premial é tema bastante controvertido na doutrina. Conforme relata Leila Paiva, rechaçam a existência da sanção premial como espécie do gênero sanção jurídica autores como Garcia Maynez, Capella e Bobbio; por outro lado, empregam-na, dentre outros, Camelutti, Kelsen e Miguel Reale. Após apresentar a controvérsia, com outras referências bibliográficas, a autora conclui que “ainda que admitida a sanção premial como espécie do gênero sanção, a estrutura tributária da norma extrafiscal de incentivo permanece inabalada. A atribuição da natureza premial à extrafiscalidade não a distancia da disciplina jurídica tributária”. Cf. Leila Paiva, *ob. cit.* (nota 102 da Introdução), p. 33. Quanto à evolução do pensamento de Bobbio sobre as sanções premiaes, cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *ob. cit.* (nota 38), pp. 48 a 50.

41 Cf. José Marcos Domingues de Oliveira, *ob. cit.* (nota 97 da Introdução), p. 39.

42 Cf. Hans Herbert von Arnim, *ob. cit.* (nota 98 da Introdução), p. 734.

envolvimento do país receptor do investimento, a distribuição geográfica dos investimentos alemães não se modificou, o que leva a crer que não eram os incentivos fiscais que moviam os investidores, que conduziriam seus negócios de igual maneira sem tais benefícios.⁴³

1.1.2.4. Desestímulos ou proibições

Antes que se faça uma análise comparativa do emprego dos desestímulos no lugar de proibições, importa que se responda a questão proposta por Marco Aurélio Greco, para quem “o artigo 174 da CF/88 consagra como diretriz da atuação do Poder Público o vetor positivo (incentivo) o que implica em a intervenção, quando implantada, dever se viabilizar por instrumentos de apoio”. Assim, a seu ver, “não há espaço na Constituição para uma intervenção que iniba, restrinja, dificulte, o exercício da atividade econômica. (...) Se a atividade é considerada socialmente indesejada, então que se requalifique, mediante lei, a atividade tornando-a ilícita (e, portanto, sujeita a todas as restrições pertinentes). Se não houver tal requalificação, a intervenção deverá ser, necessariamente, mediante instrumentos positivos”.⁴⁴

Não assiste razão a Greco. Embora seja verdade que o referido artigo 174 utiliza as expressões “fiscalização, incentivo e planejamento”, a omissão do termo “desincentivo” não autoriza a conclusão imediata de sua proibição, já que incentivo e desincentivo são, apenas, dois ângulos de uma mesma atuação: ao incentivar uma atividade, o Estado “desincentiva” outras. Ademais, toda a Ordem Econômica contempla atuações positivas e negativas do Estado, merecendo nota o exemplo do artigo 182, § 4º, que, tratando do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, expressamente o utiliza como desincentivo à subutilização de imóveis. Finalmente, a limitação proposta por Greco deixa de lado as circunstâncias em que uma atividade não é ilícita, mas deve ser “desincentivada” como forma, por exemplo, de mitigar externalidades negativas de ordem ambiental.

43 Cf. Karl Wolfgang Menck. “Möglichkeiten steuerlicher Förderung von Investitionen in Entwicklungsländern”, *Staatsfinanzierung im Wandel*, Karl-Heinrich Hansmeyer (coord.), Berlin, 1983, pp. 617 a 633 (626-627).

44 Cf. Marco Aurélio Greco. “Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação”, *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, Marco Aurélio Greco (coord.), São Paulo, Dialética, 2001, pp. 9 a 31 (24).

No que se refere à comparação entre uma intervenção por direção (proibição) ou por indução (desincentivos), ponderações de ordem constitucional não podem ser deixadas de lado. Assim, antes da adoção de uma tributação mais gravosa, com a finalidade indutora, impõe-se cuidadosa análise sobre a efetiva possibilidade de o contribuinte deixar de adotar o comportamento agravado: constatado que o contribuinte necessariamente recairá na hipótese de incidência, ter-se-á tributação com efeito confiscatório, de que se tratará adiante.⁴⁵ Ao mesmo tempo, há que considerar que nem sempre a tributação alcançará o efeito indutor buscado, dados os limites financeiros da extrafiscalidade, apontados por Pugliesi, que assim se resumem: a evasão fiscal, legal ou ilegal, que implica a adoção de comportamento alternativo por parte do contribuinte, diverso do buscado pelo legislador; a translação do imposto, que implica o contribuinte visado pela norma não arcar, financeiramente, com o ônus da tributação e a amortização do próprio valor do objeto sobre o qual atingiria a tributação gravosa.⁴⁶

Tratando do problema da tributação ambiental, mas cujo raciocínio se estende a outras hipóteses de agravamento, lembra o alerta de Höfling, para quem esta modalidade de intervenção econômica pode implicar que o mais fraco se dobre ao direcionamento, enquanto o mais forte suporta a tributação. Isso se dá porque a hipótese de incidência da norma tributária indutora abre duas hipóteses: ou o contribuinte se dobra à pressão da tributação, não incorrendo no fato gerador da obrigação tributária, ou ele suporta o encargo financeiro. A conclusão de Höfling é a de que o economicamente mais fraco poderá ser mais afetado pela norma indutora.⁴⁷

A tal paradoxo também se referiu Böckli, que vê nas normas tributárias indutoras um efeito regressivo, já que acabam implicando um prêmio para os contribuintes que têm maior capacidade econômica, de modo que após alguns anos, estes contribuintes acabam ficando mais fortes. Nesse sentido, o autor alerta para o efeito concorrencial das normas tributárias indutoras, já que os mais fortes podem fazer investimentos para racionalizar sua produção, enquanto os menos favorecidos não suportam o aumento de custos do tributo, sendo obrigados a abandonar os investimentos já efetuados. Após alguns anos, o mais forte economicamente tem sua posi-

45 V. p. 301.

46 Cf. Mario Pugliesi, ob. cit. (nota 61 da Introdução), p. 100.

47 Cf. Wolfram Höfling, ob. cit. (nota 85), p. 247.

ção concorrencial ainda mais favorecida. Assim, a norma tributária indutora pode implicar, paradoxalmente, um prêmio para o empresário mais forte, capaz de continuar adotando o comportamento indesejado, apesar da tributação gravosa.⁴⁸

Fica clara, daí, a necessidade do estrito controle constitucional das normas tributárias indutoras de caráter gravoso, à semelhança do que se concluiu para os casos dos incentivos fiscais, implicando tal controle o exame dos efeitos indesejados da norma, sob risco de caracterizarem privilégio ou sobrecarga incompatíveis com o ordenamento vigente. Na feliz metáfora de Böckli, a norma tributária indutora é um medicamento forte, cujos efeitos colaterais danosos podem superar os efeitos desejados. Como lembra o autor, existe o risco de: i) o aumento de custos não gerar o desvio de conduta buscado (permanecer como ameaça) e, ao mesmo tempo, ii) o aumento de custos ser trasladado para o consumidor final, gerando um indesejado efeito inflacionário.⁴⁹

1.1.3. Modalidades de intervenção por indução

Conforme visto acima, intervenção por indução dá-se por estímulos ou desincentivos do Estado. Embora seja intuitiva a inclusão das normas tributárias indutoras em tal categoria, deve-se investigar o acerto dessa classificação.

Diversas são as modalidades de intervenção por indução, cabendo neste estudo arrolar aquelas que se destacam. Na indução por estímulos, proporciona o Estado, vantagens adicionais àqueles que incorrem nos atos contemplados pela norma, que não seriam obtidas no livre funcionamento do mercado; no caso de desincentivos, recaí o destinatário da norma em custos que não lhe seriam imputados, em caso de livre curso do mercado. Estímulos e desestímulos podem, entretanto, ser estudados em conjunto, quando se toma em consideração que “a isenção, sob uma análise estritamente financeira, mas de projeção sobre o campo jurídico, pela sua implicação com os princípios de justiça fiscal, importaria então em mero agravamento da carga tributária sobre os contribuintes não isentos, quer dizer, fora do âmbito de incidência do preceito isentivo”.⁵⁰ Daí, pois, ser

48 Cf. Peter Böckli, ob. cit. (nota 52 da Introdução), p. 104.

49 Cf. Peter Böckli, ob. cit. (nota 52 da Introdução), p. 106.

50 Cf. José Souto Maior Borges. *Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3ª edição revista e atualizada, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 75.

lícito, para o estudo das normas tributárias indutoras, concentrar-se nos estímulos ou nos desestímulos, tendo-se em conta que quando uns são estimulados, outros são desestimulados na mesma medida.

Buscando os meios de intervenção indireta pelos quais o Estado estimula a atividade privada, Henze arrola as subvenções, os créditos e a assunção de garantia;⁵¹ sendo as primeiras aquelas prestações financeiras do Estado a que não corresponde a obrigação de seu destinatário devolver o montante entregue, aplicando-se, daí, a expressão “o fundo perdido”,⁵² diferenciando-se, neste ponto, dos créditos, que implicam pelo menos a devolução do principal e a assunção de garantia, que não exige qualquer prestação financeira imediata do Estado, que será aleatória. De todo modo, não se pode deixar de notar que no que se refere à taxa de juros, total, em caso de créditos sem juros, ou parcial, no caso de juros menores que os do mercado, tem-se um encargo governamental equivalente, nessa parcela, a uma subvenção. Do mesmo modo, não exigindo o Estado, contrapartida pela garantia dada (ou sendo a contrapartida inferior ao que seria cobrado em condições de mercado), ter-se-á, sobre tal montante, efeito de subvenção. Daí se constatar ser possível estudar os estímulos do Estado sob o manto comum das subvenções.

1.1.3.1. Conceito de subvenções

Importa, assim, apresentar o conceito de subvenções, que será útil para o estudo das normas indutoras.

Em longo estudo acerca do conceito de subvenções, Babrowski identifica quatro elementos presentes em textos de ciências das finanças e em autores que se concentraram em aspectos jurídicos (poder concedente, ato de concessão, finalidade e beneficiário). Da comparação de ambos os tratamentos dados à matéria, constata que foram os primeiros que identificaram uma diferenciação entre subvenções e doações, já que estas independem de qualquer atuação do beneficiário; por outro lado, se do ponto de vista econômico o ato de concessão se identifica como um pagamento, os juristas incluem naquela categoria a mera redução ou perdão de obrigação preexistente. No que tange à finalidade, enquanto os financistas realçam o aspecto econômico (a correção da distribuição de

51 Cf. Karl-Otto Henze, ob. cit. (nota 100), p. 16.

52 Cf. Karl-Otto Henze, ob. cit. (nota 100), p. 29.

renda gerada no mercado ou a redistribuição da própria renda), os juristas vêem como finalidade da subvenção a concessão de meios para sustentar uma finalidade pública por meio de um comportamento do beneficiário, seja este adotado antes da própria concessão da subvenção (*ex-post-Subventionen*), seja quando o pagamento for efetuado antes de o beneficiário adotar o comportamento esperado (*ex-ante-Subventionen*). Finalmente, nota que financistas e juristas concordam em diferenciar as subvenções das doações, embora para os primeiros a diferenciação se dê por conta do destinatário (que deve ser necessariamente integrantes da atividade produtiva, distanciando-se, neste aspecto, da assistência social), enquanto para os juristas o relevante seja a inexistência de exigência de um comportamento por parte do destinatário das doações.⁵³

A partir de tais ponderações, Babrowski encontra a seguinte definição para as subvenções: “prestações pecuniárias especiais, por parte de um detentor de meios públicos, a produtores ou a consumidores, que ultrapassam as garantias do Estado a seus cidadãos e nas quais surge, no lugar de uma contraprestação econômica, a obrigação ou disposição do destinatário da adoção de um comportamento determinado, no interesse público”.⁵⁴ No sentido do que acima se afirmava, também Babrowski inclui em tal categoria os créditos e as concessões de garantia, enquanto espécies do gênero.⁵⁵ Do mesmo modo, Zuleeg, para quem as subvenções são as “medidas de incentivo, por parte do Poder Público, em favor de uma pessoa privada, com a finalidade de direcionamento econômico ou de atingir outras metas no interesse público”, inclui entre suas formas os pagamentos a fundo perdido, os créditos, as fianças e as garantias.⁵⁶

53 Cf. Udo W. Babrowski. *Die Steuerbefreiung als Rechtsform der Subvention: Erscheinung und verfassungsrechtliche Problematik*. Tese de doutorado na área de Direito na Universidade Eberhard-Karls-Universität, Tübingen, edição do autor, 1976, pp. 10 a 28.

54 No original: *Geldwerte Sonderleistung eines Trägers öffentlicher Haushalte an Produzenten oder Konsumenten, die über die allgemeinen Gewährungen des Staates an seine Bürger hinausgeht und bei der an die Stelle einer wirtschaftlichen Gegenleistung die Verpflichtung oder Veranlassung des Empfängers zu einer bestimmten, im öffentlichen Interesse liegenden Verhaltensweise tritt*. Cf. Udo W. Babrowski, ob. cit. (nota 53), pp. 28-29.

55 Cf. Udo W. Babrowski, ob. cit. (nota 53), p. 79.

56 Cf. Manfred Zuleeg. *Die Rechtsform der Subventionen*, Berlin, Walter de Gruyter & Co, 1965, pp. 18-19.

1.1.3.2. Incentivos fiscais como espécie de subvenções

Identificado o gênero das subvenções como o campo onde se encontram as normas da intervenção indireta de caráter financeiro, importa investigar se as normas tributárias indutoras, quando adotam a forma de incentivos fiscais (isenções, reduções de alíquota ou base de cálculo, créditos tributários etc.) também se enquadram naquela categoria.

Do ponto de vista financeiro, as normas tributárias indutoras podem ter efeito seja de um pagamento a fundo perdido, seja de uma concessão de crédito sem juros.⁵⁷ Enquanto a primeira hipótese se concretiza no exemplo da isenção, a última aparece em casos de deferimentos (inclusive na antecipação de despesas, como se dá na depreciação acelerada). Neste sentido, parece acertado entender que os incentivos fiscais são uma forma de subvenção, sujeitando-se, então, ao regime imposto à última.⁵⁸

Juridicamente, entretanto, deve-se ressaltar que o conceito de subvenção pressupõe uma prestação pecuniária pelo Estado, o que inócorre no caso de incentivos fiscais, quando adotam a forma de renúncia. Neste sentido, apenas os créditos tributários recairiam naquela categoria. Entretanto, como argumenta Bayer, não pode a visão formal deixar de reconhecer que essencialmente ocorre uma subvenção, seja com uma prestação pecuniária, seja com uma renúncia por parte do Estado.⁵⁹ Também Tipke é categórico ao incluir as normas tributárias indutoras que afastam a carga tributária entre as formas de subvenções, o que implica deverem elas se justificar, como qualquer subvenção.⁶⁰ No Brasil, Ricardo Lobo Torres ensina: “Desmisti-

57 Cf. Udo W. Babrowski, ob. cit. (nota 53), p. 79.

58 Cf. Hans Spanner. “Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung”, *Steuer und Wirtschaft*, ano 47, 1970, pp. 378-394 (390); Udo W. Babrowski, ob. cit. (nota 53), p. 49; Ollero afirma que “la subvención ‘desde la perspectiva del gasto público y de instrumento de fomento...’ se presenta como un mecanismo financiero perfectamente intercambiable con la exención, bonificación o cualquier otra medida de favor fiscal o efecto desgravatorio de la prestación tributaria”. Cf. Gabriel Casado Ollero, ob. cit. (nota 50 da Introdução), p. 138; Pedro Melo da Silva define incentivo fiscal como “uma forma de subsídio, onde o Governo, direta ou indiretamente, participa das atividades econômicas do país”. Cf. Pedro Melo da Silva. *Os Incentivos Fiscais como Instrumento de Desenvolvimento*, Belém, Sudam, 1978, p. 44.

59 Cf. Hermann-Wilfried Bayer, “Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch Steuerbefreiungen”, in *Steuer und Wirtschaft*, nº 2/1972, pp. 149 a 156 (154).

60 Cf. Klaus Tipke, ob. cit. (nota 19 da Introdução), vol. I, pp. 123-124; 129.

ficou-se nos últimos anos o mecanismo dos privilégios e das desgravações fiscais. Percebe-se hoje que são todos eles *conversíveis* entre si, o que permite que se lhes desvende a concessão injustificada, ainda que camuflada sob diferentes rótulos”, continuando: “Os privilégios tributários, que operam na vertente da receita, estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre eles é apenas jurídico-formal.”⁶¹

1.1.3.3. Conseqüências da inclusão dos incentivos fiscais entre as formas de subvenção

A inclusão dos incentivos fiscais entre as formas de subvenção assume maior relevo quando se analisam suas conseqüências do ponto de vista do Direito Financeiro.

Assim é que nos Estados Unidos, reconhecida tal natureza jurídica, tomou-se mandatária a identificação das normas tributárias indutoras, que, enquanto subvenções, deveriam ter seus efeitos identificados no orçamento,⁶² passando-se a publicar, desde 1968, o *Tax Expenditure Budget*.⁶³ Desnecessário mencionar as dificuldades práticas para a identificação exata dos montantes, valendo, para tanto, a análise de Surrey, que mostra, em textos do Secretário do Tesouro que se fazem acompanhar daquele *Budget*, o reconhecimento de suas limitações, ao afirmar que ali não se incluíram efeitos de várias normas, seja: i) porque não permitem dados exatos sobre o valor colocado à disposição (assim, por exemplo, normas de depreciação acelerada); ou ii) porque a fundamentação para tratá-las como benefício, não como medida da renda, dependeria de uma argumentação muito técnica, ou muito teórica (por exemplo: a tributação, ou não, da renda refletida no uso do próprio imóvel); e iii) porque seu valor individual seria muito baixo. Daí aquela autoridade norte-americana acabar reconhecendo certo arbítrio nos critérios adotados.⁶⁴

61 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 4 da Introdução), p. 259.

62 Cf. Hans Georg Ruppe, ob. cit. (nota 67 da Introdução), p. 48.

63 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 28 da Introdução), p. 98.

64 Cf. Stanley S. Surrey, “Steueranreize als ein Instrument der staatlichen Politik”, *Steuer und Wirtschaft*, nº 4/1981, pp. 359 a 377 (360).

Também o texto constitucional brasileiro, no controle dos “privilégios odiosos”,⁶⁵ exige a identificação das normas tributárias indutoras, quando o § 6º de seu artigo 165 determina que o projeto de lei orçamentária se faça acompanhar “de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”. No mesmo sentido, o artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) exige que “a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”. É o que Ricardo Lobo Torres trata como “princípio da gestão orçamentária responsável ou como subprincípio do princípio da responsabilidade”.⁶⁶ A “renúncia de receitas” é, também, objeto de fiscalização pelo tribunal de contas, conforme o artigo 70 do texto constitucional. Igual preocupação com a identificação daquelas normas se encontra no § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, que determina: “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativo a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º XII, g.”

O mandamento constitucional vem sendo cumprido pela Secretaria da Receita Federal, que anualmente torna público relatório denominado “Demonstrativo de Benefícios Tributários”. No ano 2001,⁶⁷ os benefícios listados acumulam 1,51% do Produto Interno Bruto (para uma receita administrada pela Secretaria da Receita Federal da ordem de 13,52%). Foram incluídos os benefícios tributários que, cumulativamente, se enquadrem nas seguintes hipóteses: i) “reduzam a arrecadação potencial”; ii) “aumentem a disponibilidade econômica do contribuinte”; e iii) “constituam, sob o aspecto jurídico, uma exceção à norma que referencia o tributo ou alcancem,

65 Cf. Ricardo Lobo Torres, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, volume III: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia, Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 357.

66 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 4 da Introdução), p. 260.

67 Brasil. Secretaria da Receita Federal. *Demonstrativo de Benefícios Tributários – DBT 2001*, Brasília, SRF, 2001. Disponível em . Acesso em 05/09/2001 (v. Anexo I a este estudo).

exclusivamente, determinado grupo de contribuintes". Quando, entretanto, se compulsam os dados coletados, constata-se que também aqui se revelou a dificuldade na identificação dos efeitos das normas tributárias indutoras, uma vez que o critério da "exceção à norma que referencia o tributo", conforme já discutido acima, não é suficiente para tal fim, dada a inexistência de critério certo sobre a "normalidade". Se não se sabe o que é uma tributação "normal", não há como identificar uma "exceção". O resultado é que além de indiscutíveis normas tributárias indutoras, como o são as que tratam de incentivos regionais, incluíram-se no relatório valores concernentes a isenção sobre bagagens (que dificilmente se enquadrariam como norma indutora, a menos que se entenda que o Poder Público pretende incentivar o turismo para o exterior). Tampouco se incluem entre as normas tributárias indutoras (e sequer como benefício de qualquer índole) as deduções, efetuadas pelas pessoas físicas, com despesas médicas, também incluídas no referido relatório. Fica clara, assim, a importância de se destacarem os efeitos indutores da norma tributária, para melhor consecução do desiderato constitucional.

1.1.3.4. Subvenção direta ou norma tributária indutora incentivadora

Se é correto identificar a norma tributária indutora incentivadora como uma das formas de subvenção, cabe investigar, agora, suas peculiaridades, se comparada com a subvenção direta.

Inicialmente, no que se refere à preferência por uma ou por outra modalidade, deve-se mencionar estudo de Matesco e Tafner,⁶⁸ efetuado em 1996, acerca de incentivos e subvenções na área de pesquisa e desenvolvimento, que levantaram legislações de diversos países, concluindo que o incentivo fiscal não é, isoladamente, condição suficiente para induzir empresas a investirem naquela área, citando os seguintes casos:

68 Cf. Virene Roxo Matesco e Paulo Tafner. *O Estímulo aos Investimentos Tecnológicos: O Impacto sobre as Empresas Brasileiras*, Texto para Discussão nº 429, IPEA, 1996, pp. 6 a 8; uma avaliação econômica detalhada dos incentivos fiscais em pesquisa e desenvolvimento, na experiência comparada, datada de 1990, com descrição da legislação, forma de administração e avaliação dos impactos pode ser encontrada no estudo de Jacques Marcovitch, Roberto Sbragia, Eva Stal e José Cláudio Terra, ob. cit. (nota 320 do Cap. II), *infra*.

Estados Unidos, onde, além de compras preferenciais realizadas pelo governo, há, desde 1954, legislação de incentivos fiscais para investimentos em pesquisa e desenvolvimento, permitindo-se a dedução do lucro de todas as despesas com custeio de pesquisas e, para gastos superiores à média dos últimos três anos, é concedido um crédito adicional de até 20% sobre seu montante; prevê-se, ainda, depreciação acelerada para os equipamentos adquiridos nos projetos de pesquisa e desenvolvimento, além de ser autorizada a dedução integral no ano fiscal dos custos incorridos pelas empresas decorrentes de contratação externa; caso os gastos superem o valor do imposto, é autorizado utilizar o crédito fiscal por até cinco anos.

Inglaterra, onde se realizam dispêndios diretos em programas de pesquisa no setor de defesa, além de se privilegiarem setores como o eletrônico, de fibra ótica, químico, engenharia e aeroespacial; é permitida a dedução do lucro das empresas por meio da concessão de crédito correspondente ao total dos gastos realizados com equipamentos.

Áustria, onde foi criado um fundo de pesquisas que empresta, de modo subsidiado (sem a cobrança de juros), recursos para os projetos de inovação tecnológica. No caso de sucesso, o empresário repõe o valor investido pelo Fundo, em prazos médios que oscilam em torno de 10 anos.

Canadá, que concentra seus incentivos na área tributária, desde 1940, permitida a dedução integral dos gastos de capital e até duas vezes o total das despesas correntes em pesquisa e desenvolvimento; também é autorizada a depreciação acelerada das despesas de capital.

Holanda, onde o poder de compra do governo é exercido seletivamente, além de se utilizar o mecanismo financeiro, por meio de empréstimos subsidiados.

Alemanha, que direciona seu apoio para a pesquisa aplicada mas desde 1980, passou a ampliar os incentivos fiscais com a conseqüente redução do apoio direto via financiamento; foi reduzida a incidência de impostos para os produtos de base tecnológica, permitida a depreciação acelerada das máquinas e equipamentos, reduzida a alíquota sobre investimentos de capital e ainda se ofereceram incentivos adicionais para pequenas e médias empresas de cunho tecnológico.

Itália, que prioriza financiamentos subsidiados.

Austrália, que se vale dos incentivos fiscais como principal mecanismo de apoio aos investimentos em pesquisa e desenvolvimento, com a possibilidade de as empresas deduzirem do imposto de renda até cento e cinquenta por cento dos gastos realizados na área.

Dinamarca, que financia os investimentos em capacitação tecnológica das empresas de uma mesma cadeia produtiva, visando a transformar rapidamente as inovações em produtos comercializáveis assimilados por mercados local e internacional.

França, que, a par de mecanismos de financiamento de risco, prevê a redução de impostos sobre *royalties*, vendas de direitos e das patentes, além de depreciação acelerada dos equipamentos e das construções.

Coréia combina incentivos fiscais – depreciação acelerada, deduções, créditos fiscais, redução de impostos de importação para itens considerados fundamentais para os projetos tecnológicos – e financiamentos, por meio de empréstimos a taxas preferenciais.

Japão concentra-se no mecanismo de incentivos fiscais, permitindo a dedução integral das despesas de pesquisa e desenvolvimento, a depreciação acelerada, além de crédito de um percentual (sete por cento) dos gastos efetuados em ativos, nos setores de eletrônica, biotecnologia e novos materiais.

Numa análise comparativa dos benefícios fiscais, em relação às subvenções, diretas, Surrey arrola três argumentos que poderiam justificar a adoção dos primeiros, apresentando, em seguida, outros quatro argumentos para tornar duvidosa a conveniência dos benefícios fiscais.⁶⁹

Como argumentos favoráveis aos benefícios fiscais, são arrolados e contestados pelo autor: i) que os benefícios fiscais impulsionam o setor privado da economia a participar de programas sociais (na opinião de Surrey, o fato de que há necessidades sociais não impede que sejam elas atendidas por despesas governamentais diretas); ii) que os benefícios fiscais seriam mais simples e exigiriam menos controle estatal ou normas individuais (o que evidentemente cai por terra quando o incentivo fiscal fica condicionado a qualquer ato concessório, ou quando se tem em vista a necessidade de o poder “tributante” fiscalizar a atuação do contribuinte); e iii) que os benefícios fiscais atraem melhor a iniciativa privada do que iniciativas que partam de despesas públicas diretas.

Ainda no sentido das vantagens do emprego dos incentivos fiscais, é interessante a observação de Thiel e Eversberg, que notam que quando o Estado concede uma isenção ao particular, para que este desempenhe atividades que em princípio caberiam ao Estado, este está economizan-

69 Cf. Stanley S Surrey, ob. cit. (nota 64), pp. 366 a 371.

do, pois pagará apenas parte dos custos daquilo que ele deveria fazer. Isto porque o particular suporta todos os custos da atividade, somente recebendo do Estado o valor que economizou em tributos⁷⁰. O argumento parece aplicar-se igualmente às subvenções diretas, que podem ser parciais ou totais, não justificando, daí, uma opção pela ferramenta do incentivo fiscal.

Interessante é examinar, por outro lado, as desvantagens dos incentivos fiscais, se comparados às subvenções diretas.

A primeira dificuldade que surge é que a concessão dos benefícios fiscais permite que os contribuintes tenham ganhos extraordinários por algo que eles já fariam ainda que não gozassem dos incentivos, aplicando-se o “efeito carona” (*Mitnahmeeffekt – free rider*). Esse efeito também se daria, em igual monta, no caso de subvenções diretas. Menciona-se, aqui, o estudo de Tilbery, que também levantava dúvidas sobre a relevância de isenções fiscais como instrumento da política de incentivos, já que na sua opinião haveria outros fatores mais decisivos, cabendo às isenções papel secundário na tomada de decisão pelo empresário.⁷¹ No mesmo sentido, Schmolders nota que incentivos e desincentivos não são percebidos igualmente pelos contribuintes, sendo possível que os incentivos não levem o contribuinte ao comportamento desejado, seja porque tal incentivo concorre com outras motivações que também o influenciam e o levam a outro comportamento, seja por existirem alternativas, além da imaginada pelo legislador, que também podem afastar a tributação indesejada ou mitigá-la.⁷² Mais incisiva, neste ponto, a crítica de Jenetzky, que, também acreditando não ser o fator fiscal que move o empresário, afirma que o incentivo fiscal necessariamente terá um “efeito carona”, já que outros fatores já seriam suficientes para aquela decisão; neste sentido, as subvenções apenas levariam a erro alguns empresários mal informados,

70 Cf. Jochen Thiel e Horst Eversberg. “Gesetz zur steuerlichen Förderung von Kunst, Kultur und Stiftung sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften”, *Der Betrieb*, Caderno 3, de 18 de janeiro de 1991, pp. 118 a 128 (119).

71 Cf. Henry Tilbery. “Base Econômica e Efeito das Isenções”, *Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento*, Antonio Roberto Sampaio Dória (coord.), s.l., s.d.

72 Cf. Günter Schmolders. “Die Steuer als Instrument der Währungspolitik”. *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, Heinz Haller, L. Kullmer, Carl S. Shoup e Herbert Timm (orgs.), Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 253 a 290 (279-280).

enquanto beneficiariam os bem informados.⁷³ Não se pode concordar com esta assertiva. Embora seja verdadeiro que o efeito tributário não seja, necessariamente o preponderante, o autor não demonstra sua total irrelevância na tomada de decisão empresarial.

Outra dificuldade levantada por Surrey⁷⁴ e também percebida por Tilbery⁷⁵ é o paradoxo de que a adoção de benefícios fiscais implica uma alocação desigual de recursos, já que contribuintes de classes de renda mais elevadas recebem maiores vantagens do que os de classe mais baixa, além de não se beneficiarem aqueles cuja renda é muito baixa ou têm prejuízo. O mesmo problema é levantado por Babrowski, que nota que a subvenção direta tem um caráter objetivo, *i.e.*, pode ser determinada independentemente da pessoa beneficiada, enquanto os incentivos fiscais variam conforme a renda do contribuinte, o que se torna ainda mais claro em caso de tributos progressivos.⁷⁶ Gurtner também identifica o problema, dando o exemplo das depreciações aceleradas, que só beneficiam empresas mais fortes, que não precisam da ajuda estatal, enquanto as empresas deficitárias apenas aumentam seu prejuízo fiscal, o que não lhes traz qualquer liquidez nova para investir.⁷⁷

Estudando o fenômeno, Knief observa que ele se revela diferente conforme o tipo de isenção e o tipo de benefício. Assim, no caso de tributos cuja alíquota é proporcional, o incentivo fiscal, que implique redução da base de cálculo, gera um efeito progressivo. No seu exemplo, lembra que para quem tem uma renda de dois mil marcos, a possibilidade de isentar mil marcos implicará uma isenção de cinquenta por cento da renda; se o contribuinte que ganha cem mil marcos tiver idêntico limite de mil marcos como dedução, então o máximo que ele terá isentado será um por cento de sua renda. Esse efeito desapareceria caso o limite de isenção fosse proporcio-

73 Cf. Johannes Jenetzky. "Abgaben als Instrument ökologischer Zielsetzungen", *Steuerrecht im Wandel: Festschrift zum jährigen Bestehen der Fachhochschule für Finanzer Baden-Württemberg*, PaulEisele e Reimar Zimmermann (orgs.), Stuttgart, Schäffer Verlag, 1989, pp. 111 a 132 (127).

74 Cf. Stanley S. Surrey, ob. cit. (Nota 64), pp. 368-369.

75 Cf. Hemy Tilbery, ob. cit. (nota 71), pp. 42 a 48.

76 Udo W. Babrowski, ob. cit. (nota 53), pp. 79-80.

77 Cf. Peter Gurtner. "Die Steuerbilanz als wirtschaftspolitischer Lenkungsinstrument: Würdigung der wehrsteuerlichen Erleichterung zur Milderung der wirtschaftlichen Schwierigkeiten", *Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht*, vol. 47, 1978/79, pp. 561 a 577 (565).

nal à renda (se todos os contribuintes pudessem deduzir cinco por cento de sua renda a título do incentivo fiscal). Finalmente, no caso de alíquotas progressivas, uma isenção proporcional à renda implica maior benefício para aqueles que têm renda mais alta e que, portanto, têm maior economia por conta do incentivo.⁷⁸

O exemplo de Knief, na legislação alemã, parece esclarecedor: trata ele da dedução por dependente (*Kinderfreibetrag*), contemplada como modo de permitir que o contribuinte tenha recursos para manter seus filhos, *i.e.*, como um auxílio do Estado para a manutenção das crianças: esta ajuda de nada serve para aqueles que ganham pouco (e por isso estão isentos do imposto de renda) e é sempre crescente conforme maior seja a renda do contribuinte beneficiado. No limite, um contribuinte que, na tabela progressiva estiver na faixa dos cinquenta por cento de tributação terá um "auxílio" do Estado da ordem de cinquenta por cento do montante da dedução, enquanto para aquele que está na faixa dos cinco por cento, o auxílio será apenas de tal porcentagem.⁷⁹

Para uma análise jurídica das normas tributárias indutoras, este efeito merece especial realce, já que revela que os incentivos fiscais não necessariamente se distribuem de modo igual entre aqueles que incorrem na hipótese contemplada pelo legislador. Assim como a desigualdade da tributação exige da doutrina cuidadosa análise, culminando na concretização do princípio da igualdade,⁸⁰ também sob o ponto de vista das normas tributárias indutoras (sejam incentivos fiscais, sejam de agravamento da tributação), faz-se necessária uma justificativa especial para o tratamento desigual.⁸¹

Ruppe enfrenta este tema, depois de admitir que normas tributárias indutoras isençionais são subvenções escondidas, parecendo sem sustentação que o montante da subvenção não se baseie na intensidade do alcance das metas da subvenção, mas sim na situação de renda do contribuinte, de modo que o economicamente mais potente seja mais beneficiado. Para Ruppe, tal paradoxo pode ser resolvido quando se tem em

78 Cf. Peter Knief. *Steuerfreibeträge als Instrumente der Finanzpolitik*, Köln, Westdeutscher Verlag, 1968, pp. 40 a 51.

79 Cf. Peter Knief, ob. cit. (nota 78), pp. 124-125.

80 Cf. infra, item 3.2.4.

81 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 28 da Introdução), p. 100; Peter Knief, ob. cit. (nota 78), p. 114; Karl Heinrich Friauf, ob. cit. (nota 68 da Introdução), pp. 35 a 36.

conta que o legislador tributário, ao adotar a progressividade, pressupõe uma igualdade de sacrifício ou de utilidade.⁸² Assim, se a alíquota progressiva atende a igualdade, por corresponder a sacrifícios equivalentes, também corresponderia à igualdade o efeito indutivo progressivo; caso, por outro lado, se conclua que a progressividade na indução seria descabida, então também a progressividade na tributação seria inaplicável.⁸³ A explicação do paradoxo fica clara quando se pondera que do ponto de vista da igualdade, a progressividade da tributação pode ser justificada quando se aceita que os contribuintes de faixas mais elevadas de renda devem suportar tributação mais elevada, proporcionalmente, para que seu sacrifício seja equivalente ao suportado pelos menos favorecidos. Ora, deste mesmo ângulo, para que o primeiro contribuinte seja induzido pela norma tributária, deve ele, igualmente, receber um incentivo financeiro proporcionalmente mais atraente que o oferecido ao último, sob pena de a norma tributária indutora ser ineficaz.⁸⁴ Assim é que Höfling sugere que a justificativa para o tratamento diferenciado, decorrente da progressividade, estaria em aqueles que ganham mais necessitam de um impulso mais forte para agir conforme o objetivo da norma.⁸⁵ Em texto de 1975, Vogel colocava em dúvida tal argumentação, já que lhe parecia que o emprego de incentivos fiscais em tributos progressivos feriria o mandamento constitucional da justiça vertical.⁸⁶

Também a Dino Jarach não passou despercebido o efeito da progressividade nos incentivos fiscais, que ele justificava a partir do objetivo estratégico de crescimento econômico. São suas palavras: "*Los programas de desarrollo económico aconsejan la desgravación de las rentas reinvertidas, rebajas impositivas a los que efectúen nuevas inversiones, amortizaciones aceleradas u otros beneficios a los inversores y empresarios. Pero ello significa discriminar en favor de las clases más pudientes; frenar la progresividad del sistema impositivo y hacer caer una mayor parte de la carga fiscal sobre los sectores más pobres de la sociedad. En otras palabras, el objetivo estratégico del crecimiento económico que, en definitiva, deberá beneficiar a toda la colectividad, levantando el nivel de vida de las*

82 V. teoria do sacrifício, no item 2.3.1.

83 Cf. Hans Georg Ruppe, ob. cit. (nota 67 da Introdução), pp. 76-77.

84 Cf. Michael Rodí, ob. cit. (nota 122), p. 15.

85 Wolfram Höfling. "Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform", *Steuer und Wirtschaft*, n° 3/1992, pp. 242 a 251 (249).

86 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 11 da Introdução), p. 412.

clases más menesterosas y poniendo a su alcance mayor cantidad de bienes a menores precios, implica como medida táctica, en sus comienzos, mayores sacrificios de estas mismas clases por medio de impuestos regresivos que gravan más a quienes menos poseen."⁸⁷

Como outro ponto a ser ponderado na comparação entre os incentivos fiscais e as subvenções diretas, Surrey⁸⁸ e Tilbery⁸⁹ lembram que os benefícios fiscais podem gerar desequilíbrio na alocação de recursos, dada a impossibilidade de se conhecer, *ex ante*, quantos serão seus beneficiários e qual será o montante exato da renúncia fiscal. Gurtner salienta que tal problema é maior nos casos em que os incentivos, no lugar de implicarem mera redução de alíquota, fazem-se por meio de deduções da base de cálculo do próprio tributo.⁹⁰ Relacionado a tal problema, mencione-se a falta de transparência a que se refere Babrowski,⁹¹ que, como já foi mencionado acima, exige medidas no campo orçamentário, nem sempre de fácil implementação.

Finalmente, Surrey⁹² aponta o problema da necessidade de se elevarem as alíquotas dos tributos objeto de incentivo fiscal, dada a redução da base de contribuintes. Também Tilbery se refere ao aumento da pressão fiscal sobre os que não gozam da isenção, além da contradição entre a necessidade de o País arrecadar mais e a redução de receitas por conta dos incentivos fiscais.⁹³ Esse problema não parece ser exclusivo dos incentivos fiscais, já que também num regime de subvenções diretas se faria necessário o aumento dos tributos para garantir recursos financeiros para sua concessão.

Cabe mencionar, ainda, na análise comparativa das subvenções diretas e dos incentivos fiscais, o ponto de vista de Knief, que entende que as subvenções têm natureza provisória, o que torna impróprio o emprego de isenções fiscais com tal finalidade, já que tendem a ser definitivas. Para o autor, uma subvenção não deve resolver os conflitos que caracterizam o

87 Cf. Dino Jarach. *Estudios de Derecho Tributario* s.l (possivelmente Buenos Aires), Cima Profesional, 1998, pp. 13-14.

88 Cf. Stanley S. Surrey, ob. cit. (nota 64), p. 370.

89 Cf. Hemy Tilbery, ob. cit. (nota 71), pp. 42 a 48.

90 Cf. Peter Gurtner, ob. cit. (nota 77), p. 563.

91 Cf. Udo W. Babrowski, ob. cit. (nota 53), p. 80.

92 Cf. Stanley S. Surrey, ob. cit. (nota 64), p. 371.

93 Cf. Hemy Tilbery, ob. cit. (nota 71), p. 42.

processo econômico, mas apenas transpô-los, valendo-se de atenuações e adaptações. O domínio da subvenção encontraria seu ponto ótimo numa possibilidade de manipulação técnico-administrativa, se possível determinada anualmente, cabendo ao legislador, então, avaliar se suas metas foram, ou não, atingidas e em que grau, para então decidir sobre a continuidade da subvenção, ou se ela já se tornou dispensável, ou ainda, se necessita ela de reforço para atingir seu objetivo. Tal possibilidade praticamente inexistente nas isenções tributárias, já que de regra surgem como irreversíveis.⁹⁴ Tendo em vista que as isenções, salvo se concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições, podem ser revogadas a qualquer tempo, não há como, do ponto de vista jurídico, confirmar tal irreversibilidade, no cenário brasileiro. Por outro lado, conforme se verificará abaixo, o princípio da igualdade exigirá o permanente controle das normas tributárias indutoras, com a avaliação de seus resultados.⁹⁵

Por último, deve-se fazer a referência às conseqüências diversas, num Estado federal, entre as subvenções e os incentivos fiscais, uma vez que estes, por implicarem, em geral, uma redução da receita tributária, podem implicar "cortesia com chapéu alheio" (*Großzügigkeit zu Lasten Dritter*), já que por meio dos incentivos fiscais, o poder tributante poderá legislar sobre matéria que é de sua competência, sem sofrer encargo financeiro proporcional.⁹⁶ Explica-se esse efeito, no cenário brasileiro, à luz dos artigos 157 a 159 do texto constitucional, que versam sobre a repartição das receitas tributárias. Assim é que, por exemplo, do produto da arrecadação do imposto sobre a renda, quarenta e sete por cento são destinados pela União aos Fundos de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios e a programas de financiamento. Enquanto a subvenção feita pelo legislador federal é suportada integralmente pelos cofres federais, o incentivo fiscal, na forma de subvenção, acaba repartido pelos demais entes federais, sem que estes tenham competência para legislar sobre a matéria. Esta questão foi enfrentada por Ruppe, para quem caracterizaria abuso um ente tributante disfarçar gastos públicos por meio de incentivos fiscais, por razões exclusivas de repartição de rendas.⁹⁷ Fugiria ao escopo deste estudo examinar as rela-

94 Cf. Peter Knief, ob. cit. (nota 78), pp. 118-119.

95 Cf. p. 294, *infra*.

96 Cf. Wolfram Höfling, ob. cit. (nota 85), p. 246.

97 Cf. Hans Georg Ruppe, ob. cit. (nota 67 da Introdução), pp. 94 a 97.

ções entre os entes tributantes; registra-se, outrossim, que não parece despropositado se possa cogitar de abuso do legislador, que, aliás, não é incomum nesta seara.⁹⁸

Constata-se, portanto, que do ponto de vista financeiro não é indiferente a adoção da subvenção direta em relação aos incentivos fiscais. Tal dessemelhança provoca, por sua vez, conseqüências jurídicas, a começar pela possibilidade de se ferir o princípio da igualdade, quando se constata que os últimos podem beneficiar em maior grau, contribuintes com situação financeira mais favorecida, a par de temas que se alastram até a própria repartição de rendas.

Se linhas acima se apontavam diferenças entre a intervenção por direção e por indução, fica agora esclarecido que mesmo entre as formas de intervenção por indução encontram-se peculiaridades, que provocam conseqüências jurídicas diversas. Confirma-se, assim, a importância da definição do regime jurídico das normas tributárias indutoras, que se começará a delinear a partir do estudo dos fundamentos e objetivos da intervenção econômica.

1.2. Em Busca dos Fundamentos e Objetivos da Intervenção Econômica

Confirmada, acima, a inclusão das normas tributárias indutoras entre as espécies de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico, fica claro que o delineamento do regime jurídico daquelas exige se conheçam os parâmetros constitucionais da própria intervenção, já que a intervenção do Estado é autorizada com o escopo de "ajustar os comportamentos econômicos, visando assegurar operacionalidade, de forma harmoniosa e engrenada", aos elementos previstos na Ordem Econômica.⁹⁹

Até o início do último século, reinava a ideologia que impunha ao Estado o papel de mero vigilante de um curso econômico que se auto-regulava por "leis naturais". Intervenções estatais ou uma estruturação planejada da economia eram incompatíveis com tal sistema, em que preponderavam as responsabilidades individuais. Nas palavras de Henze, o

98 Basta lembrar a importância das contribuições, no regime pós-1981, tendo em vista a busca de atender as crescentes demandas das burras federais.

99 Cf. Monica Herman Salem Caggiano. "Controle do Mercado por Via de Tabelamento", *Revista da Universidade Mackenzie*, Ano VI, 1992, n° 6: 23 a 27 (26).

Estado não era o “mestre de obras da ordem sócio-econômica”; esta era, para ele, um dado, que não lhe cabia estruturar, mas proteger.¹⁰⁰ Como resume Moncada, na concepção liberal, o Estado era negativo, quanto ao âmbito de sua atividade, contratual quanto à sua origem (contrato social), formal do ponto de vista de ausência de finalidades próprias (negava-se ao Estado uma vontade própria, como, por exemplo, o bem estar) e jurídico, quanto à modalidade de que se revestia sua atividade (*i.e.*: seu papel se resumiria a estabelecer regras dentro das quais os indivíduos pudessem coexistir com liberdade).¹⁰¹

Segundo Washington Peluso Albino de Souza, é nesta perspectiva liberal que se pode compreender o emprego da expressão “intervenção”, que seria fruto de um “preconceito do Liberalismo, que o toma como exceção, quando sob a modalidade de atuação positiva”. Continua o professor mineiro: “A expressão ‘intervenção’, portanto, traduz mais propriamente um preconceito liberal, pois nesse caso o Estado estar-se-ia fazendo presente contra aquela ideologia, o que somente seria admitido como ‘exceção’. Não atuar economicamente seria a ‘regra’ da livre-concorrência. Atuar seria ‘intervir’ contra a regra.”¹⁰² Neste sentido, o conceito de intervenção de Marbach: “Medidas do Estado ou de organizações e autoridades administrativas por ele encarregadas, que penetram no livre jogo das forças de mercado, corrigindo-as parcialmente, e por esse modo modificam a produção ou a distribuição ou ambas, mas que não são de tal monta nem de tal profundidade, como seria necessário para se colocar uma economia planificada abrangente do Estado ou dele dependente no lugar da disposição empresarial privada, ou a propriedade coletiva no lugar da propriedade privada”.¹⁰³ Locali-

100 Cf. Karl-Otto Henze. *Verwaltungsrechtliche Probleme der staatlichen Finanzhilfe zugunsten Privater*, Heidelberg, Carl Winter Universitätsverlag, 1958, p. 15.

101 Cf. Luís S. Cabral de Moncada, ob. cit. (nota 108 da Introdução), p. 21.

102 Cf. Washington Peluso Albino de Souza, ob. cit. (nota 2), p. 319.

103 No original: *Als Staatsintervention bezeichnen wir jene Massnahmen des Staates sowie von ihm beauftragter Verwaltungsstellen und Organisationen, welche in das freie Spiel der Marktkräfte diese teilweise korrigierend, eingreifen und dadurch Produktion oder Verteilung oder beides zusammen verändern, die aber nicht von jenem Ausmass und jener Grundsätzlichkeit sind, wie es notwendig wäre, um an Stelle der privaten Unternehmerdisposition staatliche oder staatsbedingte umfassende Planwirtschaft und an Stelle des Privateigentums grundsätzlich Kollektiveigentum zu setzen.* Cf. Fritz Marbach, *Zur Frage der wirtschaftlichen Staatsintervention*, s.d., p. 37.

za-se o fenômeno do intervencionismo entre o liberalismo e o coletivismo estatal, já que tanto no coletivismo quanto no liberalismo ideais não haveria sequer espaço para o Estado.¹⁰⁴

É o mesmo modelo liberal que explica porque entre nós a admissão da intervenção do Estado, em termos constitucionais, apenas ocorreu em 1926, e ainda de modo bastante tímido, já que naquela reforma, apenas se deu competência ao Congresso Nacional para “legislar sobre comércio exterior e interior, podendo autorizar as limitações exigidas pelo bem público”.¹⁰⁵ Na verdade, inicialmente foi a noção de poder de polícia¹⁰⁶ a justificação doutrinária para a intervenção sobre o Domínio Econômico, embora hoje já superada. Como explica Grau, a noção de poder de polícia não satisfaz para explicar a intervenção, já que aquele apenas impõe ao particular uma abstenção, enquanto a última implica, muitas vezes, a imposição, aos agentes do processo econômico, de comportamentos positivos, de fazer.¹⁰⁷ Torres, neste sentido, menciona que diante da imprecisão conceitual, polícia e política emigram para a Constituição Econômica, sob a roupagem da Política Constitucional Econômica e da Polícia Econômica.¹⁰⁸

Se a idéia de intervenção pode ter origem na concepção liberal, não é esta a que inspira o modelo de Estado definido pelo texto de 1988 que, seguindo uma evolução que se deu em outros países, passou a se caracterizar como um “um agente de realizações que se reportam principalmente ao domínio da economia, na qualidade de responsável principal pela condu-

104 Cf. Fritz Marbach, ob. cit. (nota 103), pp. 40-41; Karl-Otto Henze, ob. cit. (nota 100), p. 16.

105 Cf. Alberto Venâncio Filho. *A Intervenção do Estado no Domínio Econômico: O Direito Público Econômico no Brasil*. Fac-similar, Rio de Janeiro, Renovar, 1988, pp. 32 e 83.

106 Caio Tácito em artigo publicado em 1952, definia assim o poder de polícia: “O poder de polícia, que é o principal instrumento do Estado no processo de disciplina e continência dos interesses individuais, reproduz, na evolução de seu conceito, essa linha ascensional de intervenção dos poderes públicos. De simples meio de manutenção da ordem pública, ele se expande ao Domínio Econômico e social, subordinando ao controle e à ação coercitiva do Estado uma larga porção da iniciativa privada.” Cf. “O Poder de Polícia e seus Limites”, *Revista de Direito Administrativo*, 27:1, jan./mar. 1952, pp. 1 a 11 (2).

107 Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 104 da Introdução), pp. 67 a 69.

108 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 23 da Introdução), p. 627.

ção e operatividade das forças econômicas, enquanto verdadeira alavanca da sociedade atual".¹⁰⁹ Daí o cabimento das expressões "sistemas mistos" ou de "iniciativa dual", ambas adequadas para revelar a existência, em caráter permanente, de um "segundo centro decisório a atuar ao lado do mercado".¹¹⁰

Para que se entenda o fenômeno da intervenção econômica, importa reconhecer, de imediato, que assiste razão a Fábio Nusdeo, o qual, numa análise pragmática da Ordem Econômica, percebe a existência de duas ordens de motivações para a presença do Estado: i) uma ação não "contra o mercado, mas, pelo contrário, em harmonia com ele, suprimindo-lhe as deficiências, sem lhe tolher as condições de funcionamento" e ii) a ordem "decorrente da colocação, agora sim, consciente, de objetivos da política econômica, isto é, de posições e resultados a serem assumidos ou produzidos pelo sistema econômico no seu desempenho".¹¹¹ A primeira dessas motivações é vista pelo autor como "de caráter negativo", já que sua finalidade é reparar um mau funcionamento operacional; a segunda se revela positiva, já que busca implantar novos resultados, melhores ou mais desejáveis do que seria de se esperar do mercado, ainda que corrigidas suas imperfeições. A mesma idéia está presente, também, na obra de Leopoldino da Fonseca, o qual, baseando-se em Ariño Ortiz, identifica três razões para a intervenção do Estado: i) no fracasso do mercado e na necessidade imperiosa de recriar o mercado; ii) nos critérios de equidade na distribuição; e iii) na obtenção rápida de determinados objetivos de política econômica e na luta contra o ciclo da economia.¹¹² As duas últimas hipóteses parecem ser as motivações de caráter positivo referidas por Nusdeo.

Seguindo o entendimento dos referidos autores, passa-se a expor o fenômeno da intervenção econômica do Estado, a partir de sua motivação.

1.2.1. Correção das imperfeições do mecanismo de mercado

O estudo da motivação "de caráter negativo" parte de um modelo de Estado intervencionista, cuja ação não mais é vista como ocasional, mas necessária para o funcionamento do mercado. Conforme ensina Moncada,

109 Cf. Luís S. Cabral Moncada, ob. cit. (nota 108 da Introdução), p. 25.

110 Cf. Fábio Nusdeo, *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*, 3ª ed. rev. e atual., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001, p. 200.

111 Cf. Fábio Nusdeo, ob. cit. (nota 110), p. 165.

112 Cf. João Bosco Leopoldino da Fonseca, ob. cit. (nota 4), pp. 240-241.

mantém-se a idéia de que o mercado possuiria uma "racionalidade espontânea, natural, caracterizada pela concertação dos planos econômicos individuais que é a consequência necessária da própria natureza heterogênea dos interesses em jogo e da arbitrariedade da vontade individual (daí a metáfora da 'mão invisível'). Sendo tão profundamente diferenciados e heterogêneos os interesses em jogo de que são portadores os agentes econômicos livres que se encontram no mercado, o único meio de lograr a respectiva composição, sem apelar para o autoritarismo, é a confiança manifestada no respectivo acerto através do comportamento racional dos agentes econômicos exprimindo pelo mercado um cálculo econômico ponderado que sintetiza a racionalidade global própria do mercado livre".

Ora, em tal racionalidade, o objetivo da intervenção do Estado acaba por se resumir, como diz o mesmo autor, "as mais das vezes remover os obstáculos institucionais ao livre desenrolar daquela racionalidade 'de mercado' e criar as condições para que ela se exerça sem peias e entraves por justamente a considerar a mais adequada à atividade econômica e por reputar negativamente os desvios ao funcionamento respectivo".¹¹³

A lição acima reproduzida mostra que o modelo de Estado intervencionista, antes de ser uma rejeição da concepção liberal, revela-se como evolução deste, já que um e outro adotam a mesma crença no mecanismo de mercado. Assim, o Estado intervencionista atua, num primeiro momento, no sentido de corrigir as falhas naquele mecanismo, buscando, de toda forma, sua manutenção. É neste sentido que se deve concordar com a assertiva de Grau, de que "a ordem econômica (mundo do dever ser) capitalista, ainda que se qualifique como *intervencionista*, está comprometida com a finalidade de preservação do capitalismo".¹¹⁴

Cabe, neste ponto, breve digressão acerca das falhas dos mecanismos do mercado que se apontam como motivadores de uma intervenção do Estado, assim arrolados por Nusdeo: i) falha de origem física ou cultural: mobilidade de fatores; ii) falha de origem legal: acesso à informação; iii) falha de estrutura: concentração econômica; iv) falha de sinal: externalidades; e v) também falha de sinal, decorrente de uma falha de incentivo: suprimento dos bens coletivos.¹¹⁵ Tendo em vista o objeto do

113 Cf. Luís S. Cabral Moncada, ob. cit. (nota 108 da Introdução), pp. 29-30.

114 Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 34 da Introdução), p. 57.

115 Cf. Fábio Nusdeo, ob. cit. (nota 110), p. 166.

presente estudo, buscar-se-á já nesta etapa, ilustrar as hipóteses de intervenção do Estado em cada caso, com o emprego de normas tributárias indutoras.

1.2.1.1. Primeira falha: mobilidade dos fatores

Se uma das premissas para o funcionamento do mercado é permitir ele que oferta e demanda se ajustem num equilíbrio, encontra este mecanismo seu primeiro desafio quando se constata que produtores e consumidores podem deixar de se mover na direção que apontaria a racionalidade própria daquele mecanismo, ou pelo menos pode tal locomoção dar-se em velocidade menos acentuada que aquela que se esperaria. A inelasticidade da oferta ou da demanda pode explicar-se seja por fatores econômicos (o produtor pode ter investido larga soma na construção de sua unidade produtora, não estando disposto a abandonar o esforço empreendido ou não tendo condições financeiras para tanto, apesar da baixa demanda) ou mesmo culturais (classicamente, refere-se ao consumo de sal, cuja demanda tende a se manter constante, qualquer que seja seu preço).

Do ponto de vista da intervenção estatal, surge ela no sentido de dar a necessária velocidade aos movimentos de crescimento ou redução de oferta e demanda, o que pode dar-se seja pela atuação direta do Estado, como vultoso produtor ou comprador, seja pela sua atuação mediata, quando se cogita de o Estado conduzir os agentes do mercado ao comportamento esperado. À guisa de exemplo, citam-se as tarifas aduaneiras, pelas quais se veiculam normas tributárias indutoras que podem servir de estímulo à mudança de comportamento de produtores ou compradores.

1.2.1.2. Segunda falha: acesso à informação

O perfeito funcionamento do mercado pressupõe que produtores e compradores gozem de pleno acesso às informações sobre aquele, seja no que tange a seu funcionamento, seja a seus agentes, seja, finalmente, aos produtos negociados e suas características, inclusive as condições da negociação.

A desinformação pode gerar diversas distorções, como, por exemplo, produtos de qualidades diversas, ou com características negociais diferen-

tes, serem oferecidos aos consumidores sob a aparência de serem equivalentes, gerando no mercado a falsa impressão de excesso de oferta.

Também aqui há amplo campo para a intervenção do Estado, que costuma se fazer presente no âmbito regulamentar, quando impõe aos agentes a obediência de certas regras (pesos e medidas, defesa do consumidor, legislação de mercado de capitais etc.). Por outro lado, surge espaço para o Estado induzir o comportamento dos agentes econômicos, por exemplo incentivando empresas a oferecer seus valores no mercado de bolsa de valores, onde se submeterão às regras próprias deste (no campo tributário, reduzindo a tributação do ganho de capital auferido em operações negociadas nas bolsas), ou condicionando a concessão de incentivos (fiscais) a que as empresas adotem a forma de sociedade por ações, sujeitando-se, daí, exigências concernentes a publicação de suas demonstrações financeiras.

1.2.1.3. Terceira falha: concentração econômica

O mecanismo de mercado pressupõe grande número de produtores e consumidores, de modo que o preço, síntese do encontro das curvas de oferta e demanda, se fixe a partir de um sem-número de transações independentes. Contraria esse mecanismo a circunstância de um produtor (ou um grupo de produtores) ou um consumidor (ou um grupo de consumidores) ter condições de, por seu ato, influir na própria formação do preço, dando origem, no primeiro caso, aos monopólios ou oligopólios e, no segundo, aos monopsônios ou oligopsônios. Daí se considerar a concentração econômica uma falha de estrutura do sistema de mercado: "Em outras palavras, a estrutura prevista ou imaginada para o seu funcionamento passa a não mais corresponder àquela concretamente verificada na maioria dos mercados. Indo mais além, pode-se afirmar ser a atomização um pressuposto puramente ideal ou teórico, pois na prática ela é pouco encontrada."¹⁶

O texto constitucional brasileiro enfrenta o problema da proteção da concorrência, mandando, no § 4º do artigo 173, reprimir o aumento arbitrário de lucros e o abuso do poder econômico objetivando a dominação dos mercados e a eliminação da concorrência.

116 Cf. Fábio Nusdeo, ob. cit. (nota 110), p. 149.

Também neste caso é possível conceber a intervenção estatal imediata ou mediata, conquanto de regra se concentre na última, fazendo-se relevante, neste aspecto, a adoção de normas antitruste, tendência seguida pela legislação brasileira.¹¹⁷

Não se podem descartar, entretanto, outros instrumentos que poderão estimular ou desestimular a concentração econômica. Buscando hipótese de normas tributárias indutoras, basta considerar o exemplo da exclusão da opção pela tributação pelo lucro presumido às empresas cujo faturamento ultrapassar limite imposto em lei.

1.2.1.4. Quarta falha: externalidades

São as externalidades os custos e os ganhos da atividade privada que, em virtude de uma falha do mecanismo de mercado,¹¹⁸ são suportados ou fruídos pela coletividade, no lugar daquele que os gerou. A elas se refere Washington Peluso Albino de Souza, ao identificar a “regulação” como uma interferência intencional, para corrigir uma interferência lateral e extinguir a externalidade.¹¹⁹

Assim, no campo ambiental, é comum a referência à externalidade negativa: a atividade poluidora gera danos ambientais, que não são suportados por seus causadores; externalidade positiva, por outro lado, pode surgir quando uma empresa, instalando-se em determinada região, atrai outros empreendimentos, melhorando o nível geral de renda da localidade.

As externalidades, tanto a positiva quanto a negativa, escapam do mecanismo de mercado. No caso do poluidor, o fato de ele não suportar os custos indiretos causados permite-lhe praticar preços mais reduzidos, sem afastar sua lucratividade. A externalidade positiva, de igual modo, não reverte em maior renda para quem a gera. Um e outro caso podem contrariar os interesses da coletividade. No caso da externalidade negativa, seu acobertamento por meio do repasse à coletividade implica aumento da atividade indesejada. A externalidade positiva, por outro lado, não recompensando seu gerador, pode não o motivar à prática de interesse co-

117 Cf. Paula A. Forgioni. *Os Fundamentos do Antitruste*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998.

118 Cf. Siegfried F. Franke, “Ökonomische und politische Beurteilung von Öko-Steuern”, *Steuer und Wirtschaft*, n° 3/1990, pp. 217 a 228 (218).

119 Cf. Washington Peluso Albino de Souza, ob. cit. (nota 2), p. 342.

letivo. Surge, assim, a necessidade da intervenção do Estado, para corrigir ambas as distorções.

No caso das externalidades negativas, a atuação estatal deve ser voltada à internalização de custos.¹²⁰ Espera-se que computados tais custos, os preços dos produtos cresçam proporcionalmente, reduzindo-se, conseqüentemente, sua demanda, em novo ponto de equilíbrio. Na matéria ambiental, esta idéia está presente no princípio do “poluidor-pagador”, que se resume na idéia de que aquele que causa danos ao meio-ambiente deva suportar, economicamente, tanto os custos para a recuperação ambiental, quanto as perdas sofridas pela coletividade.¹²¹ Versa sobre um tratamento econômico do problema ambiental, que passa a ser manipulado como qualquer outro caso de escassez, recebendo, daí, as soluções normais da economia de mercado, desde que os preços falhos ou irrealistas sejam substituídos ou corrigidos por medidas estatais.¹²² O princípio do poluidor-pagador baseia-se na mesma idéia que inspira, na matéria tributária, o princípio da equivalência.¹²³ Aqui, como lá, o tributo deve compensar vantagens recebidas por conta de prestações estatais. A diferença, como lembra Dieter Cansier, está em que no caso ambiental não se trata de serviços públicos tradicionais a serem remunerados, mas da garantia do direito de poluir. Quem polui está em vantagem em relação àquele que age conforme as exigências ambientais e por isso incorre em maiores custos. A receita tributária deve, de alguma forma, beneficiar o prejudicado. Daí a idéia de ela servir para financiar gastos ambientais em que o Estado incorra.¹²⁴ Outra diferença, levantada por Herrera Molina, estaria em que enquanto nos tributos a equivalência buscaria responder a uma justiça comutativa, não tendo outra finalidade senão a compensação de um gasto administrativo, no caso do princípio do polui-

120 Cf. Glenn Jenkins e Ranjit Lamech, ob. cit. (nota 12), p. 2.

121 Cf. José Marcos Domingues de Oliveira, ob. cit. (nota 97 da Introdução), pp. 17 a 27; Glenn Jenkins e Ranjit Lamech, ob. cit. (nota 12), p. 3. A idéia foi apresentada, ao que parece pioneiramente no Brasil, por Fábio Nusdeo, que analisou a proposta de Pigou e as críticas de Coase e outros economistas. Cf. Fábio Nusdeo, *Desenvolvimento e Ecologia*, São Paulo, Saraiva, 1975, pp. 81 a 85.

122 Cf. Michael Rodi. *Steuerrecht als Mittel der Umweltpolitik*, Baden-Baden, 1993, p. 8.

123 Acerca deste princípio, v. item 2.3.1 e ss., *infra*.

124 Cf. Dieter Cansier. “Steuer und Umwelt: Zur Effizienz von Emissionsabgaben”, in *Staatsfinanzierung im Wandel*, Karl-Heinrich Hansmeyer (coord.), Berlin, Duncker und Humblot, 1983, pp. 765 a 783 (766).

dor-pagador o que se procuraria seria atender a critérios de justiça social, refletindo projeção do princípio da solidariedade,¹²⁵ o que no Brasil está inscrito no artigo 3º, I, da Constituição Federal.

Para as externalidades positivas, também, cabe ao Estado, por meio de vantagens econômicas, incrementar os ganhos daqueles que as provocam, de modo a permitir a contabilidade das vantagens geradas.

Externalidades negativas e positivas lidam, insista-se, com os mecanismos de mercado. Em ambos os casos, observa-se que a atuação estatal não visa a substituir o mecanismo de mercado; ao contrário, constatando-se a falha no mecanismo, que poderá não considerar os efeitos positivos e negativos, fazem-se as adaptações nas receitas e despesas, de modo a permitir que, a partir daí, o próprio mercado venha a agir. A correção se faz necessária, principalmente tendo em vista o pressuposto da existência de concorrentes que poderiam ser beneficiados ou prejudicados sem o acerto. Assim, basta imaginar a existência de empresas concorrentes cujos equipamentos, mais modernos, provoquem menor grau de poluição, de um lado, ou de empresas localizadas em regiões mais desenvolvidas, de outro, para compreender a necessidade de se ajustarem os mecanismos de custos e preços, a fim de permitir que o mecanismo de concorrência possa produzir efeitos. Normas tributárias indutoras, gerando reduções da carga tributária ou seu agravamento, permitem a busca desse efeito.

1.2.1.5. Quinta falha: bens coletivos

A última hipótese de falha de mercado levantada por Nusdeo é aquela em que bens são oferecidos de forma não individualizada, *i.e.*, a circunstância de um indivíduo fruir deles em nada diminui a fruição por outros.

Também aqui as normas tributárias indutoras podem agir. Basta considerar os incentivos fiscais concedidos a atividades culturais ou a preservação do patrimônio histórico.

Via de regra, tais bens, denominados coletivos ou públicos, são oferecidos pelo próprio Estado, servindo, então, a norma tributária não no sentido indutor, mas arrecadador, já que possibilitará a toda a sociedade contribuir, na medida da lei, para cobrir os custos dos bens que a todos aproveitam.

125 Cf. Pedro M. Herrera Molina. *Derecho Tributario Ambiental (Environmental tax law): La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 43.

1.2.2. Implementação de objetivos positivos do Estado

Além da mera correção dos mecanismos do mercado, surge, no Estado intervencionista, um papel diferente à norma, em relação ao que lhe era assegurado no Estado liberal: ela “assume agora um conteúdo econômico e social perdendo a neutralidade axiológica que a caracterizara na fase liberal. (...) Ao veicular valores, a norma jurídica intervém constitutivamente no terreno econômico e social, conformando-o de acordo com a carga axiológica que assumiu. (...) O estado de direito torna-se assim permeável a conteúdos socioeconômicos que alteram o seu entendimento; de garantia dos limites do poder e do respeito pela liberdade individual transforma-se um programa normativo de realizações. O conceito de estado de direito reveste-se de uma natureza positiva, no sentido de passar a incorporar uma ação estadual que não é apenas subsidiária mas conformadora do modelo socioeconômico”.¹²⁶

A idéia da atuação positiva do Estado retoma a posição, defendida no intróito deste estudo, do inconformismo do legislador constituinte com a realidade econômica que encontrou, propondo-se a modificá-la. Na expressão de Marbach, passa o Estado de mero vigilante noturno a *pater familias distribuens*.¹²⁷ Enquanto no final do século XIX esta atuação positiva (intervenção) ainda se baseava num caráter redistributivo, no qual os cidadãos passavam a ser divididos em dois grupos, os fortes e os fracos, tratando o Estado apenas de se preocupar com os últimos, ainda que impondo ônus aos primeiros, no início do século XX a atuação positiva revestia-se das funções de conduzir, coordenar e agilizar a economia. Aí, a novidade da atuação positiva do Estado: este há muito se ocupava da economia, quando, no exercício do poder de polícia, corrigia suas distorções (atuação negativa); agora, passava o Estado a direcioná-la.¹²⁸ O Estado não se conteve naquele papel de relativa neutralidade e platonismo, passando a impor finalidades outras que não a de mero suprimento de condições para superar as imperfeições do mercado, passando a lograr a obtenção de objetivos de política econômica bem definidos para o desempenho do sistema econômico, implicando “impor-lhe distorções, alterá-lo, interferir no seu funcionamento, a fim de fazer com que os resultados produzidos deixem

126 Cf. Luís S. Cabral Moncada, ob. cit. (nota 108 da Introdução), pp. 27-28.

127 Cf. Fritz Marbach, ob. cit. (nota 103), p. 56.

128 Cf. Filippo Satta, ob. cit. (nota 3 da Introdução), p. 34.

de ser apenas os *naturais* ou *espontâneos*, para se afeiçoarem às metas econômicas”.¹²⁹

1.2.2.1. A constituição econômica

Constituições programáticas são um fenômeno cujo primeiro modelo é encontrado no texto mexicano de 1917, a que logo seguiu a Constituição de Weimar, em 1919, que dedicava um capítulo à Vida Econômica. A partir de então, os textos constitucionais passavam a, explicita ou implicitamente, assinalar alguns objetivos ou metas para as comunidades às quais se dirigiam, ou a prever que tais metas se fixassem periodicamente, por planos tendentes a materializar valores prestigiados constitucionalmente, tais como o bem-estar, o desenvolvimento, a justiça social etc.¹³⁰

Ingressa-se no capítulo do que se denomina, por inspiração germânica, a “Constituição Econômica”, expressão que congrega o conjunto das normas que se impõem ao Estado na matéria econômica. Em sua origem, a expressão não é empregada apenas para o texto constitucional, incluindo normas de hierarquia inferior que completem tais mandamentos.¹³¹ Neste sentido, cabível a distinção entre Constituição Econômica Formal (“o conjunto de normas que, incluídas na Constituição – escrita formal do Estado – versam o econômico”) e Constituição Econômica Material (“abrange todas as normas que definem os pontos fundamentais da organização econômica, estejam ou não incluídas no documento formal que é a constituição escrita”).¹³² Moncada a define como “os princípios fundamentais que dão unidade à actividade econômica geral e dos quais decorrem todas as regras relativas à organização e funcionamento da actividade econômica de uma certa sociedade”.¹³³ Bastos lembra que nela não se incluem apenas as normas voltadas para a ordenação da economia, mas também se determina quem deve exercê-la.¹³⁴ A Constituição Econômica

129 Cf. Fábio Nusdeo, *Fundamentos para uma Codificação do Direito Econômico*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1995, p. 25.

130 Cf. Fábio Nusdeo, ob. cit. (nota 110), p. 202.

131 Cf. Gerd Rinck. *Wirtschaftsrecht*, 2ª edição, revista. Köln, Berlin, Bonn, München, Carl Heymanns Verlag KG, 1969, p. 23.

132 Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho. *Direito Constitucional Econômico*, São Paulo, Saraiva, 1990, pp. 6-7.

133 Cf. Luís S. Cabral de Moncada, ob. cit. (nota 108 da Introdução), p. 92.

134 Cf. Celso Ribeiro Bastos. *Direito Econômico Brasileiro*, São Paulo, Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000, p. 75.

programática ou diretiva é aquela que “encerra o conjunto das normas que visam reagir sobre a ordem econômica de modo a provocar aí certos efeitos, modificando-a e alterando-a em certo sentido preestabelecido”.¹³⁵

O emprego da expressão “Constituição Econômica” não é pacífico. Como relata Vaz, tem ele sido alvo de críticas por aqueles que veriam na expressão uma tentativa de autonomizar, dentro da Constituição política, uma outra, econômica, estanque (a par da Constituição social, da Constituição cultural etc.), ou por outros que criticam o caráter estático do conceito. Na explicação do autor, a crítica não deve ser feita à expressão, mas ao enfoque ideológico que se lhe queira referir, já que a expressão nada mais significa que “os princípios jurídicos fundamentais da organização econômica de determinada comunidade política”, equivalendo, daí, à “Ordem Econômica fundamental” (*Wirtschaftsordnung*), ou à expressão francesa *ordre public économique*.¹³⁶ Após relatar as críticas ao termo, José Afonso da Silva o adota, referindo-se especialmente à Constituição Econômica formal brasileira, consubstanciando-se “na parte da Constituição Federal que contém os direitos que legitimam a atuação dos sujeitos econômicos, o conteúdo e limites desses direitos e a responsabilidade que comporta o exercício da atividade econômica”.¹³⁷

Na análise de Rinck, são os seguintes elementos que compõem a Constituição Econômica alemã: i) liberdade de escolha da profissão; ii) propriedade e sua socialização; iii) liberdade contratual; iv) liberdade de associação; v) limitações à concorrência; vi) regulação do mercado de alimentos; vii) cláusula do Estado Social; viii) liberdade de formação da personalidade; e ix) Estado de Direito.¹³⁸ Vale lembrar que naquele país, foi somente por meio de uma emenda constitucional, de 1967, que se passou a tratar de temas econômicos no texto maior, cabendo a uma lei ordinária, a lei de estabilidade (*Stabilitätsgesetz*), do mesmo ano, fixar diretrizes para as medidas de política econômica e financeira, impondo-se, neste último

135 Cf. Luís S. Cabral de Moncada, ob. cit. (nota 108 da Introdução), p. 95.

136 Cf. Manuel Afonso Vaz. *Direito Econômico: A Ordem Econômica Portuguesa*, 4ª edição, rev. e atualizada, Coimbra, 1998, p. 121. No mesmo sentido, cf. Celso Ribeiro Bastos, ob. cit. (nota 134), pp. 71 a 79. Sobre a ordem pública econômica, cf. Bernard Chenot. *L'organisation Économique de l'État*, Paris: Daloz, 1965.

137 Cf. José Afonso da Silva. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 16ª edição, rev. e atual., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 765.

138 Cf. Gerd Rinck, ob. cit. (nota 131), pp. 23 a 37.

instrumento normativo, expressamente a opção por um sistema de economia de mercado.¹³⁹

Baracho reconhece a Constituição Econômica como aquela que regula: i) a iniciativa privada; ii) a intervenção da iniciativa pública na economia; iii) um Estado subsidiário e a primazia da iniciativa privada; iv) economia social de mercado; v) contratação, propriedade e livre empresa; vi) aceitação ou eliminação da planificação; e vii) sobredimensionamento do Estado.¹⁴⁰

1.2.2.2. Princípios da constituição econômica brasileira: contornos do Estado Democrático de Direito

É pródiga em princípios a Constituição Econômica brasileira, cuja disciplina, como alerta Grau, ultrapassa o Título VII, compreendendo, fundamentalmente, os preceitos inscritos nos seus artigos 1º, 3º, 7º a 11, 201, 202, 218 e 219, bem como 5º, inciso LXXI, 24, I, 37, XIX e XX, 103, § 2º, 149 e 225.¹⁴¹ Dentro do escopo de compreender a atuação positiva do Estado, importa extrair do texto constitucional qual a Ordem Econômica a ser implementada. Já nas premissas deste estudo, firmou-se o entendimento acerca da inexistência de normas constitucionais sem relevância jurídica, ao mesmo tempo em que se ressaltava a importância das normas programáticas.

No *caput* do artigo 170, declara o constituinte ser fim da Ordem Econômica “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”. A mesma finalidade da justiça social está presente, também, no artigo 193, que versa sobre a “ordem social”, ambos coerentes com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, no artigo 3º, incisos I e III, onde se insere a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, erradicadas “a pobreza e a marginalização” e reduzidas “as desigualdades sociais e regionais”, tudo a partir do princípio fundamental da República, inserido no inciso III do artigo 1º do texto constitucional: “a dignidade da pessoa humana”.

139 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 80 da Introdução), p. 226.

140 Cf. José Alfredo de Oliveira Baracho. “O Princípio da Subsidiariedade: Conceito e Evolução”. *Desenvolvimento Econômico e Intervenção do Estado na Ordem Constitucional*. Estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza. Ricardo Antônio Lucas Camargo (org.), Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, pp. 99 a 125 (104).

141 Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 34 da Introdução), p. 215.

Tem-se, assim, o vetor da atuação estatal positiva, a que fica imposto o dever de construir uma sociedade na qual seja valorizada a pessoa humana, com existência digna, num ambiente de justiça social.

Não cabe, no escopo deste estudo, tecer maiores considerações acerca do próprio conceito de justiça social, cujos contornos poderão variar conforme matizes ideológicos e momentos históricos.¹⁴² Certamente, entretanto, encontrar-se-á concordância no sentido de que tal justiça será concretizada a partir da redução das desigualdades sociais e regionais a que se refere o próprio constituinte, dentro de uma ordem jurídica democrática estabelecida pelo Estado Democrático de Direito a que se refere o *caput* do artigo 1º do texto constitucional. Daí poder-se encontrar, a partir desta finalidade, um primeiro princípio da Ordem Econômica brasileira, que se poderá definir como o Princípio do Estado Social e Democrático de Direito.¹⁴³

Como explica Rinck, a cláusula do Estado Social de Direito é um compromisso entre dois extremos que se opõem: o do Estado Social (com a repartição patrimonial) e o do Estado de Direito (cujo extremo seria o liberalismo absoluto). Dentre as tarefas do Estado Social está a garantia de um mínimo existencial digno.¹⁴⁴ Por esta cláusula, procura o texto constitucional um equilíbrio entre ambas as posições, que têm igual importância, ficando elas numa posição dialética consentida, que sempre exigirá novos equilíbrios, o que justifica medidas de direcionamento econômico por parte do Estado, ainda que limitando a liberdade contratual.¹⁴⁵

Tércio Sarpaio Ferraz Júnior dá especial relevo a esta cláusula, que mostra “a passagem, marcadamente visível na vida constitucional brasileira, de um Estado liberal burguês e sua expressão tradicional num Estado de Direito, para o chamado ‘Estado Social’”. Naquele assinala-se a postura individualista abstrata, o primado da liberdade no sentido negativo, da segurança formal da propriedade privada (...) neste, percebe-se a extensão do catálogo dos direitos fundamentais na direção dos direitos econômicos, so-

142 Sobre o conceito de justiça social na Carta de 1967, com a redação da Emenda 1, de 1969, cf. Celso Antônio Bandeira de Mello, ob. cit. (nota 44).

143 Manoel Gonçalves Ferreira Filho critica esta expressão, tendo em vista sua origem histórica, que o autor localiza em Elias Ruiz e que representaria um “eufemismo para designar a transição para o socialismo”. Cf. ob. cit. (nota 132), p. 76.

144 Cf. Klaus Tipke, ob. cit. (nota 19 da Introdução), vol. I, p. 408.

145 Cf. Gerd Rinck, ob. cit. (nota 131), pp. 29-30.

ciais e culturais, a consideração do homem concretamente situado, o reconhecimento de um conteúdo positivo de liberdade, a complexidade de processos e técnicas de atuação do Poder Público, a transformação consequente dos sistemas de fiscalização da constitucionalidade e da legalidade. Esta passagem, porém, não deve significar a exclusão do primeiro pelo segundo, mas a sua transformação naquilo que a Constituição de 1988 chama de 'Estado Democrático de Direito'.¹⁴⁶ Misabel Abreu Machado Derzi o define como o "Estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da segurança jurídica, erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e co-decisão de todos. Mas não é forma oca de governo, na qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligocracias. Nele, há compromisso incindível com a liberdade e a igualdade, concretamente concebidas, com a evolução qualitativa da democracia e com a erradicação daquilo que o grande Pontes de Miranda chamou de 'ser oligárquico' subsistente em quase todas as democracias".¹⁴⁷ É, na coleção de expressões proposta por Ricardo Lobo Torres, o "Estado Social, o Estado de Direito material, o Estado de Direito positivo, o Estado Intervencionista, o Estado de Bem-Estar Social, o Estado Social Fiscal, formas diferentes de expressar o mesmo fenômeno".¹⁴⁸

A existência digna, conforme os ditames da justiça social, deve ser atingida, nos termos do texto constitucional, a partir da conjugação de dois elementos: valorização do trabalho humano e livre-iniciativa. Novamente, encontra-se, no artigo 170, *caput*, explicitação dos valores sociais inscritos no inciso IV do artigo 1º da Constituição Federal, que são princípios fundamentais da República. A inserção de ambos os valores em conjunto, por duas vezes no texto constitucional revela uma opção do constituinte por um convívio harmônico entre ambos, não permitindo que em nome de um dos valores seja o outro reduzido. Impõe-se, então, à Ordem Econômica buscar uma solução em que a livre-iniciativa seja a forma como se dará a valorização do trabalho humano, ou, noutro sentido, seja a valorização do trabalho humano uma garantia para o exercício da livre-iniciativa.

146 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. cit. (nota 111 da Introdução), pp. 80-81.

147 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, "(nota)". Aliomar Baleeiro. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* (atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi), 7ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2001, pp. 10-11; 529.

148 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 23 da Introdução), p. 42.

Significa isso, de um lado, que não deve a proteção do trabalhador implicar óbice ao exercício da livre-iniciativa. Por outro lado, como alerta Grau, a livre-iniciativa não pode ser vista, em tal contexto, como expressão individualista, mas sim no quanto expressa de socialmente valioso.¹⁴⁹ No mesmo sentido, Ferraz Júnior, ao explorar o conceito de liberdade, comum a ambos os valores: "Afirmar a livre iniciativa como base, é reconhecer na liberdade um dos fatores estruturais da ordem, é afirmar a autonomia empreendedora do homem na conformação da atividade econômica, aceitando sua intrínseca contingência e fragilidade; é preferir, assim, uma ordem aberta ao fracasso a uma 'estabilidade' supostamente certa e eficiente. (...) Isto não significa, porém, uma ordem do *laissez-faire*, posto que a livre iniciativa se conjuga com a valorização do trabalho humano. Mas a liberdade, como fundamento, pertence a ambos. Na iniciativa, em termos de liberdade negativa da ausência de impedimentos e da expansão da própria criatividade. Na valorização do trabalho humano, em termos de liberdade positiva, de participação sem alienações na construção da riqueza econômica. Não há, pois, propriamente, um sentido absoluto e ilimitado na livre iniciativa, que por isso não exclui a atividade normativa e reguladora do Estado."¹⁵⁰

Sobre a articulação entre a finalidade declarada da Ordem Econômica e o conteúdo dos princípios da livre-iniciativa e livre-concorrência, buscando construir o conteúdo de tais princípios de modo a instituir um laço interno entre ambos e o conceito econômico de "bem-estar", ensina Luis Fernando Schuartz que "o que se trata aqui de viabilizar é que os ganhos associados a essa dinâmica, a saber, a eficiência econômica (alocativa, produtiva e 'seletiva') e o progresso técnico e material, possam ser rapidamente difundidos entre todos os membros da coletividade. Os princípios gerais da livre-iniciativa e da livre-concorrência aparecem, nesse contexto, como fornecedores de *cobertura constitucional* para a garantia das *condições econômicas necessárias* à concretização desse objetivo, quais sejam: 1) *o uso criativo e inovador dos recursos* pelos agentes econômicos (que contribui para avanços produtivos, organizacionais e tecnológicos, e a geração de eficiências no uso desses recursos); 2) a *aceleração, via incremento de pressões competitivas, do processo de difu-*

149 Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 34 da Introdução), p. 222.

150 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. cit. (nota 111 da Introdução), p. 77.

são das inovações e diluição das vantagens e dos ganhos 'monopolísticos' decorrentes desse uso criativo de recursos".¹⁵¹

Valorização do trabalho humano e livre iniciativa surgem, no texto constitucional, como mandamento para a atuação do Estado, que não deve ser neutro, mas valorizar, promover ambos os elementos. Somente assim, na idéia do constituinte, a dignidade da pessoa humana poderá ser plenamente alcançada. Esses fundamentos, por sua vez, espraiam-se pelos diversos princípios da Ordem Econômica. Assim é que a valorização do trabalho se reflete, por exemplo, no princípio da busca do pleno emprego ou da redução das desigualdades regionais e setoriais, enquanto a livre-iniciativa se vê valorizada, dentre outros, pelos princípios da propriedade privada e da livre-concorrência.

Em nada se contrapõem, insista-se, a intervenção sobre o Domínio Econômico e o sistema capitalista, com seu inerente princípio da livre iniciativa, pois, como afirma Boiteux, "o sistema de produção capitalista necessita hoje, para se desenvolver, de uma certa dose de intervenção na economia e de respeito aos direitos dos trabalhadores, pois, sem a realização de políticas públicas adequadas a produção em massa não se pode realizar".¹⁵²

Encontra-se, pois, firmada a determinação constitucional da atuação positiva do Estado, como motivação para a intervenção econômica, a par da mera correção dos mecanismos do mercado. Na lição de Tércio Sampaio Ferraz, "já os objetivos exigidos do Estado Social pressupõem um Estado ativo, que desempenha funções distributivas, que, em última análise, desconhece o dualismo entre Estado e Sociedade".¹⁵³

Por sua vez, o reconhecimento da força positiva dos princípios de Direito Econômico implica o dever de o Estado, na sua atuação sobre o Domínio Econômico, conformá-lo ao modelo buscado pelo Constituinte. Este dever espalha-se por todo o campo da atuação estatal. Como lembra Paulick, a concretização do direito (*Rechtsverwirklichung*) é tarefa do

151 Cf. Luis Fernando Schuartz. "Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Atuação do Estado no Domínio Econômico", *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, Marco Aurélio Greco (coord.), São Paulo, Dialética, 2001, pp. 33 a 60 (52).

152 Cf. Fernando Netto Boiteux. "Intervenção do Estado no Domínio Econômico na Constituição Federal de 1988", *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, Marco Aurélio Greco (coord.), São Paulo, Dialética, 2001, pp. 61 a 78 (67).

153 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. cit. (nota 111 da Introdução), p. 80.

Estado; neste sentido, um sistema de intervenção econômica, orientado pelo respeito aos direitos fundamentais e às garantias e princípios constitucionais é compatível com os princípios de um direito constitucional democrático, social e voltado ao Estado de Direito. Se a luta pela proteção das necessidades sociais é uma tarefa do Estado social, então a promoção do bem-estar social não só é constitucionalmente permitida, mas exigida.¹⁵⁴

1.2.2.3. Normas tributárias indutoras na implementação de objetivos positivos do Estado

Ora, se dentre as formas de atuação estatal sobressai a tributação, parece coerente a conclusão de que normas tributárias indutoras, longe de serem uma exceção, surgem em obediência ao preceito constitucional da atuação positiva do Estado.

Micheli entende que o tributo se tornou um potente instrumento para atuação num determinado sentido político, seja na escolha dos sujeitos que devem suportar os ônus devidos por um dado programa de despesas, seja na escolha dos fatos cuja concretização dá nascimento à obrigação tributária. Para o autor, em tal escolha, o legislador poderá estar influenciado pelos princípios constitucionais aplicáveis caso a caso, dentre os quais e em primeiro lugar o princípio da solidariedade social e econômica. Assim, entende Micheli que tais princípios devem informar a ação política, seja ao promover a imposição de certos fatos (por exemplo, para frear ou favorecer certos investimentos), seja ao excepcionar um tributo, criando uma limitação ou uma derrogação, com relação à norma tributária geral.¹⁵⁵

Sobre a relação entre tributação e Ordem Econômica, deve-se ponderar que a primeira não é um corpo estranho na última, mas parte dela e por isso deve estar em coerência com a Ordem Econômica, submetendo-se a ela. Se a lei tributária influi na Ordem Econômica, então ela já não mais se justifica apenas com argumentos extraídos da doutrina tributária.¹⁵⁶ No mesmo sentido, Ollero afirma que "no es difícil, por otra parte, descubrir a lo largo del texto constitucional todo un entramado jurídico promocional,

154 Cf. Heinz Paulick, ob. cit. (nota 112 da Introdução), pp. 216-217.

155 Cf. Gian Antonio Micheli. *Corso di Diritto Tributario*. Torino, Unione Tipografico-Editrice, 1970, pp. 83-84.

156 Cf. Werner Flume. "Besteuerung und Wirtschaftsordnung", *Steuerberater-Jahrbuch*, 1973/74, pp. 53 a 78 (56-57).

que responde a las técnicas de alentamiento, estímulo o incentivación, y cuya realización compromete asimismo, de manera especial, a una Hacienda pública llamada a diversificar no sólo sus fines y objetivos, sino también – en lo que ahora interesa – sus mecanismos y sus técnicas de actuación”.¹⁵⁷

Numa perspectiva brasileira, embora tratando especificamente das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), observou tal relevância, colocando-a como condição de validade da norma, Luis Fernando Schuartz, para quem “os efeitos econômicos associados à instituição do tributo convertem-se em aspectos *potencialmente* relevantes do ponto de vista *jurídico*, das descrições dos elementos constitutivos da norma instituidora da CIDE, tendo em vista o *controle de sua validade*. O intérprete estará, portanto, autorizado a observar a norma concreta da perspectiva da sua compatibilidade funcional com o disposto no artigo 170 da Constituição Federal, inferindo de seu conteúdo semântico uma finalidade presumida de direcionamento estratégico de variáveis econômicas, projetando um estado de coisas futuro, caracterizado pelo implemento dessa finalidade e, por fim, confrontando referida finalidade (e o estado de coisas a ela ligado como resultado potencial) com as condições necessárias para a realização efetiva da finalidade constitucional, fixada como premissa normativa da análise. Noutras palavras: a *compatibilidade funcional* vai se converter, *ela própria, em condição de validade*”.¹⁵⁸

Nesse sentido, assiste razão a Fichera, que entende superadas as concepções neutras da tributação, para avançar a uma concepção funcional, no sentido da modificação do plano econômico e social, com vistas a alcançar os fins sancionados pela Constituição.¹⁵⁹ Vai adiante o último autor, para entender que, hoje, o uso do instrumento tributário em sentido extrafiscal não só é legítimo constitucionalmente, mas tornou-se um dever constitucional do Estado.¹⁶⁰

Não se esconde o exagero na tese de Fichera, se nela se entende a obrigatoriedade de a norma tributária ter um caráter indutor. Se, por outro lado, o que o autor busca é defender a necessidade de o legislador tributário

157 Cf. Gabriel Casado Ollero, ob. cit. (nota 50 da Introdução), p. 109.

158 Cf. Luis Fernando Schuartz, ob. cit. (nota 151), p. 49.

159 Cf. Franco Fichera. *Imposizione ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale*, s.l., Edizione Scientifiche Italiane, s.d. (cerca de 1974), p. 27.

160 Cf. Franco Fichera, ob. cit. (nota 159), p. 55.

cogitar dos efeitos não arrecadatórios da norma criada, buscando compatibilizá-los com os fins perseguidos pelo próprio Estado, então é possível concordar com o autor, já que, fossem tais efeitos desconsiderados, então se correria o risco de se editarem normas tributárias com efeitos na economia contrários à finalidade a que se propõe o Estado. Não pode a norma tributária indutora contrariar os princípios constitucionais, sejam esses relativos diretamente à matéria tributária, sejam relativos às finalidades econômicas objetivadas pelo instrumento tributário.¹⁶¹

1.2.3. Princípios informadores da Constituição Econômica e normas tributárias indutoras

Já ficou esclarecido que as normas tributárias indutoras, enquanto formas de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico, estão sujeitas às mesmas limitações e, simultaneamente, às mesmas metas comuns a qualquer outra forma de atuação econômica estatal.¹⁶² Assim é que já se trouxeram preocupações quanto ao atendimento do princípio da igualdade, quando da concessão do incentivo fiscal. Cabe, pois, breve exame das principais balizas impostas pelo constituinte à construção de tais limites, buscando ilustrá-las mediante situações em que normas tributárias indutoras se vêem confrontadas ou impulsionadas por tais princípios. Para tanto, deve-se socorrer primordialmente do Título VII do texto constitucional brasileiro, que apresenta uma série de princípios que estruturam a Constituição Econômica. Já se ressaltou, acima, que esta não está restrita àquele Título, nem tampouco está ela limitada a princípios explícitos, havendo outros que se extraem do sistema, como a razoabilidade, que também servem para a compreensão da regulação da Ordem Econômica. Entretanto, pela própria leitura do artigo 170, observa-se a busca do constituinte de apresentar princípios fundamentais que, lembra Leopoldino da Fonseca, porque “básicos, deverão informar o entendimento exegético de todos os tópicos pertinentes à Constituição Econômica”.¹⁶³

161 Cf. Franco Fichera, ob. cit. (nota 159), p. 57.

162 Também neste sentido, cf. Siegbert Morscher, ob. cit. (nota 51 da Introdução), p. 121.

163 Cf. João Bosco Leopoldino da Fonseca, ob. cit. (nota 4), p. 85.

1.2.3.1. Soberania nacional

A inserção da soberania nacional como primeiro dos princípios arrolados pelo artigo 170 da Constituição Federal implica uma posição do constituinte com relação à Ordem Econômica, reservando-se ao País decidir sobre a melhor alocação de seus fatores de produção. Neste sentido, pode-se falar em soberania econômica, como corolário do próprio poder soberano.

Não significa a soberania econômica, por outro lado, uma opção de nosso constituinte pelo isolamento. Todo o texto constitucional está permeado pela determinação de o País se inserir na ordem internacional, o que se reflete na exigência de o País observar compromissos assumidos em tratados internacionais (artigos 5º, § 2º; 192, III, "b") e, em especial na matéria econômica, no âmbito do bloco regional de que faz parte, nos termos do parágrafo único do artigo 4º. Em nada se reduz o exercício do poder soberano, quando um país firma tratados internacionais. Ao contrário, a soberania se confirma cada vez em que o Estado firma e cumpre compromissos internacionais. Obrigando-se o Brasil por meio de tratados internacionais, devem eles, igualmente, ser observados pelo Estado em sua atuação econômica.

O princípio da soberania econômica implica, assim, a busca constante de redução da dependência do estrangeiro. José Afonso da Silva vai além, lendo no mandamento a ordem de se criar um "capitalismo nacional autônomo", com a adoção do "desenvolvimento autocentrado, nacional e popular".¹⁶⁴ Conquanto aceita a meta, não parece possível deixar de lado a interdependência que atinge a todos os Estados, no contexto internacional presente.¹⁶⁵ Deve, portanto, o País, embora inserido num contexto de trocas, próprio da presente era, pautar sua atuação no sentido do seu crescimento econômico, nos termos dos interesses nacionais que, na esfera econômica, haverão de culminar nas finalidades de existência digna e justiça social.

Enquanto princípio, poderá a soberania econômica conjugar-se, por exemplo, com o § 4º do artigo 218 do texto constitucional, que exige o apoio e o estímulo às empresas que invistam em pesquisa e criação de tecnologia adequada ao País. O mesmo exemplo pode ser tomado para com-

164 Cf. José Afonso da Silva, ob. cit. (nota 137), p. 766.

165 Cf. Celso Ribeiro Bastos, ob. cit. (nota 134), p. 123.

preender que o emprego das normas tributárias indutoras também se sujeita aos princípios da Ordem Econômica. Assim, no caso concreto, parece lícito citar as normas que trazem incentivos fiscais à pesquisa e desenvolvimento, como a Lei nº 8.661, de 1993, que concede benefícios fiscais à capacitação tecnológica para a indústria e a agropecuária, que executarem Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e Programa de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA).

1.2.3.2. Propriedade privada

A propriedade privada surge como garantia individual no inciso XVII do artigo 5º do texto constitucional. Sua menção, no artigo 170, visa a garantir que a Ordem Econômica repouse sobre aquele instituto, ou, ainda, que os fins da última (justiça social e existência digna) se realizarão por meio da propriedade privada, que fica vinculada àquele fim.¹⁶⁶ Assiste razão, daí, à crítica de Leopoldino da Fonseca, para quem melhor seria mencionar o instituto da propriedade como fundamento da própria Ordem Econômica.¹⁶⁷ Afinal, a propriedade privada se revela não como algo a ser tolerado pelo Estado, mas como um princípio de sua Ordem Econômica. Enquanto tal, deve ser fomentada pelo próprio Estado. Vê-se, daí, mais uma atuação positiva do Estado, marcada pela promoção e incentivo à propriedade privada.

Tomando-se as normas tributárias indutoras, o princípio da propriedade privada surge como importante guia para sua introdução. Com efeito, a própria compatibilidade entre a tributação e a propriedade privada não é tão imediata, já que a tributação implica, necessariamente, transferência patrimonial da esfera privada para a pública. Tal transferência jamais poderia ser considerada como ofensiva ao direito de propriedade, tendo em vista que foi o próprio constituinte que a autorizou, como forma de financiar o Estado.¹⁶⁸

Quando se considera a norma tributária a partir de seu efeito indutor, entretanto, a questão surge com novas cores, visto que já não se enfrenta a invasão pelo Estado na propriedade particular como meio para aquele se

166 Cf. José Afonso da Silva, ob. cit. (nota 137), p. 787.

167 Cf. João Bosco Leopoldino da Fonseca, ob. cit. (nota 4), p. 89.

168 Cf. Friedrich Klein, "Eigentums-garantie und Besteuerung". *Steuer und Wirtschaft*, Ano 43, 1966, pp. 433 a 486 (459; 480).

sustentar, mas a invasão passa a ter o efeito de induzir o particular a determinado comportamento. Claramente, reaparece a importância do princípio da propriedade, que deve servir de critério para a norma tributária indutora, como o seria para qualquer forma de intervenção estatal.¹⁶⁹ Como ensina Klein, é o caráter arrecadador dos tributos que os livra das amarras do princípio da propriedade, não sua forma; assim, medidas tributárias, não obstante sua natureza, sujeitam-se àquelas amarras, quando têm efeito indutor.¹⁷⁰ Assim, se o Estado, no seu ato de intervenção, põe em ameaça parte do patrimônio do particular, pode tornar-se contestável a própria intervenção estatal.¹⁷¹ Significa tal conclusão que a norma tributária indutora encontra limites muito mais rígidos que aqueles que se impõem à mera arrecadação, o que implica a necessidade de se rever, a partir do conceito de propriedade, o princípio da proibição do confisco, que passa a ser interpretado a partir do seu viés de proteção da propriedade econômica, encerrando-se a possibilidade de o legislador intervir na economia por meio de tributos quando o cerne da propriedade for afetado, o que, na lição de Selmer, acontece quando perder qualquer sentido econômico a atividade daqueles que forem atingidos pela norma.¹⁷² Este assunto será retomado no item 3.2.5.

A par de tal preocupação, que se concentra na possibilidade de se usar do tributo como meio de intervenção no Domínio Econômico, ou seja, com o efeito “alavanca”¹⁷³ (o tributo é a “alavanca” que move a vontade do contribuinte para usar sua liberdade constitucional num determinado sentido, considerado desejável pelo legislador), deve-se considerar que a propriedade também pode ser afetada por meio do “efeito” da norma indutora. Explica-se assim a distinção: enquanto “alavanca”, a norma tributária indutora é utilizada como meio de induzir o comportamento do contribuinte em esfera que não se relaciona diretamente com a propriedade. Assim, por exemplo, o imposto sobre celibatários: a “alavanca” é o imposto, mas o efeito está no direito de se decidir ou não pela constituição de família.

169 Cf. Siegbert Morscher, ob. cit. (nota 51 da Introdução), p. 121.

170 Cf. Friedrich Klein, “Artikel 14 des Bonner Grundgesetzes als Schranke steuerrechtlicher Intervention?”. *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, Heinz Haller, L. Kullmer, Carl S. Shoup e Herbert Timm (orgs.), Tübingen, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 229 a 244 (236).

171 Cf. Karl Heinrich Friauf, ob. cit. (nota 68 da Introdução), p. 45.

172 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48 da Introdução), pp. 346-347.

173 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 85 da Introdução), p. 551.

Pode, entretanto, a par da “alavanca”, o próprio “efeito” atingir o direito de propriedade. Assim, por exemplo, a tributação diferenciada conforme o uso do imóvel. Nesse caso, surgirá, mais uma vez, a importância do estudo da compatibilidade da norma tributária indutora com o direito de propriedade, desta feita para investigar se seu “efeito” é, ou não, compatível com o direito de propriedade, assegurado pela Constituição.

1.2.3.3. Função social da propriedade

Nos mesmos termos do inciso XXIII do artigo 5º, surge no inciso III do artigo 170 o princípio da função social da propriedade, que limita o exercício da última.

O princípio da função social da propriedade tem relevância, na interpretação da Ordem Econômica, quando se examina, por exemplo, o artigo 184 do texto constitucional, que trata da desapropriação do “imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social”. O artigo 185, por sua vez, ao declarar insuscetíveis de desapropriação a pequena e média propriedade rural e a propriedade produtiva, dá os primeiros parâmetros para o que seja a função social da propriedade, cujos critérios cumulativos são arrolados no artigo 186: I) aproveitamento racional e adequado; II) utilização adequada dos recursos naturais disponíveis do meio ambiente; III) observância das disposições que regulam as relações de trabalho; e IV) exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores. No que se refere à propriedade urbana, o cumprimento de sua função social é disciplinado pelo § 2º do artigo 182 do texto constitucional, que a liga ao atendimento das exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

Tomando as normas tributárias indutoras, o próprio texto constitucional oferece exemplos, quando trata de sugerir seu emprego para a concretização do princípio da função social da propriedade. Assim, cita-se o § 4º do artigo 153, tratando do Imposto Territorial Rural, que determina que suas alíquotas se fixem “de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. De igual modo, no que se refere ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, o § 4º, II, trata de uma progressividade no tempo, como forma de “exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento”.

1.2.3.4. Livre-concorrência

Como alerta Celso Bastos, o princípio da livre-concorrência pressupõe a livre-iniciativa, mas com ela não se confunde, já que enquanto o primeiro inexistente sem a segunda, a recíproca não é verdadeira.¹⁷⁴

Tem a livre-concorrência a ver com a própria existência do mercado, o qual, nos termos do artigo 219 do texto constitucional, integra o patrimônio nacional. O incentivo do mercado interno, “de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País”, é mandamento que se extrai deste preceito referido. Conjuga-se a garantia da livre-concorrência, neste sentido, com o que acima se disse sobre a intervenção econômica de caráter negativo (item 1.2.1).

Como exemplos de normas tributárias indutoras voltadas à regulação dos mercados, contemplados pelo próprio constituinte, citem-se, na Constituição Federal, os casos em que se afasta o princípio da anterioridade (artigo 150, III, “b” e “c”, c/c 150, § 1º) e se mitiga a legalidade tributária (artigo 150, I, c/c 153, §1º), para permitir que o Poder Executivo altere alíquotas dos impostos aduaneiros, do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros, Títulos e Valores Mobiliários.

Igualmente no sentido de preservar a livre concorrência é que deve ser interpretado o § 1º do artigo 173 do texto constitucional que, tratando da exploração direta de atividade econômica pelo Estado, assegura que esta se sujeite ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributários. Tem este preceito vínculo imediato com o § 3º do artigo 150 do texto constitucional que, tratando da imunidade recíproca, afirma que esta não se aplica “ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados” (exatamente aquelas regidas pelo artigo 173). Daí constatar-se que a limitação à imunidade recíproca, regida pelo artigo 150, § 3º, depende, para sua correta interpretação, da compreensão do conteúdo do artigo 173, que se inspira no princípio da livre-concorrência. Iguais ponderações podem surgir no exame de outras imunidades, como se verá adiante.¹⁷⁵

174 Cf. Celso Ribeiro Bastos, ob. cit. (nota 134), p. 132.

175 O tema será retomado adiante, no item 3.2.7.

Também a livre-concorrência se assegura a partir da proibição da introdução de tributos que discriminem unidades da Federação, ou que limitem o trânsito de pessoas e bens, garantindo a Unidade Econômico-Política do País.¹⁷⁶

Também foi a preocupação com a livre-concorrência que moveu o constituinte derivado a inserir no texto constitucional o art. 146-A, autorizando a lei complementar a “estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior vê, ainda, no artigo 155, XII, “g”, da Constituição Federal, que exige deliberação dos Estados e Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios referentes ao ICMS, uma proteção contra a “guerra fiscal” que “engendra uma distorção na concorrência que, presumidamente, o ICMS evita. Ou seja, os concorrentes de outros Estados-membros estariam obrigados, em face de incentivos desnaturados, a enfrentar uma situação de competitividade desequilibrada pela quebra de uma estrutura comum. As piores vítimas de incentivos distorcidos por medidas que reduzem ou eliminam o ônus dos impostos são os agentes econômicos eficientes”.¹⁷⁷ Esta idéia é corroborada, do ponto de vista econômico, por pesquisa de Sérgio Prado e Carlos Eduardo G. Cavalcanti, que concluem que “nas condições hoje vigentes em termos de arranjo federativo, a guerra fiscal como mecanismo de orientação da alocação dos grandes blocos de investimento é um processo perverso, controlado integralmente pelas empresas privadas e que leva à maximização do custo fiscal associado à implementação de cada projeto”.¹⁷⁸

Áinda em matéria da exploração direta da atividade econômica pelo Estado, vale citar a reflexão de Isensee, para quem se trata de caso em que, ingressando aquele em concorrência com o setor privado, não poderá abrir mão da cobrança de taxas ou tarifas, como modo de cobrir seus custos, sob pena de ferir o princípio da livre-concorrência.¹⁷⁹

176 V. item 3.2.6.

177 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. “Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal”, *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilvetti (coords.), São Paulo, Dialética, 1998, pp. 275 a 285 (281).

178 Cf. Sérgio Prado e Carlos Eduardo G. Cavalcanti. *A Guerra Fiscal no Brasil*, São Paulo, Fundap, Fapesp; Brasília, Ipea, 2000, p. 10.

179 Cf. Josef Isensee. “Nichtsteuerliche Abgaben – ein weisser Fleck in der Finanzverfassung”, *Staatsfinanzierung im Wandel*, Karl-Heinrich Hansmeyer (coord.), Berlin, Duncker und Humblot, 1983, pp. 435 a 461 (452).

Por outro lado, ainda no campo tributário, importa mencionar que a adoção de tributos cumulativos não se harmoniza com o princípio da livre-concorrência. A tributação cumulativa implica custo tributário mais elevado para a produção/distribuição horizontalizada, incentivando uma verticalização da produção. Afinal, num processo horizontal, que implica uma série de transações independentes para a confecção e distribuição de um produto, gera-se, em cada transação isolada uma tributação que, num sistema cumulativo, vai sendo agregada ao custo do produto. Podendo o agente econômico, por outro lado, verticalizar a produção e distribuição, *i.e.*, concentrando-se na mesma pessoa os processos produtivos/distributivos, inexistirá a referida série de transações independentes, não havendo que cogitar de tributação. Em consequência, tem-se, no tributo cumulativo, maior custo tributário para as empresas que não têm condições de concentrar etapas do processo produtivo/distributivo.

Sobre o tema, vale citar a lição de Jakob que, tratando do imposto sobre vendas alemão, explica, com base no princípio da livre-concorrência, a necessidade da não cumulatividade: "O sistema hodierno do Imposto sobre Vendas, com desconto do imposto pago anteriormente, é sinal da neutralidade da concorrência: dentro da corrente empresarial, o Imposto sobre Vendas não é fator de custo; no nível final, há sempre a mesma carga tributária."¹⁸⁰

Assim, entende-se que o efeito cumulativo dos tributos provoca um efeito indutor, no sentido da concentração da economia. Tal norma tributária indutora deve ser julgada, do ponto de vista constitucional, à vista de seu conflito com o princípio ora referido.

1.2.3.5. Defesa do consumidor

A defesa do consumidor é, ao mesmo tempo, princípio da Ordem Econômica, arrolado pelo artigo 170, direito individual (inciso XXXII do artigo 5º) e motivo de responsabilidade por parte de quem cause dano (artigo 24, VIII). Nos termos do inciso II do Parágrafo Único do artigo 175 do

180 No original: *Das heutige Umsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug steht im Zeichen der Wettbewerbsneutralität: Innerhalb der Unternehmerkette ist die Umsatzsteuer kein Kostenfaktor, auf der Endstufe liegt stets die gleiche Steuerlast.* Cf. Wolfgang Jakob. *Umsatzsteuer*, Munique, C.H. Beck, 1992, p. 11. Esclareça-se que o imposto de vendas é, hoje, o imposto sobre o valor agregado (*mehrwertsteuer*).

texto constitucional, também os usuários de serviços públicos gozam de tal proteção.

No campo das normas tributárias indutoras, pode-se citar concretização do princípio da defesa do consumidor quando se verifica que o emprego do princípio da seletividade permite ao Executivo modificar alíquotas tributárias, nos limites da lei, tendo em vista a essencialidade do produto. Conforme se discutirá adiante,¹⁸¹ a essencialidade pode ser encontrada, também, a partir das necessidades da economia, onde não se descarta a proteção ao consumidor.

1.2.3.6. Defesa do meio ambiente

A defesa do meio ambiente é princípio que não é referido apenas pelo artigo 170 da Constituição, sendo objeto, também, do artigo 225 e seus parágrafos, além dos artigos 5º, LXXIII; 23, VI e VII; 24, VI e VIII; 129, III; 174, § 3º; 177, § 4º, "b"; 200, VIII e 216, V. Na Ordem Econômica, o referido princípio implica que a justiça social e a dignidade humana (fins) se hão de construir a partir do respeito ao meio ambiente. Assim, sustenta Herrera Molina que o princípio do poluidor-pagador, nascido no campo ambiental, constitui projeção do princípio da solidariedade.¹⁸² Tal entendimento parece em consonância com o artigo 225 do texto constitucional, que deixa claro que sua proteção não cabe apenas ao Poder Público, mas também a toda a coletividade.

Constitui a defesa do meio ambiente campo fértil para o emprego de normas tributárias indutoras. Como já foi mencionado acima, o tributo serve de mecanismo para internalizar os custos ambientais, gerando o que Gawel denomina uma correção na alocação (*Allokationskorrektur*), que ele apresenta como uma mudança comportamental no emprego de bens ambientais, sendo tal objetivo alcançado mediante uma retirada dirigida de recursos no setor privado.¹⁸³ Vale reproduzir, neste diapasão, o alerta do mesmo autor que, combinando a proteção ambiental com o princípio da livre-iniciativa, entende que ao mesmo tempo em que o primeiro permite o emprego da norma tributária indutora, o último exige que esta seja geral, já

181 V. p. 362.

182 Cf. Pedro M. Herrera Molina, *ob. cit.* (nota 125), p. 43.

183 Cf. Erik Gawel, *ob. cit.* (nota 28), p. 26.

que seria incompatível com o último princípio, que apenas um setor se tornasse “irrentável” por conta da proteção ambiental.¹⁸⁴

Não é, apenas, no sentido negativo que se dá a intervenção por conta do princípio da defesa do meio ambiente. O § 1º do artigo 225 do texto constitucional arrola uma série de missões conferidas ao Poder Público para assegurar a efetividade do direito de todos ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, como a preservação e restauração de processos ecológicos essenciais, o provimento do manejo ecológico das espécies e ecossistemas, a preservação da diversidade e integridade do patrimônio genético do País etc.

Ademais, a questão da tributação ambiental não se limita à internalização de externalidades, já que os temas ambientais exigem, também, que se trate de problemas como: a) a existência de irreversibilidades, ou seja, toda situação gerada por uma atividade humana que não se pode anular, é ilimitada e não se pode voltar atrás (exemplo: o desaparecimento de uma espécie da flora ou da fauna); b) seu caráter global, mundial e dinâmico; c) dificuldades para a valoração dos custos e benefícios futuros de uma medida ambiental (problema da distribuição intergerações dos recursos).¹⁸⁵

Tais problemas e metas constitucionais implicam atuação positiva do Estado, que pode dar-se mediante incentivos e desincentivos de toda ordem, inclusive a tributária.

No caso da Alemanha, diversos foram os incentivos introduzidos pela legislação tributária por inspiração ambiental. Segundo relata Michael Rodi, desde 1994 o sistema alemão já não mais possui tais benefícios.¹⁸⁶ Na Espanha, Vasco denuncia serem escassos e descoordenados os gravames com finalidade ambiental, além de terem caráter clássico (correção de externalidades), não atuando de forma positiva.¹⁸⁷

No Brasil, podem ser citados diversos casos de normas tributárias indutoras inspiradas por motivos ambientais, tais como incentivos à conservação do solo e regime de águas ou a conservação da natureza por florestamento ou reflorestamento (Lei nº 5.106/66 e Decreto nº 79.046/76);

184 Cf. Erik Gawel, ob. cit. (nota 28), p. 28.

185 Cf. Domingo Carbajo Vasco. “La Imposición Ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas”, *Impuestos*, II, 1993, Madri, La Ley, pp. 265 a 275 (267-268).

186 Cf. Michael Rodi. “Steuervergünstigung als Instrument der Umweltpolitik”, *Steuer und Wirtschaft*, nº 3/1994, pp. 204 a 213 (206).

187 Cf. Domingo Carbajo Vasco, ob. cit. (nota 185), p. 271.

às “operações com máquinas etc., que visem à defesa do meio ambiente” (Lei nº 2.055/93 – RJ), dentre outros.

1.2.3.7. Redução de desigualdades regionais e setoriais

Ao incluir a redução das desigualdades regionais e setoriais entre os princípios da Ordem Econômica, revelou-se o constituinte ciente de sua existência mas inconformado com tal realidade, propondo à Ordem Econômica sua redução, como forma de alcançar seus fins de justiça social e dignidade humana. A redução das desigualdades sociais e regionais é, nos termos do artigo 3º do texto constitucional, com a erradicação da pobreza, objetivo fundamental da República Federativa do Brasil. Nas palavras de Grau, postula a Constituição o “rompimento do processo de subdesenvolvimento no qual estamos imersos e, em cujo bojo, pobreza, marginalização e desigualdades, sociais e regionais, atuam em regime de causação circular acumulativa – são causas e efeitos de si próprias”.¹⁸⁸

Tércio Sampaio Ferraz refere-se a um “federalismo solidário”, cuja “matéria é aflorada já no enunciado superlativo do art. 5º: ‘todos são iguais perante a lei’, garantindo-se, entre outros, o ‘direito à igualdade’, com o que se generaliza uma aspiração bem mais ampla que alcança também as desigualdades de fato, na medida em que se desvaloriza a existência de condições empíricas discriminantes e se exige equalização de possibilidades. Entende-se destarte que um dos fins fundamentais da República Federativa (art. 3º) seja promover o bem-estar de todos, erradicar a pobreza e a marginalização e *reduzir as desigualdades sociais e regionais* (...) O federalismo solidário exige, pois, como condição de efetividade, a cooperação entre os entes federados, tanto no sentido vertical quanto no horizontal”.¹⁸⁹

Em matéria tributária, assume importância o princípio referido quando, por exemplo, excepcionando o princípio da uniformidade da tributação, de que trata o artigo 151 da Constituição Federal, admite “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”. Destarte, conquanto a tributação uniforme seja requisito para a existência de um mercado único, e não obstante a importância deste mercado para o próprio constituinte, houve este por bem relativizá-lo, quando em con-

188 Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 34 da Introdução), p. 241.

189 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. cit. (nota 177), pp. 277-278.

fronto com seu desejo de redução de desigualdades regionais, tendo em vista sua finalidade de justiça social e dignidade humana. Assim é que normas tributárias indutoras que promovam regiões menos favorecidas, como as das extintas SUDENE e SUDAM (hoje ADENE e ADA, respectivamente), devem ser compreendidas como forma de concretizar o princípio ora referido.

Outro tema em que o princípio tem importância capital, é o da chamada "Guerra Fiscal", onde se poderia invocar tal princípio para permitir aos Estados a concessão de incentivos fiscais, independentemente de autorização por meio de convênio. Tércio Sampaio Ferraz Júnior enfrenta esta questão, demonstrando que o modelo federal solidário não convive com isenções, incentivos e benefícios fiscais referentes ao ICMS, em virtude da exigência constitucional constante no artigo 155, XII, "g". Assim, para o autor, podem (e se exige que o façam) os Estados usar formas de fomento, inclusive por financiamentos; vedado, entretanto, o incentivo, instrumento de "guerra fiscal" que, ao ter por base o ICMS, reduz ou elimina-lhe o respectivo ônus.¹⁹⁰

1.2.3.8. Busca do pleno emprego

Consiste o referido princípio em um dever imposto aos agentes da Ordem Econômica de expandirem as oportunidades de oferta de trabalho. Relaciona-se este princípio, daí, com a valorização do trabalho humano, que, em conjunto com a livre-iniciativa, constitui fundamento da Ordem Econômica.

Atua a norma tributária indutora no sentido proposto quando premia a atividade geradora de empregos, em relação à especulativa. É o que se extrai do permissivo constitucional do § 9º do artigo 195, quando admite que as contribuições sociais tenham "alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra".

1.2.3.9. Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte

Relaciona-se o princípio do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte com o próprio princípio da livre-concorrência, para cuja

190 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. cit. (nota 177), pp. 280-281.

concretização, o mercado, depende da existência de razoavelmente elevado número de participantes. Sendo a livre-iniciativa, juntamente com a valorização do trabalho, fundamento da Ordem Econômica, ambas encontram na multiplicação de empresas de pequeno porte terreno fértil. Trata, ainda, o princípio, da própria idéia de igualdade vertical, que implica um tratamento diferenciado para aqueles que se encontram em situação diversa. Por óbvio que o favorecimento encontra limite na própria diferenciação, não podendo ir além do necessário para o delicado equilíbrio entre os agentes do mercado, sob pena de não se atender o desiderato constitucional da livre-concorrência.¹⁹¹ O tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte é determinado pelo artigo 179 do texto constitucional. Encontra o princípio paralelo no direito português, cujos artigos 81, "e" e 86, nº 1, da Constituição, estabelecem como incumbência prioritária do Estado "garantir a equilibrada concorrência entre as empresas" e "incentivar a actividade empresarial das pequenas e médias empresas".¹⁹²

Normas tributárias indutoras concernentes a este princípio podem ser encontradas na Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999, que institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, às quais é conferido tratamento diferenciado, inclusive no campo tributário.

Vale retomar, neste ponto, o que acima se ponderava acerca da cumulatividade, para reforçar sua incompatibilidade com os princípios que regem a Ordem Econômica. Deveras, já se mostrou que a cumulatividade não se coaduna com o princípio da livre-concorrência. Poder-se-ia sustentar, entretanto, sua constitucionalidade, mediante a argumentação de que o efeito concentrador da cumulatividade seria algo buscado pelo próprio constituinte, dentro de uma Ordem Econômica que buscasse fomentar o nascimento de grandes grupos empresariais, não devendo as empresas de menor porte merecer o cuidado do legislador. Não é esta, entretanto, a orientação do constituinte brasileiro, que justamente elegeu como princípio da Ordem Econômica o tratamento preferencial para as empresas de pequeno porte. Ora, a cumulatividade contraria qualquer idéia de favorecimento a tais empresas.

191 Cf. Celso Ribeiro Bastos, ob. cit. (nota 134), p. 150.

192 Cf. Manuel Afonso Vaz, ob. cit. (nota 136), p. 370.

1.2.3.10. Livre-exercício de qualquer atividade econômica

Como último dos princípios referidos no artigo 170, encontra-se o da liberdade do exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. Consiste o princípio inserido no parágrafo único do artigo 170 no reflexo, na Ordem Econômica, da garantia constitucional inscrita no inciso XIII do artigo 5º do texto constitucional, que declara livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer. Vê-se, num e noutro caso, que não se trata de direito absoluto, já que será regulado por lei.

Sobre a liberdade do legislador ao regular o referido princípio, vale citar o exemplo alemão, onde também vige este princípio, ali positivado como direito individual à escolha de uma profissão. Desenvolveu-se, naquele país, uma teoria gradativa (*Stufentheorie*), segundo a qual o legislador tem ampla liberdade para regular o exercício de uma profissão, mas sua liberdade é menor quando se trata de impor requisitos subjetivos para o ingresso na atividade e ainda menor será a possibilidade de imposição de limites objetivos (*numerus clausus*).¹⁹³

O princípio da liberdade de exercício de atividades econômicas não pode ser deixado de lado, quando se consideram as normas tributárias indutoras, já que se a intervenção tributária for efetuada no sentido de criar óbices a uma atividade empresarial, então a norma tributária indutora que assim atuar deverá ter sua constitucionalidade questionada.¹⁹⁴ Como lembra Framhein, quando o Estado, por meio de um tributo, produz tal efeito que qualquer agente econômico razoável passa a ter uma atitude positiva ou negativa em sua decisão por exercer uma atividade econômica, então vê-se que a escolha já não mais se deu por fatores do mercado, mas pelo tributo, que adotou natureza intervencionista. Tal intervenção tem, pois, indi-

193 Cf. Gerd Rinck, ob. cit. (nota 131), p. 46.

194 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48 da Introdução), pp. 244-294; Karl Heinrich Friauf, ob. cit. (nota 68 da Introdução), p. 41. Ricardo Lobo Torres afirma: "O tributo criado com a finalidade extrafiscal de inibir certos consumos e reprimir determinadas atividades pode limitar o exercício da profissão. Mas não pode impedi-la ou exterminá-la, se lícita. Nada obsta, em suma, que o tributo seja *excessivo*, desde que não seja *punitivo* nem proibitivo do exercício do trabalho lícito". Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65), p. 207.

retamente, o mesmo efeito de uma lei que regula a profissão e como tal deve ser examinada, do ponto de vista constitucional.¹⁹⁵

Em matéria tributária, o princípio em exame é refletido no próprio princípio da igualdade, já que o artigo 150, II, ao vedar a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proíbe "qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida". Ao mesmo tempo em que tal princípio veda privilégios, também assegura que nenhuma atividade profissional seja tolhida por meio do instrumento tributário.¹⁹⁶

1.3. Síntese do Capítulo Primeiro

A. A intervenção econômica do Estado dá-se de modo direto (intervenção no Domínio Econômico) ou indireto (intervenção sobre o Domínio Econômico).

A.1. Domínio Econômico é a parcela da atividade econômica em que atuam empresas do setor privado, sujeita a normas e regulação do setor público, com funções de fiscalização, incentivo e planejamento, admitindo-se, excepcionalmente a atuação direta do setor público, desde que garantida a ausência de privilégios ao último.

A.2. Intervenção sobre o Domínio Econômico pode dar-se por direção ou por indução. Esta pressupõe o mercado, já que se vale de meios de convencimento cujo efeito apenas se dá num cenário em que o destinatário da norma pode decidir pela conveniência, ou não, do ato visado.

B. Intervenção por direção e por indução atuam diferentemente. Das lições dos financistas, extraem-se as seguintes ponderações

B.1. Normas diretoras tendem a ter efeito mais rápido em relação àquelas meramente indutoras; têm, ainda, o efeito de caracterizar um ilícito.

B.2. Normas diretoras são mais adequadas quando se espera de toda a população um comportamento; em casos em que o ordenamento tolera (ou espera) que alguns ajam de modo diferente da maioria, então as normas tributárias indutoras deixarão "escolha" para o mercado, enquanto as normas de direção deverão prever os critérios para a eleição dos atingidos.

195 Cf. Diedrich Framhein, ob. cit. (nota 63 da Introdução), p. 8.

196 V. p. 333, *infra*.

B.3. Normas de direção não estimulam seus destinatários a comportamento além do mínimo exigido para afastar a sanção legal nem permite um escalonamento, conforme os níveis de adequação atingidos.

B.4. Há casos em que a adoção de normas de direção é mandatória. Isso se dá quando não se sustenta o critério de mercado para a escolha; noutros casos, o mercado é que será exigência do sistema, o que implicará a necessidade de adoção de normas indutoras.

B.5. Sendo a norma tributária indutora um desincentivo, então deve ela conformar-se à exigência de que seja oferecida ao contribuinte a possibilidade de deixar de adotar o comportamento agravado. Ademais, importa assegurar que o desincentivo não atinja de modo mais gravoso os contribuintes com menor poder aquisitivo, o que implicaria um efeito regressivo.

C. Juridicamente também se encontram ponderações relevantes na comparação entre a indução e a direção.

C.1. Embora à primeira vista possa parecer que apenas a ordem limita a liberdade do particular, enquanto a indução, pelo menos no que se refere aos casos de incentivo, resguarda sua opção, deve-se notar que interesses de terceiros são afetados sem que tenham efetuado qualquer escolha. O privilégio não necessariamente se justifica por um "sacrifício" do particular, já que é possível que ele goze de benefícios sem que precise modificar seu comportamento ("efeito carona"). Daí a possibilidade de o incentivo poder configurar privilégio odioso, merecendo, destarte, atenção constitucional.

C.2. Também a comparação entre desincentivos e proibições provoca ponderações. Reconhecendo-se que nada impede, em princípio, que a intervenção do Poder Público sobre o Domínio Econômico possa dar-se por desestímulos, deve-se ponderar que seu emprego deve ser condicionado a que o particular possa deixar de incorrer no comportamento agravado. Outro ponto relevante é investigar se o desestímulo, por implicar pressão econômica, não acaba impondo apenas aos mais fracos o ônus de sucumbir à vontade legislativa, deixando os economicamente mais poderosos em situação ainda mais vantajosa em seu mercado, afetando-se, daí, a livre-concorrência.

D. A intervenção sobre do Domínio Econômico por indução dá-se através de estímulos e desestímulos. As diversas formas de estímulo podem ser compreendidas no conceito comum das subvenções, *i.e.*, medidas de incentivo, por parte do Poder Público, em favor de uma pessoa privada, com a finalidade de direcionamento econômico ou de atingir outras metas no interesse público.

E. Economicamente, incentivos fiscais enquadram-se entre as subvenções. Do ponto de vista jurídico, podem ser apontadas algumas diferenças formais entre ambas as figuras, o que não impede que se reconheça serem conversíveis entre si, merecendo, daí, um estudo conjunto. A inclusão dos incentivos fiscais entre as formas de subvenção é ainda mais mandatória quando se considera que diversos ordenamentos jurídicos – inclusive o brasileiro – impõem que os primeiros sejam computados em conjunto com as últimas em demonstrativos acerca das subvenções públicas. O texto constitucional brasileiro trata diversas vezes em conjunto de ambos os institutos. No direito comparado, nota-se que subvenções diretas e normas tributárias indutoras incentivadoras são medidas que, de regra, aparecem conjuntamente.

E.1. Dentre os financistas, encontram-se defensores do incremento do emprego dos benefícios fiscais, em relação às subvenções diretas, baseados: i) em que os incentivos fiscais impulsionam o setor privado a participar de programas sociais; ii) na simplicidade da concessão de incentivos fiscais; iii) na maior facilidade de os incentivos fiscais atraírem a iniciativa privada, em relação a iniciativas baseadas em subvenções; e iv) em que por meio dos incentivos fiscais, o Estado suporta apenas uma parte dos custos totais da atividade do particular praticada no interesse público.

E.2. Por outro lado, apresentam os financistas as seguintes inconveniências dos incentivos fiscais, em relação às subvenções: i) o "efeito carona", dado que contribuintes acabam tendo ganhos extraordinários, por algo que eles já fariam ainda que não gozassem dos incentivos; ii) o paradoxo de que os incentivos fiscais acabam beneficiando ainda mais contribuintes de classes de renda mais elevada, em relação àqueles com baixa renda ou prejuízo; iii) a possibilidade de os benefícios gerarem desequilíbrio na alocação de recursos, dada a impossibilidade de se conhecer previamente o montante exato da renúncia fiscal; iv) a necessidade de se elevarem as alíquotas dos tributos objeto de incentivo fiscal, dada a redução da base de contribuintes; v) a tendência dos incentivos fiscais a serem definitivos, não propiciando avaliações periódicas; e vi) as consequências no sistema federal, já que os incentivos fiscais podem implicar "corresia com chapéu alheio".

F. O paradoxo levantado em "ii", acima, produz relevantes consequências jurídicas, já que exige se justifique a razão porque o menos favorecido poderia receber menor quinhão dos recursos públicos, oferecidos por meio dos incentivos fiscais.

G. A intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico pode dar-se em sentido negativo (supressão das deficiências do mercado) ou positivo (implementação da Ordem Econômica prescrita pela Constituição).

H. A correção das imperfeições do mercado motiva a intervenção sobre o Domínio Econômico em casos de: i) falha de origem física ou cultural: mobilidade de fatores; ii) falha de origem legal: acesso à informação; iii) falha de estrutura: concentração econômica; iv) falha de sinal: externalidades; e v) também falha de sinal, decorrente de uma falha de incentivo: suprimento dos bens coletivos. Em tais casos, surgem as normas tributárias indutoras como instrumento de que se vale o Poder Público para as correções necessárias.

I. Em sua atuação positiva, o Estado brasileiro reveste-se de sua condição de Estado Democrático Social de Direito, implementando princípios delineados em sua Constituição Econômica. O vetor da atuação estatal positiva do Estado se localiza no dever de construir uma sociedade na qual seja valorizada a pessoa humana, com existência digna, num ambiente de justiça social. A existência digna deve ser encontrada a partir da conjugação de dois elementos: valorização do trabalho humano e livre-iniciativa. Os princípios arrolados no artigo 170 informam o entendimento de todos os tópicos pertinentes à Constituição Econômica, sendo, daí, extensivos às normas tributárias indutoras. Assim:

I.1. *Soberania Econômica*, ao exigir a busca constante da redução da dependência do estrangeiro, reflete-se, por exemplo, em normas tributárias indutoras que incentivam as atividades de pesquisa e desenvolvimento no País.

I.2. *Propriedade Privada*, que serve de parâmetro para limitar a invasão da norma tributária indutora sobre a propriedade particular, seja no que se refere à tributação, propriamente dita (alavanca), seja no que tange ao efeito indutor que a medida pode ter sobre o uso da propriedade.

I.3. *Função Social da Propriedade*, que surge para motivar normas tributárias indutoras, por exemplo, que estimulem o adequado emprego da propriedade.

I.4. *Livre-Concorrência*, diretamente ligado à correção dos mecanismos do mercado, refletindo-se, por exemplo, nas normas tributárias indutoras, na mitigação do princípio da legalidade e no afastamento do princípio da anterioridade com relação a alguns tributos. A livre-concorrência também se revela importante para a adequada compreensão da imunidade tributária, bem como na análise dos incentivos dados por Estados e

Municípios, diante da possibilidade da guerra fiscal, ou para a análise da cumulatividade tributária.

I.5. *Defesa do Consumidor*, que assume importância quando, no emprego do princípio da essencialidade, são modificadas alíquotas de alguns tributos.

I.6. *Defesa do Meio Ambiente*, mote do Direito Tributário Ambiental, que concerne ao emprego de normas tributárias, principalmente como forma de corrigir a alocação de fatores econômicos, exigindo que se compensem na atividade poluidora os custos das externalidades geradas.

I.7. *Redução de Desigualdades Regionais e Setoriais*, que, em normas tributárias indutoras, se reflete por exemplo em incentivos fiscais para o desenvolvimento regional.

I.8. *Busca do Pleno Emprego*, relevante, por exemplo, para incentivar atividades geradoras de emprego em relação a outras especulativas.

I.9. *Tratamento Favorecido para as Empresas de Pequeno Porte*, que surge, por exemplo, no Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

I.10. *Livre-Exercício de Qualquer Atividade Econômica*, cuja relevância para as normas tributárias indutoras está em não poderem elas implicar discriminação a qualquer trabalho, ofício ou profissão.

Capítulo II

INDUÇÃO ECONÔMICA E TRIBUTAÇÃO

2.1. Breve Esboço Histórico do Emprego das Normas Tributárias como Instrumento de Indução Econômica

Ainda que sem a pretensão de um retrato completo das normas tributárias indutoras, cujos exemplos se multiplicam no Direito Comparado e no Direito Brasileiro, passa-se a apresentar um breve esboço de sua ocorrência. Objetiva-se, com isso, mostrar que não se trata de fenômeno recente.

2.1.1. No Direito europeu

Numa perspectiva histórica, o emprego de normas tributárias como instrumento de indução não é novo. Mohr relata episódio ocorrido no império romano, em 184 a.C., quando foi nomeado censor Marcus Porcius Cato. Naquela época, a influência helênica em Roma era muito forte, sendo comum a decoração de residências com obras de arte gregas, o que influía também no luxo das mulheres e no próprio requinte da culinária. Cato introduziu, então, um imposto sobre o luxo, o que colaborou para pelo menos procrastinar o processo de helenização.¹

Também do império romano, deve-se citar a *lex Papia Poppaea*, a qual, entre outras medidas, também previa uma tributação visando a influir no comportamento dos contribuintes, já que instituiu um imposto adicional para solteiros, ao mesmo tempo em que isentava as famílias com três ou mais filhos.² Esta lei deve ser especialmente citada, tendo em

1 Cf. Arthur Mohr, *Die Lenkungssteuer: ein Instrument zur Induzierung sozialorientierten Verhaltens im Wohlfahrtstaat?* Zürich, Schulthess Polygraphischer Verlag, 1976, pp. 64 a 66.

2 Cf. Arthur Mohr, ob. cit. (nota 1), p. 67.

vista que até há pouco inspirou legisladores de diversos países. Assim é que na Espanha, na época de Felipe IV (cerca de 1629), buscou-se fomentar a contração de matrimônios, mediante a isenção de impostos dos casados e um gravame dos celibatários maiores de vinte e cinco anos.³ Do mesmo modo, mencione-se a Itália, onde os solteiros, em pleno século XX, sujeitavam-se a um imposto, cobrado sob a forma de capitação (independente da capacidade contributiva), sendo motivado com o intuito de condenar o celibato.⁴ Idêntica inspiração moveu a instituição, no Brasil, de adicional do imposto de renda, por meio do Decreto-Lei 3.200, de 1941, do qual se tratará adiante.⁵ Parece assistir razão a quem aponta nas causas demográficas uma das mais antigas causas do emprego de normas tributárias com finalidade extrafiscal.⁶

No que se refere ao desenvolvimento do emprego das normas tributárias indutoras na Europa, nota-se que conquanto na Idade Média não fosse comum sua utilização, tendo em vista a própria causalidade do tributo e sua relação direta com gastos do Soberano, pode-se encontrar, na época do Rei Henrique II, da Inglaterra (1154 a 1189), a sugestão de seu tesoureiro de introduzir-se um imposto com finalidades ambientais, que se cobraria sobre florestas e podas.⁷

Na Idade Moderna, surgia, na Europa Central, o cameralismo, que pode ser considerado o equivalente do mercantilismo, adaptado às peculiaridades dos pequenos Estados que formavam aquela parte do Velho Continente. A base do cameralismo era uma teoria econômica que entendia que todos os fenômenos econômicos poderiam ser conduzidos por normas estatais. Para os cameralistas, a economia apresentava-se como um sistema de vasos comunicantes, em que cada agente dependia dos demais, cabendo ao Estado regular este sistema, incentivando os ramos produtivos subdesenvolvidos, já que eles limitavam os demais ramos, por sua baixa produção ou baixo consumo, e desincentivando os ramos extre-

3 Cf. Enrique de Tapia Ozcariz, *Las Cortes de Castilla*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1964, p. 219.

4 Cf. Romualdo Simone, *L'Imposta sui Celibi*, Padova, CEDAM, 1930, pp. 32, 44.

5 Cf. item 2.1.3.

6 Cf. Alberto Deodato, "As Funções Extrafiscais do Imposto", Belo Horizonte, Imprensa Oficial, 1949 (tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais para o concurso de professor catedrático de Ciência das Finanças), p. 137.

7 Cf. Dietmar Gosch, ob. cit. (nota 14 do Cap. I), p. 201.

mamente desenvolvidos, para que eles não prejudicassem os demais.⁸ Ao mesmo tempo, tendo em vista que os indivíduos eram colocados no centro dos acontecimentos sociais, as normas que tratavam de fenômenos econômicos deveriam ter um caráter dispositivo,⁹ o que formava um terreno fértil para normas indutoras, inclusive as tributárias. Daí a afirmação de Knies, para quem o emprego extrafiscal das normas tributárias era, para os cameralistas, algo inerente àquelas normas, não ficando abaixo do seu emprego arrecadatório, mas ao lado, como sua finalidade primária.¹⁰ Justi (1705-1771), maior pensador da época, declarava que os tributos seriam um meio muito feliz para construir e estruturar o Estado, conforme os objetivos de um governo sábio.¹¹ Em 1797, Von Sonnenfels, citado por Ruppe, via no imposto o instrumento adequado para "conduzir a atividade dos súditos nos trilhos desejados pelo Estado e tirar dos indesejados".¹²

Um exemplo de norma indutora foi o imposto, introduzido em Potsdam, em 1844, sobre a posse de rouxinóis, cuja finalidade era proteger aqueles pássaros nos jardins reais. Como relata Birk, o imposto teve efeito tão alto que em 1897, já não havia mais quem registrasse a posse de um rouxinol.¹³

Também na Inglaterra, naquele período, a tributação era utilizada com finalidades indutoras. A título de exemplo, vale citar o caso da tributação sobre o Gin. Em 1729, o hábito de bebidas alcoólicas havia crescido sobremaneira, especialmente entre as classes mais baixas, imputando-se ao baixo preço do Gin e à sua venda irrestrita tal fato. Assim, impôs-se, primeiramente, um alto imposto sobre todas as espécies de Gin, sujeitando-se os destiladores à fiscalização, cobrando-se licença anual de qualquer varejista de Gin, além da proibição de se consumirem bebidas alcoólicas pelas ruas. Com exceção da última medida, todas as demais eram voltadas apenas contra as bebidas baratas, o Gin ou seus derivados; as outras bebidas não eram

8 Cf. Arthur Mohr, ob. cit. (nota 1), pp. 70-71.

9 Johannes Jenetzky, *System und Entwicklung des materiellen Steuerrechts in der wissenschaftlichen Literatur des Kameralismus von 1680 - 1840*, Berlin: Duncker & Humblot, 1976, p. 9.

10 Cf. Wolfgang Knies, *Steuerzweck und Steuerbegriff: eine dogmengeschichtliche und kompetenzrechtliche Studie*, München, Beck, 1976, p. 7.

11 *Apud* Peter Selmer, ob. cit. (nota 48 da Introdução), p. 31.

12 No original: *die Tätigkeit der Unterthanen in die vom Staat gewünschten Bahnen hinein- und aus den nichtgewünschten herauszuleiten*. Cf. Hans Georg Ruppe, ob. cit. (nota 67 da Introdução), p. 9.

13 Cf. Dieter Birk, ob. cit. (nota 86 da Introdução), p. 15.

atingidas porque se acreditava que seu alto preço fosse o suficiente para proteger a população contra o abuso. O efeito da medida não foi o desejado, já que apenas levou à supressão do consumo do Gin, substituído por outra bebida barata, que era denominada *Parlament Brandy*. Esta bebida era ainda mais danosa à saúde e ainda derivava de bebidas estrangeiras de má qualidade, o que gerou reclamação dos fazendeiros, que ponderavam que a lei de 1729 não havia reduzido o alcoolismo, servindo apenas para desencorajar a fabricação de bebidas derivadas do milho. O resultado foi a revogação da lei, em 1733. Em 1736, era editada uma nova lei, visando à tributação de uma vasta gama de bebidas, sujeitando seus comerciantes a uma taxa anual altíssima. A lei não produziu os efeitos desejados, já que a bebida continuou sendo vendida, com nomes diversos dos arrolados pela lei, além de farmácias que vendiam bebidas sob o rótulo de remédios. Tantos eram os transgressores da lei, que o governo já não os podia atingir. Em 1743, instituiu-se nova tributação sobre bebidas alcoólicas, desta vez com valores mais moderados e já não mais se buscando a redução do consumo, mas a arrecadação (para financiar a guerra que se travava com a Espanha).¹⁴

No liberalismo, a Europa (e o resto do mundo) estava sob a influência da crença na "mão invisível", o que implicaria a desnecessidade de intervenção estatal na economia, surgindo a doutrina de que a tributação deveria ter natureza puramente arrecadatória, com efeito neutro: sendo o Estado improdutivo, também a tributação seria mínima, visando a deixar a maior quantidade de recursos nas mãos do setor produtivo da economia.¹⁵ Segundo tais teorias, em regime de plena liberdade de concorrência, *le monde va de lui-même, i.e.*, qualquer intervenção estatal cria distúrbios numa distribuição de renda inicialmente justa e correta; daí por que se busca a neutralidade. Neste sentido, o Estado deveria, seja em seus gastos, seja em sua arrecadação, evitar qualquer medida que tivesse a finalidade ou a provável consequência de desviar o mecanismo de distribuição do mercado de sua trilha "natural", o que implica afastarem-se tributos aduaneiros protecionistas, subvenções, auxílios sociais etc.¹⁶ Não obstante a prevalência do

14 Cf. Stephen Dowell. *A History of Taxation and Taxes in England from the earliest Times to the present Day*, volume 4, Taxes on Articles of Consumption, 1.1., Frank Cass & Co., 1965, pp. 167 a 171.

15 Cf. Arthur Mohr, ob. cit. (nota 1), p. 75.

16 Cf. Fritz Neumark "Grundsätze und Arten der Haushaltführung und Finanzbedarfsdeckung". *Handbuch der Finanzwissenschaft*. Wilhelm Gerloff e Fritz Neumark (orgs.), Tübingen, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1952, pp. 606 a 669 (612).

pensamento liberal, Vogel relata que já antes da primeira Guerra, a Corte Superior Administrativa da Prússia teve de tratar de normas tributárias indutoras, ao versar sobre um imposto considerado sufocante.¹⁷

As constantes crises econômicas motivaram o questionamento da postura liberal, surgindo os defensores de uma intervenção estatal. No que se refere à matéria tributária, importa citar Adolf Wagner, que pregava a substituição da política tributária meramente arrecadatória por uma política tributária social-política.¹⁸ Para Wagner, os tributos deveriam ter, a par da finalidade arrecadatória, a de intervir na aplicação das rendas e patrimônios individuais, regulando-os e modificando-os.¹⁹

Como explica Deodato, Wagner "deu cunho científico à teoria social do tributo", entendendo inexato o ponto de vista puramente financeiro, liberal ou individualista, segundo o qual uniformidade seria proporcionalidade exata do imposto de renda (cada um deve, em princípio, tirar de sua renda uma quantidade de imposto igual, tributando-se igualmente rendas provenientes do trabalho e do capital), enquanto generalidade seria tomada "ao pé da letra: todo indivíduo ligado ao Estado, quer sua renda seja grande ou fraca, quer conste de rendas ou de produtos do trabalho, é, em princípio, contribuinte do imposto. Nenhuma isenção lhe é concedida para o mínimo necessário à existência". Para Wagner, haveria um segundo "ponto de vista diretor da tributação ao lado dos aspectos financeiros: é o ponto de vista da política social, segundo o qual o imposto não é somente um meio de cobrir as necessidades financeiras, mas um meio de cobertura que intervém, também, para corrigir a repartição das rendas e da fortuna, que se opera sob o império da livre-concorrência".²⁰

Cumprе mencionar, neste ponto, a observação de Kornfeld, segundo o qual embora se faça muita referência aos trabalhos de Wagner, quanto à finalidade social-política dos impostos, esta expressão acabou por se descolar de seu contexto, já que para Wagner, aquela política implicaria uma distribuição da renda diversa da que decorreria de um sistema de livre-concorrência, alcançada por meio do sistema tributário, o qual intervém regulando a distribuição da renda. Kornfeld discorda do conceito assim apresentado por Wagner, já que ali cabe não só a redistribuição no sentido

17 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 80 da Introdução), p. 228.

18 Cf. Arthur Mohr, ob. cit. (nota 1), pp. 76-77.

19 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48 da Introdução), p. 34; Hans Georg Ruppe, ob. cit. (nota 67 da Introdução), p. 11.

20 *Apud* Alberto Deodato, ob. cit. (nota 6), pp. 20 a 29.

de realização de uma política social tributária, com diminuição sistemática de altos rendimentos e patrimônios e simultâneo incremento dos pequenos patrimônios, mas também ali se encaixam quaisquer formas de intervenção, mesmo as que beneficiem as classes mais altas.²¹

No período entre guerras, crescia, na Alemanha, o nacional socialismo, durante o qual a tributação era largamente utilizada com finalidades extrafiscais. Assim, tendo em vista a necessidade de incremento populacional daquele período, cobravam-se tributos das famílias que ocupassem moradias maiores, sem o correspondente número de habitantes.²² Ainda observando-se que uma das razões de as famílias terem menos filhos era o desejo de manter o patrimônio familiar intocado, utilizava-se o imposto sobre heranças, que seria de 60% para quem não tivesse filhos, 40% para quem tivesse um filho, 20% para quem tivesse dois filhos e isento para as famílias com ou mais de três filhos.²³ Também o incremento industrial se buscava por meio de normas tributárias indutoras, citando-se o incentivo à aquisição e troca de automóveis, instituído em 1933.²⁴

Finalmente, no período após a Segunda Guerra, o emprego de normas tributárias indutoras, conquanto questionado por vários autores quanto a sua eficiência econômica, foi largamente utilizado com a finalidade de reconstrução da Europa e desenvolvimento econômico daqueles países, forçando a revisão de pensamento de alguns autores como Gerloff, que, como relata Selmer, em 1926, refletindo o pensamento da época, negava até mesmo a natureza tributária aos impostos cuja finalidade principal não fosse a arrecadatória, sendo obrigado, em 1948, sob a pressão da realidade tributária intervencionista, a identificar um conceito dual de impostos, havendo, a par dos impostos arrecadatórios, os ordinatórios. O mesmo autor cita Neumark, que em 1952 já declarava que a moderna ciência das finanças já não mais se ocupava da questão se os impostos poderiam ou deveriam buscar finalidades extrafiscais.²⁵ Na verdade, como relata Deodato, já em 1948, Neumark apresentava, no Congresso de Roma, tese denominada "o Imposto como Instrumento de Política Econômica, Social e Demográfica", con-

21 Cf. Gerard Kornfeld. *Der Sozialpolitische Neben Zweck in der Besteuerung: kritisch erörtert an einigen hauptbeispielen und an der bodenreformerischen Grundsteuer nach dem gemeinen Wert*, Born, Leipzig: Buchdruckerei Robert Noske, 1913, pp. 1 a 7.

22 Cf. Arthur Mohr, ob. cit. (nota 1), p. 88.

23 Cf. Arthur Mohr, ob. cit. (nota 1), p. 89.

24 Cf. Arthur Mohr, ob. cit. (nota 1), p. 90.

25 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48 da Introdução), pp. 37-38.

cluindo que o imposto não é apenas a mais importante fonte de recursos do Estado, mas também um instrumento da política econômica, social e demográfica, tendo perdido importância as 'velhas discussões sobre a questão de saber se o Estado deve ou não empregar a fiscalidade no interesse e fins extrafiscais', surgindo como único problema para o Estado intervencionista o 'de saber se tais medidas são apropriadas à realização dos fins a que elas se propõem'.²⁶ O debate, naquela época, acerca da possibilidade de os tributos e, em especial os impostos, terem finalidades extrafiscais será retomado adiante, nos itens 2.3.2.1. e seguintes deste estudo.

Na Itália, o uso de normas tributárias indutoras foi intenso no pós-guerra, seja para desenvolvimento econômico de regiões como o *Mezzogiorno* e *zone depresse centro-settentrionali*, seja com finalidades conjunturais. No último caso, as normas tributárias eram ora de agravamento, ora de facilitação: em épocas de depressão (deflação), caracterizadas pela diminuição de investimentos e poupança subutilizada, os tributos eram utilizados como forma de encorajamento dos investimentos privados; na situação inflacionária, ao contrário, quando a demanda de investimentos superava a poupança e a demanda de mão de obra era maior que a oferta, a política fiscal era utilizada no sentido restritivo, aumento a pressão tributária. Assim é que nos anos de 1962 a 1965, o governo italiano se valeu de normas tributárias indutoras, primeiramente como forma de freio (recorrendo a novos impostos, como bens de luxos, aquisição de automóveis novos e embarcações de luxo; aumentando alíquotas e criando adicionais etc.), depois como de incentivo (reduzindo alíquotas do imposto cedular; do imposto sobre riqueza mobiliária; sobre rendimentos de imóveis; sobre registro de transferências imobiliárias destinadas à agricultura etc.). Em 1968, adotavam-se novas normas tributárias indutoras de caráter anticonjuntural, como facilitações na determinação da base de cálculo das sociedades que aumentassem seus investimentos ou a isenção fiscal parcial das sociedades que aumentassem seu capital social. Em 1970, novamente as normas tributárias indutoras tinham efeito de agravamento, embora desta vez se tenham combinado tais medidas com outras, que reduziam a tributação das empresas dispostas a colaborar com uma política de produção em particular.²⁷

26 Cf. Alberto Deodato, ob. cit. (nota 6), pp. 17-18.

27 Cf. Francesco Moschetti, ob. cit. (nota 8 da Introdução), pp. 246-247.

Hoje, normas tributárias indutoras são aplicadas nos casos mais variados, citando-se, a título de exemplo, as normas ambientais, de que se trata acima.

2.1.2. No Direito norte-americano

A história das normas tributárias indutoras confunde-se, num certo sentido, com a própria história dos Estados Unidos. Conforme relatam Guedes e Pinheiro, “a primeira legislação de comércio aprovada pelo primeiro Congresso norte-americano foi o *Tariff Act*, de 1789. Alexander Hamilton, então Secretário do Tesouro, defendia a aplicação de tarifas alfandegárias às importações por dois motivos: a) como estímulo à indústria, que naquele momento se estabelecia; b) em resposta aos subsídios concedidos pelos governos estrangeiros às suas exportações, retirando a competitividade da então nascente indústria norte-americana”.²⁸

No que se refere a outras normas tributárias indutoras, nota-se que naquele país, dado o desenvolvimento de um sistema federal já nos primórdios de sua independência, o emprego de tais normas não pode ser dissociado da própria questão da repartição de competências. No sistema constitucional norte-americano, prevalece a regra no sentido de que ficam reservados aos Estados os poderes não expressamente conferidos à União. Trata-se do sistema do federalismo dualista, que se baseia no princípio de que o governo nacional é um de poderes enumerados, apenas, e governos federal e estaduais são, no âmbito de suas respectivas esferas, “soberanos” e “iguais”. Dentro de tal sistema, entenderam os constituintes norte-americanos que a intervenção sobre o Domínio Econômico, por meio do exercício do “poder de polícia”, deveria permanecer, de regra, com os Estados.²⁹ Entretanto, a União, de fato, por meio do correio federal, da legislação comercial e, espe-

28 Cf. Josefina Maria M.M. Guedes e Silvia M. Pinheiro. *Anti-Dumping, subsídios e medidas compensatórias*, 2ª edição, São Paulo, Aduaneiras, 1996.

29 *The framers of the constitution of the United States proceeded upon the principle that the restrictive control and care of social and economic interests should be left with the member states except where diversity of regulation would be an impediment to national development* (os elaboradores da Constituição dos Estados Unidos) agiram a partir do princípio de que o controle restritivo e o cuidado de interesses econômicos e sociais deveriam ser deixados com os estados-membros, exceto quando a regulação diversificada fosse um empecilho ao desenvolvimento nacional). Cf. Ernst Freund. *The Police Power, Public Policy and Constitutional Rights*, Chicago, Callaghan & Company, 1904, p. 62.

cialmente, por meio das normas tributárias, acabou desenvolvendo um poder regulatório não contemplado inicialmente.³⁰

Especificamente no que se refere ao emprego, pela União, de normas tributárias, com a finalidade regulatória, desenvolveram-se três correntes de pensamentos nos Estados Unidos, assim colacionadas por Lee: aqueles que, seguindo a idéia do federalismo dualista, acima referida, entendem que o poder de tributar somente pode ser usado para auferir renda, o que implica que o uso de tributos para outras finalidades somente é possível se essas outras finalidades também estiverem na competência da União, como a competência para tratar de comércio; aqueles que entendem que os tributos podem ser usados para outros fins, mas isso não de maneira tão ampla, de modo que a União não pode, por eles, totalmente regular matérias fora dos poderes a ela delegados; e finalmente aqueles que entendem que o poder de tributar é um instrumento para o bem-estar geral, de modo que o poder de tributar pode ser usado em qualquer caso.³¹ Representando a última corrente, ficou famosa a declaração do juiz John Marshall, que declarou, no caso *McCulloch v. Maryland*, que “o poder de tributar inclui o poder de destruir”, o que significaria, para o julgador, que “se o fim for legítimo e compreendido no escopo da Constituição, quaisquer meios adequados e plenamente adaptados ao fim, que não sejam proibidos, mas consistentes com a letra e espírito da Constituição, são constitucionais”.³² Também Cooley admitia o emprego do tributo para fins de poder de polícia, não cabendo, na opinião do autor, valer-se do motivo que influenciou a escolha dos objetos a serem tributados para o fim de invalidar um tributo. No raciocínio do autor, todo tributo implica uma discriminação e somente a autoridade que o impõe pode determinar de que modo e em que direção, não se podendo questionar os motivos do legislador.³³

30 Cf. R. A. Lee. *A History of Regulatory Taxation*, Kentucky, The University Press of Kentucky, s. d. (cerca de 1976), pp. X e 10.

31 Cf. R. A. Lee, ob. cit. (nota 30), p. 5.

32 No original: *The power to tax involves the power to destroy. (...) let the end be legitimate, let it be within the scope of the Constitution, and all means which are appropriate, which are plainly adapted to the end, which are not prohibited, but consist within the letter and spirit of the Constitution, are constitutional*. Cf. *McCulloch v. Maryland*, 4 Wheaton 316 (1819) apud R. A. Lee, ob. cit. (nota 30), pp. 6, 9.

33 Cf. Thomas M. Cooley. *A Treatise on the Law of Taxation*, vol. II, 3ª edição, Chicago, Callaghan and Company, 1903, p. 191.

Tiveram as correntes acima referidas movimento pendular, ora tendendo para a possibilidade de a União se valer das normas tributárias para fins indutores, conquanto dentro do escopo do poder de polícia, onde lá se desenvolvia a matéria, ora vedando-se tal extensão dos poderes federais. O tema foi estudado por R. A. Lee, por meio de diversos casos cujo resumo pode bem ilustrar a questão.

O primeiro caso que merece a atenção foi o da tributação de oleomargarina, produto desenvolvido na época de Napoleão III, em um concurso para a criação de alimentos palatáveis para o emprego em tempos de escassez causada pela guerra. Na época, o produto tinha origem em óleo animal e possuía uma cor branca. Bastou a adição de um pouco de corante para tornar o produto bastante semelhante à manteiga, por um custo muito menor. A concorrência logo gerou uma pressão, com a criação da *National Association for Prevention of Adulteration of Butter*, organizada em 1882 e substituída pela *National Dairy Union*, em 1894. Após vários projetos de lei visando a prevenir a venda de imitações de manteiga ou tributá-las duramente, em 2 de agosto de 1886 o Presidente Grover Cleveland assinou a lei que criava um imposto sobre oleomargarina. Conforme a lei, os produtores deveriam obter uma licença anual, apresentando informações sobre suas atividades e afixando um selo em cada produto, ao custo de dois centavos por onça do produto, exceto o exportado; o produto importado ficava sujeito à tributação de quinze centavos por onça: em três anos, o número de indústrias de oleomargarina caiu de 32 para 21. A lei foi validada pela Suprema Corte.³⁴

A este precedente, seguiram-se os casos da gordura vegetal e da farinha de trigo adulterada. Na Segunda metade do século XIX, desenvolveu-se um processo pelo qual se adicionava à gordura de porco óleo de semente de algodão, reduzindo seu custo. Entretanto, muitos fabricantes não mencionavam que o produto não era puro, manchando a reputação, no exterior, da banha de origem norte-americana. Daí porque os fabricantes de banha pura, com base no sucesso do imposto sobre oleomargarina, lutaram por uma lei que tributasse o produto composto. A idéia era a de que, submetendo-se o produto ao imposto, poder-se-ia exigir que ele fosse etiquetado como produto composto, servindo de alerta aos consumidores, além de proteger os fabricantes de banha pura contra a competição desleal por parte da imitação. O referido projeto de lei (Conger Bill) foi rejeitado pelo Con-

34 Cf. R. A. Lee, ob. cit. (nota 30), pp. 12 a 27.

gresso. Com idêntica inspiração houve a idéia de se identificar, por meio da tributação, a farinha de trigo adulterada, cujo projeto de lei, ao fixar um pequeno imposto sobre o produto, revelava que a intenção era identificar a farinha misturada. Esta lei entrou em vigor em 1898, permanecendo em vigor até 1942, quando já não mais era útil, dado o desaparecimento da prática de misturar farinha.³⁵

Em junho de 1896, foi editada lei visando à tributação de queijo adulterado, ficando seus fabricantes e comerciantes obrigados a pagar uma licença anual, além de identificar seus produtos com uma etiqueta em letras pretas de duas polegadas, sujeitando-se o produto à tributação de um centavo por onça. A constitucionalidade da lei foi examinada e confirmada em 1904 pela Corte Suprema, no caso *Cornell v. Coyne* (quando a discussão era se o imposto poderia ser exigido sobre produtos exportados). Já em 1904, outro caso envolvendo oleomargarina chegava à corte, desta vez por um imposto, introduzido em 1902, que tributava oleomargarina por alíquotas diferentes conforme sua coloração (caso *McCray v. United States*). A Corte confirmou a constitucionalidade da medida.³⁶

O movimento pendular a que se fez referência acima pode ser notado quando se considera a questão da tributação sobre mercados de futuros. Embora vários economistas sustentem sua importância para os produtores, essa não era a crença, em 1890, entre os agricultores, que buscavam uma explicação para os preços baixos praticados. Daí a idéia de tributar os mercados de futuros e de opções. Após várias tentativas frustradas de introdução de um imposto sobre o mercado, foi editado, em 24 de agosto de 1921, o *Future Trading Act*, com uma tributação de 20%. Em 1922, a Corte Suprema examinou a lei, no caso *Hill v. Wallace*, julgando-a um abuso inconstitucional do poder de tributar, porque a lei claramente procurava regular as trocas, o que era uma prerrogativa estadual. No mesmo ano de 1922, foi editada nova lei para regular o mercado, desta vez invocando o poder da União de controlar o comércio interestadual, em vez do uso do meio tributário.³⁷

O instrumento tributário voltou a ser usado no caso de fósforos brancos. Sua fabricação causava doenças nas mandíbulas dos trabalhadores, causando preocupação do legislador, que queria restringir sua produção. O

35 Cf. R. A. Lee, ob. cit. (nota 30), pp. 28 a 41.

36 Cf. R. A. Lee, ob. cit. (nota 30), pp. 42 a 60.

37 Cf. R. A. Lee, ob. cit. (nota 30), pp. 61 a 75.

fósforo fora descoberto por um inglês, John Walker, em 1827, e em 1835 havia diversas fábricas nos Estados Unidos. Na época, o sucesso do fósforo estava no fato de ele poder ser riscado em qualquer lugar. Em 1839, foi diagnosticada a primeira necrose causada pelo fósforo. A partir daí, buscou-se alguma substituição, chegando-se, finalmente, ao fósforo vermelho, cuja fabricação seria segura, mas que somente acenderia se riscado contra uma faixa pintada na caixa. Dada a popularidade do fósforo branco, sua produção não foi abalada, continuando a gerar problemas. Em 1872, a Finlândia banuiu sua produção, uso ou venda. A Dinamarca fez o mesmo em 1874. Em França, a proibição veio em 1897 e em 1908 surgia a proibição na Grã-Bretanha. Um tratado internacional proibindo a fabricação e uso de fósforos brancos foi assinado em 1906 entre Finlândia, Dinamarca, França, Suíça, Luxemburgo, Itália, Holanda e Alemanha. Em 3 de junho de 1910 foi apresentado um projeto de lei, nos Estados Unidos, visando a uma tributação do fósforo branco, do que resultou, em 9 de abril de 1912, a assinatura do *White Phosphorus Match Act*, que exigia um registro, além de informações sobre inventários e outras declarações periódicas, dos fabricantes que usassem o fósforo venenoso, sobre cuja venda era exigido um imposto de dois centavos para cada cem fósforos, devendo o fabricante afixar um selo concernente ao imposto. A lei não foi litigada nacionalmente e o imposto serviu para erradicar a produção do fósforo branco nos EUA.³⁸ Interessante notar, aqui, que a aposição do selo tinha clara função de controle sobre a atividade, o que não seria possível de modo direto pela União, mas que se exercia sob o manto da lei tributária.

A questão do ópio foi outra oportunidade em que se confirmou a possibilidade de a União, valendo-se do seu poder de tributar, exercer atividade regulatória. Conquanto haja referência de seu emprego na Assíria, cerca de 4000 a.C., quando era usado para fins médicos, o uso do ópio para satisfação do vício data do século XVIII, com sua introdução na China, daí espalhando-se para outras colônias e Europa. Na China, em 1729, o problema era tão grande que o imperador proibiu sua industrialização e venda; os infratores deveriam ser expostos a público com um colar de madeira e depois enviados para o exército na fronteira. O ópio continuou sendo cultivado na China e a oposição chinesa ao produto motivou, em 1839, a Guerra do Ópio. Somente em 1842 é que os Estados Unidos passaram a cobrar tarifa aduaneira sobre a importação de ópio. Em 1883, a tarifa cresceu absurda-

38 Cf. R. A. Lee, ob. cit. (nota 30), pp. 90 a 104.

mente, no que tange a ópio de uso médico e o ópio para fumo teve sua importação proibida. Com a aquisição das Ilhas Filipinas, em 1898, os Estados Unidos passaram a ficar diretamente envolvidos com o tema do ópio no Oriente. Em 1908, o ópio era banido das Filipinas, o que obviamente não impedia a venda ilegal. Em 1915, foi editado o *Harrison anti-Narcotic Act*, exigindo que qualquer um que negociasse com ópio ou folhas de coca e seus derivativos fosse registrado junto à Receita Federal, pagando um dólar por uma licença anual, devendo ainda manter registro de todas as negociações, que seria apresentado às autoridades tributárias. Esta lei foi questionada perante a Corte Suprema e sua constitucionalidade foi confirmada, por pequena maioria de votos (quatro juízes entendiam que um imposto regulatório invadiria o poder de polícia dos Estados).³⁹

O movimento pendular retornou, em 1922, para a prevalência do federalismo dual, onde permaneceu até o tempo de Roosevelt, durante o *New Deal*. Assim é que, naquele ano, era julgado o caso referente ao mercado futuro de grãos, acima referido e outro referente ao trabalho infantil. A lei sobre trabalho infantil, assinada em 24 de fevereiro de 1919, pretendia cobrar um imposto de 10% sobre os lucros de quaisquer empresas que empregassem crianças abaixo de 16 anos em minas ou 14 em outras indústrias, ou que exigissem trabalho superior a 8 horas por dia, ou das 7 às 18 horas. Também ela foi julgada inconstitucional.⁴⁰

A década de 1930 foi o auge do federalismo dual. Cita-se, por exemplo, uma decisão de 1936, acerca de lei visando à tributação de produtos agrícolas, julgada inconstitucional. O Juiz Roberts decidiu que o tributo apenas poderia ser mantido se fossem ignorados o propósito e o funcionamento da lei, que era o de restaurar o poder de compra de produtos agrícolas, para o que o tributo desempenhava um papel indispensável, sendo, daí errôneo (*inaccurate and misleading*) chamá-lo de tributo que, na opinião de Roberts, acolhida pela corte, apenas compreenderia exações voltadas a dar suporte ao governo, nunca tendo sido pensado o termo "tributo" para "conotar a expropriação de dinheiro de um grupo para beneficiar outro".⁴¹ De 1934, data o *National Firearms Act*, impondo a importadores e fabricantes de armas uma licença anual, devendo cada transferência de armas

39 Cf. R. A. Lee, ob. cit. (nota 30), pp. 105 a 124.

40 Cf. R. A. Lee, ob. cit. (nota 30), pp. 125 a 141.

41 No original: *has never been thought to connote the expropriation of money from one group for the benefit of another*. Cf. R. A. Lee, ob. cit. (nota 30), pp. 142 a 160.

ser acompanhada de um formulário, com o pagamento de um imposto sobre a transmissão. A lei teve pouco tempo de vigência, já que em 1938 foi editada nova lei sobre o assunto, que já abria mão do instrumento tributário, invocando, desta vez, o poder da União de legislar sobre o comércio interestadual.⁴²

Finalmente, durante o *New Deal*, retornou o pêndulo para a possibilidade de os tributos serem usados com efeitos regulatórios, o que permaneceu no pós-guerra. Cita-se o exemplo dos jogos de azar, quando mais uma vez se usou o instrumento tributário para seu controle (*Revenue Act*, de 1951), julgado constitucional, apesar de seu efeito regulatório.⁴³

2.1.3. No Direito brasileiro

No Império brasileiro, a intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico limitava-se às tarifas alfandegárias, o que se prorrogou pela República Velha. Neste período, embora Rui Barbosa tivesse tentado adotar uma política de industrialização, relata Venâncio que, permanecendo o café como principal sustentáculo da economia, foi em relação a este produto que se tomaram as medidas de intervenção mais ativa do Estado sobre o Domínio Econômico. Esta intervenção, sintomaticamente, não se fez de início pela União, mas pelos principais Estados produtores, São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, os quais, em 1906, celebraram o Convênio de Taubaté,⁴⁴ cujo artigo 6º introduzia norma tributária indutora, ao obrigarem-se os governos contratantes a criar uma sobretaxa de três francos, "sujeita a aumento ou diminuição, por saca de café que for exportada por qualquer dos seus Estados e bem assim a manter as leis que neles dificultam *por impostos suficientemente elevados*, o aumento das áreas dos terrenos cultivados com café nos seus territórios, pelo prazo de dois anos (...)". Importa ressaltar que a Constituição de 1891 não autorizava a União a intervir sobre o Domínio Econômico, o que somente veio a ser modificado em 1926, quando pôde o Congresso Nacional "legislar sobre comércio exterior e interior, podendo autorizar as limitações exigidas pelo bem público".

42 Cf. R. A. Lee, ob. cit. (nota 30), pp. 161 a 179.

43 Cf. R. A. Lee, ob. cit. (nota 30), pp. 194 a 219.

44 Cf. Alberto Venâncio Filho, ob. cit. (nota 105 do Cap. I), p. 30.

Interessante caso de emprego de norma tributária indutora foi o Decreto-Lei nº 3.200, de 1941, cujo artigo 32 impunha um adicional do imposto de renda, da ordem de 15%, aos solteiros ou viúvos sem filhos, maiores de vinte e cinco anos, impondo-se aos casados, também maiores de vinte e cinco anos, sem filhos, adicional de 10%. Nos termos do artigo 33, os maiores de quarenta e cinco anos com apenas um filho sujeitavam-se a adicional de 5%. Na época, o relator geral da norma, Levi Carneiro, assim se manifestava sobre o adicional: "O imposto não recai somente sobre solteiros. Recai também sobre os casados que não tenham filhos. Recai mesmo sobre os casados, maiores de 45 anos, que tenham um só filho. Recai até sobre os que tenham vários filhos, desde que estes tenham economia própria. Por outro lado, não recairá ou recairá atenuadamente sobre quem tiver, permanentemente, sob sua guarda, criando-o e educando-o a suas expensas, menor de 18 anos. Como se vê, portanto, não se trata nem de uma proibição, ou de uma punição do celibato, nem de um estímulo ao casamento. Considera-se que cada cidadão deve contribuir para a formação demográfica do Brasil de amanhã. Quem não concorre para isso diretamente, criando filhos ou outros menores, deverá concorrer pecuniariamente".⁴⁵

Na década de 1960, normas tributárias indutoras foram instrumento para incentivar o desenvolvimento do mercado de capitais, concedendo-se ao contribuinte a possibilidade de optar por aplicar parte do imposto devido em ações, por meio de fundos de investimentos (Decretos-Leis nºs 157 e 238/67), a par de medidas que estimulavam a formação de sociedades anônimas de capital aberto, como a redução no custo do pagamento do lucro distribuído e tributação mais reduzida sobre os dividendos percebidos. Ao mesmo tempo, o mercado financeiro era incentivado, com a isenção dos juros de cadernetas de poupança. Tais medidas se fizeram completar por outras, de ordem financeira e creditícia, além da própria introdução da correção monetária.⁴⁶

A utilização da política de incentivos fiscais, como instrumento de política econômica para o desenvolvimento regional, foi marcada, conforme Pedro Melo da Silva, com a sanção da Lei nº 3.692, de 15 de dezembro de 1959, que trazia um sistema de incentivos fiscais, como ferramenta usada pelo governo com objetivo de minimizar os problemas nordestinos, ampliando-se, em 1963, para a Amazônia Legal.⁴⁷

45 Cf. *Revista Forense*, julho de 1941, p. 273.

46 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 419.

47 Cf. Pedro Melo da Silva, ob. cit. (nota 58 do Cap. I), pp. 52, 58.

Na área tecnológica (pesquisa e desenvolvimento), Matesco e Tafner⁴⁸ relatam as medidas iniciais visando a incentivar a pesquisa tecnológica, já em 1988,⁴⁹ por meio do Decreto-Lei nº 2.433, que criou incentivos específicos para estimular o desenvolvimento tecnológico, conhecido como “Nova Política Industrial”, adotando-se, junto com os incentivos fiscais, medidas voltadas à redução de barreiras não-tarifárias, à desregulamentação da concorrência interna e à eliminação de entraves ao capital estrangeiro. Em 1991, a Lei nº 8.248 dispunha sobre a capacitação e competitividade do setor de informática e automação, o que foi alargado por meio da Lei nº 8.661, em 1993, para outros setores, ao se introduzirem incentivos fiscais para a capacitação tecnológica da indústria e da agropecuária. Em síntese, a última lei previa: i) dedução, do próprio imposto devido, até o limite de oito por cento, do valor gasto em pesquisa e desenvolvimento, além de sua dedução como despesa, podendo o excesso do crédito ser transferido a períodos subsequentes; ii) isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos aplicados em pesquisa e desenvolvimento; iii) depreciação acelerada do custo das referidas máquinas; iv) amortização acelerada dos bens intangíveis voltados à pesquisa; v) redução do imposto de renda sobre remessas ao exterior a título de *royalties* e assistência; vi) ampliação do limite de dedução dos pagamentos a título de *royalties*, para até dez por cento da receita líquida das vendas dos bens produzidos com a tecnologia assim desenvolvida.

Também no comércio exterior a edição de normas tributárias indutoras foi numerosa, concentrando-se, na segunda metade do século XX, na concessão de incentivos fiscais à exportação.⁵⁰ Tais medidas vinham num contexto de uma política de substituição de importações, com a facilitação de importação de bens de capital, condicionada à inexistência de similar nacional; atuante política tarifária e isenções de lucros de exportação e créditos-prêmios.⁵¹

- 48 Cf. Virene Roxo Matesco e Paulo Tafner, ob. cit. (nota 68 do Cap. I), pp. 8 e ss.
 49 Para um estudo dos incentivos fiscais na área tecnológica antes de 1988, v. estudo de Jacques Marcovitch, Roberto Sbragia, Eva Stal e José Cláudio Terra, ob. cit. (nota 320), *infra*, pp. 45 e ss.
 50 Um levantamento dos incentivos fiscais à exportação na década de 1970 foi efetuado na obra coletiva: Francisco Calderaro, Celso Botelho de Moraes, Ricardo Mariz de Oliveira, Cândido de Oliveira, Otávio Alvarez e João Serra. *Incentivos Fiscais à Exportação. Comentários à legislação específica na área tributária*, São Paulo, Resenha Tributária, 1973.
 51 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), pp. 419-420.

Hoje, encontram-se as normas tributárias indutoras espalhadas em diversos diplomas legais. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, esta fez publicar o “Demonstrativo de Benefícios Tributários”, ao qual se fez referência acima, fazendo-se pertinente, pois, a título de ilustração, reproduzir-se, como Anexo I a este estudo, seu “Quadro II”, que consolida os benefícios por receita e modalidade de benefício. Mais uma vez, cabe ressaltar que tais dados devem ser tomados criticamente, já que não se limitam aos casos de incentivos fiscais, fazendo incluírem-se abatimentos que nada mais fazem que atender a preceitos de justiça distributiva.

2.1.4. Outros exemplos

Porque ilustrativos, cabe reproduzir os exemplos apontados por Aliomar Baleeiro a partir da casuística extraída da legislação dos diversos países, alguns dos quais já anotados acima:

“a) proteção à produção nacional, agrícola ou fabril, pelas tarifas aduaneiras, que Veneza adotou desde o fim da Idade Média, França desde o século XVII, pelo menos, ou ainda por gravames sobre a navegação mercante que concorre com a nacional (atos de navegação de Cromwell etc.);

b) combate ao luxo e à dissipação pelos chamados ‘impostos suntuários’ ou para poupança e formação de capitais;

c) medidas de amparo à saúde pública e à higiene alimentar por impostos sobre produtos inferiores, que concorrem com outros de maior valor nutritivo e ricos em vitamina etc. (impostos que agravam o custo da margarina, nos Estados Unidos, em favor do maior consumo da manteiga de leite);

d) fragmentação dos latifúndios ou remembramento de minifúndios e punição do ausentismo por impostos progressivos sobre a área desocupada ou sobre heranças recebidas por pessoas residentes fora da jurisdição do governo, que exerce o poder de tributar (...);

e) política demográfica contra o neomalthusianismo através de isenções às famílias prolficas e majorações sobre solteiros e casais sem filhos;

f) incentivos por isenções às indústrias novas;

g) estímulos à construção e ao aproveitamento de áreas urbanas por meio de tributação drástica sobre os terrenos baldios ou ocupados por prédios velhos, mesquinhos ou em ruínas;

h) restabelecimento da propensão ao consumo, como política fiscal, através de impostos progressivos sobre a herança e a renda, especialmente sobre lucros não distribuídos pelas sociedades, no pressuposto de que a

concentração das fortunas nem sempre ajuda o investimento, nem a prosperidade (aplicação da teoria keynesiana);

i) preservação da moralidade e da boa-fé do povo através de fortes impostos de consumo sobre baralhos, dados e artefatos para jogo ou sobre bilhetes de loterias, sorteios etc.;

j) política monetária nacional, tributando-se proibitivamente os bilhetes de bancos estaduais (imposto americano de 1866 na base de 10% sobre o valor das emissões desses bancos);

k) política de nivelamento das fortunas e rendas por inspiração socialista (Babeuf, Kautsky, Wagner, Partido Trabalhista inglês etc.) ou para eliminação de famílias rivais na conquista ou manutenção do poder (impostos dos Médicis em Florença, nos séculos XV e XVI);

l) política fiscal para manutenção do equilíbrio econômico pelo controle das tendências à flutuação ou de estímulo ao desenvolvimento econômico, sobretudo nos países novos".⁵²

2.2. Espécies Tributárias

2.2.1. Classificações tradicionais: apresentação e crítica

Em interessante estudo sobre o tema das classificações no sistema tributário nacional, Eurico M. Diniz de Santi desmente a noção corrente segundo a qual inexistiriam classificações certas ou erradas, mas mais úteis ou menos úteis. Para o Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em matéria jurídica as classificações devem ser vistas em dois momentos: no direito positivo e na ciência do direito. No primeiro momento, *i.e.*, quando o legislador introduz uma classificação, seu conteúdo é prescritivo, tendo o fim precípua de outorgar regimes jurídicos e definir situações jurídicas específicas ao produto da classificação; daí ser a classificação válida ou não. Dando-se a classificação no campo da ciência do direito, por outro lado, trata-se de proposição descritiva, sendo verdadeira ou falsa conforme seja ou não fiel e coerente com os critérios do direito positivo.⁵³

52 Cf. Aliomar Baleeiro, *ob. cit.* (nota 7 da Introdução), pp. 178-179.

53 Cf. Eurico Marcos Diniz de Santi, "As Classificações no Sistema Tributário Brasileiro", in *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da*

Sob tal perspectiva é que se deve examinar a classificação tradicional das espécies tributárias, dividida em duas escolas: a dicotômica e a tricotômica; enquanto a primeira encontra apenas duas espécies tributárias (impostos e taxas), a segunda adiciona a ambas as categorias a das contribuições de melhoria. Essa discussão é bem criticada por Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem se trata de coisa decidida pelo direito positivo, não passando, daí, de "questão fradesca, sexo de anjo, bizantinice". Como explica o professor da Universidade Federal de Minas Gerais, embora do ponto de vista científico somente caiba a distinção entre tributos vinculados e não vinculados, nada impede que o Direito Positivo de um país reconheça, na espécie dos tributos vinculados a atuações do Estado, dois tipos diversos: taxas e contribuições de melhoria.⁵⁴

Quando afirma a existência de uma única distinção do ponto de vista científico, tributos vinculados ou desvinculados a uma atuação estatal relativa à pessoa do contribuinte, Sacha Coêlho entende-a sediada numa categoria epistemológica, já que o pagamento de tributos deve-se ao fato de expressar ter-se capacidade contributiva, realizando "atos ou demonstrando situações relevantes captadas pelo legislador como indicativas de capacidade econômica (...) ou porque o Estado nos presta serviços de grande utilidade, específicos ou divisíveis, ou pratica atos do seu regular poder de polícia diretamente referidos a nossa pessoa, ou ainda porque nos concede benefícios diversos, como auxílios em caso de doença e pensões em caso de morte, aposentadorias, ou ainda porque realiza obras que favorecem nosso patrimônio imobiliário. No primeiro caso temos impostos (tributos que existem independentemente de qualquer atuação estatal relativamente à pessoa do contribuinte) e taxas e/ou contribuições que existem exatamente porque o Estado atua, de modo especial, em função da pessoa do contri-

administração e no processo tributário. I Congresso Internacional de Direito Tributário, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, São Paulo, Max Limonad, 1998, pp. 125 a 147 (132-133).

54 Cf. Sacha Calmon Navarro Coêlho. "As Contribuições Especiais no Direito Tributário Brasileiro". *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, São Paulo, Max Limonad, 1998, pp. 773 a 792 (777).

buinte".⁵⁵ Esta classificação, proposta por Geraldo Ataliba,⁵⁶ também foi aceita, entre outros, por Paulo de Barros Carvalho.⁵⁷

Vê-se que o critério científico encontrado por Sacha Coêlho, vinculação ou não à atuação estatal, parte do próprio fato gerador do tributo (é intrínseco ao fato gerador). Como ensina Eurico Santi, o critério intrínseco não é o único modo de se classificar: a par das classificações intrínsecas, nas quais o critério que informa a classificação compõe a definição do objeto classificado (assim, nas substâncias químicas, os elementos que compõem a coisa também a definem – sal é todo composto formado por sódio ou cloro), existem as classificações relacionais (ou extrínsecas), onde o critério diferenciador é externo à coisa (assim, irmãos se definem pelo fato de terem o mesmo pai e/ou a mesma mãe). Neste sentido, defende Santi que, a par da classificação acima referida, intrínseca (vinculação ou não à atividade estatal), há outra, extrínseca (destinação legal e restituibilidade).⁵⁸ O emprego do critério extrínseco revela-se concessão à pragmática, na medida em que um tributo já não mais depende, para sua classificação, de critérios que lhe são internos, controlados, mas se avança para sua relação com o meio em que a norma está inserida. Nesta visão pragmática, se um tributo é instituído na forma restituível, mas se a restituição não se opera por razão externa à própria norma (por exemplo: porque o Estado se encontra em situação financeira tão precária que se torna inviável a restituição), então se haverá de classificá-lo como tributo não restituível e como tal se examinará sua constitucionalidade. Neste ponto, a obrigação tributária, posto que nascida na ocorrência do fato gerador, não tem nele os elementos "necessários" e "suficientes" (artigo 114 do Código Tributário Nacional) para sua caracterização.

É somente a partir do reconhecimento dos dois critérios de classificação, que se pode examinar o artigo 4º do Código Tributário Nacional: adotado o critério intrínseco, concluir-se-á, com Sacha Calmon, que "o CTN está, no tangente à qualificação do tributo, rigorosamente certo. O que importa é analisar o fato gerador e a base de cálculo do tributo, para verificar se o mesmo está ou não vinculado a uma atuação estatal, específica, relati-

55 Cf. Sacha Calmon Navarro Coêlho, ob. cit. (nota 54), p. 776.

56 Cf. Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 4ª edição, ampliada e atualizada em função da Constituição de 1988, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1990, pp. 121 e ss.

57 Cf. Paulo de Barros Carvalho, ob. cit. (nota 45 da Introdução), p. 113.

58 Cf. Eurico M. Diniz de Santi, ob. cit. (nota 53), pp. 130, 138.

va à pessoa do contribuinte, indiferentes o *nomen juris*, características jurídico-formais e o destino da arrecadação".⁵⁹ Sob o critério extrínseco, por outro lado, alerta Eurico de Santi que se conclui comprometido o referido artigo 4º, pois "se o imposto não pode ser destinado, especificamente a nenhum órgão, não basta ser tributo não vinculado; exige-se também que seja não destinado".⁶⁰ O referido artigo 4º é, aliás, bem criticado por Luciano Amaro, que percebeu sua incoerência dentro do próprio Código Tributário Nacional, quando se tem em conta que o artigo 17 do mesmo Código estabeleceu que "os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas". Nota Amaro que o Código Tributário Nacional, ao admitir a figura das contribuições, efetuou "um trabalho protético, mediante o acréscimo do art. 217, reconhecendo-se que suas disposições (inclusive o art. 17, nomeadamente citado) não excluíam as diversas contribuições, arroladas exemplificativamente por aquele artigo".⁶¹

O critério extrínseco é o que inspirou José Eduardo Soares de Melo, ao sustentar que, "sob esse prisma, há que convir que todos os tributos acabam tendo um destino determinado: a) os impostos servem para atender às necessidades gerais da coletividade; b) as taxas são utilizadas para retribuir os ônus inerentes ao exercício regular do poder de polícia e os serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos à disposição dos particulares; c) a contribuição de melhoria relaciona-se com a valorização do bem particular em razão de obra pública; d) os empréstimos compulsórios visam a atender calamidades públicas como guerra externa, ou sua iminência, e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional; e) as contribuições objetivam a regulação da economia, os interesses de categorias profissionais e o custeio da seguridade social, num âmbito mais abrangente".⁶²

Neste sentido, combinando os critérios intrínseco e extrínseco, sugere Santi a existência de um gênero "imposto", definido a partir de uma característica intrínseca (não vinculação) e uma espécie "imposto", esti-

59 Cf. Sacha Calmon Navarro Coêlho, ob. cit. (nota 54), p. 779.

60 Cf. Eurico M. Diniz de Santi, ob. cit. (nota 53), p. 138.

61 Cf. Luciano Amaro, "Conceito e Classificação dos Tributos", *Revista de Direito Tributário*, nº 55, pp. 239 a 296 (275).

62 Cf. José Eduardo Soares de Melo, *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, 3ª edição, São Paulo, Malheiros, 2000, p. 35.

pulada por critério extrínseco (não destinação legal).⁶³ No mesmo sentido, a proposta de Luciano Amaro: "O critério da especificação segundo o fato gerador pode ter utilidade subsidiária, mas ele não é suficiente, o que nos leva a buscar a identificação de outras peculiaridades que possam permitir desenhar o contorno próprio de certas figuras, nascidas à margem dos impostos, das taxas e da contribuição de melhoria, e que relutam em enquadrar-se nesses figurinos",⁶⁴ arrematando: "Se a destinação do tributo compõe a própria norma jurídica constitucional definidora da competência tributária, ela se torna um dado jurídico, que, por isso, tem relevância na definição do regime jurídico específico da exação, prestando-se, portanto, a distingui-la de outras."⁶⁵

Examinando o texto constitucional brasileiro, deve-se concordar com a classificação proposta, já que adequada ao direito posto: o constituinte brasileiro não se satisfaz com critérios intrínsecos, distinguindo espécies tributárias diversas tanto dentro do gênero dos tributos vinculados como dos não vinculados. Assim é que, neste estudo, se identificarão as espécies tributárias a partir da combinação de ambos os critérios acima propostos.

2.3. Exame da Compatibilidade entre as Normas Tributárias Indutoras e as Espécies Tributárias

Dentro do objetivo de se estudarem as normas tributárias indutoras, surge a questão se estas podem estar veiculadas por qualquer espécie tributária. A resposta a tal indagação exige maior conhecimento destas espécies. Com efeito, a mera identificação dos critérios intrínseco e extrínseco acima apontados serve à finalidade classificatória, *i.e.*, determinar se um tributo se enquadra numa ou noutra espécie. O exame da compatibilidade entre as normas tributárias indutoras e as espécies tributárias exige novo passo, em que se passa a buscar limites para a própria espécie, independentemente da existência de outra espécie a ser comparada. A questão é, pois, se uma espécie tributária a que se refere o legislador possui, em sua definição, alguma característica que impossibilite ou restrinja o emprego de normas tributárias indutoras. A busca de tal característica exige que se conheça, preliminarmente, a teoria das causas em matéria tributária.

63 Cf. Eurico M. Diniz de Santi, *ob. cit.* (nota 53), p. 139.

64 Cf. Luciano Amaro, *ob. cit.* (nota 61), p. 277.

65 Cf. Luciano Amaro, *ob. cit.* (nota 61), p. 285.

2.3.1. Questão preliminar: a teoria das causas em matéria tributária

A teoria das causas, em matéria tributária, é o reflexo, neste campo jurídico, de questão jus-filosófica, que investiga uma justificação para determinada exigência comportamental. Justificar significa, neste sentido, mostrar ser justo, ou conforme os ditames da justiça, algo que à primeira vista poderia ser tido por injusto. Neste sentido, justificar é buscar a legitimação de algo.⁶⁶

2.3.1.1. Causa na teoria das obrigações

Antes de se investigarem as causas da obrigação tributária, impõe-se conhecer as causas como foram desenvolvidas no direito privado, no campo do Direito das Obrigações.

No campo obrigacional, quem se obriga a uma prestação, com base num negócio jurídico, deve ter um motivo externo (causa da obrigação). Inexistindo este, entende-se sem causa a diminuição patrimonial, podendo ser repetida, sob o fundamento do enriquecimento ilícito. Conforme Rotondi, já no direito romano, pelo menos na época do código de Justiniano, o conceito de "causa" era claro, difundido e aceito como elemento essencial à validade das convenções em geral, recordando-se expressões como "*iusta causa*"; "*iniusta causa*"; "*iusta causa traditionis*"; "*iusta causa usucapionis*"; "*iusta causa per la restitutio in integrum*"; "*iusta causa nell'actio publiciana*"; "*iusta causa possidendi*".⁶⁷

Assim é que em França se desenvolveu a teoria da causa da obrigação, a partir dos seguintes artigos do Código Civil: 1.108 (que inclui a causa como elemento de validade do contrato), 1.131 (segundo o qual não tem efeito a obrigação sem causa, ou firmada por falsa causa, ou por causa ilícita) e 1.133 (que define como ilícita a causa quando for proibida pela lei ou contrária aos bons costumes ou à ordem pública). No Código Civil brasileiro de 1917, a idéia de causa aparecia de modo tímido, o que foi amplamente modificado pelo texto que o substituiu.⁶⁸

66 Cf. Michael Rodi, *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer*, München, Beck, 1994, pp. 7 a 10.

67 Aster Rotondi, *Appunti sull'Obbligazione Tributaria*, Padova, CEDAM, 1950, pp. 1-2.

68 O Código Civil brasileiro de 1917 apenas tratava da causa no artigo 90, ao tratar da anulação da obrigação quando for ela determinante. No novo texto, o termo "causa"

Comentando o Código Civil Italiano, Gianturco esclarecia que também aquele, apresentando os requisitos essenciais de um contrato, distingue o objeto da causa, não entendendo a última como a ocasião de contratar, mas o motivo juridicamente suficiente que serve de fundamento à relação obrigacional. A causa não se confundiria, assim, com a *quatenam occasio contrahendi*: se alguém aluga uma casa numa cidade, por causa de um emprego ali obtido, não pode pretender rescindir o aluguel se sua expectativa não se concretizou (e se o contrato não foi condicional). Distinguir-se-ia, assim, a causa dos motivos internos que possam determinar a contratação. No final do século XIX e início do século XX, várias vezes se levantaram contra esta distinção proposta pelo Código. Assim é que para Gianturco, a causa se encontraria, no próprio objeto, pelo menos nos contratos onerosos (*i.e.*: uma parte contrata esperando a contraprestação); apenas no caso de contratos gratuitos é que seria possível uma distinção entre causa e objeto, já que aquela se encontraria no consenso (se a causa por que se deu a contratação não for verdadeira, houve vício de consentimento).⁶⁹ Ricci ia além, ao reconhecer a identidade entre objeto e causa mesmo nos contratos unilaterais.⁷⁰

aparece, em várias acepções, nos artigos 3, 57, 145, 206, 335, 373, 395, 414, 598, 602 a 604, 624, 625, 669, 685, 689, 705, 715, 717, 791, 834, 869, 884, 885, 1.019, 1.035, 1.038, 1.044, 1.051, 1.085, 1.087, 1.148, 1.217, 1.244, 1.275, 1.360, 1.481, 1.523, 1.524, 1.529, 1.538, 1.577, 1.580, 1.641, 1.661, 1.723, 1.767, 1.818, 1.848, 1.962 a 1.965, 2.020 e 2.042. No sentido do presente estudo, *i.e.*, causa objetiva, merecem atenção artigos como o 145 (*são os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa*), 373 (*a diferença de causa nas dívidas não impede a compensação...*), 598 (*A prestação de serviço não se poderá convencionar por mais de quatro anos, embora o contrato tenha por causa o pagamento de dívida de quem o presta, ou se destine à execução de certa e determinada obra...*), 791 (*se o segurado não renunciar à faculdade, ou se o seguro não tiver como causa declarada a garantia de alguma obrigação, é lícita a substituição do beneficiário, por ato entre vivos ou de última vontade*), 885 (*a restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também se esta deixou de existir*) e 1.661 (*são incommunicáveis os bens cuja aquisição tiver por título uma causa anterior ao casamento*). Assim, parece lícito afirmar que o sistema brasileiro adota a teoria das causas em matéria privada.

69 Cf. Emanuele Gianturco. *Diritto delle obbligazioni*, Napoli, Luigi Pierro, 1894, pp. 136-137, 159.

70 Cf. Francesco Ricci. *Corso Teorico-Pratico di Diritto Civile*, vol. 6, Torino, Torinese, 1929, p. 50.

Negando a identidade entre objeto e causa, Colin e Capitant sustentavam a utilidade da distinção, para a análise dos contratos, baseando-se em diversas decisões jurisprudenciais. Para tais autores, a causa seria o objetivo que o contratante quer atingir ao se obrigar, ou seja, o elemento principal da manifestação de vontade; neste sentido, a obrigação contratada seria o meio e a causa, o fim buscado. A causa serviria, assim, de suporte para a obrigação: uma vez sendo ela defeituosa, ou desaparecendo, não se formaria a obrigação, já que não haveria obrigação sem causa. Para cada contrato determinado existiria uma única causa, que não se confundiria, assim, com o motivo (causa remota), que seria a razão pessoal de cada indivíduo, que varia para cada contratante. Enquanto a causa seria independente da personalidade do contratante, já que seria determinada pela natureza do contrato, o motivo seria a razão psicológica, essencialmente pessoal de cada contratante.⁷¹

A negação da identidade entre objeto e causa se fez, pois, na medida em que se passava a explicitar o que seria a causa, no direito privado, que vinha a ser sinteticamente definida como a razão econômico-jurídica do negócio, como a finalidade a que se destina o negócio objetivamente considerado. Seria a função prática a caracterizar o negócio jurídico, em garantia da qual o direito concede a sua tutela. Neste sentido, não se confundiria nem com o consentimento nem com o objeto do negócio jurídico, transcendendo a estes elementos que o individualizam. Ela passava a ser vista como a razão de ser da tutela jurídica atribuída ao negócio, tendo em vista as finalidades práticas que este propõe e que ao direito interessa garantir, representando, então, a vontade da lei, acima da vontade individual.⁷²

A evolução bem se explica a partir da distinção, acima apresentada, entre motivo e causa. Como esclarece Planiol, ao admitir-se que a vontade cria a obrigação, por força própria, a causa deveria ser descoberta a partir da vontade, caracterizando-se, daí, como um elemento puramente psicológico, *i.e.*, o motivo que levou as partes a obrigarem-se. Neste sentido, causa se confundiria com consenso, sendo sua noção inútil. A causa reassume sua importância, no direito privado, quando “se admite, ao contrário, que a obrigação contratual não é uma criação puramente arbitrária da vontade e

71 Cf. Ambrose Colin e H. Capitant. *Cours Élémentaire de Droit Civil Français*, tome deuxième, 8ª edição, Paris, Dalloz, 1935, pp. 53-54.

72 Cf. Ezio Vanoni. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Rubens Gomes de Sousa (trad.), Rio de Janeiro, Edições Financeiras S.A., s.d. (título original: *Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie*, Padova, CEDAM, 1932), p. 128.

que o contrato, longe de ser um fim em si mesmo, serve para realizar a troca de bens e de serviços; a causa constitui nesses contratos um *elemento jurídico independente* de grande importância. Trata-se de saber com que *finalidade as partes contrataram*. A lei civil controla por tal meio a *utilização do contrato*.⁷³ Esta finalidade prevista pela lei e que se faz presente na contratação já fora destacada por Giorgi, no final do século XIX, ao identificar na causa o motivo jurídico da contratação. Dizia Giorgi que o requisito “jurídico” indicaria que o motivo, para ser um requisito do contrato, deveria ter suas características objetivas determinadas pela lei, segundo a espécie de contrato, *i.e.*, segundo seja a título oneroso ou a título gratuito: no último caso, o motivo estaria no espírito de liberalidade (*animus donandi*); no primeiro, na justiça comutativa.⁷⁴ Bonfanti também esclarecia, naquela época, que a causa “não é o motivo por que a parte age, mas o motivo, se se deseja, por que a lei reconhece a sanção jurídica”.⁷⁵

Efetuada a distinção acima entre motivos próximos e motivos remotos, não se confundindo os últimos com a causa, Ruggiero esclarece que “qualquer negócio é, na verdade e desde que se considere objetivamente, destinado a um fim econômico-jurídico, que se destaca dos fins mais particulares e individuais do agente, constituindo a sua razão de ser. Este fim objetivo é (...) a função que objetivamente desempenha o negócio, função econômica e social em vista da qual e para cuja proteção o direito presta reconhecimento à vontade.” Portanto, define Ruggiero a causa como “o fim econômico e social reconhecido e garantido pelo direito; é a própria função do negócio objetivamente considerado, a condição que justifica a aquisição excluindo o fato de ser lesiva do direito alheio e que, de certo modo, repre-

73 No original: *Si on admet au contraire que l'obligation contractuelle n'est pas une création purement arbitraire de la volonté et que le contrat, loin d'être une fin en soi, sert à réaliser l'échange des biens et des services, la cause constitue dans les contrats un élément juridique indépendant d'une grande importance. Il s'agit de savoir dans quel but les parties ont contracté. La loi civile contrôle par ce moyen l'utilisation du contrat.* Cf. Marcel Planiol. *Traité Élémentaire de Droit Civil*, revisto e completado por Georges Ripert, tome deuxième, 3ª edição, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1949, p. 102.

74 Cf. Giorgio Giorgi. *Teoria delle Obbligazioni nel Diritto Moderno Italiano*, vol. III, 5ª edição, Firenze, Fratelli Cammelli, 1899, pp. 564 a 565.

75 No original: *non è il motivo per cui la parte agisce, ma il motivo, se si vuole, per cui la legge riconosce la sanzione giuridica.* Cf. P. Bonfante, “Il contratto e la causa del contratto”, in *Riv. di Dir. Comm.*, 1908, pp. 115 a 125 *apud* Aster Rotondi, ob. cit. (nota 67), p. 2.

senta a vontade da lei face à vontade privada”.⁷⁶ Quanto a motivo, Rotondi esclarece que a causa se forma “independentemente das razões particulares, subjetivas, que variam de indivíduo a indivíduo e, no mesmo indivíduo e pelo mesmo negócio, variam no tempo. Assim, para cada tipo de negócio há uma ‘causa’ bem determinada e constante, que está acima da vontade ou do capricho das partes e que não se pode confundir com a ‘causa’ de outro tipo de negócio”.⁷⁷

Neste sentido, a causa passa a ser a justificativa teleológica da regulamentação jurídica da relação. Imediatamente se pode constatar em tal aproximação o critério pragmático, proposto para a presente pesquisa. A causa, longe de ser buscada enquanto fundamento de validade da relação jurídica, passa a ter sua utilidade na medida em que sirva para explicar a função que a norma há de desempenhar.

Esta evolução doutrinária do conceito de causa influenciou o legislador italiano, no Código Civil de 1942, o qual incluiu a causa entre os requisitos do negócio patrimonial (artigo 1.325, 2), mas deixou de prever que “o contrato é válido ainda que não seja expressa sua causa” (artigo 1.120 do Código revogado) e que “a causa se presume, a menos que se prove o contrário (artigo 1.121 do Código revogado). Na opinião de Giorgianni, a mudança implica a necessidade de anulação do contrato que não tenha relação com sua “causa”, ou seja, ao seu “escopo”, quer por ser errôneo, quer simulado; daí ser a causa, neste sentido, o fundamento da relação jurídica.”⁷⁸ Para o mesmo autor, a causa do negócio jurídico tem o papel “de justificar, perante o ordenamento, os movimentos dos bens de um indivíduo a outro”.⁷⁹

76 Cf. Roberto de Ruggiero. *Instituições de Direito Civil*, vol. I, trad. por Ary dos Santos, São Paulo, Saraiva, 1934, pp. 279-280.

77 No original: *independentemente dalle ragioni particolari, subbiettive, che variano da individuo a individuo e, nello stesso individuo e per lo stesso negozio variano nel tempo. Così che per ciascun tipo di negozio v'è una “causa” bem determinata e costante, che è al di sopra della volontà o del capriccio delle parti e che non si può confondere con la “causa” di altro tipo di negozio.* Cf. Aster Rotondi, ob. cit. (nota 67), p. 7.

78 Cf. Michele Giorgianni. “Causa (Diritto Privato)” (verbetes). *Enciclopedia del Diritto*, vol. VI, Milano, Giuffrè, 1960, pp. 547 a 576 (570).

79 No original: *di giustificare di fronte all'ordinamento i movimenti dei beni da un individuo all'altro.* Cf. Michele Giorgianni, ob. cit. (nota 78), p. 573.

Assim, parece acertado o raciocínio de Vanoni, que entende ser permitido estender a idéia de causa a todas as relações jurídicas, seja de direito público, seja de direito privado, seja por uma situação objetiva, seja posta em ação pela vontade das partes.⁸⁰ Giorgianni cita como exemplo a aplicação do conceito de causa no terreno do ato administrativo, que "serviu para indicar os limites da atividade da administração pública em relação à 'função' da atividade em si mesma: pôde-se assim colocar em bases seguras o chamado excesso de poder, enquanto desvio do ato de sua 'função'".⁸¹

Entendida a causa como a justificativa (função) da lei, vê-se que não é possível admitir que uma obrigação (*ex lege*) tenha por causa a lei. A causa que se investiga é o papel exercido pela última e não é possível que a lei seja causa dela mesma. Ao se buscar a causa, indaga-se acerca da justificativa da lei. Confirma-se, daí, o que se disse acima acerca da identificação da causa com a justificativa: investigar a causa de uma relação é indagar o que a justifica, *i.e.*, qual a função buscada ao se regulamentar a matéria.

Se toda relação jurídica obrigacional encontra-se baseada numa causa, então também a relação tributária deve buscar seu elemento causal. Investigar a causa da obrigação tributária é perquirir sua justificativa; o resultado de tal pesquisa permite captar a função do tributo investigado.

2.3.1.2. Causa em matéria tributária

A idéia de justificativa inexistia na época das Comunas (sécs. XI-XV), quando, como ensina Vanoni, a "justiça não era respeitada na repartição dos impostos. As classes mais poderosas, especialmente o clero e a nobreza, conseguiam assegurar-se isenções e privilégios, enquanto por outro lado as lutas entre facções no interior das Comunas faziam com que o tributo servisse de instrumento de perseguição e de vinganças políticas."⁸²

Nos primórdios da união feudal, todas as despesas do Soberano (que não eram despesas do Estado, mas do próprio Soberano), como o custo de uma luta contra os "seus" inimigos, deviam ser pagas primordialmente

80 Cf. Ezio Vanoni, ob. cit. (nota 72), p. 129.

81 No original: *L'applicazione del concetto di causa al terreno dell'atto amministrativo, è servita ad indicare i limiti della attività della pubblica amministrazione in riferimento alla 'funzione' dell'attività medesima: si è potuto così porre su basi sicure il cosiddetto eccesso di potere, inteso quale deviazione dell'atto dalla sua "funzione"*. Cf. Michele Giorgianni, ob. cit. (nota 78), p. 574.

82 Cf. Ezio Vanoni, ob. cit. (nota 72), pp. 26-27.

pelo Soberano. O príncipe fazia o que podia, inclusive contraindo dívidas. Somente quando já não mais conseguiu, passou a pedir ajuda às cortes. Ele reconhecia que não tinha o direito de exigir, declarando que com seu pedido não pretendia romper os direitos das cortes e prometendo nunca mais voltar a pedir. Assim, quem pagava, fazia-o por ter concordado, em nome próprio, e à vista de uma justificativa do Soberano.⁸³

No feudalismo tardio, o princípio que justificava a imposição era o direito absoluto de disposição de que gozava o feudatário sobre todas as coisas e pessoas que fizessem parte do feudo.⁸⁴ Não se buscava uma justificativa jurídica especial para a exigência de tributos. Seu fundamento se encontrava no preceito bíblico *dai a César o que é de César* e na carta de São Paulo aos Romanos.⁸⁵ Não obstante, Pomini sustenta que já na era medieval se encontrava a busca de uma causa para os tributos, embora ainda não se tratasse propriamente de uma fundamentação jurídica, mas teológica, que punha como fundamento das obrigações de consciência o critério da justiça, a fim de decidir quais os mandamentos humanos que geravam uma obrigação no foro interno, constituindo *peccatum* subtrair-se deles. No campo tributário, surgia a causa como limite para determinar a exigência do tributo.⁸⁶

No mercantilismo, o Estado, enquanto onisciente e, na qualidade de representante do príncipe, onipotente, não necessitava de justificativa para cobrar tributos. Se o Estado era onipotente, os súditos que lhe pagavam impostos não lhe davam, na verdade, nada que antes não lhe pertencia, já que o rei não era apenas o Estado, mas também senhor de todos os bens no território.⁸⁷

Data da época do cameralismo a busca de uma justificativa para a cobrança dos tributos. Não sendo a tributação vista como um direito inquestionável, era necessária alguma teoria para a sua justificativa. Conquanto nos séculos XVI e XVII ainda houvesse quem adotasse causas irracionais, provenientes da Idade Média, desenvolveram-se explicações racionais para a cobrança. Predominava a visão segundo a qual o imposto seria o pagamen-

83 Cf. Joseph Schumpeter, ob. cit. (nota 1 da Introdução), pp. 8-12.

84 Cf. Ezio Vanoni, ob. cit. (nota 72), p. 26.

85 *É também por esta razão que pagais os impostos, pois os magistrados são ministros de Deus, quando exercem pontualmente este ofício* (Romanos, 13, 6).

86 Cf. Renzo Pomini. *La "Causa Impositionis" nello Svolgimento Storico della Dottrina Finanziaria*, Milano, Giuffrè, 1951, p. 1.

87 Cf. Fritz Neumark, ob. cit. (nota 16), p. 610.

to (de compra) ao Estado pelos benefícios recebidos pela comunidade. Tal posicionamento vinha ligado ao "jusnaturalismo", que indagava onde estaria a "limitação natural" da carga tributária. Esta indagação ainda estava carregada de elementos econômicos, baseando-se no conceito de uma relação de troca entre Estado e cidadão, donde se extrai o modelo do mercado privado, tratando-se a atividade estatal como se fosse privada, sendo o imposto uma remuneração para determinadas prestações estatais. Aqui, como na economia privada, prevaleceria o princípio da prestação e contraprestação, de modo que só restaria descobrir o "preço justo". Bellstedt, analisando esta teoria, encontra sua origem histórica em Bodin (1576) e Bornitz (1612). O "preço justo", por sua vez, poderia ser determinado por dois modos: I) o montante do imposto deveria corresponder às despesas públicas necessárias à proteção da pessoa ou do seu patrimônio (teoria da equivalência); ou II) o montante do imposto medir-se-ia pela vantagem que o indivíduo recebesse da atividade estatal (teoria do benefício).⁸⁸

A par das justificativas sinalagmáticas, surgia a idéia do sacrifício: os súditos sacrificam uma parte de seu patrimônio ou de seus rendimentos para poderem fruir, sem qualquer perturbação, do restante. Menos freqüente era a idéia do Estado como uma seguradora para os casos de emergência: os súditos pagavam uma quantia mínima ao Estado para dele se socorrerem em caso de necessidade. Finalmente, tinha-se a idéia do contrato social: na constituição da sociedade, os cidadãos concordam em concorrer para as despesas do Estado. Nos últimos tempos do cameralismo, desenvolveu-se a idéia do Estado como sócio, que participa dos lucros e perdas da comunidade. A causa, nesta época, era vista como o fundamento de validade mesmo da tributação, de modo que o Estado ficava vinculado a aplicar as suas receitas nas finalidades declaradas.⁸⁹

O tema da causa dos tributos tomou vulto, no campo jurídico, no século XX, quando diversos autores passaram a investigar sua existência e importância. Conforme Ramón Valdés Costa, tendo em vista que o fundamento principal da teoria das causas seria a luta contra a arbitrariedade, teria ela perdido sua razão de ser a partir da introdução de garantias constitucionais e de controle jurisdicional das leis tributárias.⁹⁰ Entretanto,

88 Cf. Christoph Bellstedt. *Die Steuer als Instrument der Politik*, Berlin, Duncker & Humblot, 1966, p. 54.

89 Cf. Johannes Jenetzky, ob. cit. (nota 9), pp. 73 a 80.

90 Cf. Ramón Valdés Costa. *Curso de Derecho Tributario: nueva versión*, Buenos Aires, Depalma; Santa Fe de Bogotá, Temis; Madrid, Marcial Pons, 1996, p. 354.

como se verá abaixo, a teoria das causas não se limita à busca de controle da atividade estatal; serve ela, dentre outros empregos, para determinar a própria existência, ou não, de uma norma tributária, sujeita, daí, ao regime jurídico dos tributos.

Como ocorreu no direito privado, também entre os tributaristas houve polêmica acerca da existência, ou não, de uma causa. Quando se estuda o tema, observa-se que, pelo menos em parte, a polêmica se explica porque os autores não tinham consenso sobre o que se buscava com a causa. Gilberto de Ulhôa Canto, pesquisando as origens filosóficas do conceito de causa, lembra que Aristóteles distinguia I) a causa formal ou substancial, que é a relação mais imediata e necessária entre antecedente e conseqüente, para que aquele dê origem a este; II) causa material ou substrato, significando a identidade substancial entre a natureza do antecedente e a do conseqüente; III) causa eficiente ou motriz, que seria a relação dinâmica produtora de uma transformação, através dos momentos, cronologicamente considerados; e IV) causa final, a razão determinante da transformação (a última colocada em relevo por São Tomás de Aquino).⁹¹

Assim, entre os tributaristas, enquanto alguns, buscavam na causa um elemento de validade para a tributação (causa eficiente), outros viam nela o momento fático de seu nascimento (causa formal) e, finalmente, houve os que buscavam sua fundamentação (causa final).⁹² Utilizando, por analogia, a terminologia trazida da semiótica, os primeiros faziam uma análise sintá-

91 Cf. Gilberto de Ulhôa Canto. "Causa das obrigações fiscais" (verbete). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, J. M. de Carvalho Santos e José de Aguiar Dias (dir.), vol. VIII, Rio de Janeiro, Borsoi, s. d., pp. 2 a 25 (2).

92 Assim se manifestou Aster Rotondi (ob. cit., nota 67), p. 61: *Nella norma giuridica tributaria, infatti, è evidente e dominante il concetto della sovranità (e in ciò risiede appunto la causa efficiens) al pari della disciplina in astratto del rapporto di proporzionalità tra l'imposizione fiscale ed il risultato utile (rapporto che rappresenta la causa formalis); è evidente la delimitazione della materia imponibile (cioè la causa materialis) al pari dello scopo ultimo determinante la obbligazione, il quale rappresenta la causa vera ed immediata (causa finalis)* (Na norma jurídica tributária, de fato, é evidente e dominante o conceito da soberania (e nisso reside a causa efficiens), a par da disciplina em abstrato da relação de proporcionalidade entre a imposição fiscal e o resultado útil (relação que representa a causa formalis), é evidente a delimitação da matéria imponível (isto é a causa materialis) a par do escopo último determinante da obrigação, o qual representa a causa verdadeira e imediata (causa finalis)).

tica, o segundo grupo se preocupava com a semântica e os últimos adotavam critérios pragmáticos.⁹³

Na análise sintática, busca-se, dentre outros fenômenos, o da subordinação, onde haveria as normas-origens e as normas-derivadas.⁹⁴ Sob tal perspectiva, não é de surpreender que se negasse qualquer causa externa ao próprio ordenamento, já que a análise sintática, por definição, busca a relação dos signos entre si, ou seja, normas em relação a normas.⁹⁵ É assim que se explica o entendimento de Berliri, ao negar qualquer importância à teoria da *causa impositionis*, sustentando que “os impostos são devidos porque assim quer a lei e o poder legislativo do Estado é, ao menos teoricamente, ilimitado. As considerações sobre a maior ou menor justiça de um tributo e sobre sua oportunidade são considerações metajurídicas que podem interessar ao economista ou ao político, mas não ao jurista. (...) a base jurídica do imposto é a condição de súdito do contribuinte, a soberania do Estado: em outros termos a coerção”.⁹⁶ Encarando a tributação como ato de poder, Berliri sustentava descaber falar-se em causa, já que o poder de querer deve prescindir necessariamente de qualquer coisa que se relacione com um ato de vontade determinado e concreto. Para ele, não sendo o poder sequer uma relação jurídica, não cabe falar em causa a seu respeito.⁹⁷ Cocivera referiu-se à causa como um “conceito inútil e perigoso”.⁹⁸ Também negando qualquer relevância jurídica a elementos provenientes da ciência das finanças, A. D. Giannini afirmava que não se poderia negar o caráter jurídico ao mais iníquo ou antieconômico dos tributos desde que baseado no poder de império do Estado

93 Não se descarta, aqui, que a análise da semiótica tem objeto bastante diverso da busca essencial de Aristóteles e mais especialmente de São Tomás de Aquino. Por isso a comparação de ambas as aproximações tem apenas efeito ilustrativo.

94 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. cit. (nota 12 da Introdução), p. 126.

95 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. cit. (nota 12 da Introdução), p. 124.

96 No original: *le imposte sono dovute perchè così vuole la legge ed il potere legislativo dello Stato è, almeno teoricamente illimitato. Le considerazioni sulla maggior o minore giustizia di un tributo e sulla sua opportunità sono considerazioni metagiuridiche che possono interessare l'economista o il politico, ma non il giurista (...) la base giuridica dell'imposta è la sudditanza del contribuente, la sovranità dello Stato: in altri termini la coercizione*. Cf. Antonio Berliri. *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, 2ª edição, revista, Milano, Giuffrè, 1967, pp. 183-184.

97 Cf. Antonio Berliri. *Principios de Derecho Tributario* (trad. e anotado por Fernando Vicente-Arche Domingo), vol. I, Madrid, Derecho Financiero, 1964, p. 174.

98 Cf. Benedetto Cocivera. *Corso di Diritto Tributario*, Bari, Dott. Francesco Cacucci, 1965, p. 395.

e voltado a obter uma entrada de receitas públicas.⁹⁹ Este entendimento foi rebatido por Tesoro, para quem haveria que distinguir a fonte da obrigação tributária, sem dúvida a lei, da sua causa.¹⁰⁰

A análise semântica, por sua vez, busca a relação do signo com seu objeto, ou a relação entre a norma e o “objeto normado”.¹⁰¹ O termo “causa” adota nova acepção, passando a indicar a ocasião da incidência da norma. Neste sentido, Berliri se referia ao fato jurídico que, combinando-se com a lei, daria origem à obrigação tributária individual.¹⁰² Também A. D. Giannini adotava critérios semânticos ao refutar a “teoria da causa” em matéria tributária, para quem seria completamente inaceitável qualquer idéia de causa que implicasse incluir a idéia de causa em relações tributárias, cuja fonte se encontraria diretamente na lei, não num negócio jurídico ou num ato administrativo.¹⁰³ Bruno Gorini sustentava que “a causa não é a razão justificadora da tutela jurídica, a qual consiste num critério pré-jurídico do legislador, mas é, ao contrário, o fato gerador”.¹⁰⁴ Também este foi o entendimento adotado por Francesco Serrano¹⁰⁵ e Giorgio Tesoro. Este, após diferenciar o conceito de causa jurídica em matéria tributária do conceito análogo no direito privado, concluía que “o pressuposto de fato pode ser considerado a causa jurídica da obrigação tributária”.¹⁰⁶ Em igual sentido, Ramón Valdés Costa entendia que a causa seria um elemento constitutivo da obrigação tributária, mas isso somente seria possível no caso de aquela

99 Cf. Achille Donato Giannini. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Torino, Torinese, 1956, p. 73.

100 Cf. Giorgio Tesoro. “La causa giuridica dell'obbligazione tributaria”. *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, Bari, Dott. Luigi Macri, 1937, pp. 31 a 45 (34).

101 Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. cit. (nota 12 da Introdução), p. 124.

102 Cf. Antonio Berliri, ob. cit. (nota 96), p. 189.

103 Cf. A. D. Giannini. *Istituzioni di Diritto Tributario*, 5ª edição, atualizada, Milano, Giuffrè, 1951, pp. 59 a 65.

104 No original: *la causa non è la ragione giustificatrice della tutela giuridica, la quale consiste in un criterio pregiudiziale del legislatore, ma è invece il fatto generatore*. Cf. Bruno Gorini. “La causa giuridica dell'obbligazione tributaria”, *Rivista Italiano di Diritto Finanziario*, Milano, Giuffrè, 1940, pp. 161 a 195 (181).

105 Cf. Francesco Serrano. “Le disposizioni transitorie e la nascita dell'obbligazione tributaria nella legge del registro”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano, Giuffrè, 1949, pp. 143 a 153 (147).

106 No original: *il presupposto di fatto può essere considerato la causa giuridica dell'obbligazione tributaria*. Cf. Giorgio Tesoro, ob. cit. (nota 100), pp. 41-42.

integrar a hipótese de incidência.¹⁰⁷ Também Maffezzoni nega a validade de uma discussão de causa que se afaste do fato gerador do tributo.¹⁰⁸

Finalmente, a análise pragmática – que interessa a este estudo – busca a relação entre a norma e seus usuários. Aqui se torna relevante a função exercida pela norma, retomando o termo “causa”¹⁰⁹ o sentido acima proposto: qual o papel exercido por semelhante norma? Por que aquela relação jurídica foi escolhida para dar nascimento à obrigação tributária? Qual “a razão última e aparente pela qual um fato da vida é tomado como pressuposto da obrigação tributária?”¹¹⁰ O que justifica a lei tributária?¹¹¹ A partir da análise pragmática, poder-se-á discutir a existência de critérios definidores das próprias espécies tributárias.

Importa, neste ponto, salientar que conquanto se empregue o termo “causa”, a visão pragmática pouco tem a ver com a “teoria da causalidade”, criticada por Marco Aurélio Greco. Conforme o festejado autor, a referida teoria aparece “quando se examina o denominado ‘fato gerador’ da obrigação tributária”; ela implica “uma visão estática de mundo”, na medida em que o ponto de partida é uma causa, os fatos ocorrerão sempre que se derem as suas causas; sendo “uma teoria voltada para o passado” (“para conhecer o mundo é preciso reconhecer a relação necessária e suficiente que existe entre as coisas”); uma visão que “está focada no mundo que existe e não no mundo que se quer que exista”, concebendo-se, por fim, “a relação entre indivíduo e Estado como uma relação de proteção do indivíduo contra investidas do Poder, porque o Estado põe o Direito, dando vida ao mundo jurídico”.¹¹² A causa, tal como estudada na visão prag-

107 Cf. Ramón Valdés Costa, ob. cit. (nota 90), p. 354.

108 Cf. Federico Maffezzoni. *Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*, Torino, UTET – Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1970, p. 5.

109 Onde fica claro que não se busca uma “causa natural”, decorrente apenas da situação fática, mas uma justificação, na qual ao elemento fático se acrescem os valores prestigiados pelo Ordenamento Jurídico. Cf. crítica de Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 23 da Introdução), p. 182.

110 Cf. Dino Jarach. *O Fato Imponível: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo* (trad. de Dejalma de Campos), São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989, p. 107.

111 *Causa del tributo, quindi, non è la legge, ma è ciò che giustifica la legge e che si ritrova nel rapporto tributario creato dalla legge* (causa do tributo, portanto, não é a lei, mas é aquilo que justifica a lei e que se encontra na relação jurídica criada pela lei). Cf. Renzo Pomini, ob. cit. (nota 86), p. 311.

112 Cf. Marco Aurélio Greco. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*, São Paulo, Dialética, 2000, pp. 19 a 25.

mática tem, ao contrário, uma visão para o futuro, já que perquire o papel da norma no Ordenamento, *i.e.*, qual a função da norma. Nas palavras do mesmo autor o exame “não parte da pergunta do ‘por quê’, ela parte da pergunta do ‘para quê’”.¹¹³

Gilberto de Ulhôa Canto também percebe a diferença entre ambas as concepções, ao mencionar que “a aceção dominante de causa, no direito obrigacional é a de razão bastante, motivo próximo e determinante, enfim, razão econômico-jurídica. Há, ainda, a noção de causa eficiente, que visa definir a razão por que a obrigação ganha efetividade e tem sua gênese. A primeira (causa final) explica ‘porque’, e a segunda ‘por força de que’”.¹¹⁴ A “causa final”, a que se refere Canto volta-se para o futuro, como exige Greco e caracteriza a visão pragmática aqui descrita. É neste sentido que Canto chega a sugerir que se abandone a expressão “causa”, ambígua: “seria recomendável a substituição de causa por fundamento, sempre que se trate de obrigação *ex lege*, evitando-se destarte equívocos e confusões. Ao invés de causa, fundamento da obrigação tributária”.¹¹⁵ Retoma-se, daí, a idéia de justificação, que se encontra já nas origens da doutrina causal.¹¹⁶

Uma primeira teoria que se desenvolveu no sentido da busca da causa dos tributos foi a do princípio da equivalência, segundo a qual o pagamento dos tributos seria uma contraprestação pelos serviços prestados pelo Estado. Nota-se que esta teoria baseava-se nos estudos desenvolvidos na época do cameralismo, acima referidos, mas deles se distanciavam, já que no cameralismo, a justificação se relacionava com o fundamento de validade da norma, enquanto nos estudos mais recentes, como mostrado, a causa é instrumento para definição do próprio meio da tributação.

113 Cf. Marco Aurélio Greco, ob. cit. (nota 112), p. 42.

114 Cf. Gilberto de Ulhôa Canto, ob. cit. (nota 91), p. 21.

115 Cf. Gilberto de Ulhôa Canto, ob. cit. (nota 91), p. 22.

116 Afirma POMINI: *La doctrina causale è pertanto di considerare come la naturale conseguenza della concezione dei giureconsulti, come dei politici, del potere finanziario, aspetto particolare della sovranità in generale, considerato non semplice espressione della volontà sovrana (sic volo, sic iubeo et sic habetur pro ratione voluntas), ma come collegato a presupposti sostanziali, che lo spiegano e lo giustificano* (A doutrina causal deve portanto ser considerada como resultado natural da concepção dos juízes-consultos, bem como da dos políticos, do poder financeiro, aspecto particular da soberania em geral, considerado não como simples expressão da vontade soberana (assim desejo, assim ordeno e assim se tem em razão da vontade), mas como ligado ao pressuposto fundamental, que o estende e justifica-o). Cf. Renzo Pomini, ob. cit. (nota 86), p. 10.

Segundo a teoria da equivalência, somente pagaria o tributo aquele que gozasse de uma prestação estatal e o tributo seria pago de acordo com o grau da prestação. Os tributos seriam, então, vinculados às suas finalidades, não se utilizando para cobrir interesses públicos financeiros que não correspondessem a um interesse especial dos contribuintes a eles sujeitos, desenvolvendo-se, daí, uma relação sinalagmática entre o tributo e a prestação por parte da Administração, de modo que a dívida tributária somente surgiria quando o contribuinte se valesse da prestação estatal.¹¹⁷ Se a referida teoria explicava a cobrança dos tributos ditos vinculados, não era imediata sua aceitação no caso dos tributos não vinculados a ação estatal.

Com relação aos tributos não vinculados, a teoria da equivalência via-se diante do dilema de como explicar que não houvesse uma correlação entre o montante pago a título de tributos e a contraprestação dada aos contribuintes. Se, de um ponto de vista macroeconômico, podia ser sustentado que o Estado do Imposto precisava de recursos financeiros para desempenhar suas funções, e nesse sentido, coerente era dizer que a causa da cobrança dos tributos era a necessidade de o Estado cumprir seu papel constitucional, a teoria da equivalência não parecia satisfatória para esclarecer por que razão um contribuinte com menor capacidade contributiva pagaria menos que o financeiramente mais abastado, se, afinal, não era certo que o último recebesse mais serviços do Estado.

Diante de tal dilema, dividia-se a doutrina "causalista", uns entendendo que haveria tributos causais e não causais, outros insistindo na existência de uma causa para todo tributo.

Defendendo a existência de tributos causais e não causais, cita-se Blumenstein. Segundo o mestre suíço, o elemento causal exprimir-se-ia de modo mais claro nos tributos com pronunciado caráter de equivalência, para os quais o tributo é devido como contraprestação por uma vantagem concedida ao sujeito passivo. Tais seriam os casos em que a pretensão tributária apenas surgiria a partir da prestação estatal, sejam os tributos de monopólio, ali existentes, sejam os tributos especiais (*Vorzugslasten*), devidos por vantagens especiais que o contribuinte aufere das instituições públicas. Ainda seria possível estender o raciocínio da equivalência para o tributo subrogatório (*Ersatzabgabe*), devido porque o contribuinte – com ou contra sua vontade – viu-se exonerado de outra obrigação de direito público que lhe seria imposta. A tais casos – considerados tributos causais –

117 Cf. Josef Isensee, ob. cit. (nota 179 do Cap. I), pp. 450-451.

se oporiam, na opinião de Blumenstein, os impostos, cujo elemento característico estaria exatamente na sua falta de pressuposto, sendo o dever de pagá-los baseado exclusivamente na submissão do contribuinte ao poder soberano do Estado. É assim que Blumenstein concluía que os impostos es-tariam entre os tributos sem causa, ou, ainda mais claro, que o elemento característico do imposto é a falta da causa.¹¹⁸ Importa esclarecer que em obra posterior, Blumenstein foi mais além, passando a negar qualquer relevância à teoria das causas em matéria tributária, que teria caráter filosófico e especulativo.¹¹⁹ No mesmo sentido, Isensee afirma que o imposto é a única incidência coletiva entre os tributos. Assim, enquanto Isensee entende que qualquer outra espécie tributária necessita de uma justificativa especial, o imposto justifica-se já a partir da necessidade financeira geral do Estado.¹²⁰ Alessi também afirmava que, de regra, os tributos são *una figura del tutto acausale*, já que seu único fundamento seria o poder tributário, admitindo, entretanto, que existem *tributi causali*, para os quais o poder tributário deve ser fundamentado em uma situação substancial objeto de previsão por parte do legislador, apta a justificar socialmente a exigência dos tributos; seriam os tributos que se justificariam na vantagem econômica ao particular, como efeito de uma atividade da administração.¹²¹ Deve-se notar, outrossim, que embora Alessi negasse, de regra, o elemento causal, reconhecia que no plano abstrato, o poder tributário se liga, sim, a um elemento causal, representado pela finalidade que o ente impositor tem em mira, que pode ser, genericamente, sua destinação a sustentar o próprio ente.¹²² Ramón Valdés Costa também sustentava que somente se admitiria a

118 Cf. Ernst Blumenstein. "La Causa nel Diritto Tributario Svizzero", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Padova, CEDAM, 1939, pp. 355 a 371.

119 Cf. Ernst Blumenstein. *System des Steuerrechts*, 4ª edição, atualizada e revista por Peter Locher, Zürich, Schulthess Polygraphischer Verlag, 1992, p. 7.

120 Cf. Josef Isensee, ob. cit. (nota 179 do Cap. I), p. 441.

121 Cf. Renato Alessi. "Parte Generale – La Funzione Tributaria in Generale", *Istituzioni di Diritto Tributario*, Renato Alessi e Gaetano Stamatì, Torino, Unione Tipografico-Editrice Torinese, s.d., pp. 3 a 147 (35 a 37).

122 No original: *considerata sul piano astratto come potestà tributaria complementare, la potestà tributaria appare sotto il profilo costituzionale come legata ad un elemento causale rappresentato dalla finalità tenuta di mira dall'Ente impositore: finalità che deve, sia pure genericamente, consistere nella destinazione al sostentamento delle spese dell'ente stesso*. Cf. Renato Alessi, ob. cit. (nota 121), p. 36.

causa como elemento constitutivo da relação jurídica no caso das taxas e contribuições especiais.¹²³

Sustentando a existência de uma causa também para os impostos, cita-se a autoridade de Griziotti. Tendo, em seus primeiros estudos, adotado a teoria da equivalência, conforme acima explanada, definindo como causa a participação do contribuinte nas vantagens gerais e particulares decorrentes da atividade e da própria existência do Estado,¹²⁴ dobrou-se ele a argumentos de Jarach,¹²⁵ modificando sua teoria, para entender que imposto seria a contribuição exigida dos cidadãos pelo poder público para lograr fins coletivos indistintamente, donde se deprenderia que a prestação coletiva da sociedade corresponderia uma contraprestação do Estado à sociedade, sendo tal serviço a causa primeira do imposto. Reconhecendo serem os serviços gerais, não se podendo medir sua importância relativa para cada contribuinte, nem tampouco sendo possível medir o quanto foi gasto em favor de cada contribuinte, a repartição se faz com base na riqueza. Daí o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual a posse (ou o consumo) de riqueza vem a ser a causa última e imediata do dever do súdito de pagar o imposto, ou seja, a causa que emerge da lei. Griziotti oferece uma ponte lógica entre a causa primeira (prestação estatal) e a causa última (capacidade contributiva), ao entender que o Estado é produtor de riquezas, com a organização de serviços públicos, porque estes diminuem os custos dos produtores individuais e aumentam o poder de aquisição do dinheiro gasto pelos consumidores. Assim, se os serviços estatais enriquecem produtores e contribuintes, torna-se possível utilizar tal enriquecimento como medida para a tributação. Daí a capacidade contributiva como causa para a cobrança de impostos.¹²⁶ Griziotti liderava, com tal entendimento, a chamada "Escola de Pavia", influenciando, dentre outros, Vanoni¹²⁷ e Jarach.¹²⁸ Na França, as idéias de Griziotti foram acolhidas por Trotabas, que

123 Cf. Ramón Valdés Costa, ob. cit. (nota 90), p. 354.

124 Cf. Benvenuto Griziotti. "L'Imposition Fiscale des Étrangers", *Recueil des Cours, Académie de Droit International, Leiden, Cour International de Justice, 1926-III*, pp. 5 a 158.

125 Cf. Dino Jarach, ob. cit. (nota 110), p. 109.

126 Cf. Benvenuto Griziotti. "Intorno al Concetto di Causa nel Diritto Finanziario", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, Padova, CEDAM, 1939*, pp. 372 a 385.

127 Cf. Enzo Vanoni, ob. cit. (nota 72).

128 Cf. Dino Jarach, ob. cit. (nota 110), pp. 108 a 113.

também entendia aplicável o conceito de causa ao Direito Financeiro, quando se diz, a propósito do orçamento, que as despesas são a causa das receitas públicas ou, no caso dos impostos, que a atividade do contribuinte, a situação ou a natureza de um bem, ou, brevemente, a capacidade contributiva é a causa da imposição.¹²⁹ Na Alemanha, Bühler também se manifestava favorável à idéia de causa jurídica, buscada na *ratio legis*, como expressão da relação econômica entre Estado e cidadão, que está na base de e ocasiona uma imposição.¹³⁰ Entretanto, para Bühler a causa da imposição repousa na submissão do contribuinte ao Estado. Na Holanda, Adriani, após demorada revisão da doutrina de seu país, coloca-se a favor do entendimento da existência de uma causa, enquanto fundamento da existência de uma hipótese de incidência por parte do legislador, embora ressalve que no seu entendimento não existiria uma única causa para todos os impostos, sendo a capacidade contributiva a causa apenas dos impostos pessoais.¹³¹ Na Espanha, J. L. Perez de Ayala e Eusebio Gonzalez viram o princípio da capacidade econômica "como causa justa de cualquier impuesto, sin la que el impuesto no puede justificarse, no tiene razón de ser en Derecho, ni de hecho".¹³² Na Argentina, Bielsa adotou a noção de que "los actos del Estado deben tener su causa, que se objetiva en la norma. En ese sentido decimos que un impuesto no tiene causa si no está afectado a un fin público".¹³³

Deve-se notar que a justificativa acima exposta já indicava as idéias da teoria do benefício, divergindo, pois, da teoria da equivalência, na medida que enquanto esta tinha uma idéia de prestação e contraprestação, daí exigindo uma racionalidade cartesiana, a teoria do benefício convive com o fato de que não há tal relação imediata, podendo o Estado prover vantagens aos particulares financiadas por recursos diversos dos tributários (receitas

129 Cf. Louis Trotabas. "L'Applicazione della Teoria della Causa nel Diritto Finanziario", trad. por Fulvia Carena, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, Padova, CEDAM, 1937*, pp. 34 a 53 (42 a 44).

130 Cf. Ottmar Bühler. "La Causa Giuridica nel Diritto Tributario Tedesco", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, Padova, CEDAM, 1939*, pp. 9 a 43 (24).

131 Cf. P. J. A. Adriani. "La Causa Giuridica delle Imposte nella Dottrina e Giurisprudenza Olandese", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. V, parte I, Padova, CEDAM (ca. 1940), pp. 241 a 253.

132 Cf. Jose Luis Perez de Ayala e Eusebio Gonzalez. *Curso de Derecho Tributario*, 5ª ed., Madrid, Editorial de Derecho Financiero: Editoriales de Derecho Reunidas, 1989, tomo I, pp. 173, 177.

133 Cf. Rafael Bielsa. *Los Conceptos Jurídicos y su Terminología*, 3ª ed., aumentada, Buenos Aires, Depalma, 1993, p. 55.

originárias), bem como sendo possível que o Estado desperdice parte dos recursos obtidos (e portanto os recursos pagos por um contribuinte determinado não sejam aplicados diretamente na prestação de serviços públicos). No lugar de cogitar de custo dos serviços prestados, investiga a teoria do benefício quem mais frui da existência do Estado, para o que se utiliza a capacidade contributiva.¹³⁴ Conforme Jarach, o pensamento de Grizotti "cierra el círculo de la evolución del derecho tributario, reeditando la identificación operada por Adam Smith entre el principio de la capacidad contributiva y el beneficio".¹³⁵

Observa-se, com Vanoni, na teoria do benefício, que seus defensores encontram no tributo um fenômeno econômico análogo a um contrato de parceria, por força do qual o particular concede ao Estado uma participação sobre os lucros do seu empreendimento individual como forma de compensar o gozo dos serviços que o Estado presta e aproveitam ao produtor. O preço da parceria, sendo fixado adrede, não toma por base o uso e a utilidade efetivos dos serviços públicos, mas os prováveis.¹³⁶ Na explicação de Bellstedt, a evolução para a teoria do benefício deu-se em virtude de não ser determinável se o Estado gastava mais ou menos para proteger os ricos, em relação aos seus gastos com os pobres; já a teoria do benefício, buscando as vantagens que fluíssem do Estado ao particular, permitiria com mais facilidade cobrar-se mais tributos dos ricos, já que estes claramente seriam mais beneficiados.¹³⁷ Pomini também trata dessa teoria, mostrando que enquanto a teoria tradicional buscava uma relação causal direta (equivalência), a moderna teoria contempla outras relações, que consideram capacidades contributivas nascidas de atividades do Estado que não se confundem com serviços públicos, como, por exemplo, o favorecimento aos importadores conforme a política aduaneira governamental.¹³⁸

Se, por um lado, a evolução da teoria da equivalência para a do benefício pode, satisfatoriamente, explicar a razão da inexistência de proporção direta entre o montante pago e o benefício recebido, permanece ela questionável quando se tem em conta a existência de contribuintes que, por sua baixa capacidade contributiva, tornam-se isentos dos impostos, não obstante não se possa deixar de reconhecer que também eles gozam de

134 Cf. Federico Maffezzoni, ob. cit. (nota 108), p. 82.
 135 Cf. Dino Jarach, ob. cit. (nota 87 do Cap. I), p. 128.
 136 Cf. Ezio Vanoni, ob. cit. (nota 72), p. 56.
 137 Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88), p. 55.
 138 Cf. Renzo Pomini, ob. cit. (nota 86), p. 313.

prestações estatais.¹³⁹ Na mesma linha, lembra Vanoni que o Estado, além de oferecer segurança interna e externa, proteção à indústria, ao comércio, à agricultura etc., tende, ainda, pela sua atividade, a promover obras culturais, a socorrer indigentes e doentes, a favorecer a elevação moral e intelectual das classes inferiores etc.; em todas essas atividades, onde a função distributiva do Estado prevalece, não é possível a identificação de critérios sinalagmáticos, próprios da teoria do benefício.¹⁴⁰ Ademais, a teoria do benefício não permitiria, de qualquer modo, medir quantitativamente as vantagens individuais decorrentes da atividade estatal.¹⁴¹

Finalmente, a idéia de escambo exigiria que o Estado obtivesse os meios para fazer frente às necessidades públicas que se apresentassem num determinado período de tempo, exclusivamente mediante ingressos tributários, ou seja, exclusivamente mediante ingressos obtidos de contribuintes atuais, de modo que a carga recaísse sobre aqueles que retirassem vantagem dos serviços públicos prestados naquele momento. Ocorre que o Estado também obtém meios de seu patrimônio (gerado a partir de sacrifício de gerações passadas) e de crédito (sacrifícios de gerações futuras).¹⁴²

Por tais razões, assiste-se à afirmação de Rodi, para quem esta idéia de escambo foi superada e hoje, mesmo os que sustentam uma idéia de equivalência ou benefício, já não a vêem no sentido de uma relação individual entre prestação e contraprestação, mas como uma equivalência geral, no sentido de uma valoração global entre prestações estatais e tributos.¹⁴³ O princípio da equivalência se emprega, então, quando se indaga se o que a sociedade paga reverte para ela,¹⁴⁴ se não é possível determinar o valor individual dos serviços públicos, cabe ao legislador levar em conta a importância dos serviços para toda a sociedade.¹⁴⁵

139 Cf. Klaus Tipke, ob. cit. (nota 19 da Introdução), vol. I, p. 475.

140 Cf. Ezio Vanoni, ob. cit. (nota 72), p. 71.

141 Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88), p. 117; no mesmo sentido, cf. Edwin R. A. Seligman. *Essays in Taxation*, 10ª edição, revisada, New York, The Macmillan Company, 1931 (reprints of Economic Classics, New York, Augustus M. Kelley, 1969), pp. 336 a 338.

142 Cf. Ezio Vanoni, ob. cit. (nota 72), p. 60.

143 Cf. Michael Rodi, ob. cit. (nota 66), p. 13.

144 Cf. Werner Flume, ob. cit. (nota 156 do Cap. I), p. 58.

145 Cf. Federico Maffezzoni, ob. cit. (nota 108), p. 49.

Este paradoxo fez surgir, entre os causalistas, um segundo grupo, que se reuniu em torno da teoria do sacrifício. Esta teoria, segundo Rodi,¹⁴⁶ Bellstedt¹⁴⁷ e Seligman,¹⁴⁸ surge do utilitarismo e já era descrita por John Stuart Mill, que entendia que a igualdade da imposição significaria igualdade do sacrifício, no sentido de que cada qual deve ser chamado a colaborar com as despesas estatais, de modo que não seja nem mais nem menos atingido que outros. Na visão utilitarista, se os ricos têm maior capacidade contributiva que os pobres, podem eles pagar maior quantidade de tributos, já que a utilidade marginal da renda seria decrescente.¹⁴⁹ Assim a explica Conti: “Se duas pessoas têm rendas de R\$ 1.000,00 e R\$ 100.000,00, respectivamente, não lhes é imposto um igual sacrifício se de cada uma for retirada uma mesma quantia, como R\$ 100,00, por exemplo. O primeiro contribuinte certamente sofrerá um maior sacrifício ao ceder 10% de sua renda, do que o segundo, que cederá apenas 0,1% da sua renda. Também não sofreriam um igual sacrifício se o imposto retirasse de cada um parcela proporcional dos seus rendimentos, como por exemplo 10%. O sacrifício do primeiro contribuinte, ao ceder R\$ 100,00 de sua renda, permanecendo, portanto, com uma disponibilidade de R\$ 900,00, certamente será mais elevado do que aquele sacrifício imposto ao segundo ao se retirar R\$ 10.000,00 de sua renda, deixando-o com uma disponibilidade de R\$ 90.000,00. O primeiro contribuinte estará cedendo ao Estado uma parte da sua renda que com toda certeza seria destinada a gastos com necessidades muito mais indispensáveis que as do segundo, o qual, após o imposto, será privado apenas de algumas necessidades supérfluas”.¹⁵⁰ Esta teoria tampouco fica ilesa de críticas, já que não é possível determinar o que seja um sacrifício equivalente.¹⁵¹

Baseando-se em simile proposto por Griziotti, de que em toda associação, natural, voluntária ou coativa, a regra é que todos seus membros, enquanto participantes da atividade social, sejam chamados a contribuir, sendo que a obrigação de pagar pode ser independente da utilidade individualmente fruída, Vanoni explica que a situação seria a mesma em relação

146 Cf. Michael Rodi, ob. cit. (nota 66), p. 15.

147 Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88), p. 125.

148 Cf. Edwin R. A. Seligman, ob. cit. (nota 141), p. 338.

149 Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88), p. 129.

150 Cf. José Mauricio Conti, *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, São Paulo, Dialética, 1996, pp. 31-32.

151 Cf. Werner Flume, ob. cit. (nota 156 do Cap. I), pp. 62-63.

ao Estado. Este exerce uma atividade orientada no sentido da obtenção de determinados fins, que são fins de interesse geral, cuja realização resolve-se em benefício da coletividade. Assim, todos os que tenham interesse na atividade deste teriam o dever de fazer frente aos encargos públicos. Neste sentido, a causa do tributo estaria na necessidade de uma organização estatal, como pressuposto do exercício das atividades daqueles que pertençam, por vínculos pessoais, econômicos ou sociais, ao Estado.¹⁵²

No mesmo sentido, o raciocínio de Rodi, para quem se o Estado do Imposto (*Steuerstaat*) “vive” dos impostos, renunciando a uma atividade econômica, a consequência seria sua legitimidade de cobrar os recursos necessários para sua sobrevivência.¹⁵³ É assim que parece acertada a observação de Flume, para quem o termo “teoria do sacrifício” não seria o mais adequado, já que não se trata de sacrifício o que o cidadão oferece ao Estado, mas de sua participação nos custos da existência social.¹⁵⁴

Paul Hugon explica que essa teoria “pôs em evidência que estes laços não são os que ligam o acionista a sua sociedade por ações, mas antes são constituídos pelos sentimentos de interesse geral que unem os homens de uma mesma nação pelos mesmos ideais, pelas mesmas necessidades superiores de cooperação, tendo em vista uma obra comum.” Valendo-se de lição de Seligman,¹⁵⁵ esclarece Hugon que enquanto nas teorias sinalagmáticas a busca é do lucro particular, individual, daí se comparando o Estado a uma sociedade por ações, a teoria ora exposta compara-o a uma família, já que, “tal como numa família, a participação nos gastos não decorre do lucro obtido por seus respectivos membros, mas sim, sobretudo, duma obrigação moral, assim também a obrigação do contribuinte resulta da capacidade de concorrer o indivíduo com a sua quota para os encargos de sua coletividade.”¹⁵⁶

Esta idéia de participação nos custos sociais reveste-se de importância, no sistema brasileiro, quando se tem em conta que a República Federativa baseia-se nos valores da justiça e solidariedade, nos termos do artigo 3º da Constituição Federal. A solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social, na medida de sua capacidade.

152 Cf. Ezio Vanoni, ob. cit. (nota 72), pp. 125 a 127.

153 Cf. Michael Rodi, ob. cit. (nota 66), p. 28.

154 Cf. Werner Flume, ob. cit. (nota 156 do Cap. I), p. 64.

155 Cf. Edwin R. A. Seligman, ob. cit. (nota 141), p. 338.

156 Cf. Paul Hugon, *O Imposto: Teoria Moderna e Principais Sistemas – O Sistema Tributário Brasileiro*, 2ª edição, Rio de Janeiro, Financieras, 1951, p. 18.

Retoma-se, assim, a capacidade contributiva, na teoria das causas, não apenas como fundamento, em si, da tributação, mas também como reflexo, em matéria tributária, dos valores da justiça e da solidariedade. É este, também, o entendimento de Helenilson Cunha Pontes: "É preciso reconhecer, no dever tributário, um novo fundamento e uma diferente dimensão, derivados da afirmação positiva do princípio da capacidade contributiva e de toda a carga normativa que tal princípio carrega. (...) Os valores 'solidariedade' e 'justiça', encarnados no princípio da capacidade contributiva, são fundamentais não somente para a compreensão desse princípio, como da própria relação jurídica tributária. O princípio da capacidade contributiva permite um novo enfoque para a relação Estado (como sujeito ativo da relação jurídica tributária) e indivíduo (como sujeito passivo daquela relação). (...) A busca de uma sociedade justa e solidária, fundamento do poder impositivo tributário, permite visualizar a imposição tributária não apenas do ponto de vista do Estado, como exercício de um poder constitucionalmente atribuído, sem qualquer conotação axiológica, mas também do ponto de vista dos sujeitos passivos, como dever de todos de concorrer para o financiamento das despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva."¹⁵⁷

O tema das causas dos tributos foi retomado recentemente por Kirchhof, que desenvolveu teoria que combina elementos das teorias do sacrifício e do benefício. Da primeira teoria, Kirchhof percebe que os tributos se pagam para manter o Estado. Pondera que na medida que o Estado fica distanciado, por força constitucional, da atividade econômica, assegurando-se o domínio individual sobre bens econômicos, o Estado apenas se pode financiar por meio de participação no sucesso econômico privado. Entretanto, em vez de daí concluir pela imediata aplicação da teoria do sacrifício, o autor vê daí uma relação direta entre a propriedade privada e a tributação. O tributo seria, então, a participação do Estado no sucesso do particular.¹⁵⁸ Na teoria de Kirchhof, quando alguém aufere renda, isso deve-se tanto a seu esforço pessoal quanto à existência do mercado (de nada adiantaria o esforço do agente, se inexistisse um mercado onde ele age). Daí por que o mercado, por meio do Estado, poderia receber sua parte. Assim, a justifica-

157 Cf. Helenilson Cunha Pontes. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 2000, p. 105.

158 Cf. Paul Kirchhof. "Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuer". *Steuern im Verfassungsstaat: Symposium zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaß seines Geburtstag*, Paul Kirchhof et al., München, Beck, 1996, pp. 27 a 63 (32).

tiva (e causa) da tributação estaria no fato de que o Estado se financia através de sua participação no sucesso individual dos agentes privados.¹⁵⁹ Nota-se, nessa teoria, que o autor tem clara visão do Estado enquanto representante da coletividade, representando o tributo a parcela que o indivíduo entrega à última, pelo fato de esta ter oferecido condições para seu enriquecimento. Neste ponto, revela-se que Kirchhof, a despeito de aparentemente iniciar seu raciocínio nos termos defendidos pela teoria do sacrifício, apenas retoma, com novos argumentos, a teoria do benefício.

Se a teoria das causas pode ser criticada por seu apego excessivo à relação econômica, o que a faz sofrer as mesmas limitações que a própria teoria econômica enfrenta na explicação dos fenômenos que lhe são expostos, tem ela o mérito de provocar a indagação acerca de uma justificação para a tributação. Neste sentido (de justificação), não se podem desprezar os avanços que aquela teoria ofereceu, ao investigar o elemento teleológico da norma, enquanto justificação da última. Assim, se uma norma tributária encontra sua justificação na necessidade financeira do Estado, *i.e.*, concluindo-se que o ordenamento jurídico pressupõe a existência do Estado e para tanto prevê a tributação, então entender-se-á que a norma tributária que venha a colocar em risco aquela existência extrapolará sua fundamentação, exigindo, daí, do intérprete, a busca de novos valores juridicamente prestigiados, sob o risco de sua incompatibilidade com o Ordenamento Jurídico.

Manifestando-se favoravelmente à existência de uma causa para a obrigação tributária, cita-se Gilberto de Ulhôa Canto, para quem, ressalvadas as taxás, cuja causa é a contraprestação, nos demais casos, "ao invés de uma causa é mais adequado falar-se de um fundamento do direito do Estado ao tributo, *in genere*, e este consiste na necessidade do Estado contar com meios econômicos para poder cumprir seus fins coletivos".¹⁶⁰ Interessante notar que esta conclusão não diverge, em essência, daquela a que chegaram os teólogos medievais, para quem a *causa impositionis* ou *radix obligationis*, ou, ainda, *titulus exigendi* vinha revestida do sentido de fim último, ou *causa finalis* ao qual deviam tender, por sua natureza, as instituições humanas, isto é, o fim do *bonum commune*, que figurava, pois, como denominador comum a todas as imposições justas, servindo como elemento para distinguir o tributo verdadeiro da opressão.¹⁶¹

159 Cf. Paul Kirchhof, ob. cit. (nota 158), pp. 37, 44.

160 Cf. Gilberto de Ulhôa Canto, ob. cit. (nota 91), p. 23.

161 Cf. Renzo Pomini, ob. cit. (nota 86), p. 2.

Também aderiu à teoria das causas Aliomar Baleeiro: “Por que tal indivíduo é obrigado a pagar um tributo? Porque, vinculado pessoalmente, ou por seus interesses, a um grupo político, a sua capacidade econômica o indicia, através de fatos previstos em lei, como capaz de suportar uma parcela do custo dos serviços públicos, organizados pelo governo daquele grupo, no interesse direto ou indireto de todos os membros que o constituem. Em última análise, paga ‘porque’ tem capacidade contributiva.”¹⁶²

Na doutrina brasileira recente, encontra-se manifestação favorável à idéia de causa em matéria tributária na lição de José Eduardo Soares de Melo: “As causas dos tributos não se assentam, de forma inexorável e exclusiva, nas materialidades previstas no texto constitucional, ou seja, os negócios jurídicos, as situações patrimoniais e atividades públicas específicas, mas na sua vinculação aos destinos (gerais para os impostos, e específicos para as taxas, empréstimos compulsórios, contribuições de melhoria e gerais).”¹⁶³

Também Marco Aurélio Greco¹⁶⁴ fez referência à causa (razão de ser) como critério (não exclusivo) para distinção da espécie tributária, conforme se extrai do quadro que se reproduz:

	Paga porque	Vetor axiológico	Razão de ser
Imposto	Pode	Poder de império	Manifestação de capacidade contributiva
Taxa	Recebe	Benefício	Fruição de atividade estatal
Contribuição	Faz parte	Solidariedade	Situação diferenciada por participar do grupo e identificada a partir de uma finalidade

Por sua vez, recentemente Ricardo Lobo Torres manifestou-se em sentido contrário às “experiências frustradas do causalismo”, já que para o mestre carioca a justificação dos tributos deve passar pelo estudo do “novo relacionamento que ora se inicia entre ética e direito”.¹⁶⁵

162 Cf. Aliomar Baleeiro. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª edição revista e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 (atualização por Misabel Abreu Machado Derzi), Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 740.

163 Cf. José Eduardo Soares de Melo, ob. cit. (nota 62), pp. 35-36.

164 Cf. Marco Aurélio Greco, ob. cit. (nota 112), p. 84.

165 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 39 da Introdução).

Interessante, por fim, como argumento favorável à busca de um fundamento (razão de ser, causa) do tributo, o que diz Ollero: “*Si por instituto jurídico entendemos ‘un conjunto de normas jurídicas unificadas y ordenadas en sistema, en función de la ratio unitaria en la que cada una de ellas se inspira’, la razón de ser del tributo, como instituto jurídico, no puede ser otra que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. El tributo se presenta, pues, como un ‘conjunto de normas unificadas por la ratio común de hacer posible la participación de los administrados en los gastos públicos en virtud de una determinada manifestación de capacidad económica’.*”¹⁶⁶ Esclareça-se que o autor apresenta como único pressuposto a existência da capacidade econômica porque na Espanha o referido princípio, inserido no artigo 31 da Constituição, estende-se a todas as espécies tributárias.

2.3.2. Espécies tributárias, suas causas e as normas tributárias indutoras

2.3.2.1. Impostos

A inserção de normas tributárias indutoras na definição da hipótese de incidência de impostos recebeu, por parte da doutrina alemã, especial cuidado.

A cautela se explica, naquele país, por causa da definição de imposto, inserida no Código Tributário (*Abgabenordnung*) de 1919, o qual, diversamente do texto brasileiro de 1966, não se limitava a definir os impostos a partir de critérios intrínsecos (não-vinculação), preocupando-se também em incluir, no seu enquadramento legal, sua finalidade de obter receita.¹⁶⁷ Isso bastou para que se levantassem vozes, naquele país, sustentando que apenas normas arrecadoras poderiam delinear a cobrança de impostos,

166 Cf. Gabriel Casado Ollero, ob. cit. (nota 50 da Introdução), p. 116.

167 Na verdade, o artigo 22 do anteprojeto do Código Tributário Nacional, Projeto de lei nº 4.834, publicado no *Diário do Congresso Nacional*, de 7 de setembro de 1954, apresentava uma definição de imposto que, à semelhança do modelo alemão de 1919, cogitava de sua finalidade. Confirma-se o que dizia o artigo 22 do anteprojeto: *Art. 22. São impostos os tributos destinados a atender aos encargos de ordem geral da administração pública, exigidos, com caráter de generalidade, das pessoas que estejam em relação de fato ou de direito com qualquer dos elementos do fato gerador da respectiva obrigação tributária.*

vedando-se, daí, qualquer norma tributária indutora. O tema foi enfrentado pela Corte Constitucional alemã, que desenvolveu a Teoria da Finalidade Acessória, acolhida pelo Código de 1977, segundo a qual seria lícito que o imposto, a par da finalidade arrecadadora, tivesse uma finalidade indutora. Tendo em vista a definição da espécie tributária "imposto", acima proposta, contemplar uma combinação de critérios intrínsecos e extrínsecos, parece válido conhecer a polêmica criada na Alemanha e as principais correntes que ali se formaram acerca do emprego de normas tributárias indutoras na conformação da hipótese de incidência dos impostos.

Do ponto de vista histórico, a inclusão da finalidade arrecadadora na definição legal de imposto na Alemanha pode ser explicada como uma reação do liberalismo ao entendimento que prevalecia no cameralismo. Com efeito, enquanto os cameralistas viam a finalidade indutora como algo imane a qualquer imposto, reconhecendo tal emprego no imposto mesmo antes de o Estado se estabelecer como organizador da economia e responsável pela ordem social, os autores liberais passaram a vincular o imposto a sua finalidade arrecadatória, negando qualquer outra finalidade. Os impostos eram vistos como um gasto improdutivo, como uma dizimação do bem estar coletivo.¹⁶⁸

Daí a importância do pensamento de Adolf Wagner, já que ele rejeitou a concepção neutra dos impostos, ao revelar que a distribuição de riquezas seria injusta, cabendo aos impostos influir em tal processo.¹⁶⁹ Wagner rompeu o axioma liberal, ao encontrar uma concepção dualista para o imposto: além dos impostos "em sentido puramente fiscal", haveria aqueles "em sentido político-social", que teriam (também) a finalidade de intervir na aplicação das rendas e patrimônios individuais, regulando e modificando, baseando-se na distribuição de renda e patrimônio públicos, a partir da ordem jurídica e econômica.¹⁷⁰

Acerca da polêmica em meados do século XX, relata Deodato que em tese apresentada ao Congresso de Roma, em 1948, Neumark sustentava que o imposto não seria apenas a mais importante fonte de recursos do Estado, mas também um instrumento da política econômica, social e demográfica, tendo perdido importância as "velhas discussões sobre a questão de saber se o Estado deve ou não empregar a fiscalidade no interesse de

168 Cf. Wolfgang Knies, ob. cit. (nota 10), p. 14.

169 Cf. Gerard Kornfeld, ob. cit. (nota 21), p. 8.

170 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48 da Introdução), p. 34.

fins extrafiscais", surgindo como único problema para o Estado intervencionista o "de saber se tais medidas são apropriadas à realização dos fins a que elas se propõem". Como relator da tese do professor da Turquia, foi escolhido o professor de finanças da Faculdade de Direito de Paris, Henri Laufenburger, que assim concluiu: "Em matéria de Finanças Públicas, só a despesa aparece como instrumento eficaz de reformismo ou dirigismo. O imposto não lhe poderá ser associado utilmente, a menos que seu produto seja expressamente empregado nesse fim. O imposto deve conservar seu papel essencial de proporcionar ao Estado os recursos indispensáveis à realização dos seus fins mais complexos. Um reformismo fiscal e deliberado não será legítimo e eficaz senão sob duas condições: que seja compatível com o equilíbrio orçamentário; que fique um simples auxiliar da política econômica e social sem pretender se substituir a ela."¹⁷¹ Entre os financistas, acabou prevalecendo o entendimento pela possibilidade do emprego de normas relativas a imposto como instrumento de indução econômica. Tal a conclusão a que chegou Paulick, depois de estudar trabalhos de Neumark, Haller, Schmolders, Timm e Gerloff.¹⁷² No Brasil, Paul Hugon entendia que "o principal objetivo do imposto é fiscal. Mas, na prática, o Estado tende, na época atual, a se servir dele com finalidade de política econômica-social. Esta tendência se avoluma".¹⁷³

No que se refere à doutrina jurídica alemã que enfrentou a inclusão da finalidade arrecadatória na definição legal de imposto, cabe relatar que, escrevendo em 1928, Karl Friedrichs dizia que aquela menção era ou redundante ou errada: cairia na primeira hipótese, se o desejo do legislador nada mais era que dizer que o imposto não é uma contraprestação por uma prestação estatal específica; seria um erro, se ela quisesse dizer algo além disso, já que o autor reconhecia a existência de tributos que não eram exigidos apenas para a obtenção de receitas e nem por isso deixavam de se submeter ao conceito de imposto.¹⁷⁴

O tema foi retomado, em 1932, por Lucie Böhm, a qual, levantando diversas definições de impostos comuns à época, notava que todas elas incluíam três elementos em comum: i) prestação compulsória; ii) não constitui contraprestação; e iii) finalidade de cobrir necessidades públi-

171 Cf. Alberto Deodato, ob. cit. (nota 6), pp. 17-19.

172 Cf. Heinz Paulick, ob. cit. (nota 112 da Introdução), pp. 205 a 210; Cf. no mesmo sentido Günter Schmolders, ob. cit. (nota 72 do Cap. I), p. 261.

173 Cf. Paul Hugon, ob. cit. (nota 156), pp. 30-31.

174 Cf. Karl Friedrichs, ob. cit. (nota 56 da Introdução), p. 621.

cas. A autora via a inclusão da finalidade na definição de impostos, como um sinal da influência romana sobre a doutrina jurídica, que busca uma fundamentação jurídica para a tributação (uma origem "justa").¹⁷⁵ Impossível não relacionar tal raciocínio com o que acima se via acerca da teoria das causas.

Em meados do século XX, a discussão sobre a inclusão de normas tributárias indutoras no delineamento de impostos ganhou importância constitucional quando se passou a discutir o tema da repartição de competências prevista na Lei Fundamental de Bonn. Com efeito, tendo em vista que esta previa a cobrança de impostos por parte das pessoas jurídicas de direito público, importava saber se uma cobrança na qual não se divisasse uma finalidade arrecadatória seria, ou não, "imposto". Para tanto, questionava-se i) se o conceito legal de imposto, introduzido pelo Código Tributário de 1919, fora empregado pelo constituinte na repartição de competências e, em caso afirmativo, ii) se aquele conceito legal admitiria contemplarem-se normas tributárias indutoras.

A primeira questão proposta não enfrentou muitas dificuldades, pacificando-se o entendimento de que haveria coincidência entre o conceito legal e o constitucional de imposto.¹⁷⁶

Em decisão de 1957, o tema do uso dos impostos com finalidade diversa da arrecadatória foi enfrentado pela Corte Constitucional alemã, em caso que versava sobre o legislação do imposto de renda, segundo a qual pessoas casadas que declarassem seus rendimentos em conjunto teriam tratamento tributário mais gravoso que duas pessoas solteiras com idêntica renda. O objetivo daquela norma era desincentivar a atividade profissional da mulher casada. A norma foi julgada inconstitucional, por causa de seu objetivo. Entretanto, no que tratava da possibilidade de o legislador tributário adotar normas indutoras, não viu a Corte Constitucional qualquer óbice a que tal se desse com os impostos, desde que a finalidade indutora fosse acessória (*Nebenzwecktheorie*). Assim se pronunciou a Corte: "Em si, buscar também outros objetivos, além da obtenção de recursos, não gera suspeitas de ordem constitucional. Entretanto, isso somente vale com a limitação de que essas finalidades acessórias sejam, elas mesmas, neutras

175 Cf. Lucie Böhm, ob. cit. (nota 54 da Introdução), pp. 1-3.

176 Cf. Klaus Müller. "Der Steuerbegriff des Grundgesetzes", *Betriebs-Berater*, ano 25, caderno 26, setembro de 1970, pp. 1.105 a 1.109 (1.106).

do ponto de vista constitucional e sejam buscadas por meio de impostos constitucionalmente insuspeitos."¹⁷⁷

Na Teoria da Finalidade Acessória, acima referida, ponderava-se que o fato de a definição legal de imposto incluir os termos arrecadatórios não impedia houvesse outras finalidades, que teriam caráter secundário. Como nota Knies, esta teoria continuou impregnada pelo núcleo da teoria liberal dos impostos, já que continua considerando a finalidade arrecadadora como principal e indispensável, apenas suportando finalidades extrafiscais quando não implicarem restrições à finalidade principal.¹⁷⁸ Ao mesmo tempo, inexistindo qualquer finalidade arrecadadora, nega-se tratar-se de um imposto, ainda que alguma arrecadação venha a ser obtida.¹⁷⁹ A Teoria da Finalidade Acessória influenciou, no Brasil, o pensamento de Paul Hugon, que assim dizia: "o que é preciso sobretudo salientar nesta evolução relativa ao objetivo do imposto é sua progressiva justaposição à finalidade financeira inicial – sempre principal – cuja preocupação é o objetivo social".¹⁸⁰

Poucos anos depois, entretanto, a Corte passava a enfrentar casos de normas impositivas nas quais o caráter político-econômico não mais podia ser visto como secundário, mas primário. Ainda assim, a Corte entendia presente o caráter de imposto da cobrança.¹⁸¹ A partir de então, a "finalidade acessória" já não precisaria ser a indutora, podendo ser arrecadadora a "acessória" e indutora a "principal". Em detalhada análise, Selmer cita diversos casos em que a finalidade extrafiscal do imposto não foi acessória, concluindo que a Corte Constitucional, conquanto invocando a Teoria da Finalidade Acessória, acabava por deixar de lado qualquer exame quanto a qual seria a finalidade principal ou acessória da lei, limitando-se a examinar, com base na razoabilidade, o montante da tributação em relação a sua finalidade. Neste sentido, a jurisprudência alemã passou

177 No original: *An sich bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, mit einer Steuer außer der Erzielung von Einkünften auch andere Zwecke mit zu verfolgen. Das gilt jedoch nur mit der Einschränkung, daß diese Nebenzwecke selbst verfassungsrechtlich neutral sind und mit verfassungsrechtlich unbedenklichen Steuern verfolgt werden* (BVerfGE 5, 55 (81)).

178 Cf. Wolfgang Knies, ob. cit. (nota 10), p. 24.

179 Cf. Heinrich Wilhelm Kruse. *Lehrbuch des Steuerrechts*, Band I, Allgemeiner Teil, München, Beck, 1991, p. 36.

180 Cf. Paul Hugon, ob. cit. (nota 156), p. 31.

181 Decisão BVerfGE 16, 147 (161) *apud* Friauf, ob. cit. (nota 68 da Introdução), p. 11.

a entender que o conceito de imposto somente seria ultrapassado quando se chegasse a uma tributação sufocante, já que, em tal caso, o contribuinte já não mais incorreria no fato gerador, o que estaria em direta oposição à finalidade arrecadatória.¹⁸²

Também a doutrina se posicionou, em sua maioria, em igual sentido. Em monografia versando sobre os limites constitucionais da direção econômica e social por meio de leis impositivas, Karl Heinrich Friauf entendia possível a inserção de normas tributárias indutoras na disciplina de impostos, alertando, todavia, que, tendo em vista o conceito constitucional de imposto, isso somente seria possível quando a lei tendesse a atender a uma necessidade financeira do Estado; neste sentido, uma lei impositiva somente poderia ter finalidades direcionadoras se compatíveis com a finalidade impositiva.¹⁸³ Uma prestação pecuniária instituída pelo legislador como mero instrumento ordinatório, sem qualquer finalidade financeira e marcadamente imprestável como fonte de receita para o Estado, não seria mais enquadrada, daí, no conceito constitucional de imposto.¹⁸⁴

Klaus Vogel, escrevendo em 1969, dizia não haver mais dúvidas, naquela época, acerca de que um tributo não perde seu caráter de imposto por buscar outras finalidades. A questão era apenas determinar até que ponto as finalidades não arrecadoras ainda seriam compatíveis com o requisito arrecador inserido na definição legal de imposto. Dentre os limites, Vogel apontava o caso de contradição, acima referido: "Com certeza não existe mais um 'imposto', no sentido da Lei Fundamental, quando a finalidade direcionadora de um tributo é contrária a sua finalidade arrecadadora, em outras palavras, se a lei tributária atinge melhor sua finalidade se não obtiver mais nenhuma arrecadação. Tal o caso do chamado 'imposto sufocante'."¹⁸⁵

182 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48 da Introdução), pp. 87 a 92.

183 Cf. Karl Heinrich Friauf, ob. cit. (nota 68 da Introdução), pp. 16 a 19.

184 Cf. Karl Heinrich Friauf. "Sondersteuern als verfassungsrechtliches Mittel zur Eindämmung des Strassen-Güterverkehrs?" *Der Betriebs-Berater*, caderno 33, ano 22, 30 de novembro de 1967, pp. 1.345 a 1.350 (1.347).

185 No original: *Sicher ist jedenfalls, dass ein 'Steuer' im Sinne des Grundgesetzes dann nicht mehr vorliegt, wenn der Lenkungszweck einer Abgabe zu deren Ertragszweck in Gegensatz tritt, anders ausgedrückt: wenn ein Abgabengesetz seinen eigentlichen Zweck dann am besten erfüllt, wenn es keine Einträge mehr erbringt. Das ist der Fall der sog. 'Erdrosselungssteuer'.* Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 80 da Introdução), p. 230.

Starck também "relativizava" a Teoria da Finalidade Acessória, dizendo que esta apenas exige que o imposto tenha alguma finalidade arrecadadora, o que, para Starck, se depreenderia de um conceito constitucional de imposto; este conceito, por sua vez, se extrairia do próprio texto constitucional: tendo em vista que o constituinte se preocupou em disciplinar a repartição de receitas tributárias, parece claro que, no texto constitucional, o termo "imposto" está ligado a algo que traz receitas.¹⁸⁶

Igualmente, Zezschwitz, com base em estudo jurisprudencial, concluía que descaracterizaria a natureza impositiva do tributo, passando a se tratar de um abuso de formas jurídicas, praticado pelo próprio legislador, a norma que implicasse o fisco abrir mão da totalidade da receita do imposto.¹⁸⁷ Também Mattern negava a natureza de "imposto" a uma prestação pecuniária que tivesse exclusivamente outros fins, que não a obtenção de receitas.¹⁸⁸

Acerca do conceito constitucional de imposto se manifestou Selmer, argüindo que se é verdade que a Lei Fundamental acatou o conceito de imposto do Código de 1919, é porque tal era o conceito que prevalecia na época em que foi elaborado o texto constitucional; ora, também era geralmente aceita, na época da redação da Lei Fundamental, a inclusão de normas tributárias indutoras na definição de hipóteses de incidência de impostos. Daí Selmer entender não ser incompatível o uso de normas tributárias indutoras com os impostos.¹⁸⁹

Esclareça-se, de todo modo, que esse entendimento não era unânime, havendo quem, como Flume, sustentasse que ainda que a lei impositiva pudesse ter uma finalidade direcionadora, deveria a finalidade arrecadadora prevalecer.¹⁹⁰

186 Cf. Christian Starck. "Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff". *Verfassung - Verwaltung - Finanzen: Festschrift für Gerhard Wacke*. Klaus Vogel e Klaus Tjpké (orgs.), Köln, Dr. Otto Schmidt, 1972, pp. 193 a 210.

187 Cf. Friedrich v. Zezschwitz. "Preisregelung durch Mehrwertsteuer - ein verfassungswidriger Formenmißbrauch?" *Steuer und Wirtschaft*, ano 48, n° 1, fevereiro de 1971, pp. 26 a 31 (27-28).

188 Cf. Gerhard Mattern. "Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz", *Der Betriebs-Berater*, ano 25, caderno 33, novembro de 1970, pp. 1.405 a 1.412 (1.409).

189 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48 da Introdução), p. 77. Flämig apresenta como maior mérito da obra de Selmer o fato de o autor negar um nexo entre o conceito de imposto, no Código de 1919, e a finalidade intervencionista da norma impositiva. Cf. Christian Flämig. "Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht" (recensão). *Neue Juristische Wochenschrift*, ano 25, vol. 2, 1972, pp. 2.298 a 2.299 (2.299).

190 Cf. Werner Flume, ob. cit. (nota 156 do Cap. I), p. 74.

Em 1977, entrou em vigor o novo Código Tributário alemão e com ele foi positivado o emprego dos tributos com finalidade direcionadora, embora o texto legal, influenciado pela Teoria da Finalidade Acessória, insista na proeminência da finalidade arrecadadora, sendo o efeito direcionador secundário. Embora o texto legal tenha apenas positivado a jurisprudência pacificada, o tema não necessariamente se tornou imune a questionamentos, já que, afinal, entre o texto de 1919 e o de 1977, entrou em vigor a Lei Fundamental. Se esta adotou o conceito então corrente, a conclusão necessária seria pela constitucionalização do texto de 1919, não podendo ser modificado pelo de 1977. Se, por outro lado, o texto de 1977 for considerado constitucional, então se haverá de entender que o conceito de imposto, adotado pela Lei Fundamental, já compreendia a inserção de normas indutoras. Noutras palavras, a definição de 1977 apenas torna claro algo que antes já se subentendia: a possibilidade da inserção de normas indutoras na disciplina dos impostos.¹⁹¹

A polêmica assim gerada tem sua origem, como visto, na inclusão, no texto alemão de 1919, da finalidade arrecadadora no próprio conceito de imposto. A partir daí, entendeu-se que a inexistência de tal finalidade caracterizaria o próprio tributo. Sendo esse raciocínio correto, então se deveria entender que andou bem o legislador brasileiro, quando fugiu de tal discussão, limitando-se a definir o imposto a partir de critérios intrínsecos (artigo 16 do CTN) e expressamente negando qualquer importância ao produto da arrecadação. Deve-se salientar, outrossim, que a doutrina brasileira não é pacífica acerca da irrelevância da finalidade na definição de impostos, cabendo citar, incluindo no conceito de imposto a “finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas gerais”, a definição de Ricardo Lobo Torres.¹⁹²

Como já se mostrou, se o fato gerador não vinculado é suficiente para a definição de um gênero, não é ele suficiente para a identificação da espécie “imposto”. Tal análise não é irrelevante, tendo em vista que no gênero dos tributos não vinculados encontram-se outras espécies, como diversas contribuições, cuja identificação exige deite o intérprete seus olhos sobre o produto de sua arrecadação.

191 Cf. Erik Gawel, ob. cit. (nota 28 do Cap. I), p. 27.

192 Cf. Ricardo Lobo Torres. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 9ª edição, atualizada, Rio de Janeiro, Renovar, 2002, p. 336.

Esse raciocínio mostra, então, de que serve ao intérprete cogitar do produto da arrecadação: tem tal análise a finalidade de distinguir os impostos de outras espécies tributárias. Foi o que percebeu Knies, no cenário alemão. Para este autor, a inclusão da expressão “para arrecadar”, na definição legal de imposto, de 1919, não tinha a função positiva de determinar a finalidade (fiscal) do imposto, mas a delimitação (negativa) daquelas formas de receitas públicas (multas e reparações públicas) que não seriam distinguidas dos impostos pelos outros elementos da definição legal dos últimos.¹⁹³

Em igual sentido, Müller percebia que a inclusão da finalidade arrecadatória na definição de impostos de 1919 se explica pelo fato de que aquele dispositivo legal alemão tinha a finalidade de definir impostos, taxas e contribuições, que deveriam ser distintos uns dos outros. Assim, para Müller, “Para arrecadar receitas” só é um elemento adequado para a definição de impostos, se faz-se uma diferenciação por espécie ou por modalidade. Isso significa que se deve entender na expressão “para arrecadar receitas”, no que se refere aos impostos, algo diverso do que se entende no que se refere a taxas e contribuições, ou seja, os impostos servem para cobrir as despesas (gerais) do Estado, enquanto taxas e contribuições são meios especiais de cobertura de gastos.¹⁹⁴

Também Selmer investigou a origem da expressão “para arrecadar receitas”, no Código de 1919, encontrando referência no trabalho de Fuising, que se referia aos impostos como voltados a atender a necessidade financeira do ente público e, por isso, cobrado sem qualquer contraprestação. Neste sentido, a expressão aparece apenas para marcar o caráter de incremento patrimonial do imposto, diante do papel meramente sinalagmático das taxas e contribuições. Na anotação de Selmer, vê-se que Otto Mayer observou que todas as prestações pecuniárias (fora os impostos) teriam por característica sua finalidade e contexto, assim se diferenciando uma das outras e dos impostos, cuja finalidade seria, “quando muito” (*schlechthin*), para arrecadar receitas para o Estado. Assim, Mayer via nas demais exações uma justificativa nelas mesmas: as multas exigiriam a existência de um comportamento indesejado; a reparação de danos, a cobertura de gastos provocados pelo particular; as taxas uma remuneração por aquilo que o particular obteve do Estado; e a contribuição, finalmente,

193 Cf. Wolfgang Knies, ob. cit. (nota 10), p. 61.

194 Cf. Klaus Müller, ob. cit. (nota 176), p. 1.109.

uma remuneração do indivíduo por pertencer a um determinado grupo. Os impostos, assim, dado independentemente de qualquer contexto, seriam cobrados "quando muito para arrecadar receitas".¹⁹⁵

Percebe-se, então, que enquanto outros tributos são cobrados para fazer frente a gastos específicos do Estado, prevalecendo, daí, o princípio da equivalência, os impostos são cobrados para cobrir os gastos gerais do Estado. Ressalte-se que, em tal assertiva, usa-se, como o fez o Código alemão de 1919, a finalidade arrecadadora como instrumento para diferenciação dos impostos em relação às demais receitas estatais. Assim, embora se diga que os impostos são cobrados para satisfazer as necessidades gerais do Estado, nada impede que sua arrecadação seja baixa; o que importa é que aquilo que vier a ser arrecadado não fique vinculado a uma despesa, mas seja utilizado nos gastos da coletividade.

Tem-se, assim, no imposto, de um lado, um fato gerador que independa de qualquer atividade estatal específica (artigo 16 do Código Tributário Nacional); de outro, a proibição de vinculação de sua receita a órgão, fundo ou despesa (artigo 167, IV, da Constituição Federal).

Explicitados tais critérios, poder-se-ia ter por imediata a possibilidade de inserção de normas indutoras na disciplina dos impostos, de maneira praticamente ilimitada, desde que não extrapolasse aqueles elementos.

Ocorre que os critérios acima expostos, se suficientes para distinguir impostos de outras espécies tributárias, não são o bastante para que se saiba até que ponto ainda é possível dizer que uma exação possa ser considerada um imposto.

Assim, num primeiro momento, importa lembrar que, sendo os impostos uma espécie tributária, a eles se aplica a definição do artigo 3º do Código Tributário Nacional. Uma sanção por ato ilícito, por exemplo, não será jamais considerada imposto, ainda que atendendo aos critérios diferenciadores acima, já que não se trataria de tributo.

Ademais, conforme já exposto acima, a teoria das causas oferece fato material para o conhecimento do conteúdo das espécies tributárias. No que se refere aos impostos, importa indagar qual sua causa, se não no sentido da teoria econômica, sim enquanto justificativa para a cobrança. Ora, se o produto de sua arrecadação se volta a cobrir os gastos gerais da coletividade, parece acertada a idéia de que a causa dos impostos está na necessidade financeira geral do Estado.¹⁹⁶ Como já mencionado, entre nós

195 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48 da Introdução), pp. 102 a 104.

196 Cf. Josef Isensee, ob. cit. (nota 179 do Cap. I), p. 441.

Gilberto de Ulhôa Canto encontrou como fundamento do direito do Estado ao tributo (causa) a "necessidade do Estado contar com meios econômicos para poder cumprir seus fins coletivos".¹⁹⁷ Foi em virtude da necessidade que o Estado tem de encontrar recursos financeiros para atender às exigências da coletividade, que o constituinte autorizou o legislador, por meio de impostos, a ingressar no patrimônio do particular, retendo uma parte. E este ingresso não se faz de modo aleatório: em consonância com os valores da justiça e solidariedade, inscritos no artigo 3º da Constituição Federal, dá-se ele a partir dos ditames da capacidade contributiva.¹⁹⁸

Mas se essa é a justificativa para a cobrança dos impostos, então parece pertinente a dúvida levantada por Friauf acerca da possibilidade de as normas tributárias indutoras implicarem uma diminuição na arrecadação do Estado.¹⁹⁹ Como explica o autor, "o direito do Estado de extrair impostos daqueles submetidos a seu poder decorre diretamente da necessidade de assegurar a existência do Estado e o funcionamento dos órgãos estatais. Para possibilitar o atendimento de tais necessidades, a Constituição assegura, em princípio, a prevalência do poder impositivo, em relação às garantias fundamentais do cidadão e, em especial, à proteção da propriedade. Daí deve necessariamente decorrer que o poder impositivo termina onde não se tratar mais da obtenção de meios para o orçamento estatal".²⁰⁰

Com base em tal ponderação, passa-se a entender de modo mais restritivo a inserção de normas tributárias indutoras na disciplina dos impostos. Com efeito, parece acertado o raciocínio de que elas não encontram sua justificativa na necessidade financeira do Estado. Como já se disse acima, inserem-se as normas tributárias indutoras entre os instrumentos de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.

Assim, conclui-se que *na disciplina dos impostos se encontram, de um lado, normas cuja causa (justificativa) se encontra na necessidade fi-*

197 Cf. Gilberto de Ulhôa Canto, ob. cit. (nota 91), p. 23.

198 Cf. Helenilson Cunha Pontes, ob. e loc. cit. (nota 157).

199 Cf. Karl Heinrich Friauf, ob. cit. (nota 68 da Introdução), pp. 16 a 19.

200 No original: *Das Recht des Staates, die seiner Gewalt Unterworfenen zu Steuern heranzuziehen, ergibt sich unmittelbar aus der Notwendigkeit, die staatliche Existenz und das Funktionieren der Staatsorgane zu sichern. Um dieser Notwendigkeit Rechnung zu tragen, räumt die Verfassung der Steuergewalt prinzipiell den Vorrang ein vor den Grundrechtspositionen der Bürger, insbesondere dem Schutz des Privateigentums. Daraus muss dann aber zwingend gefolgert werden, dass die Steuergewalt dort endet, wo es nicht mehr um die Beschaffung von Mitteln für den Staatshaushalt geht.* Cf. Karl Heinrich Friauf, ob. cit. (nota 184), p. 1.346.

nanceira do Estado e outras cuja causa (justificação) reside na intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico. Enquanto as primeiras têm sua legitimação imediatamente reconhecida a partir das necessidades financeiras do Estado, critério de repartição fundado na justiça e solidariedade (capacidade contributiva) e embasamento constitucional a partir dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal, as últimas devem buscar fundamentação, critério de repartição e embasamento constitucional em cada ato de intervenção praticado.

Semelhante foi a conclusão de García-Quintana, também com base na causa *impositionis*: "Opino que un impuesto implantado en función de una determinada capacidad económica, tiene un fundamento o una causa radicalmente distinto del que ampare otro impuesto que opere como mecanismo de ajuste del mercado de determinados bienes y servicios."²⁰¹ Também Pomini viu na causa um elemento para a identificação de normas tributárias indutoras, ao dizer que "nos tributos extrafiscais a pesquisa da causal tem caráter, pode-se dizer, secundário, já que neles predomina o critério extrafiscal a justificar a entrada. Este critério extrafiscal pode ser mais ou menos ligado ao elemento causal, que é representado pelo interesse público na sua relação com o interesse privado. Vale dizer que o elemento causal pode apresentar-se em graduações diversas por importância e intensidade, até atenuar-se sempre mais e até anular-se, para deixar prevalecer, em modo absoluto, o elemento extrafiscal."²⁰² Gustavo Miguez de Mello também encontrou na causa final da tributação o elemento para que se possa analisar o sistema tributário de um país e qualquer dos tributos especificamente considerados, alertando que do estudo das causas poder-se-ão encontrar, inclusive, "objetivos concretos virtualmente contraditórios dentro da legislação do mesmo tributo."²⁰³

201 Cf. César Albiñana García-Quintana, ob. cit. (nota 73 da Introdução), p. 18.

202 No original: *nei tributi extrafiscali la ricerca causale ha carattere, si può dire, secondario, poichè in essi predomina il criterio extrafiscale a giustificare l'entrata. Questo criterio extrafiscale può essere più o meno collegato all'elemento causale, che è rappresentato dall'interesse pubblico nella sua relazione con l'interesse privato. Vale a dire che l'elemento causale può presentarsi in gradazioni diverse per importanza ed intensità, fino ad attenuarsi sempre più e ad annullarsi, per lasciare primeggiare in modo assoluto l'elemento extrafiscale.* Cf. Renzo Pomini, ob. cit. (nota 86), p. 331.

203 Cf. Gustavo Miguez de Mello. "Política fiscal: finalidades da tributação". *Revista Forense*, ano 75, vol. 267, julho-setembro de 1979, pp. 31 a 42 (32).

A partir de tais ponderações, pode-se afirmar que *os impostos são espécies tributárias que se distinguem das demais por causa de seu fato gerador (não vinculado) e da destinação do produto de sua arrecadação (despesas gerais do Estado). Sua conformação legal não se faz exclusivamente a partir de normas com função arrecadadora, cuja justificação é a necessidade de o Estado obter recursos para suprir as exigências coletivas, mas também ali atuam normas indutoras. Estas têm justificação diversa das primeiras, qual seja a intervenção estatal sobre o Domínio Econômico, da qual são manifestação.*

Fica clara, aqui, a importância do estudo desenvolvido no capítulo anterior, no campo do Direito Econômico: sendo manifestação de intervenção sobre o Domínio Econômico, as normas tributárias indutoras, conquanto inseridas na conformação da exigência de impostos, não se despem de sua justificação e embasamento constitucional. Assim, por exemplo, se a garantia de propriedade se dobra à exigência de impostos, por força das normas tributárias arrecadadoras, em virtude (justificação) da própria necessidade financeira do Estado, o mesmo raciocínio não se pode estender ao efeito das normas indutoras; para o último caso, há que considerar que se a propriedade constitui fundamento da Ordem Econômica, conformando a intervenção do Estado na economia, então tampouco a intervenção por meio de normas tributárias indutoras pode afetar aquele direito.

Assim, para as normas tributárias indutoras é válido o seguinte raciocínio: seu emprego sofre as mesmas restrições e motivações de outras formas de intervenção na economia. Retomando o exemplo da garantia da propriedade, pode-se concluir que nos casos em que o Estado pode invadir a propriedade privada, como forma de intervenção na economia, também pode o Estado valer-se das normas tributárias indutoras. Estando o Estado limitado em sua atuação, não servem as normas tributárias indutoras para superar aqueles limites.²⁰⁴ É este o mote do estudo que se pretende empreender, no próximo capítulo, das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Por fim, importa lembrar, do estudo das causas (justificação) em matéria tributária, a importância de que se reveste, para os impostos, a idéia de solidariedade, da qual a capacidade contributiva é manifestação. Se a Ordem Econômica tem, nos termos do artigo 170 da Constituição Federal,

204 Cf. Manfred Beker. *Steuerrecht und Wirtschaftsordnung*, Baden-Baden, Nomos, 1978, p. 23.

por finalidade assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, vê-se que não se pode apontar incompatibilidade entre as normas tributárias indutoras e os impostos, já que ambos se integram no objetivo da construção de uma sociedade livre, justa e solidária (artigo 3º da Constituição Federal).

2.3.2.2. Taxas

Em extenso estudo elaborado pouco depois da entrada em vigor do Código Tributário Nacional, Bernardo Ribeiro de Moraes propunha a seguinte definição para esta espécie tributária: "taxa é a prestação pecuniária compulsória que, no uso de seu poder fiscal e na forma da lei, o poder público exige em razão de atividade especial dirigida ao contribuinte".²⁰⁵ A expressão "em razão de atividade especial" aponta, na lição do autor citado, "o fundamento jurídico da taxa, que pode ser exigida por uma dessas atividades estatais específicas: exercício regular do poder de polícia ou prestação de serviços públicos específicos e divisíveis. Mostra, ainda, que a taxa difere do imposto (que não leva em conta a atividade estatal específica relativa ao contribuinte) e da contribuição de melhoria (que leva em conta a mais valia imobiliária decorrente de obra pública)".²⁰⁶ O caráter "contraprestacional" também é ressaltado por Baleeiro: "Taxa é a contraprestação de serviço público, ou de benefício feito, posto à disposição, ou custeado pelo Estado em favor de quem a paga, ou se este, por sua atividade, provocou a necessidade de criar-se aquele serviço público".²⁰⁷

Este conceito não sofreu mudanças substanciais desde então. Nos termos do inciso II do artigo 145 da Constituição Federal de 1988, taxas são tributos, instituídos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, "em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição".

Do texto constitucional se extrai, pois, a natureza vinculada do tributo à prestação estatal. Mais ainda, se a taxa é cobrada "em razão" da atividade do Estado, tem-se nítida a idéia do sinalagma: a taxa é a contraprestação

205 Cf. Bernardo Ribeiro de Moraes. *A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, p. 50.

206 Cf. Bernardo Ribeiro de Moraes, ob. cit. (nota 205), pp. 50-51.

207 Cf. Aliomar Baleeiro, ob. cit. (nota 7 da Introdução), p. 230.

que o contribuinte paga ao Estado em razão de (por causa de) sua atuação em função daquele. Assim, o constituinte informa o fenômeno que poderá motivar o legislador a exigir o tributo (prestação estatal), donde se pode extrair que o Estado está justificado em sua cobrança na medida em que oferece ao particular algo em troca, ou em que tem uma despesa provocada pelo último. A justificação da cobrança aparece, então, no sinalagma. Nesse sentido, as palavras de Hamilton Dias de Souza e Marco Aurélio Greco: "Destinação intrínseca se tem na taxa pois a razão de ser desta exação está na necessidade de gerar recursos financeiros para atender à despesa pública relativa à prestação do serviço. Vale dizer, a taxa existe para essa finalidade; ela é instituída com este objetivo apresentando-se a prestação do serviço como a sua causa."²⁰⁸ Sobre a importância do elemento sinalagmático, manifesta-se Baleeiro, ao dizer que "por isso mesmo, juristas que negam a possibilidade de utilização do conceito de 'causa' no direito fiscal, abrem exceção para os 'preços e, ainda, para os tributos estatuídos sob o princípio da equivalência, como a taxa e a contribuição de melhoria'".²⁰⁹ Roque Antônio Carrazza diz ser o princípio informador das taxas o da *retributividade*, que assim explica: "O contribuinte, nelas, retribui o serviço público ou as diligências que levam ao ato de polícia que o alcança, pagando a exação devida."²¹⁰ Ferreiro Lapatza esclarece que o princípio que rege a taxa é o da provocação: provocado o custo, a lei entende realizado um fato de que deriva a obrigação de pagar.²¹¹ Este aspecto se torna importante porque aponta o sinalagma que existe tanto nas taxas de serviços como nas de poder de polícia: conquanto as últimas não tragam vantagens que o contribuinte perceba imediatamente, também nelas está a provocação de um custo.

Nega a inclusão da contraprestação na definição de "taxa" Bernardo Ribeiro de Moraes. O estudo de sua obra revela, entretanto, que o autor não discorda do caráter contraprestacional da taxa; apenas entende desca-

208 Cf. Hamilton Dias de Souza e Marco Aurélio Greco. "Distinção entre Taxa e Preço Público". *Taxa e Preço Público: Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 10, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo, CEEU/Resenha Tributária, 1985, pp. 111 a 132 (129).

209 Cf. Aliomar Baleeiro, ob. cit. (nota 7 da Introdução), p. 235.

210 Cf. Roque Antônio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 9ª edição, revista e ampliada, São Paulo, Malheiros, 1997, p. 322.

211 Cf. José Juan Ferreiro Lapatza. "Tasas y precios públicos: La nueva para-fiscalidad", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 64, outubro/dezembro de 1989, pp. 485 a 518 (495).

ber inclui-lo no conceito porque em seu entendimento "a contraprestação não constitui elemento privativo da taxa. Tal elemento existe em todos os tributos, não servindo para caracterizar ou fundamentar a taxa".²¹² Como já se mostrou acima, não é pacífico o entendimento pela aplicabilidade das teorias da equivalência e benefício para os impostos. Neste sentido, a idéia do sinalagma deve, sim, ser posta em relevo, quando da conceituação da taxa. Aquele, por sua vez, pode fazer-se refletir de dois modos: equivalência ou benefício.

Na primeira alternativa, o contribuinte é considerado responsável por determinado gasto estatal, devendo responder pelo que gerou. Daí surge uma primeira possibilidade de se apurar o *quantum* devido a título de taxa: deve ela ser limitada ao valor necessário para cobrir os custos causados.

No raciocínio pelo benefício, busca-se a vantagem individual decorrente da atividade estatal. Segundo esta teoria, na vida econômica, o custo, sozinho, nunca serve para a formação do preço. Assim, o limite (superior) da taxa fica no valor de sua utilidade ou benefício.²¹³

O primeiro problema da teoria do benefício está em que, como alerta Moraes, "há inúmeras taxas que, embora vinculadas a serviços estatais, nenhuma vantagem privada proporcionam ao contribuinte. (...) Atualmente, o elemento examinado não caracteriza o tributo, visto que em muitas taxas exigidas em razão do exercício do poder de polícia, não há o benefício especial".²¹⁴ O mesmo argumento é apresentado na autorizada monografia de Dieter Wilke.²¹⁵ No mesmo sentido, A. D. Giannini lembra casos em que inexistente qualquer benefício ou vantagem individual, como as taxas cobradas pela atuação da lei penal, ou situações em que é aparente o benefício: o Estado põe um limite à atividade do indivíduo e estabelece que este, para obter o benefício da remoção do obstáculo, deve pagar uma taxa.²¹⁶

O argumento apresentado não é definitivo. Nega a existência de benefício ao contribuinte, tendo em vista que a atividade estatal é ônus imposto ao contribuinte o qual, pois, não tem a percepção de ser beneficiado pela atividade. Deixa-se de lado, com tal pensamento, que a fundamentação do exercício do poder de polícia está na necessidade de a coletividade, representada pelo Estado, assegurar que a atividade individual não contrariará o

212 Cf. Bernardo Ribeiro de Moraes, ob. cit. (nota 205), p. 43.

213 Cf. Rudolf Wendt, ob. cit. (nota 70 da Introdução), p. 5.

214 Cf. Bernardo Ribeiro de Moraes, ob. cit. (nota 205), pp. 44-46.

215 Cf. Dieter Wilke. *Gebührenrecht und Grundgesetz*, München, Beck, 1973, p. 72.

216 Cf. A. D. Giannini, ob. cit. (nota 103), p. 44.

interesse de todos. De qualquer modo – e no que interessa neste momento – vê-se que inexistente incompatibilidade entre poder de polícia e benefício individual, quando se tem em conta que este somente pode ser fruído, no Estado de Direito, respeitadas as limitações impostas pelo convívio social.

Mais relevante parece ser a crítica de Suhr²¹⁷ à aplicação da teoria do benefício, para as taxas, que se fixam conforme o valor (para o contribuinte) da prestação estatal. Baseia-se a crítica na constatação de que tal valor será tanto mais alto quanto mais necessária for a contraprestação; ora, quanto maior a dependência do contribuinte em relação à prestação estatal, tanto menos deve ele deixar de incorrer no fato gerador da taxa. A consequência é que, pelo princípio do benefício, as taxas passam a crescer na proporção da inafastabilidade do serviço.

Outro problema da teoria do benefício reside em sua fluidez, já que a fixação da taxa passa a depender de elementos subjetivos de difícil apuração.²¹⁸ A inexistência de um mercado para valorizar a prestação estatal – essência da taxa – é apontada por Hedtkamp como motivo para que as taxas se orientem pelos custos estatais, não pelos benefícios fruídos pelos contribuintes.²¹⁹ A questão do mercado é também levantada por Isensee, que se refere ao problema da impossibilidade da quantificação matemática do benefício ou utilidade individual, por causa da prestação estatal, dada a falta de um mercado livre, optando, então, pela aplicabilidade da teoria da equivalência, no sentido de se apurarem os custos que, embora não se possam aferir individualmente, podem ser determinados num ramo da administração pública como um todo, servindo tal valor para determinar o limite superior que se admite venha a alcançar a receita de taxas, dentro daquele ramo. Assim, propõe a aplicação da teoria da equivalência, não sendo aceitável, em sua opinião, que uma taxa seja instituída propositadamente superavitária, já que em tal caso ela concorreria com os impostos, necessitando, daí, de outra fonte de competência tributária.²²⁰

217 Cf. Dieter Suhr. "Fernsprechgebühren – Luxusabgaben auf die Daseinsvorsorge?", *Der Betriebs-Berater*, ano 23, caderno 15, pp. 611 a 613 (613).

218 Cf. Dieter Suhr, ob. loc. cit. (nota 217).

219 Cf. Günter Hedtkamp. "Krise des Steuerstaats?", *Staatsfinanzierung im Wandel*, Karl-Heinrich Hansmeyer (coord.), Berlin, Duncker und Humblot, 1983, pp. 11 a 31 (28).

220 Cf. Josef Isensee, ob. cit. (nota 177 do Cap. I), pp. 451-452.

Wilke discorda da incompatibilidade entre o objetivo de cobrir custos e o de gerar *superavits*, nada obstando, a seu ver, a que a arrecadação da taxa supere os custos da atividade estatal.²²¹ Por outro lado, diz que, embora exista alguma liberdade para o legislador na fixação da base de cálculo da taxa, deve ela guardar alguma relação com os custos da prestação pública, devendo, na medida do possível, não ultrapassá-los. O custo não é apontado, assim, como uma medida definitiva, mas como orientação ao legislador (*Kostenorientierung*).²²²

Wendt também vê no princípio da equivalência algo não absoluto. Entretanto, se para Wilke o princípio estaria atendido desde que os custos fossem alcançados, Wendt vê o princípio como limite de cobrança, *i.e.*, não poderiam as taxas ultrapassar os custos, nada impedindo fiquem abaixo.²²³

Kirchhof sugere que a decisão por uma ou outra teoria deve fazer-se caso a caso: quando se conclui que o contribuinte tornou-se devedor da taxa em virtude da vantagem financeira decorrente da atividade estatal, a qual não deveria ficar com ele, então o valor da taxa se mede a partir das vantagens auferidas pelo beneficiário. Se o fundamento da taxa é a responsabilidade financeira pela geração de um custo, então a taxa será medida a partir dos gastos estatais.²²⁴ Não parece satisfatório o raciocínio proposto pelo jurista alemão, dada a fluidez das hipóteses, sendo difícil imaginar hipótese em que não se possa conceber algum tipo de vantagem financeira decorrente de atividade estatal, ao mesmo tempo em que sempre que houver uma prestação estatal em favor do contribuinte, poder-se-á cogitar de seu custo.

Na Espanha, conforme relata Fernández, a Lei de Taxas e Preços Públicos resolve a questão, ao impor o custo como limite máximo da taxa, o que implica uma relação entre a taxa e o custo.²²⁵

221 Cf. Dieter Wilke, ob. cit. (nota 215), p. 303.

222 Cf. Dieter Wilke, ob. cit. (nota 215), p. 195.

223 Cf. Rudolf Wendt, ob. cit. (nota 70 da Introdução), p. 126.

224 Cf. Paul Kirchhof. "Staatliche Einnahmen", *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Josef Isensee e Paul Kirchhof (orgs.), Heidelberg, C. F. Müller, 1990, pp. 168 a 179 (173).

225 Cf. F. Javier Martín Fernández. "Los Fines de los Tributos", *Comentarios a la Ley General Tributaria y lines para su reforma*, libro-homenaje al profesor Sainz de Buja, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, vol. I, pp. 447 a 458 (450).

Entre os doutrinadores pátrios, a maioria dos pronunciamentos pende para a vinculação da taxa a custo, embora muitos admitam que a equivalência não deve ser exata.

Assim, cita-se a autoridade de Aliomar Baleeiro, o qual sustentava que a taxa "divide o custo pelos usuários, beneficiários (efetiva ou potencialmente) ou causadores da despesa com determinado serviço".²²⁶

Também José Marcos Domingues de Oliveira se refere aos custos, ao afirmar que "as taxas têm caráter remuneratório e, muito embora não seja possível apurar-se o custo *exato* do serviço oferecido, devem manter uma *razoável equivalência* com aquela despesa, pena de se desfigurar o tipo tributário e evidenciar-se desvio de finalidade pelo Poder Legislativo".²²⁷ À "razoável equivalência" também faz referência Edvaldo Brito, conquanto alertando não se poder exigir uma igualdade entre o produto da arrecadação e o custo do serviço, tendo em vista que a equivalência não foi exigida constitucionalmente.²²⁸

Antonio Roberto Sampaio Dória dizia ser válida a taxa "sempre que se equilibrem custo e arrecadação", conquanto alertando para a impossibilidade de a administração fazendária antecipar, com exatidão, o custo do serviço e distribuí-lo individualmente entre os que dele se utilizam, devendo os contribuintes se contentar com "estimativas e aproximações razoáveis que, embora excedentes no cômputo final ao custo do serviço, não determinarão a conversão da taxa em imposto porventura vedado".²²⁹

Em parecer, Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves, depois de distinguir taxas e impostos, sustentavam que "a base de cálculo das taxas – tributos vinculados que são – há de ser sempre uma ordem de grandeza insita à atividade pública que lhe dá ensejo. Daí a base de cálculo das taxas ser o custo da atividade pública (serviço público ou atividade de polícia) dividido pelos administrados que provocam, usam ou de qualquer

226 Cf. Aliomar Baleeiro, "Taxa – Conceito – Serviços Públicos Gerais e Especiais – Constitucionalidade da Taxa de Bombeiros de Pernambuco", *Revista de Direito Administrativo*, vol. 79, pp. 437 a 451 (439).

227 Cf. José Marcos Domingues de Oliveira. *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*, Rio de Janeiro, Renovar, 1988, p. 51.

228 Cf. Edvaldo Brito. "Critérios para Distinção entre Taxa e Preço", *Taxa e Preço Público: Caderno de Pesquisas Tributárias n° 10*, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo, CEEU/Resenha Tributária, 1985, pp. 47 a 82 (80-81).

229 Cf. Antonio Roberto Sampaio Dória. *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*, 2ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1986, pp. 62-63.

forma recebem essa atividade, seus reflexos ou conseqüências, individualmente".²³⁰ Em obra clássica, Ataliba afirmava que "se a h.i. da taxa é só uma atuação estatal, referida a alguém, sua base impositiva é uma dimensão qualquer da própria atividade do estado: custo, valor ou outra grandeza qualquer (da própria atividade)".²³¹

Roque Antonio Carrazza também limita a taxa a seu custo, embora admitindo possa ele ser aproximado. Para o Professor Titular da Pontifícia Universidade Católica, em São Paulo, "a taxa de serviço deve ter por base de cálculo o *custo*, ainda que aproximado, do serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte. Do mesmo modo, a lei que instituir a taxa de polícia deverá tomar por base de cálculo do tributo 'um critério proporcionado às diligências condicionadoras dos atos de polícia, já que estes nenhum conteúdo econômico possuem'. Logo, a base de cálculo da taxa de polícia deve levar em conta o custo das diligências necessárias à prática do ato de polícia".²³²

Aponta o caráter contraprestacional da taxa Ricardo Lobo Torres, o qual se refere ao "rateio do custo da prestação entre todos os beneficiários".²³³

Aceita também o critério de custo José Eduardo Soares de Melo: "Só se admite a taxa (valor remuneratório) para fazer face ao custo devendo ocorrer perfeito equilíbrio entre o ônus público e o desfalque patrimonial dos particulares."²³⁴ Também Aires Barreto entende que "o valor da atuação poderá estar representado pelo custo efetivo, presumido, estimado, arbitrado ou social da atuação".²³⁵

Apresentando como justificação da taxa, Luciano Amaro afirma que "há outras atividades estatais que, dada sua divisibilidade e referibilidade a um grupo de indivíduos determinável, podem (e, numa perspectiva de justiça fiscal, devem) ser financiadas por tributos pagos pelos indivíduos a quem essas atividades se dirigem".²³⁶

230 Cf. Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves. "Taxa para emissão de Guia de Importação", *Revista de Direito Tributário*, n° 61, pp. 40 a 51 (44).

231 Cf. Geraldo Ataliba. ob. cit. (nota 56), p. 151.

232 Cf. Roque Antônio Carrazza, ob. cit. (nota 210), pp. 323-324.

233 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 192), pp. 361-362.

234 Cf. José Eduardo Soares de Melo. "Taxa e Preço Público", *Taxa e Preço Público: Caderno de Pesquisas Tributárias n° 10*, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo, CEEU/Resenha Tributária, 1985, pp. 187 a 214 (208).

235 Cf. Aires Fernandino Barreto. *Base de Cálculo, Aliquota e Princípios Constitucionais*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1986, p. 66.

236 Cf. Luciano Amaro, ob. cit. (nota 61), p. 249.

Régis Fernandes de Oliveira também se manifesta pela "proporcionalidade atividade-custo", recusando-se a aceitar que a fixação do montante a ser cobrado leve em conta circunstâncias inerentes à pessoa ou aos bens do obrigado, dispensando, daí, a "correspondência entre a atuação despendida pelo Estado, com o benefício auferido pelo contribuinte. Deve haver proporção entre o montante exigido e as características gerais da atividade vinculante".²³⁷

Mesmo Bernardo Ribeiro de Moraes, que negara, em sua obra primeira, o caráter contraprestacional da taxa, foi claro, em obra escrita anos mais tarde, ao definir o fundamento jurídico da taxa: "constitui um instrumento de custeio das atividades estatais dirigidas ao contribuinte". Concluiu dever "existir, necessariamente, uma relação entre o produto da taxa e o custo da respectiva atividade estatal", optando, se não por uma "obrigação de uma igualdade entre o custo da atividade estatal e a arrecadação da respectiva taxa", por uma "razoável equivalência".²³⁸

Por fim, importa registrar que nega a serventia da tese do custo do serviço Sacha Calmon Navarro Coêlho.²³⁹ É que o referido autor, como esclarecido acima, limita sua conceituação das espécies tributárias aos critérios intrínsecos (fato gerador), daí se recusando a considerar aspectos extrínsecos ao momento do nascimento da obrigação tributária. Por outro lado, este mesmo autor, noutra passagem, encontra, na fixação da base de cálculo, a necessidade de medir a atuação estatal, que lhe parece satisfeita quando "a base de cálculo mede os custos da atividade estatal, pela sobreprestação do serviço público requerida, a *forfait*".²⁴⁰

Mais ampla a posição de A. Theodoro Nascimento, para quem, não constituindo a base de cálculo o conceito da taxa, manifesta-se no sentido de que "o valor do benefício auferido, o custo do serviço prestado, a força ou a capacidade do motor ou do veículo submetido à inspeção, o gabarito dos edifícios, o índice de perigo que represente para o público a indústria a

237 Cf. Régis Fernandes de Oliveira. *Taxas de Polícia*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1980, pp. 51-52.

238 Cf. Bernardo Ribeiro de Moraes. *Doutrina e Prática das Taxas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1976, p. 186.

239 Cf. Sacha Calmon Navarro Coêlho. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1993, p. 49.

240 Cf. Sacha Calmon Navarro Coêlho, ob. cit. (nota 239), p. 111.

fiscalizar, tudo pode ser tomado para base de cálculo da taxa, desde que o legislador não vede".²⁴¹

Constata-se, daí, que a doutrina brasileira pende, em sua maioria, para a aceitação do princípio da ("razoável") equivalência como justificativa para a cobrança das taxas, fixando-se, então, seu cálculo a partir do custo da prestação estatal.

Tal como foi proposto acima para os impostos, resta indagar se é compatível com o regime das taxas a inserção de normas indutoras. Tal questionamento se faz relevante, tendo em vista que, ao se inserirem normas tributárias indutoras, a taxa se afasta de seu papel meramente distributivo do custo da prestação estatal entre seus utentes, dada a influência daquelas normas na conformação dos aspectos da hipótese de incidência tributária.

Sobre o tema, a doutrina não é pacífica, embora em sua maioria, não aponte incompatibilidade entre o caráter contraprestacional da taxa e o emprego das normas tributárias indutoras.

Assim, Gosch sugere o emprego de normas tributárias indutoras de caráter ambiental em taxas, cobrando-se, por exemplo, taxa de polícia mais elevada para os aviões que ultrapassem um certo nível de ruído.²⁴² Também Franke, tratando da tributação ambiental, entende que a aplicação do princípio da equivalência não impede outras considerações complementares, podendo as taxas visar à obtenção de um ganho para o Estado, bem como podem elas ser progressivas por razões ambientais, a fim de evitar o consumo de determinados bens.²⁴³

Dieter Wilke, depois de citar um caso em que a Corte Administrativa Federal alemã (*Bundesverwaltungsgericht*) negou que a taxa tivesse qualquer efeito, além da arrecadação, discorda de tal entendimento, argumentando que a mera possibilidade conferida ao legislador de decidir que algumas prestações estatais estarão sujeitas a taxas, enquanto outras não, já indica a possibilidade de direcionar a demanda por tais prestações. Neste sentido, Wilke entende que a cobrança de taxas sempre está ligada a algum direcionamento, não se podendo impedir que o legislador leve em conside-

241 Cf. A. Theodoro Nascimento. *Preços, Taxas e Para-fiscalidade* [Tratado de Direito Tributário Brasileiro. Aliomar Baleeiro (coord.), vol. VII], Rio de Janeiro, Forense, 1977, p. 147.

242 Cf. Dietmar Gosch, ob. cit. (nota 14 do Cap. I), p. 208.

243 Cf. Siegfried Franke. "Umweltabgabe und Finanzverfassung", *Steuer und Wirtschaft*, nº 1/1994, pp. 26 a 38 (29).

ração o efeito da taxa, quando de sua instituição.²⁴⁴ Argumentos semelhantes são apresentados por Wendt.²⁴⁵

Favorável à inserção de normas tributárias indutoras, no cenário alemão, Michael Kloepfer, sustenta que não só inexistente incompatibilidade entre o conceito constitucional de taxa e o efeito indutor, como, indo além, que a Lei Fundamental exige tal efeito. Afinal, sendo a instituição de uma taxa parte de um processo administrativo, fica ela submetida aos objetivos buscados pela lei que a instituiu. Diferentemente dos impostos, que são autônomos, a competência para instituir taxas é um anexo da competência administrativa, ficando submetida à lei que a instituiu e aos objetivos gerais da administração pública. Assim, o valor da taxa não pode impedir o uso do serviço público que a motiva. Kloepfer enfrenta, também, a questão do princípio da equivalência, sustentando que não deixa de ser contraprestacional a taxa que ultrapasse os custos ou não os cubra.²⁴⁶

Rupp baseia-se na falta de contornos rígidos do princípio da equivalência, para afirmar que o legislador tributário tem total liberdade na fixação das taxas, podendo ali inserir normas com qualquer finalidade.²⁴⁷ Também Mohr não vê a aceitação do princípio da equivalência como um limite ao emprego de normas tributárias indutoras na conformação das taxas.²⁴⁸

Tratando do cenário austríaco, Ruppe põe em dúvida se o conceito de taxa implica estar ela limitada a cobrir os custos (princípio da equivalência). De todo modo, ainda que haja tal limitação, Ruppe entende admitidas as normas tributárias indutoras já que, a seu ver, o princípio pode ser aplicado em sentido global (a receita total cobre os custos totais), aplicando-se o princípio da razoabilidade do ponto de vista individual.²⁴⁹

Kirchhof, conquanto admitindo o emprego de normas tributárias indutoras nas taxas, entende que seu emprego se restringe à fixação de sua medida, não podendo a finalidade direcionadora justificar a existência de

244 Cf. Dieter Wilke, ob. cit. (nota 215), p. 304.

245 Cf. Rudolf Wendt, ob. cit. (nota 70 da Introdução), pp. 5-6, 18, 22-23.

246 Cf. Michael Kloepfer. "Die lenkende Gebühr", *Archiv des öffentlichen Rechts*, vol. 97, Tübingen, J. C. B. Mohr, 1972, pp. 233 a 275 (246-250).

247 Cf. Hans H. Rupp. "Zur Problematik öffentlich-rechtlicher Machtpotenzierung durch Funktionenkombination", *Neue Juristische Wochenschrift*, ano 23, caderno 13, março de 1968, pp. 569 a 573 (570).

248 Cf. Arthur Mohr, ob. cit. (nota 1), p. 111.

249 Cf. Hans Georg Ruppe, ob. cit. (nota 67 da Introdução), p. 45.

uma taxa.²⁵⁰ Neste sentido o alerta de Franke, tratando de tributação ambiental, que lembra que, sendo o fato gerador da taxa uma prestação estatal, esta inexistente no caso de uso do ambiente como meio para dispersão de dejetos; assim, seria descabido que uma norma indutora incluisse no fato gerador da taxa a produção de dejetos ambientais.²⁵¹

Na Itália, Pugliesi entende admissível a existência de considerações extrafiscais nas taxas, seja para permitir o acesso de populações carentes a serviços essenciais (como a Justiça), seja para desincentivar algumas atividades (caça, por exemplo).²⁵²

Na Espanha, Frias manifesta-se pela possibilidade de as taxas serem empregadas com fins extrafiscais. Baseia-se na Lei Geral Tributária, cujo artigo 4º dispõe sobre o emprego de *tributos*, não apenas de *impostos* com fins extrafiscais.²⁵³

Dentre os autores brasileiros, Alcides Jorge Costa afirma que “o montante da taxa não afeta sua natureza. A taxa, como tributo que é, pode e deve adequar-se à capacidade contributiva do contribuinte e pode ser utilizada como instrumento de política tributária, para – sobretudo em relação ao poder de polícia – dificultar certas atividades ou, de modo geral, restringir o acesso a certos serviços públicos”.²⁵⁴

Também Bernardo Ribeiro de Moraes manifesta-se favoravelmente ao emprego de taxas com finalidades extrafiscais.²⁵⁵

Geraldo Ataliba, igualmente, via a possibilidade de a taxa “moldar-se às exigências de quaisquer tipos de tais atuações, variando suas alíquotas, bases e formas de cálculo, condições de exigibilidade, procedimentos de recolhimento etc., de conformidade com requisitos tanto fiscais quanto extrafiscais que o legislador, na sua descrição, entenda oportunos ou convenientes”.²⁵⁶

250 Cf. Paul Kirchhof, ob. cit. (nota 224), p. 177.

251 Cf. Siegfried Franke, ob. cit. (nota 243), p. 330.

252 Cf. Mario Pugliesi, ob. cit. (nota 61 da Introdução), p. 87.

253 Cf. Ángeles García Frias. “Los Fines Extrafiscales en las Tasas”, *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español* VV.AA, Madrid, IEF, Marcial Pons, 1991, pp. 171 a 183 (172).

254 Cf. Alcides Jorge Costa. “Taxa e Preço Público”, *Taxa e Preço Público: Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10*, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo, CEEU/Resenha Tributária, 1985, pp. 1 a 6 (6).

255 Cf. Bernardo Ribeiro de Moraes, ob. cit. (nota 238), p. 68.

256 Cf. Geraldo Ataliba, ob. cit. (nota 100 da Introdução), p. 174.

Enfrenta mais de perto a questão da compatibilidade entre as normas tributárias indutoras e as taxas Régis Fernandes de Oliveira. Em sua monografia sobre esta espécie tributária, o autor, conquanto declarando, entre suas premissas, que o critério útil para a identificação das taxas estaria na hipótese de incidência, desprezando, daí, qualquer consideração sobre a finalidade, socorre-se desta, páginas adiante, para sustentar que na extrafiscalidade, entendida como a “utilização de instrumentos tributários para a tomada de medidas ordinatórias no campo social, político e econômico”, “desvirtua-se a tributação para o alcance de outra finalidade, isto é, não para abastecer os cofres públicos de dinheiro, mas para constranger ou obrigar comportamentos”, o que, na sua opinião, levaria à conclusão de que “caso haja tal manipulação ter-se-á inegável desvio de poder. Estará o agente administrativo utilizando-se de sua competência (genérica) para alcance de finalidade não prevista no ordenamento jurídico”. O autor arremata seu raciocínio, afirmando que “a competência tributária atribuída ao legislativo destina-se a que sejam abastecidos os cofres do Poder Público, fornecendo-lhe meios para o alcance das finalidades que a ele foram impostas. Daí por que, ao legislador é vedado desviar-se das finalidades previamente traçadas.”²⁵⁷ Nota-se, aqui, que o autor, conquanto tendo pretendido fazer uma análise da espécie tributária somente a partir do fato gerador, tinha presente, em seu conceito, que a taxa fora concebida pelo legislador para uma finalidade: arrecadar dinheiro para o Estado; desvio de finalidade haveria, pois, quando não fosse a arrecadação o fim visado. Ora, esta finalidade é, exatamente, o que neste estudo se apontou como a justificação, ou causa, da taxa. Assim, depreende-se do raciocínio do autor a vinculação da norma tributária a sua justificação, caracterizando o desprendimento daquela um desvio de poder. O raciocínio assim apresentado torna-se irretocável, exceto pelo ponto que não considera que o mesmo legislador pode acumular diversas competências, *i.e.*, a par de normas tributárias arrecadoras, vinculadas à justificação da necessidade financeira do Estado, pode o legislador ter a competência para editar normas que instrumentalizem a intervenção sobre o Domínio Econômico. Estas últimas não caracterizarão, então, desvio de poder, mas vero ato regido pelas normas do Direito Econômico. Como já se concluía para os impostos, também nas taxas se torna possível a inserção de normas tributárias indutoras, as quais, outrossim, de-

257 Cf. Régis Fernandes de Oliveira, ob. cit. (nota 237), pp. 53-54.

vem reger-se por regime jurídico próprio, que considere a peculiaridade da influência do Direito Econômico.

Identificada uma norma tributária indutora na disciplina de uma taxa, então fica claro que sua legitimação já não mais se encontrará no princípio da equivalência, fazendo-se necessária nova justificação. Esta se dará enquanto for adequada a própria intervenção estatal sobre o Domínio Econômico. Assim é que Gosch, por exemplo, tratando da inserção de normas tributárias indutoras de caráter ambiental, como uma taxa cobrada de aviões que ultrapassem um certo nível de ruído, aponta sua inevitável colisão com o princípio da distribuição equitativa da carga tributária, fundamentando-as no princípio do poluidor-pagador,²⁵⁸ o que, na Ordem Econômica brasileira, se revelaria na proteção ao meio-ambiente.

Justificando-se as normas tributárias indutoras, nas taxas, a partir dos princípios da Ordem Econômica, também estes assumem papel relevante na limitação das primeiras. Neste sentido, Isensee alerta que nos campos em que o Estado concorre com empresas privadas (exemplo: banco postal, em concorrência com institutos privados de crédito), então é necessário que a contraprestação cubra os custos, sob pena de ferir o direito fundamental dos concorrentes, especialmente o do livre-exercício de uma profissão e a igualdade de concorrência²⁵⁹. Conquanto o exemplo citado pareça mais adequado para preço público, não para taxa (o que não é objeto da presente discussão), está correto o autor ao ressaltar a importância de que se observem ainda com maior rigor os princípios da Ordem Econômica, quando as normas tributárias indutoras se inserem na disciplina das taxas.

Mas não se limita a tanto a questão das normas tributárias indutoras nas taxas. Esta espécie tributária tem a particularidade de apresentar em seu fato gerador uma prestação estatal que, em diversos casos, implica, ela mesma, intervenção sobre o Domínio Econômico. É o que Ricardo Lobo Torres observou, ao dizer que "a taxa incide sobre atos de polícia como emanção simultânea do poder tributário e do poder de polícia: o poder de polícia aparece como *fato gerador* e como *finalidade extrafiscal*".²⁶⁰

Daí importar, no estudo das normas tributárias indutoras, examinar sua coerência com a própria atividade estatal que lhe serve de esteio. Não seria aceitável que o Estado, por meio de seu poder de polícia, buscasse li-

258 Cf. Dietmar Gosch, ob. cit. (nota 14 do Cap. I), p. 210.

259 Cf. Josef Isensee, ob. cit. (nota 179 do Cap. I), p. 452.

260 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 23 da Introdução), p. 357.

mitar atividade que, simultaneamente, fosse incentivada por meio de outro instrumento; muito mais crítico seria o fato de tal incentivo ser veiculado por meio de norma tributária indutora inserida na própria taxa criada por conta do exercício daquele poder de polícia.²⁶¹ Ter-se-ia, em tal caso, inconsistência, caracterizando o arbítrio, ferindo-se o princípio da razoabilidade e, por corolário, o próprio princípio da igualdade, do qual se tratará mais adiante.²⁶² Ressalte-se, uma vez mais, que a coerência do sistema, conquanto não garantida, consiste meta e diretriz constante do aplicador da norma.

Conclui-se que, tal como se viu para os impostos, também as taxas permitem que sua disciplina se faça mediante a inserção de normas tributárias indutoras. Estas, não tendo sua fundamentação na necessidade financeira do Estado nem no princípio da equivalência, requerem justificação baseada na necessidade do Estado de intervir sobre o Domínio Econômico. Ademais, dado que o fato gerador da taxa implica uma prestação estatal, não se aceita venha a norma tributária indutora a indicar comportamento contrário ao que motivou a própria prestação estatal.

2.3.2.3. Contribuições de melhoria

A história da contribuição de melhoria, no direito comparado, já foi publicada, no vernáculo, por João Baptista Moreira, o qual tece um quadro sinótico geral, iniciando em 1000 a.C., quando já se encontravam expropriações, mediante indenização, para obras de saneamento, na Ilha de Eubéia.²⁶³

É muito difícil fixar, com precisão, a data em que foi criada, pela primeira vez, uma contribuição de melhoria, tal como hoje se entende. Segundo Antonio Chaves, que cita Deodato e Cannan, já nos idos de 1250 foi cobrada uma contribuição, na Inglaterra, decorrente das obras de reparação do dique de Romney, destacando-se, também, as lembranças de Giaquinto sobre um ato legislativo inglês de 1662 e dois decretos do Conselho de Luís XIV, de 1672 e 1678, que impuseram a vários proprietários contribuir, em

261 Cf. Rudolf Wendt, ob. cit. (nota 70 da Introdução), p. 77.

262 Sobre igualdade, coerência e sistema, cf. o excelente estudo de Klaus Tipke, ob. cit. (nota 18 da Introdução).

263 Cf. João Baptista Moreira. *Contribuições de Melhoria (Tratado de Direito Tributário)*, Flávio Bauer Novelli (coordenador), volume VIII, Rio de Janeiro, Forense, 1981, pp. 258 e ss.

proporção às vantagens que delas retiravam, às despesas de alargamento das vias às quais faziam frente seus prédios.²⁶⁴

Nos Estados Unidos, a contribuição de melhoria (*special assessment*) iniciou-se por lei de 1691, de Nova Iorque, dali se irradiando de cidade em cidade. Possivelmente em função deste desenvolvimento descentralizado, relata Bilac Pinto,²⁶⁵ em sua monografia sobre as contribuições de melhoria, que o *special assessment* não encontra, naquele país, uma fisionomia própria, sendo mais adequado se falar no *special assessment* dessa ou daquela região. Assim, julga Bilac Pinto mais apropriado referir-se a contribuições de melhoria por tipos, a partir de dois critérios, o da extensão do melhoramento e o do cálculo do montante das contribuições. Pelo primeiro critério, seriam as contribuições locais, de zona e gerais. Já no segundo critério, haveria os *assessments* de custo e os de benefício.

No conceito de Bilac Pinto,²⁶⁶ os *assessments* de custo estão ligados ao que os americanos considerariam decorrentes do poder de polícia, com a distinção de que, nestes casos, o objetivo culminante não é a arrecadação de tributos, mas o exercício do poder regulamentar, tendente à preservação da ordem pública e ao estabelecimento de regras de boa vizinhança, higiene e urbanização. Os exemplos do autor são os *assessments* de custo de passeio e os de limpeza de estradas, nas imediações da propriedade. Assim, o *assessment* teria por única função remunerar o poder público, por gastos em que este incorreu, no lugar do particular. Não se questiona, assim, a ocorrência de qualquer benefício. Os *assessments* de benefício, por outro lado, compreendem as obras públicas realizadas pelos governos que importassem benefício para a propriedade particular.

Na Alemanha, encontra-se o *Erschliessungsbeitrag*, que corresponde à contribuição de melhoria por obra pública nova, e o *Strassenbeitrag* (*Verbesserungs, Erweiterungs* ou *Modernisierungsbeitrag*), contribuições por melhoramento, ampliação e modernização, cujas raízes se encontram no direito prussiano, onde, em 1875, já houve o *Fluchtliniegesezt* (lei de recuo e alinhamento de fachadas) que, além de tratar de desapropriação, criou um tributo para a construção da via pública, o *Strassenanliegerbeitrag*, cobrado dos confinantes da rua. Desde o início, pois, nota Moreira, o

264 Cf. Antonio Chaves. "Contribuição de Melhoria", *Revista de Direito Administrativo*, nº 99, pp. 407 a 412 (407).

265 Cf. Bilac Pinto. *Contribuição de Melhoria*. Forense, s.d. (cerca de 1937), pp. 25 a 28

266 Cf. Bilac Pinto, ob. cit. (nota 265), p. 26.

referido tributo não incluía em seu conceito a variável "valorização imobiliária", por sua impraticabilidade, sendo o fato gerador a obra pública e a base de cálculo seu custo.²⁶⁷

Na Inglaterra, há o *Betterment Tax*, cujas origens remontam a 1215. Importante naquele país foi o *Tower Bridge Act*, de 1895. Segundo Moreira, embora seja o *Betterment Tax* tratado como exemplo de tributação baseada no critério benefício, a única variável que de fato é considerada é o custo da obra.²⁶⁸

No Brasil, embora já houvesse, no século XVII, a cobrança de finta baseada em Ordenação portuguesa, os antecedentes históricos que mais se parecem assemelhar às atuais contribuições de melhoria se encontram nas taxas de calçamento, cobradas no Distrito Federal, por força do Decreto nº 1.029, de 6 de julho de 1905, em razão da qual metade do custo de pavimentação das ruas deveria correr por conta dos proprietários confinantes. Tais taxas foram cobradas em outras cidades, mas, conforme anota Bilac Pinto, foi em São Paulo que elas ganharam maior notoriedade, com a "questão do calçamento", em virtude do número de ações em juízo questionando sua constitucionalidade, o que foi provido pela Corte de Apelação paulista, para quem a taxa violava a Constituição Federal e o Código Civil.²⁶⁹

A contribuição de melhoria foi, pela primeira vez, abrigada pela Constituição Federal em 1934, no artigo 124, inserido na "Ordem Econômica e Social".²⁷⁰ Escrevendo sob a vigência daquele dispositivo, Bilac Pinto sustentava ser sua *ratio* a correção de "uma situação que o Estado moderno não poderia tolerar por muito tempo: as obras públicas, realizadas com o concurso de todos os contribuintes, beneficiavam, quasi sempre, a um pequeno numero delles. (...) Estes ultimos, por motivo de melhoramentos publicos, viam valorizarem-se suas propriedades e nada pagavam. Era o mais evidente exemplo de *enriquecimento injusto*, em detrimento da *collectividade*".²⁷¹

267 Cf. João Baptista Moreira, ob. cit. (nota 263), p. XII.

268 Cf. João Baptista Moreira, ob. cit. (nota 263), p. XIII.

269 Cf. Bilac Pinto, ob. cit. (nota 265), pp. 62 e ss.

270 Art. 124 - *Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração que as tiver efetuado poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria.*

271 Cf. Bilac Pinto, ob. cit. (nota 265), p. 8.

Em 1937, não se fez qualquer menção à contribuição de melhoria, surgindo, então, dúvidas quanto a sua constitucionalidade, resolvidas, afinal, em sentido afirmativo, pelo Supremo Tribunal Federal, em acórdão relatado por Philadelpho Azevedo.²⁷²

A discussão parlamentar que antecedeu a Constituição de 1946 tratou da contribuição. Conforme relato de Rubens Gomes de Sousa,²⁷³ naquela ocasião, levantou-se a opinião do professor Mario Mazagão, combatendo aquela contribuição, sob o fundamento de que, se a realização de obras públicas só se justifica havendo interesse geral, seria injusto que alguns contribuintes fossem obrigados a contribuir para seu custo; ao mesmo tempo, Mazagão afirmava que não haveria como justificar a contribuição pela obtenção, pelo proprietário, de um benefício especial, já que, neste caso, a obra pública não seria eticamente justificável, uma vez ter sido uma fonte de enriquecimento particular e não a satisfação de uma necessidade de ordem geral. O próprio Sousa tratou de criticar, com base em argumentos tecidos à luz da teoria do benefício, as idéias de Mazagão, como segue: "Com efeito, se por um lado a questão de ser ou não justificada a necessidade da obra pública projetada é um problema geral e não específico da contribuição de melhoria, por outro lado parece inegável que, no estado atual da vida em sociedade, qualquer melhoria, mesmo muitas das normalmente efetuadas por particulares para o seu próprio gozo, revertem de certo modo em benefício da comunidade em geral. Como observa, justamente Pontes de Miranda, a obra pública, embora necessariamente localizada, representa sempre um benefício para toda a comunidade, dando em resultado que, se as referidas obras fossem financiadas com os impostos gerais, estariam na realidade sendo pagas em quota proporcionalmente maior pelos que dela se beneficiam apenas indireta ou potencialmente. A cobrança de uma contribuição especial do beneficiado direto é, assim, um imperativo da justiça distributiva."

Venceram o debate aqueles que defendiam a existência de uma contribuição de melhoria. Na Constituição de 1946, ela foi inserida na Ordem Tributária, em que o artigo 30, inciso I, conferiu a competência à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para cobrá-la "quando se verificar

272 RE 5.500-RS. *Direito*. Doutrina, Legislação e Jurisprudência, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1944, vol. 27, maio-jun. 1944, pp. 251 a 258.

273 Cf. Rubens Gomes de Sousa. *Estudos de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1950, pp. 145 a 146.

valorização do imóvel, em consequência de obras públicas". O parágrafo único do mesmo artigo esclarecia que "a contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.

Visando a regulamentar o dispositivo constitucional acima, Aliomar Baleeiro e Fernando Nóbrega apresentaram à Câmara Federal o projeto de lei nº 5, dispondo sobre a taxa de melhoria. Fundamentava-se tal projeto na competência conferida, então, à União, para legislar sobre "normas gerais de direito financeiro" (artigo 50, inciso XV, letra "b"). Tal projeto foi, já naquela época, duramente criticado por Carlos Alberto A. de Carvalho Pinto, Professor Catedrático de Ciência das Finanças da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, o qual, em longo artigo, argumentava que, embora fosse assegurada à União competência para conceituar a contribuição de melhoria, unificando-a nacionalmente, tal faculdade normativa e genérica não permitiria "uma legislação regulamentar ou detalhada, capaz de obstar aos Estados e Municípios o inalienável exercício de sua autonomia tributária, no caso especialmente relevantes pela necessidade de adaptação do tributo às suas peculiaridades regionais e possibilidades administrativas. (...) o projeto de lei nº 5 infringe êsse imperativo de ordem constitucional e prática, ao descer a detalhes de regulamentação que, se admissíveis para efeito de obras federais, jamais poderiam constituir norma obrigatória para as entidades públicas menores".²⁷⁴ Não obstante as críticas, foi editada a Lei nº 854, de 10 de outubro de 1949, cuja riqueza de detalhes revela a influência do projeto de lei referido.

A Emenda Constitucional nº 18, sistematizando o capítulo tributário, incluiu a contribuição de melhoria entre as espécies de tributos, em seu artigo 19, impondo, pela primeira vez em sede constitucional, limites quantitativos a sua cobrança, distinguindo-se o limite total (custo da obra pública realizada) e o individual (acréscimo de valor resultante da obra).²⁷⁵ Editado em seguida, o Código Tributário Nacional limitou-se,

274 Cf. Carlos Alberto A. de Carvalho Pinto. "Contribuição de Melhoria - A lei federal normativa", *Revista de Direito Administrativo*, vol. XII, pp. 1 a 31 e vol. XIII, pp. 1 a 22 (vol. XIII, p. 19).

275 Artigo 19 - *Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultou para cada imóvel beneficiado.*

em seu artigo 81, a reproduzir, com pequenas modificações, o texto constitucional, incluindo, em seu artigo 82, os "requisitos mínimos" para a lei que instituir aquela contribuição. O critério de repartição do custo encontra-se no § 1º do artigo 82.

Em 1967, o texto constitucional deixou de fazer referência expressa ao limite individual para a cobrança da contribuição de melhoria, passando a exigir, apenas, no artigo 19, § 3º, que o total da arrecadação com a contribuição de melhoria não ultrapassasse o custo da obra pública. O texto constitucional continuava a prever uma valorização do imóvel, o que se nota pelo inciso III do mesmo artigo, segundo o qual a contribuição seria exigida dos "proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram". Em 24 de fevereiro de 1967, veio a lume o Decreto-Lei nº 195 que, revogando expressamente a Lei nº 854/49, tratou detalhadamente da contribuição de melhoria.

A Emenda Constitucional nº 1/69 voltou a prever limites individual e global para a contribuição de melhoria.²⁷⁶

Em 1º de dezembro de 1983, foi editada a Emenda Constitucional nº 23 ("Emenda Passos Porto"), que modificou o inciso II do artigo 18 da Constituição, cuja redação passou a ser sucinta, tratando apenas do limite total da contribuição (a despesa realizada). Substituiu-se, da redação anterior, o termo "valorizados" por "beneficiados", ao mesmo tempo em que se excluía a referência ao "limite individual". A jurisprudência não se pacificou, encontrando-se, de um lado, decisões entendendo necessário o elemento da valorização²⁷⁷ e de outro aqueles para quem a referida Emenda Constitucional havia retirado do fato gerador do tributo a valorização experimentada pelo imóvel em razão da obra executada, para ser a obra, em si

276 *Artigo 18 – Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir: (...) II – contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.*

277 RE 115.863-8 (Rel. Min. Célio Borja, Ac. da 2ª T., de 29.10.91). DJU de 08.05.92, p. 6.268. *Repertório IOB de Jurisprudência*, ementa 1/5189; AC 448.861/5, 1º TAC SP (Relator Juiz Morato de Andrade, Ac. da 4ª C., j. em 04.12.91) *Repertório IOB de Jurisprudência*, ementa 1/5106; AC 483.001-1, 1º TAC SP (Relator Juiz Carlos Bittar, Ac. da 4ª C., j. em 14.10.93) *Repertório IOB de Jurisprudência*, ementa 1/6847.

mesma.²⁷⁸ Daí verificar-se que desde 1983, não se pode considerar pacífica a vigência, no Brasil, da obrigatoriedade da espécie tributária do *benefit assessment*, admitindo-se o *cost assessment*. Este, por sua vez, não se igualaria ao modelo norte-americano, relatado acima, já que enquanto o último se relacionava com o poder de polícia, no modelo brasileiro continuou-se a vincular a contribuição a uma obra pública.

Editado o texto de 1988, mais uma vez houve por bem o constituinte não exigir uma valorização do imóvel, para a cobrança da contribuição, que, conforme o artigo 145, III, será "decorrente de obras públicas". Assim, nos termos do texto constitucional, que apenas seguiu o que vigia desde 1983, o tributo exige um melhoramento público (melhoria, benfeitoria), mas não uma valorização. Valorização é categoria econômica cuja constatação depende do mercado. Pode haver valorização de imóvel, sem que essa decorra de obra pública, assim como pode uma benfeitoria não implicar qualquer valorização. Basta, por exemplo, que se esteja em época de alta recessão, para que nenhuma benfeitoria implique aumento do valor do imóvel, já que ninguém estará disposto a comprá-lo, ou ninguém estará disposto a pagar preço maior que o já alcançado.

Por tal razão, não parece acertado o argumento de Luciano Amaro, para quem "a valorização é a medida da melhoria. À vista do engate necessário entre melhoria e valorização, onde esta inexistir, descabe a contribuição".²⁷⁹ Esse, também, o entendimento de Valdir de Oliveira Rocha.²⁸⁰

Tampouco é convincente a argumentação de Roque Antônio Carranza, para quem "apesar do laconismo da atual Constituição acerca do assunto, (...) continuamos entendendo que, sem a valorização dos imóveis circunvizinhos, seus proprietários não podem sofrer validamente este gra-

278 AC 454.304-2, 1º TAC SP (Relator Juiz Ariovaldo Santini Teodoro, Ac. da 7ª C., j. em 17.03.92) *Repertório IOB de Jurisprudência*, ementa 1/5109; AEO 525.756/3, 1º TAC SP (Relator Juiz Ary Bauer, Ac. da 1ª C., j. em 30.11.92) *Repertório IOB de Jurisprudência*, ementa 1/5980; AC 469.584-3, 1º TAC SP (Relator Juiz Orclino Moeller, Ac. da 1ª C., j. em 30.11.92) *Repertório IOB de Jurisprudência*, ementa 1/5979. Sobre o assunto, cf. Luis Eduardo Schoueri. "A Instituição da Contribuição de Melhoria e a Necessidade da Valorização do Imóvel". *Direito Tributário Atual*, vol. 15, Alcides Jorge Costa (coord.), São Paulo, IBDT, Dialética, 1998, pp. 51 a 59 (56 a 58).

279 Cf. Luciano Amaro, ob. cit. (nota 61), p. 263.

280 Cf. Valdir de Oliveira Rocha. *Determinação do Montante do Tributo*, Quantificação, Fixação e Avaliação, 2ª edição, São Paulo, Dialética, 1995, pp. 115; 145-146.

vame". Sustenta o ilustre parecerista sua opinião, dizendo que "do contrário, bastaria que houvesse uma obra pública para que os proprietários dos imóveis a ela adjacentes fossem compelidos a pagar o tributo, que revestia, assim, a natureza de um adicional do IPTU (imposto predial e territorial urbano) ou do ITR (imposto territorial rural), conforme estivessem localizados, respectivamente, na zona urbana ou na zona rural".²⁸¹ Com efeito, de modo algum se confundiriam os referidos impostos com a contribuição de melhoria, já que aqueles independem, para sua cobrança, de qualquer atividade estatal (artigo 16 do Código Tributário Nacional), enquanto a última só se cobra em função de obra pública. Inaceitável, outrossim, é admitir que imóvel seja beneficiado por obra pública, mas não se possa exigir de seu proprietário que concorra para os seus custos, sob o argumento de que não se demonstrou a valorização. O exemplo da obra realizada em época de recessão econômica há de ter mostrado o contrário.

Não convence, ainda, o pensamento de Aires Fernandino Barreto, que entende que o tributo incide sobre a valorização imobiliária decorrente de obra pública, sob o fundamento de que "supor diversamente implica admitir o absurdo de o Poder Público poder exigir esse tributo mesmo diante de desvalorização do imóvel. Nesse caso, ter-se-ia tributo sobre a não-manifestação de conteúdo econômico. A prevalecer tão esdrúxula postura, deveria o proprietário pagar contribuição de melhoria pela construção de matadouros, de estações de tratamento de esgotos e por obras outras que, além da desvalorização, o premiam com gases deletérios".²⁸² Como esclarecido, fundamental, para a cobrança da contribuição de melhoria, que haja benefício para o imóvel; embora o benefício normalmente se reflita na valorização, são fatores independentes.

No que se refere à justificação para a cobrança do tributo, parece que o constituinte não abriu mão do sinalagma, ao se referir a uma melhoria. Afinal, a contribuição não se paga para qualquer obra pública, mas apenas para aquela que implique uma melhoria. Assim, na contribuição de melhoria tem-se como contribuinte aquele que possui imóvel beneficiado por obra pública. Confirma Luciano Amaro: "O fundamento da contribuição de melhoria, comum às taxas, está em que a atuação estatal que possa ser

281 Cf. Roque Antônio Carrazza, ob. cit. (nota 210), p. 328.

282 Cf. Aires Fernandino Barreto. "Contribuição de Melhoria", *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), vol. 1, São Paulo, Saraiva, 1998, pp. 571 a 604 (575).

referível a um indivíduo, ou a um grupo de indivíduos, deve ser financiada por tributos específicos, exigidos desses indivíduos, e não pelos tributos (impostos) arrecadados junto a toda a coletividade."²⁸³

Ressalte-se, de qualquer modo, que o fato de o constituinte não exigir a valorização imobiliária não deve ser visto como impeditivo de o legislador, na instituição de tal tributo, prever tal requisito. Até que venha Lei Complementar a tratar do assunto, texto constitucional permite que o legislador escolha a espécie de contribuição que mais lhe convenha.²⁸⁴

Identificada a causa da contribuição no sinalagma, reproduzem-se, no contexto da contribuição de melhoria, as ponderações já tecidas para o caso das taxas: podem inserir-se normas tributárias indutoras na legislação que introduza o referido tributo?

Geraldo Ataliba, posto que ainda considerando a necessidade do elemento de valorização para a instituição do referido tributo, sustentava que "a simples idéia das isenções, em certas hipóteses tão necessárias, já evidencia sua perfeita compatibilidade – em princípio – com a extrafiscalidade".²⁸⁵

Assim, parece possível que se insiram normas tributárias indutoras no contexto da criação de uma contribuição de melhoria. Surgiriam, pois, naqueles tributos, a par das normas legitimadas pelo sinalagma, outras cuja motivação estaria na necessidade de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.

A existência de uma obra pública e de uma melhoria são, entretanto, requisitos de que não se pode abrir mão para a cobrança do referido tributo. Assim, não parece possível, no sistema constitucional em vigor, o atendimento à sugestão de Fábio Nusdeo, o qual, no campo ambiental, propõe a possibilidade do emprego da contribuição de melhoria. Conforme o ilustre professor, já tendo sido percebido que sua finalidade é capturar externalidades positivas geradas por uma iniciativa custeada por recursos de toda a sociedade, poderia a contribuição ser cobrada à guisa de compensação financeira ou ressarcimento pelos danos ambientais, externalidades negativas, causadas pela atividade econômica. Como explica o autor, a contribuição de melhoria destinar-se-ia, em tal caso, a *melhorar* o ambiente inquinado.²⁸⁶ Se tal raciocínio se aplica ao

283 Cf. Luciano Amaro, ob. cit. (nota 61), p. 264.

284 Cf. Sacha Calmon Navarro Coelho, ob. cit. (nota 239), pp. 77-78; 84.

285 Cf. Geraldo Ataliba, ob. cit. (nota 100 da Introdução), p. 173.

286 Cf. Fábio Nusdeo, ob. cit. (nota 110 do Cap. I), p. 374.

cost assessment norte-americano, originado no poder de polícia, não se estende ao tributo brasileiro, que se limita ao ressarcimento por melhoramentos decorrentes de obras públicas.

2.3.2.4. Empréstimos compulsórios

O artigo 148 da Constituição Federal trata das hipóteses em que a União, mediante lei complementar, pode instituir empréstimos compulsórios. Não cuida o constituinte de descrever o tributo a partir de seu fato gerador (vinculado/não-vinculado), optando por vê-lo caracterizado por sua "restituibilidade" (daí ser um empréstimo) e finalidade (calamidade pública, guerra externa ou sua iminência ou, ainda, investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional). O empréstimo compulsório tem sua justificação, destarte, na necessidade de a União ser provida de recursos específicos para o atendimento de reclamos previstos pela própria Constituição. Marco Aurélio Greco percebe este fenômeno como causa, ao se referir à "chamada *racionalidade das necessidades*, em que importante não é apenas o fim, mas em que a razão justificadora de determinada decisão, ou construção, é também uma necessidade" Fiel à causa localizada, é a consequência interessante anotada por Greco: sendo a tônica "colocada na necessidade é que esta pode vir a ser satisfeita o que poderá fazer com que desapareça a razão determinante daquela previsão (lei ou exigência) o que, em tese, poderia ensejar o reconhecimento do 'esgotamento' da previsão normativa e conseqüente extinção da determinação, sem que fosse preciso ocorrer revogação expressa da respectiva previsão".²⁸⁷

Identificar os empréstimos compulsórios como espécie tributária independente pode, ou não, ser útil, conforme o objeto da própria pesquisa.

Assim, quando o estudo se volta aos contornos do fato gerador do tributo, poderá bastar, como faz Sacha Calmon Navarro Coêlho, concentrar-se nos critérios intrínsecos, denominando essa espécie tributária de "impostos" ou "taxas", conforme for o caso.²⁸⁸

Esta controvérsia origina-se do período anterior ao Código Tributário Nacional, quando se discutia sua natureza jurídica. Conforme relata Alcides Jorge Costa, distinguiram-se, no passado, quatro correntes: i) misto de empréstimo e imposto; ii) empréstimo; iii) requisição; e iv) imposto. O

287 Cf. Marco Aurélio Greco, ob. cit. (nota 112), pp. 44-45.

288 Cf. Sacha Calmon Navarro Coêlho, ob. cit. (nota 239), pp. 148, 149.

festejado autor, escrevendo antes mesmo da entrada em vigor do Código Tributário Nacional, concluía tratar-se de um tributo; não lhe impressionava o fato de ser devolvido o produto da sua arrecadação, porque, "referindo-se esta ao produto da exação, é necessariamente posterior à conceituação do tributo e não elemento integrante desta".²⁸⁹

Será sob esta perspectiva que se poderá, ainda hoje, tratá-los como tributos, que são, sujeitos ao regime tributário comum. Assim, por exemplo, ao se tratar de examinar uma invasão de competência, quando se concluirá que a União não poderá, por meio de empréstimo compulsório, buscar hipótese reservada como índice de capacidade contributiva para os Estados e Municípios.²⁹⁰

Se o objetivo, entretanto, for investigar o veículo normativo adequado para sua instituição (lei complementar), a pessoa jurídica de direito público competente para tanto (União) e as finalidades que motivam sua instituição, então não se poderá deixar de lado que a restituibilidade de os únicos, distinguindo-se, então, de outras espécies tributárias.

No que se refere à inserção das normas tributárias indutoras, este aspecto torna-se ainda mais evidente.

Com efeito, pudessem os empréstimos compulsórios ser inseridos na vala comum dos impostos, então se concluiria – como se fez com os últimos – pela inexistência de limites à inserção daquelas normas indutoras, concentrando-se a atenção, apenas, na observância dos ditames impostos pelo Ordenamento à intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.

Tratando-se de empréstimos compulsórios, por outro lado, vê-se que o constituinte preocupou-se em dar-lhes uma finalidade, exigindo, até mesmo, que a aplicação dos fundos deles provenientes se vincule à despesa que fundamentou sua instituição (artigo 148, parágrafo único).

Tal vinculação há, por observância à busca de coerência que se procura no Ordenamento, de se estender à inserção de normas tributárias indutoras. Assim, por exemplo, surgindo um relevante interesse nacional que exija um investimento público de caráter urgente, o que dará azo à instituição, por lei complementar, de um empréstimo compulsório, não pode o legislador complementar inserir na hipótese de incidência elemento que

289 Cf. Alcides Jorge Costa. "Natureza Jurídica dos Empréstimos Compulsórios", *Revista de Direito Administrativo*, nº 70, outubro/dezembro de 1962, pp. 1 a 11 (10).

290 Cf. Hans-Wolfgang Arndt. *Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen*, Köln, Arbeitskreis für Steuerrecht, 1983, p. 45.

promova atuação do contribuinte contrária àquele interesse, ao mesmo passo em que se esperará o incentivo de práticas, por parte do contribuinte, que facilitem a realização do investimento buscado. Tal seria o caso, por exemplo, da norma que isentasse do empréstimo os particulares que efetuassem investimentos na mesma área julgada relevante, daí diminuindo o porte do investimento público motivado pela necessidade.

Por outro lado, será a finalidade do empréstimo que permitirá enquadrá-lo no primeiro inciso do artigo 148 (calamidade pública, guerra externa ou sua iminência), autorizando, dada a própria urgência do atendimento daquela finalidade, afastar a aplicação do princípio da anterioridade.

Daí concluir-se que, na matéria das normas tributárias indutoras, a análise do empréstimo compulsório não pode ficar limitada à ocorrência do fato gerador, importando examinar, também, a finalidade de sua instituição. Ao mesmo tempo, não se dispensa o que acima se dizia acerca das normas tributárias indutoras introduzidas nas hipóteses de incidência dos impostos e das taxas, dada a caracterização do fato gerador dos empréstimos como tributo não vinculado (regra) ou vinculado (exceção).

Resta a questão da possibilidade de empréstimos compulsórios terem finalidade diversa daquelas arroladas pelo artigo 148 da Constituição Federal. Assim, por exemplo, o empréstimo compulsório voltado ao enxugamento da moeda em circulação, ou, como diz o artigo 15, III, do Código Tributário Nacional, "absorver temporariamente o poder de compra da moeda". Esta figura se apresenta, com tal finalidade, também no direito comparado, como dá notícia Krause-Ablass,²⁹¹ ao noticiar a existência de um empréstimo compulsório conjuntural, cobrado como adicional ao imposto de renda alemão.

Parece que o referido dispositivo não foi recepcionado pela Constituição de 1988, que limita as hipóteses em que se edita um empréstimo compulsório. Necessário se faz, para a própria instituição do tributo, que se achem presentes as condições arroladas, taxativamente, nos incisos do artigo 148.

Mas a pergunta continua, agora formulada de outra maneira: admite-se que o empréstimo compulsório, instituído, por exemplo, para a realização de investimento relevante e urgente, seja formulado de modo a absorver, temporariamente, o poder de compra da moeda?

291 Cf. Günter B. Krause-Ablass. "Zur Frage der Verfassungsmässigkeit des Konjunkturzuschlags", *Steuer und Wirtschaft*, ano 47, 1970, pp. 707 a 722.

A resposta a tal indagação devolve o tema aos trilhos das normas tributárias indutoras: ter-se-á, *in casu*, efeito que não aquele que justifica a instituição do empréstimo compulsório (já que este somente se justifica para o atendimento das necessidades financeiras descritas nos dois incisos do artigo 148 do texto constitucional). Assim, *tal efeito* (enxugamento da moeda em circulação) *deverá ter sua constitucionalidade examinada enquanto forma de intervenção sobre o Domínio Econômico*, que é. Havendo fundamento no Direito Econômico para a intervenção (por exemplo, para afastar o perigo da hiperinflação), então a norma tributária indutora será admitida. Mais uma vez se ressalva, outrossim, que a referida norma *não poderá contrariar a finalidade do próprio empréstimo compulsório* que lhe serve de veículo.

2.3.2.5. Contribuições sociais

Como no caso dos empréstimos compulsórios, também as contribuições sociais somente merecem estudo em apartado dos impostos ou taxas quando se quer pôr em realce alguma exigência ou permissivo constitucional que não se estende a outras espécies tributárias. Se a análise se limita ao fato gerador, ter-se-ão, nas contribuições sociais, veros impostos ou taxas, sujeitando-se, daí, às limitações e garantias aplicáveis a cada caso.

Com efeito, o critério empregado pelo constituinte para a identificação da contribuição social, cuja competência se reserva à União, nos termos do artigo 149, somente pode ser visto na sua destinação: constituir-se instrumento de sua atuação na área social. Utilizando-se o conceito de causa, enquanto justificação para a cobrança de tributos, pode-se dizer que a cobrança da contribuição social se justifica (se legítima) pela necessidade de se proverem à União os meios para sua atuação na área social.

Dentre as contribuições sociais, destacam-se as destinadas à seguridade social, cujo aspecto material de incidência foi definido pelo artigo 195, o qual, por sua vez, as dispensou da observância do calendário para a fixação de sua anterioridade, que se rege pelo intervalo de noventa dias. Não são essas as únicas contribuições sociais, já que ali se enquadra, por exemplo, por expressa dicção constitucional (art. 212, § 5º), a "contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas, na forma da lei", que constitui fonte adicional de financiamento do ensino fundamental público.

Identificada uma contribuição social, torna-se imediata a necessidade de se examinar sua justificação, como meio de compreensão da inserção de normas tributárias indutoras. Como mencionado, diferentemente dos impostos, cuja justificação se limitava à busca de meios financeiros para o Estado desempenhar atividades gerais, *na contribuição social a justificação liga-se, ela mesma, a uma atuação estatal na área social.*

Nem toda atuação estatal na área social caracterizará uma intervenção sobre o Domínio Econômico, tal como se definiu neste estudo. Assim, conquanto a atividade assistencial do Estado não deixe de servir para atingir a justiça social, objetivo da Ordem Econômica, não se estende àquela o caráter de intervenção sobre o Domínio Econômico. Esta, já se procurou mostrar, implica fiscalização, incentivo e planejamento (artigo 174 da Constituição Federal). Entretanto, mesmo no caso de atividades assistenciais do Estado, a contemplação destas será relevante para o estudo das normas tributárias indutoras. Tal como já se dizia no caso das taxas relativas ao poder de polícia, também aqui *importará que as normas tributárias indutoras não levem ao incremento das diferenças sociais que motivam a assistência,* ou, o que dá no mesmo, exigir-se-á delas uma postura positiva – enquanto intervenção sobre o Domínio Econômico que são – na redução daquela desigualdade.

Caracterizando-se a própria atividade estatal, financiada pela contribuição social, intervenção sobre o Domínio Econômico, entretanto, então se reforçará a necessidade de harmonia entre aquela atividade e a lei que lhe provê os recursos financeiros.

Mais uma vez se realça, outrossim, que a par da exigência específica desta espécie tributária (harmonia), soma-se a necessidade de as normas tributárias indutoras encontrarem justificação independente da própria contribuição que lhe serve de veículo, já que enquanto esta já se justifica na necessidade de prover meios financeiros para a atuação estatal, aquelas buscarão, sempre, justificativa na intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.

2.3.2.6. Contribuições especiais

A caracterização das contribuições especiais, sejam de intervenção no Domínio Econômico, sejam de interesse de categorias profissionais ou econômicas, não é fácil, dado que a elas somente se refere o constituinte uma única vez, no artigo 149. O tema já foi examinado nou-

tra oportunidade,²⁹² cabendo ressaltar, aqui, as conclusões que mais interessam ao presente estudo.

Diante das classificações de tributos por critérios intrínsecos e extrínsecos, a primeira tentativa de busca da definição de um tributo, consiste em individualizar seu fato gerador. Tal postura seria baseada no artigo 4º do Código Tributário Nacional, segundo o qual a natureza jurídica específica do tributo determina-se pelo fato gerador da respectiva obrigação, não por sua denominação ou pela destinação legal do produto da sua arrecadação.

A questão é se o constituinte deu algum balizamento para as circunstâncias que podem dar nascimento àquela obrigação, ou seja, se há algum elemento no fato gerador das contribuições especiais que as distinga de outras exações.

Numa primeira aproximação, poder-se-ia buscar uma resposta afirmativa, tendo em vista que aquelas contribuições, à luz do referido artigo 149 do texto constitucional, devem servir como instrumento de atuação da União nas respectivas áreas. Assim, poder-se-ia imaginar que as contribuições se caracterizariam pelo fato gerador: estar-se-ia diante de contribuição de intervenção no Domínio Econômico quando a União se valesse de uma exação como instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico. Seria contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas toda aquela cuja cobrança influísse na economia, favorecendo à respectiva categoria.

Esta idéia logo se esvai, quando se tem em conta o que acima já se viu acerca da inserção de normas tributárias indutoras em outras espécies tributárias. Fosse a presença da intervenção econômica no contorno do fato gerador um critério distintivo das contribuições de intervenção no Domínio Econômico, então não se toleraria que Estados e Municípios, ao desenharem as regras de incidência de seus respectivos tributos, intervissem sobre o Domínio Econômico, já que o artigo 149 do texto constitucional daria tal competência apenas à União. Do mesmo modo, passariam à categoria de contribuição diversos tributos cuja natureza de imposto ou de taxa é clara, mas em cujo desenho entram normas tributárias indutoras.

292 Cf. Luis Eduardo Schoueri. "Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa", *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, Marco Aurélio Greco (coord.), São Paulo, Dialética, 2001, pp. 357 a 373.

Por tal razão é que se deve entender que não é a presença do fenômeno intervencionista no fato gerador da obrigação nem seu efeito no interesse de categoria profissional ou econômico que caracteriza a contribuição especial.

Ora, se as contribuições, por mandamento constitucional, servem como instrumento de atuação da União na área da intervenção sobre o Domínio Econômico ou na de interesse de categorias profissionais e econômicas, e se a presença dessa característica no fato gerador não caracteriza as contribuições, deve-se interpretar o mandamento contido no artigo 149 como de finalidade,²⁹³ *i.e.*, o produto da arrecadação daquelas contribuições deve servir para a intervenção sobre o Domínio Econômico ou para a atuação da União no interesse de categorias profissionais ou econômicas. Necessário, assim, o emprego de critérios relacionais (extrínsecos) para a definição desta espécie tributária.²⁹⁴

Neste ponto, resta propor a reflexão inversa: se a intervenção econômica não distingue o fato gerador daquelas contribuições (não é elemento suficiente), indaga-se se uma tal contribuição pode ter por fato gerador circunstância que não caracterize intervenção na economia (elemento necessário). O que se questiona, aqui, é se uma contribuição para intervenção sobre o Domínio Econômico necessariamente deverá conter, em seu próprio desenho, normas tributárias indutoras.

Novamente pesquisando o texto constitucional, não se encontra uma exigência (nem impedimento) no sentido de que o fato gerador da contribuição de intervenção no Domínio Econômico prescreva, ele mesmo, uma indução econômica. Na verdade, se para as taxas e contribuições de melhoria, o constituinte se preocupou em definir os possíveis fatos geradores no próprio artigo 145, e para os impostos e algumas contribuições sociais destinadas à seguridade social pelo menos se encontram as grandezas econômicas sobre os quais podem recair (respectivamente nos artigos 153 a 156 e 195), no caso da contribuição especial, ressalvado o caso daquela de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, § 4º, da Constituição Federal), não se encontra qualquer indicação acerca de seu fato gerador.

293 Cf. Marco Aurélio Greco, ob. cit. (nota 112), *passim*.

294 Sobre o assunto, v. *supra*, item 2.2.1.

A inexistência de indicação expressa não significa, outrossim, total liberdade do legislador federal. Não podem as contribuições incidir sobre um fato qualquer. Com efeito:

Em primeiro lugar, nota-se que o fato gerador de qualquer tributo deve ter um conteúdo econômico. A uma contribuição que incidisse sobre um fato não econômico faltaria, por exemplo, base de cálculo para a incidência. Se a intervenção econômica e a atuação da União nas áreas de interesse de categorias profissionais ou econômicas são atividades a ser financiadas pela referida contribuição, há ela de se basear em fato mensurável economicamente.

Ainda mais: havendo uma atividade estatal (intervenção sobre o Domínio Econômico ou atuação no interesse de categoria profissional ou econômica) a ser financiada, deve-se examinar a quem cabe suportar tais custos.

No direito alemão, são conhecidas as *Sonderabgaben*, às quais se nega o caráter de imposto, o que implica exigirem fundamentação constitucional que não se confunde com a impositiva, *i.e.*, a competência para sua instituição não se confunde com a competência para instituir impostos, derivando, diretamente, da competência para regular a economia.²⁹⁵ Conforme ensina Hansjürgens, são três os critérios definidos pela jurisprudência constitucional alemã para que se autorizem aquelas contribuições: i) um grupo social somente pode ser tributado por uma contribuição especial quando este grupo for claramente destacável, em virtude de uma situação de interesse comum ou por características comuns (grupo homogêneo); ii) deve haver uma conexão material (*Sachnähe*) entre o círculo de contribuintes e a finalidade buscada com o tributo, *i.e.*, o grupo tributado deve estar evidentemente mais próximo da finalidade buscada pela contribuição do que a coletividade ou do que outro grupo (responsabilidade do grupo); iii) a renda gerada com a contribuição deve ser aplicada em algo útil para o grupo (o que não significa que cada membro do grupo deve ter uma vantagem, mas que o grupo deve fruir com os gastos).²⁹⁶ Uma espécie destas contribuições é a de equilíbrio (*Ausgleichsabgaben*), caracterizada como uma prestação pecuniária de direito público, fundada em considerações de

295 Cf. Carsten Brodersen. "Nichtfiskalische Abgaben und das Finanzverfassung. Zur Abgrenzung nichtfiskalischer Abgaben von Steuern", *Verfassung - Verwaltung - Finanzen: Festschrift für Gerhard Wacke*, Klaus Vogel e Klaus Tipke (orgs.), Köln, Dr. Otto Schmidt, 1972, pp. 103 a 115 (109).

296 Cf. Bernd Hansjürgens. "Sonderabgaben aus finanzwissenschaftlicher Sicht - am Beispiel der Umweltpolitik", *Steuer und Wirtschaft*, n° 1/1993, pp. 20 a 34 (21).

ordem de política social ou econômica, cobrada de determinado grupo de empresas pertencentes a um ramo econômico, no interesse dessas em face de outras empresas do mesmo ramo econômico ou não, cuja receita líquida é aplicada no interesse daquele grupo, por meio de agentes financeiros públicos ou não, sem que tais recursos passem pelo tesouro nacional.²⁹⁷

Voltando ao caso brasileiro, enquanto no caso das contribuições sociais destinadas à seguridade social, o próprio constituinte tratou de determinar que toda a sociedade deveria assumir tal incumbência (artigo 195, *caput*), no caso das demais contribuições inexistia aquela indicação.

A dúvida remete aos estudos acerca da causa da tributação, acima revisados, que, em resumo, se dividem entre os que sustentam que o tributo deve ser suportado por aqueles que se beneficiam da atuação estatal (teoria do benefício) ou a motivaram (teoria da equivalência) e outros, que entendem que o tributo deve ser suportado por toda a sociedade, na medida de sua capacidade (teoria do sacrifício); a última teoria, lembra-se, evoluiu de modo a abandonar a idéia de sacrifício, para realçar a obrigação de suportar as despesas comuns, na medida da capacidade individual, conforme critérios de justiça distributiva.

Tratando-se de uma contribuição de intervenção no Domínio Econômico, parece necessário investigar, primeiramente, qual a extensão da intervenção. Embora de modo mediato qualquer intervenção estatal possa provocar algum reflexo na totalidade dos agentes econômicos (nem poderia ser de outro modo, já que o Estado sempre age no interesse do bem comum), muitas vezes a intervenção atinge, de modo imediato, determinado setor da economia.

Ora, se a intervenção estatal é voltada a determinado setor da economia, parece claro que é ali que se buscarão, em primeiro lugar, os recursos para a atuação estatal (teorias do benefício e equivalência); se a intervenção estatal é ampla e indistinta, justificado estará que seja igualmente abrangente a busca dos recursos para seu financiamento.

No caso das contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, é imediata a identificação daqueles que, já por definição, têm interesse ou motivam a atividade estatal a ser financiada.

Aplica-se, pois, em ambos os casos, o princípio da equivalência, embora esta não se meça de modo individual (como nas taxas), mas naquilo

297 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48 da Introdução), p. 194.

que Hansjürgens denomina “equivalência de grupo” (*gruppenmäßige Äquivalenz*).²⁹⁸

Assim é que se explica a razão de o artigo 149, ao arrolar as limitações do poder de tributar aplicáveis às contribuições, ter omitido o artigo 150, II. Versando este dispositivo sobre o princípio da igualdade tributária, veda ele qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes. Ora, é cristalino que, no caso das contribuições especiais, a distinção será possível. Veja-se, por exemplo, a contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas: já por sua finalidade, nota-se a necessária distinção entre contribuintes exatamente em função de sua ocupação profissional ou econômica. Igual raciocínio parece estender-se às de intervenção no Domínio Econômico, que apenas haverão de se exigir daqueles atingidos pela atuação estatal.

Neste ponto, importa ressaltar que conquanto afastada a aplicação às contribuições do princípio da igualdade tributária, pelas razões acima expostas, não se excepciona, aqui, o princípio da igualdade inscrito no artigo 5º do texto constitucional, cuja aplicação se espalha por todo o texto constitucional. É desse princípio que se extrai a constante busca da coerência do ordenamento jurídico.²⁹⁹ Fere o princípio da proporcionalidade a exigência de contribuição de grupo não afeto à atuação estatal que lhe deu origem.³⁰⁰

Válido parece, portanto, propor uma correlação entre a finalidade da contribuição e sua fonte financeira: o universo de contribuintes da contribuição de intervenção no Domínio Econômico há de corresponder àqueles imediatamente atingidos pela intervenção; o universo de contribuintes da contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas estará circunscrito aos pertencentes às respectivas categorias.

Não se encerra aqui a investigação, já que, no que interessa a este estudo, importa examinar se é possível encontrar os contornos aceitáveis para o fato gerador da contribuição especial.

Novamente valendo-se do princípio da proporcionalidade, enquanto corolário da igualdade, tem-se a necessária adequação entre a norma e a finalidade constitucionalmente prestigiada. Por tal razão, como se fez ver com as taxas, não pode a hipótese de incidência de uma contribuição especial contrariar a própria finalidade desta. Assim, por exemplo, se uma con-

298 Cf. Bernd Hansjürgens, ob. cit. (nota 296), p. 32.

299 Sobre igualdade, coerência e sistema, cf. Klaus Tipke, ob. cit. (nota 18 da Introdução).

300 A idêntica conclusão chegou Helenilson Cunha Pontes, ob. cit. (nota 157), pp. 162 e 182.

tribuição pretende financiar a intervenção sobre o Domínio Econômico pelo Estado, para incentivar determinada atividade, seria um contra-senso que essa contribuição tornasse mais gravosa essa mesma atividade, desincentivando-a. Se a contribuição visa a financiar a atuação da União em área de interesse de categoria profissional ou econômica, não pode sua cobrança contrariar o interesse perseguido pela União.

Um exemplo do que se diz acima se encontra na Lei nº 10.168, de 2000, que institui contribuição de intervenção no Domínio Econômico para financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. Tem por objetivo o estímulo do desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e setor produtivo. A referida contribuição atinge as pessoas jurídicas detentoras de licença de uso ou adquirentes de conhecimentos tecnológicos, bem como as signatárias de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. O conceito de transferência de tecnologia se estende, nos termos da lei, à exploração de patentes ou uso de marcas. Seu fato gerador é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a título de remuneração decorrente das obrigações acima referidas, sendo sua alíquota de dez por cento.

Importa ver se o grupo escolhido pelo legislador para a tributação corresponde às exigências constitucionais acima reveladas. Aqui, o que se indaga é se as pessoas jurídicas detentoras de licença de uso ou adquirentes de conhecimentos tecnológicos, bem como as signatárias de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes no exterior, constituem os agentes do Domínio Econômico afetados pela intervenção estatal.

A resposta pela afirmativa decorre do artigo 1º do mesmo texto legal, que impõe, como objetivo principal do Programa, o desenvolvimento tecnológico brasileiro. Pressupõe o legislador que aquelas empresas ali arroladas, por necessitarem de tecnologia, beneficiar-se-ão da existência desta no território nacional.

Outrossim, embora seja verdade que não só as empresas que firmem contratos de transferência de tecnologia com o exterior serão beneficiadas, mas também (e principalmente) aquelas que firmam contratos com pesquisadores nacionais, importa ver por que o legislador excluiu as últimas do rol de contribuintes. A resposta está no fato de que uma tal exação por certo

desestimularia a pesquisa científica nacional, que a contribuição visa a incentivar.

Vê-se, então, caso de norma tributária indutora, que exclui do rol de contribuintes as empresas que firmem contratos com pesquisadores nacionais, incentivando, destarte, tais contratos, em coerência com o objetivo da própria intervenção estatal.

Assim, *pode-se entender válida (e até desejável) hipótese de incidência da contribuição especial que contenha norma tributária indutora, servindo, ela mesma, para impulsionar os contribuintes no sentido almejado pela intervenção ou atuação da União; aceitável também uma hipótese neutra com relação àquela atividade estatal; inconstitucional, outrossim, aquela que contradiga a finalidade proposta.*³⁰¹ Exige especial atenção a constitucionalidade da contribuição especial cobrada de grupo diverso daquele beneficiado pela medida.³⁰²

Note-se, neste ponto, que não é pacífico tal entendimento, havendo quem entenda necessária a presença de norma tributária indutora na conformação do fato gerador da contribuição em comento. Assim, Luís Fernando Schuartz sustenta mandatório verificar se os impactos econômicos associados à instituição do tributo são “*funcionalmente compatíveis* com os objetivos projetados na Ordem Econômica a partir de uma certa ‘visão’ de como concretizar os seus princípios fundamentais dado um conjunto particular de condições e restrições sociais (tal como percebidas pela autoridade). O critério da ‘compatibilidade funcional’ significa, basicamente, não apenas a *ausência de incompatibilidades* entre impactos econômicos e realização das finalidades normativas, mas também, uma *relação de adequação positiva* entre ambos. A instituição do tributo *deve ser objetivamente adequada* para a realização de finalidades (de direcionamento estratégico de variáveis econômicas e de destinação específica) as quais, por sua vez, *deverão convergir na direção da efetivação* dos objetivos definidos na Constituição”.³⁰³

Cabe indagar, em continuação, se qualquer fato (econômico) que não contrarie a finalidade da contribuição pode ser eleito pelo legislador e validamente instituído para sua cobrança.

301 Cf. Helenilson Cunha Pontes, ob. cit. (nota 300), p. 182.

302 Cf. Reinhard Mussnug. “Die Zweckgebundene öffentliche Abgabe”, *Festschrift für Ernst Forsthoef zum 70. Geburtstag*, Schnur, roman (org.), 2ª edição, München, C.H. Beck, 1974, pp. 259 a 301 (269).

303 Cf. Luís Fernando Schuartz, ob. cit. (nota 151 do Cap. I), p. 54.

Cogita-se, aqui, de um atividade estatal a ser financiada por um grupo de pessoas. Conquanto inaplicável a igualdade tributária (já que se discrimina um grupo, que passa a ser tributado, enquanto outros não o serão), o princípio geral da igualdade exige um fator de *discrimen*, implicando, em síntese, a igualdade dentro do próprio grupo. Ora, se o objetivo é financiar a atividade estatal, é razoável que o critério diferenciador seja o próprio grau de envolvimento do contribuinte com a intervenção ou atuação estatal (contribui mais aquele mais afetado pela intervenção ou atuação) ou, alternativamente, a capacidade contributiva.

Sendo possível identificar grupos de contribuintes mais ou menos afetados pela intervenção, parece inaceitável que se exijam contribuições de intervenção no Domínio Econômico iguais de contribuintes submetidos a diferente atuação estatal. Esta conclusão é apenas um desdobramento do que se disse acima, sobre a correlação entre a contribuição e sua fonte financeira. Neste sentido, quando possível, o fato gerador da contribuição deve permitir aquela distinção.

Não sendo possível o emprego do primeiro critério diferenciador ou, mesmo o sendo, dentre os contribuintes inseridos no mesmo grupo, importa saber qual o critério para distribuir o encargo da contribuição. No caso de contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas, também se faz necessário um critério para diferenciar os contribuintes incluídos nas categorias afetadas pela atuação estatal.

Em tais casos, parece válido tomar-se o princípio da capacidade contributiva. Afinal, neste particular, já não mais será possível encontrar razão para que se aplique às contribuições especiais critério diferente daquele válido para os impostos. Conquanto estes se destinem a financiar gastos estatais coletivos e as primeiras financiem gastos imputáveis a determinado grupo, num e noutro caso cabe determinar quem, dentro da coletividade (impostos) ou do grupo (contribuições) deve suportar seu peso. Ora, se para os impostos o constituinte elegeu o princípio da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º), o mesmo princípio pode se estender ao último caso, naquilo que é similar aos impostos.

Assim, se o constituinte, no artigo 149, não fez expressa referência à extensão do princípio da capacidade contributiva às contribuições, é porque para estas aquele princípio apenas se aplica de modo subsidiário, depois de se empregar o critério discriminatório concernente ao grupo de afetação. Outrossim, o princípio da capacidade contributiva nada mais é que a concretização, na matéria tributária, do objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, insculpido no primeiro inciso do artigo 3º do

texto constitucional: construir uma sociedade livre, justa e solidária. É da solidariedade que decorre que mais devem contribuir aqueles que melhores condições têm para tanto. Ao tema da capacidade contributiva se retornará adiante, no item 3.2.4. deste estudo.

Ainda em relação às normas tributárias indutoras, importa refletir sobre assertiva de Marco Aurélio Greco o qual, estudando esta espécie tributária, sustenta: "Extrafiscalidade não é conceito que, a meu ver, seja pertinente quando se examinam as contribuições, inclusive as de intervenção. Nestas, o perfil da exigência é diferente e a arrecadação não se põe como parâmetro para aferir o significado e função da exigência. Contribuições não existem em função da arrecadação, mas em função da finalidade a que se preordenam. Ainda que se pretendesse aplicar o conceito de extrafiscalidade às contribuições, forçoso seria reconhecer, pelas razões expostas, que, em relação a elas, a extrafiscalidade só poderia assumir uma função positiva e não negativa."³⁰⁴ Vê-se, assim, que o festejado autor encontra um limite nas normas tributárias indutoras, que não poderiam assumir uma "função negativa". Tal posicionamento se explica porque Greco não aceita qualquer tipo de intervenção estatal que não seja no sentido de incentivar determinada atividade. A este respeito, vide o que se escreveu no item 1.1.2, *supra*.

Conclui-se que para as contribuições especiais valem idéias que já se teciam com referência a outras espécies tributárias: também aqui cabem (embora não se exijam) normas tributárias indutoras; estas se dobrarão às exigências impostas às demais formas de intervenção sobre o Domínio Econômico. Outrossim, nesta espécie tributária, assume importância a destinação do produto da arrecadação (intervenção sobre o Domínio Econômico ou atuação estatal no interesse de categorias profissionais ou econômicas), que conformará seu fato gerador, não se impondo norma tributária indutora, limitando o emprego desta, quando presente, já que a indução tributária será coerente com a intervenção econômica ou atuação da União financiada pela contribuição.

2.4. Técnicas de Indução por Normas Tributárias

Sem a pretensão de ser exaustiva a exposição, devem conhecer-se as formas como atuam as normas tributárias indutoras, já que, como mencio-

304 Cf. Marco Aurélio Greco, ob. cit. (nota 44 do Cap. I), pp. 25-26.

na Neumark, sendo indiscutível que os tributos produzem efeitos no processo econômico de produção, distribuição e consumo, cabe ao Estado, apenas, i) ignorar tais efeitos; ii) conhecê-los, mas não os levar em conta; ou iii) conhecê-los e utilizá-los para, por meio da política tributária, atingir objetivos econômicos.³⁰⁵ A norma tributária indutora exerce seu papel privilegiando o comportamento desejado ou discriminando o indesejado, direcionando, daí, o ambiente econômico ou social.³⁰⁶

Com base em ensinamento de Schmolders, Arthur Mohr³⁰⁷ distingue três fases, estudadas pela ciência das finanças, em que um tributo pode afetar o comportamento do contribuinte: conhecimento, pagamento e incidência. A cada fase, a liberdade do contribuinte é diversa. Para que o jurista possa compreender a norma tributária indutora, deve ele, também, conhecer os progressos da ciência das finanças.

Na fase do conhecimento (*Wahrnehmungsphase*), em que o indivíduo é confrontado com a possibilidade de tributação, goza ele de ampla liberdade, podendo ou não incorrer na tributação. Nesta fase, o grau de percepção da tributação variará em função i) do valor relativo do tributo; ii) de sua estrutura técnica (*i.e.*: se o tributo é perceptível ou não); e iii) de sua duração (um tributo que incide uma única vez é mais percebido que aquele que incide muitas vezes. Quanto mais perceptível o tributo, tanto mais provável que o contribuinte se desvie do comportamento previsto.

Na segunda fase, a do pagamento (*Zahlungsphase*), o grau de liberdade do contribuinte é menor, já que ele não mais pode fugir da tributação, cabendo-lhe apenas tentar escapar de suas conseqüências financeiras. O efeito tributário deste grupo será no preço ou no mercado. Assim, ter-se-á melhor efeito se o objetivo é que o aumento da carga tributária seja percebido pelo consumidor, para que este fuja do consumo tornado oneroso.

Finalmente, na fase da incidência (*Inzidenzphase*), o tributo é inevitável e já não pode ser repassado, somente restando ao contribuinte reduzir seu consumo ou seu investimento, ou gerar mais renda, para poder suportar a sobrecarga tributária.

305 Cf. Fritz Neumark. *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung*, Bern, Verlag A. Francke, s.d., pp. 87-88.

306 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48 da Introdução), p. 214.

307 Cf. Arthur Mohr, ob. cit. (nota 1), pp. 102 a 108.

2.4.1. Agravamento

Fala-se em agravamento quando a norma tributária indutora torna mais oneroso o comportamento indesejado, implicando aumento dos custos do contribuinte, que, assim, fica propenso a adotar comportamento alternativo, menos oneroso.

Böckli, entendendo que a compreensão do fenômeno das normas tributárias indutoras se dá a partir de uma visão tridimensional, enxergou nelas um triângulo de efeitos (*Wirkungsdreieck*), a ser considerado: o comportamento indesejado, o comportamento substitutivo e o desvio. Assim, depende a norma indutora, para atingir a finalidade proposta, do exame das alternativas colocadas à disposição do contribuinte, para afastar a pretensão tributária, ao mesmo tempo em que não basta o tributo tornar o comportamento indesejado tão oneroso quanto aquele almejado, sob o risco de o contribuinte encontrar um desvio, menos oneroso. Em síntese, o tributo deve tornar mais oneroso o comportamento indesejado em relação ao desejado, ao mesmo tempo que não basta meramente deixar os dois comportamentos igualmente muito onerados, sob pena de o contribuinte encontrar um desvio (*i.e.* não seguir nem o comportamento indesejado nem o desejado). O exemplo do autor é o caso do aumento do imposto de importação de determinados bens acabados, efetuado com a finalidade de motivar o industrial a importar equipamentos e passar a produzir os mesmos bens no país; o desvio surge quando o industrial, no lugar de importar máquinas para produzir bens equivalentes aos importados, vale-se do aumento do preço destes, para produzir bens de menor qualidade, a preços mais vantajosos.³⁰⁸

O agravamento pode dar-se seja pela criação de tributo antes inexistente, atingindo o comportamento indesejado, seja pelo incremento da tributação de tal comportamento. Em todos os casos, a norma tributária indutora deve, idealmente, desencorajar a própria ocorrência do fato gerador. Daí afirmar-se que a norma tributária indutora terá, idealmente, efeito não arrecadatório, já que tanto maior será o sucesso daquela, quanto menor for o universo de contribuintes dispostos a incorrer no fato gerador agravado. São palavras de Deodato: "Há impostos cuja finalidade não é render; é deixar de render, é nada arrecadar para o fisco."³⁰⁹

308 Cf. Peter Böckli, ob. cit. (nota 52 da Introdução), p. 104.

309 Cf. Alberto Deodato, ob. cit. (nota 6), p. 64.

Exemplo de emprego de norma tributária indutora de caráter gravoso é a tributação acentuada de bens cujo consumo, se não proibido, é desincentivado, como a nicotina ou o álcool. Uma norma tributária indutora deveria ser tal que motivasse o consumidor a modificar seu hábito. Entretanto, como menciona Böckli, referindo-se à Europa, mas com constatação certamente estendida a nosso continente, a referida tributação acabou por não gerar o efeito desejado, servindo, antes, de fonte atrativa de recursos para os governos, os quais, então, não têm interesse em que o consumidor modifique seus hábitos. Acerca da tributação de produtos que provocam vício, diz Böckli feliz trocadilho: "O prazer do indivíduo leva ao vício do fisco."³¹⁰

O emprego de normas tributárias gravosas encontram seu limite jurídico quando se constata a ocorrência do paradoxo a que se refere Böckli, que mostra que podem elas produzir um efeito regressivo, implicando um prêmio para os contribuintes que têm maior capacidade econômica, de modo que, após alguns anos, este contribuinte acaba ficando ainda mais forte. No raciocínio do autor, a norma tributária indutora poderá, em tal caso, contrariar o princípio da liberdade de concorrência, já que os concorrentes mais fracos não suportarão a carga tributária adicional, sucumbindo, o que permitirá aos mais fortes abocanhar fatia ainda maior do mercado.³¹¹ Este exemplo reforça o que se vem sustentando neste estudo, acerca da importância de as normas tributárias indutoras serem confrontadas com os princípios da Ordem Econômica, como qualquer outra forma de intervenção sobre o Domínio Econômico.

2.4.2. Vantagens

As normas tributárias indutoras atuam, também, no sentido de incentivar contribuintes que adotem comportamentos desejados pelo legislador. Vale-se o legislador da premissa de que os contribuintes buscam economizar tributos, para abrir uma válvula, pela qual a pressão tributária é aliviada, de modo dosado. Seria, como diz Bellstedt, uma espécie de elusão tributária guiada à distância, com efeitos pré-calculados.³¹²

310 No original: *Der Genuss des Einzelnen führt zur Sucht des Fiskus*. Cf. Peter Böckli, ob. cit. (nota 52 da Introdução), p. 51.

311 Cf. Peter Böckli, ob. cit. (nota 52 da Introdução), p. 104.

312 Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88), p. 298.

Isenção tributária é técnica que serve tanto aos objetivos extrafiscais (gênero) como aos arrecadatórios e aos simplificadores. A diferença não se encontra no modo de agir a norma, mas em sua função e, por conseguinte, em seu regime jurídico.

Hipótese de dispensa de pagamento do tributo, ou de incidência negativa,³¹³ constitui, sempre, norma que descreve pressupostos em cuja presença o contribuinte será colocado em situação mais benéfica que aquela em que ele se colocaria na falta de incidência da norma isencional.³¹⁴

No que tange a suas funções, surgem, primeiramente, as isenções técnicas. Como explica Bayer, tendo a lei tributária a função de prover às mãos públicas meios financeiros para o exercício de suas tarefas, vale-se o legislador de uma descrição hipotética do fato gerador ampla o suficiente para atingir o maior número de situações fáticas. O perigo desta opção legislativa é que o legislador pode acabar por incluir entre as situações sujeitas ao tributo caso que ele mesmo não consideraria adequado, seja pela mera aplicação do princípio da igualdade, seja por outra motivação técnica que o levou à concepção daqueles que submeteriam à tributação. Restam ao legislador duas alternativas: já na descrição da hipótese de incidência valer-se de características adicionais para precisar sua decisão, ou empregar uma norma de isenção. Assim, a norma de isenção técnica tem a função de definição da própria hipótese de incidência.³¹⁵

Como técnica de simplificação - que não é objetivo do presente estudo - aparecem as isenções que oferecem aos contribuintes regimes simplificados de tributação. É o caso do regime introduzido pelo SIMPLES (Lei nº 9.317/96) que, no bojo da sistemática introduzida, isenta seus contribuintes do pagamento de uma série de tributos.³¹⁶

Finalmente, podem as isenções servir de veículo a normas tributárias indutoras, quando motivam o contribuinte a adotar comportamento desejado pelo legislador.

313 Seguindo a trilha de Sacha Calmon Navarro Coêlho, Misabel Abreu Machado Derzi classifica as formas de exoneração tributária em "exógenas" e "endógenas", sendo as primeiras aquelas "que extinguem a obrigação tributária pela ocorrência de causa superveniente a seu nascimento" e "endógenas", as que "atuam na estrutura da norma tributária". Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 398.

314 Cf. Hermann-Wilfried Bayer, ob. cit. (nota 59 do Cap. I), p. 150.

315 Cf. Hermann-Wilfried Bayer, ob. cit. (nota 59 do Cap. I), p. 151.

316 Propositadamente, afasta-se a discussão se o próprio SIMPLES contém norma tributária indutora; o que se ressalta é sua função simplificadora.

Além das isenções, pode o legislador adotar outras técnicas, com efeito de beneficiar o contribuinte que adote o comportamento desejado.

Assim pode-se citar a depreciação acelerada de bens do ativo, que implicam, na área do imposto de renda, possibilidade de o contribuinte antecipar o lançamento de despesa que, pelas regras contábeis, apenas se daria em momento posterior. A antecipação da despesa permite ao contribuinte reduzir o lucro tributável e, portanto o imposto de renda do período em que se deu a depreciação acelerada. Do ponto de vista financeiro, a depreciação acelerada equivale a um empréstimo sem juros, já que se trata de mera antecipação de despesa que, de qualquer modo, seria lançada em período posterior; ou seja: o contribuinte reduz seu imposto num primeiro momento, mas deixará de lançar a mesma despesa no momento posterior, quando acabará pagando o imposto reduzido no primeiro momento.³¹⁷ O incentivo, neste caso, apenas se faz interessante se o contribuinte tem lucro, no momento do lançamento da depreciação acelerada. No cenário brasileiro, isto se torna especialmente relevante tendo em vista que o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, limita a compensação de prejuízos fiscais a trinta por cento do lucro auferido em períodos posteriores. Assim, aquele contribuinte que sofre prejuízos no período da contabilização da depreciação acelerada e lucros no momento posterior acabará prejudicado se fruir aquela depreciação, já que não deduzirá o prejuízo anteriormente contabilizado do lucro apurado posteriormente. Outra limitação que se apresenta ao incentivo é que ele atinge apenas aqueles que investem em bens de ativo fixo, cujo prazo de depreciação seria longo; investimentos igualmente relevantes em bens de curta vida útil não são igualmente incentivados.³¹⁸

Outro exemplo de norma tributária indutora é a depreciação especial: diferentemente da acelerada, a depreciação especial permite ao contribuinte lançar, a título de depreciação, montante superior ao próprio custo do bem depreciado.³¹⁹ Assim, o contribuinte lança em seu resultado fiscal despesa em que não incorre. Trata-se, novamente, de incentivo que somente será fruído pelo contribuinte que auferir lucro tributável, já que aquele com prejuízos apenas aumentará seu montante, sem qualquer vantagem.

Não só as aquisições de equipamentos podem ser objeto de incentivo. Gastos correntes podem ser incentivados, como no caso de pesquisa e desen-

317 Cf. Michael Rodi, ob. cit. (nota 186 do Cap. I), p. 208.

318 Cf. Glenn Jenkins e Ranjit Lamech, ob. cit. (nota 12 do Cap. I), p. 17.

319 Cf. Michael Rodi, ob. cit. (nota 186 do Cap. I), p. 208.

volvimento, quando o legislador autoriza sua imediata dedução como despesa (em vez de serem contabilizados como ativo diferido e amortizados ao longo do prazo), podendo-se conceber sua dedução em montante superior a cem por cento. Pode-se, ainda, autorizar seu lançamento intempestivo para trás ou para frente, com tempo definido ou não.³²⁰

Finalmente, contam-se os créditos fiscais, incentivos que atingem a própria dívida tributária, permitindo ao contribuinte reduzi-la, por meio de crédito conferido pelo legislador.³²¹ No caso do imposto de renda, os créditos fiscais podem ser classificados em duas espécies: i) os que são uma percentagem fixa dos gastos correntes ou de capital ou da soma de ambos e ii) aqueles que são uma percentagem fixa do incremento destes mesmos gastos em comparação com uma dada base; esta, por sua vez, pode ser fixa (quando os gastos correntes são comparados com os gastos ocorridos numa certa data fixa no passado) ou móvel (vista como a média dos gastos num período imediatamente anterior).³²²

Relata Rodi a existência, no direito comparado, de normas que permitem ao contribuinte que incorre no comportamento desejado pelo legislador, mas que não tem como fruir o benefício (porque não tem lucro, por exemplo), que transfira a terceiros, em caráter oneroso, seus benefícios não aproveitados.³²³ Tal provimento legal se torna relevante quando se quer afastar a discussão sobre a constitucionalidade dos benefícios fiscais que, diversamente das subvenções, somente são aproveitados por alguns contribuintes. Trata-se de exemplo do direito comparado que mereceria ser conhecido pelo legislador pátrio.

2.4.3. Indução por normas tributárias num contexto internacional

O reconhecimento da existência de normas tributárias indutoras como medida de intervenção sobre o Domínio Econômico implica sujeita-

320 Cf. Jacques Marcovitch, Roberto Sbragia, Eva Stal e José Cláudio Terra. *Instrumentos de Indução à Inovação Tecnológica: Uma Avaliação dos Incentivos Fiscais* (série Política Científica e Tecnológica), Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo, 1990, p. 16.

321 Cf. Michael Rodi, ob. cit. (nota 186 do Cap. I), p. 208.

322 Cf. Jacques Marcovitch, Roberto Sbragia, Eva Stal e José Cláudio Terra, ob. cit. (nota 320), p. 16.

323 Cf. Michael Rodi, ob. cit. (nota 186 do Cap. I), p. 209.

rem-se elas a maior atenção, quando se tem em conta compromissos firmados pelo Brasil na ordem internacional.

2.4.3.1. Limitações dos instrumentos tradicionais: subsídios no âmbito da Organização Mundial do Comércio

Além dos princípios impostos pela Ordem Econômica e pela Ordem Tributária, as normas tributárias indutoras podem sofrer limitações decorrentes de compromissos firmados pelo País no campo internacional. Neste sentido, destaca-se o “princípio da liberdade nas transações comerciais, baseada na eliminação de barreiras ao comércio internacional”,³²⁴ que inspirou o Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT e hoje constitui o fio condutor da Organização Mundial de Comércio. O potencial conflito entre o referido princípio e as normas tributárias indutoras se encontra na noção de subsídio, adotada naquele contexto.

Com efeito, conforme relata Zampetti, o impacto dos subsídios na competição internacional somente foi ganhando evidência na medida em que reduções tarifárias e outras medidas equivalentes o revelavam. Ademais, ao efeito pernicioso dos subsídios se levantaram argumentos a seu favor, baseados em diversas concepções do papel do governo: enquanto alguns países os vêem como distorção ilegítima do comércio internacional, outros os consideram um instrumento legítimo de política pública.³²⁵

Subsídio é, “toda ajuda oficial de governo, com o fim de estimular a produtividade de indústrias instaladas no país. O subsídio tem por objetivo promover o desenvolvimento de setores estratégicos sob o ponto de vista econômico, ou de regiões mais atrasadas, além de servir como instrumento de incentivo às exportações, sobretudo em países em desenvolvimento”.³²⁶ Em linhas gerais, “é todo auxílio oficial, de ordem financeira, cambial, comercial ou fiscal, concedido direta ou indiretamente ao industrial, assim como ao exportador ou grupo de exportadores, estabelecidos em uma área geográfica, com o fim de estimular a exportação de determinado pro-

324 Cf. Adilson Rodrigues Pires. *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*, Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 36.

325 Cf. Americo Beviglia Zampetti. “The Uruguay Round Agreement on Subsidies: A Forward-Looking Assessment”, *Journal of World Trade*, 1995, v. 29, n° 6, pp. 5 a 29 (9).

326 Cf. Adilson Rodrigues Pires, ob. cit. (nota 324), p. 201.

duto”.³²⁷ Vê-se, de tal conceito, que o subsídio, de que cogita a Organização Mundial do Comércio, é uma espécie do gênero das subvenções, qualificada pela sua finalidade de estímulo à exportação e por ser específica para determinado ramo industrial ou empresa.

Uma das virtudes apontadas por Vera Thorstensen³²⁸ da chamada Rodada Uruguai foi a inserção, no âmbito da Organização Mundial do Comércio, de uma definição para o termo “subsídios”,³²⁹ já que o acordo anterior, negociado durante a Rodada Tóquio, procurava impedir a utilização de subsídios às exportações de produtos industriais, mas não regulamentava a utilização de subsídios domésticos, que também afetava o comércio. No novo texto negociado (Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, sucedâneo do Acordo sobre Interpretação e Aplicação dos Artigos VI, XVI e XXIII do GATT, conhecido como Código de Subsídios),³³⁰ surge uma definição de subsídios, ampliando-se, ainda, a lista de subsídios proibidos e reforçando-se a disciplina sobre subsídios domésticos, além de se definirem os subsídios que podem ser utilizados.

Diz o artigo 1º do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias:

Artigo 1 Definição de Subsídio

1. Para os fins deste Acordo, considerar-se-á a ocorrência de subsídio quando:

- (a) (1) haja contribuição financeira por um governo ou órgão público no interior do território de um Membro (denominado, a partir daqui, ‘governo’), i.e.,

327 Cf. Adilson Rodrigues Pires, ob. cit. (nota 324), p. 203.

328 Cf. Vera Thorstensen. *OMC – Organização Mundial do Comércio: as regras do comércio internacional e a nova rodada de negociações multilaterais*, 2ª edição, São Paulo, Aduaneiras, 2001, p. 133.

329 Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias, de 1994, assinado pelo Brasil, durante a chamada Rodada Uruguai e promulgado por meio do Decreto nº 1.355, de 30.12.1994; as versões em língua portuguesa aqui apresentadas se extraem de Luiz Olavo Baptista, João Grandino Rodas e Guido Fernando Silva Soares. *Normas de direito internacional: tomo III, vol. 1: direito empresarial, economia internacional*. Textos coligidos, ordenados e anotados, São Paulo, LTr., 2000. O Acordo motivou a edição do Decreto nº 1.751, de 22 de dezembro de 1995.

330 Cf. Adilson Rodrigues Pires, ob. e loc. cit. (nota 324).

- (I) quando a prática do governo implique transferência direta de fundos (por exemplo, doações, empréstimos e aportes de capital), potenciais transferências diretas de fundos ou obrigações (por exemplo, garantias de empréstimos);
- (II) quando receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações fiscais);
- (III) quando o governo forneça bens ou serviços além daqueles destinados à infra-estrutura geral, ou quando adquira bens;
- (IV) quando o governo faça pagamentos a um sistema de fundo, ou confie ou instrua órgão privado a realizar uma ou mais das funções descritas nos incisos (I) a (III) acima, as quais seriam normalmente incumbência do governo e cuja prática não difira, de nenhum modo significativo, da prática habitualmente seguida pelos governos; ou
- (a) (2) haja qualquer forma de receita ou sustentação de preços no sentido do Artigo XVI do GATT de 1994; e
- (b) com isso se confira uma vantagem.
2. Um subsídio, tal como definido no parágrafo 1, apenas estará sujeito às disposições a Parte II ou às disposições das Partes III ou V se o mesmo for específico, de acordo com as disposições do artigo 2.³³¹

Normas tributárias indutoras podem caracterizar subsídios. O Anexo I do referido Acordo traz uma lista ilustrativa de subsídios à exportação, ali incluindo:

- (e) Isenção, remissão ou deferimento, total ou parcial, concedido especificamente em função de exportações, de impostos diretos ou impostos sociais pagos ou pagáveis por empresas industriais ou comerciais.
- (f) A concessão, no cálculo da base sobre a qual impostos diretos são aplicados, de deduções especiais diretamente relacionadas com as exportações ou com o desempenho exportador, superiores àquelas concedidas à produção para consumo interno.
- (g) A isenção ou remissão de impostos indiretos sobre a produção e a distribuição de produtos exportados, além daqueles aplicados sobre a produção e a distribuição de produto similar vendido para consumo interno.
- (h) A isenção, remissão ou deferimento de impostos indiretos sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados no fabrico de produtos exportados, além da isenção, remissão ou deferimento de impostos indiretos equivalentes sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados no fabrico de

331 O artigo 4º do Decreto nº 1.751/95, sob o pretexto de regulamentar esta matéria, acresce entre os casos de subsídio e em alternativa àquilo que prevê a OMC, a hipótese em que haja, no país exportador, qualquer forma de sustentação de renda ou de preços que, direta ou indiretamente, contribua para aumentar exportações ou reduzir importações de qualquer produto.

produto similar destinado ao mercado interno; desde que, porém, impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores possam ser objeto de isenção, remissão ou deferimento sobre produtos destinados à exportação mesmo quando tal não se aplique a produtos similares destinados ao consumo interno, se os impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores são aplicados aos insumos consumidos no fabrico do produto de exportação (levando-se em devida conta os desperdícios) (...)

- (i) A remissão ou devolução de direitos de importação além daqueles praticados sobre insumos importados que sejam consumidos no fabrico do produto exportado (levando na devida conta os desperdícios normais (...))

Desta forma, se a norma tributária indutora caracterizar uma vantagem e constatado seja a vantagem específica a uma empresa ou indústria, ou grupo de indústrias, fica apontado um subsídio. A vantagem é considerada específica para empresa ou ramo industrial quando se faz uma comparação entre a situação da empresa com a aplicação da medida contestada e sem sua aplicação (*But-For-Test*).³³² O mesmo Acordo classifica os subsídios em três espécies: proibidos, ou vermelhos (artigo 3º), recorríveis, ou amarelos (artigo 5º) e irrecorríveis, ou verdes (artigo 8º). Enquanto o primeiro grupo independe de dano, no segundo se torna exigível a demonstração de ocorrência de efeitos danosos aos interesses de outros Membros.

Merece nota, nos exemplos arrolados acima, que eles cuidam de excluir do conceito de subsídios os casos de restituição de tributos indiretos, ainda que cumulativos e incidentes em etapas anteriores à exportação. Trata-se de autorização de aplicação do princípio do destino, segundo o qual os produtos exportados se tributam apenas no país de destino, isentando-os de tributação na origem. Não se trata, necessariamente, de norma tributária indutora, já que sua função é apenas conformar a própria base de tributação do país, que se limita aos produtos consumidos no território. Assim, por exemplo, a restituição do PIS e COFINS, efetuada na forma de crédito de IPI, nos termos da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996 e posteriores alterações, não constituía subsídio. Mencione-se, aliás, que o crédito era feito de forma estimada, caracterizando sua forma de cálculo norma simplificadora, vez que não correspondia, necessariamente, ao montante efetivo pago em etapas anteriores.

332 Cf. Ivo Gross. "Subventionsrecht und 'schädlicher Steuerwettbewerb': Selektivität von Steuervergünstigungen als gemeinsames Kriterium", *Recht der Internationalen Wirtschaft*, ano 48, Caderno 1/2002, pp. 46 a 55 (52).

Também importa considerar os casos de subsídios irrecorríveis, ou não acionáveis (subsídios verdes) quando as normas tributárias indutoras não contrariam a ordem internacional. Trata-se dos subsídios “não específicos” e três casos de subsídios “específicos”: i) voltados a cobrir uma parte dos custos de atividade pesquisa e desenvolvimento pré-competitivo (como protótipos); ii) que visem à redução de desigualdades regionais; e iii) aqueles que buscam promover a adaptação das instalações industriais a novas exigências ambientais. Tais subsídios, outrossim, estão sujeitos a notificação prévia a sua implementação ao Comitê de Subsídios, para permitir a avaliação da consistência do programa com as condições para a irrecorribilidade dos subsídios (artigo 8.4 do Acordo)

Caracterizando a norma tributária indutora um subsídio proibido ou recorrível, dispõe o próprio Acordo de medidas para seu controle, por meio das Medidas Compensatórias.³³³

Recentemente, o tema dos subsídios por meio de normas tributárias indutoras foi examinado pelo Órgão de Apelação da Organização Mundial do Comércio. Tratava-se de caso em que se examinava o tratamento tributário das empresas de vendas ao exterior (*Foreign Sales Corporations – FSC*), nos Estados Unidos.³³⁴ As FSC são subsidiárias de empresas norte-americanas, geralmente sediadas em países com tributação favorecida, através das quais as últimas desenvolvem seus negócios de exportação. Os lucros auferidos pelas FSC são computados nas demonstrações financeiras de suas controladoras norte-americanas mediante um tratamento tributário privilegiado. O benefício fiscal é condicionado, outrossim, a que a FSC venda produtos de sua controladora, fabricados nos Estados Unidos. O Órgão de Apelação, em decisão de 24 de fevereiro de 2000, confirmando decisão anterior do Painel, decidiu que este sistema configurava subsídio, vedado pelas normas da Organização Mundial do Comércio.

333 Para um estudo de medidas compensatórias adotadas pela União Européia após a Rodada do Uruguai, v. Paul Waer e Edwin Vermulst. “EC Anti-Subsidy Law and Practice After the Uruguay Round”, *Journal of World Trade*, vol. 3, n° 3, junho de 1999, pp. 19 a 43.

334 Cf. World Trade Organization. Appellate Body Report, 24.2.2000 – WT/DS108/AB/R, *United States-Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”*. Disponível em <http://docsonline.wto.org/gen_viewerwindow.asp?d://ddfdocuments/t/wt/ds/108abrw.doc.htm&skip=0>. Acesso em 21.02.2002.

2.4.3.2. Acordos de bitributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento: o *tax sparing* e o *matching credit*

Conhecidos instrumentos internacionais que limitam o emprego de normas tributárias indutoras, devem ser mencionados, por outro lado, casos em que o emprego de normas tributárias indutoras é garantido ou até mesmo veiculado por meio de tratados internacionais.

Acordos de bitributação são instrumentos de que se valem os Estados para, por meio de concessões mútuas, afastarem ou mitigarem os efeitos da bitributação internacional, além de atenderem a outras finalidades, como o próprio controle da evasão tributária internacional. Em síntese, os Estados se valem de dois métodos: o da isenção (pelo qual um Estado se compromete a excluir da base de cálculo de seu tributo, com ou sem reserva de progressividade, valores já oferecidos à tributação no outro Estado contratante) e o do crédito, ou da imputação (segundo o qual um Estado, conquanto mantendo em sua base de cálculo valores já tributados no exterior, assegura, com ou sem limites, redução de seu tributo, em montante equivalente àquele que já foi pago no exterior).

Se a sua própria celebração, conferindo uma garantia acerca do tratamento tributário garantido a investimentos internacionais, pode provocar incremento dos últimos, casos há em que as normas tributárias indutoras são especialmente focadas em seus textos. Trata-se dos casos do crédito presumido (*matching credit*) e do crédito fictício (*tax sparing*).

Ambos os casos levam em consideração limitações do método da imputação, acima referido. Considera-se que, pelo referido método, um Estado apenas excluirá de sua base de cálculo montantes efetivamente devidos no outro Estado contratante. Assim, no caso de uma remessa de rendimentos de um Estado (fonte) para o outro (residência), este se compromete a conferir ao contribuinte crédito limitado ao tributo pago no primeiro. Quanto maior o tributo pago na fonte, menor será o saldo pago na residência; reduzindo-se o tributo na fonte, incrementa-se o saldo devido na residência.

Normas tributárias indutoras operam, por vezes, no sentido da redução do montante de tributo devido. Espécie do gênero das subvenções, o Estado afasta sua pretensão tributária como forma de induzir o contribuinte a certo comportamento. Sua eficiência depende, destarte, da inexistência de outra incidência tributária, por parte de outro Estado, que possa desestimular a atitude desejada pelo legislador do primeiro Estado. Em casos internacionais, nos quais mais de um Estado pretenda fazer incidir seu tributo

sobre a mesma circunstância econômica (bitributação), pode a norma tributária indutora ver-se frustrada, se desconsiderada tal perspectiva. Trata-se do caso em que ambos os Estados, visando a evitar que fluxos internacionais de recursos financeiros sejam onerados pela bitributação, celebram tratados internacionais, prevendo o método da imputação, ou crédito. Conforme já ressaltado, o montante devido no Estado da fonte permitirá uma redução do tributo devido no Estado da residência.

Ora, caso o Estado da fonte, por meio de norma tributária indutora, permita uma redução de sua tributação, a aplicação imediata do método da imputação levará a um incremento na pretensão tributária do Estado de residência. Conquanto o método continue se prestando a afastar a bitributação, a norma tributária indutora perderá sua função, já que seu efeito indutor desaparecerá pela maior incidência, no Estado da residência. O método do crédito "retira, noutras palavras, do Estado importador de capitais, a possibilidade de exercer sua política econômica por meio da estruturação de seus impostos sobre dividendos, juros e royalties".³³⁵ Na relação entre os dois Estados contratantes, por outro lado, tem-se efeito ainda mais grave: sendo as normas tributárias indutoras espécie de subvenção, torna-se válida a afirmação de que o Estado da residência acaba se beneficiando de recursos destinados a subvenções pelo Estado da fonte.³³⁶ Tratando-se de um acordo de bitributação entre dois Estados em igual nível de desenvolvimento, o último efeito costuma ser desprezado. Raciocina-se no sentido de que aquilo que um Estado perde, por um lado, compensa-se com seus ganhos em sentido inverso. Noutras palavras, fica assegurado o equilíbrio entre os Estados contratantes.

Celebrando-se um acordo de bitributação entre um Estado mais desenvolvido e outro menos desenvolvido, entretanto, deve-se considerar o

335 No original: *Die Steuererteilungslösung nimmt, anders ausgedrückt, den Kapitalimportstaaten die Möglichkeit, durch die Gestaltung ihrer Steuern von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren Wirtschaftspolitik zu betreiben* (destaque no original). Cf. Klaus Vogel. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen*, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen. 3. Völlig neubearb., Aufl. München, Beck, 1996, p. 745.

336 *Die Ermässigung kommt nicht dem Steuerpflichtigen, sondern dem Fiskus seines Wohnsitzstaates zugute* ("a redução não beneficia o contribuinte, mas o fisco de seu Estado de residência). Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 335), p. 1.562.

sentido unilateral dos investimentos (do Estado mais desenvolvido para o menos desenvolvido) e, em consequência, dos rendimentos (do Estado menos desenvolvido – fonte – para o mais desenvolvido – residência). Assim, as subvenções, por meio de normas tributárias indutoras, são concedidas pelo Estado da fonte (menos desenvolvido) e absorvidas pelo Estado da residência.

Diante de tal cenário, desenvolveu-se, no âmbito dos acordos de bitributação entre países com graus diversos de desenvolvimento, a técnica do crédito fictício (*tax sparing*), que "consiste na atribuição de um crédito correspondente ao imposto que teria sido pago no país de origem se não fossem as medidas de exoneração com que neste se pretendeu incentivar o investimento exterior", evitando-se, assim, "que o contribuinte deixe de beneficiar do efeito incitativo concedido no país da fonte, cujo sacrifício financeiro, na ausência do crédito fictício, acabaria por redundar em benefício exclusivo do país da residência".³³⁷ "O resultado, do ponto de vista do Direito Tributário Internacional, em nada difere de se o Estado da fonte tivesse dado ao contribuinte uma subvenção direta, não se tributando esta no Estado da residência."³³⁸

Vários acordos de bitributação assinados pelo Brasil adotam a técnica do crédito fictício.³³⁹ A título de exemplo, cita-se o subparágrafo "b", "ii", do parágrafo 2 do artigo 22 do acordo de bitributação assinado com o Japão (promulgado pelo Decreto nº 61.899, de 14 de dezembro de 1967), na redação dada pelo Protocolo assinado em 23 de março de 1976 (promulgado

337 Cf. Alberto Xavier. *Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*, 5ª edição atualizada, Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 672.

338 No original: *Das Ergebnis ist internationalsteuerrechtlich kein anderes, wie wenn der Quellenstaat dem Steuerpflichtigen eine direkte Subvention gegeben und der Wohnsitzstaat von deren Besteuerung abgesehen hätte*. Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 335), p. 1.564.

339 "Dentro da diretriz fixada pelo Governo brasileiro de que o país desejava utilizar o seu sistema fiscal, principalmente a Lei do imposto de renda, como instrumento de política econômica, e que pretendia recorrer ao capital estrangeiro para complementar o seu processo de desenvolvimento, foram inseridas nos acordos cláusulas que estimulavam o investimento direto e o reinvestimento e que impediam que os benefícios fiscais concedidos pelo Governo brasileiro fossem anulados pela legislação fiscal do Estado do investidor, com a consequente transferência do montante desses incentivos para o Tesouro do país do investidor". Cf. Francisco Oswaldo Neves Domelles. "Acordos para Eliminar a Dupla Tributação da Renda", *Revista de Direito Tributário*, ano 2, janeiro/março de 1978, nº 3, pp. 251 a 257 (255).

pelo Decreto nº 81.194, de 9 de janeiro de 1978), segundo o qual, para fins do crédito a ser conferido pelo Japão, quando da aplicação do método da imputação, "o imposto brasileiro deverá incluir o montante do imposto brasileiro que deveria ter sido pago se não houvesse a isenção ou redução do imposto brasileiro de acordo com as medidas especiais de incentivo visando a promover o desenvolvimento econômico do Brasil, vigentes em 23 de março de 1976, ou que possam ser introduzidas posteriormente na legislação tributária brasileira, modificando ou ampliando as medidas existentes, desde que a extensão do benefício concedido ao contribuinte por tais medidas seja acordado pelos Governos de ambos os Estados Contratantes".

Por outras vezes, os acordos de bitributação não se limitam a meramente evitar a anulação de normas tributárias indutoras unilaterais, passando a servir os próprios acordos como veículo para a introdução das últimas.

Considera-se, mais uma vez, um acordo de bitributação entre países com graus de desenvolvimento diversos, que implicam fluxo unilateral de rendimentos. Enquanto entre países de igual grau de desenvolvimento, os fluxos bilaterais de rendimentos asseguram que renúncias tributárias por parte de um Estado se compensem por ganhos decorrentes dos fluxos inversos, no caso ora considerado as renúncias efetuadas pelo Estado da fonte tornam-se definitivas.³⁴⁰ Sob tal perspectiva, compreende-se que os Estados menos desenvolvidos não celebram acordos de bitributação para tornar neutra a tributação dos investimentos estrangeiros; ao contrário, abrem eles mão de parte de sua pretensão tributária, visando a produzir o efeito do incentivo àqueles investimentos.

Daí ter-se desenvolvido a técnica do crédito presumido (*matching credit*), que "consiste na atribuição de um crédito mais elevado do que o que resultaria da aplicação da alíquota convencional ou de direito comum em vigor no país da fonte".³⁴¹ "Mediante el matching credit el país desarrollado concede un crédito presunto fijo, superior a la alícuota máxima de retención que se pacta."³⁴² De regra,³⁴³ concede-se ao investidor crédito,

340 Considera-se apenas a renúncia por parte do Estado da fonte porque é este, nos acordos, que geralmente tem sua pretensão tributária limitada a um teto, enquanto o Estado da residência não tem qualquer limite.

341 Cf. Alberto Xavier, ob. cit. (nota 337), p. 671.

342 Cf. Roque Garcia Mullin. "Tratados impositivos entre países desarrollados y países en desarrollo", *Revista de Direito Tributário*, janeiro/junho de 1983, nº 23/24, pp. 26 a 36 (33).

343 Embora este seja o caso mais comum nos acordos assinados pelo Brasil, o conceito de *matching credit* é mais amplo e não se limita ao cálculo a partir do montante da re-

em seu país de residência, equivalente ao imposto a que normalmente se sujeitam os investimentos no Estado da fonte, enquanto, simultaneamente, este é reduzido. Assim, o investidor goza de uma redução em seu imposto, no Estado da fonte, provocada pelo acordo de bitributação, mas tal redução é desconsiderada por seu Estado de residência, como se tivesse sido pago imposto sem qualquer redução no primeiro país. Em consequência, mantém-se o incentivo financeiro concedido ao investidor. "Este tipo de crédito presumido provoca una verdadera reducción en el costo fiscal total de la inversión, se traduce en un efectivo beneficio del inversionista, y preserva la posibilidad del país fuente de llevar adelante una política de incentivos."³⁴⁴

Diversos são os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil que prevêm alguma forma de crédito presumido. A título de exemplo, cita-se o acordo de bitributação com os Países Baixos, promulgado pelo Decreto nº 355, de 1º de dezembro de 1991, cujo artigo 23, depois de assegurar, nos Países Baixos, crédito equivalente ao imposto pago no Brasil, dispõe, em seu parágrafo 4º, que "para os efeitos do que dispõe o parágrafo 3º, o imposto pago no Brasil será considerado: (a) relativamente aos dividendos de que trata o parágrafo 2º do Artigo 16, 25% (vinte e cinco por cento) de tais dividendos, se forem pagos a uma sociedade holandesa que detenha no mínimo 10% (dez por cento) do capital votante da sociedade brasileira, e 20% (vinte por cento) nos demais casos; (b) relativamente aos juros de que trata o parágrafo 2º do Artigo 11, 20% (vinte por cento) de tais juros".

2.5. Síntese do Capítulo Segundo

A. Em análise do direito comparado, constata-se não ser fenômeno recente o emprego de normas tributárias indutoras, que persistiram mesmo em época em que se pregava o liberalismo econômico. Nos Estados Unidos, a questão chegou a confundir-se com a dos limites do federalismo, ten-

núncia do Estado da fonte. A mesma técnica do *matching credit* pode ser vista do ângulo do Estado da residência, como um reconhecimento, ainda que parcial, do princípio da territorialidade, implicando, assim, uma renúncia parcial, por parte do Estado da residência, ao imposto que lhe seria devido. Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 335), pp. 1.564 e 1.565.

344 Cf. Roque Garcia Mullin, ob. e loc. cit. (nota 342).

do em vista que o emprego de normas tributárias indutoras, pela União, poderia afetar a autonomia dos Estados. No direito brasileiro também se encontram, desde os primórdios da República até hoje, casos de normas tributárias indutoras.

B. A classificação dos tributos pode dar-se por critérios intrínsecos e extrínsecos. No direito brasileiro, ambos os critérios são válidos e por isso devem ser combinados. Reconhecem-se, assim, os tributos vinculados e não vinculados (critérios intrínsecos), ao mesmo tempo em que se toma em consideração a destinação (critério extrínseco) para a definição da espécie tributária.

C. Para o estudo das normas tributárias indutoras, entretanto, os critérios acima não são suficientes, já que não respondem a questão se uma determinada espécie é compatível, ou não, com a função de servir de veículo de introdução de normas tributárias indutoras. Tal questão exige o conhecimento da teoria das causas em matéria tributária.

D. A teoria das causas em matéria tributária busca o fundamento da tributação. Encontra sua origem no direito privado, onde também se questionava a causa da obrigação, que se aceitava como a razão de ser da tutela jurídica atribuída pelo Estado, *i.e.*, a justificativa teleológica da regulamentação jurídica da relação.

E. Entre os tributaristas, houve muita polêmica sobre a existência ou importância do estudo das causas. Em parte, tal discussão se explica porque os "contendentes" adotam conceitos diversos de causa, daí também divergirem em suas conclusões. Enquanto alguns buscavam na causa um elemento de validade para a tributação (causa eficiente), outros viam nela o momento fático de seu nascimento (causa formal) e, finalmente, houve os que buscavam sua fundamentação (causa final). Para uma análise pragmática, o que se busca é a relação entre a norma e seu usuário, aí se investigando o papel da norma, *i.e.*, a razão última e aparente pela qual um fato da vida é tomado como pressuposto da obrigação tributária, ou o fundamento (justificativa) da lei tributária.

E.1. Segundo os defensores do princípio da equivalência, o pagamento dos tributos seria uma contraprestação pelos serviços prestados pelo Estado. Esta teoria se prestava para os tributos vinculados, mas enfrenta dificuldade quando se consideram os tributos nos quais inexistem correlação entre o montante pago a título de tributos e a prestação estatal. Daí alguns autores sustentarem que a idéia de causa somente se aplicaria aos tributos em que se fizesse presente o sinalagma.

E.2. Para a Escola de Pavia, os tributos não vinculados se justificariam, em última essência, pela existência do Estado, sendo a capacidade contributiva o critério para medir sua importância. Sinaliza esta teoria uma evolução da equivalência para o benefício, já que não mais se buscam relações sinalagmáticas, mas a efetiva fruição de benefícios pelo particular, apurada essa pelo princípio da capacidade contributiva. Também a teoria do benefício sofreu críticas daqueles que apontam a existência de pessoas que fruem de benefícios estatais mas deixam de ser tributadas.

E.3. Os defensores da teoria do sacrifício também se valem do princípio da capacidade contributiva como causa da tributação, mas desta feita apontam-na como critério para repartição do "sacrifício", atendendo à idéia de utilidade marginal: cada qual deve ser chamado a colaborar com as despesas estatais, com sacrifício equivalente; quem tem maior capacidade contributiva pode contribuir com maior quantia, sem por isso sofrer sacrifício maior que o imposto ao menos favorecido, com o pouco que lhe é exigido.

E.4. A idéia do sacrifício não escapa das críticas daqueles que afirmam que não se trata de sacrifício o que o cidadão oferece ao Estado, mas de sua participação nos custos da existência social. Esta idéia se coaduna com os valores de justiça e solidariedade, inseridos no artigo 3º da Constituição Federal, tendo em vista que a solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social, na medida de sua capacidade. Retoma-se, assim, a capacidade contributiva, na teoria das causas, não como fundamento, em si, da tributação, mas como reflexo, em matéria tributária, dos valores da justiça e da sociedade.

F. A relação dos impostos com as normas tributárias indutoras passa pelo questionamento se esta espécie tributária pode ter finalidade diversa da mera arrecadação de recursos para cobrir despesas gerais. Esta indagação se resolve quando se considera não ser essencial, para que se configure um imposto, que este tenha a finalidade arrecadadora.

F.1. Com base na teoria das causas, inclui-se na idéia de imposto uma justificação: prover o Estado com meios econômicos para cumprir seus fins coletivos. Ora, se as normas tributárias indutoras têm causa (justificação) diversa, então sua veiculação por meio de impostos exige que sejam elas investigadas pela causa que lhes é própria, não pela causa dos impostos.

F.2. Na disciplina dos impostos se encontram, de um lado, normas cuja causa (justificação) se encontra na necessidade financeira do Estado e outras cuja causa (justificação) reside na intervenção do Estado sobre o

Domínio Econômico. Enquanto as primeiras têm sua legitimação imediatamente reconhecida a partir das necessidades financeiras do Estado, critério de repartição fundado na justiça e solidariedade (capacidade contributiva) e embasamento constitucional a partir dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal, as últimas devem buscar fundamentação, critério de repartição e embasamento constitucional em cada ato de intervenção praticado.

F.3. Assim, impostos são espécies tributárias que se distinguem das demais por conta de seu fato gerador (não vinculado) e da destinação do produto de sua arrecadação (despesas gerais do Estado). Sua conformação legal não se faz exclusivamente a partir de normas com função arrecadadora, cuja justificação é a necessidade de o Estado obter recursos para suprir as exigências coletivas, mas também ali atuam normas indutoras. Estas têm justificação diversa das primeiras, qual seja a intervenção estatal sobre o Domínio Econômico, da qual são manifestação.

F.4. Se a Ordem Econômica tem por finalidade, nos termos do artigo 170 da Constituição Federal, assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, vê-se que não se pode apontar incompatibilidade entre as normas tributárias indutoras e os impostos, já que ambos se integram no objetivo da construção de uma sociedade livre, justa e solidária (artigo 3º da Constituição Federal).

G. No conceito de taxa tem-se presente a idéia do sinalagma, *i.e.*, uma relação entre o tributo e um gasto estatal provocado pelo contribuinte. Daí a doutrina se manifestar pela necessidade de a base de cálculo da taxa manter uma relação de razoável equivalência com o custo da atividade estatal.

G.1. Se as taxas se justificam pela relação sinalagmática, tendo, daí, o papel meramente distributivo do custo da prestação estatal entre seus utentes, a introdução de normas tributárias indutoras por meio desta espécie tributária exige atenção. A doutrina, em sua maioria, não aponta incompatibilidade entre o caráter contraprestacional da taxa e o emprego das normas tributárias indutoras.

G.2. Importa, no estudo das normas tributárias indutoras, examinar sua coerência com a própria atividade estatal que lhe serve de esteio. Não seria aceitável que o Estado, por meio de seu poder de polícia, buscasse limitar atividade que, simultaneamente, fosse incentivada por meio de outro instrumento; muito mais crítico seria o fato de tal incentivo ser veiculado por meio de norma tributária indutora inserida na própria taxa criada por conta do exercício daquele poder de polícia.

H. A contribuição de melhoria não exige a constatação de uma valorização imobiliária, para sua instituição. Impõe-se, isto sim, um benefício fruído pelo contribuinte por conta da obra pública. Sua causa se afigura, assim, ligada à teoria do benefício. Admitida a inserção de normas tributárias em sua instituição, também para a contribuição de melhoria se deve reconhecer que, a par das normas legitimadas pelo sinalagma, outras se encontrarão cuja motivação estaria na necessidade de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.

I. Empréstimos compulsórios encontram sua justificação na necessidade de a União ser provida de recursos específicos para o atendimento de reclamos previstos pela própria Constituição, arrolados em seu artigo 148. A vinculação de tais tributos a uma finalidade deve, por observância à busca de coerência que se procura no Ordenamento, de se estender à inserção de normas tributárias indutoras: estas não podem contrariar a finalidade buscada pelo próprio empréstimo compulsório. Ademais, as normas tributárias indutoras nos empréstimos compulsórios, como nos impostos e taxas, necessitarão de justificativa que não se exaurirá na mera necessidade de obtenção de recursos financeiros para o Estado, mas se encontrará no campo da intervenção sobre o Domínio Econômico.

J. Contribuições sociais justificam-se pela necessidade de se proverem à União os meios para sua atuação na área social. Já a partir de tal fundamentação, vê-se que as normas tributárias indutoras não devem levar ao incremento das diferenças sociais que motivam a assistência, ou, o que dá no mesmo, exigir-se-á delas uma postura positiva – enquanto intervenção sobre o Domínio Econômico que são – na redução daquela desigualdade. Ademais, caso a própria atividade estatal, financiada pela contribuição social, venha a se caracterizar como intervenção sobre o Domínio Econômico, então se reforçará a necessidade de harmonia entre aquela atividade e a lei que lhe provê os recursos financeiros.

K. Não é a presença do fenômeno intervencionista no desenho do fato gerador da obrigação nem seu efeito no interesse de categoria profissional ou econômica que caracteriza a contribuição especial. É a destinação do produto de sua arrecadação que a caracteriza.

K.1. O fato gerador da contribuição de intervenção no Domínio Econômico não necessariamente compreenderá norma tributária indutora. Caso, entretanto, uma tal norma seja inserida na disciplina legal do tributo, então não poderá ela contrariar a finalidade para a qual este foi instituído.

K.2. Existe uma correlação entre a finalidade da contribuição e sua fonte financeira: o universo de contribuintes da contribuição de interven-

ção no Domínio Econômico há de corresponder àqueles imediatamente atingidos pela intervenção; o universo de contribuintes da contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas estará circunscrito aos pertencentes às respectivas categorias. Dentre os contribuintes igualmente afetados, a distribuição da carga tributária se faz por meio da capacidade contributiva.

K.3. Pode-se entender válida (e até desejável) hipótese de incidência da contribuição especial que contenha norma tributária indutora, servindo, ela mesma, para impulsionar os contribuintes no sentido almejado pela intervenção ou atuação da União; aceitável também uma hipótese neutra com relação àquela atividade estatal; inconstitucional, outrossim, aquela que contradiga a finalidade proposta.

L. As normas tributárias indutoras podem atuar por meio de agravamento (quando torna mais oneroso o comportamento indesejado, implicando aumento dos custos do contribuinte, que, assim, fica propenso a adotar comportamento alternativo) ou por beneficiamento.

L.1. O emprego de normas tributárias gravosas encontra seu limite jurídico quando se constata a ocorrência do paradoxo por que podem elas produzir um efeito regressivo, implicando um prêmio para os contribuintes que têm maior capacidade econômica, de modo que após alguns anos, este contribuinte acaba ficando ainda mais forte. Em tal caso, pode-se contrariar o princípio da liberdade de concorrência e do tratamento favorecido às micros e pequenas empresas, já que os concorrentes mais fracos não suportarão a carga tributária adicional, sucumbindo, o que permitirá aos mais fortes abocanhar fatia ainda maior do mercado. Daí a importância de as normas tributárias indutoras serem confrontadas com os princípios da Ordem Econômica, como qualquer outra forma de intervenção sobre o Domínio Econômico.

M. No contexto internacional, normas tributárias podem encontrar limites, impostos por tratados assinados pelo País, bem como é possível que por outros tratados se assegure a sua efetividade.

M.1. No que se refere aos limites, assumem relevo os compromissos firmados no âmbito da Organização Mundial do Comércio, onde se desenvolveu o Acordo de Subsídios e Salvaguardas. Normas tributárias indutoras podem vir a configurar subsídios vedados pelo referido tratado.

M.2. Por outro lado, em acordos de bitributação podem ser inseridos dispositivos que assegurem a eficácia de normas tributárias indutoras do direito interno (*tax sparing*), além de os próprios acordos poderem veicular tais normas (*matching credit*).

Capítulo III

LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

3.1. Enquadram-se as Normas Tributárias Indutoras no Estudo do Direito Tributário?

Identificadas as normas tributárias indutoras como forma de intervenção sobre o Domínio Econômico, afirmou-se sua submissão ao regime próprio desta, cabendo-lhes servir de instrumento para a concretização da Ordem Econômica preconizada pela Constituição de 1988.

Surge, agora, a questão se aquelas normas, admitido seu destaque do todo normativo tributário, estão, ainda assim, inseridas no campo do Direito Tributário, sujeitando-se, enquanto tais, às amarras e aos princípios que o informam.

3.1.1. Normas tributárias indutoras no Direito Tributário

Diversos autores sustentam que as normas tributárias indutoras continuam submetidas às amarras do Direito Tributário, afastando a possibilidade de qualquer tratamento jurídico diferenciado.

Neste entendimento, cita-se Geraldo Ataliba, que considerava "perigosa e irreal" a possibilidade de se reconhecer aos tributos extrafiscais regime jurídico diverso dos tributos de fim fiscal exclusivo. O autor julgava lícita a extrafiscalidade, mas integralmente submetida ao regime próprio dos tributos, apenas admitindo-lhes uma peculiaridade, no que respeita à interpretação, já que lhe seria acrescida uma perspectiva teleológica. No que se refere à possibilidade de a extrafiscalidade diminuir alguma garantia tributária, Ataliba era incisivo: "Não pode a extrafiscalidade servir de invocação mágica que arrede o conjunto de restrições que — em nome da organi-

zação estatal, moralidade política e direitos individuais - constitui o regime jurídico tributário. Entender de outra forma seria franquear perigosamente ao legislador ordinário as portas a um arbítrio ilimitado, atentatório do nosso regime constitucional. É, aliás, comum a invocação de pretextos tais como a necessidade de intervenção sobre o Domínio Econômico, para tentar validar exações diversas de que são exemplos os empréstimos compulsórios - ao arrepio das instâncias inescusáveis do regime constitucional".¹

Do mesmo modo, Sacha Calmon Navarro Coêlho sustenta que apenas o fato gerador caracterizará o tributo, não prestando o fim para lhe definir a natureza jurídica.²

Paulo de Barros Carvalho também sustentou que a extrafiscalidade "não se trata de entidade jurídica, mas de acontecimento que cabe melhor nas categorias da Política Tributária ou mesmo da Economia Tributária, cogitadas no contexto da Ciência das Finanças", não vendo "qualquer diferença de essência jurídica entre os tributos fiscais e extrafiscais", restando ao Direito Tributário apenas a tarefa de "oferecer ao legislador tábua especificada de instrumentos jurídico-tributários, na qual aquele político possa escolher os elementos que bem lhe convenham para o bom resultado de sua função regulatória".³

Gerd Willi Rothmann também está entre os que entendem que "a extrafiscalidade se baseia no poder de tributar e não no poder de polícia", de forma que o "regime jurídico a que estão sujeitos os tributos 'extrafiscais' é rigorosamente o mesmo que o dos tributos fiscais, sendo que a interpretação das leis 'extrafiscais' obedece aos mesmos princípios das demais".⁴

Martul-Ortega entende que não há razão para que a utilização do tributo com fins econômicos e sociais seja incompatível com a justiça fiscal; por outro lado, que a justiça, para o Direito, é um valor irrenunciável e, pois, também o é a justiça fiscal para o Direito tributário, não podendo o Direito Tributário renunciar à aspiração de justiça em seu campo concreto, sob pena de renunciar a ser "Direito". Por tal motivo, conclui que: "*Impuestos com fines no fiscales serán posibles siempre que se respeten los prin-*

1 Cf. Geraldo Ataliba, ob. cit. (nota 100 da Introdução), pp. 156-157; 168.

2 Cf. Sacha Calmon Navarro Coêlho, ob. cit. (nota 54 do Cap. II), p. 779.

3 Cf. Paulo de Barros Carvalho, "O Instituto da Isenção como Instrumento de Extrafiscalidade", *Projeção: Revista Brasileira de Tributação e Economia*, ano I, nº 11, outubro de 1976, pp. 32 a 38 (32-33).

4 Cf. Gerd Willi Rothmann, ob. cit. (nota 101 da Introdução), p. 108.

cipios de legalidad y, sobre todo, de justicia fiscal, si no serán cualquier otra cosa menos impuestos".⁵

A. D. Giannini também entende que mesmo que a finalidade extrafiscal venha a prevalecer em alguns tributos (como alguns tributos aduaneiros), "eles conservam o caráter original de impostos e não se distinguem juridicamente dos outros tributos aduaneiros, pelo motivo de que seu regulamento legislativo não tem modificações essenciais por causa do novo escopo e continua, pois, a imprimir ao tributo aduaneiro de proteção a mesma estrutura que aos outros impostos".⁶

Também neste grupo se encaixa, por fundamentos diversos, Vanoni, o qual, baseando-se na teoria da causa dos tributos, cogita da possibilidade de um determinado instituto tributário propor-se, juntamente com seu intuito fundamental de procurar para o Estado os meios necessários à atividade pública, outras finalidades ocasionais. Tais finalidades são, a seu ver, absolutamente estranhas à causa do tributo: constituem em relação ao instituto um elemento que, da mesma forma que "os motivos que determinam a vontade nos negócios jurídicos de direito privado, escapa à sindicância do direito desde que não seja previsto em normas legais específicas: enquanto que a causa, como elemento essencial da relação de direito, tem sempre inteira relevância, independentemente de qualquer referência expressa por parte da lei".⁷ Aqui, também, Jarach, para quem "se se caracterizasse a atividade financeira por sua natureza instrumental e por sua finalidade de cobrir as cargas orçamentárias, como fazem muitos escritores, deixaria fora do direito financeiro toda a finança extrafiscal, que, juridicamente, pela estrutura dos institutos, não se diferencia em nada dos fenômenos da finança titulada fiscal".⁸

5 Cf. Perfecto Yebra Martul-Ortega, ob. cit. (nota 53 da Introdução), pp. 153-154; 185.

6 No original: *essi conservano il carattere originario d'imposta, e non si distinguono giuridicamente dagli altri dazi, per il motivo che il loro regolamento legislativo non há subito modificazioni essenziali per effetto del nuovo scopo, e continua quidi ad imprimere al dazio protettivo lo medesima struttura che alle altre imposte*. Cf. A. D. Giannini, ob. cit. (nota 103 do Cap. II), p. 54.

7 Cf. Ezio Vanoni, ob. cit. (nota 72 do Cap. II), p. 139.

8 Cf. Dino Jarach, ob. cit. (nota 110 do Cap. II), p. 51.

3.1.2. Normas tributárias indutoras fora do Direito Tributário

Na opinião de Karl Friauf, o emprego de normas tributárias indutoras constitui tentativa do Estado de fugir das amarras impostas pelos direitos individuais (propriedade, proteção à livre iniciativa etc.), concluindo que tais amarras continuam a proteger o contribuinte, se o Estado se vale de normas tributárias indutoras. Entende que as normas intervencionistas não se podem valer da dignidade constitucional dos impostos, devendo-se medir sua constitucionalidade diretamente, *i.e.*, não enquanto normas de tributação, mas diretamente como normas de intervenção sobre o Domínio Econômico.⁹

Em seu tratado sobre a Ordem do Direito dos Impostos, Klaus Tipke sustenta que as normas tributárias indutoras não pertencem ao Direito Tributário, mas ao Direito da Indução Econômica (*Wirtschaftslenkungsrecht*), ou Direito da Intervenção Econômica (*Recht der wirtschaftlichen Intervention*), ou seja, ao Direito Econômico (*Wirtschaftsrecht*). Tipke distingue as normas com finalidade arrecadatória (*Fiskalzwecknormen*), com finalidade social (*Sozialzwecknormen*), alertando que as duas primeiras não devem ser classificadas no mesmo sistema jurídico. As normas com finalidade social podem incluir alívios ou sobrecargas tributárias, além de tributos especiais. No caso das normas de finalidade social que afastem a carga tributária, devem elas ser consideradas subvenções públicas e como tal ser validadas.¹⁰ Para Tipke, enquanto as normas impositivas buscam a distribuição justa e igual da carga tributária, as normas com finalidade social buscam o direcionamento econômico ou a estruturação social. Conclui que as normas com finalidade arrecadatória e as normas indutoras estão apenas externamente ligadas na lei do imposto, mas as normas indutoras não pertencem ao Direito dos Impostos, sendo – tal qual normas de subvenções públicas – normas do Direito Econômico.

Também Kirchhof sustenta que as normas tributárias indutoras não pertencem, materialmente, ao Direito dos Impostos, mas ao Direito Econômico Administrativo. Daí a necessidade de as isenções serem registradas nos relatórios de subvenções governamentais e como tal serem tratadas até pelo direito comunitário europeu.¹¹

⁹ Cf. Karl H. Friauf, *ob. cit.* (nota 184 do Cap. II), p. 1.348.

¹⁰ Cf. Klaus Tipke, *ob. cit.* (nota 19 da Introdução), vol. I, pp. 83, 119, 122-124, 361, 364.

¹¹ Cf. Paul Kirchhof, "Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung", *Steuer und Wirtschaft*, ano 73 (26), 1996, pp. 3 a 11 (9).

Tratando das isenções, Bayer identifica aquelas indutoras (*Lenkungs-befreiungen*), que para ele são apenas formalmente tributárias, mas materialmente nada mais são que meio de realização de política econômica.¹²

García-Quintana entende "que los llamados impuestos con fines no-fiscales no son ciertamente impuestos, ya que en ellos no rige el principio de capacidad económica. El que se apliquen según las técnicas propias del impuesto no conlleva su plena equiparación a los impuestos en sentido propio. El llamado impuesto con fin no-fiscal es un instrumento más de los que la ley puede poner a disposición de las entidades públicas para lograr una determinada finalidad".¹³

Na doutrina brasileira, cita-se Ricardo Lobo Torres que, baseando-se em lições do direito comparado, condicionou o conceito jurídico de tributo a que subsista, em qualquer medida, a finalidade tributária; se o ingresso tiver apenas função extrafiscal, então entende o tributarista não se tratar de tributo. Assim, para o autor, "a extrafiscalidade também pode revestir a forma de ingressos não-tributários, de conteúdo exclusivamente econômico, sem o objetivo de contribuir para as despesas gerais do Estado". Entretanto, o próprio autor, referindo-se ao texto constitucional de 1969, já reconhecia que tais contribuições foram incluídas no rol dos tributos, "de modo que, tendo seguido a CF um modelo excessivamente centralizador e intervencionista, não se pode deixar de considerar a contribuição econômica como tributo".¹⁴

3.1.3. Síntese: A necessária revisão dos princípios tributários em face das normas tributárias indutoras

Entre as duas posições extremadas, parece importante dar a devida atenção ao ensinamento de Pugliesi, o qual defende a submissão das normas tributárias indutoras às regras do Direito Tributário, embora não exclusivamente. Para Mario Pugliesi, as "normas financeiras extrafiscais", conquanto dotadas da característica peculiar de não ter a finalidade direta de caráter fiscal (ou tê-la em caráter secundário), por sua atitude de produzir, de qualquer forma, renda a favor do erário público, fazem sempre parte da atividade financeira do Estado, com a consequência de possuírem carac-

¹² Cf. Hermann-Wilfried Bayer, *ob. cit.* (nota 59 do Cap. I), p. 153.

¹³ Cf. César Albiñana García-Quintana, *ob. cit.* (nota 73 da Introdução), p. 24.

¹⁴ Cf. Ricardo Lobo Torres, *ob. cit.* (nota 23 da Introdução), pp. 636 a 639.

terísticas formais análogas às das normas financeiras em sentido estrito. Entretanto, Pugliesi reconhece que os princípios distributivos próprios do Direito Tributário não explicam todos os casos de extrafiscalidade, preconizando a aplicação simultânea de princípios cuja aplicação se dá quase exclusivamente no campo da extrafiscalidade, iniciando pelo *princípio de polícia*, que explicaria as normas tributárias destinadas a fins de polícia higiênica, social, política etc., sendo aplicado toda vez que o Estado vincula determinada atividade dos cidadãos, ou determinados consumos, ao pagamento de tributos com fins limitativos, somente justificados pela finalidade de polícia que o Estado mesmo se propõe a exercer; o *princípio da proteção econômica*, que explicaria as normas tributárias voltadas a promover o desenvolvimento industrial, comercial ou agrícola do país; e o *princípio da penalidade*, que explicaria a aplicação de penalidades financeiras de caráter repressivo.¹⁵

Moschetti ensina “que se deve pôr outro vínculo à utilização extrafiscal do imposto: este deve respeitar *não só os limites relativos especificamente ao poder tributário* (respeito à capacidade contributiva, que significa conformidade à capacidade econômica e ao interesse coletivo, extraído dos princípios constitucionais), mas também aqueles *concernentes aos campos materiais influenciados indiretamente por ele*.”¹⁶

Também Dieter Birk entende necessário o exame tanto do ponto de vista dos princípios que regem a matéria tributária como os que se aplicam à Ordem Econômica; para o autor, a mesma norma possui efeito de carga e de estruturação, devendo o primeiro efeito ser testado à luz tributária e o segundo enquanto intervenção sobre o Domínio Econômico. Assim, a constitucionalidade da norma somente seria assegurada se ambos os efeitos fossem considerados, embora também possa uma norma ser considerada constitucional quando seu efeito de carga fere o princípio da igualdade (a carga não é igualmente distribuída), mas a desigualdade se justifica pelo efeito de estruturação.¹⁷

15 Cf. Mario Pugliesi, ob. cit. (nota 61 da Introdução), pp. 60; 68-70.

16 No original: *che si deve porre un ulteriore vincolo all'utilizzazione extrafiscale delle imposte: esse debbono rispettare non solo i limiti spettanti specificamente alla potestà fiscale (rispetto della capacità contributiva che significa conformità alla capacità economica e all'interesse collettivo ricavabile dai principi costituzionali), ma anche quelli riguardanti i campi materiali da esse indirettamente influenzati*. Cf. Francesco Moschetti, ob. cit. (nota 8 da Introdução), p. 253.

17 Cf. Dieter Birk, ob. cit. (nota 86 da Introdução), pp. 60 a 62.

A mesma linha parece ter sido seguida por Antonio Roberto Sampaio Dória, ao tratar do problema das finalidades extrafiscais dos impostos, percebendo que a “decretação de tributos, conquanto válida em si mesma, poderá infringir indiretamente garantias ou direitos individuais, constitucionalmente tutelados. E, se determinados interesses individuais são protegidos contra a ação *direta* do Estado, não se há de permitir que sejam *obliquamente* infringidos, sob pena da absoluta inocuidade e até inutilidade de todo o aparelho constitucional vigente”.¹⁸

Mais recentemente, Leila Paiva, em dissertação de mestrado apresentada na Universidade de São Paulo, defendia que “o ingresso válido da lei extrafiscal no ordenamento jurídico pressupõe a observância dos princípios constitucionais fundamentais e, conseqüentemente, dos princípios constitucionais tributários, dos direitos e garantias dos cidadãos, dos princípios da ordem econômica, bem como de todas as diretrizes constitucionais imprescindíveis à efetividade da segurança jurídica e da justiça”.¹⁹

Significa dizer que as normas tributárias indutoras, posto que destacadas para efeito da pesquisa, não deixam de conformar a hipótese de incidência de tributos e, como tal, sujeitam-se ao regime jurídico próprio destes. Ao mesmo tempo, tais normas constituem forma de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.

Daí a importância de investigar de que maneira as limitações constitucionais ao poder de tributar podem assumir novo viés, quando a elas se agregam forças dos princípios desenvolvidos na Ordem Econômica. A proposta que se faz é, pois, a de examinar a atuação daquelas limitações sobre as normas tributárias indutoras.

3.2. Breve Revisão das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar em face das Normas Tributárias Indutoras

As limitações constitucionais ao poder de tributar têm sido objeto de excelentes estudos por parte da doutrina nacional e estrangeira; qualquer tentativa de expô-las exigiria, pois, escopo bem mais amplo que o do presente estudo e quem se propusesse a tal tarefa estaria, já de início, fadado a ver-se diante de tarefa que ultrapassaria sua capacidade, por maior que fosse seu esforço.

18 Cf. Antonio Roberto Sampaio Dória, ob. cit. (nota 229 do Cap. II), p. 176.

19 Cf. Leila Paiva, ob. cit. (nota 102 da Introdução), p. 42.

O objetivo do presente estudo é bem mais modesto: deseja-se, tão-somente, investigar se o reconhecimento de normas tributárias indutoras pode exigir que se reavaliem posicionamentos tradicionalmente adotados pela doutrina, quando se trata daquelas limitações. Em síntese, o problema se resume no estudo das limitações constitucionais ao poder de tributar diante da intervenção sobre o Domínio Econômico, quando esta se vale do veículo tributário.

Cabe ressaltar que a expressão "limitações do poder de tributar" é utilizada, no presente estudo, em consonância com a denominação idêntica dada à Segunda Seção do primeiro Capítulo do Título IV do texto constitucional. Fugiria ao escopo deste trabalho questionar a propriedade da expressão que, de resto, constitui notória homenagem à obra de Aliomar Baleeiro, de idêntico nome. Por outro lado, tampouco se nega a existência de outras "limitações", fora da referida Seção, fazendo-se possível sustentar, até mesmo, que todos os direitos e garantias individuais compreenderiam imunidades implícitas ou explícitas.²⁰

3.2.1. Princípio da legalidade

3.2.1.1. *Pouvoir législatif e pouvoir financier*

Para a análise da relação entre o princípio da legalidade em matéria tributária, tal como hoje se apresenta, e a intervenção sobre o Domínio Econômico, por meio de normas tributárias indutoras, parece importante enfocá-lo sob a perspectiva da divisão entre o poder de tributar e o poder de regular, que, segundo Ruy Barbosa Nogueira, devem ser estudados em paralelo, mas sem confusão, já que o poder de regular "é um poder legislativo de criar disciplina por meio de normas categorias"; ou "o poder de promover o bem público pela limitação e regulação da liberdade, do interesse e da propriedade. Ambos os poderes, ensina o catedrático emérito da Universidade de São Paulo, surgem em razão da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas e não de estar em harmonia, sem por isso se confundir: "Em

20 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), pp. 21-23; 27; 56-57. Especialmente: "Tendo em vista que as imunidades são predicados dos direitos fundamentais e considerando-se que estes não se esgotam na enumeração do art. 5º da CF, nem em qualquer elenco organizado pela doutrina, segue-se que as imunidades, ainda que ausentes do art. 150, serão tantas quantos forem os correspondentes direitos da liberdade, explícitos ou implícitos" (p. 75).

razão da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas e bens de seu território, ele pode impor sobre as relações econômicas praticadas por essas pessoas e sobre esses bens tributação (soberania fiscal), como também impor-lhes regulamentação (soberania regulatória). Daí o poder de tributar e o poder de regular".²¹ Ao poder de tributar e ao poder de regular também fazia referência Seligman, que os apontava, junto com o poder de punir, como as três formas pelas quais o poder soberano do Estado retira propriedade dos indivíduos.²²

A mesma distinção entre ambos os poderes pode ser buscada já na origem do princípio da legalidade, onde se encontrarão o *pouvoir législatif* e o *pouvoir financier*.²³ É o que se passa a examinar.

O direito de concordar com a tributação (e de controlar gastos) é uma das mais antigas reminiscências do sentimento do direito e dever de participar, oriundo das corporações de ofícios.²⁴ Como lembra Alberto Xavier, suas origens se revelam, daí, bem mais remotas que o próprio Estado de Direito,²⁵ sendo reconhecido, mesmo "em certas formas políticas de organização da sociedade que não se inspiraram nos cânones do Estado de Direito".²⁶

Já nos anos 1280/81, relata Bellstedt que se verificava um tributo acordado, na região em que hoje está a Alemanha. O referido tributo era denominado *Bede*, ou *Beede*, em cujas raízes se encontra o termo *bitten*, hoje empregado para o favor. Daí que o tributo era uma transferência patrimonial acordada, que foi pedida e aceita, caso a caso.²⁷ Na verdade, a referida concordância não tinha o caráter de autorização, já que o suserano tinha o direito de exigir sua cobrança. A concordância, feita pelo *Landstand*, limi-

21 Cf. Ruy Barbosa Nogueira, ob. cit. (nota 92 da Introdução), p. 241.

22 Cf. Edwin R. A. Seligman, ob. cit. (nota 141 do Cap. II) p. 401.

23 Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88 do Cap. II), p. 22.

24 Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88 do Cap. II), p. 21.

25 Drewes nota que o conceito de "Estado de Direito" pressupõe: I) separação de poderes; II) proteção aos direitos fundamentais; III) participação do povo na formação da vontade do Estado; IV) proteção de direitos por via judicial; V) legalidade da administração. Cf. Franz Drewes. *Die steuerrechtliche Herkunft des Grundsatzes der gesetzmäßigen Verwaltung*. Tese de Doutorado apresentada à Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel, Kiel, edição do autor, 1958, p. 4.

26 Cf. Alberto Xavier. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, pp. 5-6.

27 Em três casos o *Bede* era cobrado sem novos pedidos: guerra, seqüestro do príncipe e dote de uma princesa. Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88 do Cap. II), p. 23.

tava-se a uma espécie de aconselhamento acerca de quanto seria o montante necessário e como o tributo deveria ser cobrado das cidades de modo mais confortável e com menor oposição.²⁸ Na mesma época, também, as cidades passaram a instituir impostos que, segundo Drewes, já poderiam ser qualificados como impostos, já que pela primeira vez não se cobravam para um determinado objetivo, servindo para o bem geral da cidade e de seus cidadãos, i.e., para as necessidades da cidade. A cidade tinha, pois, o direito de instituir impostos sobre os cidadãos, o qual, entretanto, não podia ser exercido arbitrariamente, já que “nenhuma lei e nenhuma instituição de imposto era juridicamente válida sem a concordância da assembleia de cidadãos”.²⁹ Apesar de algumas tentativas isoladas, até o século XV inexistiam tributos cobrados pelos reis diretamente dos cidadãos; estes contribuíam para as cidades e as últimas é que entregavam recursos ao rei. Em 1495, o Imperador Maximilian I apresentou à assembleia do reino (*Reichstag*), reunida em Worms sua intenção de instituir um tributo direto (*o gemeinen Pfennig*) de cada súdito do reino.³⁰

Por volta de 1650, havia os tributos necessários (a respeito do qual os *Ständen* limitavam-se a aconselhar sobre a melhor forma de cobrança) e outros, os *Bewilligungssteuern*, que poderiam ser aceitos ou negados pelos *Ständen*. Estes se constituíam em um montante fixo, voltado para um determinado fim.³¹ Cabe notar que os *Ständen* eram compostos de cavaleiros, prelados e outros cidadãos, os quais concordavam com a cobrança e se tornavam responsáveis por seu pagamento; a carga tributária, entretanto, era repassada aos burgueses. Daí a razão de Bellstedt afirmar não ser exato falar em representação do contribuinte no momento da concordância com a tributação.³²

Foi a revolução francesa que trouxe o ideal impositivo do direito natural para o Velho Continente, tendo o artigo XIII da Declaração de Direitos trazido as idéias de contraprestação, de igualdade e de capacidade contributiva, pela fórmula: “Para a manutenção da força pública e para as

28 Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88 do Cap. II), p. 24.

29 No original: “Ohne die Zustimmung der Bürgerversammlung war kein Gesetz und keine Steuerforderung rechtswirksam”. Cf. Franz Drewes, ob. cit. (nota 25), p. 12.

30 Cf. Franz Drewes, ob. cit. (nota 25), p. 24.

31 Pomini, referindo-se à Itália, dizia que os tributos eram cobrados a partir da fórmula da *giusta causa* (Cf. Renzo Pomini, ob. cit. (nota 86 do Cap. II), p. 8). Esta idéia de causa justa remonta, pois, à teoria das causas, exposta no item 2.3.1. deste estudo.

32 Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88 do Cap. II), p. 26.

despesas da administração, é indispensável uma contribuição comum; ela deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos em razão de sua capacidade.”³³ A Constituição francesa de 3 de setembro de 1791 já tratava da competência da “Assemblée Nationale Législative”, diferenciando o *pouvoir législatif* do *pouvoir financier*. Bellstedt encontra a origem desta diferenciação em Montesquieu, que diferenciava o poder legislativo do federativo. Segundo o autor, na época, o conceito de lei incluía apenas as normas que tratavam da relação entre cidadãos ou entre Estado e súdito. O Estado era visto como relação jurídica de subordinação entre o Senhor da terra e o povo (*Ständen*), com o que a organização, administração e manutenção do Senhor e da burocracia era vista como assunto pessoal do Senhor da terra (ou dos *Ständen*), não como assunto que fosse objeto de uma lei que fixasse direitos e obrigações. Os impostos eram vistos como contribuição contratual livre dos súditos, já que o Senhor da terra não tinha direito de se imiscuir na propriedade de seus súditos. Neste sentido, cita estudo de Johann-Jakob Moser, de 1772, que ensinava serem diferentes as leis gerais e as autorizações para instituição impositiva: as leis gerais são editadas unilateralmente pelo Senhor da terra (*Landesherr*), regulando o comportamento dos indivíduos. Já os impostos alcançam o patrimônio do cidadão e somente podem ser exigidos “bilateralmente, com a concordância dos atingidos e com sua aceitação livre e contratual”.³⁴ Conforme explica Pomini, os juristas medievais consideravam a propriedade como um *diritto delle genti*, concessão de importância fundamental para a consideração das relações entre propriedade e autoridade soberana, já que se afirmava que o príncipe não podia dispor do *diritto delle genti*, senão dentro de certos limites.³⁵

Esta separação entre poder legislativo e poder financeiro provocou conseqüências até o início do século passado, na Prússia, onde foi introduzido, em 30 de maio de 1849, o *Dreiklassenwahlrecht*, espécie de voto censitário que permaneceu em vigor até 9 de novembro de 1918. Baseava-se na idéia de que o peso votante dos eleitores não se deveria medir por cabeça, mas pelo montante de impostos diretos pagos. A idéia é de que,

33 No original: *Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses de l'administration une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leur facultés.*

34 No original: *nur zweiseitig, mit Zustimmung der Betroffenen und als deren freie, vertragsartige Verwilligung, angeordnet werden.* Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88 do Cap. II), pp. 56 a 58.

35 Cf. Renzo Pomini, ob. cit. (nota 86 do Cap. II), p. 7.

no que se refere à competência impositiva, definida por maioria simples e existindo impostos diretos, não seria aceitável que a maioria, com meios relativamente menores, decidisse o que a minoria, relativamente mais favorecida, teria de pagar. Bellstedt, ao relatar tal raciocínio, já alerta que esta visão é claramente antidemocrática. O autor considera o *Dreiklassenwahlrecht*, do ponto de vista de ética política, como perversão. Lembra que os menos favorecidos também pagam impostos indiretos. Ademais, o direito de voto se relaciona à qualidade humana, não ao patrimônio, renda ou outro índice.³⁶

Na Inglaterra, a participação dos súditos em matéria tributária vem de tempos imemoriais. O termo *aid* vem de *auxilium*: *aids* eram, no sentido literal, ajudas dos vassallos aos Senhores necessitados. O Senhor em necessidades podia pedir apoio a seus vassallos e estes não podiam recusar o auxílio, se razoável e adequado. Além do auxílio, havia três impostos necessários, como o para tomar cavaleiro o primogênito do senhor; o dote da filha mais velha e o dinheiro do seqüestro. A idéia era de que "o rei deve viver de meios próprios",³⁷ sendo o imposto exigido para uma circunstância extraordinária, e daí a necessidade de concordância do contribuinte.³⁸

O primeiro imposto sobre patrimônio mobiliário foi o *saladin tithe*, cobrado por Henrique II, em 1188, para enfrentar as despesas da cruzada contra Saladino. Este tributo foi aprovado pelo Conselho Nacional do rei, mas o procedimento de cobrança foi aprovado pelo *jury of neighbours*. O mesmo procedimento foi adotado em 1198, na cobrança do *carucage*. Vê-se, daí, uma ligação entre *taxation* e *representation*, que nunca mais se abandonou. Quando João II tentou abandonar a prática, sofreu resistência, que culminou com a *Magna Charta* de 1215.³⁹

Daí a afirmação de que a *Magna Charta* não constituiu direito novo, mas apenas confirmou direito existente.⁴⁰ Tampouco é verdade que a *Magna Charta* tivesse o princípio de que apenas o parlamento poderia concordar com a cobrança de impostos, já que ela tratava apenas de *scuta* e *auxilia*. A cláusula tributária não aparece na segunda versão da *Charta*, de

36 Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88 do Cap. II), pp. 68 a 70.

37 *The King should live of his own*.

38 Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88 do Cap. II), p. 73.

39 Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88 do Cap. II), p. 74.

40 Cf. Victor Uckmar, *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário* (tradução de Marco Aurélio Greco), São Paulo, Revista dos Tribunais, EDUC, 1976, p. 9; Alberto Xavier, ob. cit. (nota 26), p. 7.

1216, somente reaparecendo no texto assinado por Eduardo I em 1296.⁴¹ Lembra-se que a representação das cidades e aldeias somente surgiu em 1265, no reinado de Eduardo I. Esta assembléia reunia-se com o nome de *Parliamentum* e com a autorização deste, o rei poderia fazer *statuta*, cobrando impostos. Os parlamentares, que então ainda se reuniam numa só câmara, eram membros do clero, os barões e os *commons*. O termo *commons* vem da expressão francesa *la comune* (já que o francês era a linguagem jurídica) e o *commoner* representava comunidades e regiões, não pessoas.⁴²

Ainda sobre a Inglaterra, menciona-se que somente no século XIV é que os *Lords* se separaram fisicamente dos *commons*, dando-se a aprovação das leis pelas duas casas. No século XV, criou-se o costume de que somente os *commons* debatiam e fixavam um imposto, podendo os *Lords* apenas aprová-lo ou rejeitá-lo em sua inteireza. Hoje, é assente que a Câmara Alta não pode propor uma lei tributária nem modificar aquela elaborada pela Câmara Baixa.⁴³ Mais uma vez fica claro o tratamento diverso dado ao *pouvoir financier*.

Na Espanha, relata-se a ocorrência de um pedido de subsídio extraordinário por Alfonso VI, em 1091; entretanto, tal prática não se repetiu com frequência, somente havendo indícios seguros de *petitio* durante os reinados de Sancho III, de Castilla e Fernando II, de León. Até fins do século XII, os representantes das cidades não participavam das Cúrias régias plenas; quando as prestações passaram a ser solicitadas pelos reis diretamente a seus súditos, passaram estes a ter seus representantes nos conselhos reais primitivos, agora *Comunes*, *Cortes* ou *Estados Generales*. Assim, desde o nascimento das *Cortes*, a representação da sociedade estamental participou diretamente na aprovação dos impostos. Entretanto, a convocação das *Cor-*

41 É esta a afirmação de Bellstedt, no original: *In der zweiten Ausgabe der Charta von 1216 fehlt die Steuerklausel der ersten Ausgabe ganz. Erst im Jahre 1296 musste Edward I erneut das Versprechen ablegen, kein 'aids' ausser den drei herkömmlichen notwendigen Abgaben ohne den Konsens der Stände zu erheben*. Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88 do Cap. II), pp. 75-76. Não obstante, tal afirmação contraria o que diz Victor Uckmar: *Até o Reinado de Henrique VI a Magna Charta foi alterada 37 vezes, mas foi sempre repetida a cláusula que exigia a prévia autorização para a imposição de aids e do scutage; tal princípio foi também reafirmado no "statuement" de tallagio non concedendo, expedido em 1296 por Eduardo I*. Cf. Victor Uckmar, ob. cit. (nota 40), pp. 14-15.

42 Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88 do Cap. II), pp. 75-76.

43 Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 88 do Cap. II), pp. 78 a 80.

tes continuou irregular até o século XIV. Ainda assim, no início, o papel das Cortes, ou *Comunes*, ou *Estados Generales* era apenas de consentir, ou não com o imposto, sem discutir a aplicação dos recursos. Tal papel foi se ampliando por quase quatro séculos, desaparecendo no século XVII, com o absolutismo, somente reaparecendo após a repercussão das idéias da Revolução Francesa e ali se consolidando dentro do Estado Constitucional de Direito.⁴⁴

Em exaustiva pesquisa, Victor Uckmar revela que a grande maioria das Constituições vigentes afirmam explicitamente que os impostos devem ser aprovados pelos órgãos legislativos competentes.⁴⁵ Conforme ressalta Bartholini, tem este mandamento a origem na idéia de autotributação: o povo, por meio de seus representantes, determina qual a sua quota de sacrifício.⁴⁶

No texto constitucional brasileiro, confirma-se a vinculação à origem do princípio da legalidade, já que enquanto a competência legislativa (*pouvoir législatif*), em geral, se regula pelos artigos 21 e ss., houve por bem o Constituinte regular o *pouvoir financier*, confirmando-o a partir do artigo 145, para explicitar, no artigo 150, inciso I, o princípio da legalidade. Ruy Barbosa Nogueira observou este tema quando, tratando do “poder de regular” e do “poder de tributar”, afirmou que “ambos esses poderes, em nosso regime político, fundam-se em disposições constitucionais de outorga de competência tributária ou de atribuição de funções aos agentes de governo – federal, estadual ou municipal – umas expressas, outras decorrentes do sistema”.⁴⁷ Em matéria de normas tributárias indutoras, a distinção pode assumir relevo, quando se tem em conta que enquanto a intervenção sobre o Domínio Econômico (poder de regular) se origina no *pouvoir législatif*, a exigência de tributos é matéria do *pouvoir financier*. Conquanto exista apenas um poder soberano, houve por bem o constituinte dar ao poder fi-

44 Cf. José Luis Perez de Ayala e Eusebio Gonzalez, ob. cit. (nota 132 do Cap. II), pp. 35 a 38.

45 Cf. Victor Uckmar, ob. cit. (nota 40), pp. 24-25.

46 *Il contenuto originario del principio di legalità dei tributi ha l'ufficio di assicurare che siano i cittadini – attraverso la loro rappresentanza politica – a determinare quali sacrifici contributivi e in quale misura devono essere sop. ortati a favore dello Stato* (o conteúdo original do princípio da legalidade dos tributos tem a função de assegurar que sejam os cidadãos – por meio de sua representação política – que determinam quais sacrifícios contributivos e em que medida devem ser suportados em favor do Estado. Cf. Salvatore Bartholini, *Il Principio di Legalità dei Tributi in Materia di Imposte*, Padova, CEDAM, 1957, pp. 176-177).

47 Cf. Ruy Barbosa Nogueira, ob. cit. (nota 92 da Introdução), p. 241.

nanceiro tratamento distinto do poder legislativo. Claro que o primeiro, conquanto precursor do que veio a ser o último, está compreendido neste; no texto constitucional, entretanto, aplica-se ao *pouvoir financier* a regra de lei especial. As conseqüências, no campo das competências, serão tratadas a partir do item 4.2.2, *infra*. Neste tópico, cabe considerar, abstraído o tema federativo, se existe diferença entre a legalidade, pregada no artigo 5º, inciso II, do texto constitucional, e fundada a partir do artigo 21, e a legalidade tributária, de que trata o artigo 150, inciso I, do texto constitucional.

3.2.1.2. Legalidade e intervenção sobre o domínio econômico

O artigo 5º, inciso II, do texto constitucional, assegura que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão *em virtude de lei*”. Impõe o constituinte, assim, o império da lei, enquanto única fonte de imposição aos cidadãos. É a manifestação concreta, no campo dos direitos e garantias individuais, da instituição, no território brasileiro, de um Estado de Direito.

A expressão “em virtude de lei” não é ocasional. Na vigência da Emenda Constitucional nº 1/69, idêntica expressão constante do § 2º do artigo 153 motivou o seguinte comentário de Alberto Xavier: “Em virtude de lei” é, na verdade, expressão suficientemente compreensiva para abranger não só os casos em que a lei formal regula, por si própria, completamente, todos os casos em que as pessoas são ‘obrigadas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa’, mas também as hipóteses em que a lei autoriza o Poder Executivo a – por via de regulamento – introduzir essas limitações, desde que nos limites impostos pela idéia de ‘execução’. Nestes casos – embora geradas por fontes secundárias – as obrigações têm o seu fundamento mediato na lei, podendo dizer-se que foram criadas ‘em virtude’ desta”.⁴⁸

No âmbito do Direito Econômico, esta característica é especialmente relevante, quando se tem em conta que “devido à natureza profundamente dinâmica da realidade econômica”, as leis que versam sobre Direito Econômico “têm de ser dotadas de ‘flexibilidade’, de ‘mobilidade’, para responderem às modificações e às variações da política econômica decorrentes daquele dinamismo”.⁴⁹ Daí o artigo 174 do texto constitucional, discorrendo a cerca da intervenção sobre o Domínio Econômico, refe-

48 Cf. Alberto Xavier, ob. cit. (nota 26), p. 31.

49 Cf. Washington Peluso Albino de Souza, ob. cit. (nota 2 do Cap. I), p. 148.

rir que "o Estado exercerá, *na forma da lei*, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento". Se a intervenção se faz "na forma da lei", significa que não é necessário que cada intervenção concreta se dê por lei; importa, outrossim, que lei discipline a forma como a intervenção se dará.

No exemplo do tabelamento de preços, tem-se que a "lei ordinária correspondente 'cria' o órgão 'tabelador'" e lhe "dá autorização para editar as tabelas de preços, as taxas de juros e outros, por meio de 'portarias', 'circulares' e assim por diante. Esses órgãos procedem, portanto, independentemente de nova lei para cada medida posta em prática. Os limites à autoridade delegada são estabelecidos na lei que criou o órgão autorizador, configurando-se sua legalidade. (...) A aplicação da lei, nesse caso, envolve a utilização de 'atos jurídicos' adequados a cada circunstância. (...) O importante em Direito Econômico é que esses atos sempre 'criam', perante terceiros, direitos e obrigações do Estado, ou dos seus organismos".⁵⁰ Satta também se refere ao tema, afirmando que a realidade cambiante impede que o legislador formule hipóteses gerais precisas, a serem meramente interpretadas, reconstruídas pela administração, agindo como órgão executivo; ao contrário, a realidade obriga o legislador a reconhecer uma inevitável liberdade da administração e, pois, a reduzir, por vezes sua própria função a meras instituições de competências, por meio das quais é possível disciplinar a intervenção estatal.⁵¹

Tem-se, daí, a confirmação de que o princípio da legalidade, tal como entendido em matéria de Direito Econômico, exige que a atuação estatal tenha base em lei; não se exige desta, entretanto, que discipline em minúcias o ato de intervenção, cabendo-lhe, apenas, estabelecer as metas e limites à autoridade delegada.

50 Cf. Washington Peluso Albino de Souza, ob. cit. (nota 2 do Cap. I), pp. 150-151.

51 No original: "La mutevole realtà impedisce al legislatore di formulare ipotesi generali precise, che l'amministrazione debba soltanto 'riempire', interpretare, ponendosi rispetto ad esse come organo esecutivo: al contrario essa costringe il legislatore a riconoscere un'inevitabile libertà dell'amministrazione e quindi a ridurre talvolta la propria funzione a mere istituzioni di competenza attraverso cui soltanto è possibile disciplinare l'intervento del potere pubblico, genericamente inteso, nella realtà". Cf. Filippo Satta, ob. cit. (nota 3 da Introdução), pp. 9-10.

3.2.1.3. Legalidade e tributação

O princípio da legalidade é expresso, na matéria tributária, no artigo 150, inciso I, do texto constitucional, que veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça". Esta limitação constitucional ao poder de tributar tem sido objeto de estudo dos tributaristas, motivando Sacha Calmon Navarro Coêlho a festejar a existência de uma escola, dada a qualidade e quantidade de estudos, já que "os juristas do Brasil, como em nenhum outro lugar, escreveram páginas fulgurantes sobre o princípio da legalidade da tributação, aprofundando-o e dele extraindo todas as conseqüências possíveis".⁵²

Dentre os estudos que se produziram no País, deve-se destacar a excelente monografia de Gerd Willi Rothmann,⁵³ que também se valeu do direito comparado para dissecar as quatro feições em que se desdobra a legalidade tributária:

Legalidade da administração, que implica as autoridades administrativas estarem vinculadas, em sua atuação, à legislação tributária, bem como a obrigatoriedade, implicando o dever de a administração cobrar o tributo nascido com a lei.

Reserva da lei, como especificação do princípio da legalidade da administração, vinculando-a não ao direito, de uma forma genérica, mas à lei formal, entendida como aquela elaborada com a participação precípua da representação popular.

Estrita legalidade tributária, enquanto proibição constitucional de instituir tributos sem que haja uma lei que o autorize.

Conformidade da tributação com o fato gerador, segundo o qual não pode a lei deixar ao critério da administração a diferenciação objetiva, devendo ela própria realizar esta diferenciação, prevendo todos os aspectos do fato gerador necessários à configuração da obrigação tributária.

Já a partir deste rol, constata-se divergirem, essencialmente, a legalidade tributária (*pouvoir financier*) e a legalidade do Direito Econômico (*pouvoir législatif*). Se as normas indutoras se valem do veículo tributário, abre mão o legislador da flexibilidade própria do Direito Econômico, do-

52 Cf. Sacha Calmon Navarro Coêlho, ob. cit. (nota 239 do Cap. II), p. 296.

53 Cf. Gerd Willi Rothmann. "O Princípio da Legalidade Tributária", *Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual*, Antonio Roberto Sampaio Dória e Gerd Willi Rothmann, Belém, CEJUP, 1983, pp. 77 a 120 (90 a 99).

brando-se à legalidade tributária. Como lembra Babrowski, mesmo no caso de as normas tributárias indutoras implicarem uma isenção, incluindo-se, então, na categoria das subvenções, não é possível abrir mão do princípio da legalidade tributária (inclusive porque nem sempre se distinguem as normas indutoras das arrecadadoras).⁵⁴ Daí caber conhecê-la, tendo em vista os desafios impostos pelas normas tributárias indutoras.

3.2.1.4. A questão da “tipicidade”

Diversos autores defendem, além destas quatro feições, a existência de outro aspecto que, por sua relevância, é referido na doutrina como um princípio, que seria o da tipicidade. No levantamento doutrinário feito por Alberto Xavier,⁵⁵ a idéia de tipicidade pode assumir três feições: i) adequação típica; ii) obrigação de cobrança e iii) determinação normativa.

A idéia de adequação típica é aquilo que na língua alemã se denominou *Tatbestandsmäßigkeit*. A expressão costuma ser atribuída à obra de Hensel,⁵⁶ conquanto se trate de termo que já se empregava, em matéria penal, no final do século XVIII, quando já se fazia referência ao *Thatbestand*;⁵⁷ em matéria tributária, a expressão *Tatbestand* foi introduzida por autores austríacos entre o final do século XIX⁵⁸ e início do século XX.⁵⁹ A

54 Cf. Udo Babrowski, ob. cit. (nota 53 do Cap. I), p. 152.

55 Cf. Alberto Xavier, ob. cit. (nota 26), pp. 58 a 62.

56 Cf. Albert Hensel. *Steuerrecht* Reprintausg. d. Ausg. Berlin, Springer, 1933, Heme; Berlin, Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, p. 3.

57 Cf. Alberto Gargani. *Dal Corpus Delicti al Tatbestand*, Le Origini della Tipicità Penale, Milano, Giuffrè, 1997, p. 299; Antonino Cataudella. “Fattispecie” (verbete), *Enciclopedia del Diritto*. A expressão “Thatbestand” evolui para o que hoje se emprega como “Tatbestand”. Costantino Mortati e Salvatore Pugliatti (dir.). vol XVI – Estr-Fat. Milano, Giuffrè, 1967, pp. 926 a 941 (926) Também na esfera do Direito Penal já se encontrava a expressão *Tatbestandsmäßigkeit*, antes de Hensel. Neste sentido, Beling, penalista alemão, em obra de 1930, utilizava o termo, opondo a *Tatbestandsmäßigkeit* (conformidade ao fato gerador) à *Rechtswidrigkeit* (ilicitude). Cf. Ernst Beling. *Die Lehre vom Tatbestand*, Tübingen, J.C.B. Mohr, 1930, p. 9.

58 Cf. Robert Meyer. “Abgaben” (verbete). *Oesterreichisches Staatswörterbuch*, Handbuch des gesammten österreichischen öffentlichen Rechtes, Ernst Mischler e Josef Ulrich. (orgs.), erster Band, A-G. Wien, Alfred Hölder, 1895, pp. 5 a 9 (7).

59 Cf. Emanuel Hugo Vogel. “Die rechtliche Natur der Finanzobligationen im österreichischen Abgabenrecht”, *Finanzarchiv*, vol. XXIX (1912), pp. 471 a 566. O autor, já na definição de tributo (pp. 478-9), utilizava o conceito: *Abgaben im öffentlich-rechtlichen Sinne sind Geldleistungen, welche von den der Staatlichen Steuerhoheit*

adequação típica constitui, aqui, a exigência de que a tributação apenas ocorra se concretizados, no mundo fenomênico, todos os elementos concebidos abstratamente pelo legislador, na definição da hipótese de incidência tributária.⁶⁰ Nada mais é, pois, que aquilo que Rothmann denominou “Conformidade da tributação com o fato gerador”. Como ressalta Klaus Tipke, a expressão tem alcance muito limitado, já que não só a hipótese de incidência, como também o conseqüente normativo, devem estar previstos em lei.⁶¹

A obrigação de cobrança ressalta o caráter vinculado da atividade administrativa, que não pode deixar de exigir o tributo, presentes os pressupostos legais. Tem-se a “Legalidade da administração”, mencionada por Rothmann.

Finalmente, a determinação normativa é o atributo que se aponta sob o nome “tipicidade” e cujos contornos merecem ser conhecidos. É este o sentido adotado por Xavier, que dali extrai como corolários os princípios i) da seleção (repulsa à tributação baseada num conceito geral ou cláusula geral de tributo, ainda que referido à idéia de capacidade econômica); ii) do *numerus clausus* (tipologia taxativa, vedada a analogia); iii) exclusivismo (basta a concretização dos elementos previstos pelo legislador para que nasça a obrigação tributária; e iv) determinação (que converte o tipo em *fechado*, oferecendo elevado grau de determinação conceitual, ou de fixação do conteúdo).⁶²

unterworfenen Rechtssubjekten in Erfüllung eines auf Grund der bestehenden Rechtsordnung bei Eintritt des von der letzteren vorausgesetzten Tatbestandes entstandenen Pflichtverhältnisses als Beitrag zur Deckung des öffentlichen Finanzhaushaltes zu entrichten sind (Tributos no sentido do Direito Público são prestações pecuniárias, exigidas dos sujeitos de direito submetidos à soberania do Estado, em cumprimento de uma relação obrigacional surgida em virtude da ocorrência de um fato previsto pelo último, como contribuição para cobrir o orçamento financeiro público). Já naquela obra, o autor apresentava (p. 480) a obrigação tributária como *ex lege*, surgindo a partir da concretização do fato gerador (*Tatbestand*).

60 Cf. Hermann-Wilfried Bayer. “Tatbestandsmäßigkeit” (verbete), *Handwörterbuch des Steuerrechts* unter Einschluß von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft. Georg Strickrodt *et al* (orgs.), Band 2. 2., neubearb. U. erw. Aufl. München, Beck; Bonn, Verlag des Wissenschaftl. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981, pp. 1.404 a 1.408 (1.404); Heinrich Wilhelm Kruse, ob. cit. (nota 179 do Cap. II), p. 55.

61 Cf. Klaus Tipke, ob. cit. (nota 19 da Introdução), vol. I, p. 161.

62 Cf. Alberto Xavier, ob. cit. (nota 26), pp. 83 a 96.

A defesa de uma “tipicidade cerrada”, com a determinação no tipo, também foi feita por Yonne Dolacio de Oliveira. Realçou a autora, em sua pesquisa, a característica de o tipo ser uma figura estrutural, que implica o legislador não se limitar a apresentar algumas características da hipótese de incidência, mas um “todo característica”, um “concentrado da realidade”. Enfrentando, entretanto, os limites do princípio da legalidade, aquele tipo transformar-se-ia, para a autora, em tipo cerrado, já que seria “solidificado pelo legislador”, necessitando de subsunção.⁶³ Roque Carrazza também se filia à exigência da “tipicidade fechada”.⁶⁴

A idéia de determinação é, na verdade, contraditória com a de tipo e daí a crítica que se faz àqueles que traduzem *Tatbestand* como tipo. Na língua espanhola, Luis Jiménez de Asúa justifica a tradução, citando o autor Franz Von Liszt, que teria, em seu “Tratado”, utilizado como sinônimos as expressões *Tatbestandsmässigkeit* e *Typicität* (ou adequação ao tipo).⁶⁵ Também à tipicidade enquanto determinação (*lex certa*) refere-se, na Espanha, César García Novoa.⁶⁶

Tipo é, na lição de Strache, aberto e por isso se opõe ao conceito. Conforme ensina Strache, enquanto um conceito jurídico permite uma definição exata, com contornos precisos, no tipo não cabe falar em definição, mas em descrição; o conceito se define a partir de seus contornos, *i.e.*, afirmando-se quais os pontos que ele não pode ultrapassar sob pena de fugir do conceito que se procura, enquanto o tipo se descreve a partir de seu cerne, *i.e.*, daquilo que ele deve preferencialmente possuir. Sua descrição não apresenta os elementos necessários para uma diferenciação, mas aqueles característicos segundo um determinado ponto de vista, ou os “típicos”.⁶⁷ É neste sentido que cabe a lição de Larenz e Canaris, que ensinam que o pensamento por tipos e o por conceitos têm em comum o fato de implicarem uma abstração da realidade: eles tomam algumas propriedades, relações ou proporções comuns e dão nome ao conjunto.

63 Cf. Yonne Dolacio de Oliveira. *A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 1980, p. 47.

64 Cf. Roque Antonio Carrazza, ob. cit. (nota 210 do Cap. II), p. 270.

65 Cf. Luis Jiménez de Asúa. *La Ley y el Delito*. Principios de Derecho Penal, 5ª edição, Buenos Aires, Sudamericana, 1967, p. 237.

66 Cf. César García Novoa. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 78.

67 Cf. Karl-Heinz Strache. *Das Denken in Standards – Zugleich ein Beitrag zur Typologie*, Berlin, Duncker & Humblot, 1968, pp. 32 a 36.

Enquanto, entretanto, o pensamento por conceitos procura sempre uma nova abstração, por meio da eleição de algumas daquelas características antes escolhidas, gerando um conceito ainda mais geral, o pensamento em tipos impõe que as características sejam tomadas sempre como um todo, descabendo novas abstrações.⁶⁸

Afirma Strache que não é necessário, na definição de um conceito, apresentar todas as suas características, bastando a menção daquelas que permitam a diferenciação de outros conceitos de que se poderia cogitar; diz-se, assim, que a definição implica uma escolha de algumas das características do objeto.⁶⁹ Tanto o conceito como o tipo têm em comum serem abstratos. Enquanto o tipo exige, em sua descrição, que se consiga reunir o maior número possível de características, o conceito permite, por outro lado, que se desprezem algumas delas, impondo, outrossim, que se olhe para o lado, *i.e.*, que se examinem outros objetos para compará-los com aquele a ser definido.⁷⁰

A incompatibilidade da idéia de tipo com a de determinação normativa, proposta por Xavier, se nota quando se vê que o tipo, exatamente por não apresentar limites em sua descrição, permite uma evolução: com o correr do tempo é possível que algumas características típicas passem a predominar sobre outras, que podem perder sua força ou até desaparecer, sendo substituídas por outras que, naturalmente, também podem se fortalecer a ponto de substituir as primeiras.⁷¹ A consequência é que toda vez que determinado objeto é reconhecido como pertencente a um tipo, o próprio tipo é modificado, uma vez que passa a admitir novas características que possibilitarão o fenômeno acima, dado que o novo objeto poderá servir como “modelo” típico.⁷² Larenz e Canaris, comentando este fenômeno, caracterizam o conjunto de elementos “típicos” como um “sistema em movimento”, o que implica a possibilidade de se criarem seqüências típicas (*Typenreihen*), já que, em virtude da variabilidade de seus elementos, os tipos vão se sucedendo, de modo que uma característica desaparece e outra entra, tomando fluida a passagem de um tipo para o outro.⁷³

68 Cf. Karl Larenz e Claus Wilhelm Canaris. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 3ª edição, Berlin, Springer, 1995, p. 291.

69 Cf. Karl-Heinz Strache, ob. cit. (nota 67), p. 41.

70 Cf. Karl-Heinz Strache, ob. cit. (nota 67), p. 42.

71 Cf. Karl-Heinz Strache, ob. cit. (nota 67), p. 48.

72 Cf. Karl-Heinz Strache, ob. cit. (nota 67), p. 55.

73 Cf. Karl Larenz e Claus Wilhelm Canaris, ob. cit. (nota 68), pp. 298-299.

Ainda para que fique demonstrada a incompatibilidade do tipo com o princípio da legalidade, importa lembrar, com Strache, que, no tipo, fala-se em “inclusão” e “exclusão”, conforme o objeto se enquadre, ou não, no tipo. Diferencia-se, assim, do conceito, onde cabe a subsunção. Tanto a inclusão como a subsunção pressupõem uma comparação entre, de um lado, o objeto e, de outro, o tipo ou o conceito, respectivamente. Entretanto, enquanto no fenômeno da subsunção é possível encontrar uma identidade exata do objeto com o conceito, *i.e.*, o objeto se encontra nos limites do conceito, no tipo conclui-se por uma semelhança do objeto com o modelo “típico”.⁷⁴

Fica claro, portanto, ser impróprio falar em “tipicidade cerrada”, já que se o legislador adota uma “determinação normativa” (Xavier) com uma solidificação que exigirá a subsunção (Dolacio de Oliveira), então já não se trata mais de tipo, mas de verdadeiro conceito.⁷⁵

A apontada incompatibilidade entre tipicidade cerrada e determinação conceitual foi percebida por Misabel de Abreu Machado Derzi, que criticou o uso da expressão “tipo” tanto no Direito Penal como no Direito Tributário. Conforme observou a autora, “grande parte daquilo que se chama tipo jurídico é convertido, na realidade, em conceito fechado, pela lei ou pela Ciência do Direito. Assim acontece, por exemplo, no Direito Penal ou Tributário”. Esclarece a doutrinadora mineira que “o pensar tipologicamente, o tipificar, em sentido técnico, ao contrário do que se supõe, não é estabelecer rígidos conceitos de espécies jurídicas, baluartes da segurança do Direito. Essa função compete aos conceitos fechados, determinados e classificatórios”, prosseguindo: “Os tipos propriamente ditos (ou apenas tipos), *stricto sensu*, além de serem uma abstração generalizadora, são ordens fluidas, que colhem, através da comparação, características comuns,

74 Cf. Karl-Heinz Strache, ob. cit. (nota 67), pp. 55 a 57.

75 Ambos os autores baseiam-se nas idéias de Larenz (Yonne Dolacio de Oliveira, ob. cit. (nota 63), pp. 21 e ss; Alberto Xavier, ob. cit. (nota 26), p. 94). A primeira autora pesquisa a edição espanhola, de 1966, enquanto o último tem acesso à existência da categoria por meio de obra de Oliveira Ascensão. É fato que em sua primeira edição (Karl Larenz. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Berlin-Göttingen-Heidelberg, Springer, 1960, pp. 343 a 348), Larenz tratava de tipos “abertos” e “cerrados”. Essa idéia, entretanto, foi abandonada posteriormente por Larenz. A sexta edição da obra (atual), seguindo várias anteriores, não traz qualquer referência a “tipos fechados” (cf. Karl Larenz. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Sechste, neu bearbeitete Auflage, Berlin-Heidelberg-New York-London-Paris-Tokyo-Hong Kong-Barcelona, Springer, 1991).

nem rígidas nem limitadas, onde a totalidade e critério decisivo para a ordenação dos fenômenos aos quais se estende. São notas fundamentais ao tipo a abertura, a ‘graduabilidade’, a aproximação da realidade e a plenitude de sentido na totalidade. ‘Tipo’, em sentido impróprio, são conceitos classificatórios, cujas notas se cristalizam em número rígido e limitado. Observe-se, mais uma vez, que o tipo, quer usado em sentido próprio, quer impróprio, tem sempre o significado nuclear de abstração generalizadora ou padrão e oferece rica descrição do objeto. Nos tipos propriamente ditos essas abstrações ou padrões apresentam-se em ordem, e nos impróprios, em conceitos fechados.”⁷⁶ Daí assistir razão a Misabel Derzi, quando propõe o afastamento da expressão “princípio da tipicidade”, sendo mais adequado referir-se ao “princípio da conceitualização normativa especificante”.⁷⁷

Fica assim esclarecido o acerto da afirmação de Misabel Derzi: “Identificar tipo a *Tatbestand* ou fato gerador é reduzir indevidamente seu alcance, sentido e aceção. (...) Como sinônimo de *Tatbestand*, de fato gerador ou hipótese, o impropriamente chamado tipo não é uma ordem gradual, uma estrutura aberta, mas, ao contrário, um conceito que guarda a pretensão de exatidão, rigidez e delimitação.”⁷⁸

3.2.1.5. Determinação conceitual

Afastada a expressão “tipicidade cerrada”, importa investigar, independentemente do termo empregado, qual seu conteúdo. Em recente trabalho, Alberto Xavier, explicita o referido princípio “exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação correta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários”.⁷⁹

76 Cf. Misabel de Abreu Machado Derzi. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1988, p. 48.

77 Cf. Misabel de Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 76), p. 96.

78 Cf. Misabel de Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 76), p. 44.

79 Cf. Alberto Xavier. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, São Paulo, Dialética, 2001, p. 19.

Interessa notar que Xavier já não mais se socorre somente do princípio da legalidade, para exigir a determinação. Baseia-se ele, no regime constitucional introduzido em 1988, também no artigo 146, cuja alínea "a" exige a determinação, *i.e.*, que sejam definidos os elementos essenciais do tributo (fato gerador, base de cálculo e contribuinte).⁸⁰ Ocorre que o referido dispositivo constitucional trata do papel da lei complementar, que deve definir alguns aspectos do tributo: não parece o dispositivo ser suficiente para daí se inferir sua extensão à instituição do tributo, por lei ordinária. Daí que a exigência da determinação há de se extrair do princípio da legalidade.

Nem por isso se deve entender inexistente a exigência de determinação, na instituição de tributo, já que essa se extrai do Código Tributário Nacional, ao qual cabe, na qualidade de lei complementar, "regular as limitações constitucionais ao poder de tributar", nos termos do artigo 146, II, da Constituição Federal.

Assim, não se pode desconsiderar o artigo 97 do Código Tributário Nacional que exige da lei não só a mera instituição, majoração e extinção de tributos como, especialmente, "a definição do fato gerador da obrigação tributária principal" e "a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo". Ora, ao definir o fato gerador do tributo, estará o legislador estabelecendo a situação "necessária e suficiente" à ocorrência da obrigação tributária (artigo 114 do Código Tributário Nacional).

3.2.1.6. Os conceitos indeterminados e cláusulas gerais

Importa, neste ponto, estudar o caso dos chamados "conceitos indeterminados" e "cláusulas gerais".

Conceitos indeterminados são, normalmente, "*producto de la imposibilidad de precisar con mayor exactitud términos o vocablos empleados por la ley, porque las realidades a los que los mismos se refieren, al comprender una casuística inabarcable, no admiten otro tipo de determinación*".⁸¹ Como diz Engisch, raros são os conceitos completamente determinados em direito; de regra possuem eles um núcleo determinado e uma borda duvidosa.⁸² Carrió refere-se à vagueza das linguagens naturais

80 Cf. Alberto Xavier, *ob. cit.* (nota 79), p. 22.

81 Cf. César García Novoa, *ob. cit.* (nota 66), p. 120.

82 Cf. Karl Engisch, *Einführung in das juristische Denken*, 8. Auflage, Stuttgart: Berlin; Köln, Kohlhammer, 1983, p. 108.

como algo inafastável,⁸³ valendo-se da seguinte metáfora: "*Hay un foco de intensidad luminosa donde se agrupan los ejemplos típicos, aquellos frente a los cuales no se duda que la palabra es aplicable. Hay una mediata zona de oscuridad circundante donde caen todos los casos en los que no se duda que no lo es. El tránsito de una zona a otra es gradual: entre la total luminosidad y la oscuridad total hay una zona de penumbra sin límites precisos. Paradójicamente ella no empieza ni termina en ninguna parte, y sin embargo existe. Las palabras que diariamente usamos para aludir al mundo en que vivimos y a nosotros mismos llevan consigo esa imprecisa aura de imprecisión*".⁸⁴ Cabe registrar, neste ponto, que a expressão "conceitos indeterminados", conquanto corrente na literatura, sofre forte crítica por parte de Eros Roberto Grau, para quem o conceito jurídico não pode ser indeterminado, já que se trata de uma suma de idéias; a indeterminação, neste sentido, não é do conceito, mas dos termos que o expressam, sendo mais adequada, daí, a referência a "termos indeterminados de conceitos".⁸⁵

As cláusulas gerais configuram descrições amplas da hipótese de incidência, que acabam por permitir ao aplicador da lei atender às peculiaridades do caso concreto.⁸⁶ Conforme Engisch, entende-se o que são cláusulas gerais a partir de seu oposto: as hipóteses de incidência "casuísticas". Assim, são cláusulas gerais aquelas formulações das hipóteses de in-

83 Acerca da polêmica entre Carrió e Soler, onde o último entende existir possibilidade de se tornarem técnicos e precisos os conceitos vagos da linguagem comum, cf. Onaldo Franco Jannotti, "Conceitos Indeterminados e Origem Lógico-Normativa da Discrecionabilidade", *Revista de Direito Público*, nº 64, outubro-dezembro de 1982, pp. 37 a 54 (39-45).

84 Cf. Genaro R. Carrió, *ob. cit.* (nota 22 da Introdução), pp. 33-34.

85 Cf. Eros Roberto Grau, "Conceitos Indeterminados", *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, I Congresso Internacional de Direito Tributário, Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBET, São Paulo, Max Limonad, 1988, pp. 119 a 124 (122). V. tb. *idem*, *ob. cit.* (nota 25 da Introdução), pp. 146-147, onde o autor faz referência à opinião de Celso Antonio Bandeira de Melo, contrária a sua, justificando sua opinião. Tendo em vista que mesmo Grau aplica, em sua obra, a expressão "conceitos indeterminados", não há razão para afastá-la neste estudo.

86 Cf. Hans Spanner, "Generalklausel" (verbete), *Handwörterbuch des Steuerrechts unter Einschluß von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft*, Georg Strickrodt et al. (orgs.), Band 1. 2., neubearb. U. erw. Aufl. München, Beck; Bonn, Verlag des Wissenschaftl. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981, p. 601.

cidência que, por sua generalidade, alcançam um amplo campo.⁸⁷ Em matéria tributária, Amílcar de Araújo Falcão ressaltava a importância de seu emprego, juntamente com os “fatos geradores supletivos, suplementares, sucedâneos ou sub-rogatórios”, como forma de combater a evasão fiscal.⁸⁸

Engisch reconhece a relação existente entre as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados. Afirmar que nem todo conceito indeterminado é uma cláusula geral, já que muitas vezes falta ao conceito indeterminado a generalização suficiente para caracterizar uma cláusula geral (mesmo normas casuísticas podem conter conceitos indeterminados); ao mesmo tempo, menciona existir a possibilidade de uma cláusula geral sem que se recorra a conceitos indeterminados (como, por exemplo, “expor alguém a temperatura superior a 44° C”). Na prática, entretanto, Engisch nota que geralmente cláusulas gerais e conceitos indeterminados andam lado a lado, admitindo-se, daí, raciocínio jurídico equivalente para ambos.⁸⁹

Conquanto se espere do legislador a definição do fato gerador da obrigação tributária, não há como afastar o emprego de conceitos indeterminados e cláusulas gerais. Conforme Engisch, no Iluminismo prevalecia a idéia de um legislador racional, limitando-se o papel do juiz a “escravo da lei” (sistema das penas fixas); no correr do século XIX, percebeu-se ser inatingível o ideal da estrita vinculação do juiz à lei, dada a impossibilidade de elaborar leis tão exatas que dispensem interpretações; ademais, percebeu-se que tampouco seria ideal tal sistema, já que seria necessário conferir ao juiz instrumentos para se adaptar à pluralidade e imprevisibilidade da vida.⁹⁰ Pode-se, nesse sentido, defender que seu emprego não constitui “uma impropriedade da linguagem jurídica, mas, sim, um benefício advindo da linguagem natural incorporada pelo Direito”,⁹¹ com o que se realçará que “no campo do Direito, a impossibilidade de determinação do sentido

87 Cf. Karl Engisch, ob. cit. (nota 82), p. 122.

88 Cf. Amílcar de Araújo Falcão. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 4ª edição (anotações de atualização por Geraldo Ataliba), São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977.

89 Cf. Karl Engisch, ob. cit. (nota 82), p. 123. Heinrich Wilhelm Kruse aceita os conceitos indeterminados em matéria tributária, cuja determinação é matéria de interpretação, mas afasta as cláusulas gerais, que permitiriam que o Executivo decidisse, em cada caso, os limites da liberdade e da propriedade do contribuinte. Ob. cit. (nota 179 do Cap. II), p. 56.

90 Cf. Karl Engisch, ob. cit. (nota 82), p. 107.

91 Cf. Marcia Dominguez Nigro Conceição. *Conceitos Indeterminados na Constituição: requisitos da relevância e urgência* (art. 62 da CF), São Paulo, Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999 p. 53.

da norma poderá constituir uma *virtude* e não um defeito, em razão de ser o sistema jurídico aberto e incompleto, suscetível, pois, de albergar todas as possibilidades que regula”, diante da impossibilidade de o legislador “prever todas as circunstâncias fáticas, resultantes da disparidade do objeto de Direito” ou “o fato de que norma jurídica não se destina somente à disciplina dos fatos presentes, mas deve também ter uma função *projetiva*, de modo que abranja os casos futuros que possam ocorrer em determinado espaço e momento”.⁹²

Mesmo defensores ferrenhos da “tipicidade cerrada” reconhecem a inevitabilidade dos conceitos indeterminados. A eles se refere Yonne Dolacio de Oliveira, ao dizer que “mesmo em áreas de tipificação cerrada, existem conceitos indeterminados insuscetíveis de uma definição exata, em razão de que apenas podem ser entendidos a partir de um tipo social que não pode ser delimitado exatamente”.⁹³ Por sua vez, Alberto Xavier encerra sua obra clássica dizendo “que, a bem dizer, não existem conceitos absoluta e rigorosamente determinados; e que, deparando com aquilo que já se tem designado por uma ‘indeterminação imanente’ de todos os conceitos, se é forçado a reconhecer que a problemática da indeterminação não é tanto de natureza como de grau”.⁹⁴ Novoa também afirma que “*ello no excluye que, incluso con la garantía de la tipicidad, la singularización del tributo por la Administración conserve un alto grado de incertidumbre (...) por múltiples motivos, que van desde las posibles interpretaciones divergentes a que puede dar pie un texto no excesivamente claro, hasta la abundancia de conceptos jurídicos indeterminados*”.⁹⁵ Já Roque Carrazza descarta aquela possibilidade, ao afirmar que “a segurança jurídica leva, ademais, ao princípio do *exclusivismo*, com a conseqüente proibição do emprego de *normas indeterminadas*, que muito a propósito, Nuno Sá Gomes chama de ‘elásticas’ ou ‘de borracha’”.⁹⁶

Da doutrina e jurisprudência alemã, Klaus Tipke extrai a compatibilidade dos conceitos indeterminados com o princípio da determinação conceitual.⁹⁷ Assim é que Ricardo Lobo Torres nota que “os positivismos

92 Cf. Marcia Dominguez Nigro Conceição, ob. cit. (nota 91), p. 71.

93 Cf. Yonne Dolacio de Oliveira, ob. cit. (nota 63), p. 25.

94 Cf. Alberto Xavier, ob. cit. (nota 26), p. 97.

95 Cf. César García Novoa, ob. cit. (nota 66), p. 120.

96 Cf. Roque Antônio Carrazza, ob. cit. (nota 210 do Cap. II), p. 270.

97 Klaus Tipke, ob. cit. (nota 19 da Introdução), vol. I, pp. 170 a 172.

tentaram, através da teoria da lei material, dar conteúdo específico às normas baixadas pelo legislador, mas não o conseguiram, pois o direito tributário, utilizando as cláusulas gerais e os princípios indeterminados, não pode ter na lei formal o fechamento total dos seus conceitos”.⁹⁸

César García Novoa afirma que a segurança jurídica não necessariamente se vê transgredida pelo emprego dos conceitos jurídicos indeterminados. Como exemplo, cita o “valor real”, ao qual se atribui a condição de base de cálculo de certos tributos, na Espanha, e que no Brasil pode ser substituído pelo exemplo do “valor venal”.⁹⁹ Assim se manifesta o autor: “*La imposibilidad de hablar de ‘valor’ desde un punto de vista estrictamente objetivo es lo que aconseja, para ser respetuosos con el principio de capacidad económica, definir un concepto que abarque bajo su círculo de indeterminación diversos supuestos diferentes y, al tiempo, otorgue al intérprete y aplicador de la norma, singularmente a la Administración, la facultad de optar por una solución concreta dentro del ámbito de decisión establecido por la Ley*”.¹⁰⁰

A legislação tributária é, em verdade, farta em exemplos de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, especialmente em matéria de normas tributárias indutoras. Tomando como exemplo a Lei nº 5.173/66, que, entre outras providências, criava a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (hoje extinta, substituída pela Agência de Desenvolvimento da Amazônia), dispozo sobre uma série de incentivos fiscais. Via-se, no seu artigo 10, dentre as competências do órgão, a “de coordenar a elaboração e a execução dos programas e projetos de interesse para o desenvolvimento econômico da Amazônia a cargo de outros órgãos ou entidades federais” (alínea “d”). A definição, concreta, do “interesse para o desenvolvimento econômico” é matéria a ser decidida somente com a dilucidação do conceito indeterminado. Mais recentemente, tratando também de incentivos fiscais na área da Amazônia (e em outras áreas), a Medida Provisória nº 2.199, de 2001, concedeu redução do imposto de renda às “pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional”.

98 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 192 do Cap. II), p. 96.

99 O problema de como estimar o valor venal, dadas as poucas negociações com imóveis, também é ressaltado por Gerard Kornfeld, ob. cit. (nota 21 do Cap. II), pp. 21 a 23.

100 Cf. César García Novoa, ob. cit. (nota 66), p. 120.

Evidencia-se, mais uma vez, a indeterminação conceitual nos projetos “prioritários para o desenvolvimento regional”. Por meio do Decreto nº 4.212, de 26 de abril de 2002, o Presidente da República arrolou uma série de setores “prioritários”. Interessante notar que nem por este ato normativo se evitou a imprecisão, quando se encontram, ali, expressões como “empreendimentos hoteleiros, centros de convenções e outros projetos, integrados ou não a complexos turísticos, localizados em áreas prioritárias para o ecoturismo e turismo regional”, entre outras.

O Decreto-Lei nº 68, de 1968, é outro bom exemplo de aplicação de conceitos indeterminados e cláusulas gerais em matéria tributária. Segundo o referido diploma normativo, “a empresa em mora contumaz relativamente a salários não poderá (...) ser favorecida com qualquer benefício de natureza fiscal, tributária, ou financeira” (art. 2º), entendendo-se por “mora contumaz” o “atraso ou sonegação de salários devidos aos empregados, por período igual ou superior a três meses, sem motivo grave e relevante, excluídas as causas pertinentes ao risco do empreendimento”.

No campo ambiental, José Marcos Domingues de Oliveira afirma que “a indeterminação é a regra, não a exceção”,¹⁰¹ citando exemplos de incentivos fiscais como “servir de base à conservação do solo e dos regimes das águas” ou “contribuírem para a conservação da natureza” através do florestamento e do reflorestamento (Lei nº 5.106/66 e Decreto nº 79.046/76); “operações com máquinas etc., que visem à defesa do meio ambiente” (Lei nº 2.055/93 – RJ); “tecnologia inovadora que promova a defesa do meio ambiente” (Lei nº 2.273/94-RJ) e “preservação paisagística ou ambiental” (Código Tributário do Município do Rio de Janeiro). Ainda na área ambiental, pode-se citar a Lei nº 6.938/81, cujo artigo 14 determina a “perda ou restrição de incentivos e benefícios fiscais concedidos pelo Poder Público” no caso de “não cumprimento das medidas necessárias à preservação ou correção dos inconvenientes e danos causados pela degradação da qualidade ambiental”.

A admissão das cláusulas gerais e dos conceitos indeterminados reveste-se de importância por permitir a conciliação entre o veículo tributário, sujeito ao princípio da legalidade próprio do *pouvoir financier* e as normas indutoras, de resto adequadas à flexibilidade da legalidade do *pouvoir législatif*.¹⁰² Por meio das cláusulas gerais e dos conceitos indetermi-

101 Cf. José Marcos Domingues de Oliveira, ob. cit. (nota 97 da Introdução), p. 119.

102 *Los partidarios de la política intervencionista se enfrentan por eso con un difícil dilema: se precisa, de un lado, una lucha rápida y eficaz contra los obstáculos que se*

nados, pode o legislador firmar a hipótese de incidência tributária, sem que a todo momento se faça necessário novo texto legal para adaptá-la às mudanças no cenário econômico. Assim, quando a Lei nº 4.131/62, versando sobre limites de dedutibilidade dos *royalties*, confere ao Ministro de Estado da Fazenda a competência para estabelecê-los e revê-los periodicamente, “segundo o grau de essencialidade”, emprega um conceito indeterminado. Nem por isso, note-se, se afasta da legalidade, já que a essencialidade, conquanto possa variar no tempo, pode ser determinada, *hic et nunc*, com base no conjunto da política econômica. A importância dos conceitos indeterminados na redação de textos que veiculam normas tributárias indutoras também foi ressaltada por Ruppe.¹⁰³

Deve-se examinar se a admissão das cláusulas gerais e dos conceitos indeterminados, na mesma medida em que se aproxima do *pouvoir législatif*, poderia implicar o afastamento da origem do *pouvoir financier*. Conforme Bartholini, está na essência do último a idéia de autotributação, que implica o povo determinar a atuação da Administração Pública;¹⁰⁴ ora, na medida em que se flexibiliza a atuação do Poder Executivo, surgiria a possibilidade de se reduzir a noção de consentimento popular.

opongan al desarrollo – cuyo aumento puede poner en peligro la libertad democrática – y ello exige un cierto trasvase de poderes al ejecutivo; pero de otra parte, es innegable que esse aumento de poderes del ejecutivo puede ser origen de abusos que hagan peligrar la libertad y con ello a la propia democracia. Cf. José Luis Pérez de Ayala e Eusebio Gonzalez, ob. cit. (nota 132 do Cap. II), p. 45.

103 Cf. Hans Georg Ruppe, ob. cit. (nota 67 da Introdução), p. 90.

104 *Il contenuto originario del principio di legalità dei tributi esige dalla legge un preciso circostanziato intervento sulla materia tributaria, una esclusione radicale della discrezionalità amministrativa, quando trattasi di imposte che devono essere istituite in via individuale sui privati, o da essi senz'altro pagate. E tutto ciò lo esige per garantire che effettivamente i rappresentanti dei cittadini pongano, e compiutamente risolvano, il problema dei carichi contributivi che graveranno su questi ultimi; per garantire quindi ai cittadini di poter effettivamente regolare i carichi di cui vengono ad essere gravati, evitando che i loro indirizzi si disiscano, rimangano inefficaci, grazie al gioco del passamano che di essi faccia il Parlamento, meramente interponendosi tra popolo e P. A., la quale, per ovvie ragioni, non è sensibile alle tendenze del corpo elettorale, né è giuridicamente garantito che lo sia* (O conteúdo original do princípio da legalidade dos tributos exige da legislação uma intervenção precisa e pormenorizada sobre a matéria tributária, numa exclusão radical do poder discricionário administrativo, quando se trata de imposto que deve ser instituído individualmente sobre os particulares, ou por eles pago. Isto é exigido para assegurar que

Este fenômeno não pode ser avaliado fora do contexto, exposto neste estudo, da própria evolução da atuação do Estado, que, de mero guarda-noturno, passa a ter uma atuação positiva na economia. Conforme explica Satta, o princípio da legalidade foi desenvolvido a partir de uma dialética entre administração e povo, numa premissa de uma administração autoritária, a qual deveria ser refreada. No século XX, passa-se a admitir que os interesses da Administração e do povo não são irreconciliáveis,¹⁰⁵ ao contrário, o Estado assume um papel de condutor da economia, para assegurar a existência de um mercado, ao mesmo tempo em que este mercado deve funcionar como instrumento para atingir a finalidade do próprio Estado, i.e., a justiça social. Klaus Tipke acrescenta a constatação de que “os parlamentos não mais representam o ideal do Estado parcimonioso; eles são o motor das prestações estatais crescentes e – necessariamente ligado a tanto – impostos crescentes”.¹⁰⁶

De qualquer modo, não se pode concordar com que a flexibilização, própria do emprego das cláusulas gerais e dos conceitos indeterminados, reduza o papel do legislador à mera conferência de competências ou limites, como se viu no âmbito do Direito Econômico. Ocorrendo a intervenção sobre o Domínio Econômico por meio de normas tributárias indutoras, dobra-se o legislador às amarras do Direito Tributário, dentre as quais se destaca o princípio da legalidade. A lei, viu-se, já não se apresenta como instrumento rígido, impermeável à realidade social; as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados nela empregados permitem sua adaptação às exigências do caso concreto. O administrador, por outro lado, continua obrigado pela lei. Noutras palavras: a flexibilidade das cláusulas gerais e dos

efetivamente os representantes dos cidadãos enfrentem e decidam resolver o problema do fardo tributário que pesa sobre os últimos; para garantir, pois, aos cidadãos, que estes efetivamente possam regular os tributos pelos quais estão sendo onerados, evitando que suas demandas permaneçam eficazes, graças ao jogo de mão em mão, feito no Legislativo, meramente interpondo-se entre o povo e a Administração Pública, a qual, por razões óbvias, não é sensível às tendências do eleitorado, nem há garantias jurídicas de que o seja). Cf. Salvatore Bartholini, ob. cit. (nota 46), p. 22.

105 Cf. Filippo Satta, ob. cit. (nota 3 da Introdução), pp. 20 a 30.

106 No original: *Die Parlamente vertreten nicht mehr das Ideal des sparsamen Staates; sie sind vielmehr der Motor für steigende Staatsleistungen und – damit notwendig zusammenhängend – steigende Steuern.* Cf. Klaus Tipke, ob. cit. (nota 19 da Introdução), vol. I, p. 153.

conceitos indeterminados permite que a lei se molde às circunstâncias concretas; a tributação, por outro lado, continuará regida pela lei. Conforme Novoa, “*aun cuando exista una indeterminación del enunciado legal, no existe una indeterminación aplicativa*”.¹⁰⁷ Esta conclusão se tomará relevante quando se ponderar acerca da questão da discricionariedade, o que se fará adiante.

Deve-se ressaltar que o entendimento acima expresso não diverge, em essência, do apresentado por Xavier, quando diz ser a questão da indeterminação uma problemática não de natureza, mas de grau. A questão não é, assim, se cabem conceitos indeterminados em matéria tributária; é, sim, até que grau são eles admissíveis. A resposta não pode ser absoluta. Deve, sim, ser dada a partir da ponderação dos princípios e valores constitucionais, onde pesará, de um lado, a segurança jurídica, a requerer maior grau de determinação e, de outro, os princípios da Ordem Econômica, demandando agilidade e versatilidade. É neste delicado equilíbrio que se encontrará o espaço para as cláusulas gerais e para os conceitos indeterminados, enquanto, insista-se, instrumentos de adaptação da própria lei. Spanner, conquanto admitindo as cláusulas gerais e conceitos indeterminados (já que sem ambos o legislador estaria impedido de atuar no direito tributário e econômico), alerta para a impossibilidade das cláusulas gerais “vagas”, que surgiriam quando se deixasse à discricionariedade do Executivo determinar os limites da liberdade e propriedade dos cidadãos.¹⁰⁸ É assim que Klaus Tipke explica essa exigência: “A possibilidade, em princípio, do emprego de conceitos jurídicos indeterminados não desobriga o legislador, entretanto, de elaborar uma norma de modo tal que seja compatível com os princípios da clareza normativa e submissão ao Poder Judiciário; elas devem ser formuladas de modo que seus destinatários compreendam a situação jurídica e em sua conformidade possam conduzir seu comportamento”.¹⁰⁹

107 Cf. César García Novoa, ob. cit. (nota 66), p. 120.

108 Cf. Hans Spanner, ob. cit. (nota 86).

109 No original: *Die grundsätzliche Zulässigkeit unbestimmter Rechtsbegriffe entbindet den Gesetzgeber jedoch nicht davon, eine Vorschrift so zu fassen, daß sie den rechtsstaatlichen Grundsätzen der Normenklarheit und Justiziabilität entspricht; sie muß so formuliert sein, daß die von ihr Betroffenen die Rechtslagen erkennen und ihr Verhalten danach einrichten können.* Cf. Klaus Tipke, ob. cit. (nota 19 da Introdução), vol. I, p. 171.

3.2.1.7. Impossibilidade de tipos, propriamente ditos

Por outro lado, não parece possível, hoje, em matéria tributária, o emprego de tipos, entendidos, agora, no seu sentido próprio. Admite-os a autoridade de Ricardo Lobo Torres: “Os tipos jurídicos, inclusive no direito tributário (ex. empresa, empresário, indústria) são necessariamente elásticos e abertos, ao contrário do que defendem alguns positivistas.”¹¹⁰ Entretanto, se o Código Tributário Nacional exige a *definição* do fato gerador, versa o legislador complementar sobre um conceito, não um tipo. Conforme esclarecido, tipos não se definem, descrevem-se. Não satisfaz, outrossim, ao legislador complementar a mera descrição do fato gerador. Deve ele ser definido. Aquelas figuras que o doutrinador exemplificou como “tipos” não de se entender, quando figurarem da definição do fato gerador da obrigação tributária, como meros conceitos indeterminados. Estes, não é demais repisar, são definidos em cada caso concreto.

3.2.1.8. Legalidade da administração diante das normas tributárias indutoras: discricionariedade ou conceitos indeterminados

O princípio da legalidade em matéria tributária implica a impossibilidade de a administração valer-se de juízo de conveniência ou oportunidade, sendo inexorável a cobrança do tributo, ocorrido o fato gerador. Diz-se, daí, ser vinculada a atividade da administração, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A intervenção sobre o Domínio Econômico, por sua vez, nem sempre se dá por meios objetivos. A decisão, em muitos casos, sobre a intervenção e seu grau dependerá do administrador, à luz do caso concreto. Dir-se-ia, daí, impossível o uso do instrumento tributário, na medida da própria atuação do Executivo. O exame da legislação tributária brasileira revela, entretanto, que é freqüente o emprego de normas tributárias indutoras em tais casos.

A questão que surge é se a lei que confere à Administração margem de liberdade para a concessão de incentivo fiscal seria, ou não, inconstitucional.

No regime constitucional de 1969, Gilberto De Ulhôa Canto e Fábio de Sousa Coutinho enfrentaram o tema, ao apontar as situações “em que o

110 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 192 do Cap. II), p. 98.

legislador condiciona a outorga dos incentivos fiscais que institui e até descreve, com certa minúcia, ao critério da autoridade tributária”, afirmando não serem “que se possa dizer que em todos esses casos haja violação ao princípio da reserva da lei, na medida em que se tenha em conta que os motivos do legislador para incentivar o contribuinte podem ser de tal ordem, que na sua raiz se encontre razoável, correta e até prudente, uma perfeita figura de situação apropriada para exercício de discricção administrativa (como conveniência dentro de um quadro parcial ou totalmente incluído no campo do poder de polícia, zoneamento, ecologia, sossego, ordem etc.)”.¹¹¹

Ives Gandra da Silva Martins afirmou que “a lei pode delegar ao Executivo a fixação das condições e amplitudes dos incentivos fiscais, pois representam benefício a favor do sujeito passivo da relação tributária e não imposição. Se imposição houvesse, não haveria a possibilidade, pois somente a lei poderia permiti-la”.¹¹²

Ocorre que esse entendimento não condiz com o que se extrai do Código Tributário Nacional: o mesmo artigo 97, de onde se extrai a reserva absoluta da lei, é o que exige idêntico instrumento para a definição das hipóteses de “exclusão do crédito tributário”; o artigo 176 vai além, deixando claro que a lei deve especificar “as condições e os requisitos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo para sua duração”. Não resta, daí, qualquer margem à discricionariedade proposta.

Mais acertada, neste ponto, a lição de Eros Roberto Grau, que distingue entre discricionariedade e aplicação de conceitos indeterminados: “No exercício da *discricionariedade* o sujeito cuida da emissão de *juízos de oportunidade*, na eleição entre *indiferentes jurídicos*; na aplicação de *conceitos indeterminados*, o sujeito cuida de emissão de *juízos de legalidade*.”¹¹³ Conforme esclarece Satta, no caso de conceitos jurídicos indeterminados,

111 Cf. Gilberto de Ulhôa Canto e Fábio de Sousa Coutinho. “O Princípio da Legalidade”, *Princípio da Legalidade: Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 6, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo, CEEU: Resenha Tributária, 1981, pp. 289 a 323 (298).

112 Cf. Ives Gandra da Silva Martins. “O Princípio da Legalidade no Direito Tributário Brasileiro”, *Princípio da Legalidade: Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 6, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo, CEEU: Resenha Tributária, 1981, pp. 325 a 364 (341).

113 Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 85), p. 123. Em sentido contrário, vide estudo Regina Helena Costa, a qual, depois de distinguir os conceitos indeterminados entre os de experiência e os de valor, sustenta haver regiões em que a dúvida sobre o alcance da vontade legal é indeterminável. Cf. Regina Helena Costa. “Conceitos Jurídicos

não se dá à Administração uma escolha discricionária; apenas se exige que a administração efetue uma “reconstrução, no seu significado jurídico exato, adaptado ao caso”, de modo que “a administração deve simplesmente determinar seu significado concreto, com referência à espécie em que se inserem”.¹¹⁴ Hartmann afirma que “diversamente da discricionariedade, que permite uma escolha entre diversas possibilidades no lado da sanção legal, os conceitos jurídicos indeterminados não oferecem aos funcionários qualquer espaço para decidir. Apesar de sua “indeterminação”, eles conduzem a um resultado determinado e, portanto, ao contrário da discricionariedade, são totalmente passíveis de exame judicial. Por isso é que o princípio da determinação, do Estado de Direito, não impede a aplicação de conceitos jurídicos indeterminados no Direito Tributário”.¹¹⁵ Engisch também buscou diferenciar a discricionariedade dos conceitos indeterminados, dizendo que a diferença é, antes de tudo, jurídica, já que na discricionariedade é o legislador que decide confiar ao aplicador da lei a decisão no caso concreto: em vez de se falar em um “resto de insegurança inafastável”, tem-se que

Indeterminados e Discricionariedade Administrativa”, *Revista de Direito Público*, nº 95, julho-setembro de 1990, pp. 125 a 138 (136). Também em sentido contrário, cf. Onaldo Franco Jannotti, ob. cit. (nota 83), p. 52; e Dinorá Adelaide Musetti Grotti. “Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa”, *Revista dos Tribunais, Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, ano 3, nº 12, julho-setembro de 1995, pp. 84 a 115.

114 *Si propone così la ben nota distinzione tra norma (o momento della norma) che impone e consente una effettiva scelta discrezionale e norma (o momento di essa) che semplicemente l'amministrazione deve ricostruire nel suo significato giuridico esatto, adatto alla specie: (...) che l'amministrazione deve semplicemente determinare nel loro significato concreto, in riferimento alla specie in cui si inseriscono.* Cf. Filippo Satta, ob. cit. (nota 3 da Introdução), pp. 153-154.

115 No original: *Im Gegensatz zum Ermessen, das eine Wahl unter verschiedenen Möglichkeiten auf der Rechtsfolgenseite (...) zuläßt, räumen unbestimmte Rechtsbegriffe den Behörden keinen Entscheidungsspielraum ein. Sie führen trotz ihrer 'Unbestimmtheit' zu einem bestimmten Ergebnis und sind daher im Gegensatz zum Ermessen gerichtlich voll überprüfbar. Deshalb kann auch nicht der Grundsatz rechtsstaatlich gebotener Bestimmtheit eine Verwendung von unbestimmten Rechtsbegriffen im Steuerrecht hindern.* Cf. Ulrich Hartmann. “Rechtsbegriff, unbestimmter” (verbete), *Handwörterbuch des Steuerrechts* unter Einschluß von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft. Georg Strickrodt et al (orgs.), Band 2. 2., neubearb. u. erw. Aufl. München, Beck; Bonn, Verlag des Wissenschaftl. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981, p. 1.118.

o legislador julgou melhor deixar a decisão ao aplicador da lei, conforme seu entendimento.¹¹⁶ García de Enteria e Fernández também ensinam que os conceitos indeterminados não permitem, num caso concreto, mais que uma solução: “ou se dá ou não se dá o conceito”, de modo que “a indeterminação do enunciado não se traduz em uma indeterminação das aplicações do mesmo, as quais só permitem uma ‘unidade de solução justa’ em cada caso”.¹¹⁷ Ottmar Bühler já enfrentou o tema, em 1914, concluindo que as normas jurídicas contendo conceitos indeterminados não perdem por isso seu caráter coercitivo, revelando-se sua aplicação mero problema de interpretação.¹¹⁸ Tratando das subvenções, Zuleeg ressalta que a técnica do emprego de conceitos indeterminados é comum nas legislações que tratam dessa matéria, como forma de restrição dos poderes da administração, reduzindo-se, daí, sua discricionariedade.¹¹⁹

Vê-se, assim, mais uma vez confirmado o emprego dos conceitos indeterminados em matéria tributária, valendo para os incentivos fiscais (v.g. cultura) o que já se via em casos de agravamento (v.g. limitação à dedutibilidade de *royalties*): em vez de se falar em discricionariedade (que não cabe nem em matéria de agravamento nem de benefício fiscal), encontram-se conceitos indeterminados, estes sim compatíveis com a legalidade.

José Marcos Domingues de Oliveira também tratou da questão, com conclusão equivalente: “Por outro lado, não se compreende bem a verdadeira cruzada empreendida contra o emprego do conceito indeterminado na tipificação tributária porque a teoria da indeterminação conceitual considera que ele é exatamente um instrumento moderno de vinculação do Administrador à lei, separando-a do que antes foi considerado campo de discricionariedade administrativa”, afirmando “que o conceito indeterminado não implica uma indeterminação de suas aplicações; só se permite ‘uma única solução’ a ensejar controle de legalidade da atuação do Administrador”.¹²⁰

116 Cf. Karl Engisch, ob. cit. (nota 82), p. 116.

117 Cf. Eduardo García de Enteria e Tomás-Ramón Fernández. *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1990, p. 393.

118 Cf. Ottmar Bühler. *Die subjektiven öffentlichen Rechte und ihr Schutz in der deutschen Verwaltungsrechtsprechung*, Berlin, Stuttgart, Leipzig, Verlag von W. Kohlhammer, 1914, pp. 27 a 39.

119 Cf. Manfred Zuleeg, ob. cit. (nota 56), p. 80.

120 Cf. José Marcos Domingues de Oliveira. “Legalidade Tributária, O Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta”, *Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*, Maria A. M. Carvalho (coord.), Rio de Janeiro, Forense, 1988, pp. 205 a 215 (212).

A admissão dos conceitos indeterminados exige o reconhecimento, com Ruppe, de que os pressupostos legais para a ocorrência do fato gerador (ou para a fruição de benefícios) serão reconhecidos, a cada caso, pela administração. Assim, corre o contribuinte o risco de ver frustrada sua expectativa, contrariando os cânones da segurança jurídica.¹²¹ Daí a importância do instituto da consulta, como forma de “*fijar determinadas consecuencias de la aplicación de la norma a través de acuerdos de la Administración com los afectados por las obligaciones que las normas tributarias imponen, erosionando en parte esa posición superior de la Administración derivada de su poder decisorio*”.¹²² A par da relevância jurídica do pleno atendimento à segurança, o emprego do instituto da consulta tem a seu favor dar mais efetividade à própria norma tributária indutora, já que o contribuinte, certo da consequência tributária de seu ato, poderá computá-la quando de sua decisão acerca de incorrer, ou não, na hipótese legal.

3.2.1.9. Mitigação constitucional do princípio da legalidade: importância das normas tributárias indutoras

Conquanto o emprego dos conceitos indeterminados possa resolver, em parte, a necessidade de versatilidade, própria das normas de intervenção sobre o Domínio Econômico, não se revelam eles instrumentos próprios quando se ingressa na própria quantificação do tributo. Na verdade, pode-se cogitar, em modelo teórico, da aplicação de conceitos indeterminados em qualquer elemento, inclusive na alíquota. Entretanto, uma lei que se referisse à aplicação da “alíquota compatível com o interesse nacional” já ultrapassaria o mínimo de segurança jurídica exigido pelo sistema. Dificilmente deixaria tal lei de romper o equilíbrio a que acima se fez referência entre a segurança jurídica e a Ordem Econômica.

Assim é que o próprio constituinte, enxergando limitações, decorrentes do princípio da legalidade, ao emprego de normas tributárias indutoras, houve por bem inserir, no texto constitucional, mitigação daquele princípio, ao admitir que o Executivo, dentro dos limites previstos pela lei, fixasse as alíquotas dos impostos aduaneiros, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros, Títulos e Valores Mobiliários (IOF). Também para a contribuição

121 Cf. Hans Georg Ruppe, ob. cit. (nota 67 da Introdução), p. 92.

122 Cf. César García Novoa, ob. cit. (nota 66), p. 123.

de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (a chamada "CIDE-Combustível"), pode a alíquota ser reduzida e estabelecida por ato do Poder Executivo (art. 177, § 4º, I, "b", da Constituição Federal). Essa possibilidade encontra paralelo no direito comparado, citando-se o caso da Suíça, onde se admite que o legislador conceda ao Executivo "ligar e desligar" a tributação indutora, decidindo sobre sua entrada em vigor ou revogação, bem como sobre a variação de alíquotas.¹²³

As referidas exceções constitucionais apontam uma *preferência*, por parte do Constituinte, a que os impostos acima arrolados sejam veículos de introdução de normas tributárias indutoras. Não se trata, outrossim, de mandamento constitucional, já que nada impede ali convivam normas tributárias arrecadadoras. Não fosse assim (i.e. se descobesse qualquer efeito arrecadatório), não teria sentido o Constituinte haver tratado da repartição das rendas decorrentes daqueles impostos.

Merece nota, outrossim, que a identificação de tal mitigação no princípio da legalidade insere-se no ordenamento exclusivamente em função das normas tributárias indutoras, não parecendo cabível possa o Executivo, diante de mera situação de falta de caixa, valer-se do permissivo constitucional para ampliar seus recursos financeiros, sem prévio exame do Poder Legislativo. Sustenta-se tal afirmação na idéia de que se deve buscar, no Ordenamento, um sistema, senão unitário, pelo menos coeso, tendendo, daí, à coerência. Ora, por tudo o que se viu acerca do princípio da legalidade, decorre a busca permanente, por parte do constituinte, do controle da atividade do Executivo por meio da lei, em busca da segurança jurídica. A admissão de que ato do próprio Executivo venha a fixar a alíquota do imposto (embora nos limites da própria lei) foi concessão do Constituinte, motivada pela necessidade de conferir ao Executivo instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico. É nesta esfera que se encontram tanto a tributação aduaneira, como o IPI (que é o sucessor do antigo Imposto sobre Consumo), IOF e CIDE-Combustível. Ou seja: não foi aleatória a escolha do Constituinte; não agiu ele de modo arbitrário. Buscou, sim, dar importância ao princípio da legalidade, apenas o excepcionando na medida em que surgisse a necessidade da introdução de normas tributárias indutoras, para as quais os referidos impostos serviriam de veículos.

123 Cf. Peter Böckli, ob. cit. (nota 52 da Introdução), p. 123.

Assim, a mudança de alíquota dos tributos acima mencionados será feita pelo Executivo no âmbito de sua competência regulatória. Tratar-se-á, necessariamente, de norma tributária indutora, sujeita, então, ao crivo e aos mandamentos da Ordem Econômica. Ausente qualquer efeito indutor, então necessário será o exame pelo Poder Legislativo. Por exemplo, se ato do Poder Executivo incrementa a alíquota do IOF, mas simultaneamente são editadas normas do Banco Central visando a anular o efeito que o referido incremento do tributo poderia gerar no mercado financeiro, então ficará clara a ausência do efeito indutor (que será anulado), restando, apenas, o efeito arrecadador. Presente apenas este último efeito, não se justifica sejam afastadas as garantias constitucionais asseguradas ao contribuinte.

Outra consequência da identificação dos referidos tributos como veículos de normas tributárias indutoras tem a ver com seu próprio aspecto material: tendo em vista que o Constituinte lhes deu um regime próprio, para servirem de veículo para normas tributárias indutoras, não haverão eles de incidir além dos campos em que cabe a intervenção do Executivo. Tem esta afirmação efeito prático no que se refere à expressão "crédito", incluída pelo Constituinte no campo da competência da União para a instituição do IOF. Por meio do artigo 13 da Lei nº 9.779/99, pretendeu o legislador fazer o imposto incidir, além das operações de crédito realizada no âmbito do mercado financeiro e de capitais, também sobre operações de crédito entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, realizadas dentro do chamado "mercado privado". A questão é se a expressão "crédito", empregada pelo Constituinte, compreende este último mercado, ou se limita aos mercados regulados pelo Poder Executivo.

Neste ponto, deve-se considerar que o artigo 153, V, do texto constitucional, reuniu num único imposto as "operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários". Diante da clareza de que se extraem, da redação constitucional, cinco núcleos diversos, deve o intérprete indagar a razão de eles estarem reunidos. Imediatamente, saltará aos olhos que a par da questão da legalidade, ora examinada, tem-se, ainda, para as cinco hipóteses, uma exceção ao próprio princípio da anterioridade. Noutras palavras, embora sejam as hipóteses diversas, receberam elas do constituinte um tratamento comum. Deve-se compreender, assim, que elas não de ter algo que as identifique entre si e que as diferencie de outros impostos previstos pelo constituinte. Este aspecto comum, como já se ressaltou acima, é sua propensão a servirem de veículo para a introdução de normas tributárias indutoras. Daí a decisão constitucional de reuni-las.

São, em síntese, áreas sensíveis, que exigem a intervenção a qualquer momento por parte do Poder Público, não podendo, então, dobrar-se a restrições como a legalidade ou a anterioridade.

Ora, se isso é verdade, claro também que a expressão “crédito” deve ser interpretada no contexto visado pelo constituinte, *i.e.*, uma área sensível, que exige, a qualquer momento, a intervenção do Poder Público. Daí a pergunta seguinte: o mercado de crédito privado é de tal sensibilidade, a ponto de merecer intervenção constante do Poder Público, à semelhança dos mercados de câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários? Diante da resposta negativa, deve-se entender que o “crédito” a que se refere o Constituinte é apenas o concedido no mercado financeiro. Em síntese: inexistindo razão para se incluir o mercado de crédito privado entre as áreas que receberam tratamento diferenciado pelo Constituinte, não está aquele mercado compreendido no campo de competência da União.

3.2.1.10. Reserva de lei formal: uma revisão diante das normas tributárias indutoras

O subprincípio da reserva de lei formal faz crer que em matéria tributária, somente a lei, instrumento que implica o duplo controle (aprovação pelo Poder Legislativo e sanção pelo Poder Executivo), permitiria a instituição ou majoração de tributos.

Desde os decretos-leis, no regime constitucional anterior, seguidos pelas medidas provisórias, no atual sistema, constata-se que inexistente, em verdade, a exigência de lei formal, para a matéria tributária. Recentemente, a Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, restringindo o emprego das medidas provisórias, expressamente as admitiu na matéria tributária.

Não obstante a repetida jurisprudência favorável ao emprego das medidas provisórias em matéria tributária, parte da doutrina entende que ele deve ser restrito a casos em que a relevância e urgência se tornem incontestáveis.¹²⁴ Assim, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma serem elas cabíveis para os casos i) de criação de impostos extraordinários de guerra e ii) instituição de empréstimos compulsórios de emergência (guerra, sua iminência e calamidade pública. Outros casos não haveria, já que outras

124 V. revisão bibliográfica sobre o tema in Guilherme Cezaroti. “O Princípio da Estrita Legalidade no Direito Tributário”, *Revista de Direito Tributário*, nº 73, pp. 194 a 223 (210 a 211).

hipóteses de urgência e relevância em matéria tributária teriam sido previstos pelo próprio constituinte, que teria tratado de assegurar caminho alternativo àquelas medidas provisórias, dispensando mesmo a lei para sua instituição.¹²⁵

Em matéria de normas tributárias indutoras, mesmo esse posicionamento merece ser revisto, já que a intervenção sobre o Domínio Econômico pode revelar-se urgente e relevante. Conforme já se viu, a referida intervenção não se limita aos impostos, podendo dar-se por meio de qualquer espécie tributária. Tampouco se exige que a intervenção se dê apenas pelos impostos aduaneiros, IPI e IOF; ao contrário, pode o legislador escolher qualquer tributo para servir de veículo para sua norma tributária indutora. Daí ser necessário aceitar que as normas tributárias indutoras, mesmo que se formulam por meio de instituição ou aumento de tributos, podem ser objeto de medidas provisórias.

3.2.1.11. Reserva absoluta de lei

Na Espanha, a reserva de lei é entendida no sentido de “*reserva relativa o atenuada, que consiste en exigir la presencia de la ley tan sólo a efectos de determinar los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos*”. Assim, os elementos que devem ser previstos pela lei são apenas aqueles “*fundamentales que sirven para individualizarlo y, concretamente, los siguientes: sujetos activo y pasivo del tributo y hecho imponible; no sería, por el contrario, absolutamente precisa la regulación por ley de la base, si dada la delimitación legal del hecho imponible, la configuración de la base (concepto y dimensiones) no deja margen de arbitrio o discrecionalidad a la Administración llegado el momento de su determinación individual*”. Quanto às alíquotas, “*es suficiente que la ley fije ‘los límites máximo y mínimo entre los que debe quedar comprendido el porcentaje’ aplicable a la base*”.¹²⁶

Também na Suíça, encontra-se maior espaço para as normas tributárias indutoras, diante da reserva relativa, já que se admite que o Poder Executivo regule o momento da entrada em vigor ou da revogação de leis tributárias, bem como, em certa medida, as alíquotas.¹²⁷

125 Cf. Sacha Calmon Navarro Coêlho, *ob. cit.* (nota 234 do Cap. II), p. 310.

126 Cf. José Luis Perez de Ayala e Eusebio Gonzalez, *ob. cit.* (nota 132 do Cap. II), pp. 164-165.

127 Cf. Peter Böckli, *ob. cit.* (nota 52 da Introdução), p. 123.

Tal raciocínio não se estende ao Brasil. Nos termos do artigo 97 do Código Tributário Nacional, todos os aspectos da hipótese de incidência tributária devem estar previstos em lei. Optou o legislador complementar pátrio, portanto, por regular o princípio da legalidade a partir da reserva absoluta de lei: a totalidade da matéria tributada deve vir regulada exclusivamente por lei, ou por atos com força de lei. Contra a possibilidade de nova lei complementar vir a adotar a reserva relativa, há que se considerar que quando o constituinte quis que algum elemento da hipótese de incidência deixasse de ser fixado em lei, disse-o expressamente. Isso ocorreu, entretanto, apenas para as alíquotas de alguns impostos, conforme acima referido. Daí concluir-se que para os demais tributos, a reserva absoluta decorre do próprio texto constitucional.

3.2.1.12. Administração tributária e regulação econômica

O emprego de normas tributárias indutoras implica, por vezes, a relação tributária já não mais se determinar a partir de uma relação entre fisco e contribuinte, fazendo-se presente o concurso de outros órgãos da administração.

Com efeito, é freqüente que o legislador condicione a concessão de determinados benefícios fiscais ao cumprimento de certos requisitos, cuja certificação não fica a cargo do fisco.¹²⁸ Assim, por exemplo, o artigo 3º do Decreto nº 3.827, de 31 de maio de 2001, que reduzia a zero alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre produtos destinados à instalação de unidade geradora de energia elétrica, condicionava o benefício a que a referida unidade tivesse projeto autorizado pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL. Outro exemplo seria a concessão de incentivos fiscais da Lei nº 8.661, de 02 de junho de 1993, dependente da aprovação de um Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI), a cargo do Ministério da Ciência e Tecnologia. Do mesmo modo, incentivos culturais (Lei nº 7.505, de 02 de julho de 1986) dependem de cadastro do Ministério da Cultura.

Evidencia-se, mais uma vez, o desprendimento das normas tributárias indutoras dos limites clássicos do princípio da legalidade: no lugar da objetividade preconizada pela teoria tradicional, segundo a qual a obrigação tributária nasceria independentemente de qualquer interferência das

¹²⁸ Cf. Hans Georg Ruppe, ob. cit. (nota 67 da Introdução), p. 93.

partes, fisco e contribuinte, constata-se ocasiões em que um ato da Administração (aprovação ou não de um programa) será relevante para a produção de conseqüências tributárias.

3.2.2. Princípio da anterioridade

3.2.2.1. Precedente: o princípio da anualidade

O princípio da anterioridade é sucessor, no sistema constitucional brasileiro, do princípio da anualidade. Este, por sua vez, tem sua origem confundida com a própria legalidade, concretizando, daí, a autotributação: depois de justificar suas necessidades, o soberano obtinha o consentimento de seus súditos para a cobrança de tributos. Esta, por sua vez, vinculava-se aos gastos consentidos e por isso a autorização apenas era dada para o período a que se referiam os gastos. Daí a origem da vinculação do tributo ao orçamento: a autorização legislativa somente valia para o período coberto pelo orçamento, fazendo-se necessária nova autorização a cada novo orçamento.¹²⁹ Esta autorização, lembra-se, era para estabelecer uma receita extraordinária, ou seja, para cobrir gastos esporádicos, ocasionais e, por isso, temporários.¹³⁰ Concretizava-se, então, o princípio da anualidade.

A anualidade encontrava-se na proposta de Montesquieu, que assim argumentava: “Se o poder legislativo estatui, não de ano em ano, mas para sempre, sobre a arrecadação do dinheiro público, corre o risco de perder sua liberdade, porque o poder executivo não mais dependerá dele e, quando se possui para sempre tal direito, é assaz indiferente que o mantenha para si ou para um outro.”¹³¹

¹²⁹ “Da primitiva necessidade de o Soberano obter o consenso dos corpos representativos para cada exigência de auxílios e contribuições, deriva a limitação da validade das leis fiscais a um ano, ou a necessidade de o Governo ser previamente autorizado, cada ano, a proceder à arrecadação dos tributos.” Cf. Victor Uckmar, ob. cit. (nota 40), pp. 42 a 44.

¹³⁰ Cf. Flávio Bauer Novelli. “O Princípio da Anualidade Tributária”, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 137, jul./set. 1979, pp. 1 a 41 (8).

¹³¹ Cf. Montesquieu (Charles-Louis de Secondat, Barão de la Brède e de Montesquieu). *Do Espírito das Leis* (tradução de Bertrand Brasil), vol. I, São Paulo, Nova Cultural, 1997, p. 209.

A primeira vez em que apareceu expressamente foi na Constituição francesa de 1791, segundo a qual “as contribuições públicas serão deliberadas e fixadas a cada ano pelo corpo legislativo e não poderão subsistir além do último dia da sessão subsequente, se não tiverem sido expressamente renovadas”.¹³²

Hoje, a anualidade se encontra consagrada no artigo 171 da Constituição Belga: “Os impostos que beneficiem o Estado, a comunidade e a região são votados anualmente. As regras que os estabelecem não têm força senão por um ano, se elas não forem renovadas.”¹³³ Naquele país, a regra é vista como corolário da anualidade do orçamento, fundamentando-se, assim, a par da busca de um controle político sobre a utilização dos recursos públicos, na necessidade de adaptar regularmente a avaliação das necessidades e dos recursos do Tesouro.¹³⁴

Em análise histórica, Aliomar Baleeiro sustenta que o princípio da anualidade esteve sempre presente nos textos constitucionais brasileiros, até a Emenda Constitucional nº 18/1965.¹³⁵ Não se encontra o referido princípio, entretanto, presente na Constituição de 1988, na qual aparecem, em seu lugar, a anterioridade, seja do ano calendário (art. 150, III, “b”), seja de noventa dias, no caso das contribuições sociais (art. 195, § 6º).¹³⁶

3.2.2.2. Anterioridade

De sua origem histórica, pouco guardou o princípio da anterioridade, hoje limitando a assegurar ao contribuinte um intervalo, entre a instituição do tributo e sua incidência, que pode ser de um ano a poucas horas. Nos termos do artigo 150, III, “b”, a lei que institui ou majora o tributo deve estar em vigor no ano-calendário anterior ao de sua incidência. A lei publicada

132 No original: *Les contributions publiques seront délibérées et fixées chaque année par le corp législatif et ne pourront subsister au delà du dernier jour de la session suivante, si elles n'ont pas été expressément renouvelées.* Cf. Victor Uckmar, ob. cit. (nota 40), p. 44.

133 No original: *Les impôts au profit de l'État, de la communauté et de la région sont votés annuellement. Les règles qui les établissent n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées.* Cf. Elisabeth Willemart. *Les Limites Constitutionnelles du Pouvoir Financier*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 135.

134 Cf. Elisabeth Willemart, ob. cit. (nota 133), pp. 135-136.

135 Cf. Aliomar Baleeiro, ob. cit. (nota 162 do Cap. II), pp. 52 a 60.

136 Sacha Calmon Navarro Coelho apresenta interessante estudo sobre a anualidade e sua inexistência no texto de 1988. Ob. cit. (nota 239 do Cap. II), pp. 315 a 319.

em 31 de dezembro, portanto, já incidirá sobre fatos que ocorrerem nas primeiras horas do ano seguinte. Embora pífia, trata-se de garantia que não pode ser afastada sequer por emenda constitucional, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal.¹³⁷

No que se refere às contribuições sociais destinadas à seguridade social, vige regra especial, que prevalece sobre a geral, acima descrita: para elas, impõe o constituinte um intervalo de noventa dias entre a publicação da lei e sua incidência (artigo 195, § 6º). Irrelevante, nesse caso, o ano-calendário.

Finalmente, ainda sobre o tema da anterioridade, deve-se mencionar a recente introdução, pela Emenda Constitucional nº 42/2003, da alínea “c” no art. 150, III, do texto constitucional, vedando a cobrança de tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. A referida norma em geral não dispensa a anterioridade em relação ao ano-calendário, regulada pelo inciso anterior, daí decorrendo a regra de que ambos os mandamentos devem cumprir-se simultaneamente. Ou seja: a partir da edição da referida emenda, são relevantes tanto o ano-calendário como o intervalo de noventa dias.

3.2.2.3. Exceções constitucionais à anterioridade e normas tributárias indutoras

Para o estudo das normas tributárias indutoras, importa ver que o próprio constituinte, a exemplo do que fizera com o princípio da legalidade, também houve por bem conferir ao legislador tributário agilidade para instituir ou aumentar alguns tributos. A agilidade, no mais das vezes, se explica por o constituinte haver visto nas espécies tributárias assim excepcionadas veículos adequados à introdução de normas tributárias indutoras. Nesses casos, em lugar de se condicionar a instituição ou aumento de tributo ao ano-calendário ou ao intervalo de noventa dias, sua conveniência e oportunidade se julgam a partir dos ditames da Ordem Econômica, na qual se inserem. Estendem-se, aqui, as conclusões acima, quando do estudo das exceções constitucionais ao princípio da legalidade.

Não só para a introdução de normas tributárias indutoras, decidiu o legislador constituinte excepcionar a anterioridade. Também dela estão li-

137 Cf. ADIn 939-7-DF-medida cautelar (Rel. Min. Sydney Sanches, j. em 15.09.93) DJU de 17.12.93, p. 28.067, *Repertório IOB de Jurisprudência*, ementa 1/7025.

vres o imposto extraordinário em caso de guerra e os empréstimos compulsórios "para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e de guerra externa ou sua iminência" (artigo 148, I, da Constituição Federal). A razão da exceção está, claro, na emergência que justifica a própria instituição dos tributos; não necessariamente haverá norma indutora, já que se trata de hipóteses em que o constituinte concebeu a relevância de recursos imediatos para a União. Nada impede, outrossim, que também ali se insiram normas tributárias indutoras, conforme já se discutiu acima.

Descartadas as exceções constitucionais, o emprego de normas tributárias indutoras deverá dobrar-se ao princípio da anterioridade, seja do ano-calendário, seja do intervalo de noventa dias, quando delas decorrer instituição ou aumento de tributo.

3.2.2.4. Anterioridade e isenções

Interessante para o estudo das normas tributárias indutoras é, outrossim, a questão da revogação de isenções, já que por meio delas podem surgir normas tributárias indutoras; excepcionalmente, também sua revogação pode ser meio de intervenção sobre o Domínio Econômico.

Acerca da revogação das isenções, pacificou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula nº 615.¹³⁸ Na doutrina, o tema continua controverso, com respeitáveis argumentos favoráveis à observância da anterioridade também na isenção.¹³⁹

3.2.3. Princípio da irretroatividade

Em levantamento efetuado no direito comparado, Klaus Tipke conclui não se poder falar em uma universalidade do princípio da proibição da irretroatividade da lei tributária: segundo o entendimento da corte constitucional da Áustria, inexistente naquele país tal princípio, nada impedindo que o legislador austríaco dê efeito retroativo à exigência tributária, desde que não fira a igualdade; na França, somente se reconhece a irretroatividade da lei penal, sendo o parlamento o *maître de legalité*, que expressa a *volonté*

138 Súmula 615: "O Princípio Constitucional da Anualidade (Par. 29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM."

139 Cf. José Souto Maior Borges, ob. cit. (nota 50 do Cap. I), pp. 94, 113-114; Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 192 do Cap. II), p. 102; Hugo de Brito Machado, *Temas de Direito Tributário*, São Paulo, Rev. dos Tribunais, 1994, p. 125.

générale; na Bélgica tampouco existe uma proibição do efeito retroativo da lei tributária, que é apenas uma *règle de bon sens*; em Luxemburgo também se nega nível constitucional à proibição da retroatividade.¹⁴⁰ A conclusão semelhante chegou Sampaio Dória, depois de estudar os sistemas dos Estados Unidos, Itália, Argentina e França.¹⁴¹

No Direito alemão, inexistente mandamento constitucional tratando da irretroatividade da lei tributária. Esta decorre de construção jurisprudencial, baseada na proteção jurídica da confiança, assegurada pelo princípio do Estado de Direito. Conforme explica Spanner,¹⁴² desenvolveram-se naquele país as seguintes regras acerca da retroatividade:

- Não merece proteção jurídica a confiança, se o cidadão deveria contar com a possibilidade de a sanção legal vir a surgir;
- O cidadão não pode contar com o direito existente, se este não é claro ou é contraditório; nestes casos, o legislador deve ter a possibilidade de esclarecer, retroativamente, a situação jurídica;
- No caso de uma norma inválida, o legislador pode validá-la retroativamente, sem que o cidadão seja surpreendido por isso;
- Finalmente, motivos determinantes, decorrentes do bem comum, superiores ao mandamento da segurança jurídica, podem justificar uma norma retroativa.

Encontra-se sedimentada, assim, a distinção entre a retroatividade propriamente dita (ou autêntica) e a retroatividade imprópria (ou retrospectiva), aceita naquele país como o foi também na Itália e nos Estados Unidos, mas que não se estende ao sistema brasileiro.¹⁴³ Das lições do direito comparado extrai-se, entretanto, a lição de que o tema da irretroatividade passa pela questão da segurança jurídica: busca-se proteger a confiança do contribuinte na situação jurídica existente.

Quando se versa acerca de normas tributárias indutoras, entretanto, parece que a discussão deve assumir novas cores: a par da segurança jurídica, deve-se indagar acerca da eficácia das normas tributárias indutoras, em si. Tendo elas a função de modificar comportamentos do contribuinte, não podem elas atingir situações sobre as quais o contribuinte já não tem mais qualquer controle ou influência.

140 Cf. Klaus Tipke, ob. cit. (nota 19 da Introdução), vol. I, p. 179-180.

141 Cf. Antonio Roberto Sampaio Dória, *Da Lei Tributária no Tempo*, São Paulo, ed. do autor, 1968, pp. 123 a 140.

142 Cf. Hans Spanner, ob. cit. (nota 58 do Cap. I), pp. 385-386.

143 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), pp. 191 a 204.

Assim, por exemplo, quando, em 23 de dezembro de 1994, o Decreto nº 1.343 aumentou a alíquota do imposto de importação de diversos produtos, muitos foram os contribuintes que apelaram ao Poder Judiciário, alegando retroatividade da norma tributária. A jurisprudência firmou-se em sentido contrário aos contribuintes, constatando que o fato gerador do imposto somente se dá com a entrada da mercadoria no território aduaneiro, descabendo, daí, cogitar de desrespeito ao princípio da irretroatividade.¹⁴⁴

Outra poderia ter sido a solução, tivesse sido ponderada a natureza da norma que majorou o tributo, quando se revelaria norma tributária indutora, visando a inibir a importação de diversos produtos, dada a precária situação da balança de pagamentos do País. Ora, nesse caso, a norma somente poderia atingir aqueles contribuintes cujo comportamento pudesse ser influenciado por ela. Tratando-se de mercadoria já adquirida e embarcada, objeto de contrato firme e irratável, a decisão do importador já não mais poderia ser influenciada pelo incremento da carga tributária. Neste sentido, já não poderia subsistir a norma tributária indutora, porque nada induziria. Ausente o efeito indutor da norma, no caso concreto, então caberia a observância das garantias constitucionais próprias das normas meramente arrecadoras, como a anterioridade.

Igual ponderação poderia ser útil no trato do tema da aplicabilidade, ou não, da Súmula 584, do Supremo Tribunal Federal,¹⁴⁵ cuja superação é hoje apontada pela doutrina¹⁴⁶ e que também na Alemanha gera igual indignação.¹⁴⁷ Caso se trate de introdução de norma tributária indutora, então somar-se-á mais uma argumentação contra sua aplicação no exercício em

144 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Importação: Aliquotas: Majoração por ato executivo. Motivação. Ato. Imposto de importação: Fato gerador. C.F., art. 150, III, "a" e art. 153. I. RE 225.602. Recorrente: União Federal. Recorrido: Destilaria Baía Formosa S/A.

145 "Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração."

146 Cf. Luciano da Silva Amaro. "O Imposto de renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade", *Revista de Direito Tributário*, ano 7, julho/dezembro de 1983, nº 25/26, pp. 140 a 158; Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), pp. 200 e ss.; Sacha Calmon Navarro Coêlho, ob. cit. (nota 239 do Cap. II), pp. 319 e ss.

147 Heinrich Wilhelm Kruse, ob. cit. (nota 179 do Cap. II), p. 58, relata que a jurisprudência do tribunal constitucional daquele país permite que a lei tributária seja modificada durante o curso do ano-calendário, com efeito retroativo, o que, para o festejado autor, é um erro. Cf. também Klaus Tipke (Tipke/Lang), ob. cit. (nota 17 da Introdução), p. 114, com vasta bibliografia.

curso, se já transcorridos os fatos que seriam influenciados pela norma tributária indutora.

Por fim, deve-se ressaltar que tal raciocínio deve ser estendido, também, à norma tributária indutora que seja benéfica ao contribuinte: nenhum sentido se pode encontrar na aplicação retroativa de um incentivo fiscal; se o contribuinte já incorreu na hipótese desejada pelo legislador, sem que a tanto fosse movido pelo incentivo fiscal, a concessão deste configura privativo legio odioso, se não justificada por outro fundamento constitucionalmente válido (por exemplo: concede-se um benefício retroativo não para incentivar o próprio beneficiado, mas para que outros contribuintes se vejam motivados a idêntica atitude). Ter-se-á o "efeito-carona", acima já referido,¹⁴⁸ decorrente da aplicação retroativa da norma tributária indutora de caráter benéfico.

3.2.4. Princípio da igualdade e seu corolário: princípio da capacidade contributiva

Em feliz passagem, afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho que "igualdade na tributação, capacidade contributiva e extrafiscalidade formam uma intrincada teia".¹⁴⁹ Esta teia forma-se diante da constatação, que se extrai da lição de Ruy Barbosa, de que não se opõem igualdade e desigualdade: "A regra da igualdade não consiste senão em quinohar desigualdade aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade."¹⁵⁰

Em matéria tributária, recorda-se, neste passo, a preciosa lição de Klaus Tipke, no sentido de que o princípio da igualdade não exige tratamento idêntico a contribuintes em situação idêntica, mas impõe-se a igualdade a contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Diversamente da identidade, absoluta, a igualdade se apresenta, pois, como uma categoria relativa: dois contribuintes estão em situação equivalente em relação a uma medida (*tertium comparationis*).¹⁵¹

148 Cf. p. 63, *supra*, item 1.1.3.4.

149 Cf. Sacha Calmon Navarro Coêlho, ob. cit. (nota 239 do Cap. II), p. 324.

150 Cf. Ruy Barbosa. *Oração aos Moços*, 18ª edição, Rio de Janeiro, Ediouro, 2001, p. 55.

151 Cf. Klaus Tipke, ob. cit. (nota 16 da Introdução), p. 54.

Somente se pode aplicar, portanto, o princípio da igualdade, quando se identifica uma ou mais medidas de comparação. Tais medidas são denominadas por Tipke princípios. São eles que dão conteúdo ao princípio da igualdade, que é, em si, vazio.¹⁵² Uma vez eleitos os princípios básicos para a instituição de determinado tributo, fica o legislador obrigado a aplicar coerentemente as medidas impostas pela Constituição (princípios constitucionais) ou as que ele mesmo elegeu (princípios legais), sob pena de ferir o princípio da igualdade. Confira-se: "*Sem a adoção de princípios, não há como comparar, carecendo a aplicação do princípio da igualdade de uma medida e, portanto, de uma fundamentação. Só à luz dos princípios abrangentes e relevantes é que se pode dizer se o princípio da igualdade foi observado ou ferido. Entretanto, pela falta de uma medida de comparação, a inexistência de princípios, o caos jurídico, não provoca uma negação do princípio da igualdade e, pois, à justiça. Ao contrário, a inexistência de princípios constitui abuso, por parte do legislador, de seu poder discricionário, ou arbitrio e, pois, uma ofensa básica ao princípio da igualdade e, ao mesmo tempo, à justiça*" (grifos no original).¹⁵³

Tem-se, pois, que a aplicação do princípio da igualdade pressupõe a eleição de medidas (princípios). Algumas delas são eleitas pelo próprio constituinte; outras vão sendo definidas pelo legislador. Umhas e outras obrigam o legislador: as primeiras, porque não podem deixar de ser observadas; as últimas, porque o legislador somente poderá deixar de as observar se as retirar da legislação como um todo. Fere a igualdade o arbitrio: para algumas situações, observa-se determinado princípio, para outras não, sem que se encontre motivo jurídico para a discriminação. Por motivo jurídico entender-se-á, por sua vez, outro princípio, a motivar nova distinção.

O que se impõe notar, mais uma vez, é que, sendo pluralista o sistema jurídico, tampouco única será a direção imposta pelas diretrizes constitu-

152 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 330.

153 No original: Ohne ein Prinzip ist Vergleichung nicht möglich, fehlt der Anwendung des Gleichheitssatzes der Maßstab und damit die Grundlage, ab der Gleichheitssatz beachtet oder verletzt worden ist, kann nur auf Grund des einschlägigen, relevanten Prinzips beurteilt werden. Prinzipienlosigkeit, rechtliches Chaos, bewirkt jedoch nicht mangels eines Vergleichsmaßstabs die Verneinung eines Verstoßen gegen den Gleichheitssatz und damit gegen die Gerechtigkeit. Vielmehr ist Prinzipienlosigkeit Mißbrauch der gesetzgeberischen Gestaltungsmacht oder Willkür und damit ein Grundverstoß gegen den Gleichheitssatz und zugleich gegen die Gerechtigkeit, in Die Steuerrechtsordnung, ob. cit. (nota 19 da Introdução), p. 345. Destaques no original.

cionais e legais. Ao contrário, formam eles um conjunto multidirecional, de cujo encontro se deverão encontrar situações comparáveis. Cada uma dessas diretrizes estará sujeita, ela mesma, ao controle de constitucionalidade.¹⁵⁴

Para o controle da constitucionalidade, tratou o próprio constituinte de arrolar algumas das hipóteses em que se considerará a ocorrência de um privilégio odioso, i.e., fatores que não se aceitarão como base do *discrimen* por expressa disposição constitucional. Tais fatores se encontram nos artigos 150, II, 151, 152 e 173.¹⁵⁵ O artigo 150, II, veda os privilégios das profissões e, neste sentido, reforça a garantia do Parágrafo Único do artigo 170, que trata do livre-exercício de qualquer atividade econômica.¹⁵⁶ Garantindo a unidade econômico-política do País, o artigo 151 proíbe a concessão de privilégios pela União e o artigo 152, pelos Estados e Municípios, excetuados os concedidos pela União para o equilíbrio do desenvolvimento econômico entre as diferentes regiões do País (o que implica não ser privilégio odioso, e daí ser parâmetro expressamente aceito pelo Constituinte, a diferenciação entre regiões do País, quando ligado a tema de desenvolvimento).¹⁵⁷ Finalmente, o artigo 173 proíbe, em seu § 2º, privilégios para empresas públicas e sociedades de economia mista.

Tampouco se aceitarão como parâmetros aqueles que, conquanto não expressos na Ordem Tributária, implicarem discriminação que afronte valores assegurados constitucionalmente, como o sexo (artigo 5º, I), a manifestação do pensamento (artigo 5º, IV), consciência e crença (artigo 5º, VIII), raça (artigo 5º, XLII), a família (artigo 226) etc.¹⁵⁸

Parâmetros expressamente aceitos são, por exemplo, a capacidade contributiva (artigo 145, § 1º),¹⁵⁹ a essencialidade (artigos 153, § 3º, I e 155, § 2º, III);¹⁶⁰ o destino ao exterior (artigo 153, § 3º, III, artigo 155, § 2º, X, "a" e artigo 156, § 3º, II); o uso da propriedade segundo sua função social (artigos 153, § 4º e 182, § 4º, II);¹⁶¹ localização e uso do imóvel (artigo 156, § 1º, II); o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas

154 Cf. Elisabeth Willemart, ob. cit. (nota 133), p. 172.

155 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 375.

156 V. p. 102, item 1.2.3.10.

157 V. p. 311, item 3.2.6, *infra*.

158 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), pp. 416 a 434.

159 V. p. 281, item 3.2.4.1, *infra*.

160 V. p. 300, item 3.2.4.6, *infra*.

161 V. p. 298, item 3.2.4.5, *infra*.

(artigo 146, III, "c"); tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte (artigo 179) etc.

Além desses casos especiais, os parâmetros escolhidos deverão observar as quatro regras de Celso Antonio Bandeira de Mello: i) que não seja apenas um só o indivíduo atingido pela discriminação; ii) que cada fator de *discrimen* consista num traço diferencial, localizável nas pessoas ou situações (não lhes seja alheio); iii) que exista um nexó lógico entre o fator de "desigualação" e a discriminação que surge em razão dele; e iv) que, no caso concreto, a correlação seja justificada em função dos interesses constitucionalmente protegidos, visando ao bem público.¹⁶² Sampaio Dória identifica os seguintes fatores a serem considerados na análise da igualdade da lei tributária: i) razoabilidade da discriminação, baseada em *diferenças reais* entre as pessoas ou objetos tributados; ii) existência de objetivo que justifique a discriminação; e iii) nexó lógico entre o objetivo perseguido e a discriminação que permitirá alcançá-lo.¹⁶³

Tais fatores também podem ser encontrados no direito comparado. Assim, na Bélgica, a jurisprudência pacificou seu entendimento nos seguintes termos: "As regras constitucionais da igualdade e da não-discriminação não impedem que uma diferença de tratamento seja estabelecida entre certas categorias de pessoas, desde que o critério de distinção seja suscetível de justificação objetiva e razoável. A existência de tal justificação deve ser apreciada tendo em conta o objetivo e os efeitos da medida examinada, bem como a natureza dos princípios em causa; o princípio da igualdade é violado quando se conclui que não há relação razoável de proporcionalidade entre os meios empregados e o objetivo visado. As mesmas regras impedem, por outro lado, que sejam tratadas de maneira idêntica, sem que apareça uma justificativa objetiva e razoável, categorias de pessoas que se encontrem em situações que, à vista da medida em consideração, sejam essencialmente diferentes".¹⁶⁴

162 Cf. Celso Antonio Bandeira de Mello. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, 3ª edição, 9ª tiragem, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 41.

163 Cf. Antonio Roberto Sampaio Dória, ob. cit. (nota 229 do Cap. II), p. 139.

164 No original: *Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre certaines catégories de personnes, pour autant que le critère de distinction soit susceptible de justification objective et raisonnable. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi*

A inobservância dos fatores acima implicará configurar o parâmetro forma de criação de privilégio odioso e, como tal, inconstitucionalidade da discriminação. Por outro lado, desde que se conforme a tais regras, cada parâmetro, isoladamente considerado, será suficiente para um teste de igualdade, em relação à própria medida escolhida, separando-se as situações que se adequam, de um lado, e que não se compatibilizam, de outro, com o parâmetro. Este poderá justificar uma desigualdade de tratamento. É assim que se deve afastar a idéia de que a mera existência de uma desigualdade seja inconstitucional, já que o próprio parâmetro implica uma diferenciação. A questão não é, pois, se ocorre uma distinção, e sim se o parâmetro que a criou se legitima constitucionalmente. Enquanto houver uma fundamentação que atenda os requisitos acima arrolados (razoabilidade, fundamentação e nexó), haverá, por certo, uma diferenciação (uma desigualdade), mas ainda não caberá falar em discriminações (desigualdades infundadas que prejudicam diretamente o contribuinte) ou em privilégios odiosos.¹⁶⁵

O confronto das normas tributárias indutoras com o princípio da igualdade permite que o intérprete adote uma de três posições:¹⁶⁶

– Considerar espúria qualquer norma tributária indutora, por ferir o princípio da igualdade;

– Afirmar a aplicação do princípio da igualdade às normas tributárias indutoras, mas negar a aplicação do princípio da capacidade contributiva; ou, finalmente,

– Afirmar a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e buscar sua compatibilidade com as normas tributárias indutoras.

qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé. Les mêmes règles s'opposent par ailleurs à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification objective et raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes. Cf. Elisabeth Willemart, ob. cit. (nota 133), p. 173.

165 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 341; Antonio Roberto Sampaio Dória, ob. cit. (nota 229 do Cap. II), p. 144.

166 Cf. Marciano Seabra de Godoi. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 1999, p. 193.

O primeiro posicionamento é o adotado por Sainz de Bujanda, para quem “*la equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines, por muy elevados y atrayentes que sean, porque para ello sería necesario, en España, producir una legislación radicalmente nula*”.¹⁶⁷ É, também, o que se extrai da lição de Martul-Ortega, que aponta as dificuldades de adequar a tributação extrafiscal ao princípio da capacidade contributiva, concluindo que “*queda a la Administración una posibilidad muy limitada de utilizar el impuesto com fines de regulación económica*”. Sustenta que o mérito da doutrina espanhola sobre o tema “*ha sido poner de relieve la importancia del principio de capacidad contributiva, de justicia fiscal, como exigencia, freno o límite a la utilización de un tributo com fines extrafiscales*”.¹⁶⁸

A segunda posição acomoda-se à corrente liderada por Klaus Tipke, que entende que suas *Sozialzwecknormen* não se submeteriam ao princípio da capacidade contributiva, mas ao princípio do Estado Social.¹⁶⁹ Também é o entendimento de Ricardo Lobo Torres que, seguindo a lição de Tipke, afirma que o tema do desenvolvimento econômico tem mais a ver com a vertente dos incentivos fiscais e extrafiscalidade que com a da tributação segundo a capacidade contributiva, sustentando que as “discriminações e os privilégios na concessão das isenções, restituições de impostos, subvenções e subsídios, em nome do desenvolvimento econômico (...) tornaram-se um dos mais importantes e difíceis problemas do intervencionismo estatal, pela inevitabilidade das desigualdades”.¹⁷⁰ Também parece ser esse o entendimento de Fichera, o qual, confrontando o princípio da igualdade com as normas tributárias indutoras, critica aqueles que se baseiam numa análise negativa do princípio, sustentando que a igualdade não implica meramente a possibilidade de tratamentos diferenciados entre desiguais, se esse tratamento faz permanecer a desigualdade, ainda que atenuada; afirma, ao contrário, que a constatação da existência da desigualdade e o conseqüente tratamento diferenciado deve levar à remoção dos obstáculos que se oponham à perseguição da igualdade, *i.e.*, à remoção da causa determinativa, configurada como obstáculo. Noutras palavras, em vez de simplesmente igualar aquilo que é desigual, devem-se remover os obstáculos que

167 Cf. Sainz de Bujanda. *Hacienda y Derecho*, vol. III, Madrid, 1963, p. 420 *apud* Marciano Seabra de Godoi, ob. e loc. cit. (nota 166).

168 Cf. Prefecto Yebra Martul-Ortega, ob. cit. (nota 53 da Introdução), p. 156.

169 Cf. Klaus Tipke, ob. cit. (nota 16 da Introdução), pp. 57 a 64.

170 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 337.

determinam as situações de desigualdade. Neste sentido, a relação entre extrafiscalidade e igualdade não se definiria em termos negativos, *i.e.*, de limite externo à extrafiscalidade, mas em termos positivos, de individualização dos vínculos substanciais para o exercício do poder de tributar.¹⁷¹

Ainda na segunda posição podem ser enquadrados autores que, embora não negando a natureza tributária das normas indutoras, sustentam que o princípio da capacidade contributiva pode ser excepcionado diante de outros critérios. Assim, Misabel Derzi sustenta: “As pessoas favorecidas por isenções, créditos presumidos, prêmios e alíquotas diminutas, devolução de tributo pago etc. são tratadas de uma forma e maneira especial porque não são consideradas da mesma categoria especial do que as demais, em razão de sua aptidão para concretização dos planos governamentais ou por méritos (...) É pois coerente afirmar que as derrogações ao princípio da capacidade econômica não são ofensas à igualdade, estando dessa forma submetidas às regras de regularidade e igual tratamento para seres da mesma categoria essencial”.¹⁷² A mesma autora, noutra oportunidade, afirmou que “na extrafiscalidade, em muitos casos, a capacidade contributiva é posta de lado, de forma total ou parcial. (...) Mas isso não representa quebra do princípio da igualdade formal. Trabalha-se, então, com novo critério de comparação (valores distintos) que não a capacidade contributiva”.¹⁷³ Souto Maior Borges busca na isenção extrafiscal a concordância com “outro critério de justiça”, diverso da repartição justa da carga tributária.¹⁷⁴ Também Leila Paiva afirma que “a submissão da extrafiscalidade à capacidade contributiva retira sua eficiência”.¹⁷⁵ Tratando da tributação ambiental, Gosch entende que ela necessariamente colide com o princípio da capacidade contributiva mas nem por isso é inconstitucional, desde que encontre outro fundamento, como o princípio do poluidor-pagador.¹⁷⁶ Conforme esclarece Ollero, o princípio da capacidade contributiva implica limitações ao legislador, dentre as quais “*la necesidad de que las desviaciones normativas respecto de la capacidad económica resulten justificadas en virtud de*

171 Cf. Franco Fichera, ob. cit. (nota 159 do Cap. I), pp. 93 a 130.

172 Cf. Misabel Derzi. “Princípio da igualdade no direito tributário e suas manifestações”, *V Congresso Brasileiro de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribu-
nais, p. 169, *apud* Marciano Seabra de Godoi, ob. cit. (nota 166), p. 195.

173 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 381.

174 Cf. José Souto Maior Borges, ob. cit. (nota 50 do Cap. I), p. 72.

175 Cf. Leila Paiva, ob. cit. (nota 102 da Introdução), p. 154.

176 Cf. Dietmar Gosch, ob. cit. (nota 14 do Cap. I), p. 210.

otros valores constitucionales, cuya tutela dispense al legislador de atender en determinados supuestos al criterio establecido con carácter general. Si el artículo 31.1 de la C.E. formula la capacidad económica como criterio de imposición genéricamente vinculante para las figuras tributarias de estructura contributiva, las excepciones a esta regla general tendrán que justificarse en virtud de otras exigencias o principios constitucionales que también deban ser atendidos con la imposición. Y esto es lo que sucede cuando el tributo se instrumenta con fines extrafiscales.¹⁷⁷

A terceira alternativa que se oferece é a da afirmação da inexistência de incompatibilidade entre capacidade contributiva e normas tributárias indutoras. Nessa corrente se enquadra Moschetti, quando diferencia capacidade econômica da capacidade contributiva, reservando ao último termo conceito que não se limita ao aspecto econômico: a capacidade contributiva somente seria extraída de um conjunto de valores prestigiados constitucionalmente.¹⁷⁸ A “capacidade contributiva” parece figurar, portanto, como a resultante de uma série de forças informadoras da Constituição. No mesmo sentido, a lição de Ollero, para quem o conteúdo da capacidade contributiva não se pode extrair exclusivamente do artigo 31 da Constituição espanhola (e, no caso brasileiro, do artigo 145 do texto constitucional), “*pues es necesario de una parte, integrar el sentido de la misma en la comprensión unitaria del fenómeno financiero y conectar, de otra, el significado obtenido con el sistema material de valores amparado en la norma fundamental. Se trata, en suma, de completar el cometido constitucional de la capacidad económica como criterio de justicia en el impuesto (reflejo de la proyección garantista e individual de dicho principio) con el contenido más complejo que, per relationem, le viene dado a la capacidad en su conexión con el cuadro de valores superiores del ordenamiento jurídico; en particular, con el principio de solidaridad y el de efectiva igualdad de tratamiento, que en el orden tributario van a requerir además la realización de la justicia por el impuesto*”.¹⁷⁹

É a última corrente a que se adota neste estudo, afirmando-se que as normas tributárias indutoras não perdem sua natureza tributária e por isso continuam sujeitas aos cânones tributários, cabendo daí ao jurista estudar

177 Cf. Gabriel Casado Ollero, ob. cit. (nota 50 da Introdução), p. 120.

178 Cf. Marciano Seabra de Godoi, ob. cit. (nota 166), p. 195.

179 Cf. Gabriel Casado Ollero, ob. cit. (nota 50 da Introdução), pp. 119-120. Também nesse sentido, cf. Cecília Maria Marcondes Hamati, *A Capacidade Contributiva* (Imposto de Renda – Estudos 16), São Paulo, Resenha Tributária, 1990, p. 129.

sua compatibilidade tanto com o Direito Tributário como com o Direito Econômico.

Ives Gandra da Silva Martins percebeu este fenômeno, apontando a impossibilidade da absoluta isonomia jurídica, “*mormente na utilização de instrumentos outorgados ao Estado para intervir sobre o Domínio Econômico*”, afirmando que a “*estrita isonomia para as situações particulares, ou seja, a isonomia aplicada a círculos cada vez mais restritos de iguais perante a lei, passou a ser a fórmula convivencial entre o direito de intervenção sobre o Domínio Econômico e de estímulo, e, de outro lado, a certeza de se assegurarem direitos iguais aos iguais em situações rigorosamente iguais*”, para concluir que “*o princípio da estrita isonomia permite a formação de áreas mais largas de ‘desisonomias’ por força de lei, que não afetem o pequeno núcleo dos iguais*”.¹⁸⁰ Estes “*círculos cada vez mais restritos de iguais*” é que explicam a compatibilidade das normas tributárias indutoras com o princípio da igualdade. Formam-se tais círculos a partir de princípios extraídos do sistema tributário e da Ordem Econômica, condicionando-se a isonomia, pois, à observância harmônica de uns e outros.

Importa, daí, conhecer os contornos do princípio da capacidade contributiva, enquanto primeiro parâmetro para a comparação de situações equivalentes, extraído do desenho constitucional do sistema tributário para, em seguida, estudar sua interação com outros princípios, relacionados com a própria Ordem Tributária (por exemplo: seletividade, para alguns impostos e sinalagma, para as taxas) e com a Ordem Econômica, conformando a compatibilidade das normas tributárias indutoras com o princípio da igualdade.

3.2.4.1. Capacidade contributiva

O primeiro parâmetro de que se pode cogitar, quando do estudo do sistema tributário brasileiro, é o princípio da capacidade contributiva, inserido no artigo 145, § 1º, do texto constitucional. Trata-se de reflexo, em matéria tributária, dos valores “*solidariedade*” e “*justiça*”, que constituem objetivos fundamentais da República.¹⁸¹ Esta idéia é bem explorada por Moschetti, para quem o dever de concorrer para com as despesas públicas conforme a capacidade contributiva liga-se ao dever de solidariedade,

180 Cf. Ives Gandra da Silva Martins, ob. cit. (nota 112), p. 341.

181 Cf. Helenilson Cunha Pontes, ob. cit. (nota 300 do Cap. II), p. 104.

compreendido como uma cooperação altruística voltada a fins de interesse coletivo.¹⁸²

Dino Jarach assim conceitua a capacidade contributiva: "É a potencialidade de contribuir com os gastos públicos que o legislador atribui ao sujeito passivo particular. Significa ao mesmo tempo existência de uma riqueza em posse de uma pessoa ou em movimento entre duas pessoas e graduação de obrigação tributária segundo a magnitude da capacidade contributiva que o legislador lhe atribui."¹⁸³

Conforme Fernando Aurélio Zilvetti, "é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isto significa que os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que estes tenham usufruído da riqueza garantida pelo Estado. Também aceita como capacidade contributiva, a divisão eqüitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal".¹⁸⁴

A referência, no texto constitucional, aos "impostos", como sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, tem provocado discussão acerca de sua extensão aos demais tributos.

A questão exige, para sua solução, que se defina, antes, o que se investiga a partir da capacidade contributiva: i) um limite ou critério para a graduação da tributação; ou ii) um parâmetro para a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis. No primeiro caso, falar-se-á em capacidade contributiva relativa ou subjetiva; no último, em capacidade contributiva absoluta ou objetiva.¹⁸⁵ Esta será "a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto de tributação)", enquanto no sentido subjetivo, será "a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo)".¹⁸⁶

182 Cf. Francesco Moschetti, ob. cit. (nota 8 da Introdução), pp. 59 a 95.

183 Cf. Dino Jarach, ob. cit. (nota 110 do Cap. II), p. 97.

184 Cf. Fernando Aurélio Zilvetti, "Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial", *Diário Tributário*, Estudos em Homenagem a Brandão Machado, Luis Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilvetti (coords.), São Paulo, Dialética, 1998, pp. 36 a 47 (38).

185 Cf. Regina Helena Costa, *Princípio da Capacidade Contributiva*, 2ª edição, São Paulo, Malheiros, 1996, p. 29.

186 Cf. José Marcos Domingues de Oliveira, ob. cit. (nota 227 do Cap. II), p. 36.

Quando se emprega a capacidade contributiva como critério para a graduação da tributação, a questão se resume a saber se existe um ponto, abaixo ou acima do qual descabe a incidência de um tributo, ou, ainda, até onde pode atingir a tributação; no primeiro caso, estar-se-á cogitando do mínimo de subsistência; ultrapassado o limite, versar-se-á sobre o confisco. Trata-se da aptidão econômica, *i.e.*, a capacidade de ser contribuinte. É, neste sentido, algo além da mera capacidade econômica, já que a capacidade contributiva compreende aquela parcela da riqueza de que o contribuinte pode dispor para voltar-se à coletividade.¹⁸⁷ "Allí donde no existe tal capacidad, no puede existir el impuesto. Podrá haberse establecido en la Ley. Pero no llegará a ser una realidad social, porque no podrá ser pagado y soportado por quienes han de pagarlo y soportarlo. El impuesto que grava a quien carece de aptitud, de capacidad económica, es utópico. Es un impuesto que nace para no vivir, para fracasar, para morir, en suma."¹⁸⁸

Dos conceitos acima, extrai-se um primeiro elemento da capacidade contributiva relativa, que parece relevante para o tema do presente estudo: a capacidade contributiva pressupõe a existência de uma riqueza, mas não qualquer uma, senão aquela que gera um saldo (disponível). Assim, não basta, para aferir a existência de capacidade contributiva, investigar os rendimentos de uma pessoa. O exemplo, hoje clássico, é daquela pessoa que recebe alugueres razoáveis, mas que, por ter saúde precária, vê-se obrigada a manter enfermeiros durante todo seu tratamento, além de altos custos de medicamentos. Terá ela, talvez, capacidade econômica; de capacidade contributiva, entretanto, não cabe cogitar.

De igual modo, quando uma entidade exerce atividades que caberia ao próprio Estado desempenhar, os recursos ali destinados não revelam capacidade contributiva para o pagamento de impostos, vez que já se encontram empenhados em prol dos serviços públicos. Esta constatação será relevante para a compreensão das imunidades, a serem estudadas a seguir.¹⁸⁹

A capacidade contributiva relativa indica "o segundo momento da tributação, ou seja, aquele concernente à determinação da carga impositiva que se reputa congruente com o fim da igualdade tributária. O adjetivo 'relativa' significa que a capacidade vem definida mediante um exame com-

187 Cf. Emilic Giardina, *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 54.

188 Cf. José Luis Pérez de Ayala e Eusebio Gonzalez, ob. cit. (nota 132 do Cap. II), p. 177.

189 V. item 3.2.1.

parativo das cargas fiscais individuais".¹⁹⁰ Nesta acepção, parece que o princípio da capacidade contributiva deve espalhar-se por todas as categorias tributárias: não tendo o contribuinte o mínimo para sua sobrevivência, não pode ele ser constrangido a contribuir para as despesas públicas, ainda que ele as tenha causado (o serviço público é, sempre, de interesse público, ainda que dirigido a alguém). No caso de tributo com efeito de confisco, o próprio constituinte tratou de estender a proteção a qualquer espécie tributária, como se verá mais adiante. Mínimo existencial e confisco oferecem as balizas da capacidade contributiva, no sentido subjetivo, que "começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina *aquem* do limite destruidor da propriedade".¹⁹¹ Assim, no sentido subjetivo, o princípio da capacidade contributiva não se limita aos impostos.

Já a capacidade contributiva absoluta compreende o "momento que concerne à delimitação da base imponible, ou seja, a escolha de quais elementos aferidores da economia individual formam a fonte do tributo".¹⁹² Se a capacidade contributiva é utilizada como fator de *discrimen*, então parece adequado, para a solução da questão, retomar a teoria das causas dos tributos, acima exposta, quando se constatou que, fundamentando-se os tributos na necessidade de prover recursos para o Estado, algumas espécies encontram na capacidade contributiva (solidariedade) a justificação para a escolha das situações tributáveis, enquanto a outras basta a ocorrência de uma prestação estatal, a justificar a cobrança (sinalagma). Assim, enquanto a taxa terá por *discrimen* o fato gerador vinculado, os impostos adotarão por critério diferenciador a capacidade contributiva, manifestada a partir do aspecto material da hipótese de incidência. É o que diz Moschetti: "Em primeiro lugar, se o concurso coativo às despesas públicas é qualificado como um dever de solidariedade, não podem ali estar todas aquelas prestações

190 No original: "Il secondo momento dell'imposizione, ossia quello concernente la determinazione del carico d'imposta che si reputa congruo rispetto al fine dell'eguaglianza tributaria. L'attributo 'relativa' sta a significare che la capacità viene definita mediante un esame comparativo dei carichi fiscali individuali." Cf. Emilio Giardina, ob. cit. (nota 187), p. 55.

191 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), pp. 163-164.

192 No original: "Questo è il momento che concerne la delimitazione della base imponible, ossia la scelta di quegli elementi afferenti all'economia individuale che formano la fonte del tributo." Cf. Emilio Giardina, ob. cit. (nota 187), p. 53.

pecuniárias que apresentam uma estrutura jurídica incompatível com a *ratio* da solidariedade."¹⁹³

Nesse sentido (objetivo), ter-se-á por acertado o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, quando faz referência apenas aos impostos. Com efeito, embora, em princípio, idêntico raciocínio pudesse ser estendido às taxas – e em outros países se aceite que as taxas se dobrem ao princípio da capacidade contributiva também em seu sentido objetivo¹⁹⁴ – deve-se considerar que o constituinte brasileiro, por meio do § 2º do artigo 145, vedou o emprego de base de cálculo própria de impostos às taxas. Ora, base de cálculo "própria" de impostos é aquela que se vale da capacidade contributiva objetiva, pois é índice de riqueza.¹⁹⁵ Ao vedar o emprego de semelhante base de cálculo para as taxas, vedou o constituinte que considerações de capacidade contributiva objetiva se estendessem àquela espécie tributária, onde descabem considerações sobre solidariedade.¹⁹⁶ Quanto às contribuições especiais, o tema já foi explorado acima, com idêntica conclusão:¹⁹⁷ o princípio da capacidade contributiva é o reflexo, na matéria tributária, do princípio da solidariedade e por tal razão é critério para discriminação entre contribuintes que se igualam em outros critérios. Assim, enquanto nos im-

193 No original: "In primo luogo, se il concorso coattivo alle spese pubbliche è qualificato come dovere di solidarietà, non possono rientrare in esso tutte quelle prestazioni pecuniarie che presentino una struttura giuridica incompatibile con al ratio solidaristica." Cf. Francesco Moschetti, ob. cit. (nota 8 da Introdução), p. 95.

194 Na Alemanha, enquanto parte da doutrina entende possível que as taxas se dobrem ao princípio da capacidade contributiva. Cf. Michael Klöpfer, ob. cit. (nota 246 do Cap. II), p. 256, outros entendem pela impossibilidade (Cf. Paul Kirchhof, ob. cit. (nota 224 do Cap. II), p. 176).

195 No mesmo sentido, cf. Regina Helena Costa, ob. cit. (nota 185), p. 56; José Maurício Conti, ob. cit. (nota 150 do Cap. II), p. 64; Valdir de Oliveira Rocha, ob. cit. (nota 280 do Cap. II), p. 60. Em sentido diverso, embora escrevendo antes da entrada em vigor do texto constitucional de 1988, cf. José Marcos Domingues de Oliveira, ob. cit. (nota 227 do Cap. II), p. 52.

196 *Egualemente non possono qualificarsi solidaristici i pagamenti che, indipendentemente dalla denominazione loro attribuita da leggi speciali, rappresentino comunque specifico corrispettivo a determinate prestazioni, immediate o differite, dirette o indirette, od al godimento di beni o di diritti della pubblica amministrazione o di enti pubblici* (Igualemente, não podem qualificar-se solidários os pagamentos que, independentemente da denominação que lhes atribuem leis especiais, representam como que *correspettivo específico a determinadas prestações*, imediatas ou diferidas, diretas ou indiretas, ou ao gozo de bens ou de direitos" da administração pública ou dos entes públicos). Cf. Francesco Moschetti, ob. cit. (nota 8), p. 99.

197 V. p. 202.

postos a capacidade contributiva aparece imediatamente como critério de discriminação exigido pelos princípios da igualdade e da solidariedade, no caso das contribuições especiais, o primeiro critério de discriminação está no referimento (i.e.: pertencer, ou não, ao grupo afetado); dentro do grupo, será a capacidade contributiva que permitirá que se efetuem diferenciações entre contribuintes.

A força do princípio da capacidade contributiva é questionada por parte da doutrina. Assim, Gilberto de Ulhôa Canto entendia-o não aplicável enquanto não fosse complementado por norma complementar que fixasse os padrões de compatibilidade dos impostos com a capacidade econômica.¹⁹⁸ Acentua-se, na crítica assim formulada, a insegurança própria do princípio, que oferece diversas dificuldades.¹⁹⁹ Como lembra Hedtkamp, a interpretação do princípio exige uma série de decisões fundamentais, como, por exemplo, decidir se deve ser considerado, para fins tributários, o período de descanso, em vez do de trabalho (teoricamente, seria possível considerar que aqueles que têm igual oportunidade de descanso devem ser tributados igualmente).²⁰⁰

Não obstante a relevância de tais argumentos, não parecem eles suficientes para afastar a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva. É bem verdade que se trata de categoria jurídica cujos contornos são fluidos, conferindo boa margem de liberdade ao legislador. Deve-se, neste ponto, retomar o que se apresentou nas premissas deste estudo, acerca da diferenciação entre valores, princípios e regras, numa escala de concretização.²⁰¹ Conforme relata Klaus Vogel, no que tange ao tema da justiça tributária, há consenso no sentido de que um imposto justo deve ser dirigido pelo parâmetro da capacidade contributiva do sujeito passivo, embora não seja claro o que é determinado por aquele princípio e quais as conseqüências no caso concreto, que dele se extraem. O mesmo autor explica que o princípio da capacidade contributiva é um degrau na escala de con-

198 Cf. Gilberto de Ulhôa Canto. "Capacidade Contributiva", *Capacidade Contributiva*, Cadernos de Pesquisas Tributárias, vol. 14, São Paulo, Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, pp. 1 a 32 (16). No mesmo sentido, Amílcar de Araújo Falcão, ob. cit. (nota 88), p. 68.

199 Cf. Dieter Pohmer. "Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensumverteilung", *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, Heinz Haller, L. Kullmer, Carl S. Shoup e Herbert Timm (orgs.), Tübingen, J.C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 135 a 167 (141-142).

200 Cf. Günter Hedtkamp, ob. cit. (nota 219 do Cap. II), p. 19.

201 Cf. item I.1.3.

cretização que parte do valor (postulado geral) da justiça e chega ao caso concreto; conquanto não possua o grau de concretização de uma norma jurídica da qual se extraem conseqüências diretas por meio da subsunção, ele não deixa de ser obrigatório, seja como ponto de partida para o legislador, seja como interpretação e aplicação do direito, no sentido de um princípio jurídico direcionador da norma.²⁰² Tipke e Lang também se referem à questão, ressaltando que o princípio da capacidade contributiva, enquanto princípio jurídico, deve ser concretizado em regras. "Ele é, por assim dizer, indeterminado, não é, entretanto, indeterminável."²⁰³ Neste sentido, José Marcos Domingues de Oliveira, conquanto vendo no princípio um conteúdo programático, enquanto estabelece uma diretriz, afirma que não deixa ele de ter "eficácia plena na medida em que explicita ou particulariza a isonomia no campo tributário".²⁰⁴ Também essa, a opinião de Alcides Jorge Costa, que, embora apontando o caráter programático da norma, "no sentido de que o legislador ordinário deve buscar a personalização dos impostos e sua graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, sempre que possível", o que "depende do juízo do legislador ordinário", não deixa de ressaltar que "de qualquer modo, o dispositivo em causa vincula o legislador no sentido de limitar sua discricionariedade, impedindo-o de erigir em fato gerador de tributo comportamentos sociais que não constituem manifestação de riqueza".²⁰⁵ Assim, não deixa o princípio de ter conteúdo suficiente para que o aplicador da lei possa identificar: i) a necessidade de um conteúdo econômico na tributação; e ii) a busca de ponderações econômicas para que se diferenciem contribuintes. Não se põe em dúvida que o legislador terá boa margem para considerar, ou não, determinado gasto como necessário à subsistência de um contribuinte; entretanto, uma vez considerado tal gasto pela lei, exigirá o princípio da capacidade contributiva que o critério assim eleito seja aplicado consistentemente.

202 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 11 da Introdução), pp. 410-411.

203 No original: "Es ist zwar unbestimmt, jedoch keineswegs unbestimmbar." [Cf. Klaus Tipke (Tipke/Lang), ob. cit. (nota 17 da Introdução), p. 86].

204 Cf. José Marcos Domingues de Oliveira, ob. cit. (nota 227 do Cap. II), p. 40. No mesmo sentido, cf. Sacha Calmon Navarro Coelho, ob. cit. (nota 239 do Cap. II), pp. 90-107.

205 Cf. Alcides Jorge Costa. "Capacidade Contributiva", *Revista de Direito Tributário*, ano 15, janeiro-março de 1991, n° 55, pp. 297 a 302 (301-302).

3.2.4.2. Igualdade e regulação econômica

Também em matéria de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico, o princípio da igualdade desempenha papel relevante. A intervenção estatal pode dar-se no sentido negativo (correção das imperfeições do mercado) ou positivo (implementação dos objetivos da Ordem Econômica). Em ambos os casos, haverá uma distinção, com a atuação da lei no sentido buscado pelo ordenamento jurídico. Haverão de prevalecer os princípios da Ordem Econômica e seus objetivos, a fim de se determinar a constitucionalidade da intervenção.

No campo das correções dos mecanismos do mercado, encontrar-se-á uma intervenção sobre o Domínio Econômico, na qual servirão como parâmetros os próprios ditames do mercado. O Estado impulsionará a mobilidade de fatores, promoverá o acesso à informação, incentivará a desconcentração econômica, evidenciará as externalidades e garantirá o suprimento dos bens coletivos. Identificada a ação estatal, poder-se-á testar sua compatibilidade. O objetivo a justificar a desigualdade ficará evidenciado pela própria busca da correção do mercado. Restará investigar se a medida concreta atende àquele fim (nexo lógico) e se é razoável a discriminação.

Também na implementação dos objetivos positivos do Estado haverá campo para discriminações lícitas. Havendo, no seio da Constituição Econômica brasileira sua finalidade, definida como a construção de uma sociedade na qual seja valorizada a pessoa humana, com existência digna, num ambiente de justiça social, encontram-se as primeiras balizas que justificarão uma discriminação lícita por parte do Estado. Por outro lado, conforme já estudado acima, tais objetivos não se haverão de alcançar a todo custo: haverão eles de atender o binômio valorização do trabalho humano e livre iniciativa, de que trata o artigo 170, *caput* do texto constitucional, como explicitação dos valores sociais inscritos no inciso IV do artigo 1º da Constituição Federal, que são princípios fundamentais da República. Sob o prisma da igualdade, dir-se-á que apenas será razoável a discriminação quando conforme àqueles valores sociais. Atendidos tais pressupostos, caberá ver se os princípios da Ordem Econômica são atendidos com a desigualdade proposta. Assim, por exemplo, diante do princípio da soberania econômica, poder-se-ão discriminar os produtos e atividades cujo desenvolvimento conduza à redução da dependência externa, dando-se tratamento diferenciado às

empresas que invistam em pesquisa e desenvolvimento (artigo 218, § 4º, da Constituição Federal).²⁰⁶

3.2.4.3. Igualdade e normas tributárias indutoras

Quando se estudam as normas tributárias indutoras, verifica-se que o legislador adota critérios diversos da capacidade contributiva, como critério para sua comparação; esses critérios, que se extraem do campo material onde ocorre a intervenção, devem ser levados em conta, quando se busca a aplicação do princípio da igualdade.²⁰⁷

Para a busca da compatibilidade deve-se, primeiramente, apontar a capacidade contributiva, no seu sentido subjetivo, como limite mínimo, não suscetível de imposição, estabelecido no nível necessário para a existência, segundo o esquema de direitos econômicos e sociais garantidos pela Constituição; o máximo impositivo sintetizar-se-ia na proibição de que o gravame seja "confiscatório". Neste sentido, pondera-se que "*si bien el legislador puede ampararse en otros principios y valores constitucionales para eximir o dejar de gravar una manifestación de riqueza susceptible de imposición, en modo alguno dichos objetivos (extrafiscales) podrían legitimar el gravamen de una riqueza situada fuera de los límites imponibles, ya que sería arbitraria e injusta la imposición que prescindiese por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes*". Conclui-se, enfim, que "*mientras las exenciones por motivos extrafiscales (...) desembocan en un tratamiento desigual que puede quedar justificado por el respeto de otros preceptos o principios constitucionales, no habría en cambio justificación posible para la arbitrariedad que supone el gravamen – extrafiscal o no – de una situación*

206 Acerca dos princípios constitucionais que formam a Ordem Econômica e sua relação com a intervenção no Domínio Econômico, v. *supra*, item 1.2.3.

207 Afirma Friauf: *Steuerlenkungsgesetze zeichnen sich gerade dadurch aus, daß sie auf 'sonstigen Verhältnisse' des Steuerpflichtigen zielen und dort interventionistische Wirkungen hervorrufen wollen. Diese Tatsache zwingt den Gesetzgeber dazu, seine Gleichheitsmaßstäbe an der Sachgerechtigkeit des Gebietes zu orientieren, auf das seine Intervention zielt* (normas tributárias direcionadoras destacam-se exatamente por objetivar 'relações especiais' dos contribuintes, ali invocando um efeito intervencionista. Esta circunstância exige que o legislador oriente seu parâmetro de igualdade na justiça material da área a que se volta a intervenção). Cf. Karl H. Friauf, ob. cit. (nota 184 do Cap. II), p. 1.348.

económica no enmarcada en los límites de la imposición, o que no demuestre capacidad económica alguna".²⁰⁸

Enquanto formas de intervenção sobre o Domínio Econômico, as normas tributárias indutoras não se deixam levar apenas pelo princípio da capacidade contributiva, em seu sentido objetivo. Não serão ponderações de caráter distributivo que determinarão sua incidência. Sujeitam-se, sim, aos cânones do Direito Econômico: "As pessoas favorecidas por isenções, créditos presumidos, prêmios e alíquotas diminutas, devolução de tributo pago etc., são tratadas de uma forma e maneira especial porque são consideradas da mesma categoria essencial, em razão de sua aptidão para concretização dos planos econômicos governamentais ou por mérito. Também aquelas, tratadas de forma mais desfavorável, assim o são graças a seu comportamento, danoso à política agrária ou urbanística."²⁰⁹

O emprego de normas tributárias indutoras não pode, outrossim, ser efetuado sem o devido controle. Conforme ensina Misabel Abreu Machado Derzi, os "benefícios, isenções, incentivos regionais ou setoriais somente são admitidos pela Constituição quando existirem razões de justiça social, superior interesse público e sempre para reverter em favor da coletividade como um todo", de modo que "segundo os princípios constitucionais brasileiros, as isenções concedidas como incentivos devem ser direcionadas, dosadas e prolongadas de acordo com o número de empregos e a receita tributária que gerarem; a distribuição de renda entre grupos e regiões e a democratização do capital que promoverem; a capacitação da mão-de-obra, pesquisa e tecnologia que criarem ou propiciarem; enfim, o desenvolvimento sócio-econômico que forem aptos a promover, como expressamente proclama o art. 151, I. Configurarão privilégios intoleráveis os incentivos que, se não forem fiscalizados em seus resultados, prolongarem-se excessivamente, ou servirem à cumulação e à concentração de renda, à proteção de grupos economicamente mais fortes, em detrimento da maioria, à qual serão transferidos seus elevados custos sociais."²¹⁰ Inafastável, neste ponto, retomar o alerta de Knief,²¹¹ para quem as subvenções fiscais com tal natureza provisória, sendo daí perigoso o uso de incentivos fiscais com tal fim, dada sua tendência de continuidade sem que se avalie se suas metas fo-

208 Cf. Gabriel Casado Ollero, ob. cit. (nota 50 da Introdução), pp. 121-122.

209 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 381.

210 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 388.

211 Cf. Peter Knief, ob. cit. (nota 78 do Cap. I), pp. 118-119.

ram, ou não, atingidas. É esse o alerta da jurista mineira: "Em geral, quando os benefícios e incentivos fiscais são dados sem prazo, por pressão de grupos econômicos interessados, posteriormente, ocorrerá uma espécie de inércia legislativa, de tal modo que tendem a durar muitos anos e, às vezes, dificilmente são cancelados. Nesse caso, é comum acontecer que tais benefícios fiscais ou creditícios não funcionem mais como estímulos eficazes, deixando de provocar novos investimentos de sustentação do desenvolvimento, mas passem a atuar como cristalização de privilégios injustos."²¹²

No entanto – e aqui se encontra o cerne da questão – ponderações decorrentes da Ordem Econômica não necessariamente contrariarão o princípio da capacidade contributiva. Conforme já se procurou esclarecer, este apenas serve como um dos diversos critérios²¹³ que, simultaneamente, atuarão sobre o mundo fático, a fim de se identificarem situações equivalentes. Em certa medida, capacidade contributiva e os princípios da Ordem Econômica podem compreender-se mesmo numa relação de integração,²¹⁴ já que ambos servem para atingir a mesma finalidade preconizada pela Constituição Federal, consubstanciada nos princípios da justiça e solidariedade.

Constata-se, assim, que o princípio da capacidade contributiva passa a ser apenas *um entre vários fatores de discriminação*, todos baseados nos mesmos valores e voltados à mesma finalidade. A igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva: é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que justifique a discriminação.²¹⁵ Na mesma Ordem Tributária, encontram-se fatores como a essencialidade, base para a aplicação do princípio da seletividade ou o sinalagma (custo/benefício),²¹⁶ base para as taxas. Ainda devem ser mencionados os desequilíbrios da concorrência, que podem ser prevenidos por meio de "critérios especiais de tributação", estabelecidos por lei complementar

212 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), pp. 414-415.

213 *Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit konkurriert mit den anderen Differenzierungsgründen. Allgemeingültige Prioritäten gibt es nicht* (O princípio da tributação conforme a capacidade contributiva concorre com outras bases de diferenciação. Não há uma prioridade válida em geral). Cf. Heinrich Wilhelm Kruse, ob. cit. (nota 179 do Cap. II), p. 51.

214 Cf. Federico Maffezzoni, ob. cit. (nota 108 do Cap. II), p. 325.

215 Cf. Karl Heinrich Friauf, ob. cit. (nota 68 da Introdução), p. 38.

216 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 336.

(art. 146-A do texto constitucional). Na Ordem Econômica, propriamente dita, outros fatores serão acrescentados, como, por exemplo, a proteção da livre concorrência (que exigirá rígido controle dos benefícios concedidos), função social da propriedade etc. Cada fator, isoladamente considerado, efetuará um "corte" no mundo fenomênico, separando aqueles que atendem, ou não, àquele requisito. Os "cortes" se entrecruzarão, identificando-se, como resultante, "fatias" cada vez menores. Mantendo-se a figura, o teste da igualdade passa a ser feito em dois níveis: dentro de cada "fatia" e entre uma e outra "fatia". Dentro de cada "fatia", o princípio da igualdade exigirá idêntico tratamento. Trata-se da igualdade horizontal, não oferecendo qualquer dificuldade para a compatibilidade entre capacidade contributiva e normas tributárias indutoras, já que a própria "fatia" se define a partir do cruzamento de ambos os critérios. Maior dificuldade ter-se-á, por outro lado, na comparação entre as "fatias", quando se buscarão critérios para a igualdade vertical.²¹⁷

Na ponderação surgida a partir da igualdade vertical, indagar-se-á a razão porque duas fatias têm tratamento diferente. Aqui, a questão é se está justificada a diferenciação. Retoma-se, agora, a premissa de que o próprio "corte" deve ser justificado, a partir dos critérios da razoabilidade, motivação e nexa.²¹⁸ Da combinação desses três elementos, poder-se-ão extrair critérios para proporcionalizar a própria distinção.

3.2.4.4. Proporcionalidade e razoabilidade

Abre-se espaço, assim, para o princípio da razoabilidade ou proporcionalidade, enquanto critério para a ponderação dos tratamentos diferenciados. É este o critério que permitirá compatibilizar normas tributárias indutoras com os princípios da igualdade e capacidade contributiva. Desloca-se, assim, a questão, que já não mais se centra no confronto entre capacidade contributiva e regulação econômica. Estes passam a ser vistos como harmônicos, cabendo à intervenção econômica mostrar-se adequada e proporcional, tendo em vista a própria medida, que se adequará aos fins da Ordem Econômica.²¹⁹ A própria capacidade contributiva assume papel re-

217 Para os conceitos de "equidade" horizontal e "equidade" vertical, v. José Maurício Conti, ob. cit. (nota 150 do Cap. II), p. 73.

218 Sobre razoabilidade, motivação e nexa, v. p. 276, *supra*.

219 Sobre a relação entre a capacidade contributiva e a razoabilidade, cf. José Marcos Domingues de Oliveira, ob. cit. (nota 97 da Introdução), p. 85.

vigorado, já que passa a ser a garantia de que contribuintes com capacidade econômica mais reduzida não sejam mais afetados pela norma e portanto não sejam "mais induzidos" que aqueles mais favorecidos.²²⁰

Razoabilidade e proporcionalidade por certo não se confundem em sua origem ou aplicação, apontando-se como diferenças fundamentais: i) que a exigência da motivação racional da decisão que aplica a última é maior que a que aplica o princípio da razoabilidade; ii) no conteúdo, enquanto a proporcionalidade inclui juízo acerca da relação meio-fim, a razoabilidade prescinde daquela relação; iii) na natureza, a proporcionalidade surge como princípio jurídico de direito, constituindo uma aspiração constitucional, enquanto a razoabilidade se limita a ser um princípio geral de interpretação; e iv) em sua função, a razoabilidade desempenha função de bloqueio, enquanto a proporcionalidade, além da função de bloqueio (vedação ao arbítrio), desempenha função de resguardo, ao assegurar a concretização dos interesses constitucionais.²²¹ Não obstante, aproximam-se ambos sobremaneira, a ponto de hoje poderem ser tidos por confluentes, "rumo ao (super)princípio da ponderação de valores e bens jurídicos, 'fundante' do próprio Estado de Direito Democrático contemporâneo (pluralista, cooperativo, publicamente razoável e tenente ao justo)".²²² Daí, nos limites deste estudo, poderem ser tratados concomitantemente.

A aplicação da razoabilidade no confronto das normas tributárias indutoras com os cânones do Direito Tributário foi efetuada pioneiramente, conforme Buechele,²²³ na decisão, relatada pelo Ministro Orosimbo Nonato, quando o Supremo Tribunal Federal, julgando lei municipal santista, entendeu excessiva a majoração do imposto sobre cabines de banho. Segundo o Relator, "o poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, em suma, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do *détournement de pouvoir*. Não há que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando

220 Cf. Peter Böckli, ob. cit. (nota 52 da Introdução), p. 116.

221 Cf. Helenilson Cunha Pontes, ob. cit. (nota 300 do Cap. II), pp. 86 e ss.

222 Cf. Ricardo Aziz Cretton. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2001, p. 75.

223 Cf. Paulo Arminio Tavares Buechele. *O Princípio da Proporcionalidade e a Interpretação da Constituição*, Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 152.

os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei Maior pode-se acender não somente considerando a letra, o texto, como, também, e principalmente, o espírito e o dispositivo invocado".²²⁴

O princípio da proporcionalidade dá-se, na solução de um caso concreto, pela verificação de três elementos essenciais, a *adequação* dos meios utilizados pelo legislador na consecução dos fins pretendidos; a *necessidade* da utilização daqueles meios; e a efetiva *razoabilidade* da medida (proporcionalidade em sentido estrito), aferida a partir da ponderação entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos perseguidos.²²⁵

Pela proporcionalidade em sentido estrito, a norma tributária indutora submete-se ao princípio da proibição do exagero (*Übermaßverbot*), que implica a norma tributária indutora dever revelar-se necessária, *i.e.*, que o mesmo resultado não poderia ser atingido de modo tão eficiente, por meio de uma medida que afetasse menos os cidadãos. Fazendo-se necessário aferir a relação do efeito da norma com sua finalidade, surge imediata a constatação da dificuldade de se medir o efeito de uma norma tributária indutora, o que, como diz Böckli, oferece dificuldade equivalente àquela que se enfrenta, no campo "concorrencial", quando se deseja medir os efeitos de determinada concentração econômica sobre a concorrência. Assim, importará considerar o peso do comportamento substitutivo (aquele desejado pelo legislado e do desvio (o comportamento que não se deseja e que se deve evitar que o contribuinte adote como forma de fugir do comportamento substitutivo), levando-se em conta, principalmente, a possibilidade fática destas alternativas e seu custo. Neste sentido, sugere-se a comparação da situação que se teria caso o Estado tivesse tomado uma medida interventiva direta e individual.²²⁶ É desta comparação que se extrairá se a norma tributária indutora, nas circunstâncias concretas: i) é *compatível* com a finalidade; ii) ainda é a medida mais neutra (razoabilidade quantitativa), tendo em vista, ainda, o objetivo de influir o menos possível na livre concorrência.²²⁷

Também o princípio da proporcionalidade confirmará que "só é de admitir-se ordinariamente a concessão de isenções a indústrias novas quando os ganhos de capital empregado no investimento industrial são alea-

224 RE 18.331 (Rel. Min. Orosimbo Nonato, Ac. da 2ª T., de 21.09.51), *Revista Forense* nº 145, pp. 164 a 169 (164).

225 Cf. Paulo Arminio Tavares Buechele, *ob. cit.* (nota 223), p. 125.

226 Para uma comparação dos efeitos das normas tributárias indutoras em face de normas diretivas (ordens e proibições), v. item 1.1.2, *supra*.

227 Cf. Peter Böckli, *ob. cit.* (nota 52 da Introdução), pp. 110 a 112.

tórios ou incertos", já que "se o contribuinte auferir lucros razoáveis de sua atividade industrial, não se justificará a concessão de isenções sob o rótulo de proteção a indústria nova".²²⁸

O mesmo princípio da proporcionalidade exigirá que seja oferecida ao cidadão a possibilidade de evitar incorrer no comportamento indesejado sócio-politicamente, afastando, assim, a tributação.²²⁹ Também fundamental, do ponto de vista da proporcionalidade, é o exame da necessidade da norma tributária indutora, quando, considerando o "efeito carona" a que se fez referência acima,²³⁰ indagar-se-á se os contribuintes não adotariam idêntico procedimento mesmo que não se tivesse introduzido a referida norma.²³¹

Assim, por exemplo, será o princípio da proporcionalidade que exigirá que se examine a extensão da norma tributária indutora: não deve ela atingir contribuintes cujo comportamento não se relacione com a intervenção sobre o Domínio Econômico, ao passo que se exige que a intervenção atinja a todos com igual intensidade e sem exagero ou proteção injustificada. No campo ambiental, a norma que desestimula uma atividade poluidora deve ter sua constitucionalidade examinada a partir da condição de que outras atividades igualmente poluidoras sejam também atingidas, sob pena de apenas se desviarem os consumidores de uma para outra atividade poluidora, discriminando-se a primeira, sem qualquer razoabilidade.²³²

3.2.4.5. Progressividade

Quando se trata da igualdade em matéria vertical, surge à mente o tema da progressividade, enquanto técnica de tributação que implica tratamento diferenciado às diversas "fatias" extraídas do mundo fenomênico. Conforme acima exposto, o princípio da igualdade exige do intérprete que busque a razoabilidade da diferenciação.

A progressividade em matéria tributária pode ser justificada e até exigida caso seja vista como um fenômeno que complementa e concretiza o princípio da capacidade contributiva.²³³ Retomando o estudo que se fez

228 Cf. José Souto Maior Borges, *ob. cit.* (nota 50 do Cap. I), p. 75.

229 Cf. Dietmar Gosch, *ob. cit.* (nota 14 do Cap. I), p. 211.

230 Cf. p. 51, item 1.1.2.3.

231 Cf. Wolfram Höfling, *ob. cit.* (nota 85 do Cap. I), p. 248.

232 Cf. Erik Gawel, *ob. cit.* (nota 28 do Cap. I), p. 28.

233 Acerca das justificativas econômicas da progressividade, cf. Marjorie E. Kornhauser, "The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction", *Michigan Law Review*, vol. 86, nº 3, december 1987, pp. 465 a 523.

acerca das causas em matéria tributária, cabe lembrar o pensamento utilitarista, que deu base à teoria do sacrifício, segundo o qual deve o tributo implicar sacrifício equivalente de contribuintes com igual capacidade. Diferentes capacidades contributivas, por sua vez, implicariam tratamento diverso. A medida da diversidade deveria ser tal que assegurasse equivalência na quota de sacrifício. Assim, quanto maior a capacidade contributiva, maior o quinhão da contribuição às despesas comuns, para que se obtenha sacrifício equivalente.²³⁴ Ter-se-ia, então, a progressividade como exigência do princípio da capacidade contributiva, já que exigir idêntico percentual de contribuintes com capacidade contributiva diversa seria impor menor sacrifício, relativamente àqueles com maior capacidade contributiva.²³⁵

Do ponto de vista histórico, a idéia de uma tributação progressiva somente surgiu com a industrialização da economia, embora o conceito de sacrifícios equivalentes já fosse conhecida na época do “cameralismo” quando, entretanto, somente se cogitava de uma proporção geométrica, não de uma progressão. O primeiro conceito considerava já as condições da pessoa e sua profissão, na fixação da proporção, mas ainda não compreendia um crescimento das alíquotas na medida da evolução da renda.²³⁶

Ocorre que a teoria do sacrifício, enquanto causa da tributação, foi abandonada quando a teoria utilitarista passou a ser questionada diante da consideração de que não haveria critério seguro para se determinar o que seja um sacrifício equivalente. Neste sentido, tampouco pode ser imediatamente aceita a afirmação de que a progressividade atende à capacidade contributiva, baseada na doutrina do sacrifício relativo. Para Flume, por exemplo, a progressividade é a expressão da desigualdade no sacrifício.²³⁷

234 Cf. Emilio Giardina, ob. cit. (nota 187), pp. 258 a 290.

235 Cf. Victor Uckmar, ob. cit. (nota 40), p. 77. Para José Maurício Conti, “a tributação progressiva é a forma de tributação que melhor obedece ao princípio da capacidade contributiva, pois visa igualar o sacrifício dos contribuintes e obter, assim, a equidade vertical”. Ob. cit. (nota 150 do Cap. II), p. 98. Para o Conselho de Estado da Bélgica, a progressividade “corresponde a uma preocupação de justiça tão evidente”, que não se pode reprovar a autoridade que escolhe tal modalidade, por não a ter motivado especialmente” (no original: “elle correspond à un souci de justice tellement évident, qu'on ne peut reprocher à l'autorité qui choisit cette modalité de ne pas la motiver spécialement”). Cf. Elisabeth Willemart, ob. cit. (nota 133), p. 196.

236 Cf. Johannes Jenetzky, ob. cit. (nota 9 do Cap. I), pp. 140 a 143.

237 Cf. Werner Flume, ob. cit. (nota 156 do Cap. I), pp. 62 a 64.

A teoria do sacrifício, como causa de tributação, foi substituída pela justificação do tributo visto como participação do cidadão nos custos da existência social.²³⁸ Coerentemente, passa a progressividade a ser explicada por critérios de justiça distributiva,²³⁹ quando, no lugar de se questionar o sacrifício equivalente, buscar-se-á uma distribuição justa da carga tributária. Kirchoff explica, com base no princípio da propriedade e mercado, a tributação progressiva, dizendo que a tributação é a remuneração que o particular entrega ao mercado em virtude do sucesso que este lhe proporcionou: quanto maior o sucesso, tanto maior deve ser a parte que cabe ao mercado na renda individual.²⁴⁰ Conforme Vogel, enquanto no pensamento aristotélico a justiça comutativa se baseia na igualdade aritmética, a justiça distributiva se enquadra no campo da igualdade geométrica, o que permite encontrar compatibilidade entre capacidade contributiva e progressividade. Retoma-se, neste ponto, a diferenciação, acima referida, entre justiça horizontal e vertical, constatando-se que uma e outra podem satisfazer-se na progressividade: a primeira, imediatamente, já que para “fatias” iguais se confere tratamento equivalente; a última, na medida em que se revele proporcional a diferenciação.²⁴¹ Cabe notar que, como na primeira reflexão, também aqui se cogita de “fatias” extraídas a partir dos “cortes” impostos pela capacidade econômica do contribuinte.

O constituinte prestigiou a progressividade, enquanto forma de realização da justiça distributiva,²⁴² ao exigir seu emprego na esfera do imposto de renda (artigo 153, § 2º, I). Por meio da Emenda Constitucional nº 29, de 2000, a progressividade foi estendida ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, nos termos do artigo 156, § 1º, I. Parece questionável a possibilidade concreta de a progressividade realizar justiça, quando incide sobre os chamados “impostos reais”, fenômeno a que Victor Uckmar se refere como “o evidente absurdo de alíquotas progressivas para os impostos reais”.²⁴³

238 Cf. Werner Flume, ob. cit. (nota 156 do Cap. I), p. 64.

239 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 335.

240 Cf. Paul Kirchoff, ob. cit. (nota 11), p. 8.

241 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 11 da Introdução), p. 411.

242 Conforme Leila Paiva, “a extrafiscalidade não se manifesta apenas por alíquotas progressivas. Assim como, inversamente, nem todos os impostos progressivos podem ser considerados extrafiscais”. Cf. ob. cit. (nota 102 da Introdução), p. 141.

243 Cf. Victor Uckmar, ob. cit. (nota 40), p. 82.

Alternativamente, pode a progressividade decorrer da atuação de cânones da Ordem Econômica, exigindo tratamento diferenciado para situações diferentes, a fim de realizar objetivo visado pela primeira (justiça estrutural). Neste caso, a progressividade revestir-se-á da característica de norma tributária indutora. Enquanto, entretanto, na progressividade distributiva, o critério de diferenciação residia na capacidade contributiva, a progressividade de que ora se trata (progressividade estrutural) baseia-se em parâmetro nascido da Ordem Econômica.

A progressividade estrutural foi contemplada pelo constituinte no Artigo 182 do texto constitucional, quando, tratando do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, contemplou que o poder público exigisse do "proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado", que promova seu "adequado aproveitamento", sob "pena" de o referido imposto ser progressivo no tempo. Também parece autorizada para o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, quando o § 4º do artigo 153 do texto constitucional determina sejam as alíquotas do imposto "fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas".

Tal como referido na progressividade distributiva, deve-se ressaltar que também na progressividade de que ora se trata (progressividade estrutural), posto que atenda a igualdade horizontal, não poderá tampouco ficar afastada das exigências da igualdade vertical, onde, como referido acima, atuará a razoabilidade. Significa essa exigência que a progressividade estrutural não é, em si, contrária nem conforme a igualdade; sua "compatibilização" depende do grau da progressividade, em relação aos motivos que levam à diferenciação. Assim, não parece que se limite aos tributos para a qual foi expressamente prevista, podendo a progressividade estrutural ser adotada para outros tributos, observada, sempre, a razoabilidade. Quanto maior a atuação de ditames da Ordem Econômica, tanto maior será a possibilidade de que a progressividade esteja em conformidade com a igualdade.

Se a progressividade pode ser, ela mesma, objeto de norma tributária indutora, não se pode deixar de lado as hipóteses de confluência da progressividade distributiva e das normas tributárias indutoras. Trata-se da hipótese em que a norma tributária indutora não prevê, ela mesma, uma progressividade; esta, entretanto, surge em razão da justiça distributiva, tendo por função, daí, buscar apenas a adequada distribuição da carga tributária. A atuação conjunta de ambas as normas poderá levar a distorções, entrando em conflito com os cânones da justiça distributiva e da justiça es-

trutural. A este fenômeno já se fez referência acima,²⁴⁴ sendo oportuno retomar, aqui, aquelas ponderações.

Deveras, a atuação conjunta de uma norma tributária indutora, que concede um incentivo fiscal, e a progressividade distributiva implica que o primeiro variará conforme a renda do contribuinte.²⁴⁵ Recordar-se, aqui, o exemplo da dedução por dependente, que, conforme sua grandeza, poderia ser vista como norma tributária indutora, em sua função de estimular o crescimento populacional, ao oferecer ao contribuinte recursos para manter seus filhos, *i.e.*, como um auxílio do Estado para a manutenção das crianças: este incentivo de nada serve para aqueles que ganham pouco (e por isso estão isentos do imposto de renda) e é sempre crescente conforme maior seja a renda do contribuinte beneficiado.²⁴⁶ Tem-se, neste caso, uma atuação do princípio da igualdade, em seu aspecto de proporcionalidade, que exigirá uma justificação para que o incentivo fiscal seja desigualmente distribuído. Desta questão já se tratou acima, identificando-se a argumentação de aqueles que ganham mais necessitem de um impulso mais forte para agir conforme o objetivo da norma.²⁴⁷ Esta explicação, como visto, conforma-se com a teoria utilitarista, quando esta busca explicar a progressividade a partir dos "sacrifícios equivalentes": se é verdade que a tributação progressiva se justifica por sacrifícios equivalentes, também o efeito indutivo progressivo seria aceito, já que implicaria uma igualdade no efeito indutor:²⁴⁸ incentivos financeiros deveriam também ser progressivos, para serem igualmente atraentes.²⁴⁹ Abandonada a teoria do sacrifício, também a própria justificação para o tratamento desigual deve ser revista.²⁵⁰ Afinal, enquanto a progressividade se faz por critérios de justiça distributiva, dificilmente se justificará, por iguais critérios, que sejam aquinhoados com maior porção de incentivos fiscais aqueles que possuem melhor condição financeira. Nota-se, daí, que são diversas as fundamentações da progressividade na tributação e do regresso nos incentivos fiscais: aquela baseia-se na justiça distributiva, enquanto esta continua a ter por fundamentação a necessidade de impulsos desiguais para obter comportamentos igualmente

244 V. pp. 53 e 64.

245 Udo W. Babrowski, *ob. cit.* (nota 53 do Cap. I), pp. 79-80.

246 Cf. Peter Knief, *ob. cit.* (nota 78 do Cap. I), pp. 124-125.

247 Wolfram Höfling, *op. loc. cit.* (nota 85 do Cap. I). V. pp. 63 a 67 deste estudo.

248 Cf. Hans Georg Ruppe, *ob. cit.* (nota 67 da Introdução), pp. 76-77.

249 Cf. Michael Rodi, *ob. cit.* (nota 122 do Cap. I), p. 15.

250 Cf. Klaus Vogel, *ob. cit.* (nota 11 da Introdução), pp. 414-415.

desejados. Esta última fundamentação parece questionável, exigindo rigoroso exame em casos concretos.

3.2.4.6. Seletividade

A seletividade aplica-se, no atual regime constitucional, tanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (artigo 153, § 3º, I) como ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (artigo 155, § 2º, III), sendo obrigatória no primeiro caso e facultativa no imposto estadual. Em ambos os casos, tem-se a determinação de que se faça uma discriminação em função da essencialidade do bem tributado. Trata-se, assim, de discriminação que não configura privilégio odioso, estando contemplada constitucionalmente.

O texto constitucional não esclarece o que se deve considerar essencial. Na doutrina, encontra-se o entendimento de que “o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade”, fazendo-se, então, relação com a garantia do mínimo existencial, de modo que “no ápice da escala, a sofrer a incidência pelas maiores alíquotas encontram-se os produtos de luxo, que por definição se tornam menos úteis e não essenciais ao consumo do povo, restringindo-se às necessidades das classes mais abastadas”.²⁵¹ Neste sentido, não destoa dos cânones da justiça distributiva.

Surge, entretanto, para a seletividade, questão semelhante à já proposta para a progressividade: poderá o legislador ordinário introduzir norma tributária indutora, adotando, então, alíquotas para o imposto que não se graduem segundo o parâmetro da necessidade?

Caso se entenda inflexível o conceito de “essencialidade” proposto pela doutrina, então dever-se responder pela negativa, já que cuidou o próprio constituinte de apresentar as balizas pelas quais se guiará a seletividade.

Essencialidade não é, entretanto, conceito determinado. Surge no texto constitucional de forma aberta, podendo ser preenchido, a par das ques-

251 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), pp. 441-442. Também relacionando a seletividade a que “a lei isente ou tribute modicamente os gêneros de primeira necessidade” e “que se eleve substancialmente a carga tributária que recai sobre os produtos e serviços suntuários”, cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 556.

tões oriundas da justiça distributiva, igualmente por forças de ordem estrutural. Não parece impróprio, nesse sentido, entender “essencial” um equipamento que possa modernizar o parque industrial, motivando, daí, alíquota seletiva mais reduzida que outro equipamento poluente, cuja produção se deseje desestimular. Esta extensão do conceito de essencialidade também foi percebida por Ruy Barbosa Nogueira: “Quando a Constituição diz que esse imposto será seletivo em função da essencialidade dos produtos, está traçando uma regra para que esse tributo exerça não só função de arrecadação mas também de política fiscal, isto é, que as suas alíquotas sejam diferenciadas, de modo que os produtos de primeira necessidade não sejam tributados ou o sejam por alíquotas menores; *os produtos como máquinas e implementos necessários à produção, produtos de combate às pragas e endemias etc. também sofram menores incidências ou gozem de incentivos fiscais*; produtos de luxo ou suntuários, artigos de jogos ou vícios etc. sejam mais tributados. Este é o sentido da tributação de acordo com a essencialidade.”²⁵²

Daí justificar-se, por conta das normas tributárias indutoras, que se reformule o conceito de “essencialidade”, que deve ter duas perspectivas: o ponto de vista individual dos contribuintes e as necessidades coletivas.²⁵³ Sob a última perspectiva, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles. Assim, tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população, dado o objetivo fundamental da República de “erradicar a pobreza e a marginalização” (artigo 3º, III, da Constituição Federal), como aquele que corresponda aos auspícios da Ordem Econômica, diante do objetivo de “garantir o desenvolvimento nacional” (artigo 3º, II).

3.2.5. Princípio da proibição de efeito de confisco

O princípio da proibição de efeito de confisco exterioriza a necessidade de um limite máximo para pretensão tributária. Refere-se, assim, à capa-

252 Cf. Ruy Barbosa Nogueira. *Direito Financeiro: Curso de Direito Tributário*, 3ª edição revista e atualizada, São Paulo, José Bushatsky, 1971, p. 90 (destaques).

253 Cf. Henry Tilbery. “O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação”, *Estudos Tributários* (em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa), Ruy Barbosa Nogueira (direção e colaboração), São Paulo, Resenha Tributária, s.d. (cerca de 1974), pp. 307 a 348 (331).

cidade contributiva em seu sentido subjetivo, não se confundindo, pois, com o dispositivo do artigo 145, § 1º, do texto constitucional, que versa sobre a capacidade contributiva objetiva, sobre o qual se discorreu acima.²⁵⁴ É neste sentido que “a questão se situa fora da capacidade contributiva, transcendendo-lhe os limites possíveis e radicando na injustiça ou na não-capacidade econômica”.²⁵⁵ Relaciona-se com a idéia de proibição de exagero, que é uma aplicação do princípio da proporcionalidade, mas não diretamente da igualdade: enquanto na igualdade se tem uma idéia de comparação de um contribuinte com outro, a proibição do exagero indaga se o tributo não ultrapassou o necessário para atingir a sua finalidade.²⁵⁶ Até mesmo antes de sua previsão no texto constitucional atual (artigo 150, IV), via-se integrado ao sistema político e econômico da Constituição, dada a garantia do direito de propriedade, salvo desapropriação,²⁵⁷ caracterizando-se, daí, uma qualidade do direito de propriedade.²⁵⁸

Pacífica a proibição do uso dos tributos com efeito de confisco, difícil é sua constatação. Afinal, como diz Kruse, o chamado “imposto sufocante” mais se assemelha ao “monstro do Lago Ness do Direito Tributário: ninguém o viu e todos escrevem sobre ele”.²⁵⁹

Assim é que em raros exemplos no direito comparado, encontram-se tentativas de limites quantitativos à tributação. Tal o caso da Argentina, onde a Corte Constitucional declarou inconstitucional o imposto imobiliário que consumisse mais de 33% da renda calculada segundo o rendimento normal médio de uma corretora e adequada exploração, assim como o imposto sobre heranças e doações que excedesse a 33% do valor dos bens recebidos pelo

254 “O princípio do art. 150, IV, que veda ao legislador utilizar tributo com efeito de confisco, não se confunde com aquele do art. 145, § 1º, que consagra a isonomia em matéria fiscal, ao determinar a pessoalidade e a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte. O primeiro tem sentido absoluto, enquanto o segundo, por se relacionar com a justiça tributária, é relativo e aferível por comparação”. Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 581.

255 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 130.

256 Cf. Paul Kirchhof, ob. cit. (nota 158 do Cap. II), p. 43.

257 Cf. Aliomar Baleeiro, ob. cit. (nota 162 do Cap. II), pp. 564-567.

258 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 129.

259 No original: “Die Erdrosselungssteuer ist das steuerrechtliche Ungeheuer von Loch Ness; keiner hat es gesehen, und alle schreiben darüber.” Cf. Heinrich Wilhelm Kruse, ob. cit. (nota 179 do Cap. II), p. 37.

beneficiário.²⁶⁰ Na Alemanha, desenvolveu-se, na Corte Constitucional, o princípio da meação (*Halbteilungsgrundsatz*), segundo o qual “o imposto sobre o patrimônio somente pode ser acrescido aos demais impostos sobre rendimentos se a carga tributária total da renda esperada, numa consideração de rendas típica, deduzidas as aplicações e demais desembolsos, ficar próxima do meio a meio entre as mãos públicas e as mãos privadas”.²⁶¹ Esse raciocínio baseou-se no artigo 14, II, da Lei Fundamental alemã, segundo o qual o uso da propriedade deve servir ao gozo privado e ao bem de todos (equivalendo, daí, à idéia de função social da propriedade). Neste sentido, o poder público não se poderia apropriar de algo além de “sua metade”.²⁶² No Brasil, a Constituição de 1934 chegou a estabelecer que “nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento” (art. 185) e o texto de 1946 impôs um teto ao imposto de exportação (art. 19, V, § 6º).

No sistema brasileiro hodierno, inexistente qualquer indicação quantitativa para a ocorrência do confisco, o que Misabel Derzi julga acertado, “pois diversas circunstâncias podem interferir na configuração daquilo que seja ou não confiscatório”.²⁶³ Não obstante, a doutrina se esforça por dar-lhe alguns balizamentos. É neste sentido que Ricardo Lobo Torres define como confiscatório “o tributo que aniquila a propriedade privada, atingindo-a em sua substância e essência”.²⁶⁴ Sampaio Dória afirma que “o poder tributário, legítimo, se desnatura em confisco, vedado, quando o imposto absorva *substancial* parcela da propriedade ou a *totalidade* da renda do indivíduo ou da empresa”, sendo que “o que distingue o imposto constitucional de um gravame confiscatório (...) é mera diferença de grau”.²⁶⁵

260 Cf. Hector Villegas. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 2ª ed., Buenos Aires, Depalma, 1975, p. 195, *apud* Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 576.

261 No original: *Die Vermögensteuer darf zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt* (BverfGE 93, 121, Leitsatz 3) *apud* Klaus Tipke (Tipke/Lang), ob. cit. (nota 17 da Introdução), p. 129.

262 V. crítica e indicações bibliográficas em Klaus Tipke (Tipke/Lang), ob. cit. (nota 17 da Introdução), pp. 129 a 131.

263 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 576.

264 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 132.

265 Cf. Antônio Roberto Sampaio Dória, ob. cit. (nota 229 do Cap. II), pp. 195-196.

Gerd Willi Rothmann vê confisco quando a tributação absorve “a totalidade do bem ou rendimento do contribuinte. Fora desse caso extremo, não existe nenhum critério matemático para se estabelecer a percentagem a partir da qual a imposição de tributos deva ser considerada como confisco. É da análise da capacidade econômica que resultará a determinação do limite que separa a tributação legítima do confisco inconstitucional”.²⁶⁶ Aires Barreto encontra o confisco “sempre que houver afronta aos princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho, ofício ou profissão, bem assim quando ocorrer absorção, pelo Estado, de valor equivalente ao da propriedade imóvel ou quando o tributo acarretar a impossibilidade de exploração de atividades econômicas”.²⁶⁷ Para Conti, é “confiscatório o tributo que atinja o contribuinte de tal forma que venha a violar seu direito de propriedade sem a correspondente indenização”.²⁶⁸ Este entendimento parece coadunar-se com Moschetti, o qual, depois de negar se possa confundir a tributação, por mais alta que seja, com a desapropriação, afirma que ela deve conformar-se com o princípio da garantia da propriedade privada, que deve “permanecer como instituto essencial de nosso ordenamento e não pode, pois, ser eliminada ou reduzida a uma função totalmente simbólica”.²⁶⁹ Este mesmo autor oferece alguma indicação acerca da medida do confisco, afirmando que se deve “julgar de caso a caso se a exigência tributária chegou ao ponto de violar o direito de propriedade. Não é possível estabelecer uma medida absoluta desta violação. Existirão zonas intermediárias em que poderá ser duvidoso se ela se completou e em que se deverá deixar livre a escolha do legislador; mas se deverá também admitir que existe um limite máximo, a partir do qual não se poderá negar o caráter supressivo e a violação do instituto tutelado pelo artigo 42” (propriedade).²⁷⁰ Daí a conclusão de

266 Cf. Gerd Willi Rothmann. “Considerações sobre Extensão e Limites do Poder de Tributar”, *Estudos Tributários* (em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa). Ruy Barbosa Nogueira (direção e colaboração), São Paulo, Resenha Tributária, s.d. (cerca de 1974), pp. 207 a 221 (212).

267 Cf. Aires Fernandino Barreto, ob. cit. (nota 235 do Cap. II), p. 108.

268 Cf. José Mauricio Conti, ob. cit. (nota 150 do Cap. II), p. 55.

269 No original: “*Deve rimanere come istituto essenziale del nostro ordinamento e non può quindi venire eliminata o ridotta ad una funzione del tutto simbolica.*” Cf. Francesco Moschetti, ob. cit. (nota 8 da Introdução), p. 258.

270 No original: “*Si dovrà giudicare di caso in caso se il prelievo fiscale sai stato spinto fino al punto di violare il diritto di proprietà. Non è possibile stabilire una misura assoluta di questa violazione. Esisteranno zone intermedie in cui potrà essere dubbio se essa sai stata o meno compiuta e in cui si dovrà lasciare libera scelta al legislatore.*”

Ricardo Lobo Torres,²⁷¹ para quem, no lugar de uma medida absoluta, faz-se conveniente o emprego dos princípios da razoabilidade e da economicidade (“a significar que o tributo deve corresponder à necessidade mínima do Estado para atender à parcela máxima de interesse público”), o que implicará “apreender as diferenças entre os diversos tributos (...), modulando-lhes o efeito confiscatório, bem como para considerar a conjuntura econômica do país, que, a depender da guerra ou da paz, do desenvolvimento ou da recessão, modifica a apreciação do que seja o aniquilamento da propriedade”.

Raras são as oportunidades em que se encontra manifestação do Judiciário sobre a ocorrência do confisco. Cita-se Acórdão do Tribunal Regional Federal, versando sobre a incidência do IOF sobre ouro, em que seu Relator, o então Juiz José Delgado, decidiu que “a vedação do confisco, muito embora seja de difícil conceituação no direito pátrio, em face da ausência de definição objetiva que possibilite aplicá-lo concretamente, deve ser estudado em consonância com o sistema sócio-econômico vigente, observando-se a proteção da propriedade em sua função social”. No caso, entendeu-se exacerbarem a capacidade contributiva do sujeito passivo as alíquotas de até 35% sobre a transmissão de ouro e títulos.²⁷²

Digna de nota, por relacionar o tema do confisco ao princípio da proporcionalidade, acima referido, é a decisão do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1-Rio, Relator Ministro Ilmar Galvão. Examinando os §§ 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, concluiu o plenário, por unanimidade, pela inconstitucionalidade daqueles dispositivos. Determinavam eles que as multas tributárias não fossem inferiores a duas vezes o valor do tributo, no caso de mera mora, ou cinco vezes, no caso de sonegação. Entendeu a Corte estar presente o efeito de confisco, tendo em vista não ter sido observado o princípio da proporcionalidade. Nas palavras do Ministro Sepúlveda Pertence: “Também

re; ma si dovrà anche ammettere che esiste un limite massimo, al di là del quale non si può negare il carattere supressivo e la violazione dell'istituto tutelato dall'art. 42.” Cf. Francesco Moschetti, ob. cit. (nota 8 da Introdução), p. 259.

271 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 134.

272 Cf. AMS nº 95.05.49273/PB, TRF- 5ª região (Relator Juiz José Delgado, Ac. da 2ª T., de 20.06.95), DJU 2 de 04.08.95, p. 48.734.

não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional."

Especialmente delicado é o tema do confisco, em face das normas tributárias indutoras, quando a doutrina, "considerando esses diferentes objetivos que a lei pode perseguir, vale dizer, meramente suprir as burras do Estado, ou, ao contrário, estimular ou desestimular comportamentos na extrafiscalidade", conclui ser "de se consentir na maior agressividade fiscal em uma tributação que, de fato, possa acarretar desvantagens econômicas àquele que, embora não pratique ato ilícito, persiste em atuar contrariamente aos interesses políticos, sociais ou econômicos superiores da coletividade".²⁷³

Torna-se relevante, neste marco, considerar a existência de limites à referida "agressividade", própria da norma tributária indutora. Tais limites surgem bastantes flexíveis na opinião de Aliomar Baleeiro, para quem "o caráter destrutivo e agressivo é inerente a essa tributação"²⁷⁴ e Sacha Calmon Navarro Coelho, que admite "a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade)".²⁷⁵

A este respeito, deve-se trazer a distinção proposta por Sampaio Dória, entre o imposto excessivo e o proibitivo: "Aquele dificulta ou desencoraja a atividade tributada. Este a asfixia, impossibilita, destrói. (...) Não basta alegar que o imposto é proibitivo, pois o caráter oneroso da exação configura, às vezes, mero tributo excessivo ou exagerado, contra o qual nada se pode validamente alegar sob o prisma jurídico. Há que provar, exaustivamente, em cada caso concreto, que o imposto, e só ele, inibe e impede o exercício da atividade de forma absoluta."²⁷⁶

Não obstante o acerto da distinção, no que se refere às normas tributárias indutoras, torna-se ela irrelevante no entendimento do referido autor, para quem os tributos proibitivos não seriam ilícitos, na hipótese de o Estado se valer deles para exercer seu poder regulamentar ou de polícia: tratando-se de atividade "realmente prejudicial e nociva à coletividade e que, por

273 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 577.

274 Cf. Aliomar Baleeiro, ob. cit. (nota 162 do Cap. II), p. 567.

275 Sacha Calmon Navarro Coelho, ob. cit. (nota 239 do Cap. II), p. 330.

276 Cf. Antônio Roberto Sampaio Dória, ob. cit. (nota 229 do Cap. II), pp. 183-184.

conseqüência, a tributação proibitiva não constitua mero disfarce ou subterfúgio para o exercício de um poder vedado ao legislativo, e sim legítimo sucedâneo da regulamentação direta permitida, cuja adoção, por várias razões, se afigure desaconselhável num caso particular", então "o interesse da sociedade se superpõe ao interesse individual de exercer determinada atividade reputada nociva, não se podendo invocar princípios constitucionais, ou a diretriz da capacidade contributiva, pois todos cedem lugar às exigências mais urgentes e prioritárias do poder de polícia".²⁷⁷ Ressalte-se, aqui, que o professor da Universidade de São Paulo entendia vedado o imposto confiscatório, por ferir o direito de propriedade, mas em sua opinião, nesta categoria não se incluíam os impostos proibitivos: "Razões de política fiscal contra-indicam a classificação de confiscatórios para impostos meramente proibitivos, cuja decretação, se lastreada no legítimo exercício do poder de polícia e em atendimento ao interesse público, é inatacável do ângulo constitucional."²⁷⁸

Não assiste razão ao ilustre doutrinador. A Ordem Econômica brasileira baseia-se no princípio da livre-iniciativa, assegurando-se "a todos o livre-exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei" (art. 170 e parágrafo único). Daí, pois, ser mister distinguir os casos de atividades lícitas e ilícitas. Se ilícita, não há como admitir possa o legislador valer-se de subterfúgios para declará-la. Se lícita, não há como o legislador tributário impedir seu exercício. Certo é que o legislador, sopesando princípios constitucionais, poderá buscar restringir o exercício de certas atividades, quando interesses de ordem pública indicarem a inconveniência de seu emprego descontrolado. Assim, por razões ambientais, pode-se pretender diminuir o número de automóveis em circulação, ou o número de indústrias instaladas em determinada região. Ter-se-á, em tal caso, a possibilidade de uso de normas tributárias indutoras, que poderão, inclusive, ser "excessivas". Cabe repisar, neste ponto, a lição de Becker, que soube distinguir "o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *diretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica *proíbe*", do "Tributo extrafiscal 'proibitivo'", quando haveria um "dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado uti-

277 Cf. Antônio Roberto Sampaio Dória, ob. cit. (nota 229 do Cap. II), pp. 191-192.

278 Cf. Antônio Roberto Sampaio Dória, ob. cit. (nota 229 do Cap. II), p. 200.

liza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *indiretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica *permite*.²⁷⁹

Sendo a tributação proibitiva, entretanto, ferir-se-á o princípio da livre-iniciativa e, com ele, a garantia da propriedade. Noutras palavras, ter-se-á o efeito de confisco.

Outro não parece ser o entendimento de José Marcos Domingues de Oliveira, que se refere à proibição do confisco como desdobramento do princípio da igualdade, implicando que "a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre-iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou até mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade".²⁸⁰ Já em 1956, esse era o entendimento de Vicente Ráo: "Proibitivo não é, apenas, o tributo que obsta, de todo em todo, o exercício de qualquer atividade lícita, se não, também, aquele que produz embaraços tais, a ponto de retirar, do contribuinte, o estímulo normal, ou o impulso animador do respectivo empreendimento."²⁸¹ Esse conceito corresponde ao que a jurisprudência suíça definiu como um imposto proibitivo: este surge quando se vê anulada, em geral, a possibilidade de obtenção de um "lucro razoável" num determinado ramo, em virtude da alta carga tributária.²⁸² Na Alemanha, fala-se em "imposto sufocante" (*Erdrosselungssteuer*) quando a ameaça da tributação torna, de fato, impossível incorrer no fato gerador.²⁸³

No já referido Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal, concernente à tributação de cabinas de banho em Santos, assim se manifestava o Ministro Orosimbo Nonato: "De mim, tenho que o imposto, ainda que imodesto, é exigível, a não ser que, como reconhece o próprio veneran-

279 Cf. Alfredo Augusto Becker, ob. cit. (nota 78 da Introdução), pp. 609-610. Acerca da necessária distinção entre normas tributárias indutoras e normas direcionadoras, v. *supra* item 1.1.2.

280 Cf. José Marcos Domingues de Oliveira, ob. cit. (nota 227 do Cap. II), p. 13.

281 Cf. Vicente Ráo. "Jôquei Clube de São Paulo. Inteligência do Decreto nº 24.646, de 1934. Os 'Consideranda' na Interpretação da Lei. Conceito de Serviço Público. Delegação de Atribuições da Administração Federal às Entidades de Corridas. Subordinação Destas à Competência Fiscal somente da União. Interpretação dos arts. 30 e 31 da Carta Magna. Imposto Municipal sobre Ingressos e de Licença. Inconstitucionalidade da Lei Municipal nº 5.092, de 1956. Intributabilidade, ainda Resultante de Contrato". *Revista dos Tribunais*, ano 47, outubro de 1958, vol. 276, pp. 62 a 76 (74).

282 Cf. Peter Böckli, ob. cit. (nota 52 da Introdução), p. 108.

283 Cf. Erik Gawel, ob. cit. (nota 28 do Cap. I), p. 29.

do acórdão recorrido, aniquile a atividade particular. Se ocorre esse fato, nada impede a aplicação da doutrina do *détournement de pouvoir*.²⁸⁴ O referido Acórdão, note-se, baseia-se em decisão do Tribunal de Justiça paulista, na Apelação nº 48.491,²⁸⁵ na qual seu relator, Desembargador Sabino Júnior, declarava não se encontrar no direito vigente "dispositivo que vede a imposição de tributo considerado pela doutrina proibitivo ou capaz de asfixiar a atividade particular". Entretanto, da referida decisão se extrai a idéia de que é "evidente que o fisco nada tem a ver com os contratos onerosos dos contribuintes. Se o imposto que cobra é legal e devido, e não se mostra, por si só, exorbitante ou extorsivo, não há que ser acoimado de inconstitucionalidade". Dai notar-se que a referida decisão, a *contrario sensu*, poderia admitir a inconstitucionalidade caso o tributo "por si só", se mostrasse "exorbitante ou extorsivo". O mesmo Tribunal de Justiça também decidiu, por voto de Samuel Francisco Mourão, que: "É manifestamente incompatível com as garantias constitucionais do livre exercício de qualquer profissão o lançamento ou aumento de tributos de forma exagerada, excessiva e desproporcionada, de modo a impedir ou dificultar aquele exercício".²⁸⁶

Em sentido contrário ao ora exposto, cite-se recente decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, quando se discutia a cobrança de Taxa de Fiscalização e Vigilância Sanitária, incidente sobre atividades relativas à comercialização de produtos fumígenos, em que a agravante, não se insurgindo contra o registro dos produtos que importava e comercializava, argumentava que, "sendo empresa de pequeno porte, torna-se inviável o prosseguimento de suas atividades diante do recolhimento da aludida taxa de fiscalização". Em sua decisão, o Relator, Juiz Olindo Menezes negou a procedência, fundamentando sua decisão no sentido de que "não obstante seja a taxa tributo vinculado, de caráter retributivo, no

284 Cf. RE 18.331 (nota 224). Note-se que, no caso concreto, não foi considerada a ocorrência de "tributação asfixiante e proibitiva" tendo em vista que o Tribunal entendeu que o excesso somente se configurava em virtude de despesas do próprio contribuinte, confirmando o Acórdão recorrido no sentido de que "é evidente que o Fisco nada tem a ver com os contratos onerosos dos contribuintes. Se o imposto que cobra é legal e devido, e não se mostra, só por si, exorbitante ou extorsivo, não há que ser acoimado de inconstitucional".

285 Cf. Ap. 48.491, TJ-SP (Relator Des. Sabino Júnior, j. em 25.08.1950) *Revista Forense*, vol. 131, pp. 480 a 482 (481).

286 Cf. Ag. Pet. nº 48.483, TJ-SP (Relator Des. Samuel Francisco Mourão, j. em 25.05.1950) *Revista dos Tribunais*, ano 39, novembro de 1950, pp. 861 a 863 (861).

caso, em se tratando de taxa em razão do poder de polícia, de cunho preventivo, pois, como bem colocado na decisão recorrida, visa desestimular, a comercialização e o consumo dos produtos importados e comercializados pela agravante (fumígenos), sabidamente causadores de danos à saúde, com resultados, portanto, extremamente nocivos à sociedade, há que se avaliar a sua cobrança não pela possibilidade de inviabilizar a atividade econômica desenvolvida, mas pela repercussão que a circulação dessas mercadorias causa na coletividade".²⁸⁷

Caracterizando-se o efeito de confisco (ou, na expressão alemã, o imposto "sufocante" ou "asfixiante" – *Erdrosselungssteuer*) pelo fato de se tornar impossível o contribuinte incorrer no fato gerador (por exemplo, porque a carga tributária é tão alta que se torna inviável a própria atividade), deixa a própria norma tributária de ser meramente indutora, passando a dirigir o comportamento do contribuinte.²⁸⁸ A própria natureza tributária da norma passa a ser questionável.²⁸⁹ Em tal caso, a par da questão do efeito de confisco (que, em si, já pode gerar sua inconstitucionalidade), dever-se-á examinar a constitucionalidade da ordem ou proibição que se esconde sob o manto da norma tributária indutora.²⁹⁰ Assim, o princípio da livre-iniciativa ficará afetado quando a liberdade de empreender não passa a produzir qualquer efeito prático, já que o empresário não tem perspectiva de lucrar em sua atividade, independentemente de seu esforço ou talento.²⁹¹

Outro ponto a ressaltar é que embora a ocorrência do confisco configure, de imediato, inconstitucionalidade da norma tributária indutora, esta tem limites mais rígidos que a norma tributária arrecadadora. Enquanto a última, desde que não confiscatória, compreende-se compatível com o direito de propriedade, já que o próprio constituinte previu sua existência, a norma tributária indutora, enquanto forma de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico, não perde sua subordinação aos princípios da Ordem Econômica, onde sobressai a garantia da propriedade privada.²⁹² Neste sentido, não basta, no caso da norma tributária indutora, investigar a

287 Cf. Ag. Inst. nº 2001.01.00.023320-3/DF (Relator Juiz Olindo Menezes, j. em 13.11.2001). *DJU* 2 de 17.01.2002, p. 41.

288 Cf. Erik Gawel, ob. cit. (nota 28 do Cap. I), p. 27.

289 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 85 da Introdução), p. 548.

290 Acerca da relação entre normas tributárias indutoras e normas direcionadoras, cf. item 1.1.2, *supra*.

291 Cf. Christoph Bellstedt, ob. cit. (nota 62 da Introdução), p. 90. Cf. p. 128 deste estudo.

292 Cf. Friedrich Klein, ob. cit. (nota 170 do Cap. I), p. 236.

ocorrência do confisco. Importará examinar, sempre, se a supressão de parte do patrimônio do particular, por meio da tributação, posto que indutora, está em conformidade com o princípio da propriedade. Aqui, vale a seguinte regra: se a Ordem Econômica não toleraria que o Estado, por meio direto, limitasse ou reduzisse o alcance da propriedade privada por meio de uma intervenção direta, tampouco será possível fazê-lo por meio de norma tributária indutora.²⁹³

3.2.6. Princípios concernentes à unidade econômico-política

Por uma série de "limitações ao poder de tributar", procurou o constituinte impedir que o tributo fosse utilizado de modo a ameaçar a unidade do País, em termos políticos e econômicos:

Artigo 151, I, que veda à União "instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País";

Artigo 152, pelo qual se veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios "estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino";

Artigo 150, V, que veda a todas as pessoas jurídicas de direito público o estabelecimento de "limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público"; e, finalmente,

Artigo 155, § 2º, I, o qual, tratando do ICMS, disciplina as operações interestaduais, determinado que o imposto "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".

A imunidade recíproca, de que se tratará a seguir.

As referidas limitações devem ser compreendidas à luz do desiderato constitucional da unidade política do país.²⁹⁴ Refletem, em primeiro lugar,

293 Cf. Karl Heinrich Friauf, ob. cit. (nota 68 da Introdução), p. 45.

294 Cf. Aliomar Baleeiro, ob. cit. (nota 162 do Cap. II), p. 372.

a liberdade de ir e vir²⁹⁵ e a liberdade de comércio, apoiada também no princípio do federalismo.²⁹⁶ Também estão em consonância com o artigo 219 do texto constitucional, que assegura a proteção do mercado interno, enquanto patrimônio nacional, com a soberania econômica e com o princípio da livre-concorrência (art. 170, I e IV, da Constituição Federal). Enquanto estes asseguram, de um lado, a adoção de normas tributárias indutoras que visem à sua promoção, surgem, simultaneamente, num caráter negativo, por meio das limitações acima.

Acerca da unidade econômica e política do País, assim se manifestou Balceiro: "A unidade política do país, cuja manutenção e defesa, repetida e enfaticamente, se exigem, sob juramento, ao primeiro magistrado (art. 76 da CF de 1969),²⁹⁷ seria bem precária se o território nacional não representasse um todo do ponto de vista econômico. Certamente, muito podem as origens históricas, as tradições, a língua, a religião, os costumes, todos os valores morais e espirituais, mas o interesse econômico de que o País constitui o mercado interno comum, sem barreiras de qualquer natureza para a produção doméstica, é e será sempre um dos mais sólidos elos da unidade nacional. Nenhuma industrialização do País, por exemplo, será possível de modo geral senão com alicerces seguros nesse mercado interno. E ele, como um bloco, deverá enfrentar a competição internacional, assegurando o equilíbrio do balanço de pagamentos."²⁹⁸ Deveras, significaria muito pouco o princípio da soberania nacional, sem um mercado único. Ao contrário, o próprio nascimento dos Estados nacionais relaciona-se com a busca de unificação de mercados.

A importância das limitações ora enfocadas, em face de outros princípios que podem inspirar as normas tributárias indutoras foi ressaltada por Misabel Derzi, a qual observou a existência de "peculiaridades inerentes à Constituição brasileira em vigor, a qual, sendo recente e logicamente mais pensada, muitas vezes, não alinha princípios em 'aparente conflito' mas, claramente, consagra um princípio fundamental e já dita o contraprinípio,

295 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 100.

296 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 120.

297 Afirma o artigo 78 da Constituição de 1988: "O Presidente e o Vice-Presidente da República tomarão posse em sessão do Congresso Nacional, prestando o compromisso de manter, defender e cumprir a Constituição, observar as leis, promover o bem geral do povo brasileiro, sustentar a união, a integridade e a independência do Brasil."

298 Cf. Aliomar Balceiro, ob. cit. (nota 162 do Cap. II), p. 372.

ou exceção, sem deixar margem à criação hermenêutica ou quase isso. Vale dizer, freqüentemente, não estamos diante de contradições 'aparentes' a serem solucionadas mas sim diante de princípios e suas exceções expressas. Apenas se o caso se encaixa à perfeição na exceção é que teremos o afastamento, ou a atenuação do princípio".²⁹⁹ Ao se concordar com a lição da jurista mineira, deve-se fazer a ressalva de que não se trata, aqui, de tema de sopesamento de princípios, mas de confronto de regras, constitucionalmente positivadas, quando o constituinte, de fato, cuidou, ele mesmo, de prever uma exceção, ao admitir, no artigo 151, I, a "concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País". Tem-se, aqui, em matéria das normas tributárias, o reflexo do mandamento constitucional aplicável a toda intervenção sobre o Domínio Econômico, que se deve dirigir nos termos "do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento" (art. 174, § 1º, da Constituição Federal).

Assim é que o texto constitucional trata de uma única hipótese em que normas tributárias indutoras poderão violar a obrigatoriedade de os tributos federais serem uniformes em todo o território nacional. Norma tributária indutora que não se destine àquele equilíbrio não poderá, pois, implicar distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro.

3.2.7. Imunidades

O sexto inciso do artigo 150 do texto constitucional arrola, em suas quatro alíneas, hipóteses sobre as quais fica vedada a instituição de impostos. São as imunidades.³⁰⁰

O estudo da relação entre normas tributárias indutoras e as imunidades pode dar-se sob dois ângulos: i) investigando quais as imunidades que se inserem sobre o Domínio Econômico; e ii) examinando limites que as imunidades impõem às normas tributárias indutoras.

299 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), pp. 376-377.

300 Acerca das diversas explicações sobre a natureza das imunidades, cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), pp. 42 e ss. Cf. tb. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), pp. 225-234.

3.2.7.1. Imunidades e domínio econômico

A presente pesquisa volta-se ao estudo das normas tributárias indutoras. Estas se definiram como instrumento de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.³⁰¹ Dai somente caber falar em normas tributárias indutoras quando se estiver no campo do Domínio Econômico. Cabe, assim, investigar se é possível considerar, sob tal aspecto, as imunidades como veículos de normas tributárias indutoras e, em caso positivo, em que limites. Alerta-se que a par de normas tributárias indutoras, as imunidades podem ser vistas do ponto de vista de sua função arrecadadora (*in casu*: função negativa, já que limitarão o alcance da arrecadação), quando poderá ser relevante consideração acerca do princípio da capacidade contributiva (ou da ausência de tal capacidade). De regra, pode-se entender que inexistente capacidade contributiva enquanto a entidade imune e sem fins lucrativos exerce atividades fora do Domínio Econômico, já que, atuando no campo destinado aos “serviços públicos” em sentido estrito, não revelam as entidades qualquer disponibilidade para contribuir com os gastos comuns da coletividade (seus recursos não estão disponíveis); ingressando no Domínio Econômico, nasce a suspeita de que as entidades já passam a revelar capacidade contributiva e, portanto, podem ser contribuintes. Fecha-se, desse modo, o círculo entre imunidade, capacidade contributiva e Domínio Econômico. Assim, quando se estudam os limites das normas tributárias indutoras veiculadas por meio de imunidades constitucionais, deverão eles ser ponderados com as exigências do princípio da capacidade contributiva. Ter-se-á, pois, mais uma vez, a necessidade da aplicação do princípio da proporcionalidade, para a decisão, no caso concreto, acerca dos limites da imunidade.

Iniciando pela imunidade recíproca, de que trata o artigo 150, VI, “a”, do texto constitucional, constata-se que ao vedar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”, cuidou o constituinte de assegurar que as pessoas jurídicas de direito público não se vissem privadas de seus recursos financeiros, devido à imposição de outro poder “tributante”.³⁰² Não

301 V. *supra*, item 1.1.3.

302 Segundo Misabel Abreu Machado Derzi, “a imunidade recíproca responde a dois princípios constitucionais igualmente intangíveis, por meio de emenda constitucional: ao princípio federal e ao princípio da igualdade que, no Direito Tributário, deve ser examinado prevaletentemente segundo o critério da capacidade econômica”. Ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 295.

aparece, na referida imunidade, norma tributária indutora, já que, alcançando apenas o patrimônio, renda e serviços vinculados a suas atividades essenciais ou delas decorrentes (art. 150, § 2º), trata da atuação de pessoas jurídicas de direito público no exercício de atividade pública (e, portanto, fora do Domínio Econômico, campo das normas tributárias indutoras).³⁰³ Deveras, a imunidade recíproca não alcança as pessoas jurídicas de direito público quando sua atuação invade o Domínio Econômico, conforme se extrai da leitura conjunta do § 3º do mesmo artigo³⁰⁴ e do inciso II do § 1º do artigo 173,³⁰⁵ que asseguram o princípio da livre-concorrência e a observância da capacidade contributiva,³⁰⁶ impedindo que as pessoas jurídicas de direito público, ou suas autarquias, fundações e sociedades públicas e de economia mista obtivessem privilégios tributários de qualquer sorte.

Tampouco parece conter qualquer norma indutora a imunidade garantida aos “templos de qualquer culto”, já que, tratando-se de atividade de interesse público,³⁰⁷ não cabe referir-se a atuação sobre o Domínio Econômico. Não obstante, também para esta imunidade parece aplicável sua restrição ao campo que foge ao Domínio Econômico. É o que o constituinte determinou, no § 4º do mesmo artigo 150, ao declarar que a imunidade alcança “somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as fi-

303 Discorrendo acerca do modelo norte-americano, diz Aliomar Baleeiro: “outro caso pacífico era e é o de que a imunidade ampara os instrumentos e meios de ação para o exercício de poderes governamentais propriamente ditos e não as explorações comerciais, industriais ou quase-privadas dos estados, isto é, aquelas que visam apenas a proporcionar a estes, como proprietário ou empresário, preços quase-privados (*private business* ou *proprietary character*)”. Ob. cit. (nota 162 do Cap. II), p. 237.

304 “§ 3º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativo ao bem imóvel” (destaque).

305 “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definido em lei. § 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (...) II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários” (destaques).

306 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 296.

307 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 309.

nalidades essenciais" de tais entidades. "Finalidades essenciais dos templos são a prática do culto, a formação de padres e ministros, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência oral e espiritual aos crentes."³⁰⁸ Incurtando o templo em atividade que ultrapassa sua finalidade essencial, cessará a imunidade. Também aqui parece o princípio da livre-concorrência servir de vetor para a determinação do limite. Com efeito, constata-se, pelo referido parágrafo, que o constituinte não pretendeu fosse a imunidade ampla a ponto de atingir qualquer atividade do templo; limitou-a às suas finalidades essenciais. Ora, "finalidade essenciais" dos templos são aquelas que não podem ser exercidas, com igual proveito, por terceiros. Assim, quando os templos passam a exercer atividades em concorrência com terceiros, inicia-se o campo do Domínio Econômico e com ele pode encerrar-se a imunidade, já que se passa a revelar, concomitantemente, capacidade contributiva (capacidade para contribuir com os gastos da coletividade). Esse limite será determinado, caso a caso, sempre com base no princípio da proporcionalidade. Assim, enquanto parece que "os serviços desvinculados das finalidades religiosas ou filantrópicas, como sejam, por exemplo, os de comunicação radiofônica ou televisiva, pagam impostos",³⁰⁹ estar-se-á ainda fora do Domínio Econômico caso se a atividade de comunicação seja instrumento de evangelização.

Idêntico raciocínio estende-se, de imediato, aos partidos políticos, inclusive suas fundações e às entidades sindicais dos trabalhadores: têm a imunidade limitada a suas atividades essenciais, não se estendendo a atuações sobre o Domínio Econômico.

As entidades assistenciais estão imunes não só aos impostos como também às contribuições sociais destinadas à seguridade social (artigo 195, § 7º). Justifica-se sua imunidade porque elas desempenham função que caberia ao próprio Estado. Entende-se, assim, que o constituinte deu especial importância à assistência social, não tolerando que recursos que a sociedade destinou àquela finalidade fossem desviados, por meio dos tributos, para outra atividade estatal. Mais uma vez, trata-se de situação que se distancia do Domínio Econômico, já que se cogita de área de atuação estatal. Também aqui parece aplicável o raciocínio de que a imunidade poderá ser encerrada na medida em que as referidas entidades passem a desempenhar atividades que poderiam ser igualmente desempenhadas por terceiros, já

308 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 242.

309 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 243.

que, neste caso, estarão elas revelando a existência de recursos "disponíveis" (*i.e.*, não aplicados na sua finalidade essencial), não se justificando a falta de tributação.

O raciocínio acima exige que se considere, em separado, o caso das entidades filantrópicas de saúde, tendo em vista que mesmo quando pareça não atuarem no campo da assistência social em sentido estrito, poderão ainda assim estar fora do Domínio Econômico, gozando, então, da imunidade. Com efeito, nos termos dos §§ 1º e 2º do artigo 199 da Constituição Federal, as instituições privadas poderão participar do sistema único de saúde, mediante contrato de direito público ou convênio, permitindo-se, inclusive, a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções àquelas entidades. Deve-se notar que, *in casu*, a atividade, não obstante remunerada, não se inclui no Domínio Econômico. Trata-se o sistema único de saúde, ao contrário, de campo de atuação pública, ou serviço público em sentido estrito, abrangido pelo artigo 175 da Constituição Federal, onde é autorizada, "de forma complementar", a participação da iniciativa privada. Caso, por outro lado, tais entidades atuem no campo do Domínio Econômico, então não parece clara a extensão da imunidade ao patrimônio, renda ou serviços ali empregados, já que se teria uma situação privilegiada, em prejuízo das empresas privadas que ali estivessem presentes. Noutras palavras, em tal caso a imunidade seria veículo de norma tributária indutora, que incentivaria a atuação das entidades sem fins lucrativos, em campo em que atuam empresas privadas. Ora, tendo em vista que a Ordem Econômica brasileira prestigia, no artigo 170, tanto a livre-iniciativa como a livre-concorrência, dificilmente se sustentaria norma tributária indutora que, incentivando as entidades sem fins lucrativos, agisse, em contrapartida, em detrimento das empresas privadas. Inexiste, no texto constitucional, dispositivo que pareça indicar caber intervenção do Estado no sentido de afastar as empresas lucrativas do setor de saúde. Assim, deve-se concluir que a norma tributária indutora veiculada pela imunidade de que ora se trata apenas alcança as atividades que estejam fora do Domínio Econômico, *i.e.*, aquelas que se entendem como serviço público. Tais são, a par das atividades de assistência social, aquelas que se compreendem no sistema único de saúde. Dentro do Domínio Econômico, por outro lado, o princípio da livre-concorrência atuará como vetor negativo à atuação da imunidade, ao qual se poderá contrapor o vetor da capacidade contributiva, veiculado pela norma tributária arrecadadora (negativa) da imunidade. Em caso de entidades assistenciais, a capacidade contributiva poderá considerar-se ausente se os eventuais recursos auferidos no Domínio Econômico se fazem necessários

para suprir sua atuação no serviço público. Livre-concorrência e capacidade contributiva deverão, então, ser sopesados, à luz do caso concreto, para se alcançar uma decisão sobre a possibilidade de a imunidade excepcionalmente, alcançar atividades que se encontram no Domínio Econômico.

Tratando-se da educação, deve-se ter em conta, no exame da imunidade, que se trata de área em que convivem o Estado (artigo 208)³¹⁰ e a iniciativa privada (artigo 209).³¹¹ Enquanto no primeiro caso se trata de serviço público em sentido estrito, no segundo estar-se-á no Domínio Econômico, já que se trata de campo "livre à iniciativa privada", mas sujeito a regulação, autorização e avaliação pelo Estado. Ocorre que o artigo 213 prevê que recursos públicos sejam igualmente dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, desde que: "i) comprovem finalidade não-lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação; e ii) assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades." Vê-se, assim, que o Constituinte não limitou o emprego de recursos públicos ao serviço público em sentido estrito, estendendo-o a entidades que atuam no Domínio Econômico. Diferentemente, pois, do caso da saúde, em que inexistia qualquer indicação de que o constituinte quisesse criar favorecimentos entre os agentes do Domínio Econômico, na educação o benefício parece tolerado. Não obstante a dotação de recursos públicos possa implicar vantagem àquelas entidades sem fins lucrativos, o legislador constitucional brasileiro admitiu a possibilidade da subvenção, desde que qualquer excedente financeiro não deixasse de ser aplicado na própria educação, que é, nos termos do ar-

310 "Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: I) ensino fundamental obrigatório e gratuito, assegurada, inclusive, sua oferta gratuita para todos os que a ele não tiveram acesso na idade própria; II) progressiva universalização do ensino médio gratuito; III) atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino; IV) atendimento em creche e pré-escola às crianças de zero a seis anos de idade; V) acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um; VI) oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando; VII) atendimento ao educando, no ensino fundamental, através de programas suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde."

311 "Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: I) cumprimento das normas gerais da educação nacional; II) autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público."

tigo 205, "dever do Estado". Ora, se a subvenção é tolerada pelo constituinte mesmo no Domínio Econômico, parece correto ali se incluir a imunidade, tendo em vista que normas tributárias indutoras que beneficiam o contribuinte são enquadradas entre as formas de subvenção.³¹² Note-se, outrossim, que a norma tributária indutora contida na imunidade apenas incentiva a atividade de educação; o § 4º do artigo 150 do texto constitucional exige que se exclua da imunidade o que não for relacionado com essa atividade. Tratando-se a imunidade, no caso, de regra que excepciona a própria livre-concorrência, não se deve ela estender além do desiderato constitucional, i.e., a promoção da educação. Na medida em que, no caso concreto, se for afastando de tal finalidade, também a norma tributária indutora perderá sua força, prevalecendo, então, o princípio da livre-iniciativa, ao qual arpejam privilégios não mais justificados.

Claro caráter indutor, por outro lado, pode ser encontrado nas imunidades ligadas à exportação, seja relacionada aos impostos (art. 153, § 3º, III; art. 155, § 2º, X, "a" e "b"; e art. 156, § 3º, II, da Constituição Federal), seja às contribuições (art. 149, § 2º, I). A norma constitucional atua no Domínio Econômico, desonerando o setor exportador de boa parte de sua carga tributária, incentivando, assim, sua atividade.

No que se refere aos "livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão" estão eles contemplados no campo do Domínio Econômico. Neste caso, imediata também será a inclusão da referida norma entre as indutoras, já que, afastando qualquer imposto sobre os referidos produtos, incentiva os referidos ramos empresariais. O Supremo Tribunal Federal, pela voz do Ministro Maurício Corrêa, observou a existência de norma tributária indutora no referido dispositivo constitucional, declarando: "Com efeito, não se pode relevar que a imunidade dos jornais decorre de um exercício da extrafiscalidade pelo poder público, ou seja, o Estado abre mão de uma maior arrecadação para propiciar o desenvolvimento de uma situação mais benéfica à coletividade. No caso a informação através dos jornais."³¹³

312 V. p. 59, item 1.1.3.3 deste estudo.

313 RE 189.192, Ac. da 2ª T., de 25.03.97, DJ de 23.05.97, p. 21.741 (*Revista Dialética de Direito Tributário* 24:163, 1997).

3.2.7.2. Imunidades limitam as normas tributárias indutoras

As imunidades surgem como um limite à atuação das normas tributárias indutoras, quando impedem que o legislador se valha de técnicas de agravamento como forma de intervenção sobre o Domínio Econômico. Assim, por exemplo, não poderia o Estado, por meio de impostos, regular o mercado livreiro, prestigiando a literatura nacional, ainda que invocasse a soberania econômica, de que trata o artigo 170, I, do texto constitucional.

Por outro lado, não parece que as imunidades possam impedir que o legislador tributário crie outros “desgravamentos”, retirando, assim, vantagem eventualmente gozada por agente econômico, por conta da imunidade. Assim, caso o Poder Público constatasse que o papel destinado à impressão (papel marca d'água) estivesse sendo vendido a preços mais altos que seus concorrentes, por conta do gozo da imunidade, poder-se-ia cogitar de norma que isentasse o papel sem a marca d'água, oferecendo-se, daí, maior opção à indústria gráfica, que poderia escolher o papel de seu agrado.

3.3. Síntese do capítulo terceiro

A. As normas tributárias indutoras, posto que destacadas para efeito da pesquisa, não deixam de conformar a hipótese de incidência de tributos e, como tal, sujeitam-se ao regime jurídico próprio destes. Ao mesmo tempo, tais normas constituem forma de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.

B. Poder de tributar e poder de regular não se confundem, conquanto sejam estudados em paralelo. Numa análise histórica, pode-se encontrar a diferenciação entre o *pouvoir législatif* e o *pouvoir financier* desde a origem do princípio da legalidade. Enquanto a intervenção sobre o Domínio Econômico se origina no primeiro, é no *pouvoir financier* que se encontra o campo da exigência de tributos.

C. Em matéria de intervenção sobre o Domínio Econômico, a legalidade surge na expressão “em virtude de lei”, ou “na forma da lei” o que implica não ser necessário que a lei, por si, a concretize. O princípio da legalidade, tal como entendido em matéria de Direito Econômico, exige que a atuação estatal tenha base em lei; não se exige desta, entretanto, que discipline em minúcias o ato de intervenção, cabendo-lhe, apenas, estabelecer as metas e limites à autoridade delegada.

D. Em matéria tributária, o princípio da legalidade se desdobra em quatro feições: legalidade da administração, reserva da lei, estrita legalidade tributária e conformidade da tributação com o fato gerador. Já a partir deste rol, constata-se divergirem, essencialmente, a legalidade tributária (*pouvoir financier*) e a legalidade do Direito Econômico (*pouvoir législatif*). Se as normas indutoras se valem do veículo tributário, abre mão o legislador da ampla flexibilidade da última, dobrando-se à legalidade tributária.

E. É imprópria a referência ao princípio da “tipicidade” em matéria tributária, já que inexistem “tipos cerrados”. Mesmo que se prefira a expressão “princípio da conceitualização normativa especificante”, não se pode afastar, mesmo em matéria tributária, a presença de cláusulas gerais e conceitos indeterminados.

E.1. Cláusulas gerais e conceitos indeterminados são freqüentes na legislação brasileira, especialmente em matéria de normas tributárias indutoras. A admissão de tal fenômeno permite a conciliação entre o veículo tributário, sujeito ao princípio da legalidade próprio do *pouvoir financier* e as normas indutoras, de resto adequadas à flexibilidade da legalidade do *pouvoir législatif*.

E.2. Ocorrendo a intervenção sobre o Domínio Econômico por meio de normas tributárias indutoras, não deixa o legislador de se submeter às amarras do Direito Tributário, dentre as quais se destaca o princípio da legalidade. Conquanto a lei não se apresente como instrumento rígido, impermeável à realidade social, diante do emprego de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, aquela não fica dispensada.

E.3. É no delicado equilíbrio entre segurança jurídica e os princípios da Ordem Econômica, demandando agilidade e versatilidade, que se encontrará o espaço para as cláusulas gerais e para os conceitos indeterminados, enquanto instrumentos de adaptação da própria lei.

E.4. Conceitos indeterminados não implicam exercício de poder discricionário pela administração.

E.5. Em certos casos, o próprio constituinte tratou de mitigar o princípio da legalidade, admitindo que, nos limites da lei, as alíquotas de certos tributos fossem fixadas pelo Poder Executivo. Trata-se de tributos que o constituinte vislumbrou como veículos ideais para as normas tributárias indutoras, cuja natureza (regulação do comércio exterior, do consumo de produtos industrializados ou dos mercados financeiro [crédito], cambial, de seguros e de capitais [títulos e valores mobiliários], ou de combustíveis e lubrificantes) exigiria maior agilidade por parte do Executivo federal. A

mudança de alíquota dos tributos acima mencionados será feita pelo Executivo no âmbito de sua competência regulatória. Tratar-se-á, necessariamente, de norma tributária indutora, sujeita, então, ao crivo e aos mandamentos da Ordem Econômica. Dada a excepcionalidade constitucional, por outro lado, não pode o legislador federal pretender estender sua materialidade para além dos campos originariamente concebidos pelo constituinte. Daí, por exemplo, a inconstitucionalidade de norma que pretenda que a tributação do crédito se estenda a operações de mútuo realizadas fora do âmbito do mercado financeiro.

E.6. Medidas provisórias podem instituir normas tributárias indutoras.

E.7. No âmbito das normas tributárias indutoras, constata-se não ser raro que a consequência tributária dependa de um ato da própria administração, não se exigindo, sequer, se trate da administração tributária.

F. O princípio da anterioridade encontra exceções constitucionais específicas, tendo em vista ter o constituinte vislumbrado certos tributos como veículos adequados à introdução de normas tributárias indutoras. Nesses casos, em lugar de se condicionar a instituição ou aumento de tributo ao ano-calendário ou à anterioridade nonagesimal, sua conveniência e oportunidade se julgam a partir dos ditames da Ordem Econômica, na qual se inserem.

G. O princípio da irretroatividade não deve ser examinado meramente do ponto de vista da ocorrência, ou não, do fato gerador, quando se trata de norma tributária indutora. Nesse caso, deve-se investigar quais os contribuintes que poderiam, ou não, ter seu comportamento influenciado pela norma tributária indutora. Não tendo o contribuinte mais qualquer controle sobre o fato gerador, então seu comportamento não seria atingido pela norma tributária indutora, não se justificando esta lhe seja aplicável. De igual modo, no caso do incentivo fiscal, não pode ele ser retroativo, visto que se o contribuinte já incorreu na hipótese desejada pelo legislador, sem que a tanto fosse movido pelo incentivo fiscal, a concessão deste configura privilégio odioso, se não justificada por outro fundamento constitucionalmente válido.

H. O princípio da igualdade (formal) é vazio. Dão-lhe conteúdo os princípios, constitucionais ou não, que lhe servem de parâmetros de comparação. Não devem os parâmetros contrariar outros princípios constitucionais, sob pena de caracterizarem privilégios odiosos.

H.1. Parâmetros expressamente aceitos são, por exemplo, a capacidade contributiva, a essencialidade, o destino ao exterior, o uso da propriedade segundo sua função social, localização e uso do imóvel, ato

cooperativo, tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte etc.

H.2. Qualquer parâmetro deve atender os critérios da razoabilidade, existência de objetivo e nexos lógico entre o objetivo perseguido e a discriminação que permitirá alcançá-lo.

H.3. Como qualquer parâmetro implica uma distinção, não é correto afirmar que a desigualdade implica inconstitucionalidade. A questão não é, pois, se ocorre uma distinção, e sim se o parâmetro que a criou se legitima constitucionalmente. Enquanto houver uma fundamentação que atenda os requisitos acima arrolados (razoabilidade, fundamentação e nexos), haverá, por certo, uma diferenciação (uma desigualdade), mas ainda não caberá falar em discriminações (desigualdades infundadas que prejudicam diretamente o contribuinte) ou em privilégios odiosos.

I. Como as normas tributárias indutoras não perdem sua natureza tributária e por isso continuam sujeitas aos cânones tributários, cabe estudar sua compatibilidade tanto com o Direito Tributário como com o Direito Econômico. Assim, afirma-se a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva como compatíveis com as normas tributárias indutoras. Nesse sentido, concebe-se a ocorrência de "círculos cada vez mais restritos de iguais", que explicam a compatibilidade das normas tributárias indutoras com o princípio da igualdade. Formam-se tais círculos a partir de princípios extraídos do sistema tributário e da Ordem Econômica, condicionando-se a isonomia, pois, à observância harmônica de uns e outros.

J. O princípio da capacidade contributiva pode ser entendido no sentido relativo ou no absoluto. Este tratará da existência de uma riqueza apta a ser tributada, enquanto no sentido relativo, será a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação.

J.1. Capacidade contributiva relativa não se limita aos impostos.

J.2. Capacidade contributiva relativa inexistente fora do Domínio Econômico, vez que quando uma entidade exerce atividades que caberiam ao próprio Estado desempenhar, os recursos ali destinados não revelam capacidade contributiva para o pagamento de impostos.

J.3. Em seu sentido absoluto, a capacidade contributiva surge como fator de *discrimen*; então se aplica apenas aos tributos cuja justificação se encontra na solidariedade na consecução de meios para atender a finalidades gerais. Daí empregar-se apenas aos impostos, primordialmente, estendendo-se às contribuições especiais apenas para a discriminação entre contribuintes que se igualam em outros critérios.

J.4. O princípio da capacidade contributiva tem conteúdo suficiente para que o aplicador da lei possa identificar: i) a necessidade de um conteúdo econômico na tributação; e ii) a busca de ponderações econômicas para que se diferenciem contribuintes.

K. Ponderações decorrentes da Ordem Econômica não necessariamente contrariarão o princípio da capacidade contributiva. Este apenas serve como um dos diversos critérios que, simultaneamente, atuarão sobre o mundo fático, a fim de se identificarem situações equivalentes. Em certa medida, capacidade contributiva e os princípios da Ordem Econômica podem compreender-se mesmo numa relação de integração, já que ambos servem para atingir a mesma finalidade preconizada pela Constituição Federal, consubstanciada nos princípios da justiça e solidariedade.

K.1. O princípio da capacidade contributiva passa a ser apenas um entre vários fatores de discriminação, todos baseados nos mesmos valores e voltados à mesma finalidade.

K.2. A igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva: é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que justifique a discriminação.

K.3. Na mesma Ordem Tributária, encontram-se fatores como a essencialidade, base para a aplicação do princípio da seletividade ou o sinalagma (custo/benefício), base para as taxas. Na Ordem Econômica, outros fatores serão acrescentados, como, por exemplo, a proteção da livre-concorrência (que exigirá rígido controle dos privilégios concedidos), função social da propriedade etc.

K.4. Cada fator, isoladamente considerado, efetuará um "corte" no mundo fenomênico, separando aqueles que atendem, ou não, àquele requisito. Os "cortes" se entrecruzarão, identificando-se, como resultante, "fatias" cada vez menores. Mantendo-se a figura, o teste da igualdade passa a ser feito em dois níveis: dentro de cada "fatia" (igualdade horizontal) e entre uma e outra "fatia" (igualdade vertical).

K.5. A igualdade vertical adotará por parâmetro os critérios da razoabilidade, motivação e nexos, que permitirão proporcionalizar a distinção efetuada. Desloca-se, assim, a questão, que já não mais se centra no confronto entre capacidade contributiva e regulação econômica. Estas passam a ser vistas como harmônicas, cabendo à intervenção econômica mostrar-se adequada e proporcional, tendo em vista a própria medida, que se adequará aos fins da Ordem Econômica.

L. Progressividade, seja ela distributiva, seja estrutural, não se pode afastar das exigências da igualdade vertical, onde atuará a razoabilidade. Significa que a progressividade não é, em si, contrária nem conforme a igualdade; sua compatibilidade depende do grau da progressividade, em relação aos motivos que levam à diferenciação.

M. Seletividade aplica-se a partir da essencialidade do produto. Ora, a essencialidade pode ter duas perspectivas: o ponto de vista individual dos contribuintes e as necessidades coletivas. Sob a última perspectiva, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles. Assim, tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população, como aquele que corresponda aos auspícios da Ordem Econômica.

N. O princípio da proibição de efeito de confisco implica um limite máximo para a tributação. Embora se encontrem tentativas, no direito comparado, de se localizarem limites quantitativos à tributação, no direito brasileiro hodierno inexistente semelhante indicação, cabendo ao aplicador da lei, valendo-se da razoabilidade, encontrar seus limites, tendo em vista os princípios da propriedade privada e da livre iniciativa. Enquanto o primeiro impede a desapropriação sem a justa indenização, pelo último se encontra o corolário de que se devem distinguir as atividades lícitas e ilícitas. Se ilícita, não há como admitir possa o legislador valer-se de subterfúgios para declará-la. Se lícita, não há como o legislador tributário impedir seu exercício. O legislador, sopesando princípios constitucionais, poderá buscar restringir o exercício de certas atividades, quando interesses de ordem pública indicarem a inconveniência de seu emprego descontrolado. Ter-se-á, em tal caso, a possibilidade de uso de normas tributárias indutoras, que poderão, inclusive, ser "excessivas", mas não "proibitivas", sob pena de se ferir o princípio da livre-iniciativa e, com ele, a garantia da propriedade, configurando-se o efeito de confisco.

O. Diversas limitações constitucionais ao poder de tributar buscam, em conjunto, a unidade econômico-política brasileira. Asseguram, em seu conjunto, a existência do mercado interno, protegido constitucionalmente. Excetuado o caso de lei federal, que institua incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País, o texto constitucional não tolera que norma tributária indutora venha a implicar distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro.

P. A relação entre imunidades e normas tributárias indutoras encontra sua primeira limitação na circunstância de que enquanto estas versam sobre o Domínio Econômico, diversas das imunidades se justificam pela atuação das entidades imunes em campo externo àquele, *i.e.*, quando as entidades imunes atuam em área destinada ao serviço público em sentido estrito.

P.1. De regra, inexistente sequer capacidade contributiva enquanto a entidade imune exerce atividades fora do Domínio Econômico, já que, atuando no campo destinado aos “serviços públicos” em sentido estrito, não revelam as entidades qualquer disponibilidade para contribuir com os gastos comuns da coletividade.

P.2. Ingressando no Domínio Econômico, nasce a suspeita de que as entidades já passam a revelar capacidade contributiva e, portanto, podem ser contribuintes.

P.3. Dentro do Domínio Econômico, o princípio da livre-concorrência atuará como vetor negativo à atuação da imunidade, ao qual se poderá contrapor, quando for o caso, o vetor da capacidade contributiva, veiculado pela norma tributária arrecadadora (negativa) da imunidade.

Q. As imunidades dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão e das exportações configuram normas tributárias indutoras veiculadas constitucionalmente.

Capítulo IV

NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E A QUESTÃO FEDERATIVA: COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E COMPETÊNCIA REGULADORA

A possibilidade de normas tributárias indutoras serem emanadas pela União, pelos Estados e Distrito Federal ou pelos Municípios traz, a par de cogitações acerca do controle da repartição de rendas federais,¹ sobre a qual se aventou acima, a necessidade de que se considerem possíveis invasões de campos de competência material.

A distinção entre o poder de tributar e o poder de regular se faz sentir, em termos constitucionais brasileiros, também quando se trata do tema da competência: conquanto tenha o constituinte, nos artigos 22 a 30, tratado do último, sem deixar de prever, no artigo 24, a “competência concorrente” para tratar de Direito Tributário, ali não se viu incluída a competência tributária, que foi regulada em capítulo próprio, a partir do artigo 145 da Constituição Federal.

Normas tributárias indutoras incluem-se, do ponto de vista do veículo pelo qual são introduzidas no ordenamento jurídico, no Direito Tributário. Materialmente, entretanto, servem de instrumento de atuação do Estado sobre o Domínio Econômico. Surge, então, a possibilidade de conflito, quando uma pessoa jurídica de direito público, valendo-se de sua competência tributária, regula assunto cuja competência material se encontra constitucionalmente destinada a outra pessoa jurídica de direito público, ou vice-versa.

1 V. p. 68, item 1.1.3.4 deste estudo.

4.1. Alguns Exemplos do Direito Comparado

Antes do estudo do tema no cenário brasileiro, importa conhecer alguns exemplos, no direito comparado, em que se deu semelhante questão, examinando-se as soluções ali encontradas.

4.1.1. Estados Unidos: poder de polícia

O tema dos limites do emprego das normas tributárias indutoras, no direito norte-americano, relaciona-se diretamente com a questão do exercício, pelo governo federal, do poder de polícia, em princípio reservado aos Estados, dentro do "federalismo dualista".

A questão já foi examinada, neste estudo,² quando se verificou a existência de três correntes de pensamentos nos Estados Unidos, assim colocadas por Lee: i) os defensores do federalismo dualista, limitando o poder de tributar aquilo que for necessário para auferir renda, o que implica que o uso de tributos para outras finalidades somente é possível se essas outras finalidades também estiverem na competência da união, como a competência para tratar de comércio; ii) os que admitem o emprego dos tributos para outros fins, mas de forma restrita, impedindo que o governo federal se valha dos seus tributos para regular matérias reservadas aos Estados; iii) e finalmente a corrente que sustenta ser o poder de tributar um instrumento para o bem-estar geral, de modo que o poder de tributar pode ser usado em qualquer caso.³

Conforme se constatou pelo estudo da jurisprudência efetuado acima, as correntes tiveram movimento pendular, ora tendendo para a possibilidade de a União se valer das normas tributárias para fins indutores, conquanto dentro do escopo do poder de polícia, onde lá se desenvolvia a matéria, ora vedando-se tal extensão dos poderes federais.

4.1.2. Alemanha

Na Alemanha, o tema dos limites da competência impositiva e competência reguladora foi objeto de intenso debate doutrinário, que se

² Cf. item 2.1.2, *supra*.

³ Cf. R. A. Lee, *op.cit.* (nota 30 do Cap. II), p. 5.

ligava à questão se as normas tributárias indutoras perderiam, ou não, a natureza tributária.

Na doutrina, encontram-se autores que, entendendo que a competência para instituir impostos ("poder de tributar"), regulada pelo artigo 105 da Lei Fundamental seria limitada à edição de normas tributárias arrecadoras, sustentaram que, para a edição de normas tributárias indutoras, far-se-ia necessária outra competência ("poder de regular"), que se extrairia da regra geral de repartição de competências dos artigos 70 e ss. da Lei Fundamental. Tais autores dividem-se entre aqueles que consideram as duas competências autônomas e outros que as tratam como complementares.

Assim é que Klaus Tipke, depois de diferenciar as normas conforme a finalidade arrecadora (*Fiskalzwecknormen*), social (*Sozialzwecknormen*) e simplificadora (*Vereinfachungzwecknormen*), sustentou que cada uma delas pertence a um sistema diferente, sujeitando-se, daí, a regras diversas. Em conseqüência, conclui que "a competência da Lei Fundamental para a edição de normas direcionadoras da economia não se extrai da competência impositiva do artigo 105, mas do artigo 74, 11".⁴ Em igual sentido, também diferenciando as normas tributárias indutoras como "determinações excepcionais intervencionistas" (*interventionistische Ausnahmebestimmungen*), Joachim Lang entende que a competência para sua edição não se extrai dos artigos 105 e ss. da Lei Fundamental, que trata da competência para a instituição de impostos, mas dos artigos 70 e ss., onde se encontra a competência material para a finalidade intervencionista.⁵

Quando se consideram as competências do poder de regular e do poder de tributar como complementares, a conseqüência é entender que o último se encontra limitado, em seu alcance, devendo ser complementado pelo primeiro, quando se trata de norma tributária indutora. Nesse caso, normas tributárias indutoras somente poderiam ser editadas por pessoas jurídicas que detivessem, cumulativamente, a competência tributária e a competência material sobre a matéria.

Tal foi a tese defendida por Friauf, já em 1966, entendendo pela impossibilidade de os Estados tratarem, por via tributária, de matéria de

⁴ No original: *Ergibt sich die grundgesetzliche Kompetenz zum Erlaß wirtschaftslenkender Normen nicht aus der Steuerkompetenz des Art. 105 GG, sondern aus Art. 74, Nr. 11 GG.* Cf. Klaus Tipke, *ob. cit.* (nota 19 da Introdução), Bd. I, p. 119; 123.

⁵ Cf. Joachim Lang, *ob. cit.* (nota 72 da Introdução), pp. 68-69.

competência da União e vice-versa. Para o autor, “deve-se partir do entendimento de que a distribuição de competência legislativa efetuada pela Lei Fundamental não tem caráter meramente formal e que as competências individuais não estão lado a lado sem qualquer correlação, estando, ao contrário, suportadas por princípios materiais superiores, aos quais se submetem. Um desses princípios abrange, por exemplo, o objetivo de garantir a unidade econômica dentro da República Federal da Alemanha. Conforme já reconheceu a própria Corte Constitucional, esse princípio orienta tanto as normas de competência dos artigos 73 e ss. como as do artigo 105 da Lei Fundamental. O contexto de ordem no qual se inserem as diversas competências legislativas deve implicar não ser permitido em nenhum caso que uma competência individual seja usada de um modo incompatível com o sentido e finalidade da distribuição de competências como um todo. Um Estado não pode, pois, usar a competência legislativa que lhe foi conferida sobre uma determinada espécie de imposto, para estabelecer regras que atinjam a competência conferida à União de garantir a unidade do Direito Econômico. Em sentido contrário, tampouco pode a União valer-se de leis impositivas direcionadoras para, indiretamente, submeter a suas determinações matérias reservadas aos Estados, como, por exemplo, telecomunicações”.⁶ Em recensão publicada no ano seguinte, Klaus Vogel manifestava concordar com o entendimento no sentido de que a competência para legislar sobre uma determinada espécie impositiva não inclui, em

6 No original: *Ist vielmehr von der Einsicht auszugehen, daß die vom Grundgesetz angeordnete Verteilung der Gesetzgebungszuständigkeiten nicht lediglich formalen Charakter hat und daß die Einzelkompetenzen nicht beziehungslos nebeneinander stehen, sondern durch übergreifende materielle Ordnungsprinzipien getragen und beherrscht werden. Eines dieser Prinzipien umfaßt z.B. das Ziel, die Wirtschaftseinheit innerhalb der Bundesrepublik Deutschland zu wahren. An ihm sind, wie das BVerfG selbst in einem anderen Zusammenhang anerkannt hat, sowohl die Kompetenznormen der Art. 73 ff. als auch die des Art. 105 GG orientiert. Aus dem Ordnungszusammenhang, in dem die verschiedenen Gesetzgebungskompetenzen stehen, muß gefolgert werden, daß es in keinem Falle zulässig sein kann, eine Einzelzuständigkeit in einer Weise auszunutzen, die mit dem Sinn und Zweck der gesamten Kompetenzverteilung nicht vereinbar wäre. Ein Land darf daher z.B. die ihm zustehende Gesetzgebung über bestimmte Steuerarten nicht benutzen, um Regelungen zu setzen, die in die vom Bund zu gewährleistende Einheitlichkeit des Rechts der Wirtschaft eingreifen. Umgekehrt darf aber auch der Bund nicht durch lenkende Steuergesetze mittelbar die den Ländern vorbehaltenen Sachbereiche, etwa das Rundfunkwesen, seinen eigenen Ordnungsvorstellungen unterwerfen.* Cf. Karl Friauf, ob. cit. (nota 68 da Introdução), p. 28.

princípio, a possibilidade de regular, indiretamente, assuntos materiais por meio de normas impositivas, se aqueles assuntos não estão na competência do legislador.⁷

Também pela cumulação de competências manifestou-se Selmer. Depois de alertar que não seria possível que a União ou os Estados, com base em sua competência material, legislassem em matéria de tributos alocados a outros entes tributantes, afirma que tampouco é possível que um ente tributante, com base em sua competência tributária, regule assunto que não é de sua competência material. Sustenta seu entendimento a partir do argumento de que a competência tributária de que trata o artigo 105 não é independente da competência geral de que tratam os artigos 70 e ss.; é, antes, uma complementação especial deste. Daí concluir que o legislador que se vale da competência do artigo 105 não pode desconsiderar os artigos 70 e ss.⁸

Em seu livro acerca do emprego de taxas como meio de indução econômica, Wendt desenvolve raciocínio semelhante ao de Friauf, também entendendo que “entre as competências legislativas distribuídas constitucionalmente existe um contexto de ordem tal, que não deve ser permitido valer-se de uma competência num modo que não seja compatível com o sentido e finalidade da distribuição de competências como um todo”.⁹ Kirchhof chega a igual conclusão, mas partindo da idéia de competência anexa: se é verdade que se define a competência para instituir as taxas a partir da competência material, i.e., o ente público competente para a prestação estatal é competente para instituir a taxa que a financia, então também a taxa direcionadora teria sua competência vinculada à competência material para o direcionamento. Assim é que não seria possível, por meio de taxas, a introdução de normas tributárias indutoras que ultrapassassem a competência material do ente tributante.¹⁰

7 Cf. Klaus Vogel, “Friauf, Karl Heinrich: Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze” (recensão). *Juristenzeitung*, 1967, p. 454.

8 Cf. Peter Selmer, ob. cit. (nota 48 da Introdução), pp. 160 a 162.

9 No original: *Zwischen den verschieden verteilten Gesetzgebungszuständigkeiten besteht ein Ordnungszusammenhang der Art, daß es unzulässig sein muß, eine einzelne Zuständigkeit in einer Weise auszunutzen, die mit dem Sinn und Zweck der gesamten Kompetenzverteilung nicht vereinbar wäre.* Cf. Rudolf Wendt, ob. cit. (nota 70 da Introdução), p. 79.

10 Cf. Paul Kirchhof, ob. cit. (nota 224 do Cap. II), pp. 169-170.

Tratando especificamente de isenções, Babrowski diferenciou-as entre técnicas e direcionadoras, classificando as últimas como modalidade de subvenção. Em consequência, sustentou que a competência impositiva estende-se exclusivamente à instituição de isenções técnicas, que decorrem do poder impositivo, entendendo ser inconstitucional a isenção direcionadora, se a competência tributária e a competência direcionadora não estão na mesma pessoa jurídica de direito público.¹¹ O mesmo entendimento se extrai de Bayer, para quem a isenção direcionadora deve ter sua competência regulada pelos artigos 70 e ss., chegando a afirmar que não seria completamente aceitável sequer a prática de tais isenções direcionadoras serem examinadas pela Administração Tributária, em vez da área econômica do governo.¹²

No mesmo sentido, mas numa conclusão ainda mais incisiva, o entendimento de Zezschwitz, para quem haveria abuso de competência por parte do legislador tributário, quando ele, valendo-se de sua competência tributária, editasse norma com forma exterior tributária mas materialmente invadindo competência alheia.¹³

Finalmente, outros autores entenderam ser inadequada a cogitação acerca de limitação à competência tributária, por causa da existência de normas tributárias indutoras.

Este foi o entendimento de Starck, para quem o imposto não perde sua natureza pela existência de uma finalidade (adicional), prevalecendo, daí, sempre a competência impositiva, que vale como regra especial, sobre a competência geral.¹⁴

No mesmo sentido, Knies, depois de criticar Friauf, trata do que ele denomina "divergência de competência em concorrência de competência" (*Zuständigkeitsdivergenz bei Kompetenzkonkurrenz*). Não aceitando a existência de um poder de regular e de um poder de tributar, conclui que a norma do artigo 105 da Lei Fundamental alemã não deve ser vista como fundamento constitucional do poder de tributar: ela o pressupõe e distribui entre os entes tributantes. Conclui, então, que apenas uma intervenção direta em matéria destinada a outra pessoa jurídica de direito público é que implicaria uma invasão de competência legislativa; "a competência

11 Cf. Udo W. Babrowski, ob. cit. (nota 53 do Cap. I), pp. 112, 183.

12 Cf. Hermann-Wilfried Bayer, ob. cit. (nota 59 do Cap. I), p. 155.

13 Cf. Friedrich von Zezschwitz, ob. cit. (nota 187 do Cap. II), p. 29.

14 Cf. Christian Starck, ob. cit. (nota 186 do Cap. II), p. 208.

constitucional dos Estados para legislarem sobre um determinado imposto vale como regra especial e inclui a competência para instituir uma lei que busque uma finalidade acessória que, segundo as regras gerais de competência, estaria fora da competência legislativa dos Estados".¹⁵

Enfrentou a questão a Corte Constitucional da Alemanha. Em 16 de dezembro de 1997, aquela Corte julgou caso tratando de um imposto instituído pela comunidade de *Kassel*, que incidia sobre embalagens e louças não reutilizáveis, empregados por estabelecimentos que vendessem alimentos e bebidas para consumo local. Contribuintes questionaram a constitucionalidade do imposto, tendo em visto que a matéria do emprego de lixo já fora objeto de lei federal; assim, a lei tributária estaria, materialmente, intervindo em campo de competência da União. No entendimento da Corte, em princípio a competência tributária é suficiente para o legislador, que pode dela valer-se inclusive para a introdução de normas tributárias indutoras, já que estas não obrigam o contribuinte a determinado comportamento, mas dão-lhe um motivo financeiro para uma ação ou omissão. Uma segunda competência, a par da competência tributária, não se faz necessária para a introdução de normas tributárias indutoras, ainda que o efeito arrecadador seja residual. No caso concreto, entretanto, a Corte entendeu ser inconstitucional a norma, por contrariar a lei federal que tratava da matéria. Para a Corte, o uso da competência tributária para o direcionamento de um campo material regulado por outro ente somente é permitido se com isso a ordem jurídica não se tornar contraditória. Valendo-se do princípio do Estado de Direito, entendeu a Corte que os órgãos legislativos da União e dos Estados ficam obrigados a editar suas regras de modo tal que o contribuinte não seja atingido por ordens contraditórias. Especialidade e hierarquia de normas devem ser empregadas para tal fim. No caso de competências, deixando o constituinte a competência material para um ente e a tributária para outro, de igual modo deverá ser decidido qual regra haverá de prevalecer: a regra material do ente competente para tanto e a regra arrecadatória daquele que pode editá-la. "Mas se o legislador tributário instituir obrigações pecuniárias, que motivem seus destinatários a evitar in-

15 No original: *Werde nur die Zuständigkeit zur unmittelbaren Regelung dieses Gebietes gesperrt. Die verfassungsmässige Zuständigkeit der Länder zur Gesetzgebung über eine bestimmte Steuer bleibe aber als Sonderregelung bestehen und schliesse die Kompetenz zu einem Steuergesetz ein, das Nebenzwecke auf Gebieten verfolge, die nach der allgemeinen Zuständigkeitsregelung der Gesetzgebund der Länder entzogen sind.* Cf. Wolfgang Knies, ob. cit. (nota 10 do Cap. II), p. 79.

correr no fato imponible, então tal indução pode ter efeitos que contrariem regras editadas pelo legislador com competência material. Com base em uma competência tributária, portanto, o legislador somente pode ingressar no campo de competência de um legislador material, induzindo e assim estruturando indiretamente, se a indução não contraria tanto a concepção completa das normas materiais nem regras individuais”¹⁶

Um ano depois, enfrentou a Corte Constitucional questão semelhante, desta feita versando sobre tributos instituídos pelos Estados de *Baden-Württemberg*, *Hessen* e *Niedersachsen*, sobre os emitentes de lixos extraordinários (especialmente lixo sujeito a controle). Os impostos eram cobrados conforme o grau de “evitabilidade” e perigo do lixo. Confirmando o entendimento anterior e novamente baseando-se no princípio do Estado de Direito, a exigir que os destinatários das normas não sejam atingidos por ordens contraditórias, a Corte entendeu que os impostos estaduais seriam inconstitucionais, por suas normas indutoras contrariarem o disposto em normas federais, editadas com base na competência legislativa material.¹⁷

4.1.3. Espanha

A questão do conflito de competência tributária e material não se apresentou na jurisprudência constitucional. Entretanto, Ollero relata questão paralela, que também tratou de um possível conflito de competência financeira com competência material. Tratava-se da discussão acerca do “poder de gasto” e, particularmente, a “competência subvencional” do poder central, quando o Tribunal decidiu que aquela competência somente

16 No original: *Begründet der Steuergesetzgeber aber Zahlungspflichten, die den Adressaten zur Vermeidung des steuerbelasteten Tatbestandes veranlassen sollen, so kann diese Lenkung Wirkungen erreichen, die den vom zuständigen Sachgesetzgeber getroffenen Regelungen widersprechen. Der Gesetzgeber darf deshalb aufgrund einer Steuerkompetenz nur insoweit lenkend und damit mittelbar gestaltend in den Kompetenzbereich eines Sachgesetzgebers übergreifen, als die Lenkung weder der Gesamtkonzeption der sachlichen Regelung noch konkreten Einzelregelungen zuwiderläuft* Cv. BverfG, 2BvR 1991/95 vom 16.12.1997 [1-114 (60-61)]. Disponível em <http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/frames/rs19971216_2bvr199195>, acesso em 17 de fevereiro de 2002.

17 Cf. BverfG, 2BvR 1876/91 vom 16.12.1998 (1-168). Disponível em <http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/frames/rs19971216_2bvr187691>, acesso em 17 de fevereiro de 2002.

poderia ser exercida nos casos em que, por razão da matéria sobre a qual opera o referido gasto ou subvenção, tenha sido reservada ao poder central a titularidade da competência material. Baseando-se na idéia de serem intercambiáveis a subvenção e os incentivos fiscais, conclui Ollero que “*el ejercicio por los entes públicos de su actividad o potestad financiera con fines de incentivo (bien mediante la concesión de subvenciones o el establecimiento de medidas de favor fiscal), requerirá la concurrencia, junto a la competencia financiera, de la competencia material*”¹⁸

O raciocínio de Ollero é especialmente aplicado para a competência dos governos locais (Comunidades Autônomas) que “*ni podrán valerse de su potestad tributaria para invadir áreas competenciales ajenas ni, en sentido inverso, tampoco podrán escudarse en sus competencias materiales, para penetrar ámbitos tributarios que no le pertenecen*”¹⁹

A idêntica conclusão chegou Massanet, depois de examinar casos de quatro impostos instituídos por Comunidades Autônomas, constatando que em todos os casos se requereu que a competência tributária fosse exercida em relação ou sobre uma matéria que fosse competência da mesma Comunidade.²⁰ O mesmo autor nota, entretanto, o descompasso entre o poder central e o das Comunidades Autônomas, já que “*mientras la competencia material del Estado atrae la competencia tributaria del mismo en mayor o menor grado, la inversa no es cierta: el que el Estado no tenga la competencia material no implica que no pueda tener la competencia tributaria igualmente en mayor o menor grado*”²¹

4.1.4. Bélgica

Na Bélgica, a questão da interação entre competências fiscais e competências materiais foi examinada pela *Cour d'Arbitrage*, a qual decidiu que quando um imposto federal “persegue objetivos que as regiões podem perseguir em virtude de competências materiais que lhes foram atribuídas, o legislador federal deve cuidar para não tornar impossível ou exageradamente difícil o exercício das competências regionais” precisando que “a in-

18 Cf. Gabriel Casado Ollero, ob. cit. (nota 50 da Introdução), pp.137-138.

19 Cf. Gabriel Casado Ollero, ob. cit. (nota 50 da Introdução), p. 145.

20 Cf. Juan Ramallo Massanet. “La Asimetría del Poder Tributario y del Poder de Gasto de las Comunidades Autónomas”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, ano 13, n° 39, setembro-dezembro de 1993, pp. 43 a 62 (50).

21 Cf. Juan Ramallo Massanet, ob. cit. (nota 20), p. 57.

tervenção do legislador federal (seria) desproporcional se ela (chegasse) ao ponto de privar as regiões das competências que lhes foram atribuídas pela Constituição ou em virtude desta”.²²

Vê-se, daí, que, com tal declaração, a Corte aplica o princípio da proporcionalidade que, no federalismo belga, consolidou-se pela forma segundo a qual “cada coletividade – tanto a coletividade federal como as coletividades federadas – deve, ao por em marcha suas próprias competências, afastar qualquer interpretação que impediria outras coletividades de manejar uma política eficaz nas matérias relevantes de suas atribuições”.²³

Não obstante a declaração em favor da proporcionalidade, não foi esse o resultado que se observou concretamente. A Corte teve oportunidade de enfrentar o tema, por ocasião da edição de uma taxa ambiental federal (*écotaxes*), cuja exposição de motivos já declarava que “o objetivo de tais taxas não é financiar permanentemente as políticas dos poderes públicos, mas modificar os comportamentos dos produtores e dos consumidores, num sentido mais favorável ao meio ambiente”.²⁴ No caso, a Corte decidiu que as medidas não afetavam a competência das regiões de maneira desproporcional, o que provocou crítica da doutrina, que entendeu que a intro-

22 No original: *lorsqu'un impôt fédéral poursuit des objectifs que les régions peuvent poursuivre en vertu des compétences matérielles qui leur sont attribuées, le législateur fédéral doit veiller à ne pas rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice des compétences régionales*. La Cour précise que 'l'intervention du législateur fédéral (serait) disproportionnée si elle (aboutissait) à priver les régions de compétences qui leur sont attribuées par la Constitution ou en vertu de celle-ci'. C. A., arrêt n° 4/95 du 2 février 1995 B.5.8 *apud* Elisabeth Willemart, ob. cit. (nota 133 do Cap. III), p. 16.

23 No original: *Chaque collectivité – tant la collectivité fédérale que les collectivités fédérées – doit, lorsqu'elle met en œuvre ses propres compétences, écarter toute interprétation qui empêcherait d'autres collectivités de mener une politique efficace dans les matières relevant de leurs attributions*. Cf. m. Verdussen, “La réforme de l'État – La nouvelle configuration des compétences”. *Journal des Tribunaux*, 1994, p. 531, *apud* Elisabeth Willemart, ob. cit. (nota 133 do Cap. III), p. 16.

24 No original: *L'objectif de telles taxes n'est pas de financer en permanence les politiques des pouvoirs publics, mais bien de modifier les comportements des producteurs et des consommateurs, dans un sens plus favorable à l'environnement*. Cf. Proposition de loi spéciale visant à achever la structure fédérale de l'État, Développements, *Doc. Parl., Sén., sess. Ord. 1992-1993, n° 558-1, p. 8 apud* Elisabeth Willemart, ob. cit. (nota 133 do Cap. III), p. 17.

dução de tais taxas amputaria a competência atribuída às regiões em matéria de proteção de meio ambiente e política de resíduos.²⁵

Em análise da jurisprudência belga, Willemart conclui que, enquanto os impostos de províncias e comunidades apenas podem perseguir um objetivo dissuasivo se também se encontrar uma necessidade financeira, a Corte permite largamente a instrumentalização dos impostos federais e regionais, não censurando que eles atentem de maneira manifestamente desproporcional as competências materiais exclusivas de outra coletividade.²⁶

4.2. Conflito entre Competência Tributária e Competência Reguladora: Exame do Caso Brasileiro

Conhecidas algumas soluções encontradas no direito comparado, devem ser investigadas, agora, diretrizes para solução do mesmo problema, à luz do direito brasileiro.

4.2.1. Competência constitucional reguladora

A competência constitucional reguladora encontra-se no âmbito do que aqui se denominou “poder de regular”. Daí ser necessário, para o estudo de tal competência, que se conheça, previamente, o regime de repartição de competências legislativas no Estado brasileiro.

4.2.1.1. Repartição de competências legislativas no Estado Federal brasileiro

Conforme ensina Manoel Gonçalves Ferreira Filho, duas são as técnicas pelas quais se efetiva a repartição de competências entre os entes federativos, o “federalismo dualista”,²⁷ caracterizado como “repartição horizontal” e o “federativo cooperativo”, chamado “repartição vertical de competências”. Enquanto no primeiro (dito competência privativa ou reservada) separam-se, radicalmente as competências dos entes federativos, por meio da atribuição, a cada um deles, de uma “área” própria, consistente numa matéria a ele privativa, excluindo-se, daí, a atuação de outro ente, no segundo (dito

25 Cf. Elisabeth Willemart, ob. cit. (nota 133 do Cap. III), p. 19.

26 Cf. Elisabeth Willemart, ob. cit. (nota 133 do Cap. III), p. 251.

27 Sobre o federalismo dualista, v. *supra* item 2.1.2.

competência concorrente) tem-se uma mesma “matéria” dividida entre diversos entes federativos, “sempre, porém, em níveis diferentes: a um atribui-se o estabelecimento de normas gerais; a outro, o das normas particulares ou específicas”. A competência concorrente, por sua vez, pode ser cumulativa ou não-cumulativa. Cumulativa será a competência concorrente quando não se estipularem limites prévios para o exercício da competência, quando se partirá do brocardo alemão que assegura que o direito federal prevalecerá sobre o estadual (*Bundesrecht bricht Landesrecht*). A competência concorrente não-cumulativa, estabelecendo propriamente a chamada repartição “vertical”, estipulará que dentro de um mesmo campo material, fique um nível superior reservado ao ente federativo mais alto, “que fixa os princípios e normas gerais”, deixando-se ao ente federativo menor a complementação” (daí a competência “complementar”), admitindo-se, ainda, que, à falta dessas normas gerais, o ente menor possa suprir essa ausência (competência “supletiva”). Enquanto a repartição horizontal favorece a independência recíproca dos entes federativos entre si, a repartição vertical leva a uma coordenação na atuação desses entes.²⁸

O texto constitucional brasileiro adota ora a técnica da repartição horizontal, ora a vertical. De repartição horizontal pode-se cogitar ao se examinar a enumeração das “matérias” de competência exclusiva da União, bem como à vista do artigo 30, que reserva matérias aos Municípios, além do artigo 25, § 1º, que não deixa de indicar, pela negativa, a competência privativa dos Estados. Convivem com as competências “privativas” o artigo 24, que trata da competência concorrente (não cumulativa) da União, dos Estados e do Distrito Federal, e o artigo 30, II, que prevê a competência dos Municípios para “suplementar a legislação federal e a estadual no que couber”.

4.2.1.2. Competência reguladora

A intervenção sobre o Domínio Econômico iniciou-se, no Brasil, por uma atuação dos Estados, sem participação da União, por ocasião do Convênio de Taubaté, de 1906. Conforme nota Eros Grau, o Governo Federal apenas interveio nesta área quando da terceira valorização, realizada em 1921, caracterizando-se, naquela época, um federalismo dualista, com os

28 Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ob. cit. (nota 132 do Cap. I), pp. 202 a 204.

Estados formulando suas próprias políticas.²⁹ Após a Primeira Guerra, passou o governo federal a tomar ações intervencionistas, primeiramente de modo tímido, com as medidas do processo de “economia de guerra” ou no combate às secas do nordeste,³⁰ intensificando-se aquela atividade a partir da Revolução de 1930, desta feita já como ampla atuação da União, que agia principalmente por meio da criação de órgãos sob a modalidade de “Institutos”, como o do Café, do Mate, do Pinho, do Açúcar e do Alcool etc., além da criação de “Conselhos”, como o Conselho Monetário Nacional, o Conselho Nacional de Petróleo, o Conselho Nacional dos Transportes, o Nacional de Portos e Vias Navegáveis etc.³¹ Embora o texto constitucional de 1934 tenha sido um ensaio de transição do federalismo dualista para o de cooperação, esta se completou apenas após o término do Estado Novo, com a Constituição de 1946, o que continuou nos textos que se seguiram, em direção ao federalismo de integração.³²

No texto constitucional em vigor, a competência para intervir sobre o Domínio Econômico deve ser examinada, do ponto de vista constitucional brasileiro, à luz do artigo 24, já que é ali que se trata da competência para legislar sobre Direito Econômico (inciso I), a par de matérias como “produção e consumo” (inciso V) ou “proteção do meio ambiente e controle de poluição” (inciso VI). Ora se “atualmente é pacífico que o poder de legislar ou de regular ‘é o poder de governar, isto é, o poder de restringir, proibir, proteger, encorajar, promover, tendo em vista qualquer objetivo público, desde que não sejam violados direitos constitucionais das pessoas”³³ evidencia-se que a competência reguladora se encontra dentro do campo da competência concorrente da União e dos Estados e Distrito Federal.

Assim, entende-se que a competência reguladora será exercida pela União, enquanto esta estabelece normas gerais, podendo os Estados e Distrito Federal exercer competência suplementar.

Embora não sejam claros os limites, Manoel Gonçalves Ferreira Filho conceitua as normas gerais, pelo ângulo positivo, como “princípios, bases, diretrizes, que hão de presidir todo o subsistema jurídico”, enquanto pelo ângulo negativo, entende o Catedrático, com apoio em Carlos Ma-

29 Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 105 da Introdução), p. 52.

30 Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 105 da Introdução), pp. 52-53.

31 Cf. Washington Peluso Albino de Souza, ob. cit. (nota 2 do Cap. I), p. 350.

32 Cf. Eros Roberto Grau, ob. cit. (nota 105 da Introdução), pp. 56 a 61.

33 Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ob. cit. (nota 132 do Cap. I), p. 207.

ximiliano, que são “as normas que visem ‘necessidades e peculiaridades regionais’, e isto, com a ressalva que o mestre acentua, desde que essa particularização se coadune com o sistema, as exigências e as outorgas de origem federal’. (...) Portanto, não pode uma ‘norma geral’ descer a particularizações, que visem atender a peculiaridades regionais”, enquanto “aos Estados é dado, sim, complementar as normas federais. Esta complementação não poderá ir além do imprescindível para ‘atender a suas peculiaridades’”.³⁴

Não parece pequeno, entretanto, esse campo de atuação da competência suplementar. Com efeito, quando o constituinte efetua uma divisão entre “normas gerais” e “competência suplementar”, afirmando, no § 1º do artigo 24, que “no âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais”, vê-se que o texto visava a impor um freio à atuação da última. Assim, parece acertado ver um desejo do constituinte de alargar a competência estadual, em detrimento da competência federal, que se limitará àquilo que se deva regular nacionalmente. Trata-se de clara opção constitucional pelo princípio da subsidiariedade,³⁵ que implica descentralização: aquilo que os Estados podem regular não deve ser tratado pela União. Quanto aos Municípios, a eles se aplicam as regras do artigo 30 do texto constitucional, que lhes assegura a possibilidade de legislar sobre “assuntos de interesse local” e “suplementar a legislação federal e a estadual no que couber”. Mais uma vez, vige o princípio da subsidiariedade. Não parece obstar, daí, a intervenção no Domínio Econômico, desde que se trate de atuação pontual, limitada ao interesse local. Finalmente, cabe lembrar que no campo da competência concorrente, a legislação federal e a legislação dos Estados não estão no mesmo plano, assegurando-se a supremacia do direito federal, à luz do artigo 24, § 4º: “Somente inexistindo lei federal sobre normas gerais é que têm os Estados competência legislativa plena (art. 24, § 3º), podendo suplementar a competência da União (art. 24, § 2º). Mas, neste caso (...) a superveniência de lei federal acarreta a perda de eficácia da lei estadual (art. 24, § 4º). Está aqui o velho princípio do Direito alemão: *Bundesrecht bricht Landesrecht*.”³⁶

34 Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ob. cit. (nota 132 do Cap. I), pp. 207-208.

35 Cf. José Alfredo de Oliveira Baracho, ob. cit. (nota 140 do Cap. I), p. 124.

36 Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ob. cit. (nota 132 do Cap. I), p. 128.

Conclui-se, daí, que a intervenção sobre o Domínio Econômico dar-se-á, pela União, quando em caráter geral, sem atender a peculiaridades locais. Se a intervenção poderia, de igual modo, ser exercida pelos Estados, então entende-se, pela aplicação dos princípios da subsidiariedade, que já se está no campo da competência suplementar, encerrando-se, assim, o caráter “geral” da norma. Do mesmo modo, se norma municipal seria suficiente, descabida a lei estadual sobre o assunto. A intervenção sobre o Domínio Econômico pelos “entes menores” deverá, entretanto, sempre ser tomada com a devida cautela, tendo em vista a possibilidade de a legislação, conquanto local, produzir efeitos que se espraíam além das fronteiras do ente legislante.

Justamente visando a mitigar o risco de que legislações locais pudessem repercutir nacionalmente, cuidou o próprio constituinte de reservar à União a competência privativa para legislar sobre algumas matérias, no artigo 22, onde se encontram temas como “águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão” (inciso IV); “política de crédito, câmbio, seguros e transferência de valores” (inciso VII); “comércio exterior e interestadual” (inciso VIII); “jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia” (inciso XII); “atividades nucleares de qualquer natureza” (inciso XXVI); dentre outros. Em tais matérias descabe cogitar de qualquer legislação estadual ou municipal, já que se trata de tema reservado à União, em verdadeira repartição horizontal.

Para que se compreenda a importância da competência privativa da União, tome-se o exemplo do comércio: “Apenas a União pode estabelecer normas sobre o ‘comércio exterior e interestadual’, sendo absolutamente vedado aos Estados fazê-lo, direta ou indiretamente. Sempre, portanto, que a relação de comércio envolver elemento que não esteja sob o *imperium* do Estado-Membro, este não poderá nela intervir nem regulá-la. Portanto, se vendedor ou comprador não forem domiciliados ou residentes no mesmo Estado, se o bem vendido tiver de ser deslocado de um Estado para outro, ou houver sido fabricado fora do Estado onde será vendido ou consumido, apenas o direito federal será aplicado à regulação do ato.”³⁷

Já em matéria de meio ambiente, trata-se de matéria de competência legislativa concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, à luz do artigo 24, VI, que ali inclui “florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio

37 Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ob. cit. (nota 132 do Cap. I), p. 209.

ambiente e controle da poluição". Entretanto, ao mesmo tempo, os incisos IV, XII e XXVI do artigo 22, acima arrolados, incluem temas como águas, "recursos minerais" e "atividades nucleares" entre aqueles de competência privativa da União. "Isto quer dizer, portanto, que determinadas questões que não afetam apenas o meio ambiente mas são de alta relevância para o País fogem ao campo legislativo dos Estados."³⁸

Após estudar o rol das atividades previstas na competência privativa da União, pareceu a Washington Peluso Albino de Souza que "tão amplo espectro praticamente cobre todo o âmbito da atividade econômica do País",³⁹ pouco restando, daí, para a atuação da competência concorrente. Conquanto correta a observação quanto ao elevado número de competências reservadas à União, não parece desprezível o número de hipóteses em que se cairá na competência concorrente, onde legislações estaduais e municipais poderão ter peso. Assim, por exemplo, tratando da "produção e consumo" (artigo 24, V), poderá um Estado, tendo em vista suas condições sanitárias (como a ocorrência de uma epidemia localizada) intervir no Domínio Econômico, para exigir que se observem certos padrões de higiene ou de embalagem; ainda no mesmo domínio, será o Município que poderá determinar que certas áreas não sejam ocupadas por indústrias poluentes, dado o "interesse local" (artigo 30, I).

4.2.2. Competência tributária

A competência tributária é matéria de que tratam os artigos 145 e seguintes do texto constitucional. Para que se possa enfrentar o tema das normas tributárias indutoras, impõe-se conhecê-la.

A discriminação de competências tributárias não é requisito de um sistema federal.⁴⁰ Este exige, outrossim, que se assegure às pessoas jurídicas de direito público autonomia financeira. Não é sem razão, neste sentido, que já se disse que "foi a discriminação de rendas a causa última e decisiva da criação da figura jurídica e política do Estado Federal".⁴¹ Nos Estados Unidos, por exemplo, encontra-se a convivência de tributos fede-

38 Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ob. cit. (nota 132 do Cap. I), pp. 127-128.

39 Cf. Washington Peluso Albino de Souza, ob. cit. (nota 2 do Cap. I), p. 352.

40 Cf. Antonio Roberto Sampaio Dória, *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 15.

41 Cf. Aliomar Baleeiro, ob. cit. (nota 7 da Introdução), p. 222.

rais e locais (com a mera reserva de poucos), sem que de tal bitributação se extraia qualquer inconveniência ao funcionamento da federação.⁴²

No Brasil, a opção por uma rígida repartição de competências tributárias é matéria que acompanhou todos os textos constitucionais, desde o surgimento da federação.⁴³ Para os limites deste estudo, basta lembrar, neste ponto, que o texto constitucional de 1988 adotou a repartição rígida, a saber:

– *impostos*: os artigos 153, 155 e 156 arrolam impostos de competência de cada ente tributante, tratando o artigo 154, I da competência residual e o inciso II de regra excepcional, em caso de guerra externa ou sua iminência, quando a União pode instituir impostos ainda que não compreendidos em sua competência;

– *taxas e contribuições de melhoria*: o artigo 145 confere competência a todos os entes tributantes; tratando-se, entretanto, de tributos vinculados a atuação estatal, evita-se a cumulação de tributos, já que a competência tributária se torna anexa⁴⁴ à competência material para a prestação estatal que serve de fato gerador;

– *contribuições sociais, de intervenção no Domínio Econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas*: o artigo 149 confere competência exclusiva à União, excetuada a competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, para instituírem contribuições, cobradas de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social;

– *empréstimos compulsórios*: competência exclusiva da União, nos termos do artigo 148.

42 Para uma visão das sistemáticas de repartição de competências no direito italiano e comparado (Estados Unidos, Austrália, Canadá, Áustria, Alemanha, Suíça, Espanha e outros, cf. Mario Bertolissi. *Lineamenti Costituzionali del "Federalismo Fiscale"*. Prospettive Compare, Padovam, CEDAM, 1982.

43 Para uma análise de todos os textos constitucionais brasileiros, cf. Luís Eduardo Schoueri. "Discriminação de Competências e Competência Residual", *Direito Tributário*, Estudos em Homenagem a Brandão Machado, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Zilveti (coords.), São Paulo, Dialética, 1999, pp. 82 a 115.

44 A idéia de competência anexa desenvolveu-se na doutrina alemã, onde se entendeu que a competência para instituir taxas está vinculada (anexa) à competência material: quem tem competência material para a prática de determinado ato administrativo tem competência, também, para decidir sua intensidade e, portanto, os gastos necessários; a consequência é que a competência para taxar tem seu limite na própria competência do ato administrativo. Cf. Rudolf Wendt, ob. cit. (nota 70 da Introdução), pp. 32-36.

4.2.2.1. Discriminação constitucional de competências tributárias

A necessidade de uma discriminação rígida de competências tributárias relaciona-se com o tema da causa dos tributos, acima versado,⁴⁵ quando se concluiu pela importância da capacidade contributiva para a compreensão da última.

Com efeito, discorrendo sobre o tema da proibição de os Estados instituírem impostos semelhantes aos impostos federais na Alemanha, Klaus Tipke enfrenta a questão da *ratio* de tal proibição (de resto, semelhante ao que dispõe o artigo 154, I, do texto constitucional brasileiro, que apenas inclui na competência residual os impostos que não tenham fatos geradores ou bases de cálculo próprios dos discriminados no texto constitucional). Para o deslinde de tal questão, o professor de Colônia rejeita claramente uma comparação dos elementos técnico-jurídicos do fato gerador, entendendo ser o único critério aceitável o do efeito econômico.⁴⁶ Sustenta seu entendimento afirmando que só se pode pensar em um critério para a comparação dos impostos quando se pensa qual a *finalidade* da comparação.

No caso da discriminação de competências e, portanto, da delimitação da competência residual, Tipke entende que a *proibição da instituição de impostos semelhantes quer evitar que mais de uma pessoa jurídica de direito público sugue recursos de uma mesma manifestação da capacidade contributiva*. Este entendimento já fora objeto de manifestação da corte fiscal do Reich alemão (*Reichsfinanzhof*). Em decisão proferida em 17.11.23, a corte se viu diante da necessidade de interpretar dispositivo constitucional de então que vedava aos estados instituírem impostos semelhantes (*gleichartig*) àqueles federais. Decidiu a corte que o dispositivo constitucional – seguindo o texto constitucional que o antecederia – visava a garantir uma exclusividade ao Reich sobre os seus impostos. Tal exclusividade implicaria uma consideração econômica: todo imposto visa a sugar de determinada manifestação da vida econômica parte de sua força para o fim de atender às necessidades do estado. Os estados e comunidades não podem sugar de onde o Reich já está sugando.⁴⁷

45 V. item 2.3.1.

46 Cf. Klaus Tipke, “Über die Gleichartigkeit von Steuern”, in *Steuer und Wirtschaft*, 3/1975, pp. 242 a 251.

47 No original: *Wo das Reich schöpft, sollen nicht auch die Länder und Gemeinden schöpfen dürfen*. Apud Wilhelm Markull, “Gleichartige Steuern”, in *Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, ano 4, 1930, pp. 535 a 615 (544-545).

Tipke percebe, ademais, na proteção contra a cumulação de impostos federais e estaduais semelhantes, a finalidade de se proteger o contribuinte, para que ele não acabe sujeito a um exagero de tributação (*Überbesteuerung*). Este entendimento poderia ser estendido ao caso brasileiro, já que se nosso constituinte inseriu entre as garantias do contribuinte a proibição do confisco (art. 150, IV) e a observância de sua capacidade contributiva (art. 145, § 1º), além, obviamente, do princípio da igualdade (art. 150, II).

Dada a coincidência entre ambos os sistemas jurídicos neste particular, vale a pena anotar a conclusão de Tipke: *Se o objetivo da comparação consiste em impedir que vários sujeitos ativos suguem de igual fonte de imposto e, ademais (aliás, não apenas como finalidade acessória), em proteger o sujeito passivo (contribuinte de fato) de uma tributação exagerada, então a comparação não pode se valer de elementos externos do fato gerador, da técnica do imposto, mas sim de qual o componente da capacidade econômica do contribuinte a que se conecta o imposto e de qual forma tal conexão produz efeitos econômicos sobre o contribuinte*.⁴⁸

Observa-se, assim, a importância da discriminação de competências tributárias nos sistemas constitucionais alemão e brasileiro: tem ela a função de impedir o excesso de tributação sobre uma mesma manifestação de riqueza. Daí o cuidado do constituinte em impedir que dois entes tributantes se servissem da mesma “fonte”.

4.2.3. Solução no Direito brasileiro

A questão da necessidade, ou não, de uma cumulação de competências material e formal, para a edição de normas tributárias indutoras, foi pouco examinada pela doutrina brasileira.

Em estudo elaborado antes da entrada em vigor da atual Constituição Federal, Alcides Jorge Costa alertava que “seria desaconselhável que a Estados e Municípios fossem atribuídos impostos de efeito econômico no

48 No original: *Wenn der Zweck der Vergleichung darin besteht zu verhindern, daß mehrere Steuerberechtigte die gleiche Steuerquelle ausschöpfen, ferner (und zwar nicht nur nebensächlich) darin, die Steuerpflichtigen (Steuerträger) vor übermäßiger Besteuerung zu schützen, kann es für die Vergleichung nicht auf den steuertechnischen, äußeren Tatbestand ankommen, sondern nur darauf, an welche Komponente der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine Steuer anknüpft und wie sich diese Anknüpfung beim Steuerpflichtigen wirtschaftlich auswirkt*. Cf. ob. cit. (nota 45), p. 245.

âmbito nacional, sem estabelecer algum tipo de limitação de competência legislativa, sob pena de ter-se um País submetido a muitas políticas tributárias diferentes e conflitantes entre si e, certamente, um País que seria palco de guerras fiscais permanentes. A autonomia de Estados e Municípios deve ser preservada. Exige-o a diversidade do País. Mas esta autonomia não pode por em xeque a unidade econômica do País, nem desfazer um mercado naturalmente comum".⁴⁹ Nota-se, assim, que a sugestão do mestre era no sentido de não se atribuírem a Estados, Distrito Federal e Municípios, tributos cujo efeito de regulamentação econômica pudesse ultrapassar os âmbitos de suas respectivas competências materiais. A sugestão feita indica, entretanto, o entendimento do Professor, no sentido de que, uma vez conferida competência tributária a determinado ente, este exercê-la-á com plenitude, inclusive produzindo efeitos econômicos (daí a necessidade de se estudar quais os tributos a serem alocados a cada ente). Para Alcides Jorge Costa, conforme os tributos atribuídos a cada ente tributante, ter-se-ia a resposta sobre a possibilidade de "os três níveis de governo, União, Estados e Municípios exercer sem peias, e independentemente uns dos outros, a política tributária que lhes aprouver, promovendo medidas estabilizadoras, redistributivas e desenvolvimento, como lhes aprouver", já que há "impostos que, por sua natureza têm efeitos limitados ao território da entidade tributante e que não se prestam, senão em escala muito pequena ou nenhuma, ao exercício de funções estabilizadoras, redistributivas e desenvolvimentistas. (...) já outros impostos produzem efeitos na economia nacional, como um todo e afetam as relações interestaduais."⁵⁰ Trazendo essas linhas ao quadro constitucional que se introduziu no regime constitucional de 1988, poder-se-ia entender que no âmbito de suas competências, poderão os legisladores tributários instituir as normas tributárias que lhes aprouverem. Os freios se encontrariam na própria competência tributária, quando se nota a busca do constituinte, por exemplo no caso do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicações, de exacerbar o papel da lei complementar (artigo 155, § 2º, XII), facultando, ainda, ao Senado Federal o estabelecimento de alíquotas em determinadas operações (artigo 155, § 2º, V), além de outras medidas visando a reduzir o risco de a norma tributária indutora implicar guerra fiscal.⁵¹

49 Cf. Alcides Jorge Costa, ob. cit. (nota 87 da Introdução), pp. 1.757-58.

50 Cf. Alcides Jorge Costa, ob. cit. (nota 87 da Introdução), pp. 1.756-57.

51 V. item 1.2.3.4 deste estudo.

Esse não parece, entretanto, o entendimento seguido por outros doutrinadores que enfrentaram o mesmo tema, concluindo pela existência de limites à introdução de normas tributárias indutoras que invadissem competências materiais de outros entes.

Durante a vigência do texto constitucional de 1946, Geraldo Ataliba examinou se seria possível que Estados e Municípios se valessem de normas tributárias indutoras, tendo em vista que aquele texto constitucional assegurava à União a possibilidade de intervir no Domínio Econômico. Estudando os termos do diploma constitucional, entretanto, Ataliba concluía que aos Estados seria lícito intervirem também no Domínio Econômico, o mesmo se dizendo dos Municípios, "desde que na esfera de seu peculiar interesse (urbanização, planejamento municipal, trânsito, transportes urbanos, abastecimento, zoneamento, limpeza etc.)". Desta forma, nota-se que conquanto o autor tenha, em princípio, negado qualquer relevância à questão da extrafiscalidade, exceto no que tange à interpretação, não deixou ele de examinar a competência material do ente tributante, antes de aceitar a intervenção no Domínio Econômico. Vê-se, assim, um posicionamento, posto que indireto, pela necessidade de cumulação de competências tributária e material, para que se editassem normas tributárias indutoras.⁵²

No regime constitucional de 1967/69, Ruy Barbosa Nogueira manifestou-se sobre o mesmo tema, quando buscava demonstrar que o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) não poderia ser veículo de normas tributárias indutoras. Segundo o Catedrático, "considerando também que a intervenção do Estado no domínio econômico é tarefa precípua do poder central, foram tomadas todas as providências para que o ICM fosse um imposto neutro, um imposto de cunho exclusivamente fiscal, que não tem finalidade regulatória. Sua finalidade é exclusivamente fornecer parte da receita necessária aos Estados-membros e aos Municípios, para fazerem face às suas despesas.(...) O ICM não pode ser usado isoladamente por cada Estado como instrumento regulador da economia, fomentando ou desencorajando atividades. Não é imposto hábil de atuação extra fiscal, quer pela sua natureza, quer em razão de seu sujeito ativo". Continuava Nogueira: "O princípio da uniformidade da alíquota para todas as mercadorias é a característica fundamental de que o ICM é imposto essencialmente fiscal.(...) Na uniformidade reside o caráter fiscal do imposto

52 Cf. Geraldo Ataliba, ob. cit. (nota 100 da Introdução), pp. 156 a 167.

e na alíquota teto para as operações interestaduais ou para o exterior, reside o cuidado do legislador em evitar a guerra tributária entre os Estados.”⁵³ Confirmando seu entendimento acerca da necessidade de se cumulem as competências material e tributária, Nogueira cita o exemplo de um imposto do Município de Americana, que atribui função regulatória ou ordinatória ao IPTU. Segundo o mestre, como cabe ao município regular o planejamento urbano, cabível o uso do imposto como forma de obrigar os proprietários, indiretamente, a fazerem calçadas, muros ou remover ruínas ou reconstruir.⁵⁴ Em igual sentido, Luiz Mélega restringia o emprego de normas tributárias indutoras aos campos em que confluem a competência material e a competência tributária.⁵⁵

Outro não era o entendimento de Sampaio Dória. Tratando das “condições para a legitimidade de impostos proibitivos, utilizados como instrumento oblíquo de atuação do poder de polícia ou regulamentar”, concluía ser a primeira delas que “o objetivo, que se procura atingir com o agravamento da tributação, deve se situar entre as matérias da legítima competência legislativa constitucional da entidade tributante (...) Se à União compete, por exemplo, legislar sobre direito penal, não se admitirá que Estados ou Municípios, a pretexto de combater o jogo, sobre ele decretem impostos proibitivos, caso o Governo Federal tolere sua livre prática”.⁵⁶

Também pela necessidade de competência cumulativa, manifestou-se Ricardo Lobo Torres, afirmando que “no federalismo a extrafiscalidade pode ser manipulada por qualquer dos entes tributantes, desde que, amalgamada ao tributo que lhe pertencer, tenha por objetivo influir sobre o campo que se situe sob o seu poder de polícia”.⁵⁷

Em sua dissertação de mestrado, Leila Paiva concluía que “todas as pessoas jurídicas de direito público interno poderão fazer uso da norma jurídica tributária com fins extrafiscais, respeitados dois requisitos: a conces-

53 Cf. Ruy Barbosa Nogueira, ob. cit. (nota 252 do Cap. III), pp. 151-152.

54 Cf. Ruy Barbosa Nogueira, ob. cit. (nota 252 do Cap. III), p. 157.

55 “Poder-se-ia mesmo dizer que, no federalismo, a extrafiscalidade encontra meios de ser manipulada por qualquer dos entes tributantes, desde que, embutida no tributo que lhe pertencer, tenha por objeto influir sobre o campo que se situe sob o seu poder de polícia”. Cf. Luiz Mélega. “O Poder de Tributar e o Poder de Regular”, *Direito Tributário Atual*, Ruy Barbosa Nogueira (coord.), vols. 7/8, São Paulo, IBDT; *Resenha Tributária*, 1987/88, pp. 1.771 a 1.813 (1.781).

56 Cf. Antonio Roberto Sampaio Dória, ob. cit. (nota 229 do Cap. II), pp. 190-191.

57 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 23 da Introdução), p. 635.

são constitucional de competências tributária e material e o rol dos direitos e garantias fundamentais”.⁵⁸

O Supremo Tribunal Federal chegou a se aproximar do tema, quando da apreciação da Ação Direta de Inconstitucionalidade (Medida Cautelar) nº 1654-7-AP. Examinava-se lei do Estado do Amapá que, sob o pretexto de regular o IPVA, dispunha que seu “inadimplemento impede a renovação da licença, sob qualquer hipótese”. O Relator, Ministro Néri da Silveira, opinou pela inconstitucionalidade da norma, tendo em vista não se contemplar “competência legislativa concorrente dos Estados acerca do ‘trânsito e transporte’”, daí concluindo que por ser o licenciamento matéria prevista pela legislação federal, não seria possível o Estado-membro, por meio de sua lei tributária, dispor de forma contrária. Não obstante, o Relator foi vencido. Nota-se, entretanto, que a maioria do Plenário não discordou expressamente da tese do Relator (necessidade de competência material cumulada com a competência tributária); apenas entendeu que, no caso, a norma tinha natureza tributária, não de trânsito. Deixou o Plenário de considerar, entretanto, que uma norma de natureza tributária pode, simultaneamente, regular o trânsito.

Conhecidas as posições doutrinárias e jurisprudenciais nacionais e do direito comparado, importa, agora, firmar entendimento sobre a questão.

Primeiramente, deve-se afirmar que a mera existência de uma competência material não é suficiente para a introdução de uma norma tributária indutora. Esta, já se ressaltou várias vezes, não deixa de ser norma tributária por conta de sua função. O País adota rígido regime de repartição de competências tributárias, com absoluta vedação de normas heterônomas sobre a matéria.⁵⁹

Diversamente de outros textos constitucionais, a Constituição de 1988, tratando da intervenção no Domínio Econômico, aloca-a dentro do campo da competência concorrente. Daí, pois, por causa do princípio da subsidiariedade, não poder a atuação da União ir além do que se possa compreender por “normas gerais”, *i.e.*, a União não pode intervir em campo onde seria cabível, com igual êxito, a intervenção dos Estados; do mesmo modo, estes não intervêm onde basta uma intervenção dos Municípios.

58 Cf. Leila Paiva, ob. cit. (nota 102 da Introdução), p. 159.

59 Constituição Federal, art. 151, III: “É vedado à União: (...) III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

Por outro lado, uma série de matérias ficou reservada à competência legislativa exclusiva da União.

Pelo regime constitucional tributário introduzido em 1988, fica reduzida a possibilidade de normas tributárias indutoras exacerbarem os campos de competência material afetado aos respectivos entes tributantes. Assim é que, no que tange aos tributos federais, qualquer tentativa de a União ir além das normas gerais, recaindo em particularidades que poderiam ser reguladas pelos Estados ou Municípios, esbarraria na vedação de que trata o artigo 151, I, do texto constitucional.⁶⁰ Do mesmo modo, já se fez referência ao ICMS, para indicar a busca do legislador constituinte de vê-lo regulado, em suas linhas maiores, por lei complementar, de modo a dificultar que normas tributárias indutoras possam ir além do campo de alcance da própria competência material estadual.

Não obstante tal tendência geral, pode-se conceber, ainda assim, que normas tributárias indutoras venham a invadir campos de competência material alheia. Assim, por exemplo, a lei estadual relativa ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores que desincentivasse a aquisição de veículos de procedência estrangeira. Examinando caso que tratava de lei carioca que estabelecia alíquotas diferenciadas do IPVA para carros importados, os tribunais decidiram pela inconstitucionalidade da lei estadual, já com base no artigo 152 do texto constitucional, que veda o estabelecimento, por Estados e Municípios, de “diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.⁶¹ Sob a ótica das normas tributárias indutoras, por outro lado, poder-se-ia investigar a possibilidade de o Estado desestimular a aquisição de veículos de procedência estrangeira, considerando que o artigo 22 do texto constitucional reserva à União a competência legislativa exclusiva sobre “comércio exterior e interestadual”. Tratando-se de matéria exclusivamente tratada pela União, qualquer tentativa do Estado de regulá-la contrariaria, neste sentido, regra expressa da Constituição.

60 Constituição Federal, art. 151, I: “É vedado à União: I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou referência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País. (...)”

61 RMS 10.906/RJ (Min. Nilson Naves, Decisão de 7 de novembro de 2000) DJU 1-E 24.11.2000 *Revista Dialética de Direito Tributário* 67:196, 2001.

Para a solução da questão, importa que se reafirme, neste passo, que as normas tributárias indutoras são reflexo do poder de regular, não do poder de tributar. Não obstante se insiram no ordenamento por meio de tributos que lhes servem de veículos, são elas *instrumentos de que se vale o legislador para conduzir, por indução, o comportamento dos contribuintes, gerando estímulos positivos ou negativos, conforme o contribuinte incorra, ou não, na hipótese prevista em lei.*⁶² Ora, se a competência legislativa está regulada pelos artigos 22 e ss. da Constituição Federal e sendo as normas tributárias indutoras forma de legislação sobre aquelas matérias, conclui-se estarem elas sujeitas àqueles preceitos constitucionais.

Assim é que as normas tributárias indutoras sujeitam-se: I) *por força do veículo pelo qual se introduzem no mundo jurídico, às regras de repartição de competências tributárias; II) por força da matéria que regulam, às regras de competência legislativa.* Conclui-se, portanto, pela necessária concomitância de competências, para que se introduzam normas tributárias indutoras válidas no ordenamento brasileiro.

4.3. Síntese do Capítulo Quarto

A. Diante da distinção constitucional entre competência legislativa (poder de regular) e competência tributária (poder de tributar), importa examinar se o exercício de qualquer uma delas pode ser limitado pela outra, quando a norma tributária indutora verse, materialmente, sobre tema que não é de competência legislativa da pessoa jurídica de direito público instituidora do tributo pelo qual aquela norma foi introduzida no ordenamento jurídico.

B. Nos Estados Unidos, o tema assumiu importância tendo em vista o poder de regulamentar ter sido reservado aos Estados; daí a possibilidade de invasão daquele poder toda vez em que o legislador tributário federal procurava, por meio de normas tributárias indutoras, versar sobre assunto que não era de sua competência. A jurisprudência norte-americana não se firmou sobre o tema, encontrando-se decisões conflitantes, conforme a época em que foram proferidas.

C. Na Alemanha, a doutrina se dividiu entre os para quem a competência tributária permitiria a introdução de normas tributárias indutoras independentemente da existência concomitante de competência material e

62 V. p. 16, *supra*.

outros que entendiam pela necessidade de cumulação de competência tributária e material, para que fosse aceita a norma tributária indutora. A jurisprudência firmou-se no sentido de que em princípio a competência tributária é suficiente para o legislador, que pode dela valer-se inclusive para a introdução de normas tributárias indutoras. Estas, entretanto, encontram limite se contrariarem norma material, editada pela pessoa jurídica de direito público competente para tanto.

D. Na Espanha, o conflito não apareceu nos tribunais. Com base em casos análogos, entende-se que o exercício, pelos entes públicos, de seu poder tributário com fins de incentivo exige a *concomitância, juntamente com a competência tributária, da competência material*.

E. Na Bélgica, os tribunais utilizam-se do critério da proporcionalidade: cada coletividade – tanto a coletividade federal como as coletividades federadas – deve, ao por em marcha suas próprias competências, afastar qualquer interpretação que impediria outras coletividades de manejar uma política eficaz nas matérias relevantes de suas atribuições.

F. No sistema brasileiro, as competências legislativas se repartem pelo modo horizontal (competência privativa ou reservada) e vertical (competência concorrente). No caso da competência reguladora, será ela exercida pela União, enquanto esta estabelece normas gerais, podendo os Estados e Distrito Federal exercer competência suplementar. Adota-se o princípio da subsidiariedade: aquilo que os Estados podem regular não deve ser tratado pela União. Aquilo que os Municípios podem resolver não deve ser regulado pelos Estados. A intervenção sobre o Domínio Econômico dar-se-á, pela União, quando em caráter geral, sem atender a peculiaridades locais. Se a intervenção poderia, de igual modo, ser exercida pelos Estados, então encerra-se o caráter “geral” da norma. Do mesmo modo, se norma municipal seria suficiente, descabida a lei estadual sobre o assunto. A intervenção sobre o Domínio Econômico pelos “entes menores” deverá, entretanto, sempre ser tomada com a devida cautela, tendo em vista a possibilidade de a legislação, conquanto local, produzir efeitos que se espraiam além das fronteiras do ente legislante. Note-se, entretanto, que diversas matérias ficam no campo de competência privativa da União, descabendo, em tais campos, intervenção pelos Estados e Municípios.

G. O Brasil adota um regime de rígida repartição (horizontal) de competências tributárias, impedindo-se, daí, que duas pessoas jurídicas de direito público venham a se beneficiar da mesma manifestação de capacidade contributiva.

H. Normas tributárias indutoras sujeitam-se: i) por força do veículo pelo qual se introduzem no mundo jurídico, às regras de repartição de competências tributárias; ii) por força da matéria que regulam, às regras de competência legislativa. Conclui-se, portanto, pela necessária concomitância de competências, para que se introduzam normas tributárias indutoras válidas no ordenamento brasileiro.

CONCLUSÕES

1. Normas tributárias indutoras não se identificam por critérios teleológicos, mas a partir de sua função. Trata-se de um aspecto das normas tributárias, no qual se destaca uma de suas funções, a indutora. O corte assim efetuado na norma tributária (primária) permite a construção do próprio objeto do estudo como uma norma, na qual se identificam hipótese e consequência.

2. Classificam-se as intervenções sobre o Domínio Econômico nas modalidades por direção e por indução. Podem ser encontradas diferenças significativas no modo como afetam a economia, seja por sua velocidade, seja por seu alcance. Em certos casos, não tem o legislador a opção por qualquer das formas, já que a intervenção por indução delega ao mercado a tarefa de decidir pela adoção, ou não, do comportamento objetivado pela norma; noutros casos, ao contrário, o mercado servirá de fator legitimador da própria discriminação, impondo-se, então, a intervenção por indução. Deve-se ponderar, ainda, que a indução pode implicar benefício injustificado, quando o particular recebe uma vantagem por um comportamento que seria igualmente adotado sem o incentivo. Finalmente, não se pode deixar de considerar se a intervenção por indução afeta igualmente a toda a coletividade ou se apenas os menos favorecidos é que são atingidos.

3. A intervenção por indução dá-se por estímulos e desestímulos. Estímulos se compreendem no conceito comum de subvenções. Estas podem ser diretas ou indiretas. Normas tributárias indutoras, de caráter de benefício, enquadram-se entre as subvenções indiretas. Daí ser necessária uma comparação, também, entre as subvenções diretas e os incentivos fiscais, merecendo especial atenção o aspecto de que incentivos fiscais apenas estimulam aqueles que estão sujeitos a tributo; quanto mais alta a tributação, tanto mais alto o estímulo. Nos tributos progressivos, este efeito se torna ainda mais relevante.

4. Normas tributárias indutoras, enquanto instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico, prestam-se tanto à correção das deficiências

do mercado quanto à implementação da Ordem Econômica prescrita na Constituição. Em todos os casos é possível encontrar aplicabilidade de normas tributárias indutoras que, assim, se dobram aos princípios constitucionais que regem a Ordem Econômica.

5. A teoria das causas em matéria tributária é instrumento útil para a compreensão das normas tributárias indutoras. Por causa, entende-se o fundamento (ou justificação) da tributação. Constatado que a norma tributária indutora tem fundamento (causa) encontrado na Ordem Econômica, impõe-se a ela regime jurídico próprio, que não se confunde com o do tributo que lhe serve de veículo, cujo fundamento (causa) está na necessidade de prover o Estado com recursos financeiros para atender as necessidades coletivas, informada pelo princípio da capacidade contributiva, ou no sinalagma.

6. Impostos são espécies tributárias que se distinguem das demais por seu fato gerador (não vinculado) e pela destinação do produto de sua arrecadação (despesas gerais do Estado). Sua conformação legal não se faz exclusivamente a partir de normas com função arrecadadora, cuja justificação é a necessidade de o Estado obter recursos para suprir as exigências coletivas, mas também ali atuam normas indutoras. Estas têm justificação diversa das primeiras, qual seja a intervenção estatal sobre o Domínio Econômico, da qual são manifestação.

7. Taxas têm por fundamento o sinalagma, servindo, também, de veículo para as normas tributárias indutoras. Estas, entretanto, devem ser coerentes com a própria atividade estatal que serve de esteio à taxa pela qual são introduzidas.

8. Também a contribuição de melhoria se fundamenta no sinalagma. Admitida a inserção de normas tributárias indutoras em sua instituição, também para a contribuição de melhoria se deve reconhecer que, a par das normas legitimadas pelo sinalagma, outras se encontrarão cuja motivação estaria na necessidade de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.

9. Empréstimos compulsórios encontram sua justificação na necessidade de a União ser provida de recursos específicos para o atendimento de reclamos previstos pela própria Constituição, arrolados em seu artigo 148. A vinculação de tais tributos a uma finalidade há, por observância à busca de coerência que se procura no Ordenamento, de se estender à inserção de normas tributárias indutoras: estas não podem contrariar a finalidade buscada pelo próprio empréstimo compulsório. Ademais, as normas tributárias indutoras nos empréstimos compulsórios, como nos impostos e taxas,

necessitarão de justificativa que não se exaurirá na mera necessidade de obtenção de recursos financeiros para o Estado, mas se encontrará no campo da intervenção sobre o Domínio Econômico.

10. Contribuições sociais justificam-se pela necessidade de se proverem à União os meios para sua atuação na área social. Normas tributárias indutoras veiculadas por tais tributos devem atuar no sentido da redução de desigualdades sociais.

11. Contribuições especiais caracterizam-se a partir da destinação de seus recursos. Não se qualificam por seu fato gerador, que não necessariamente incluirá uma norma tributária indutora. Existindo esta, entretanto, deverá ser harmônica com a finalidade buscada pelo tributo.

12. No contexto internacional, normas tributárias indutoras podem encontrar limites, impostos por tratados assinados pelo País (quando caracterizarem subsídios proibidos), bem como é possível que por outros tratados se assegure a sua efetividade (caso das cláusulas *matching credit* e *tax sparing*, nos acordos de bitributação).

13. É imprópria a referência ao princípio da "tipicidade" em matéria tributária, já que inexistem "tipos cerrados". Ainda se prefira a expressão "princípio da conceitualização normativa especificante", não se pode afastar, mesmo em matéria tributária, a presença de cláusulas gerais e conceitos indeterminados. No delicado equilíbrio entre segurança jurídica e os princípios da Ordem Econômica, demandando agilidade e versatilidade, deve ser buscado o espaço para as cláusulas gerais e para os conceitos indeterminados, enquanto instrumentos de adaptação da própria lei.

14. Os casos em que o constituinte mitigou a aplicação do princípio da legalidade e afastou a anterioridade revelam impostos propícios a veicularem normas tributárias indutoras (embora estas possam ser veiculadas por outros tributos). Tais impostos têm sua materialidade contida nos campos em que cabe a intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico.

15. O princípio da capacidade contributiva é apenas um entre vários fatores de discriminação, que guiarão a aplicação do princípio da igualdade. Ponderações decorrentes da Ordem Econômica não necessariamente contrariarão o princípio da capacidade contributiva. Todos os diversos critérios atuarão sobre o mundo fático, a fim de se identificarem situações equivalentes. Em certa medida, capacidade contributiva e os princípios da Ordem Econômica podem compreender-se mesmo numa relação de integração, já que ambos servem para atingir a mesma finalidade preconizada pela Constituição Federal, consubstanciada nos princípios da justiça e solidariedade.

16. A progressividade não é, em si, contrária nem conforme a igualdade; sua compatibilização depende do grau da progressividade, em relação aos motivos que levam à diferenciação.

17. Normas tributárias indutoras poderão ser “excessivas”, mas não “proibitivas”, sob pena de se ferir o princípio da livre-iniciativa e, com ele, a garantia da propriedade, configurando-se o efeito de confisco.

18. Excetuado o caso de lei federal, que institua incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, o texto constitucional não tolera que norma tributária indutora venha a implicar distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro.

19. Dentro do Domínio Econômico, o princípio da livre-concorrência atuará como vetor negativo à atuação da imunidade, ao qual se poderá contrapor, quando for o caso, o vetor da capacidade contributiva, veiculado pela norma tributária arrecadadora (negativa) da imunidade.

20. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão configura norma tributária indutora veiculada constitucionalmente.

21. Normas tributárias indutoras sujeitam-se: i) por força do veículo pelo qual se introduzem no mundo jurídico, às regras de repartição de competências tributárias; ii) por força da matéria que regulam, às regras de competência legislativa. Conclui-se, portanto, pela necessária concomitância de competências, para que se introduzam normas tributárias indutoras válidas no ordenamento brasileiro.

ANEXO I

Consolidação dos Benefícios Tributários por Receita e Modalidade de Benefício (2001)

Fonte: Secretaria da Receita Federal¹

Receita	Valor Estimado (R\$)	Participação (%)		
		PIB	Receita Administrada	Total dos Benefícios
I. Imposto sobre Importação	1.429.598.859	0,11	0,83	7,39
1. Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental (inclusive bagagem)	849.894.876	0,07	0,49	4,40
2. Área de Livre Comércio	13.099.858	0,00	0,01	0,07
3. Informática	0	0,00	0,00	0,0000
4. Máquinas e Equipamentos	92.722.252	0,01	0,05	0,48
4.1 Aquisições do CNPq	92.658.720	0,01	0,05	0,48
4.2 Radiodifusão	63.532	0,00	0,00	0,00
5. Embarcações	47.882.074	0,00	0,03	0,25
6. Lojas Francas	64.882.608	0,01	0,04	0,34
7. Bagagem	329.254.325	0,03	0,19	1,70
7.1 Área de Fronteira Seca – Foz de Iguaçu	196.043.625	0,02	0,11	1,01
7.2 Via aérea	133.210.700	0,01	0,08	0,69
8. Objetos de Arte	31.760.649	0,00	0,02	0,16
9. Material Promocional	76.433	0,00	0,00	0,00

¹ Cf. Brasil. Secretaria da Receita Federal, ob. cit. (nota 67 do Cap. I).

Receita	Valor Estimado (RS)	Participação (%)		
		PIB	Receita Administrada	Total dos Benefícios
II. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza	12.767.768.908	1,00	7,39	66,04
II.a) Pessoa Física	10.456.448.262	0,82	6,05	54,08
1. Rendimentos Isentos e Não Tributáveis (a)	6.046.660.506	0,47	3,50	31,27
2. Deduções do Rendimento Tributável	4.403.779.808	0,34	2,55	22,78
2.1 Dependentes	1.866.848.206	0,15	1,08	9,66
2.2 Despesas Médicas	1.605.087.419	0,13	0,93	8,30
2.3 Despesas com Instrução	931.844.184	0,07	0,54	4,82
3. Deduções do Imposto Devido	6.007.948	0,00	0,00	0,03
3.1 Programa Nacional de Apoio à Cultura	4.431.403	0,00	0,00	0,02
3.2 Atividade Audiovisual	98.500	0,00	0,00	0,00
3.3 Fundos de Direitos da Criança e do Adolescente	1.478.045	0,00	0,00	0,01
II.b) Pessoa Jurídica	2.293.860.646	0,18	1,33	11,86
1. Desenvolvimento Regional	591.537.124	0,05	0,34	3,06
1.1 Sudene	291.977.150	0,02	0,17	1,51
1.2 Sudam	299.559.974	0,02	0,17	1,55
2. Fundos do Investimento	785.500.000	0,06	0,45	4,06
2.1 Finor	387.100.000	0,03	0,22	2,00
2.2 Finam	378.300.000	0,03	0,22	1,96
2.3 Funres	20.100.000	0,00	0,01	0,10
3. Benefícios para o Trabalhador	126.414.466	0,01	0,07	0,65
3.1 Programa de Alimentação do Trabalhador	103.310.128	0,01	0,06	0,53
3.2 Vale Transporte	23.104.338	0,00	0,01	0,12
4. Programa Nacional de Apoio à Cultura	188.368.597	0,01	0,11	0,97

Receita	Valor Estimado (RS)	Participação (%)		
		PIB	Receita Administrada	Total dos Benefícios
II. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza	12.767.768.908	1,00	7,39	66,04
II.a) Pessoa Física	10.456.448.262	0,82	6,05	54,08
1. Rendimentos Isentos e Não Tributáveis (a)	6.046.660.506	0,47	3,50	31,27
2. Deduções do Rendimento Tributável	4.403.779.808	0,34	2,55	22,78
2.1 Dependentes	1.866.848.206	0,15	1,08	9,66
2.2 Despesas Médicas	1.605.087.419	0,13	0,93	8,30
2.3 Despesas com Instrução	931.844.184	0,07	0,54	4,82
3. Deduções do Imposto Devido	6.007.948	0,00	0,00	0,03
3.1 Programa Nacional de Apoio à Cultura	4.431.403	0,00	0,00	0,02
3.2 Atividade Audiovisual	98.500	0,00	0,00	0,00
3.3 Fundos de Direitos da Criança e do Adolescente	1.478.045	0,00	0,00	0,01
II.b) Pessoa Jurídica	2.293.860.646	0,18	1,33	11,86
1. Desenvolvimento Regional	591.537.124	0,05	0,34	3,06
1.1 Sudene	291.977.150	0,02	0,17	1,51
1.2 Sudam	299.559.974	0,02	0,17	1,55
2. Fundos do Investimento	785.500.000	0,06	0,45	4,06
2.1 Finor	387.100.000	0,03	0,22	2,00
2.2 Finam	378.300.000	0,03	0,22	1,96
2.3 Funres	20.100.000	0,00	0,01	0,10
3. Benefícios para o Trabalhador	126.414.466	0,01	0,07	0,65
3.1 Programa de Alimentação do Trabalhador	103.310.128	0,01	0,06	0,53
3.2 Vale-Transporte	23.104.338	0,00	0,01	0,12
4. Programa Nacional de Apoio à Cultura	188.368.597	0,01	0,11	0,97

Receita	Valor Estimado (RS)	Participação (%)		
		PIB	Receita Administrada	Total dos Benefícios
5. Fundos de Direitos da Criança e do Adolescente	6.444.179	0,00	0,00	0,03
6. Atividade Audiovisual	70.241.500	0,01	0,04	0,36
7. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte	469.723.250	0,04	0,27	2,43
8. PDTI/PDTA	30.100.000	0,00	0,02	0,16
9. Doações a instituições de Ensino e Pesquisa	1.516.438	0,00	0,00	0,01
10. Doações a Entidades Cíveis sem fins Lucrativos	24.015.092	0,00	0,01	0,12
II.c) Retido na Fonte	17.460.000	0,00	0,01	0,09
1. PDTI/PDTA	10.000.000	0,00	0,01	0,05
2. Atividade Audiovisual	7.460.000	0,00	0,00	0,04
III. Imposto sobre Produtos Industrializados	3.223.215.400	0,25	1,86	16,67
III.a) Operações Internas	2.355.861.046	0,18	1,36	12,19
1. Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental	1.918.842.564	0,15	0,11	9,92
2. Áreas de Livre Comércio	0	0,00	0,00	0,00
3. Embarcações	13.009.000	0,00	0,01	0,07
4. PDTI/PDTA	1.500.000	0,00	0,00	0,01
5. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte	184.794.119	0,01	0,11	0,96
6. Empreendimentos Industriais - Setor Automotivo	184.740.860	0,01	0,11	0,96
Áreas de atuação da SUDAM e SUDENE				
7. TÁXI	52.974.503	0,00	0,03	0,27
III.b) Vinculado à Importação	867.354.354	0,07	0,50	4,49
1. Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental (inclusive bagagem)	526.187.861	0,04	0,30	2,72
2. Áreas de Livre Comércio	12.691.771	0,00	0,01	0,07

Receita	Valor Estimado (RS)	Participação (%)		
		PIB	Receita Administrada	Total dos Benefícios
3. Máquinas e Equipamentos	47.733.280	0,00	0,03	0,25
4. Componentes de Aeronaves e Embarcações	33.702.799	0,00	0,02	0,17
5. Lojas Francas	80.387.464	0,01	0,05	0,42
6. Bagagem - Via Aérea	165.024.550	0,01	0,10	0,85
7. PDTI/PDTA	1.500.000	0,0001	0,001	0,008
8. Material Promocional	126.629	0,00001	0,0001	0,0007
IV. Imposto sobre Operações Financeiras	139.930.148	0,01	0,08	0,72
1. PDTI/PDTA	10.000.000	0,001	0,01	0,05
2. Operações de crédito com fins habitacionais	93.818.805	0,007	0,05	0,49
3. Operações de crédito recursos Fundos Constitucionais	31.266.647	0,002	0,02	0,16
4. Operações de crédito aquisição automóvel - TAXI	4.844.696	0,000	0,00	0,03
V. Imposto s/ Propriedade Territorial Rural	18.000.000	0,001	0,01	0,09
VI. Contribuição Social para o PIS-PASEP	217.280.243	0,02	0,13	1,12
1. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte	217.280.243	0,02	0,13	1,12
VII. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	462.199.929	0,04	0,27	2,39
1. Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa	121.315	0,00	0,00	0,00
2. Doações a Entidades Cíveis sem fins Lucrativos	1.921.207	0,00	0,00	0,01
3. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte	460.157.406	0,04	0,27	2,38

Receita		Valor Estimado (R\$)	Participação (%)		
			PIB	Receita Administrada	Total dos Benefícios
VIII.	Contribuição p/ Financiamento da Seguridade Social	954.361.791	0,07	0,55	4,94
	1. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte	954.361.791	0,07	0,55	4,94
IX.	Adicional ao Frete p/ Renovação da Marinha Mercante	121.727.871	0,01	0,07	0,63
Total dos Benefícios		19.334.083.148	1,51	11,18	100,00
Receita Administrada – SRF		172.874.472.285	13,52	100,00	
PIB		1.278.366.824.725	100,00		

BIBLIOGRAFIA

- ADRIANI, P. J. A. "La Causa Giuridica delle Imposte nella Dottrina e Giurisprudenza Olandese", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Padova, 1940, vol. 5, pp.1-241-253.
- ALESSI, Renato e STAMMATI, Gaetano. "Parte Generale – La Funzione Tributaria in Generale", *Istituzioni di Diritto Tributario*, Torino, Torinese, pp. 3-47, s.d.
- AMARO, Luciano da Silva. "Conceito e Classificação dos Tributos". *Revista de Direito Tributário*, ano 15, nº 55, pp. 239-296, abr./jun. 1991.
- _____. "O Imposto de renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade". *Revista de Direito Tributário*, ano 7, nº 25/26, pp.140-158, jul./dez. 1983.
- ARNDT, Hans-Wolfgang. *Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen*, Köln, Arbeitskreis für Steuerrecht, 1983.
- ARNIM, Hans Herbert von. "Alternativen wirtschaftspolitischer Steuerung: Anreize oder Gebote", in *Staatsfinanzierung im Wandel*, Karl-Heinrich Hansmeyer (coord.), Berlin, Duncker und Humblot, 1983, pp. 725-744.
- ASÚA, Luis Jiménez de. *La Ley y el Delito*. Principios de Derecho Penal, 5ª ed., Buenos Aires, Sudamericana, 1967.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 4ª ed. ampliada e atualizada em função da Constituição de 1988, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1990.
- _____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. e GONÇALVES, José Artur Lima. "Taxa para emissão de Guia de Importação", *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 61, pp. 40-51, 1992.
- AYALA, Jose Luis Perez de e GONZALEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*, 5ª ed., Madrid, Derecho Financiero: Derecho Reunidas, 1989, tomo I.
- BABROWSKI, Udo W. "Die Steuerbefreiung als Rechtsform der Subvention: Erscheinung und verfassungsrechtliche Problematik". Tese de doutorado na área de Direito na Universidade Eberhard-Karls-Universität. Tübingen, edição do autor, 1976.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª ed. revista e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 (atualização por Misabel Abreu Machado Derzi), Rio de Janeiro, Forense, 2001.
- _____. "Taxa – Conceito – Serviços Públicos Gerais e Especiais – Constitucionalidade da Taxa de Bombeiros de Pernambuco", *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, vol. 79, pp. 437-451.

- _____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 14ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro, Forense, 1984.
- BAPTISTA, Luiz Olavo, RODAS, João Grandino e SOARES, Guido Fernando Silva. *Normas de direito internacional: tomo 3, vol. 1: direito empresarial, economia internacional*. Textos coligidos, ordenados e anotados, São Paulo, LTr, 2000.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. "O Princípio da Subsidiariedade: Conceito e Evolução", *Desenvolvimento Econômico e Intervenção do Estado na Ordem Constitucional*. Estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza. Ricardo Antônio Lucas Camargo (org.), Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris, 1995, pp. 99-125.
- BARBOSA, Ruy. *Oração aos Moços*, 18ª ed., Rio de Janeiro, Ediouro, 2001.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1986.
- _____. "Contribuição de Melhoria". *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), vol. 1, São Paulo, Saraiva, 1998, pp. 571-604.
- BARTHOLINI, Salvatore. *Il Principio di Legalità dei Tributi in Materia di Imposte*, Padova, CEDAM, 1957.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito Econômico Brasileiro*, São Paulo, Celso Bastos: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000.
- BAYER, Hermann-Wilfried. "Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch Steuerbefreiungen", in *Steuer und Wirtschaft*, nº 2, pp. 149-156, 1972.
- _____. Tatbestandsmäßigkeit (verbete). *Handwörterbuch des Steuerrechts* unter Einschluß von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft. Georg Strickrodt et al. (orgs.). Band 2. 2., neubearb. u. erw. Aufl. München: Beck; Bonn: Verlag des Wissenschaftl. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981, pp. 1.404-1.408.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo, Lejus, 1998.
- BEKER, Manfred. *Steuerrecht und Wirtschaftsordnung*, Baden-Baden, Nomos, 1978.
- BELING, Ernst. *Die Lehre vom Tatbestand*, Tübingen, J.C.B. Mohr, 1930.
- BELLSTEDT, Christoph. *Die Steuer als Instrument der Politik*, Berlin, Duncker & Humblot, 1966.
- _____. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*, Schwetzingen/ Baden, Fachverlag Dr. Erwin Stemmler KG, s.d.
- BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, 2ª ed. revista, Milano, Giuffrè, 1967 (também consultada a primeira edição, na versão espanhola: *Principios de Derecho Tributario*, trad. e anotado por Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, vol. I).
- BERTOLISSI, Mario. *Lineamenti Costituzionali del Federalismo Fiscale*. Prospettive Comparete, Padova, CEDAM, 1982.

- BIELSA, Rafael. *Los Conceptos Jurídicos y su Terminología*, 3ª ed. aumentada, Buenos Aires, Depalma, 1993.
- BILAC PINTO. *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro, Forense, s.d.
- BIRK, Dieter. *Steuerrecht I: Allgemeines Steuerrecht*, München, C.H. Beck, 1988.
- BLUMENSTEIN, Ernst. "La Causa nel Diritto Tributario Svizzero", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Padova, CEDAM, 1939, pp. 355-371.
- _____. *System des Steuerrechts*, 4ª ed. atualizada e revista por Peter Locher, Zürich, Schulthess Polygraphischer Verlag, 1992.
- BÖCKLI, Peter. *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*, Basel/Stuttgart, Helbing & Lichtenhahn, 1975.
- BÖHM, Lucie. *Das Zweckproblem in der Besteuerung*. Breslau, Anton Schreiber, 1932.
- BOITEUX, Fernando Netto. "Intervenção do Estado no Domínio Econômico na Constituição Federal de 1988", *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, Marco Aurélio Greco (coord.), São Paulo, Dialética, 2001, pp. 61-78.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3ª ed. revista e atualizada, São Paulo, Malheiros, 2001.
- BRIGGS, Charles W. "Taxation is not for fiscal purposes only", *American Bar Association Journal*, vol. 52, pp. 45-49, jan. 1966.
- BRITO, Edvaldo. "Critérios para Distinção entre Taxa e Preço: Taxa e Preço Público". Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo, CEEU/Resenha Tributária, 1985, pp. 47-82 (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, 10).
- BRODERSEN, Carsten. "Nichtfiskalische Abgaben und das Finanzverfassung. Zur Abgrenzung nichtfiskalischer Abgaben von Steuern", *Verfassung – Verwaltung – Finanzen: Festschrift für Gerhard Wacke*, Klaus Vogel e Klaus Tipke (orgs.), Köln, Dr. Otto Schmidt, 1972, pp. 103-115.
- BUECHELE, Paulo Arminio Tavares. *O Princípio da Proporcionalidade e a Interpretação da Constituição*, Rio de Janeiro, Renovar, 1999.
- BÜHLER, Ottmar. *Die subjektiven öffentlichen Rechte und ihr Schutz in der deutschen Verwaltungsrechtsprechung*, Berlin, Stuttgart, Leipzig: W. Kohlhammer, 1914.
- _____. "La Causa Giuridica nel Diritto Tributario Tedesco". *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Padova, pp. 9-43, 1939.
- CAGGIANO, Monica Herman Salem. "Controle do Mercado por Via de Tabelação". *Revista da Universidade Mackenzie*, ano 6, nº 6, pp. 23-27, 1992.
- CALDERARO, Francisco et al. *Incentivos Fiscais à Exportação, Comentários à legislação específica na área tributária*, São Paulo, Resenha Tributária, 1973.
- CANSIER, Dieter. "Steuer und Umwelt: Zur Effizienz von Emissionsabgaben", in *Staatsfinanzierung im Wandel*, Karl-Heinrich Hansmeyer (coord.), Berlin, Duncker und Humblot, 1983, pp. 765-783.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Capacidade Contributiva*, São Paulo, Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, pp. 1-32 (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, 14).

- _____. "Causa das obrigações fiscais" (verbetes). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, J. M. de Carvalho Santos e José de Aguiar Dias (dir.), Rio de Janeiro, Borsoi, vol. 8, pp. 2-25, s.d.
- _____. e COUTINHO, Fábio de Sousa. *Princípio da Legalidade*. Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo, CEEU: Resenha Tributária, 1981, pp. 289-323 (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 6).
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 9ª ed. revista e ampliada, São Paulo, Malheiros, 1997.
- CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*, 4ª ed. corr. e aumentada, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1990.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*. Fundamentos Jurídicos da Incidência, 2ª ed. revista, São Paulo, Saraiva, 1999.
- _____. "Sobre os Princípios Constitucionais Tributários". *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 15, nº 55, pp. 142-155, jan./mar. 1991.
- _____. "O Instituto da Isenção como Instrumento de Extrafiscalidade", *Projeção: Revista Brasileira de Tributação e Economia*, ano 1, nº 11, pp. 32-38, out. 1976.
- _____. *Teoria da Norma Tributária*, 2ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1981.
- CATAUDELLA, Antonino. "Fattispecie" (verbetes). *Enciclopedia del Diritto*, Costantino Mortati e Salvatore Pugliatti (dir.), vol. XVI, Estr-Fat., Milano, Giuffrè, 1967, pp. 926-941.
- CEZAROTTI, Guilherme. "O Princípio da Estrita Legalidade no Direito Tributário". *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 73, pp. 194-223.
- CHAVES, Antonio. "Contribuição de Melhoria", *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, nº 99, pp. 407-412.
- CHENOT, Bernard. *L'Organisation Économique de l'État*. Paris, Dalloz, 1965.
- COCIVERA, Benedetto. *Corso di Diritto Tributario*, Bari, Dott. Francesco Cacucci, 1965.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. "As Contribuições Especiais no Direito Tributário Brasileiro". *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, São Paulo, Max Limonad, 1998, pp. 773-792.
- _____. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1993.
- COLIN, Ambroise e CAPITANT, H. *Cours Élémentaire de Droit Civil Français*, tome deuxième, 8ª ed., Paris, Dalloz, 1935.
- COOLEY, Thomas M. *A Treatise on the Law of Taxation*, vol. 2, 3ª ed., Chicago, Callaghan and Company, 1903.
- COMPARATO, Fábio Konder. "Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988". *Revista de Direito Público*, São Paulo, nº 93, jan./mar. 1990.

- CONCEIÇÃO, Marcia Dominguez Nigro. *Conceitos Indeterminados na Constituição: requisitos da relevância e urgência (art. 62 da CF)*, São Paulo, Celso Bastos: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999.
- CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*, São Paulo, Dialética, 1996.
- CORREA, Walter B. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*, São Paulo, 1964.
- COSTA, Alcides Jorge. "Algumas Idéias sobre uma Reforma do Sistema Tributário Brasileiro", *Direito Tributário Atual*, Ruy Barbosa Nogueira (coord.), vols. 7/8, São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário; Resenha Tributária, 1987/88, pp. 1.733-1.770.
- _____. Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 15, nº 55, pp. 297-302, jan./mar. 1991.
- _____. Natureza Jurídica dos Empréstimos Compulsórios. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, nº 70, pp. 1-11, out./dez. 1962.
- _____. *Taxa e Preço Público*. Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo, CEEU: Resenha Tributária, 1985, pp. 1-6 (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, 10).
- COSTA, Ramón Valdés. *Curso de Derecho Tributario: nueva versión*, Buenos Aires, Depalma; Santa Fé de Bogotá, Temis; Madrid, Marcial Pons, 1996.
- COSTA, Regina Helena. Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa, *Revista de Direito Público*, São Paulo, nº 95, pp. 125 a 138, jul./set. 1990.
- _____. *Princípio da Capacidade Contributiva*, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1996.
- CRETTON, Ricardo Aziz. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2001.
- DEODATO, Alberto. *As Funções Extrafiscais do Imposto*, Belo Horizonte, Imprensa Oficial, 1949 (tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais para o concurso de professor catedrático de Ciência das Finanças).
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1988.
- _____. (nota). *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Aliomar Baleeiro (atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi), 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2001.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Da Lei Tributária no Tempo*, São Paulo, ed. do autor, 1968.
- _____. *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1986.
- _____. *Discriminação de Rendas Tributárias*, São Paulo, José Bushatsky, 1972.
- DORNELLES, Francisco Oswaldo Neves. "Acordos para Eliminar a Dupla Tributação da Renda", *Revista de Direito Tributário*, ano 2, nº 3, pp. 251-257, jan./mar. 1978.

- DOWELL, Stephen. *A History of Taxation and Taxes in England from the earliest Times to the present Day*, volume 4, Taxes on Articles of Consumption. S.I., Frank Cass & Co, 1965.
- DREWES, Franz. *Die steuerrechtliche Herkunft des Grundsatzes der gesetzmäßigen Verwaltung*. Tese de Doutorado apresentada à Hohen Rechts – und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel, Kiel, edição do autor, 1958.
- DUVERGER, Maurice. *Institutions Financières*. Paris: Presses Universitaires de France, 1956.
- ENGISCH, Karl. *Einführung in das juristische Denken*. 8. Auflage. Stuttgart; Berlin; Köln, Kohlhammer, 1983.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 4ª ed. (anotações de atualização por Geraldo Ataliba), São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977.
- FERNÁNDEZ, F. Javier Martín. "Los Fines de los Tributos", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, libro-homenaje al profesor Sainz de Bujanda, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, vol. 1, pp. 447-458.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. "Congelamento de Preços – Tabelamentos Oficiais", *Revista de Direito Público*, São Paulo, nº 76/77, pp.76-86, jul./set. 1989.
- _____. *Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal*. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilvetti (coords.), São Paulo, Dialética, 1998, pp. 275-285.
- _____. *Interpretação e Estudos da Constituição de 1988*, São Paulo, Atlas, 1990.
- _____. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*, 2ª ed., São Paulo, Atlas, 1994.
- _____. *O Pensamento Jurídico de Norberto Bobbio*. *Bobbio no Brasil – um retrato intelectual*. Carlos Henrique Cardim (organizador), Brasília, UnB; São Paulo, Imprensa Oficial do Estado, 2001, pp. 43-52.
- _____. *Teoria da Norma Jurídica*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direito Constitucional Econômico*, São Paulo, Saraiva, 1990.
- FICHERA, Franco. *Imposizione ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale*. s.l.: Edizione Scientifiche Italiane, s.d. (cerca de 1974).
- FLÄMIG, Christian. "Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht" (recensão), *Neue Juristische Wochenschrift*, ano 25, vol. 2, pp. 2.298-2.299, 1972.
- FLUME, Werner. "Besteuerung und Wirtschaftsordnung", *Steuerberater-Jahrbuch*, anos 1973/74, pp. 53-78.
- FORGIONI, Paula A. *Os Fundamentos do Antitruste*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998.
- FRAMHEIN, Diedrich. *Die Verfassungsrechtliche Zulässigkeit interventionistischer Steuergesetze im Hinblick auf Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes*, Köln, 1971.

- FRANKE, Siegfried F. "Ökonomische und politische Beurteilung von Öko-Steuern", *Steuer und Wirtschaft*, nº 3, pp. 217-228, 1990.
- _____. "Umweltabgabe und Finanzverfassung", *Steuer und Wirtschaft*, nº 1, pp. 26-38, 1994.
- FREUND, Ernst. *The Police Power*. Public Policy and Constitutional Rights, Chicago, Callaghan & Company, 1904.
- FRIAS, Ángeles García. "Los Fines Extrafiscales en las Tasas", *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, VV. AA., Madrid, IEF, Marcial Pons, 1991, pp. 171-183.
- FRIAUF, Karl Heinrich. Sondersteuern als verfassungsrechtliches Mittel zur Eindämmung des Strassen-Güterverkehrs? *Der Betriebs-Berater*, caderno 33, ano 22, pp. 1.345-1.350, 30 nov., 1961.
- _____. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*, Tübingen, J.C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1966.
- FRIEDRICH, Karl. Zwecksteuern und Rücksichtssteuern. *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht*, ano 2, pp. 621-635, 1928.
- GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo e FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1990.
- GARCÍA-QUINTANA, César Albiñana. "Los Impuestos de Ordenamiento Económico". *Hacienda Pública Española*, nº 71, pp.17-29, 1981.
- GARGANI Alberto. *Dal Corpus Delicti al Tatbestand*. Le Origini della Tipicità Penale, Milano, Giuffrè, 1997.
- GAWEL, Erik. "Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung. Lenkung und Finanzierung als Problem Lenkender (umwelt) Steuern", *Steuer und Wirtschaft*, nº 1, pp. 26-41, fev. 2001.
- _____. e EWINGMANN, Dieter. "Lenkungsabgaben und Ordnungsrecht", *Steuer und Wirtschaft*, nº 4, pp. 295-311, 1994.
- GIANNINI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Torino, Torinese, 1956.
- _____. *Istituzioni di Diritto Tributario*, 5ª ed. atualizada, Milano, Giuffrè, 1951.
- GIANTURCO, Emanuele. *Diritto delle Obbligazioni*, Napoli, Luigi Pierro, 1894.
- GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1961.
- GIORGI Giorgio. *Teoria delle Obbligazioni nel Diritto Moderno Italiano*, 5ª ed., Firenze, Fratelli Cammelli, 1899, vol. 3.
- GIORGIANNI, Michele. "Causa (Diritto Privato)" (verbetes), *Enciclopedia del Diritto*, vol. VI, Milanc, Giuffrè, 1960, pp. 547-576.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 1999.

- GORINI, Bruno. "La causa giuridica dell'obbligazione tributaria", *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, Milano, Giuffrè, 1940, pp. 161-195.
- GOSCH, Dietmar. "Juristische Beurteilung von Öko-Steuern", *Steuer und Wirtschaft*, n° 3, pp. 201-216, 1990.
- GRAU, Eros Roberto. "Conceitos Indeterminados", *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, São Paulo, Max Limonad. 1988, pp. 119-124.
- _____. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*, São Paulo, Malheiros, 1996.
- _____. *Elementos de Direito Econômico*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1982.
- _____. "A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário", *Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*, Maria A. M Carvalho (coord.), Rio de Janeiro, Forense, 1998, pp. 123-131.
- _____. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999.
- _____. *Planejamento Econômico e Regra Jurídica*, S.Paulo, Revista dos Tribunais, 1978.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*, São Paulo, Dialética, 2000.
- _____. "Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação", *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, Marco Aurélio Greco (coord.), São Paulo, Dialética, 2001, pp. 9-31.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. "Intorno al Concetto di Causa nel Diritto Finanziario", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Padova, CEDAM, pp. 372-385, 1939.
- _____. "L'Imposition Fiscale des Étrangers", *Recueil des Cours*, Académie de Droit International, Leiden, Cour International de Justice, n° 3, pp. 5-158, 1926.
- GROSS, Ivo. "Subventionsrecht und 'schädlicher Steuerwettbewerb': Selektivität von Steuervergünstigungen als gemeinsames Kriterium", *Recht der Internationalen Wirtschaft*, ano 48, Caderno 1, pp. 46-55, 2002.
- GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. "Conceitos Jurídicos Indeterminados e Discricionariedade Administrativa", *Revista dos Tribunais*, Caderno de Direito Constitucional e Ciência Política, São Paulo, ano 3, n° 12, pp. 84-115, jul./set. 1995.
- GUEDES, Josefina Maria M.M. e PINHEIRO, Sílvia M. *Anti-Dumping, subsídios e medidas compensatórias*, 2ª edição, São Paulo, Aduaneiras, 1996.
- GURTNER, Peter. "Die Steuerbilanz als wirtschaftspolitischer Lenkungsinstrument: Würdigung der wehrsteuerlichen Erleichterung zur Milderung der wirtschaftlichen Schwierigkeiten", *Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht*, vol. 47, 1978/79, pp. 561 a 577.

- HALLER, Heinz Zur. "Frage der Abrenzung zwischen interventionistischer und dirigistischer Steuerpolitik". *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, Heinz Haller, L. Kullmer, Carl S. Shoup e Herbert Timm (orgs.), Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 85-112.
- HAMATI, Cecilia Maria Marcondes. *A Capacidade Contributiva*, São Paulo, Resenha Tributária. 1990 (Imposto de Renda – Estudos 16).
- HANSJÜRGENS, Bernd. "Sonderabgaben aus finanzwissenschaftlicher Sicht – am Beispiel der Umweltpolitik", *Steuer und Wirtschaft*, n° 1, pp. 20-34, 1993.
- HARTMANN, Ulrich. "Rechtsbegriff, unbestimmter" (verbete). *Handwörterbuch des Steuerrechts* unter Einschluß von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft. Georg Strickrodt et al. (orgs.), Band 2. 2., neubearb. U. erw. Aufl. München, Beck; Bonn, Wissenschaftl. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981, p.1.118
- HEDTKAMP, Günter. "Krise des Steuerstaats?", *Staatsfinanzierung im Wandel*, Karl-Heinrich Hansmeyer (coord.), Berlin, Duncker und Humblot, 1983, pp. 11-31.
- HENSEL, Albert. *Steuerrecht* Reprintausg. d. Ausg. Berlin, Springer, 1933. Herne; Berlin, Neue Wirtschafts-Briefe, 1986.
- HENZE, Karl-Otto. *Verwaltungsrechtliche Probleme der staatlichen Finanzhilfe zugunsten Privater*, Heidelberg, Carl Winter Universitätsverlag, 1958.
- HERRERA MOLINA, Pedro M.. *Derecho Tributario Ambiental. (Environmental tax law): La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2000.
- HÖFLING, Wolfram. "Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform". *Steuer und Wirtschaft*, n° 3, pp. 242-251, 1992.
- HUGON, Paul. *O Imposto: Teoria Moderna e Principais Sistemas – O Sistema Tributário Brasileiro*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Financieras, 1951.
- IPSEN, Hans Peter. "Fragestellung zu einem Recht der Wirtschaftsplanung", *Planung I – Recht und Politik der Planung in Wirtschaft und Gesellschaft*, Joseph H. Kaiser (org.), Baden-Baden, Nomos 1965, pp. 35-66.
- ISENSEE, Josef. "Nichtsteuerliche Abgaben – ein weisser Fleck in der Finanzverfassung", *Staatsfinanzierung im Wandel*, Karl-Heinrich Hansmeyer (coord.), Berlin, Duncker und Humblot, 1983, pp. 435-461.
- JAKOB, Wolfgang. *Umsatzsteuer*, Munique, C.H. Beck, 1992.
- JANNOTTI, Onaldo Franco. "Conceitos Indeterminados e Origem Lógico-Normativa da Discricionariedade", *Revista de Direito Público*, São Paulo, n° 64, pp. 37-54, out./dez. 1982.
- JARACH, Dino. *Estudios de Derecho Tributario*, s.l. (posivelmente Buenos Aires), Cima Profesional, 1998.
- _____. *O Fato Imponível: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo* (trad. de Dejalma de Campos), São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989.

- JENETZKY, Johannes. "Abgaben als Instrument ökologischer Zielsetzungen", *Steuerrecht im Wandel: Festschrift zum 10jährigen Bestehen der Fachhochschule für Finanzer Baden-Württemberg*, PaulEisele e Reimar Zimmermann (orgs.), Stuttgart, Schäffer, 1989, pp. 111-132.
- _____. *System und Entwicklung des materiellen Steuerrechts in der wissenschaftlichen Literatur des Kameralismus von 1680 - 1840*, Berlin, Duncker & Humblot, 1976.
- JENKINS, Glenn P. e LAMECH, Ranjit. *Green taxes and incentive policies: an international perspective*, San Francisco, International Center for Economic Growth; Press, 1994.
- KAISER, Joseph. "Exposé einer pragmatischen Theorie der Planung", *Planung I - Recht und Politik der Planung in Wirtschaft und Gesellschaft*, Joseph H. Kaiser (org.), Baden-Baden, Nomos 1965, pp. 11-34.
- KIRCHHOF, Paul. "Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung", *Steuer und Wirtschaft*, ano 73, n° 26, pp. 3-11, 1996.
- _____. "Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuer", *Steuern im Verfassungsstaat: Symposium zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaß seines Geburtstags*, Paul Kirchhof et al., München, Beck, 1996, pp. 27-63.
- _____. "Staatliche Einnahmen", *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Josef Isensee e Paul Kirchhof (orgs.), Heidelberg, C. F. Müller, 1990, pp. 168-179.
- KLEIN, Friedrich. "Artikel 14 des Bonner Grundgesetzes als Schranke steuergesetzlicher Intervention?" *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, Heinz Haller, L. Kullmer, Carl S. Shoup e Herbert Timm (orgs.), Tübingen, J.C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 229-244.
- _____. "Eigentumsgarantie und Besteuerung", *Steuer und Wirtschaft*, ano 43, 1966, pp. 433-486.
- KLOEPFER, Michael Die lenkende Gebühr. *Archiv des öffentlichen Rechts*, vol. 97, Tübingen, J.C.B. Mohr, 1972, pp. 233-275.
- _____. "Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht", *Steuer und Wirtschaft*, 1972, pp. 176-181.
- KNIEF, Peter. *Steuerfreibeträge als Instrumente der Finanzpolitik*, Köln, Westdeutscher, 1968.
- KNIES, Wolfgang. *Steuerzweck und Steuerbegriff: eine dogmengeschichtliche und kompetenzrechtliche Studie*, München, Beck, 1976.
- KORNFELD, Gerard. *Der Sozialpolitische Nebenzweck in der Besteuerung: kritisch erörtert an einigen hauptbeispielen und an der bodenreformerischen Grundsteuer nach dem gemeinen Wert*, Born, Leipzig, Robert Noske, 1913.
- KORNHAUSER, Marjorie E. "The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction", *Michigan Law Review*, vol. 86, n° 3, pp. 465-523, dez. 1987.

- KRAUSE-ABLASS, Günter B. "Zur Frage der Verfassungsmässigkeit des Konjunkturzuschlags", *Steuer und Wirtschaft*, ano 47, pp. 707-722, 1970.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*, Band I, Allgemeiner Teil, München, Beck, 1991.
- LAMPE, A. "Die wirtschaftlichen Voraussetzungen der nicht-fiskalischen Steuergestaltung insbesondere der Steuerbegünstigung", *Beiträge zur Finanzwissenschaft: Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag 12. März 1928*. Hans Teschenmacher (org.), vol. 1, Tübingen, J.C.B., Mohr, 1928, pp. 172- 210.
- LANG, Joachim. *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln, Otto Schmidt, 1988.
- LAPATZA, José Juan Ferreira. *Tasas y precios públicos: La nueva parafiscalidad*. *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 64, pp. 485-518, out./dez. 1989.
- LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Berlin-Göttingen-Heidelberg, Springer, 1960 (Sechste, neu bearbeitete Auflage. Berlin-Heidelberg-New York-London-Paris-Tokyo-Hong Kong-Barcelona, Springer, 1991).
- _____. e CANARIS, Claus Wilhelm. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 3° ed., Berlin, Springer, 1995.
- LEE, R. A. *A History of Regulatory Taxation*, Kentucky, University Press of Kentucky, s.d. (cerca de 1976).
- LEOPOLDINO DA FONSECA, João Bosco. *Direito Econômico*, 3° ed., Rio de Janeiro, Forense, 2000.
- LITTMANN, Konrad. Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip. *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, Heinz Haller, L. Kullmer, Carl S. Shoup e Herbert Timm (orgs.), Tübingen, J.C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 113-134.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1994.
- MAFFEZZONI, Federico. *Il Principio di Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*, Torino, UTET - Torinese, 1970.
- MARBACH, Fritz. *Zur Frage der wirtschaftlichen Staatsintervention*, Bern, A. Francke s.d.
- MARCOVITCH, Jacques, SBAGIA, Roberto, STAL, Eva e TERRA, José Cláudio. *Instrumentos de Indução à Inovação Tecnológica: Uma Avaliação dos Incentivos Fiscais* (série Política Científica e Tecnológica), Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo, 1990.
- MARKULL, Wilhelm. *Gleichartige Steuern*. *Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, ano 4, pp. 535-615, 1930.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. "O Princípio da Legalidade no Direito Tributário Brasileiro", *Princípio da Legalidade: Caderno de Pesquisas Tributárias* n° 6, Ives Gandra da Silva Martins (coord.) São Paulo, CEEU, Resenha Tributária, 1981, pp. 325- 364.

- MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. "Comentarios sobre un Precepto Olvidado: El Artículo Cuarto de la Ley General Tributaria", *Hacienda Pública Española*, nº 32, Madrid, 1975, pp. 145-185.
- MASSANET, Juan Ramallo. "La Asimetría del Poder Tributario y del Poder de Gasto de las Comunidades Autónomas", *Revista Española de Derecho Constitucional*, ano 13, nº 39, pp. 43-62, set./dez. 1993.
- MATESCO, Virene Roxo e TAFNER, Paulo. *O Estimulo aos Investimentos Tecnológicos: O Impacto sobre as Empresas Brasileiras*, Rio de Janeiro, IPEA, 1996 (Texto para Discussão, 429).
- MATTERN, Gerhard. "Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz". *Der Betriebs-Berater*, ano 25, caderno 33, pp. 1.405-1.412, nov. 1970.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Estudos e Pareceres de Direito Público VIII: assuntos administrativos em geral*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984, pp 380-381.
- MÉLEGA, Luiz. "O Poder de Tributar e o Poder de Regular", *Direito Tributário Atual*, Ruy Barbosa Nogueira (coord.), vol. 7/8, São Paulo, IBDT; Resenha Tributária, 1987/88, pp. 1.771-1.813.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, 3ª ed., 9ª tir., São Paulo, Malheiros, 2001.
- _____. "Eficácia das Normas Constitucionais sobre Justiça Social", *Revista de Direito Público*, São Paulo, nº 57/58, pp. 233-256, jan./jun. 1981.
- MELLO, Gustavo Miguez de. "Política fiscal: finalidades da tributação", *Revista Forense*, ano 75, vol. 267, pp. 31-42, jul./set. 1979.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2000.
- _____. "Taxa e Preço Público", *Taxa e Preço Público: Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10*, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo, CEEU/Resenha Tributária, 1985, pp.187-214.
- MENCK, Karl Wolfgang. "Möglichkeiten steuerlicher Förderung von Investitionen in Entwicklungsländern", *Staatsfinanzierung im Wandel*, Karl-Heinrich Hansmeyer (coord.), Berlin, Duncker und Humblot, 1983, pp. 617-633.
- MEYER, Dorothea. *Entwicklung und Motive der nichtfiskalischen (insbesondere der wirtschaftspolitisch orientierten) Besteuerung in Deutschland auf der Ebene des Zentralstaats von 1871 bis 1969*, Münster, 1977.
- MEYER, Robert. Abgaben (verbete). *Oesterreichisches Staatswörterbuch*, Handbuch des gesamten österreichischen öffentlichen Rechtes, Ernst Mischler e Josef Ulrich. (orgs.), Erster Band, A-G. Wien, Alfred Hölder, 1895, pp. 5 a 9.
- MICHELÌ, Gian Antonio. *Corso di Diritto Tributario*, Torino, Torinese, 1970.
- MOHR, Arthur. *Die Lenkungssteuer: ein Instrument zur Induzierung sozialorientierten Verhaltens im Wohlfahrtsstaat?*, Zürich, Schulthess, 1976.
- MONCADA, Luís S. Cabral de. *Direito Económico*, 3ª ed. revista e atualizada, Coimbra, Coimbra, 2000.

- MONTESQUIEU (Charles-Louis de Secondat, Barão de la Brède e de Montesquieu). *Do Espírito das Leis* (tradução Bertrand Brasil), vol. 1, São Paulo, Nova Cultural, 1997.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. *Doutrina e Prática das Taxas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1976.
- MOREIRA, João Baptista. *Contribuições de Melhoria (Tratado de Direito Tributário*, Flávio Bauer Novelli – coordenador, volume VIII), Rio de Janeiro, Forense, 1981.
- MORSCHER, Siegbert. *Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten*, Wien, Manzschke 1982.
- MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capcità Contributiva*, Padova, CEDAM, 1973.
- MÜLLER, Klaus. Der Steuerbegriff des Grundgesetzes. *Betriebs-Berater*, Ano 25, caderno 26, pp. 1.105-1.109, set. 1970.
- MULLIN, Roque Garcia. "Tratados impositivos entre países desarrollados y países en desarrollo", *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 23/24, pp. 26-36, jan./jun. 1983.
- MUSSGNUG, Reinhard. "Die Zweckgebundene öffentliche Abgabe", *Festschrift für Ernst Forsthof zum 70. Geburtstag*, Schnur, roman (org.), 2ª ed., München, C.H. Beck, 1974, pp. 259-301.
- NASCIMENTO, A. Theodoro. *Preços, Taxas e Parafiscalidade (Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, Aliomar Baleeiro (coord.), vol. VII), Rio de Janeiro, Forense, 1977.
- NEUMARK, Fritz. "Grundsätze und Arten der Haushaltführung und Finanzbedarfsdeckung", *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Wilhelm Gerloff e Fritz Neumark (orgs.), Tübingen, J.C.B.Mohr (Paul Siebeck), 1952, pp. 606-669.
- _____. *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung*, Bern, Verlag A. Francke, s.d.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro: Curso de Direito Tributário*, 3ª ed. revista e atualizada, São Paulo, José Busbatsky, 1971.
- _____. Tributo I (verbete). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, R. Limongi França (coord.), vol. 75, São Paulo, Saraiva, 1977.
- NOVELLI, Flávio Bauer. "O Princípio da Anualidade Tributária", *Revista de Direito Administrativo*, vol. 137, jul./set. 1979, pp. 1 a 41.
- NOVOA, César García. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2000.
- NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Económico*, 3ª ed. rev. e atual., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001.
- _____. *Desenvolvimento e Ecologia*, São Paulo, Saraiva, 1975.
- _____. *Fundamentos para uma Codificação do Direito Económico*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1995.

- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*, Rio de Janeiro, Renovar, 1988.
- _____. *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*, 2ª ed. revista e ampliada, Rio de Janeiro, Renovar, 1999.
- _____. "Legalidade Tributária, O Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta", *Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*, Maria A. M. Carvalho (coord.), Rio de Janeiro, Forense, 1988, pp. 205 a 215. Também publicado na *Revista de Direito Tributário*, nº 70, pp. 106-119.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Taxas de Polícia*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1980.
- OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 1980.
- OLLERO, Gabriel Casado. "Los Fines no Fiscales de los Tributos", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Libro-homenaje al profesor Sainz de Buja, vol. 1, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pp. 103-152.
- OZCARIZ, Enrique de Tapia. *Las Cortes de Castilla*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1964.
- PACHECO, Angela M. da Motta. "Denúncia Espontânea e Isenções – Duas Figuras da Tipologia das Normas Indutoras de Conduta", *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 57, junho de 2000, pp. 7-18.
- PAIVA, Leila. *Disciplina Jurídica da Extrafiscalidade*. Dissertação de Mestrado apresentada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, ed. da autora, s.d.
- PAULICK, Heinz. "Die Wirtschaftspolitische Lenkungsfunction des Steuerrechts und ihre verfassungsmässigen Grenzen", *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, Heinz Haller, L. Kullmer, Carl Schoup e Herbert Timm (orgs.), Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 203-231.
- PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. "Contribuição de Melhoria – A lei federal normativa", *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, vol. 12, pp. 1-31 e vol. 13, pp. 1-22, s.d.
- PIRES, Adilson Rodrigues. *Práticas Abusivas no Comércio Internacional*, Rio de Janeiro, Forense, 2001.
- PLANIOL, Marcel. *Traité Élémentaire de Droit Civil*. Revisto e completado por Georges Ripert, Tome Deuxième, 3ª ed., Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1949.
- POHMER, Dieter. "Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensumverteilung", *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, Heinz Haller, L. Kullmer, Carl S. Shoup e Herbert Timm (orgs.), Tübingen, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 135-167.
- POMINI, Renzo. *La causa Impositionis nello Svolgimento Storico della Dottrina Finanziaria*, Milano, Giuffrè, 1951.

- PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 2000.
- PRADO, Sérgio e CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. *A Guerra Fiscal no Brasil*, São Paulo, Fundap: Fapesp, Brasília, Ipea, 2000.
- PUGLIESI, Mario. *La Finanza e i suoi Compiti Extra-Fiscali negli Stati Moderni*, Padova, CEDAM, 1932.
- RAMOS, José Nabantino. *Sistema Brasileiro de Direito Econômico*, S. Paulo, Resenha Tributária e Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1977.
- RÁO, Vicente. "Jóquei Clube de São Paulo. Inteligência do Decreto nº 24.646, de 1934. Os 'Consideranda' na Interpretação da Lei. Conceito de Serviço Público. Delgação de Atribuições da Administração Federal às Entidades de Corridas. Subordinação Destas à Competência Fiscal somente da União. Interpretação dos Arts. 30 e 31 da Carta Magna. Imposto Municipal sobre Ingressos e de Licença. Inconstitucionalidade da Lei Municipal nº 5.092, de 1956. Intributabilidade, ainda Resultante de Contrato", *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 47, vol. 276, pp. 62-76, out. 1958.
- RICCI, Francesco. *Corso Teorico-Pratico di Diritto Civile*, vol. 6, Torino, Torinese, 1929.
- RINCK, Gerd. *Wirtschaftsrecht*, 2ª ed. revista, Köln, Berlin, Bonn, München, Carl Heymanns, 1969.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do Montante do Tributo*. Quantificação, Fixação e Avaliação, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 1995.
- RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: daargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer*, München, Beck, 1994.
- _____. *Steuerrecht als Mittel der Umweltpolitik*, Baden-Baden, 1993.
- _____. "Steuervergünstigung als Instrument der Umweltpolitik", *Steuer und Wirtschaft*, nº 3, pp. 204-213, 1994.
- ROTHMANN, Gerd Willi. "Considerações sobre Extensão e Limites do Poder de Tributar", *Estudos Tributários* (em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa), Ruy Barbosa Nogueira (direção e colaboração), São Paulo, Resenha Tributária, s.d. (cerca de 1974), pp. 207-221.
- _____. *Extrafiscalidade e Desenvolvimento Econômico*, Separata do Relatório 1966-1970, São Paulo, Câmara Teuto-Brasileira de Comércio e Indústria, pp. 107-115.
- _____. *O Princípio da Legalidade Tributária, Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual*, Antonio Roberto Sampaio Dória e Gerd Willi Rothmann, Belém, CEJUP, 1983, pp. 77-120.
- ROTONDI, Aster. *Appunti sull'Obbligazione Tributaria*, Padova, CEDAM, 1950.
- RUGGIERO, Roberto de. *Instituições de Direito Civil*, trad. por Ary dos Santos, S. Paulo, Saraiva, 1934, vol. I.
- RUPP, Hans H. "Zur Problematik öffentlich-rechtlicher Machtpotenzierung durch Funktionskombination", *Neue Juristische Wochenschrift*, ano 23, caderno 13, pp. 569-573, mar. 1968.

- RUPPE, Hans Georg. *Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten*, Wien, Manzsche, 1982.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. "As Classificações no Sistema Tributário Brasileiro", in *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, I Congresso Internacional de Direito Tributário, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, São Paulo, Max Limonad, 1998, pp. 125-147.
- SATTA, Filippo. *Principio di Legalità e Pubblica Amministrazione nello Stato Democratico*, Padova, CEDAM, 1969.
- SCHEUNER, Ulrich. "Verfassungsrechtliche Probleme einer zentralen staatlichen Planung", *Planung I - Recht und Politik der Planung in Wirtschaft und Gesellschaft*, Joseph H. Kaiser (org.), Baden-Baden, Nomos, 1965, pp. 67-89.
- SCHMIDT, Dora. *Nichtfiskalische Zweck der Besteuerung*. Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik, Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1926.
- SCHMÖLDERS, Günter. "Die Steuer als Instrument der Währungspolitik", *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, Heinz Haller, L. Kullmer, Carl S. Shoup e Herbert Timm (orgs.), Tübingen, J.C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 253-290.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. "Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa", *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, Marco Aurélio Greco (coord.), São Paulo, Dialética, 2001, pp. 357-373.
- _____. "Discriminação de Competências e Competência Residual", *Direito Tributário*, Estudos em Homenagem a Brandão Machado, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Zilveti (coords.), São Paulo, Dialética, 1999, pp. 82-115.
- _____. "A Instituição da Contribuição de Melhoria e a Necessidade da Valorização do Imóvel", *Direito Tributário Atual*, Alcides Jorge Costa (coord.), vol. 15, São Paulo, IBDT, Dialética, 1998, pp. 51-59.
- SCHUARTZ, Luis Fernando. "Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Atuação do Estado no Domínio Econômico", *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, Marco Aurélio Greco (coord.), São Paulo, Dialética, 2001, pp. 33-60.
- SCHUMPETER, Joseph. *Die Krise des Steuerstaats*, Graz/ Leipzig, Verlag Leuschner & Lubensky, 1918.
- SELIGMAN, Edwin R. A. *Essays in Taxation*, 10ª edição, revisada, New York, The Macmillan Company, 1931 (reprints of Economic Classics, New York, Augustus M. Kelley, 1969).
- SELMER, Peter. *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Frankfurt am Main, Athenäum, 1972.

- SERRANO, Francesco. "Le disposizioni transitorie e la nascita dell'obbligazione tributaria nella legge del registro", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano, Giuffrè, 1949, pp. 143-153.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 16ª ed. rev. e atual., São Paulo, Malheiros, 1999.
- SILVA, Pedro Melo da. *Os Incentivos Fiscais como Instrumento de Desenvolvimento*, Belém, SUDAM, 1978.
- SIMONE, Romualdo. *L'Imposta sui Celibi*, Padova, CEDAM, 1930.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1950.
- SOUZA, Hamilton Dias de e GRECO, Marco Aurélio. "Distinção entre Taxa e Preço Público", *Taxa e Preço Público: Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 10*, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo, CEEU/Resenha Tributária, 1985, pp. 111-132.
- SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*, 4ª ed., São Paulo, LTr, 1999.
- SPANNER, Hans. "Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung", *Steuer und Wirtschaft*, ano 47, pp. 378-394, 1970.
- _____. "Generalklausel" (verbete). *Handwörterbuch des Steuerrechts* unter Einfluß von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft. Georg Strickrodt et al (orgs.). Band 1. 2., neubearb. U. erw. Aufl. München: Beck; Bonn: Verlag des Wissenschaftl. Inst. d. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981, p. 601.
- STARCK, Christian. "Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff", *Verfassung - Verwaltung - Finanzen: Festschrift für Gerhard Wacke*, Klaus Vogel e Klaus Tipke (orgs.), Köln, Dr. Otto Schmidt, 1972, pp. 193-210.
- STRACHE, Karl-Heinz. *Das Denken in Standards - Zugleich ein Beitrag zur Typologie*, Berlin, Duncker & Humblot, 1968.
- SUHR, Dieter. "Fernsprechgebühren - Luxusabgaben auf die Daseinsvorsorge?" *Der Betriebs-Berater*, ano 23, caderno 15, pp. 611-613.
- SURREY, Stanley S. "Steueranreize als ein Instrument der staatlichen Politik", *Steuer und Wirtschaft*, nº 4, pp. 359-377, 1981.
- TÁCITO, Caio. "O Poder de Polícia e seus Limites", *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, vol. 27, nº 1, pp. 1-11, jan./mar. 1952.
- TABOADA, Carlos Palao. "La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, pp. 493-504, out./dez. 1983.
- TESORO, Giorgio. "La causa giuridica dell'obbligazione tributaria", *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, Bari, Dott. Luigi Macri, 1937, pp. 31-45.
- THIEL, Jochen e EVERSBERG, Horst. "Gesetz zur steuerlichen Förderung von Kunst, Kultur und Stiftung sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften", *Der Betrieb*, Caderno 3, pp. 118-128, 18 jan. 1991.

- THORSTENSEN, Vera. *OMC – Organização Mundial do Comércio: as regras do comércio internacional e a nova rodada de negociações multilaterais*, 2ª ed., São Paulo, Aduaneiras, 2001.
- TILBERY, Henry. “Base Econômica e Efeito das Isenções”, *Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento*, Antonio Roberto Sampaio Dória (coord.), s.l., s.d.
- _____. “O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação”, *Estudos Tributários* (em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa), Ruy Barbosa Nogueira (direção e colaboração), São Paulo, Resenha Tributária, s.d. (cerca de 1974), pp. 307-348.
- TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, 3 vols., Köln, Otto Schmidt, 1993.
- _____. “Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário”, in *Direito Tributário*, Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira, Brandão Machado (coord.), São Paulo, Saraiva, 1984, pp. 515-527.
- _____. “Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária”, *Direito Tributário*, Estudos em Homenagem a Brandão Machado, Luís Eduardo Schoucri e Fernando Aurélio Zilvetti (coords.), São Paulo, Dialética, 1998, pp. 60-70.
- _____. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*. Vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, Köln, Otto Schmidt, 1981.
- _____. *Steuerrecht* (atualizado por Joachim Lang), 16ª ed. totalmente atualizada, Köln, Otto Schmidt, 1998.
- _____. “Über die Gleichartigkeit von Steuern”, *Steuer und Wirtschaft*, n° 3, pp. 242-251, 1975.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 9ª ed. atualizada, Rio de Janeiro, Renovar, 2002.
- _____. “Ética e Justiça Tributária”, *Direito Tributário*, Estudos em Homenagem a Brandão Machado, Luís Eduardo Schoucri e Fernando Aurélio Zilvetti (coords.), São Paulo, Dialética, 1998, pp. 173-196.
- _____. *Sistemas Constitucionais Tributários*, Rio de Janeiro, Forense, 1986.
- _____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, volume III: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia, Rio de Janeiro, Renovar, 1999; volume V: O Orçamento na Constituição, 2ª ed. revista e atualizada até a publicação da Emenda Constitucional n° 27, de 21.03.2000, e da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei complementar n° 101, de 04.05.2000), Rio de Janeiro, Renovar, 2000.
- TROTABAS, Louis. “L’Applicazione della Teoria della Causa nel Diritto Finanziario”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* (trad. por Fulvia Carena), Padova, CEDAM, 1937, pp. 34-53.
- UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário* (tradução de Marco Aurélio Greco), São Paulo, Revista dos Tribunais, EDUC, 1976.
- VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias* Rubens Gomes de Sousa (trad.), Rio de Janeiro, Edições Financeiras S.A., s.d. (título original: *Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie*, Padova, CEDAM, 1932).

- VASCO, Domingo Carbajo. “La Imposición Ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas”, *Impuestos*, II, Madri, La Ley, 1993, pp. 265-275.
- VAZ, Manuel Afonso. *Direito Econômico: A Ordem Econômica Portuguesa*, 4ª ed. rev. e atualizada, Coimbra, 1998.
- VENÂNCIO FILHO, Alberto. *A Intervenção do Estado no Domínio Econômico: O Direito Público Econômico no Brasil*, Fac-similar, Rio de Janeiro, Renovar, 1988.
- VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Teoria Geral do Direito Econômico*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977.
- VOGEL, Emanuel Hugo. “Die rechtliche Natur der Finanzobligation im österreichischen Abgabenrecht”, *Finanzarchiv*, vol. XXIX (1912), pp. 471 a 566.
- VOGEL, Klaus. “Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht”, *Steuer und Wirtschaft*, n° 2, pp. 97-121, 1977.
- _____. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, 3, Völlig neubearb. Aufl. München, Beck, 1996.
- _____. “Friauf, Karl Heinrich: Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze” (recensão), *Juristenzeitung*, 1967.
- _____. “Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung”. *Deutsche Steuerzeitung*, out. 1975, pp. 409-415.
- _____. “Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick”, *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*, Herne, Industria 1969, pp. 225-243.
- _____. “Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha”, *Direito Tributário*, Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira, Brandão Machado (coord.), São Paulo, Saraiva, 1984, pp. 543-554.
- WAER, Paul e VERMULST, Edwin. “EC Anti-Subsidy Law and Practice After the Uruguay Round”, *Journal of World Trade*, vol. 3, n° 4, pp. 19-43, jun. 1999.
- WEISFLOG, Walter E. *Rechtsvergleichung und juristische Übersetzung: eine interdisziplinäre Studie*, Zürich, Schulthess, 1996.
- WENDT, Rudolf. *Die Gebühr als Lenkungsmittel*, Hamburg, Hansischer Gildeverlag, Joachim Heitmann & Co., 1975.
- WILKE, Dieter. *Gebührenrecht und Grundgesetz*, München, Beck, 1973.
- WILLEMART, Elisabeth. *Les Limites Constitutionnelles du Pouvoir Financier* Bruxelles: Bruylant, 1959.
- XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*, 5ª ed. atualizada, Rio de Janeiro, Forense, 1998.
- _____. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978.
- _____. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, São Paulo, Dialética, 2001.

- ZAMPETTI, Americo Beviglia. "The Uruguay Round Agreement on Subsidies: A Forward-Looking Assessment", *Journal of World Trade*, vol. 29, nº 6, pp. 5-29, 1995.
- ZEZSCHWITZ, Friedrich. "Preisregelung durch Mehrwertsteuer – ein verfassungswidriger Formenmißbrauch?", *Steuer und Wirtschaft*, ano 48, nº 1, pp. 26-31, fev. 1971.
- ZILVETTI, Fernando Aurélio. "Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial", *Direito Tributário*, Estudos em Homenagem a Brandão Machado, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.), São Paulo, Dialética, 1998, pp. 36-47.
- ZULEEG, Manfred. *Die Rechtsform der Subventionen*, Berlin, Walter de Gruyter & Co., 1965.

Jurisprudência

- BRASIL. Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo. Contribuição de melhoria – Valorização imobiliária – Requisito (AC 448.861/5, 1º TAC SP) Apelante: Gilberto Quilici Maciel. Apelada: Prefeitura Municipal de Peruibe. Relator: Juiz Morato de Andrade, j. em 04.12.91. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, ementa 1/5106, nº 9, p. 168, 1ª quin. maio 1992.
- BRASIL. Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo. Primeiro Conselho. Contribuição de melhoria – Fato gerador – Realização de obra – Suficiência – CF/88 (AEO 525.756/3). Apelante: Juízo de Ofício. Apelados: Acacio Carreira Navega e outros. Relator: Juiz Ary Bauer, Ac. da 1ª C., j. em 30.11.92. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, ementa 1/5980, nº 5, p. 84, 1ª quin. mar. 1993.
- BRASIL. Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo. Primeiro Conselho. Contribuição de melhoria – Fato gerador – Valorização imobiliária – CF/88. AC 469.584-3, 1º TAC SP. Apelante: Juízo de ofício. Apelado: Rovilson Antonio Pascoal. Relator: Juiz Orclarino Moeller, Ac. da 1ª C., j. em 30.11.92. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, ementa 1/5979, nº 5, pp.84-83, 1ª quin. mar. 1993.
- BRASIL. Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, Quarto Conselho. Contribuição de melhoria – Fato gerador – Valorização imobiliária – Necessidade – Construção de ponte. AC 483.001-1. Apelante: Prefeitura Municipal de Iguape. Apd.: Antonio Firmino da Silva e outros. Relator: Juiz Carlos Bittar, j. em 14.10.93. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, ementa 1/6847, nº 22, p. 444, 2ª quin. nov. 1993.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. Importação: Alíquotas: Majoração por ato executivo. Motivação. Ato. Imposto de importação: Fato gerador. C.F., art. 150, III, "a", e art. 153, I. RE 225.602. Recorrente: União Federal. Recorrido: Destilaria Baía Formosa S/A. Relator: Ministro Carlos Velloso, j. em 25.11.98, nº 68, 06 abr. 2001.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Contribuição de melhoria – Fato gerador – Valorização imobiliária – Requisito; Recapeamento Asfáltico – Serviço de conservação – Intributabilidade. RE 115.863-8. Recorrente: Sociedade Comercial Pneuândia Ltda. e outros. Recorrida: Prefeitura Municipal de Bragança Paulista. Relator: Ministro Célio Borja, j. em 29.10.91, *DJU*, p. 6.268, 08.05.92. *Repertório IOB de Jurisprudência*, ementa 1/5189, São Paulo, nº 11, 1ª quin. jun. 1992.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Incisos 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Fixa valores fixos pelo não-recolhimento e sonegação de Tributos Estaduais. (ADI 2.098-1.) Recorrente: Governo do Estado do Rio de Janeiro. Recorrida: Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Ilmar Galvão, j. em 24.10.2002. *DJ*, 14.02.2003.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, IPMF – EC nº 3/93 e LC nº 77/93 – Suspensão dos efeitos até 31.12.93 – Princípio da anterioridade – "Cláusula da Pétrea" (ADIn 939-7 – DF – medida cautelar). Recorrente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Recorrido: Presidente da República e outro. Relator: Ministro Sydney Sanches, j. em 15.09.93, *DJU* de 17.12.93, p. 28.067, ementa oficial. *Repertório IOB de Jurisprudência*, ementa 1/7025, São Paulo, nº 2, pp. 25-26, 2ª quin. jan. 1994.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Majoração excessiva de imposto. *Nullus census sine lege*. O exercício do poder de taxar e seus limites. Conhecimento de recursos extraordinário pela letra C do art. 101, nº III, da Constituição Federal e seu desprovimento. RE 18.331. Recorrentes: Marques & Viegas. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Orozimbo Nonato, Ac. da 2ª T., de 21.09.51). *Revista Forense*, Rio de Janeiro, nº 145, pp. 164-169, maio 1951.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Parágrafo único do art. 154, da Lei nº 194, de 29.12.1994, introduzido pelo art. 1º, da Lei nº 350, de 07.07.1997, ambas do Estado do Amapá – IPVA (ADI 2.054-1). Recorrente: Governo do Estado do Amapá. Recorrida: Assembléia Legislativa do Estado do Amapá. Relator: Ministro Néri da Silveira, j. 28.08.97. *DJ*, 19.12.2001.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Constitucional. Jornais, Livros e Periódicos. Imunidade Tributária. Insumo. Extensão mínima. Recurso provido. RE 189.192-1/SP. Recorrente: Empresa Folha da Manhã S/A. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Maurício Corrêa (Ac. da 2ª T., de 25.03.97), *DJ*, 23.05.97. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 24, p. 163, set. 1997.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Taxa de calçamento urbano, sua constitucionalidade – Tributos, sua repartição. I – Constitucionalidade da taxa de calçamento urbano, em face das cartas de 1891, 1934 e 1937 e da jurisprudência local e federal. II – Repartição de ônus em função da participação, direta e indireta nas vantagens. III – Conceito de contribuição de melhoria e sua manutenção no regime da atual Constituição. IV – Repartição de tributos e interdependência de atividades estaduais e municipais. RE nº 5500-RS. Francisco Sanches Junior e Prefeitura Municipal do Rio Grande. Relator: Filadelfo Azevedo. *Direito: Doutrina, Legislação e Jurisprudência*, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, vol. 27, pp. 251-58, maio-jun. 1944.
- BRASIL. Superior Tribunal da Justiça. Tributário – IPVA – Alíquota – Carro importado. RMS 10.906/RJ Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Germana Lyra Bahr e outros. Relator: Min. Nilson Naves, Decisão 07.11.2000, *DJU* 1-E, p. 251, 24.11.2000. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 67, p. 196, abr. 2001.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Imposto de licença e publicidade. Majoração exagerada, impedimento ou dificultado o livre exercício de profissão lícita. Ofensa aos arts. 141, 145 e seu parágrafo único, e 202 da Constituição Federal. Remessa de autos ao Tribunal Pleno. Voto Vencido. Agravante: Monteiro & Laborinhas. Agravado: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Desembargador Samuel Francisco Mourão, j. em 25.05.1950. *Revista dos Tribunais*, ano 39, nº 188, pp. 861-863, nov. 1950.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação 48.491. Apelante: Prefeitura Municipal de Santos. Apelado: Marques & Veigas. Relator: Desembargador Sabino Júnior. 25 de agosto de 1950. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, vol. 135, pp. 480-482, maio 1951.

BRASIL. Tribunal Regional Federal DF. Ag. Inst. nº 2001.01.00.023320-3/DF. Agravante: Interfax Comércio Importação e Exportação Ltda. Agravado: Agência Nacional de Vigilância Sanitária. Relator: Juiz Olindo Menezes, j. em 13.11.2001, *DJU* 2, p. 41, 17 jan. 2002.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Primeira Região Bahia, 3ª Turma. Ação Anulatória de débito fiscal - IR - Lançamento - Bases inseguras - Efeitos. AC 91.01.00801-3/BA. Apelante: Fazenda Nacional. Apelado: Gilberto Leite Correia. Relator: Juiz Adhemar Maciel j. em 05.02.1992, *DJU* II, p. 4.091 - ementa oficial - 27.02.1992. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, nº 9, pp.170-171, 1ª quin. maio 1992.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Tributário. Controle da Constitucionalidade. IOF. Lei nº 8.033/90. Tributo com efeito confiscatório. Necessidade de Lei Complementar. AMS nº 95.05.49273/PB. Relator: Juiz José Delgado, Ac. da 2ª T., de 20.06.1995. *DJU* 2, p. 48.734, 04 ago. 1995.

Acesso Eletrônico

BverfG, 2BvR 1991/95 vom 16.12.1997 (1-114 [60-61]). Disponível em: <<http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/frames/rs19971216-2bvr199195>>. Acesso em 17 de fevereiro de 2002.

BverfG, 2BvR 1876/91 vom 16.12.1998 (1-168). Disponível em: <<http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/frames/rs19971216-2bvr187691>>. Acesso em 17 de fevereiro de 2002.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Demonstrativo de Benefícios Tributários - DBT-2001. Brasília: SRF, 2001. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/EstTributarios/BenTributarios/2001>. Acesso em 05.09.2001.

WORLD TRADE ORGANIZATION. Appellate Body Report, 24.2.2000 - WT/DS108/AB/R, United States-Tax Treatment for Foreign Sales Corporations. Disponível em: http://docsonline.wto.org/GEN_viewerwindow.asp?D:/DDFD/DOCUMENTS/T/WT/DS/108ABRW.DOC.HTM&skip=0. Acesso em 21.02.2002.

ÍNDICE ONOMÁSTICO

(Os números referem-se às páginas.)

A

ADRIANI, P. J. A. - 147
ALESSI, Renato - 145
ALVAREZ, Otávio - 124
AMARO, Luciano da Silva - 129, 130, 174, 187, 189, 272
AQUINO, São Tomás de - 140
ARISTÓTELES - 140
ARNDT, Hans-Wolfgang - 191
ARNIM, Hans Herbert von - 33, 46, 47, 49, 50, 51
ASCENSÃO, Oliveira - 246
ASÚA, Luis Jiménez de - 244
ATALIBA, Geraldo - 33, 128, 173, 178, 189, 225, 250, 347
AYALA, Jose Luis Perez de - 147, 238, 254, 265, 283

B

BABROWSKI, Udo W. - 56, 57, 64, 67, 242, 299, 332
BALEIRO, Aliomar - 7, 125, 126, 154, 168, 169, 173, 185, 268, 299, 302, 306, 311, 312, 315, 342
BAPTISTA, Luiz Olavo - 211
BARACHO, José Alfredo de Oliveira - 82, 340
BARBOSA, Ruy - 273
BARRETO, Aires Fernandino - 174, 188, 304
BARTHOLINI, Salvatore - 238, 254
BASTOS, Celso Ribeiro - 80, 90, 94, 101
BAYER, Hermann-Wilfried - 57, 207, 229, 243, 332

BECKER, Alfredo Augusto - 25, 47, 307
BEKER, Manfred - 167
BELING, Ernst - 242
BELLSTEDT, Christoph - 21, 138, 148, 149, 150, 206, 233, 234, 235, 236, 237, 310
BERLIRI, Antonio - 140, 141
BERTOLISSI, Mario - 343
BIELSA, Rafael - 147
BIRK, Dieter - 27, 111, 230
BLUMENSTEIN, Ernst - 145
BOBBIO, Norberto - 51
BÖCKLI, Peter - 17, 49, 53, 54, 205, 206, 262, 265, 293, 294, 308
BÖHM, Lucie - 18, 20, 157
BOITEUX, Fernando Netto - 86
BONFANTE, Pietro - 134
BORGES, José Souto Maior - 54, 270, 279, 295

BOULANGER - 11
BRIGGS, Charles W. - 2
BRITO, Edvaldo - 173
BRODERSEN, Carsten - 197
BUECHELE, Paulo Arminio Tavares - 293, 294
BÜHLER, Ottmar - 147, 260
BUJANDA, Sainz de - 278

C

CAGGIANO, Monica Herman Salem - 69
CALDERARO, Francisco - 124
CANNAN - 181
CANARIS, Claus Wilhelm - 244, 245
CANSIER, Dieter - 48, 77

CANTO, Gilberto de Ulhôa - 139, 143, 153, 164, 257, 286
 CAPELLA - 51
 CAPITANT, Henri - 133
 CARNELUTTI, Francesco - 51
 CARRAZA, Roque Antônio - 169, 174, 187, 188, 244, 251
 CARRIÓ, Genaro R. - 8, 248
 CARVALHO, Paulo de Barros - 8, 10, 14, 31, 128, 226
 CATAUDELLA, Antonino - 242
 CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. - 95
 CEZAROTTI, Guilherme - 264
 CHAVES, Antonio - 182
 CHENOT, Bernard - 81
 COASE - 77
 COCIVERA, Benedetto - 140
 COELHO, Sacha Calmon Navarro - 127, 128, 129, 175, 189, 190, 207, 226, 241, 264, 268, 272, 273, 287, 306
 COLIN, Ambroise - 133
 COMPARATO, Fábio Konder - 1
 CONCEIÇÃO, Marcia Dominguez Nigro - 250, 251
 CONTI, José Maurício - 150, 285, 292, 296, 304
 COOLEY, Thomas M. - 117
 CORREA, Walter Barbosa - 15, 33
 COSTA, Alcides Jorge - 28, 178, 190, 287, 345, 346
 COSTA, Ramón Valdés - 138, 142, 145
 COSTA, Regina Helena - 258, 282, 285
 COUTINHO, Fábio de Sousa - 257
 CRETTON, Ricardo Aziz - 293

D

DEODATO, Alberto - 110, 113, 114, 156, 157, 181, 205
 DERZI, Misabel Abreu Machado - 84, 123, 124, 207, 246, 247, 271, 279, 290, 291, 300, 302, 303, 306, 313, 314, 315
 DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio - 173, 231, 271, 276, 303, 306, 307, 342, 348
 DORNELLES, Francisco Oswaldo Neves - 217

DOWELL, Stephen - 112
 DREWES, Franz - 233, 234
 DUVERGER, Maurice - 3

E

ENGISCH, Karl - 248, 249, 250, 259
 ENTERIA, Eduardo García de - 260
 EVESBERG, Horst - 62
 EWRINGMANN, Dieter - 29

F

FALCÃO, Amílcar de Araújo - 250, 286
 FERNÁNDEZ, F. Javier Martín - 172
 FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón - 260
 FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio - 4, 5, 7, 9, 10, 26, 28, 35, 50, 83, 85, 86, 95, 99, 100, 140
 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves - 80, 83, 337, 339, 340, 341
 FICHERA, Franco - 88, 279
 FLÂMIG, Christian - 161
 FLUME, Werner - 87, 149, 150, 161, 296, 297
 FONSECA, João Bosco Leopoldino da - 42, 72, 89, 91
 FORGIONI, Paula A. - 76
 FRAMHEIN, Diedrich - 21, 23, 102
 FRANKE, Siegfried F. - 44, 76, 176, 178
 FREUND, Ernst - 116
 FRIAS, Angeles Garcia - 178
 FRIAUF, Karl Heinrich - 22, 65, 92, 160, 165, 207, 228, 291, 311, 330
 FRIEDRICH, Karl - 18, 157

G

GARCIA MAYNEZ - 51
 GARCÍA-QUINTANA, César Albiñana - 23, 24, 166, 229
 GARGANI, Alberto - 242
 GAWEL, Erik - 29, 48, 49, 97, 162, 295, 308, 310
 GERLOFF - 114, 157
 GIAQUINTO - 181

GIANNINI, Achille Donato - 141, 227
 GIANTURCO, Emanuele - 132
 GIARDINA, Emilio - 283, 284, 296
 GIORGI, Giorgio - 134
 GIORGIANNI, Michele - 135, 136, 140, 227
 GODOI, Marciano Scabra de - 277, 278, 279, 280
 GONÇALVES, José Artur Lima - 173
 GONZALEZ, Eusebio - 147, 238, 254, 265, 283
 GORINI, Bruno - 141
 GOSH, Dietmar - 44, 110, 176, 180, 279, 295
 GRAU, Eros Roberto - 8, 9, 11, 30, 34, 35, 42, 45, 71, 73, 82, 85, 99, 248, 258, 338, 339
 GRECO, Marco Aurélio - 52, 142, 154, 169, 190, 196, 203
 GRIZIOTTI, Benvenuto - 146, 150
 GROSS, Ivo - 213
 GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti - 259
 GUEDES, Josefina Maria M. M. - 116
 GURTNER, Peter - 65, 67

H

HALLER, Heinz - 36, 157
 HAMATI, Cecilia Maria Marcondes - 280
 HANSJÜRGENS, Bernd - 197, 199
 HARTMANN, Ulrich - 259
 HEDTKAMP, Günter - 171, 286
 HENSEL, Albert - 242
 HENZE, Karl-Otto - 44, 55, 69
 HÖFLING, Wolfram - 48, 53, 66, 68, 295, 299
 HUGON, Paul - 151, 157, 159

I

IPSEN, Hans Peter - 46
 ISENSEE, Josef - 95, 144, 145, 164, 171, 180

J

JAKOB, Wolfgang - 96

JANNOTTI, Onaldo Franco - 249, 259
 JARACH, Dino - 66, 142, 146, 148, 227, 282
 JUSTI - 111
 JENETZKY, Johannes - 63, 111, 138, 296
 JENKINS, Glenn P. - 44, 48, 77, 208

K

KAISER, Joseph - 45
 KELSEN, Hans - 51
 KIRCHHOF, Paul - 152, 153, 172, 177, 228, 285, 297, 302, 331
 KLEIN, Friedrich - 91, 92, 310
 KLOEPFER, Michael - 21, 177, 285
 KNIEF, Peter - 65, 67, 68, 290, 299
 KNIES, Wolfgang - 111, 156, 159, 163, 332
 KORNFIELD, Gerard - 113, 114, 156, 252
 KORNHAUSER, Marjorie E. - 295
 KRAUSE-ABLASS, Günter B. - 192
 KRUSE, Heinrich Wilhelm - 159, 250, 272, 291, 302

L

LAMECH, Ranjit - 44, 48, 77, 208
 LAMPE, A. - 24, 47
 LANG, Joachim - 12, 21, 23, 272, 287, 329
 LAPATZA, José Juan Ferreiro - 169
 LARENZ, Karl - 244, 245, 246
 LAUFENBURGER, Henri - 157
 LEE, R. A. - 117, 118, 119, 120, 121, 328
 LITTMANN, Konrad - 2

M

MACHADO, Hugo de Brito - 270
 MAFFEZZONI, Federico - 142, 148, 149, 291
 MARBACH, Fritz - 70, 71, 79
 MARCOVITCH, Jacques - 60, 124, 209
 MARKUL, Wilhelm - 344
 MARTINS, Ives Gandra da Silva - 258, 281

MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra - 17, 226, 278
 MASSANET, Juan Ramallo - 335
 MATESCO, Virene Roxo - 60, 124
 MATTERN, Gerhard - 161
 MAYER, Otto - 163
 MAZAGÃO, Mário - 184
 MEIRELLES, Hely Lopes - 33
 MELÉGA, Luiz - 348
 MELLO, Celso Antônio Bandeira de - 14, 83, 249, 276
 MELLO, Gustavo Míguez de - 166
 MELO, José Eduardo Soares de - 129, 154, 174
 MENCK, Karl Wolfgang - 51
 MEYER, Dorothea - 27
 MEYER, Robert - 242
 MICHELI, Gian Antonio - 87
 MIRANDA, Pontes de - 184
 MOHR, Arthur - 109, 111, 112, 113, 114, 177, 204
 MOLINA, Pedro M. Herrera - 77, 97
 MONCADA, Luís S. Cabral de - 35, 41, 42, 70, 72, 79, 80, 81
 MONTESQUIEU, Barão de la Brède e de (Charles Louis de Secondat) - 235, 267
 MORAES, Bernardo Ribeiro de - 168, 169, 170, 175, 178
 MORAES, Celso Botelho de - 124
 MOREIRA, João Baptista - 181, 182, 183
 MORSCHER, Siegbert - 17, 22, 89, 92
 MOSCHETTI, Francesco - 3, 115, 230, 282, 284, 285, 304
 MOSER, Johan-Jakob - 235
 MÜLLER, Klaus - 158, 163
 MULLIN, Roque García - 218
 MUSSNUG, Heinhard - 201

N

NASCIMENTO, A. Theodoro - 175
 NEUMARK, Fritz - 36, 112, 114, 137, 156, 157, 204
 NÓBREGA, Fernando - 185
 NOGUEIRA, Ruy Barbosa - 29, 232, 238, 301, 347, 348

NOVELLI, Flávio Bauer - 181, 267
 NOVOA, César García - 244, 248, 251, 252, 256, 261
 NUSDEO, Fábio - 72, 73, 75, 77, 78, 80, 189

O

OLIVEIRA, Cândido - 124
 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de - 32, 51, 77, 173, 189, 253, 260, 282, 287, 292, 308
 OLIVEIRA, Régis Fernandes de - 175, 179
 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de - 124
 OLIVEIRA, Yonne Dolacio de - 244, 246, 251
 OLLERO, Gabriel Casado - 16, 87, 155, 279, 280, 290, 335
 OZCARIZ, Enrique de Tapia - 110

P

PACHECO, Angela Maria da Motta - 30
 PAIVA, Leila - 33, 51, 231, 274, 297, 348
 PAULICK, Heinz - 36, 86, 157
 PIGOU - 77
 PINHEIRO, Sílvia M. - 116
 PINTO, Bilac - 182, 183
 PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho - 185
 PIRES, Adilson Rodrigues - 210, 211
 PLANIOL, Marcel - 133
 POHMER, Dieter - 286
 POMINI, Renzo - 137, 142, 143, 148, 153, 166, 234, 235
 PONTES, Helenilson Cunha - 152, 165, 199, 201, 281, 293
 PRADO, Sérgio - 95
 PUGLIESI, Mario - 20, 53, 178, 230

R

RAMOS, José Nabantino - 34
 RÃO, Vicente - 308
 REALE, Miguel - 51
 RICCI, Francesco 132

RINCK, Gerd - 45, 80, 81, 83, 102
 RIPERT, Georges - 134
 ROCHA, Valdir de Oliveira - 187, 285
 RODAS, João Grandino - 211
 RODI, Michael - 66, 77, 98, 131, 149, 150, 151, 208, 209, 299
 ROTHMANN, Gerd Willi - 33, 226, 241, 243, 304
 ROTONDI, Aster - 131, 134, 135, 139
 RUGGIERO, Roberto de - 134
 RUIZ, Elias - 83
 RUPP, Hans H. - 177
 RUPPE, Hans Georg - 22, 23, 25, 58, 66, 68, 111, 177, 254, 261, 266, 299

S

SANTI, Eurico Marcos Diniz de - 126, 128, 129, 130
 SATTA, Filippo - 2, 49, 79, 240, 255, 259
 SBRAGIA, Roberto - 60, 124, 209
 SCHEUNER, Ulrich - 45
 SCHMIDT, Dora - 18, 47
 SCHMÖLDERS, Günter - 63, 157, 204
 SCHOUERI, Luís Eduardo - 194, 343
 SCHUARTZ, Luis Fernando - 85, 88, 201
 SCHUMPETER, Joseph - 1, 137
 SELIGMAN, Edwin R. A. - 150, 151, 233
 SELMER, Peter - 16, 20, 47, 92, 102, 111, 113, 114, 156, 159, 161, 164, 198, 204, 331
 SERRA, João - 124
 SERRANO, Francesco - 141
 SILVA, José Afonso da - 13, 14, 81, 90, 91
 SILVA, Pedro Melo da - 57, 123
 SIMONE, Romualdo - 110
 SOARES, Guido Fernando Silva - 211
 SOLER - 184
 SOUSA, Rubens Gomes de - 248
 SOUZA, Hamilton Dias de - 169
 SOUZA, Washington Peluso Albino de - 41, 42, 49, 70, 76, 239, 240, 339, 342
 SPANNER, Hans - 57, 249, 256, 271
 STAL, Eva - 60, 124, 209
 STARCK, Christian - 161, 332

STRACHE, Karl-Heinz - 244, 245, 246
 SUHR, Dieter - 171
 SURREY, Stanley S. - 58, 62, 64, 67

T

TABOADA, Carlos Palao - 15
 TÁCITO, Caio - 71
 TAFNER, Paulo - 60, 124
 TERRA, José Cláudio - 60, 124, 209
 TESORO, Giorgio - 141
 THIEL, Jochen - 62
 THORSTENSEN - 210
 TILBERY, Henry - 63, 64, 67, 301
 TIMM - 157
 TIPKE, Klaus - 5, 6, 7, 11, 12, 23, 24, 25, 57, 83, 161, 181, 199, 228, 243, 251, 255, 256, 270, 272, 273, 278, 287, 303, 329, 344, 345
 TORRES, Ricardo Lobo - 2, 8, 10, 11, 12, 38, 57, 59, 71, 84, 102, 142, 149, 154, 161, 162, 174, 180, 229, 251, 257, 274, 275, 277, 278, 284, 291, 297, 300, 302, 305, 312, 313, 316, 348
 TROTABAS, Louis - 147

U

UCKMAR, Victor - 236, 237, 238, 267, 268, 296, 297

V

VANONI, Ezio - 133, 136, 137, 146, 151, 148, 149, 150, 227
 VASCO, Domingo Carbajo - 98
 VAZ, Manuel Afonso - 81, 101
 VENÂNCIO FILHO, Alberto - 71, 122
 VERMULST, Edwin - 214
 VIDIGAL, Geraldo de Camargo - 35
 VILLEGAS, Hector - 303
 VOGEL, Emanuel Hugo - 242
 VOGEL, Klaus - 3, 8, 9, 26, 27, 28, 29, 58, 65, 66, 82, 92, 113, 160, 216, 217, 286, 297, 299, 310, 330

W

WAER, Paul - 214
 WAGNER, Adolf - 113, 156
 WEISFLOG, Walter E. - 15
 WENDT, Rudolf - 23, 170, 172, 177, 181,
 331, 343
 WILKE, Dieter - 170, 172, 177
 WILLEMART, Elisabeth - 268, 275, 276,
 296, 336, 337

X

XAVIER, Alberto - 217, 218, 233, 239,
 242, 243, 246, 247, 248, 250

Z

ZAMPETTI, Americo Beviglia - 210
 ZEZSCHWITZ, Friedrich v. - 161, 332
 ZILVETTI, Fernando Aurélio - 282
 ZULEEG, Manfred - 56, 260

ÍNDICE ALFABÉTICO-REMISSIVO

(Os números referem-se às páginas.)

A

Acesso à informação - 74
 Acordos de bitributação - 215
 Agravamento - 205
 Anualidade - 267
 Anterioridade - 268
 Atuação positiva do Estado - 79

B

Benefício - 138, 147, 148, 152, 170, 188
 Benefício fiscal - 60
 Bens coletivos - 78

C

Cameralismo - 110, 137, 156, 296
 Capacidade contributiva - 23, 146, 152,
 166, 167, 202, 275, 277, 281, 289, 291,
 295, 314, 317, 344, 345
 Causa
 - direito das obrigações - 131
 - direito tributário - 136, 164, 166
 - teoria das causas - 131
 Celibatário - 123
 Cláusulas (gerais) - 249
 Competência
 - repartição horizontal de - 338
 - concorrente - 341
 - regulatória - 263, 327, 337, 338
 - suplementar - 340
 - privativa - 341
 - tributária - 327, 342
 Conceitos indeterminados - 248, 254, 257,
 260

D

Concentração econômica - 75
 Concorrência - 95
 Confisco - 19, 92, 284, 301, 308, 310, 345
 Constituição econômica - 80
 Contribuição
 - de intervenção no domínio econômico
 (CIDE) - 88, 194, 198, 262, 343
 - de interesse de categoria profissional
 econômica - 194, 343
 - especial - 194, 285
 - de melhoria - 127, 129, 181, 343
 - social - 193, 343
 Convênio de Taubaté - 122
 Critério finalístico - 17
 Cumulatividade - 101

E

Defesa do consumidor - 96
 Desestímulos - 52, 54
 Determinação conceitual - 247
 Direção - 43
 Discrecionariedade - 257, 260
 Domínio econômico - 42, 43
 Efeito-carona - 51, 63, 273, 295
 Empréstimos compulsórios - 129, 190, 343
 Entidades filantrópicas - 317
 Equivalência - 143, 144, 146, 149, 170,
 171, 176, 198
 Espécies tributárias - 126, 127
 Essencialidade - 275, 291, 300
 Estado Democrático de Direito - 82
 Externalidades - 44, 76, 98
 Extrafiscalidade - 32

- F**
- Falhas dos mecanismos de mercado – 73
 - Federalismo – 99, 116, 312, 328, 336, 337, 339
 - Finalidades essenciais – 316, 317
 - Fósforo branco – 119
 - Função (v. pragmática)
 - indutora – 27
 - social da propriedade – 93, 275
- G**
- GATT – 210
 - Gin – 111
 - Guerra fiscal – 95, 100, 346
- I**
- Igualdade – 5, 6, 9, 181, 199, 202, 273, 277, 289, 291
 - Igualdade (direito econômico) – 288
 - Imperfeições do mecanismo de mercado – 72
 - Impostos – 127, 129, 155, 164, 165, 167, 285, 343
 - sobre o luxo – 109
 - sobre operações financeiras (IOF) – 262
 - sobre produtos industrializados (IPI) – 262
 - finalidade social-política dos – 113
 - Imunidade – 94, 313, 314
 - à exportação – 319
 - assistencial – 316
 - educacional – 318
 - livros, jornais e periódicos – 319
 - política – 316
 - recíproca – 94, 314
 - religiosa (templos) – 315
 - sindical – 316
 - Incentivos fiscais – 50, 57, 58, 62, 123, 311
 - Indícios objetivos – 18
 - combinação objetivos/subjetivos – 20
 - Indução – 43
 - por estímulos – 54, 60
- J**
- Intervenção – 42
 - direção/indução – 53
 - no domínio econômico e sobre o domínio econômico – 34
 - direta – 41
 - indireta – 41, 42
 - Irretroatividade – 270
 - Isenção – 207, 270, 332
- J**
- Justiça**
- distributiva – 3, 28
 - estruturante – 3
 - social – 83
 - tributária – 3
- L**
- Legalidade – 232, 241, 261
 - Legalidade (direito econômico) – 239
 - Lei formal – 264
 - Livre
 - concorrência – 85, 94, 113, 312, 315, 317, 319
 - exercício de atividade econômica – 102
 - iniciativa – 84, 85, 97, 307
- M**
- Magna Charta – 236
 - Matching credit – 215, 218
 - McCulloch vs Maryland – 117
 - Medidas provisórias – 264
 - Mobilidade dos fatores – 74
- N**
- Nebenzwecktheorie – 158
 - New Deal – 121, 122
 - Normas constitucionais programáticas – 13
 - Normas tributárias indutoras – 15, 30, 89, 156, 167, 176, 180, 191, 203, 212, 252, 269
 - fundamentos e princípios – 69

- histórico das normas tributárias indutoras como instrumento de indução econômica – 109
 - identificação – 15
- O**
- Oleomargarina – 118
- P**
- Pleno emprego – 100
 - Poder
 - de polícia – 71, 116, 117, 180, 190, 306, 328
 - de regular – 29, 233, 238, 327, 329, 339
 - de tributar – 29, 233, 238, 327, 329
 - Poluidor-pagador – 77, 97
 - Pouvoir
 - législatif – 232, 233, 235, 238, 253, 254
 - financier – 232, 233, 235, 238, 253, 254
 - Pragmática – 4, 27, 128, 142
 - Princípios – 10, 12, 37
 - da Constituição econômica brasileira – 82
 - do Estado social e democrático de direito – 83
 - da gestão orçamentária responsável ou subprincípio do princípio da responsabilidade – 59
 - Privilegio odioso – 59, 275, 277
 - Progressividade – 66, 295
 - Proibição do exagero – 294, 302, 345
 - Proporcionalidade – 199, 292, 293, 316, 336
 - Propriedade – 91, 167, 293, 308, 310
- R**
- Razoabilidade – 181, 277, 292, 293
 - Redução de desigualdades regionais – 99
 - Referibilidade nas contribuições especiais – 198, 202
- S**
- Reserva absoluta de lei – 265
 - Revolução francesa – 234
- S**
- Sacrifícios – 138, 150, 152, 296
 - Seletividade – 300
 - Sistema jurídico – 5
 - Soberania – 90, 233
 - nacional – 90, 312
 - econômica – 90
 - Solidário – 99
 - Solidariedade – 151, 166, 167, 203, 281, 284, 285
 - Solteiros (v. celibatário)
 - Subsidiariedade – 340, 349
 - Subsídio – 210
 - Subvenções – 55, 57, 60, 215, 290, 318, 332
- T**
- Tax sparing – 215, 217
 - Tax expenditure – 58
 - Taxas – 127, 129, 168, 181, 285, 343
 - Teoria das causas (ver causa)
 - Tipicidade – 242, 251
 - Tipo – 244, 257
 - Tributação ambiental – 48, 53, 76, 97, 98, 253, 336
 - Tributação de celibatários – 123
 - Tributos
 - cumulativos – 96
 - proibitivos – 306
 - vinculados/desvinculados – 127
- U**
- Unidade política – 311
 - Uniformidade da tributação – 99
 - Utilitarismo – 150, 296
- V**
- Valorização do trabalho humano – 84
 - Vantagens – 206

ÍNDICE SISTEMÁTICO

<i>Sumário</i>	VII
<i>Prefácio</i>	IX
<i>Agradecimentos</i>	XIII
Introdução	1
1. Premissas	4
1.1. Aproximação Pragmática do Objeto	4
1.2. Sistema Jurídico	5
1.3. Valores, Princípios e Regras	10
1.4. Normas Constitucionais Programáticas	13
1.5. Pensamento Jurídico e sua Unidade	14
2. Definição do Objeto	15
2.1. Sobre a Identificação de Normas Tributárias Indutoras	15
2.1.1. Critério finalístico	17
2.1.2. Indícios objetivos da finalidade do legislador	18
2.1.3. Combinação de indícios objetivos e subjetivos	20
2.1.4. Vontade objetivada na lei	22
2.1.5. Avaliação crítica: a necessidade de um enfoque pragmático	24
2.2. Normas Tributárias Indutoras como Espécie do Gênero Extrafiscalidade	32
2.3. Direção Econômica ou Intervenção Econômica	34
2.4. Importância do Tema e Justificativa	37
3. Plano de Estudo	38
4. Síntese da Introdução	39
Capítulo I – Disciplina Constitucional da Regulação da Atividade Econômica e as Normas Tributárias Indutoras	41
1.1. Intervenção Econômica e Normas Tributárias Indutoras	41
1.1.1. Intervenção no domínio econômico e sobre o domínio econômico	41
1.1.2. Intervenção por indução e por direção	43
1.1.2.1. Conceituação	43
1.1.2.2. Aspectos da intervenção por direção e por indução: considerações extraídas da ciência das finanças	46
1.1.2.3. Incentivos ou ordens	50
1.1.2.4. Desestímulos ou proibições	52

1.1.3. Modalidades de intervenção por indução	54
1.1.3.1. Conceito de subvenções	55
1.1.3.2. Incentivos fiscais como espécie de subvenções	57
1.1.3.3. Conseqüências da inclusão dos incentivos fiscais entre as formas de subvenção	58
1.1.3.4. Subvenção direta ou norma tributária indutora incentivadora	60
1.2. Em Busca dos Fundamentos e Objetivos da Intervenção Econômica	69
1.2.1. Correção das imperfeições do mecanismo de mercado	72
1.2.1.1. Primeira falha: mobilidade dos fatores	74
1.2.1.2. Segunda falha: acesso à informação	74
1.2.1.3. Terceira falha: concentração econômica	75
1.2.1.4. Quarta falha: externalidades	76
1.2.1.5. Quinta falha: bens coletivos	78
1.2.2. Implementação de objetivos positivos do Estado	79
1.2.2.1. A constituição econômica	80
1.2.2.2. Princípios da constituição econômica brasileira: contornos do Estado Democrático de direito	82
1.2.2.3. Normas tributárias indutoras na implementação de objetivos positivos do Estado	87
1.2.3. Princípios informadores da Constituição Econômica e normas tributárias indutoras	89
1.2.3.1. Soberania nacional	90
1.2.3.2. Propriedade privada	91
1.2.3.3. Função social da propriedade	93
1.2.3.4. Livre-concorrência	94
1.2.3.5. Defesa do consumidor	96
1.2.3.6. Defesa do meio ambiente	97
1.2.3.7. Redução de desigualdades regionais e setoriais	99
1.2.3.8. Busca do pleno emprego	100
1.2.3.9. Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte	100
1.2.3.10. Livre-exercício de qualquer atividade econômica	102
1.3. Síntese do Capítulo Primeiro	103
Capítulo II – Indução Econômica e Tributação	109
2.1. Breve Esboço Histórico do Emprego das Normas Tributárias como Instrumento de Indução Econômica	109
2.1.1. No Direito europeu	109
2.1.2. No Direito norte-americano	116
2.1.3. No Direito brasileiro	122
2.1.4. Outros exemplos	125
2.2. Espécies Tributárias	126
2.2.1. Classificações tradicionais: apresentação e crítica	126
2.3. Exame da Compatibilidade entre as Normas Tributárias Indutoras e as Espécies Tributárias	130
2.3.1. Questão preliminar: a teoria das causas em matéria tributária	131
2.3.1.1. Causa na teoria das obrigações	131

2.3.1.2. Causa em matéria tributária	136
2.3.2. Espécies tributárias, suas causas e as normas tributárias indutoras	155
2.3.2.1. Impostos	155
2.3.2.2. Taxas	168
2.3.2.3. Contribuições de melhoria	181
2.3.2.4. Empréstimos compulsórios	190
2.3.2.5. Contribuições sociais	193
2.3.2.6. Contribuições especiais	194
2.4. Técnicas de Indução por Normas Tributárias	203
2.4.1. Agravamento	205
2.4.2. Vantagens	206
2.4.3. Indução por normas tributárias num contexto internacional	209
2.4.3.1. Limitações dos instrumentos tradicionais: subsídios no âmbito da Organização Mundial do Comércio	210
2.4.3.2. Acordos de bitributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento: o <i>tax sparing</i> e o <i>matching credit</i>	215
2.5. Síntese do Capítulo Segundo	219
Capítulo III – Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e as Normas Tributárias Indutoras	225
3.1. Enquadram-se as Normas Tributárias Indutoras no Estudo do Direito Tributário?	225
3.1.1. Normas tributárias indutoras no Direito Tributário	225
3.1.2. Normas tributárias indutoras fora do Direito Tributário	228
3.1.3. Síntese: a necessária revisão dos princípios tributários em face das normas tributárias indutoras	229
3.2. Breve Revisão das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar em face das Normas Tributárias Indutoras	231
3.2.1. Princípio da legalidade	232
3.2.1.1. <i>Pouvoir législatif e pouvoir financier</i>	232
3.2.1.2. Legalidade e intervenção sobre o domínio econômico	239
3.2.1.3. Legalidade e tributação	241
3.2.1.4. A questão da "tipicidade"	242
3.2.1.5. Determinação conceitual	247
3.2.1.6. Os conceitos indeterminados e cláusulas gerais	248
3.2.1.7. Impossibilidade de tipos, propriamente ditos	257
3.2.1.8. Legalidade da administração diante das normas tributárias indutoras: discricionariedade ou conceitos indeterminados	257
3.2.1.9. Mitigação constitucional do princípio da legalidade: importância das normas tributárias indutoras	261
3.2.1.10. Reserva de lei formal: uma revisão diante das normas tributárias indutoras	264
3.2.1.11. Reserva absoluta de lei	265
3.2.1.12. Administração tributária e regulação econômica	266
3.2.2. Princípio da anterioridade	267
3.2.2.1. Precedente: o princípio da anualidade	267

3.2.2.2. Anterioridade	268
3.2.2.3. Exceções constitucionais à anterioridade e normas tributárias indutoras.	269
3.2.2.4. Anterioridade e isenções	270
3.2.3. Princípio da irretroatividade	270
3.2.4. Princípio da igualdade e seu corolário: princípio da capacidade contributiva	273
3.2.4.1. Capacidade contributiva	281
3.2.4.2. Igualdade e regulação econômica.	288
3.2.4.3. Igualdade e normas tributárias indutoras	289
3.2.4.4. Proporcionalidade e razoabilidade	292
3.2.4.5. Progressividade.	295
3.2.4.6. Seletividade	300
3.2.5. Princípio da proibição de efeito de confisco	301
3.2.6. Princípios concernentes à unidade econômico-política.	311
3.2.7. Imunidades	313
3.2.7.1. Imunidades e domínio econômico	314
3.2.7.2. Imunidades limitam as normas tributárias indutoras	320
3.3. Síntese do Capítulo Tereceiro	320
Capítulo IV – Normas Tributárias Indutoras e a Questão Federativa:	
Competência Tributária e Competência Reguladora	327
4.1. Alguns Exemplos do Direito Comparado	328
4.1.1. Estados Unidos: poder de polícia	328
4.1.2. Alemanha	328
4.1.3. Espanha	334
4.1.4. Bélgica	335
4.2. Conflito entre Competência Tributária e Competência Reguladora:	
Exame do Caso Brasileiro.	337
4.2.1. Competência constitucional reguladora	337
4.2.1.1. Repartição de competências legislativas no Estado Federal brasileiro	337
4.2.1.2. Competência reguladora	338
4.2.2. Competência tributária	342
4.2.2.1. Discriminação constitucional de competências tributárias	344
4.2.3. Solução no Direito brasileiro	345
4.3. Síntese do Capítulo Quarto	351
Conclusões	355
Anexo I – Consolidação dos Benefícios Tributários por Receita e Modalidade de Benefício (2001)	359
Bibliografia	365
Índice Onomástico	387
Índice Alfabético-Remissivo	393



RIO DE JANEIRO: Av. Erasmo Braga, 227-B e 299 – Tel.: (0XX21) 3380-6650 – Fax: (0XX21) 2533-4752
 Centro-RJ – CEP 20020-000 – Caixa Postal nº 269 – e-mail: forense@forense.com.br
 SÃO PAULO: Praça João Mendes, 42 – 12º andar – salas 121 e 122 – Tels.: (0XX11) 3105-0111
 3105-0112 – 3105-7346 – 3104-6456 – 3104-7233 – 3104-8180 – Fax: (0XX11) 3104-6485
 Centro-SP – CEP 01501-907 – e-mail: forenseesp@forense.com.br
 RECIFE: Av. Manoel Borba, 339 – Tel.: (0XX81) 3221-3495 – Fax: (0XX81) 3223-4780
 Boa Vista – Recife-PE – CEP 50070-000 – e-mail: forenserecife@forense.com.br
 CURITIBA: Telefax: (0XX41) 3018-6928 – e-mail: forensecuritiba@forense.com.br
 PORTO ALEGRE: Telefax: (0XX51) 3348-6115 – e-mail: forenseportoalegre@forense.com.br
 BAURIL: Telefax: (0XX14) 3281-1282 – e-mail: forensepb@forense.com.br

Endereço na Internet: <http://www.forense.com.br>