

“A QUARTIER LATIN teve o mérito de dar início a uma nova fase, na apresentação gráfica dos livros jurídicos, quebrando a frieza das capas neutras e trocando-as por edições artísticas. Seu pioneirismo impactou de tal forma o setor, que inúmeras Editoras seguiram seu modelo”.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Editora Quartier Latin do Brasil  
Rua Santo Amaro, 316 – CEP 01315-001  
Vendas: Fone (11) 3101-5780  
Email: vendas@quartierlatin.art.br  
Site: www.quartierlatin.art.br

ROBERTO FERRAZ (*coordenador*)

*Advogado e Consultor em Curitiba. Mestre em Direito Público pela UFPR.  
Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Professor Titular da  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná.*

## PRINCÍPIOS E LIMITES DA TRIBUTAÇÃO 2

Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação

André Elali	Humberto Ávila
Eduardo Domingos Botallo	Ives Gandra da Silva Martins
Emmanuel de Crouy Chanel	James Marins
Ernesto Lejeune Valcárcel	João Dácio Rolim
Eurico Marcos Diniz de Santi	Luís Eduardo Schoueri
Fernando Aurelio Zilveti	Marciano Seabra de Godoi
Fernando Facury Scaff	Marco Aurélio Greco
Franco Gallo	Maria João Carreiro Pereira Rolim
Francesco Moschetti	Michel Bouvier
Gerd Willi Rothmann	Misabel Abreu Machado Derzi
Hamilton Dias de Souza	Ricardo Lobo Torres
Hugo de Brito Machado	Roberto Ferraz
Hugo de Brito Machado Segundo	Selma Ferraz

Apêndice: Friedrich Hayek

Editora Quartier Latin do Brasil  
São Paulo, outono de 2009  
www.quartierlatin.art.br

TRIBUTAÇÃO E INDUÇÃO  
ECONÔMICA: OS EFEITOS  
ECONÔMICOS DE UM TRIBUTO  
COMO CRITÉRIO PARA SUA  
CONSTITUCIONALIDADE

**Luís Eduardo Schoueri**

*Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro (área de legislação tributária) da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.*

*Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT; Vice-Presidente da Associação Comercial de São Paulo – ACSP. Advogado em São Paulo.*

## TRIBUTAÇÃO E INDUÇÃO ECONÔMICA: OS EFEITOS ECONÔMICOS DE UM TRIBUTO COMO CRITÉRIO PARA SUA CONSTITUCIONALIDADE

### 1. INTRODUÇÃO

Vem do Direito Financeiro a classificação das entradas públicas entre originárias e derivadas, conforme decorram, respectivamente, de riqueza gerada pelo próprio Estado, fruto aplicação de seu capital ou trabalho, ou daquela produzida pelo particular e transferida ao Estado em virtude do exercício do poder soberano pelo último.

Conquanto ainda nos tempos atuais não seja irrelevante o montante de receitas originárias do Estado, é imediata a constatação que há muito foram elas superadas pelas derivadas, com o destaque para as receitas tributárias. É assim que se consagrou a expressão “Estado do Imposto” (*Steuerstaat*<sup>1</sup>), realçando uma das características do Estado contemporâneo: sua fonte de financiamento é, predominantemente, de origem tributária e, especialmente, proveniente dos impostos. A expressão “Estado do Imposto” é literal, sendo mais adequado, hodiernamente, substituí-la por “Estado Fiscal”, dado que ao lado dos impostos, outros tributos vêm assumindo importância no financiamento estatal, especialmente as taxas e as contribuições.

Se o Estado depende dos tributos que arrecada, assume importância o estudo da fonte desses recursos, já que se torna condição de subsistência da própria entidade estatal garantir a manutenção das atividades econômicas de onde provém seu financiamento.

---

1 Cf. Joseph Schumpeter. *Die Krise des Steuerstaats*. Graz/Leipzig: Leuschner & Lubensky. 1918. *Passim*.

Esta aproximação ilumina importante perspectiva do relacionamento entre fisco e contribuinte, que há muito substituiu o conflito próprio do liberalismo. Afinal, neste, o contribuinte buscava sua defesa diante do Leviatã, seu opressor. Na medida, entretanto, em que se reconhece a relação de dependência entre Estado e contribuinte, a própria idéia de conflito perde força, já que ao Estado interessa fortalecer a sociedade, como meio para sua própria existência. Estado e sociedade não se encontram em pé de guerra. Ao contrário, evidencia-se relação simbiótica, implicando, de um lado, o dever de lealdade do contribuinte perante o Estado mas, por outro, também a este interessa assegurar a prosperidade de seu contribuinte.

Não causa surpresa, daí, que se coloque o debate sobre reforma tributária: não basta que o sistema tributário seja instrumento adequado para a arrecadação; impõe-se que sua configuração se dê de forma que não ponha em risco sua base de sustentação, qual seja, a própria economia.

## 2. O PAPEL DO TRIBUTO E SEU "DUPLO DIVIDENDO"

Enquanto mera fonte de recursos para a sobrevivência do Estado, o tributo se justifica por sua função arrecadadora e ter-se-á um "bom" tributo quando este assegurar a manutenção do Estado.

Quando, entretanto, se põe a questão da necessidade de a tributação não entrar em conflito com a prosperidade econômica, ganha importância o exame do efeito econômico do tributo, já que é imediata a constatação de que são múltiplas as formas como se pode configurar um sistema tributário, sempre com reflexos diversos nos agentes econômicos.

Neste sentido, há muito foi superado o mito da neutralidade da tributação<sup>2</sup>: na medida que já não se admite a tributação indistinta

2 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). Cf. tb. Fernando A. Zilveti. "Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional." *Direito Tributário Atual*. vol. 19, 2005. pp. 24-40 (25-30).

("per capita"), qualquer que seja a hipótese de incidência tributária, haverá a possibilidade de contribuintes verem-se motivados a enquadrarem-se, ou não, no modelo concebido pelo legislador. Os contribuintes não são indiferentes à tributação. O tributo, noutras palavras, será um fator que influenciará o comportamento dos agentes econômicos. A política fiscal ganha, então, novas cores, em virtude do reconhecimento de suas funções alocativa, distributiva e estabilizadora<sup>3</sup>, além da típica função arrecadadora.

Vem daí o dilema da tributação. Afinal, se os agentes econômicos podem mudar seu comportamento conforme a carga tributária a que se sujeitem, então o tributo não será neutro. Por sua vez, o rompimento da neutralidade pode implicar perda de eficiência econômica. Noutras palavras, é possível que em virtude da tributação, o desempenho da economia não seja tão satisfatório como o seria sem o tributo.

Este problema é explicado a partir do teorema do bem estar de Walras. Este economista formulou, no século XIX, tese segundo a qual qualquer economia competitiva é eficiente, i.e., indivíduos e empresas, tomando decisões de maneira descentralizada e buscando apenas seu próprio benefício, garantiriam a eficiência da economia<sup>4</sup>. Esta idéia se resume no clássico encontro entre as curvas de oferta e demanda, as quais, num ambiente de mercado, tenderão a se encontrar no ponto a partir do qual já não fará sentido os produtores oferecerem maior quantidade de produto, já que não encontrarão demanda.

Se o modelo de mercado oferece o ponto de maior eficiência econômica<sup>5</sup>, então o tributo tenderá a se afastar daquele ponto ideal (chamado o "ótimo de Pareto").

3 Cf. Richard Musgrave e Peggy Musgrave. *Finanças Públicas. Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Edusp. 1980, pp. 6-15. Cf. tb. Roberto Quiroga Mosquera. "Tributação e Política Fiscal". *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. II Congresso Nacional de Estudos Tributários. Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). São Paulo: Noeses. 2005. pp. 557 a 579 (576-578).

4 Cf. Paulo Arvate e Ciro Biderman. "Apresentação". *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier. 2004. p. VII.

5 O que, note-se, não implica necessariamente distribuição mais equitativa.

No modelo do mercado, o tributo tenderá a gerar um deslocamento da curva da oferta ou da demanda (conforme incida o tributo sobre a venda ou sobre o consumo), num e noutro caso implicando cenário onde menor quantidade de bens será ofertada, i.e., um ponto de equilíbrio inferior ao que se obteria sem a tributação. O raciocínio é intuitivo: se o tributo incide sobre o preço de venda, por exemplo, o preço não será percebido da mesma forma pelo comprador e pelo vendedor. Afinal, este terá a percepção do preço líquido do tributo e, portanto, seu estímulo para oferecer o produto será aquele correspondente a tal preço; por sua vez, o comprador perceberá o preço bruto e, portanto, seu comportamento será correspondente à última percepção<sup>6</sup>.

Assim, parece imediato que o tributo teria um efeito sobre o equilíbrio pré-existente, implicando, daí, ineficiência econômica. A medida da ineficiência econômica gerada pelo tributo é denominada *deadweight loss*<sup>7</sup>. Como consequência, caberá ao legislador a ponderação do montante de ineficiência a ser tolerada por conta da necessidade de obter recursos para o Estado.

Esta ponderação (*trade-off*), entretanto, pode ganhar novas cores quando se considera que o tributo não necessariamente implicará ineficiência. Afinal, o modelo acima explicitado partia de uma situação de equilíbrio, em um mercado; neste sentido, qualquer tributação, por se desviar daquele equilíbrio, implicará alguma ineficiência.

Ocorre que a idéia de mercado, conquanto seja instrumento útil para o estudo da ciência econômica, não deixa de ser uma mera aproximação da complexidade das relações entre os agentes econômicos. Parte de premissas que dificilmente se encontrarão em sua forma pura, correspondente àquele modelo.

Fala-se, então, em falhas de mercado, assim resumidas 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<sup>8</sup>. Em cada uma dessas hipóteses, configuram-se situações diversas daquelas estudadas no modelo de "mercado". Consequência imediata é que, em tais casos, o eventual equilíbrio encontrado ainda não corresponderá ao ótimo de Pareto, surgindo espaço para ganhos de eficiência. Assim, quando se faz presente uma falha de mercado, uma intervenção do Estado no sentido de correção daquelas falhas não poderá ser apontada como ineficiente; ao contrário, dela pode surgir ganho de eficiência.

Desfaz-se, a partir de tal perspectiva, a relação causa-efeito entre tributo e ineficiência, já que não é inevitável a ocorrência de *deadweight loss* por conta do tributo: se por meio do tributo se tornar possível a correção de uma falha de mercado, então o tributo gerará maior eficiência na economia. Ora, se o tributo depende da prosperidade econômica, então se chegará ao chamado "duplo dividendo" da tributação: esta não apenas produzirá efeito arrecadatório (primeiro "dividendo" do tributo), como poderá servir de alavanca para a prosperidade econômica (segundo "dividendo" da tributação)<sup>9</sup>.

Tal constatação impõe que se indague em que medida a consideração do possível *deadweight loss* é mandatória quando da introdução de um tributo no ordenamento.

Seria possível questionar a constitucionalidade de um tributo em virtude de seu efeito desastroso sobre a economia? Pode-se, juridicamente, exigir que o tributo produza efeito positivo na economia, de modo a compensar as consequências de um enxugamento de recursos na economia privada?

6 Cf. Richard Musgrave e Peggy Musgrave. *Finanças Públicas. Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Edusp. 1980. p. 384 e ss.

7 Cf. Joseph Stiglitz. *Economics of the Public Sector*. 3ª ed. New York: W.W. Norton, 1999. p. 111.

8 Cf. Fábio Nusdeo. *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001. p. 166.

9 Cf. Joseph Stiglitz. *Economics of the Public Sector*. 3ª ed. New York: W.W. Norton, 1999. p. 463-465.

### 3. INSERÇÃO DO TRIBUTO NA ORDEM ECONÔMICA DO SÉCULO XXI

A resposta a tais questões passa pelo exame do ordenamento constitucional. Se é verdade que seu Título VI se dedica ao tema “da tributação e do orçamento”, não se esgota ali a análise da problemática ora proposta. Será no Título VII que se fixarão as balizas para a ordem econômica preconizada pelo constituinte.

Já o artigo 170 indica uma finalidade para a ordem econômica: “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”. Este objetivo maior, entretanto, não se há de fazer a qualquer custo, já que deverá alicerçar-se “na valorização do trabalho e na livre iniciativa”. Eis um elemento relevante para a compreensão do papel da tributação.

Afinal, conforme o que se venha a entender por “existência digna”, enquanto finalidade, será diversa a forma como poderá ser alcançada. Mesmo o tributo poderia ser um instrumento relevante, enquanto ferramenta para a redistribuição de riquezas. Poder-se-ia, mesmo, adotar um discurso de ponderação entre meios e fins para justificar a tributação como forma de gerar uma igualdade, no sentido da Floresta de Sherwood: tirar de quem tem, dando a quem não tem.

Esta idéia se desfaz, entretanto, quando se retoma o texto constitucional e se vê que o constituinte não limitou a idéia de dignidade da pessoa humana ao mero aspecto financeiro: valorizando o trabalho e a livre iniciativa, o texto do artigo 170 não deixou dúvidas sobre o que se há de entender, no ordenamento jurídico brasileiro, por “existência digna”. Não tem “existência digna” aquele que vive de favor. Ao contrário, a dignidade é o resultado de uma atuação (trabalho e livre iniciativa) socialmente valorizada. Digno, no sentido buscado pela norma constitucional, é aquele que, com o seu esforço, contribui para a sociedade em que vive. Cabe ao direito valorizar estas ferramentas para o acesso à dignidade.

Trata-se de modelo que supera a visão que preponderou no início do século XX, na qual o Estado do bem-estar social deveria ser o provedor do bem comum. A liberdade, naquele modelo, já assumia uma feição coletiva (superando daí a liberdade individual que marca-

ra o liberalismo), mas se reconhecia ao Estado papel preponderante para sua garantia. O final do século XX revelou uma estrutura estatal de proporções gigantescas, a qual, justamente em virtude de seu tamanho, já não mais era hábil para atingir seu desiderato. O Estado, no lugar de utilizar os recursos captados de modo a assegurar o bem comum, passa a valer-se deles para sua própria manutenção. A burocracia passa a existir para si mesma, e não para concretizar a finalidade social do Estado que a criou. Ora, se a tributação se justifica, em seu efeito arrecadatório, pela necessidade de cobrir gastos no interesse da coletividade, é natural que se passe a encontrar um limite na tributação quando aquela mesma finalidade não parece ser buscada por conta do aumento da arrecadação.

Tem-se, assim, como síntese um texto constitucional que não se finca nem no liberalismo do século XIX, nem no modelo interventor próprio de boa parte do século XX. O resultado é que “em nossa mentalidade vigora um ‘sincretismo’ bem à brasileira: encontramos liberais intervencionistas e intervencionistas liberais com mais frequência do que puros liberais ou puros intervencionistas”<sup>10</sup>.

A sociedade do século XXI<sup>11</sup> mantém a busca de uma liberdade coletiva, já que não se pode considerar uma sociedade livre quando elevada parcela de seus integrantes não tem condições de dela gozar. Entretanto, a busca da liberdade não mais é papel confiado exclusivamente ao Estado. Dada a incapacidade deste, passa a sociedade a clamar por seu afastamento, permitindo que aquela construa, por meios próprios (conquanto sob a supervisão do último), a sociedade justa, objetivo prestigiado pelo artigo 3º do texto constitucional.

10 Cf. Roberto Catalano Ferraz. “Intervenção do Estado na Economia por Meio da Tributação – a Necessária Motivação dos Textos Legais”. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 20, 2006. pp. 238-252 (240).

11 Sobre o assunto, cf. Luís Eduardo Schoueri. “Tributação e Liberdade”. *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Adilson Rodrigues Pires e Helene Taveira Tôres (ogs.) Rio de Janeiro: Renovar. 2006. pp. 431-471 (463 e ss.).

É próprio da sociedade do século XXI o movimento que fortalece as privatizações, conferindo ao Estado o papel de regulador. Daí a proliferação das agências reguladoras que passam a supervisionar áreas outrora ocupadas pela intervenção direta do Estado.

Também marca este início do século XXI a multiplicação de organizações não governamentais (ONGs) que ocupam espaço fora do domínio econômico, igualmente meio de construção, pela sociedade, da liberdade coletiva. Ao Estado, resta o dever de não impor barreiras a seu desenvolvimento, o que se reflete, na órbita tributária, na garantia constitucional da imunidade a impostos e contribuições sociais.

O tributo exerce, no presente, como sempre o fez, o papel de “preço da liberdade”, mas se esta se compreende com novas cores, também a idéia da tributação exige nova postura. Afinal, nem sempre a arrecadação justificará a tributação. O “bom tributo” não é mais aquele que melhor arrecada, se o enxugamento de recursos da sociedade pode impedi-la de exercer seu papel na construção da liberdade coletiva.

Sintomáticos, neste sentido, os movimentos da sociedade contrários ao aumento da tributação. Seja o episódio do levante cívico contrário à aprovação da Medida Provisória 232, seja a mais recente rejeição à prorrogação da CPMF, tem-se em comum a afirmação, sustentada por lideranças empresarias e repercutida pela imprensa, de que o aumento da carga tributária implicaria prejuízo aos empregos oferecidos pelo setor privado. Por trás de tal discurso, tem-se a idéia de que recursos mantidos nas mãos da iniciativa privada geram “empregos produtivos”, enquanto os mesmos valores, quando transferidos às mãos públicas, implicam indesejado desperdício.

De igual modo, o efeito confiscatório<sup>12</sup> do tributo (artigo 150, IV da Constituição Federal) ganha nova perspectiva, de índole econômica, sendo adequada a expressão germânica “imposto sufocante” (*Erdrosselungssteuer*) quando a ameaça da tributação torna, de fato,

12 Cf. Fernando A. Zilveti e Mônica Pereira Coelho. “Ensaio sobre o Princípio do Não-Confisco”. *Revista Direito Tributário Atual*, vol. 20, 2006. pp. 45-57.

impossível incorrer no fato gerador<sup>13</sup>. 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<sup>14</sup>. Impõe-se, pois, que o tributo seja limitado, já que se prestigia a atividade empresarial como caminho para a construção da “sociedade livre, justa e solidária” a que se refere a dicção do artigo 3º da Constituição Federal. Neste sentido, o voto do Ministro Celso de Mello:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade de carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).<sup>15</sup>

É desse modo que a ordem econômica há de ser pautada na “valorização do trabalho humano e na livre iniciativa”. Ademais, o mesmo artigo 170 cuida de arrolar critérios (“princípios”) para a ordem econômica: esta haverá de ser guiada pela busca da soberania econômica; pela proteção à propriedade privada, nos contornos de sua função social, num ambiente de livre concorrência com a defesa do consumidor e do meio ambiente, sempre tendo em vista a busca da redução de desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte. Cada um desses princípios, vale lembrar, será influenciado pelos demais, em interessante dinâmica de ponderação,

13 Cf. Erik Gawel. “Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung. Lenkung und Finanzierung als Problem Lenkender (umwelt-)Steuern”. *Steuer und Wirtschaft*, nº 1/2001, fevereiro de 2001. pp. 26 a 41 (29).

14 Cf. Peter Böckli. *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*. Basel/Stuttgart: Helbing & Lichtenhahn. 1975. p. 108.

15 ADI 2.010-MC, DF, Relator Min. Celso de Mello, j. 30.09.1999, sessão plenária.

gravitando em torno da finalidade comum acima acentuada: a dignidade humana, fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa.

A partir daí, decorre a idéia de que a norma tributária, por induzir comportamentos dos agentes econômicos, deve ter em conta seus efeitos. Não tem mais lugar, pois, a análise tributária que se limite a considerar o “bom” ou “mau” efeito arrecadatório. Meritória não será a tributação exclusivamente por seus excelentes reflexos nas burras governamentais.

Conquanto relevante o efeito arrecadatório – inegável justificativa para a existência de tributos –, a evidência de que este pode ser excessivo, somada à possibilidade de ser alcançado de diversas maneiras, impõe que se pondere acerca de seus efeitos indutores, não se justificando, daí, o tributo que implique efeito perverso sobre a economia, posto que eficiente do ponto de vista arrecadatório. Neste sentido, entre dois tributos com igual efeito sobre a arrecadação, impõe a consideração de seu efeito indutor que se escolha aquele que gere a menor perda para a atividade econômica – ou, idealmente, que gere maior ganho para o mercado.

Mais ainda, mesmo uma norma com menor efeito na arrecadação pode ser preferível àquela que, conquanto excelente instrumento para propiciar meios financeiros aos fiscos, traga prejuízos à economia de cuja prosperidade, afinal, o próprio Estado depende.

Eis a síntese: arrecadação e indução econômica são efeitos da tributação, ambas com justificção constitucional e em relação simbiótica. Nenhuma delas é absoluta ou se sobrepõe ao Estado do século XXI. A arrecadação não pode implicar o desvio de recursos empregados pelo setor privado na construção da liberdade coletiva. A intervenção do Estado na economia não deve ultrapassar as barreiras impostas por um texto constitucional que prestigia a livre iniciativa.

Não há que tolerar que os objetivos de arrecadação e indução econômica sejam postos em contraposição, num situação de “ou um, ou outro”. Ao contrário, do confronto entre ambos é que surgirá o equilíbrio esperado da norma tributária. Cai bem a propósito, no caso, o raciocínio próprio da ponderação, quando se impõe que valores igualmente

prestigiados pelo ordenamento jurídico sejam contrapostos de modo a se construir a norma jurídica: qual corpo movido por forças com vetores e intensidades diversos, a tributação dar-se-á atendendo, de maneira ótima, ambos os objetivos.

#### 4. UM CASO EMBLEMÁTICO: PIS E COFINS

Exemplo interessante pode se dar quando se considera a motivação para a introdução da não-cumulatividade na legislação das contribuições PIS/COFINS: o excelente efeito arrecadatório não se revelou suficiente para que se tolerasse sua cobrança em cascata, com claros prejuízos aos exportadores. Ademais, 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 conseqüência, tem-se, no tributo cumulativo, maior custo tributário para as empresas que não têm condições de concentrar etapas do processo produtivo/distributivo, incentivando a verticalização empresarial, contrariando, assim, o desiderato constitucional do “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte” (artigo 170, IX da Constituição Federal), além de evidente desequilíbrio concorrencial.

Este problema foi detectado pelo legislador, conforme se lê do seguinte extrato da Exposição de Motivos que acompanhou a Medida Provisória 66/02:

Quanto às razões de urgência que justificam a adoção de medida provisória, estas decorrem: **do clamor do empresariado nacional pela adoção de modelo de incidência não-cumulati-**



va para as contribuições sociais, cuja instituição, no caso da COFINS, encontra-se determinada no artigo 12 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, além da necessidade de desonerar as exportações e de aumentar a competitividade dos produtos nacionais.

Diante de tal cenário, merecem críticas as leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que surgiram a pretexto de introduzir a não-cumulatividade para as contribuições PIS e COFINS, respectivamente: sua redação deu-se em oposição à necessidade, reconhecida pelo próprio legislador, de um sistema que garantisse a concretização de valores exigidos pela ordem econômica.

Com efeito, no lugar de uma legislação coerente, tem-se um amontoado normativo disforme, resultado de um processo atabalhado, onde se identificam pressões de certos grupos de interesse que buscam, no regime do “salve-se quem puder”, tratamentos diferenciados que não encontram justificativa nos princípios que embasam o ordenamento. O resultado é encontrarem-se, de um lado, empresas que atuam no mesmo setor, mas sujeitas, umas ao regime cumulativo e outras ao não-cumulativo. Não raro, se apontarão empresas simultaneamente sujeitas a ambos os regimes. Haverá, ainda, aquelas que terão incidência monofásica do tributo. Tampouco a sistemática de crédito do tributo – base da não-cumulatividade – apresenta lógica convincente: surgida em concepção base-a-base (tributação sobre o valor agregado), apresenta diversas exceções<sup>16</sup>.

Exemplo de tratamento díspar pode ser apontado no caso das receitas financeiras: as empresas que se enquadram no regime de incidência cumulativa estão sujeitas à sua tributação<sup>17</sup>, enquanto ficaram reduzidas a zero as alíquotas das contribuições no caso de receitas

financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de *hedge*, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições. Ao mesmo tempo, tendo em vista tal benefício ter sido concedido por meio de um decreto<sup>18</sup>, ao arrepio do que exigiria o princípio da legalidade, tem-se casuísmo na sua concessão, já que inexplicavelmente ficaram fora do benefício as receitas de juros sobre o capital próprio.

Casuísmo igualmente decorrente do fato de o benefício ter sido delegado ao arbítrio do Poder Executivo está no caso do leite em pó, que teve sua alíquota reduzida a zero, passando a ter regime diferente do leite líquido<sup>19</sup>. Igual tratamento preferencial receberam os pintos de um dia<sup>20</sup>.

Com relação a empresas que se encontram no mesmo setor e desenvolvendo a mesma atividade, o legislador adotou como critério discriminador, em vários casos, a data do contrato, aplicando-se aos contratos antigos o regime de cumulatividade e, com relação a novos contratos, o regime de não-cumulatividade, sem observar que uns e outros necessitam, para cumprimento de seus contratos, de adquirir os mesmos insumos no mercado<sup>21</sup>. Ou seja: contribuintes com contratos anteriores a 31 de outubro de 2003 não têm a opção da não-cumulatividade, embora seus fornecedores possivelmente se enquadram naquele regime, ajustando seu preço.

18 Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005.

19 Decreto nº 5.630, de 22 de dezembro de 2005, art. 1º, inciso XI (leite em pó, integral ou desnatado, destinado ao consumo humano).

20 Decreto nº 5.630, de 22 de dezembro de 2005, art. 1º, inciso IX (pintos de um dia classificados no código 0105.11 da TIPI).

21 Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 10, inciso XI, que mantém a cumulatividade para as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003: (a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central; (b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços; e (c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data.

16 No mesmo sentido deste estudo, seja ao apontar as incongruências daquela legislação, seja ao concluir por sua inconstitucionalidade, cf. Fernando Facury Scaff. “PIS e Cofins não cumulativos e os direitos fundamentais”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 151, abril de 2008, pp. 15-27.

17 Por certo se desconsideram aqui os efeitos da declaração de inconstitucionalidade daquela tributação.

Ainda de aplicação bastante controversa é a exigência de se incluir o ICMS na base de cálculo das contribuições, no caso de importações, enquanto essas mesmas contribuições compõem a base daquele imposto, implicando cálculo circular<sup>22</sup>.

Não pode deixar de ser mencionado, ainda, o conceito de insumo que vem sendo empregado pela Receita Federal do Brasil, que se reporta à legislação do IPI, da metade do século passado, e se baseia em crédito físico<sup>23</sup>, em total descompasso com o que hoje se entende por não-cumulatividade: a se aceitar esse raciocínio, então a graxa utilizada para lubrificar uma máquina não será insumo – e não dará crédito – gerando efeito “cascata”, exclusivamente por não ter a graxa contato físico com o produto<sup>24</sup>. A incongruência torna-se patente quando se pondera que ao mesmo tempo em que se firma uma idéia arcaica, própria do crédito físico, a mesma legislação assegura o aproveitamento de créditos concernentes à depreciação de bens do ativo fixo.

Ora, tamanho se tornou o grau de complexidade da legislação acima referida, que se torna oportuno indagar acerca do efeito desastroso que acaba por se gerar na economia. Longe de atender o “clamor do empresariado nacional”, tem-se elevado grau de complexidade e incer-

teza quanto ao correto cumprimento da obrigação tributária. Afeta-se a concorrência, quando as estruturas de custos de competidores recebem tratamentos tributários díspares. A não-cumulatividade – meta declarada da nova sistemática – aplica-se de maneira casuística.

## 5. INCONSISTÊNCIA, INSEGURANÇA E IGUALDADE: NOVOS PARÂMETROS PARA O EXAME DA CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA

Diante do caos formado pela multiplicidade de regras, implicando cenário de insegurança aos agentes do mercado, surge a necessidade de se reverem os próprios cânones da aplicação do princípio da igualdade.

Com efeito, é tradicional na doutrina do direito tributário a adoção da capacidade contributiva como critério para a comparação entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, tudo nos estritos termos do artigo 150, I, do texto constitucional.

Não obstante sua importância, não é a capacidade contributiva, entretanto, o único critério adotado pelo texto constitucional. Ao contrário, sendo o ordenamento jurídico brasileiro plural, convivem no mesmo plano uma série de valores, todos eles prestigiados pela ordem em vigor. O princípio da capacidade contributiva serve como um dos vários critérios que, simultaneamente, atuarão sobre o mundo fático, a fim de identificarem-se situações equivalentes.

Não se esgota, daí, o exame da igualdade em matéria tributária na consideração da capacidade contributiva. Esta será, por certo, fator fundamental para justificar que recursos se arrecadem daqueles que possuem maiores condições para tanto, concretizando, daí, a solidariedade buscada pelo ordenamento jurídico.

Assim, a igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva: deve-se reconhecer a existência de efeitos econômicos 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. Na Ordem Tributária, en-

22 Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 7º, inciso I e Lei Complementar nº 87/96, art. 13, inciso V, alínea “e”.

23 Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, art. 8º, § 4º define como insumos (alínea “a”): *a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

24 Neste sentido, confira-se a seguinte solução de consulta:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
EMENTA: CRÉDITOS. PRODUÇÃO DE BENS. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. PARTES E PEÇAS. SERVIÇOS. Não geram direito a créditos de Cofins as despesas referentes à aquisição de partes e peças usadas na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda, quando as alterações (desgaste, danos, perda de propriedades físicas, etc.) das partes e peças reparadas ou substituídas ocorrem sem que elas entrem em contato direto com o bem que está sendo produzido. Atendidas as demais exigências da legislação de regência, geram direito a créditos de Cofins as despesas pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no País e efetuadas na aquisição de serviços de manutenção em máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda. (Solução de Consulta nº 18, de 21 de fevereiro de 2008 da Divisão de Tributação da 6ª Região Fiscal - MG)

contram-se fatores como a essencialidade, base para a aplicação do princípio da seletividade (que se emprega na fixação das alíquotas do IPI e do ICMS), ou o custo/benefício, base para as taxas. Na Ordem Econômica, outros fatores serão acrescentados, como, além da proteção da livre concorrência, a função social da propriedade, a defesa do meio ambiente etc.

Não é demais ressaltar que ao se jogar a luz sobre o efeito indutor da norma tributária, não se deixa de lado seu efeito arrecadador: ambos convivem e a ambos se aplicará a igualdade.

Este jogo de princípios pode ser visto a partir da seguinte figura: cada princípio constitucional servirá de critério para um corte, realizado no mundo fenomênico, a justificar o tratamento desigual. Ou seja: cada vez que um princípio entra em jogo, haverá aqueles que receberão um tratamento específico por causa do princípio. Uns estarão “dentro” e outros “fora” do parâmetro escolhido. Ora, sendo diversos os princípios, surge a constatação de que haverá que se considerar, na atuação de cada princípio, uma redução do número da situações efetivamente “iguais em tudo”.

Cada fator, isoladamente considerado, efetuará um “corte” no mundo fenomênico, separando os indivíduos que atendem, ou não, àquele requisito. Os “cortes” se entrecruzarão, identificando-se “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. É o que se chama “igualdade horizontal”, o que não oferece qualquer dificuldade para a compatibilização entre capacidade contributiva e outros valores constitucionalmente prestigiados, já que a própria “fatia” define-se a partir do cruzamento de todos os critérios. Já na comparação entre as “fatias”, falar-se-á em “igualdade vertical”, quando o princípio da igualdade exigirá que se verifique se entre as fatias há diferença suficiente para justificar o tratamento desigual proposto. Valerá, aqui, a proporcionalidade, que exigirá, como decorrência do princípio da igualdade, que diferentes tratamentos tributários a situa-

ções diversas devem ter por base uma proporcionalidade, de modo que quanto mais diversa a situação, tanto mais aceitável e exigido o tratamento tributário diferenciado.

Conseqüentemente, reconhecido na norma tributária seu efeito indutor sobre a economia, há que se avaliar também sob este prisma a norma tributária, já que a má escolha do legislador poderá implicar, mais uma vez, desrespeito à igualdade.

Tal raciocínio implica considerar que a arrecadação pode ser feita de diversas maneiras e a escolha da forma como esta se dará não há de deixar de levar em conta que a tributação influenciará o próprio mercado. O efeito indutor do tributo, noutras palavras, será diverso conforme o modelo escolhido para a tributação.

Em síntese: sob o aspecto arrecadador, estará justificada a norma que buscar recursos daqueles que tiverem maior capacidade contributiva; havendo, entretanto, diversas formas para a captação de recursos, ambas igualmente eficazes neste desiderato e ambas igualmente respeitando o critério da capacidade contributiva, não tem o legislador discricionariedade para a modelagem da norma, já que ponderações da ordem econômica constitucional direcionarão a escolha da norma a ser criada.

Desta forma, não é garantia de constitucionalidade da norma tributária a observância do princípio da capacidade contributiva: esta condição, conquanto necessária, não esgota o teste de constitucionalidade. Verificado que a norma contraria os preceitos desenhados pela ordem econômica constitucional, surgirá a suspeita da inconstitucionalidade.

A inconstitucionalidade em questão sustentar-se-á, em cada caso, a partir do princípio da Ordem Econômica malversado pela norma; em todos os casos, ter-se-á, como preceito fundamental afetado, o princípio da igualdade.

É de Klaus Tipke a lição de que o princípio da igualdade exige substancialmente *conseqüência valorativa ou coerência*, cabendo ao legislador seguir até o fim os princípios materiais pelos quais ele se decidiu. Ainda, segundo este mesmo autor, é inconseqüência 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 critérios materiais que servem para a comparação<sup>25</sup>.

Pois é essa coerência que exigirá que o legislador tributário, a quem é facultado utilizar-se da norma tributária para a correção de falhas de mercado (intervenção negativa) ou para a busca de objetivos prestigiados pela Ordem Econômica (intervenção positiva), não seja, ele mesmo, o causador das falhas que ele pretende reparar. Não faria sentido, por exemplo, que o próprio Estado contribuísse para o aumento de desigualdades regionais ou setoriais, se justamente se espera dele uma atuação positiva, no sentido de reduzir aquelas desigualdades.

Do mesmo modo, se o princípio da livre concorrência é prestigiado pela Ordem Econômica, justificando as normas tributárias que o procurem alcançar, é coerente admitir que não deve a mesma norma tributária atuar em sentido diverso daquela meta. Não seria aceitável que houvesse, no ordenamento jurídico, normas tributárias que utilizassem como critério discriminador fatores que induzissem a prática da livre concorrência e, ao mesmo tempo, o próprio legislador tratasse de desestimular aquela, retirando a igualdade de condições competitivas, mediante cargas tributárias díspares, inviabilizando a própria concorrência que deveria prestigiar<sup>26</sup>.

Já encontra precedente, na jurisprudência alemã, situação análoga à ora apresentada, quando o princípio da igualdade, em seu viés próprio da ordem econômica, combinado com o princípio do Estado de Direito, foi tomado como parâmetro para a decisão.

Assim como no Brasil não se tem dificuldade para se mostrarem contradições e casuísmos na legislação tributária – e o exemplo acima citado, concernente às contribuições PIS/COFINS não deixa dúvidas sobre o caos vigente – na Alemanha muito se discutiu acerca das regras concernentes à tributação mínima.

Versou o precedente germânico sobre a constitucionalidade de regras do imposto de renda alemão que, limitando o aproveitamento de resultados negativos, asseguravam um mínimo de tributação. Em síntese, os resultados positivos, no ano, somente poderiam ser reduzidos pelos resultados negativos no mesmo período até a metade daqueles. A parcela restante apenas poderia ser compensada, para frente ou para trás, com resultados positivos da mesma natureza (raciocínio cedular). A doutrina daquele país reagiu àquelas medidas, apontando sua inconstitucionalidade, porque feririam o princípio da capacidade contributiva, o que foi negado pela Corte Constitucional em 2001, não obstante a crítica doutrinária<sup>27</sup>.

Ultrapassada a questão da capacidade contributiva, entretanto, o dispositivo em questão acabou por ser julgado inconstitucional, pela Corte Fiscal Federal (*Bundesfinanzhof*), em julgado de 6 de setembro de 2006, por ferir o que a Corte denominou o “princípio da clareza das normas” (*Grundsatz der Normenklarheit*), citando os artigos 2º, 3 e 19, 4 da Lei Fundamental (Princípio do Estado de Direito). Segundo a Corte, o último princípio exige que as normas sejam redigidas de tal modo que possam ser cumpridas. Eis o teor do parágrafo 25 da referida decisão:

O princípio da determinação exige do legislador que elabore as regras conforme as características da situação da vida a ser regulada, tendo em vista a finalidade da norma. Com base na regra legal, o atingido pela norma deve reconhecer a situação jurídica, de modo que ele possa conduzir seu comportamento naquele sentido. Se o sentido prático de uma regra depende da atuação conjunta de normas de diversos campos de regulamentação, então a clareza do conteúdo das normas e a

25 Cf. Klaus Tipke. *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I. Köln: Otto Schmidt. 1993. p. 354.

26 Cf. Luís Eduardo Schoueri. “Livre concorrência e tributação”. *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, vol. 11. Valdir de Oliveira Rocha. (org.). São Paulo: Dialética. 2007. pp. 241-271.

27 Lothar Hergarten. “Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – ein ausgehöhltes Prinzip? - Anmerkungen zum BFH-Beschluss vom 9. 5. 2001, XI B 151/00, zur sog Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 EstG”, in *DSiR* 2001, Heft 44, p. 1876; Karl-FR. Kohlhaas. “Echte Verluste und die Mindestbesteuerung”, in *DSiR* 2002, Heft 30, p. 1250; idem. “Die Mindestbesteuerung – vier Jahre nach Einführung - - *Zugleich Anmerkungen zum Beschluss des FG Münster vom 7. 11. 2002, 8 V 4220/02, DSiRE* 2003, 412”, in *DSiR* 2003, Heft 28, p. 1142.

previsibilidade do resultado de sua aplicação devem ser asseguradas tendo em vista esta atuação conjunta de diversas normas. As exigências de determinação e clareza da norma também servem para vincular a administração e limitar sua atuação segundo conteúdo, finalidade e medida e têm função democrática. Finalmente, devem colocar as cortes em posição e poderem controlar a atuação da administração segundo os parâmetros jurídicos, atendendo também a princípios democráticos.<sup>28</sup>

A crítica incisiva à legislação alemã – que cairia como uma luva no regime das contribuições PIS/COFINS – pode ser resumida no seguinte trecho do parágrafo 52 da mesma decisão:

De acordo com os princípios firmados pela Corte Constitucional Federal, as normas questionadas ferem o princípio da clareza das normas, porque elas são incompreensíveis linguisticamente, contraditórias, levam a erro, construídas de modo não sistemático e, portanto, em grande medida, falíveis.<sup>29</sup>

Dada a semelhança entre o precedente germânico e o caso brasileiro, vale notar que, embora o princípio da clareza das normas surja, num primeiro momento, a partir do vínculo entre a falta de clareza e o princípio da legalidade da administração, a Corte não deixa de aduzir a

---

28 No original: "Bestimmtheitsgebot verlangt vom Gesetzgeber, Vorschriften so genau zu fassen, wie dies nach der Eigenart der zu ordnenden Lebenssachverhalte mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist. Der Betroffene muss die Rechtslage anhand der gesetzlichen Regelung so erkennen können, dass er sein Verhalten danach auszurichten vermag. Soweit die praktische Bedeutung einer Regelung vom Zusammenspiel der Normen unterschiedlicher Regelungsbereiche abhängt, müssen die Klarheit des Normeninhalts und die Vorhersehbarkeit der Ergebnisse der Normanwendung auch im Hinblick auf dieses Zusammenwirken gesichert sein. Die Anforderungen an die Bestimmtheit und Klarheit der Norm dienen zugleich dazu, die Verwaltung zu binden und ihr Verhalten nach Inhalt, Zweck und Ausmaß zu begrenzen und haben demokratische Funktion. Schließlich sollen sie die Gerichte in die Lage versetzen, die Verwaltung anhand rechtlicher Maßstäbe zu kontrollieren, und dienen zugleich demokratischen Prinzipien".

29 No original: Gemessen an den vom BVerfG aufgestellten Grundsätzen verletzen die streitgegenständlichen Vorschriften den Grundsatz der Normenklarheit, denn sie sind sprachlich unverständlich, widersprüchlich, irreführend, unsystematisch aufgebaut und damit in höchstem Maße fehleranfällig.

questão dos efeitos econômicos concorrenciais da péssima redação da norma. Afirmou a Corte:

A incerteza na avaliação da tributação mínima afeta, ainda, diretamente a atuação dos direitos fundamentais de liberdade (arts. 2, 12 da Lei Fundamental ...). Apenas é beneficiado aquele pequeno número de contribuintes que conseguem ter uma "consultoria de ponta" para quantificar e evitar as consequências sempre individuais da tributação mínima. Finalmente, a Lei do Imposto de Renda abre espaço de atuação – de nenhum modo suspeito de abusivo – para evitar ou minimizar a tributação mínima (na dúvida, considere a requalificação dos rendimentos negativos de aluguel e arrendamento para rendimentos empresariais negativos (...)). Em qualquer investimento com previsíveis fases de prejuízo, as possibilidades de compensação das perdas constituem parte integral do cálculo econômico (...).<sup>30</sup>

Eis um ponto fundamental para a análise de uma legislação que afeta, de tal modo, o mercado: as diferentes percepções e as diversas opções que se abrem aos contribuintes geram insegurança, implicando suspeita de tratamento desigual em situações em tudo comparáveis.

Se a ordem econômica se funda na livre iniciativa e na valorização do trabalho, não pode ela fugir das balizas consagradas pelo

---

30 No original: Die Unsicherheit in der Beurteilung der Mindestbesteuerungsregeln erschwert ferner unmittelbar die Betätigung der Freiheitsgrundrechte (Art. 2, 12 GG; zum Aspekt der Rechtssicherheit vgl. auch Papier/Möller, AöR 122, S. 177, 179). Begünstigt ist letztlich jene kleine Zahl von Steuerpflichtigen, die eine "Spitzenberatung" zur Quantifizierung und Vermeidung der stets individuellen Folgen der Mindestbesteuerung in Anspruch nehmen können. Schließlich eröffnet das EStG zur Vermeidung oder Minimierung der Mindeststeuer vielfältige – keineswegs des Missbrauchs verdächtige – Handlungsspielräume (für den Streitfall vgl. z.B. zur Umqualifizierung von negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Werner, a.a.O., S. 164; im Übrigen siehe z.B. Ritzer, a.a.O., S. 9, 20, 36; Altfelder, FR 2000, 18, 23; Raupach/ Böckstiegel, FR 1999, 487, 492; Herzig/Briesemeister, DStR 1999, 1377, 1381; HHR/Hallerbach, § 2 EStG Anm. R 37; Gunkel/ Hörger/Thömmes, DStR 1999, 1873, 1877). Bei jeder Investition mit vorhersehbaren Verlustphasen sind die Verlustverrechnungsmöglichkeiten integraler Bestandteil wirtschaftlichen Kalkulierens (vgl. Hey, a.a.O., S. 489; zur Rückwirkung siehe z.B. BVerfG-Beschluss vom 5. Februar 2002 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17).

próprio texto constitucional, onde se encontra o princípio da livre concorrência como caminho para a existência digna preconizada. Não cabe ao Estado, por qualquer meio e muito menos valendo-se do instrumento da tributação, privilegiar agentes econômicos em detrimento de seus concorrentes, sob pena de se pôr em risco a própria existência do mercado. É o próprio texto constitucional que aponta o mercado interno como patrimônio nacional (artigo 219), o que lhe dá feições de bem de interesse de todos. O igual tratamento tributário de concorrentes surge, pois, como garantia de funcionamento do patrimônio-mercado.

Fecha-se, assim, o círculo na relação entre ordem econômica e ordem tributária: ao prestigiar a legalidade e a capacidade contributiva, o constituinte preserva a observância de regras a todos os agentes do mercado, conferindo segurança de igual tratamento e afastando privilégios odiosos. Estes, se já indesejados à luz do Estado de Direito, tornam-se inaceitáveis quando implicam concessões de vantagens a alguns agentes econômicos, em detrimento dos demais. Sob ameaça fica o mercado, prestigiado constitucionalmente e instrumento para a eficiência econômica. Noutras palavras: a concessão de privilégios odiosos desestimula a busca de melhores resultados por parte dos agentes econômicos, prejudicando-se, daí, o desenvolvimento da economia nacional. Se o Estado Fiscal depende do sucesso econômico para sua própria manutenção, vê-se que a inobservância dos preceitos consagrados pelas ordens econômica e tributária põe em risco o Estado.

Eis a ponte entre os dois aspectos constitucionais examinados: a observância das regras impostas pela ordem tributária é uma das garantias para a preservação da livre concorrência, prestigiada pela ordem econômica; ao mesmo tempo, as garantias da ordem econômica favorecem o fortalecimento da economia, substrato de onde o Estado busca recursos para atingir suas finalidades.

Conclui-se, daí, que merece a pecha de inconstitucional legislação que – a exemplo daquela afeita às contribuições ao PIS/COFINS –

gere tamanha insegurança quanto aos parâmetros de sua aplicação, carecendo que qualquer lógica que implique o mínimo de racionalidade, oferecendo brechas para interpretações díspares em situações análogas.

O princípio da legalidade ganha, assim, importante reforço: ultrapassado o mito da “tipicidade cerrada”<sup>31</sup>, desenvolvido na esteira de uma crença no legislador onisciente, própria do período que antecedeu a Segunda Guerra – não obstante ainda hoje sustentado por parte da doutrina pátria<sup>32</sup> –, não se pode, por outro lado, deixar de reconhecer a peculiaridade da legislação tributária, por conta de seus reflexos na ordem econômica. Se toda legislação exige um grau de certeza, sob pena de ferir o princípio do Estado de Direito, este requisito se torna imperioso quando se tem em conta o grau de influência do tributo sobre a ordem econômica.

Não se defende, aqui, o princípio da determinação conceitual: este, se levado às suas últimas conseqüências, implicará tamanho engessamento da tributação, que se poderá pôr em risco o próprio Estado de Direito que o preserva<sup>33</sup>. O que se tem é, antes, a exigência de uma ponderação, pela qual se buscará o máximo de certeza na legislação – valor decorrente do princípio do Estado de Direito – sem que se afaste a generalidade e abstração própria da lei. Dentre os parâmetros para se averiguar o grau de abstração e indeterminação tolerado pela ordem

---

31 Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Fato Gerador da Obrigação Tributária”. *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Luís Eduardo Schoueri (coord.) vol. 1. São Paulo: Quartier Latin. 2003. pp. 125-168 (168-173).

32 Cf., por exemplo, Alberto Xavier. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. pp. 83-96. Cf. tb. Sacha Calmon Navarro Coelho, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2006, p. 219. Defendendo o “princípio da conceitualização”, cf. Misabel de Abreu Machado Derzi. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1988. p. 44, 48, 96. Em sentido diverso, Cf. Ricardo Lobo Torres, “O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário”. *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. Ricardo Lodi Ribeiro e Sérgio André Rocha (coord.) São Paulo, Quartier Latin, 2008. p. 135-184; Fernando Aurélio Zilveti. “Tipo e Linguagem: A Gênese da Igualdade na Tributação”. *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. Ricardo Lodi Ribeiro e Sérgio André Rocha (coord.) São Paulo, Quartier Latin, 2008. p. 29-53

33 Cf. Luís Eduardo Schoueri. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense. 2005. pp. 247-248.

constitucional, ganha relevância a livre-concorrência, a indagar se os agentes econômicos recebem igual tratamento.

Noutras palavras: se a lei tributária constitui óbice para a tomada de decisões empresariais, em virtude do alto grau de suspeita de desigualdade entre os agentes, desestimulando-os em sua atividade empresarial, então se deverá colocar sob suspeita sua constitucionalidade. Neste sentido, o prestígio à livre-concorrência surge como critério para a aferição da própria observância da legalidade tributária.

Ordem econômica e ordem tributária não se apresentam, pois, como capítulos estanques do texto constitucional. Este, enquanto todo normativo, deve ser interpretado harmonicamente, não se prestigiando uma parte em detrimento de outra, mas, ao contrário, reconhecendo-se a influência de uma sobre a outra. Assim como não seria tolerável, em nome da ordem econômica, desprestigiar os rígidos critérios prestigiados pelo capítulo tributário, também este encontrará naquela o norte para sua adequada aplicação.

Conclui-se, pois, pela importância de se considerar o efeito econômico da tributação, revelando-se este – juntamente com a arrecadação – critério para o exame da constitucionalidade da norma tributária. O texto constitucional não tolera legislação que, posto excelente instrumento para a arrecadação, coloque em situação de desigualdade e insegurança os agentes econômicos, implicando efeito desastroso para o mercado. Este, enquanto mecanismo para a obtenção do máximo de eficiência econômica, substrato própria manutenção do Estado, é bem precioso, prestigiado constitucionalmente (artigo 219), devendo ser preservado pela tributação.