

Coordenador Heleno Taveira Tôres

TRATADO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

ESTUDOS EM HOMENAGEM A PAULO DE BARROS CARVALHO

2005



Editora
Saraiva

15. <i>Aires Fernandino Barreto</i> — Progressividade (conteúdo, sentido, limites de sua aplicação ao IPTU)	441
III — Aspectos formais do Sistema Constitucional Tributário	
16. <i>Régis Fernandes de Oliveira</i> — Regime constitucional do direito financeiro	467
17. <i>Claudio Sacchetto</i> — Integrazione comunitaria ed ordinamento tributario interno: riflessioni sul sistema delle fonti normative	497
18. <i>Roque Antonio Carrazza</i> — O princípio da legalidade e a facultade regulamentar no direito tributário	517
19. <i>Luís Eduardo Schoueri</i> — Direito Tributário e Ordem Econômica	535
20. <i>José Casalta Nabais</i> — O regime das finanças locais em Portugal	559
21. <i>Alberto Xavier</i> — Regime Constitucional das isenções e incentivos fiscais às exportações: o caso do ICMS. Do direito à utilização integral de saldo acumulado de créditos de ICMS como corolário da imunidade das exportações	597
22. <i>Eduardo Domingos Bottallo</i> — O Imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição	625
23. <i>José Eduardo Soares de Melo</i> — Regime constitucional do ISS	641
IV — Sistema Constitucional Tributário. Solução de conflitos e direito sancionador em matéria tributária	
24. <i>Nelson Jobim</i> — Lógica Jurídica e Jurisprudência acerca do conceito de “Lógica Jurídica” de Ulrich Klug	665
25. <i>Ives Gandra da Silva Martins</i> — Uma teoria sobre a sanção tributária	677
26. <i>Pedro Manuel Herrera Molina e Víctor Manuel Sánchez Blázquez</i> — Los excesos de la <i>interpretación conforme a la Constitución</i> : algunos ejemplos recientes de la jurisprudencia constitucional española en materia financiera y tributaria	689
27. <i>Lenio Luiz Streck</i> — A revolução copernicana do (neo)constitucionalismo e a (baixa) compreensão do fenômeno no Brasil — uma abordagem à luz da hermenêutica filosófica	725
28. <i>Diogo Leite de Campos</i> — Certeza e Direito Tributário: a arbitragem	773
29. <i>Giuseppe Melis</i> — Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria: alcuni spunti di riflessioni	783

DIREITO TRIBUTÁRIO E ORDEM ECONÔMICA

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular da Cadeira de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da USP. Professor dos cursos de Pós-Graduação na Universidade Presbiteriana Mackenzie. Professor do Departamento de Fundamentos Sociais da Escola de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas — EAESP/FGV. Vice-Presidente do IBDT/USP. Vice-Presidente da Associação Comercial de São Paulo e Advogado em São Paulo.

Sumário: I — Introdução. II — Intervenção econômica e normas tributárias indutoras. III — Princípios informadores da Constituição Econômica e normas tributárias indutoras. IV — Conclusão.

I — INTRODUÇÃO

No presente artigo propõe-se o estudo da interação entre ordem econômica e Direito Tributário, servindo-lhe de inspiração o alerta do homenageado, Paulo de Barros Carvalho, para quem “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 retor de qualquer trabalho que venha a empreender”¹.

1. Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Teoria da norma tributária*, 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 45.

Conquanto o breve estudo em tela 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 que o exame de qualquer de seus ramos não deixe de lado conseqüências e reflexos dos demais.

Seguindo a orientação anunciada acima, iniciar-se-á por uma sucinta apreensão da intensa relação existente entre Direito Econômico e Direito Tributário, nomeadamente no que concerne ao fenômeno das normas tributárias como instrumento de intervenção econômica (fenômeno que se denomina “normas tributárias indutoras”)². Com base na referida apreensão, intentar-se-á analisar a interação entre os princípios informadores da Ordem Econômica e as normas tributárias indutoras, de modo a suscitar o debate e a reflexão sobre o tema ora tratado.

A inclusão das normas tributárias indutoras como medida de intervenção 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 efeitos³.

A aproximação do tema como proposta, cumpre apontar, consiste em apenas um dentre os possíveis enfoques da interação entre normas tributárias indutoras e Direito Econômico⁴. Com efeito, diversas outras proposi-

2. A expressão “intervenção econômica” é empregada, neste estudo, na acepção apresentada por EROS R. GRAU, *Elementos de direito econômico*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 62; e *Planejamento econômico e regra jurídica*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 22, designando a “ação desenvolvida pelo Estado no e sobre o processo econômico”, “em direção a um mesmo objetivo: correção das distorções do liberalismo, para a preservação da instituição básica do sistema capitalista, o mercado”. 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”.

3. É esta, aliás, a proposta que se extrai da concepção pluralista do ordenamento jurídico, já que, como ensina RICARDO LOBO TORRES, *Sistemas constitucionais tributários*, Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 630, “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”.

4. Para um estudo detalhado acerca do tema, cf. LUÍS EDUARDO SCHOUERI, *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, Rio de Janeiro: Forense, no prelo.

ções de estudo dessa relação podem ser apontadas, merecendo destaque aquelas que tomam por base a análise dos princípios tributários, da competência tributária e das externalidades. Nesse passo, releva apresentar breve síntese dos referidos enfoques.

Os princípios tributários inserem-se no quadro das limitações constitucionais ao poder de tributar, as quais buscam, em conjunto, a unidade econômico-política brasileira. Daí a importância de investigá-los considerando a relação que apresentam com a Ordem Econômica, examinando-se a atuação dos referidos princípios sobre as normas tributárias indutoras.

Nesse contexto, podem ser citados, dentre outros, os exemplos do princípio da legalidade (em certos casos mitigado pelo próprio constituinte, admitindo-se que, nos limites da lei, as alíquotas de certos impostos fossem fixadas pelo Poder Executivo, tratando-se de norma tributária indutora, sujeita, então, ao crivo e aos mandamentos da Ordem Econômica); do princípio da anterioridade (com exceções constitucionais específicas, tendo em vista ter o constituinte vislumbrado certos impostos como veículos adequados à introdução de normas tributárias indutoras); e do princípio da igualdade (cujo corolário da capacidade contributiva tem conteúdo suficiente para que o aplicador da lei possa identificar a necessidade de um conteúdo econômico na tributação e a busca de ponderações econômicas para que se diferenciem contribuintes).

Quanto à questão da competência tributária, a Constituição de 1988, tratando da intervenção sobre o 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. Por outro lado, uma série de matérias ficou reservada à competência legislativa exclusiva da União. Assim, pelo regime constitucional tributário introduzido em 1988, fica reduzida a possibilidade de normas tributárias indutoras exacerbarem os campos de competência material afetados aos respectivos entes tributantes.

Por fim, observe-se que as chamadas “externalidades”⁵, tanto as positivas quanto as negativas, escapam do mecanismo de mercado, razão pela

5. Custos e ganhos da atividade privada que, em virtude de uma falha do mecanismo de mercado, são suportados ou fruídos pela coletividade, no lugar daquele que os gerou.

qual implicam a necessidade da intervenção do Estado, para corrigir as distorções que causam. Em ambos os casos, 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 acerto⁶.

II — INTERVENÇÃO ECONÔMICA E NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

A preocupação do constituinte com o uso das normas tributárias indutoras fica notória quando se têm em conta quatro momentos em que o texto expressamente a elas se refere: art. 146-A⁷; art. 150, § 6⁹⁸; art. 155, § 2⁹, XII, g⁹; e art. 165, § 6¹⁰.

A proposta de estudo das normas tributárias indutoras exige que se analisem as diretrizes que o Direito Econômico impõe àquela atuação estatal. Assim é que, em um primeiro momento, estudar-se-á 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 ob-

6. 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.

7. "Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo."

8. "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos 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, § 2⁹, XII, g."

9. "XII — cabe à lei complementar: (...) (g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."

10. "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."

jetivos da própria intervenção econômica, buscando-se a atuação das normas tributárias indutoras.

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 em uma forma de estado claramente intervencionista, que veja em uma certa representação que das suas funções se faz o fundamento da ordem jurídico-econômica”¹¹.

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 econômico. Trata-se de uma intervenção exterior, de enquadramento e de orientação que se manifesta em estímulos ou limitações, de várias ordens, à atividade das empresas”¹².

Ambas as formas de intervenção têm atuação no (ou sobre o) Domínio Econômico¹³. Importa defini-lo. Para tanto, parte-se da idéia de intervenção do Estado para compreender que intervir necessariamente significa o Esta-

11. Cf. LUÍS S. CABRAL DE MONCADA, *Direito econômico*, 3. ed., Coimbra, 2000, p. 221. Trata-se daquela que WASHINGTON PELUSO ALBINO DE SOUZA, *Primeiras linhas de direito econômico*, 4. ed., São Paulo: LTr, 1999, p. 333, denominou “a atuação do Estado Empresário” e EROS ROBERTO GRAU, *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*, 3. ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 156, 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. Também JOÃO BOSCO LEOPOLDINO DA FONSECA, *Direito econômico*, 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 245, 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 concorrencial*, em que se equipara com as empresas privadas, ou em *regime monopolístico*”.

12. Cf. LUÍS S. CABRAL DE MONCADA, *Direito econômico*, cit. (nota 11 *supra*), p. 337. Também a ela se refere WASHINGTON PELUSO ALBINO DE SOUZA, *Primeiras linhas*, cit. (nota 11 *supra*), p. 333, 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)”. À intervenção indireta se refere EROS ROBERTO GRAU, *A ordem econômica*, cit. (nota 11 *supra*), p. 156, quando trata das modalidades de intervenção *sobre* o Domínio Econômico, ali distinguindo a intervenção por direção e por indução. Essa distinção se explorará no próximo tópico.

13. Cf. *A ordem econômica*, cit. (nota 11 *supra*), p. 156.

do ingressar em área que originalmente não lhe foi cometida. Assim, não há intervenção nos casos de que trata o art. 175 da Constituição Federal de 1988 (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 art. 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 art. 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” (art. 173, § 1º, II), determinando, ainda, o § 2º que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais 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.*

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”¹⁴. A norma de direção vincula a determinada hipótese um único conseqüente.

Diverso é o caso das normas de intervenção por indução¹⁵. Caracteriza-as o fato de serem normas dispositivas. O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, 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

14. Cf. EROS ROBERTO GRAU, *A ordem econômica*, cit. (nota 11 *supra*), p. 157.

15. Cf. EROS ROBERTO GRAU, *A ordem econômica*, cit. (nota 11 *supra*), p. 157-158.

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 equivalente¹⁶.

Ponto relevante da intervenção por indução é que ela, longe de afastar o mercado, o pressupõe¹⁷, 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 visado¹⁸. Assim, quando se cogita, por exemplo, do instrumento tributário como meio de internalizar as externalidades, o que se faz é transferir os custos ao mercado, por meio do mecanismo de preço, cabendo aos produtores e consumidores decidir, em última instância, sobre o sucesso ou fracasso de um produto. 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)¹⁹.

Muitas vezes será difícil identificar uma intervenção por direção ou por indução²⁰. 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 sobre o qual versa este artigo a distinção é importante, já que não se poderia cogitar de direção por meio de normas

16. Cf. KARL-OTTO HENZE, *Verwaltungsrechtliche Probleme der staatlichen Finanzhilfe zugunsten Privater*, Heidelberg: Winter, 1958, p. 18.

17. 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, 1994, p. 1.

18. Cf. SIEGFRIED F. FRANKE, *Ökonomische und politische Beurteilung von Öko-Steuern*, in *Steuer und Wirtschaft*, 3 (1990), p. 219.

19. Cf. DIETMAR GOSCH, *Juristische Beurteilung von Öko-Steuern* in *Steuer und Wirtschaft*, 3 (1990), p. 201-216 (202-205).

20. Cf. E. R. GRAU, *Planejamento econômico*, cit. (nota 2 *supra*); GERD RINCK, *Wirtschaftsrecht*, Köln-Berlin-Bonn-München: Heymanns, 1969, p. 79; JOSEPH KAISER, *Exposé einer pragmatischen Theorie der Planung*, in *Planung I — Recht und Politik der Planung*, in JOSEPH KAISER (Org.), *Wirtschaft und Gesellschaft*, Baden-Baden: Nomos, 1965, p. 11-34; e HANS PETER IPSEN, *Fragestellung zu einem Recht der Wirtschaftsplanung*, in JOSEPH KAISER (Org.), *Wirtschaft und Gesellschaft*, Baden-Baden: Nomos, 1965, p. 35-66.

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, 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.

Do ponto de vista da ciência das finanças, parece preferível a adoção de normas diretoras, 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 destinatários²¹. 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 indutor), tem um efeito social de caracterização da infração à lei.

A tal análise deve-se adicionar a constatação de que normas diretoras 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 diretoras e indutoras se torna mais delicada, já que implica um critério para a diferenciação²². Neste caso, os incentivos e desincentivos fiscais adotarão como critério de escolha o mercado, enquanto nas normas diretoras deverá o legislador substituir o mercado na determinação de critérios (regimes de quotas, exigência de capital mínimo ou experiência anterior etc.)²³.

Cabe notar a existência de circunstâncias em que a adoção de normas diretoras (proibições ou obrigações) é mandatória, dado não se sustentar o

21. Cf. HANS HERBERT VON ARNIM, *Alternativen wirtschaftspolitischer Steuerung — Anreize oder Gebote*, in KARL-HEINRICH HANS-MEYER (Org.), *Staatsfinanzierung im Wandel*, Berlin: Duncker und Humboldt, 1983, p. 731.

22. Cf. DORA SCHMIDT, *Nichtfiskalische Zweck der Besteuerung*, Breslau: Schreiber, 1932, p. 29.

23. Cf. HANS HERBERT VON ARNIM, *Alternativen wirtschaftspolitischer*, cit. (nota 21 *supra*), p. 731. Campo em que a discussão sobre a conveniência da adoção de normas diretoras ou indutoras frutificou de modo peculiar foi o da tributação ambiental, no qual 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. Cf. ERIK GAWEL, *Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung. Lenkung und Finanzierung als Problem Lenkender (umwelt-)Steuern*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1 (2001), p. 26-41 (26).

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 liberados do dever cívico²⁴. Outros casos haverá, por outro lado, em que se concluirá mandatório o emprego de normas indutoras, como modo de conciliar a intervenção estatal com a liberdade de iniciativa²⁵. Nessas 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 econômica²⁶.

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 postulado da proporcionalidade.

Neste momento, concentrar-se-á a atenção no primeiro aspecto. 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.

Esse 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

24. Cf. HANS HERBERT VON ARNIM, *Alternativen wirtschaftspolitischer*, cit. (nota 21 *supra*), p. 739.

25. "É 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, *Principio di legalità e pubblica amministrazione nello stato democratico*, Padova: CEDAM, 1969, p. 43.

26. Cf. HANS HERBERT VON ARNIM, *Alternativen wirtschaftspolitischer*, cit. (nota 21 *supra*), p. 739.

subsídios, incentivos, isenções, ele se substitui, como disse, ao mercado e à sociedade no modo de *controlar* (no sentido amplo da palavra) o comportamento”²⁷.

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 suportam²⁸, 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 os benefícios fiscais colocam alguns contribuintes em situação de vantagem em relação aos concorrentes. Por tais razões, fica clara a necessidade de estrita vigilância 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 recompensatória²⁹, estribada no princípio retributivo, entende que os incentivos fiscais justificam-se, 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”³⁰. Esse 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

27. Cf. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, *O pensamento jurídico de Norberto Bobbio*, in CARLOS HENRIQUE CARDIM (Org.), *Bobbio no Brasil: um retrato intelectual*, Brasília: UnB, 2001, p. 43-52 (49).

28. Cf. HANS HERBERT VON ARNIM, *Alternativen wirtschaftspolitischer*, cit. (nota 21 *supra*), p. 733-734.

29. A existência de uma sanção premial é tema bastante controvertido na doutrina. Conforme relata LEILA PAIVA, *Disciplina jurídica da extrafiscalidade*, Tese (Mestrado), Faculdade de Direito da USP, s.d., p. 33, *rechaçam* a existência da sanção premial como espécie do gênero sanção jurídica autores como García Máynez, Capella e Bobbio; por outro lado, empregam-na, dentre outros, Carnelutti, 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”. Quanto à evolução do pensamento de Bobbio sobre as sanções premiaias, cf. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, *O pensamento jurídico*, cit. (nota 27 *supra*), p. 48-50.

30. Cf. JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*, 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 39.

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*). Para esses, o benefício fiscal implica uma vantagem sem qualquer contrapartida adicional.

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.

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 gravosa³¹.

III — PRINCÍPIOS INFORMADORES DA CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA E NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

As normas tributárias indutoras, enquanto forma 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 estatal³².

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 prin-

31. Cf. MARIO PUGLIESI, *La finanza e i suoi compiti extra-fiscale negli stati moderni*, Padova: CEDAM, 1932, p. 100.

32. Também neste sentido, cf. SIEGBERT MORSCHER, *Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten*, Wien: Manzsche, 1982, p. 121.

cípios que estruturam a atuação positiva do Estado na chamada “Constituição Econômica”. Cumpre ressaltar 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 art. 170, observa-se a busca do constituinte por apresentar princípios fundamentais que, lembra Leopoldino da Fonseca, porque “básicos, deverão informar o entendimento exegético de todos os tópicos pertinentes à Constituição Econômica”³³.

Soberania nacional

A inserção da soberania nacional como primeiro dos princípios arrolados pelo art. 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 inserir-se na ordem internacional, o que se reflete na exigência de o País observar compromissos assumidos em tratados internacionais (art. 5º, § 2º, e 192, III, b) e, em especial na matéria econômica, no âmbito do bloco regional de que faz parte, nos termos do parágrafo único do art. 4º. Em nada se reduz o exercício do poder soberano, quando um país firma tratados internacionais. Ao contrário, a soberania se confirma cada vez que o Estado celebra 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 criar um “capitalismo nacional autônomo”, com a adoção do “desenvolvimento autocentrado, nacional e popular”³⁴. Conquanto aceita a meta, não parece possível deixar de lado a interdependência que atinge a todos os Estados no contexto internacional

33. Cf. JOÃO BOSCO LEOPOLDINO DA FONSECA, *Direito econômico*, 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 245.

34. Cf. JOSÉ AFONSO DA SILVA, *Curso de direito constitucional positivo*, 16. ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 766.

presente³⁵. Deve o País, portanto, 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 art. 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 compreender 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 ao desenvolvimento, como a Lei n. 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).

Propriedade privada

A propriedade privada surge como garantia individual no inciso XVII do art. 5º do texto constitucional. Sua menção, no art. 170, visa a garantir que a Ordem Econômica repouse sobre aquele instituto, ou, ainda, que os fins da última (justiça social e existência digna) realizar-se-ão por meio da propriedade privada, que fica vinculada àquele fim³⁶. Assiste razão, daí, à crítica de Leopoldino da Fonseca, para quem melhor seria mencionar o instituto da propriedade como fundamento da própria Ordem Econômica³⁷. Afinal, a propriedade privada revela-se 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 compatibilização 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 pode-

35. Cf. CELSO RIBEIRO BASTOS, *Direito econômico brasileiro*, São Paulo: Celso Bastos Editor — Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000, p. 123.

36. Cf. JOSÉ AFONSO DA SILVA, *Curso*, cit. (nota 34 *supra*), p. 787.

37. Cf. JOÃO BOSCO LEOPOLDINO DA FONSECA, *Direito econômico*, cit. (nota 33 *supra*), p. 89.

ria ser considerada como ofensiva ao direito de propriedade, tendo em vista que foi o próprio constituinte que a autorizou, como forma de financiar o Estado³⁸.

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 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 estatal³⁹. 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 indutor⁴⁰.

Desse modo, se o Estado, no seu ato de intervenção, põe em ameaça parte do patrimônio do particular, pode tornar-se contestável a própria intervenção estatal⁴¹. 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 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 norma⁴².

A par de tal preocupação, que se concentra na possibilidade de usar do tributo como meio de intervenção no Domínio Econômico, ou seja, com o

38. Cf. FRIEDRICH KLEIN, *Eigentumsgarantie und Besteuerung*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1966, p. 433-486 (459; 480).

39. Cf. SIEGBERT MORSCHER, *Das Abgabenrecht*, cit. (nota 32 *supra*), p. 121.

40. Cf. Artikel 14 des Bonner Grundgesetzes als Schranke steuergesetzlicher Intervention?, in HEINZ HALLER, L. KULLMER, CARL S. SHOUP e HERBERT TIMM (Orgs.), *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, Tübingen: Mohr (Paul Siebeck), 1970, p. 229-244 (236).

41. Cf. KARL HEINRICH FRIAUF, *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*, Tübingen: Mohr (Paul Siebeck), 1966, p. 45.

42. Cf. PETER SELMER, *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Frankfurt am Main: Athenäum, 1972, p. 346-347.

efeito “alavanca”⁴³ (o tributo é a “alavanca” que move a vontade do contribuinte para usar sua liberdade constitucional em 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. Desse modo, por exemplo, o imposto sobre celibatários: a “alavanca” é o imposto, mas o efeito está no direito de decidir ou não pela constituição de família.

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.

Função social da propriedade

Nos mesmos termos do inciso XXIII do art. 5º, surge no inciso III do art. 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 art. 184 do texto constitucional, que trata da desapropriação do “imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social”. O art. 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 art. 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 art. 182 do texto constitucional, que a liga ao atendimento das exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

43. Cf. KLAUS VOGEL, Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha, in BRANDÃO MACHADO (Org.), *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, p. 551.

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 art. 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, do art. 182 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”.

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 verdadeira⁴⁴.

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

Como exemplos de normas tributárias indutoras voltadas à regulação dos mercados, contemplados pelo próprio constituinte, citem-se os casos em que se afasta o princípio da anterioridade (art. 150, III, *b*, *c/c* 150, § 1º) e se mitiga a legalidade tributária (art. 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 art. 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 art. 150 do texto constitucional, que, tratando da imunidade recíproca, afirma que esta não se aplica “ao patrimônio, à renda e aos servi-

44. Cf. CELSO RIBEIRO BASTOS, *Direito econômico*, cit. (nota 35 *supra*), p. 132.

ços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados” (exatamente aquelas regidas pelo art. 173). Daí constatar-se que a limitação à imunidade recíproca, regida pelo art. 150, § 3º, depende, para sua correta interpretação, da compreensão do conteúdo do art. 173, que se inspira no princípio da livre concorrência. Iguais ponderações podem, ainda, surgir no exame de outras imunidades.

Também a livre concorrência assegura-se 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.

Tercio Sampaio Ferraz Junior vê, ainda, no art. 155, XII, g, da Constituição Federal, que exige deliberação dos Estados e do 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”⁴⁵.

Ainda 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 concorrência⁴⁶.

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, em um processo horizontal, que implica

45. Cf. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal, in LUÍS EDUARDO SCHOUERI e FERNANDO AURÉLIO ZILVETTI (Orgs.), *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*, São Paulo: Dialética, 1998, p. 275-285 (281). Esta idéia é corroborada, do ponto de vista econômico, por pesquisa de SÉRGIO PRADO e CARLOS EDUARDO G. CAVALCANTI, *A guerra fiscal no Brasil*, São Paulo: Fundap/Fapesp, 2000, p. 10.

46. Cf. JOSEF ISENSEE. *Nichtsteuerliche Abgaben — ein weisser Fleck in der Finanzverfassung*, in KARL-HEINRICH HANSMEYER (Org.), *Staatsfinanzierung im Wandel*, Berlin: Duncker und Humblot, 1983. p. 435-461 (452).

uma série de transações independentes para a confecção e distribuição de um produto, gera-se, em cada transação isolada, uma tributação que, em um sistema cumulativo, vai sendo agregada ao custo do produto.

Podendo o agente econômico, por outro lado, verticalizar a produção e a 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 tributária⁴⁷.

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.

Defesa do consumidor

A defesa do consumidor é, ao mesmo tempo, princípio da Ordem Econômica, arrolado pelo art. 170, direito individual (inciso XXXII do art. 5º) e motivo de responsabilidade por parte de quem cause dano (art. 24, VIII). Nos termos do inciso II do parágrafo único do art. 175 do 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. A essencialidade pode ser encontrada, também, a partir das necessidades da economia, em que não se descarta a proteção ao consumidor.

47. 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*, München: Beck, 1992, p. 11. Esclareça-se que o imposto de vendas é, hoje, o imposto sobre o valor agregado (*mehrwertsteuer*).

Defesa do meio ambiente

A defesa do meio ambiente é princípio que não é referido apenas pelo art. 170 da Constituição, sendo objeto, também, do art. 225 e seus parágrafos, além dos arts. 5º, LXXIII; 23, VI e VII; 24, VI e VIII; 129, III; 174, § 3º; 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 solidariedade⁴⁸. Tal entendimento parece em consonância com o art. 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. 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 privado⁴⁹.

Vale reproduzir, nesse diapasão, o alerta do mesmo autor. Combinando a proteção ambiental com o princípio da livre iniciativa, entende ele que, ao mesmo tempo em que o primeiro permite o emprego da norma tributária indutora, o último exige que esta seja geral, porquanto seria incompatível com o último princípio que apenas um setor se tornasse “inrentável” por conta da proteção ambiental⁵⁰.

Não é, apenas, no sentido negativo que se dá a intervenção por conta do princípio da defesa do meio ambiente. O § 1º do art. 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, tam-

48. 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.

49. Cf. ERIK GAWEL, *Steuerinterventionismus*, cit. (nota 23 *supra*), p. 26.

50. Cf. ERIK GAWEL, *Steuerinterventionismus*, cit. (nota 23 *supra*), p. 28.

bém, 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; e (c) dificuldades para a valoração dos custos e benefícios futuros de uma medida ambiental (problema da distribuição intergerações dos recursos)⁵¹.

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 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 à conservação da natureza por florestamento ou reflorestamento (Lei n. 5.106/66 e Dec. n. 79.046/76); às “operações com máquinas etc., que visem à defesa do meio ambiente” (Lei n. 2.055/93-RJ), dentre outros.

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 art. 3º do texto constitucional, com a erradicação da pobreza, objetivo fundamental da República Federativa do Brasil. Nas palavras de Eros R. 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”⁵².

Tercio Sampaio Ferraz refere-se a um “federalismo solidário”, cuja “matéria é a florada 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 condi-

51. Cf. DOMINGO CARBAJO VASCO, *La imposición ecológica en España — El caso de la fiscalidad de las aguas*, in *Impuestos*, Madrid: La Ley, 1993, v. 2, p. 265-275 (267-268).

52. Cf. EROS ROBERTO GRAU, *A ordem econômica*, cit. (nota 11 *supra*), p. 241.

ções empíricas discriminante 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”⁵³.

Em matéria tributária, assume importância o princípio referido quando, por exemplo, excepcionando o princípio da uniformidade da tributação, de que trata o art. 151 da Constituição Federal, admite “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico 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 desse mercado para o próprio constituinte, houve este por bem relativizá-lo, quando em confronto 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 da SUDENE e da SUDAM, 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”, em que se poderia invocar tal princípio para permitir aos Estados a concessão de incentivos fiscais, independentemente de autorização por meio de convênio. Tercio Sampaio Ferraz Junior enfrenta essa 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 art. 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 lhe elimina o respectivo ônus⁵⁴.

Busca do pleno emprego

Este princípio constitui um dever imposto aos agentes da Ordem Econômica de expandirem as oportunidades de oferta de trabalho. Relaciona-se

53. Cf. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, *Guerra fiscal*, cit. (nota 45 *supra*), p. 277-278.

54. Cf. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, *Guerra fiscal*, cit. (nota 45 *supra*), p. 280-281.

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 art. 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”.

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, cuja 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 ao desiderato constitucional da livre concorrência⁵⁵.

O tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte é determinado pelo art. 179 do texto constitucional. Encontra o princípio paralelo no direito português, nos arts. 81, e, e 86, n. 1, da Constituição, que estabelecem como incumbência prioritária do Estado “garantir a equilibrada concorrência entre as empresas” e “incentivar a actividade empresarial das pequenas e médias empresas”⁵⁶.

Normas tributárias indutoras concernentes a esse princípio podem ser encontradas na Lei n. 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.

55. Cf. CELSO RIBEIRO BASTOS, *Direito econômico*, cit. (nota 35 *supra*), p. 150.

56. Cf. MANUEL AFONSO VAZ, *Direito econômico: A ordem econômica portuguesa*, 4. ed., Coimbra: Coimbra Ed., 1988, p. 370.

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 intentasse 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 elegu 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.

Livre exercício de qualquer atividade econômica

Como último dos princípios referidos no art. 170, encontra-se o da liberdade do exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. Esse princípio, inserido no parágrafo único do art. 170, é o reflexo, na Ordem Econômica, da garantia constitucional inscrita no inciso XIII do art. 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 esse 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*)⁵⁷.

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 questionada⁵⁸.

57. Cf. GERD RINCK, *Wirtschaftsrecht*, cit. (nota 20 *supra*), p. 46.

58. Cf. PETER SELMER, *Steuerinterventionismus*, cit. (nota 42 *supra*), p. 244-294; KARL HEINRICH FRIAUF, *Verfassungsrechtliche*, cit. (nota 41 *supra*), p. 41. RICARDO LOBO TORRES, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. 3, p. 207, afirma: "O tributo criado com a finalidade *extrafiscal* de inibir

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 se deu por fatores do mercado, mas pelo tributo, que adotou natureza intervencionista. Tal intervenção tem, pois, indiretamente, o mesmo efeito de uma lei que regula a profissão e como tal deve ser examinada, do ponto de vista constitucional⁵⁹.

Em matéria tributária, o princípio em exame é refletido no próprio princípio da igualdade, já que o art. 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.

IV — CONCLUSÃO

Em sua atuação positiva, o Estado brasileiro reveste-se de sua condição de Estado Democrático de Direito, implementando princípios delineados em sua Constituição Econômica.

O vetor da atuação estatal positiva do Estado localiza-se no dever de construir uma sociedade na qual seja valorizada a pessoa humana, com existência digna, em um 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 art. 170 informam o entendimento de todos os tópicos pertinentes à Constituição Econômica, sendo, daí, extensivos às normas tributárias indutoras.

A proposição do estudo da interação entre os princípios informadores da ordem econômica e as normas tributárias indutoras ressalta a intensa relação existente entre Direito Tributário e Direito Econômico, fazendo ecoar o alerta do homenageado, Paulo de Barros Carvalho, reproduzido no início deste artigo, acerca da interdependência que deve necessariamente existir entre os diversos componentes do sistema jurídico.

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”.

59. Cf. DIEDRICH FRAMHEIN, *Die Verfassungsrechtliche Zulässigkeit interventionistischer Steuergesetze im Hinblick auf Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes*, Köln, 1971, p. 8.