

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

JOEL GONÇALVES DE LIMA JÚNIOR

**DIRETIVAS DA ORDEM ECONÔMICA: LIMITAÇÕES
CONSTITUCIONAIS PARA SISTEMA TRIBUTÁRIO SUSTENTÁVEL**

CURITIBA

2008

JOEL GONÇALVES DE LIMA JÚNIOR

**DIRETIVAS DA ORDEM ECONÔMICA: LIMITAÇÕES
CONSTITUCIONAIS PARA SISTEMA TRIBUTÁRIO SUSTENTÁVEL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR), como requisito parcial de avaliação para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Socioambiental.

Orientador: Prof. Dr. Roberto Ferraz

CURITIBA

2008

Dados da Catalogação na Publicação
Pontifícia Universidade Católica do Paraná
Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBI/PUCPR
Biblioteca Central

L732d
2008 Lima Júnior, Joel Gonçalves de
Diretivas da ordem econômica : limitações constitucionais para sistema tributário sustentável / Joel Gonçalves de Lima Júnior ; orientador, Roberto Ferraz. – 2008.
153 f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008

Bibliografia: f. 145-153

1. Direito tributário. 2. Direito econômico. 3. Inconstitucionalidade das leis. I. Ferraz, Roberto. II. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Doris 3. ed. - 341.39
341.378

JOEL GONÇALVES DE LIMA JÚNIOR

**DIRETIVAS DA ORDEM ECONÔMICA: LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS
PARA SISTEMA TRIBUTÁRIO SUSTENTÁVEL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR), como requisito parcial de avaliação para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Socioambiental.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Roberto Ferraz
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Prof. Dr. Ricardo Lobo Torres
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Prof. Dr. Alexandre Faraco
Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Curitiba, 13 de fevereiro de 2009.

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Dr. Roberto Ferraz, pelos ensinamentos, pronta atenção e firme orientação deste trabalho.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCPR, em especial aos Profs. Drs. Dalton Dallazem, James Marins e Fabiane Bessa, pelas lições que foram de muito valia para o estudo.

Ao Drs. Eros Santos Carrilho e Gildo José Maria Sobrinho, com os quais aprendi Direito Tributário e que gentilmente colocaram à minha disposição suas bibliotecas pessoais para pesquisa.

À Mabe, minha esposa, com quem dividi os momentos de angústias.

Ao Tales, meu filho, a quem peço desculpa pelo pai ausente que fui nesses últimos anos.

RESUMO

Um Sistema Tributário sustentável depende da sua conformação inclusive com a Ordem Econômica da Constituição. Não à toa que relevantes questões tributárias da atualidade são emergentes da Ordem Constitucional Econômica, para o que a dogmática do Direito Tributário tem se revelado insuficiente. Assim, o desafio consiste em extrair das diretivas da Ordem Econômica as limitações ao exercício da competência tributária, tema que exige análise interdisciplinar com as disciplinas do Direito Econômico e Constitucional. A Ordem Econômica Constitucional indica o conjunto de normas constitucionais destinadas a ordenar a atividade econômica de modo a atender às demandas sociais (mundo do *dever ser*), em cujo contexto se insere a tributação por influenciar comportamentos econômicos na modalidade de intervenção por indução. Essa influência opera na imposição do tributo em razão do *quantum debeatur* (custo tributário); na apuração, controle e recolhimento de tributos devido aos custos necessários ao cumprimento da legislação (custo de transação); e na possibilidade de tais custos serem elididos ou reduzidos de maneira lícita ou ilícita. O Estado Fiscal pressupõe seja a atividade econômica ordinariamente de reserva da Sociedade civil (iniciativa privada), atuando o Estado numa área de interseção, segundo o princípio da subsidiariedade, cujos contornos são delineados pela Ordem Econômica da Constituição Dirigente. A interação do Sistema Tributário com a Ordem Econômica decorre da própria noção de unidade da Constituição, de sorte que não se legitima atender à Ordem Econômica com violação do Sistema Tributário, tampouco o Estado exercer a competência tributária em colisão com a Ordem Econômica. Ainda que classificadas como programáticas, as normas da Ordem Econômica têm eficácia paralisante para invalidar a legislação tributária com elas incompatível. O artigo 170 da Constituição brasileira reúne as diretivas centrais da Ordem Econômica, das quais se denota que a atividade econômica destina-se à satisfação das necessidades coletivas, devendo ser organizada de forma a causar menor impacto possível ao meio ambiente e cujo resultado (riqueza) ofereça a todos condições materiais de vivência digna, inclusive com redução das desigualdades regionais e setoriais; deve ser orientada à redução da dependência do estrangeiro por meio do fortalecimento da economia nacional, sendo a propriedade privada dos meios de produção e do excedente individual meio para concreção das demais diretivas, no que se revela a função social; o Estado tributante não deve interferir na concorrência quase perfeita, mas deve promovê-la quando imperfeita, assim como promover a defesa do consumidor; o valor social do trabalho deve prevalecer sobre outros valores da economia de mercado, enquanto o pleno emprego expressa a idéia de emprego pleno dos recursos e fatores de produção, o que não necessariamente se traduz na valorização do trabalho humano; o favorecimento para microempresas e pequenas empresas nacionais destina-se à concreção da soberania econômica, pleno emprego, concorrência etc.; a livre iniciativa assegura a todos participar da economia de mercado, cabendo ao Estado regular o exercício da atividade sem cercear a livre iniciativa. Uma rápida leitura da legislação tributária já permite identificar regras colidentes com tais diretivas da Ordem Econômica.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação. Ordem Econômica. Limitações. Constitucionalidade.

ABSTRACT

A sustainable Tributary System depends on its confirmation including with the Constitutional Economical Order. No wonder relevant tributary inquiries of now a days are emerging from the Constitutional Economical Order, so that the dogma of the tributary rights have been revealed insufficient. Therefore the challenge consists in extracting the directives of the economical order and the limitation to the tributary competence, theme that demands an analysis of the subjects and disciplines of the Economical and Constitutional Law. The Constitutional Economical Order indicates the ensemble of constitutional norms destined to order the economical activity in order to attend the social demands (word of it should be) in whose context the taxation is inserted to influence economic behaviors in the modality of intervention by induction. This influence operates in the imposment of the tax because of the quantum debeatur (tributary cost); therefore, the control and the collection of the taxes due to the necessary cost to the order of the legislation (transaction cost); and the possibility of these costs being eliminated or reduced in a licit or illicit manner. The Fiscal State presupposes the separation between the Civil Society and the State, thus meaning the economic activity to actually belong to the private initiative. The State actuates in a field of intersection in accordance to the subsiding principle, whose features are designed by the Economical Order of the Ruling Constitution itself. The taxation obligation towards the Economical Order originates from the unity of the Taxation System, neither the State exercises the taxation competence in collision with the Economical Order. Being so besides this classified as programmatic ones, the norms of the Economical Order have a paralyzing efficacy to invalidate the legislation if incompatible with it. Article 170 of the brazilian Constitution gathers the fundaments that structure the Economical Order, where the economic activity is destined to the satisfaction of the collective necessities and shall be organized in order to cause the least possible impact on the environment, and whose result (wealth) offers all life of dignity and material comfort, including the reduction of inequalities; there must be an orientation to the reduction of dependence from the foreign countries, through the consolidation of the national economy, by means of the private initiative of the means of production and the individual surplus, which are the means for concretion of the rest of the directives, in what social function is concerned; State should not interfere in the almost perfect concurrence, but promote it when imperfect, as well as promoting the defense of the consumer; the social value of work should prevail over other values of the market economy, while full employment expresses the idea of full employment of resources and factor of production that not necessarily mean the valorization of work; the supporting of micro and small national undertakings is destined to the concretion of the economic sovereignty, full employment concurrence etc.; free initiative ensures everybody to participate of the economical market, therefore state should regulate the free exercise of the activity with no restriction of the free initiative. A quick glance on the reading of the tributary legislation already permits us identify the conflictuous rules like those of the directives of the Economical Order.

KEY-WORDS: Taxation. Economical Order. Limitations. Constitutionality.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT – Atos de Disposições Constitucionais Transitórias

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição social sobre o Lucro Líquido

DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais

DCTF – Declaração de Créditos e Débitos Federais

DIRPJ – Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

ISS – Imposto sobre Serviço

ITR – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

IVC – Imposto sobre Venda e Consumo

PERD-COMP – Pedido e Declaração de Compensação de Tributos Federais

PIS – Programa de Integração Social

REFIS – Programa de Recuperação Fiscal

Simples Nacional – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	09
2 CONSIDERAÇÕES PREAMBULARES.....	13
2.1 DIREITO TRIBUTÁRIO E ORDEM ECONÔMICA.....	13
2.1.1 Crítica doutrinária.....	15
2.1.2 Alguns casos emblemáticos.....	18
2.1.3. Sustentabilidade do Sistema Tributário.....	22
2.2 INTERDISCIPLINARIDADE DA ANÁLISE.....	23
2.2.1 Direito Econômico: método e ramo jurídico.....	24
2.2.2 Ordem econômica e Ordem Econômica Constitucional.....	27
2.2.3 Classificação das normas da Ordem Econômica Constitucional.....	28
2.2.4 Tributo e tributação.....	31
2.3 TRIBUTAÇÃO E ORDEM ECONÔMICA.....	32
2.3.1 Âmbitos de influência da tributação.....	35
2.3.2 Regime jurídico.....	38
2.3.2.1 Crítica.....	41
3 CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA DIRIGENTE NO ESTADO FISCAL.....	43
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	43
3.2 ESTADO FISCAL.....	43
3.2.1 Estado Fiscal e liberdade.....	46
3.2.2 Evolução do Estado Fiscal.....	48
3.2.2.1 Tributo e organização econômica.....	50
3.3 CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA DIRIGENTE.....	53
3.3.1 Constituição Dirigente.....	55
3.3.2 Intervenção estatal.....	57
3.3.2.1 Modalidades de intervenção.....	58
3.4 EFICÁCIA DA CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA DIRIGENTE.....	60
3.4.1 Eficácia paralisante das normas programáticas.....	63
3.5 CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA E ESTADO FISCAL BRASILEIRO.....	65
3.5.1 Constituição Dirigente e tributação.....	68
3.5.2 Sistema Tributário e Ordem Econômica.....	70
3.5.3 Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE).....	74

4 DIRETIVAS DA ORDEM ECONÔMICA BRASILEIRA.....	78
4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	78
4.2 EXISTÊNCIA DIGNA E JUSTIÇA SOCIAL.....	78
4.3 SOBERANIA ECONÔMICA.....	84
4.4 PROPRIEDADE PRIVADA.....	88
4.5 FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE.....	92
4.6 LIVRE CONCORRÊNCIA.....	95
4.7 DEFESA DO CONSUMIDOR.....	106
4.8 DEFESA DO MEIO AMBIENTE.....	108
4.9 REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS E SETORIAIS.....	112
4.10 VALORIZAÇÃO DO TRABALHO HUMANO E PLENO EMPREGO.....	115
4.11 MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE.....	118
4.12 LIVRE INICIATIVA E LIVRE EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA...	124
5 ALGUNS CASOS CONCRETOS POLÊMICOS.....	130
5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	130
5.2 MEIO AMBIENTE, PLENO EMPREGO E LIVRE CONCORRÊNCIA.....	130
5.3 LIVRE CONCORRÊNCIA E DEFESA DO CONSUMIDOR.....	131
5.4 LIVRE CONCORRÊNCIA.....	133
5.5 TRÊS CASOS SOBRE EMPRESAS DE PEQUENO PORTE.....	134
5.5.1 Efeitos sobre a não-cumulatividade do IPI, ICMS, PIS e COFINS.....	135
5.5.2 Distinção de tratamento tributário dentro do mesmo ramo de atividade.....	136
5.5.3 Responsabilização solidária dos sócios e titulares.....	137
6 CONCLUSÃO.....	139
7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	145

1 INTRODUÇÃO

Quase como profecia, escreveu Alfredo Augusto Becker:

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo, não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo¹.

De fato, a tributação e a economia privada têm andado de mãos dadas. De um lado, embates importantes da atualidade, como controle e abuso do poder econômico, preservação ambiental, desenvolvimento nacional e sustentável, redução das desigualdades sociais e regionais, dignidade da pessoa humana, erradicação da miséria, economia globalizada, solidariedade etc., desenrolam-se numa área de interseção entre a Sociedade civil (iniciativa privada) e o Estado, para a solução dos quais tem sido a tributação comumente invocada como instrumento de intervenção à livre disposição do Estado.

Do outro, temas ligados diretamente à tributação, como elisão, evasão e sonegação fiscal, neutralidade fiscal internacional, concorrência fiscal danosa, seletividade, não-cumulatividade, regimes tributários diferenciados, diferenciação de alíquotas e bases de cálculo etc., têm como preocupação de fundo não propriamente a relação jurídico-tributária individual, mas os efeitos que a tributação exerce sobre a organização macroeconômica. De tal organização cuida a Ordem Econômica da Constituição.

A exemplo do que sucede em diversos outros países, a Constituição brasileira de 1988 prevê um tipo tributário destinado precipuamente à intervenção no domínio econômico da Sociedade civil, as chamadas de CIDE's, como se outros tipos tributários não tivessem a aptidão de influenciar comportamentos econômicos. E o Constituinte Derivado brasileiro tem iterativamente remendado a Constituição para explicitar o compromisso da tributação com as diretivas da Ordem Econômica Constitucional. Difícil, pois, negar essa interação entre a Ordem Econômica e o exercício da competência tributária.

Deveras, essa dimensão da tributação, mal apelidada de *extrafiscalidade*, desde sempre foi reconhecida pela doutrina nacional e estrangeira. Geraldo Ataliba, que se dedicou a afastar o Direito Tributário das intromissões da Economia, não por isso olvidou que “a

¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 536.

tributação exerce influências instigantes ou depressivas” sobre a atividade econômica, inexistindo, portanto, as finanças públicas neutras².

Tal assertiva, contudo, revela apenas um juízo de constatação, e não de valoração jurídica. Que a tributação interfere na dinâmica da economia privada, isso é dado. A questão que remanesce é saber se há limitações constitucionais a essa interferência no Estado de Direito contemporâneo. Se positiva a resposta, quais são elas? Se a tributação tem sempre a potencialidade de servir à Ordem Econômica, ou ofendê-la, não parece intuitivo que dela (Ordem Econômica) se extraía outras limitações ao poder de tributar, além daquelas clássicas do Sistema Constitucional Tributário? A observância negativa (*i.e.*, limitação) da Ordem Econômica pela legislação tributária não seria condição necessária – mas não a única, por certo – para um Sistema Tributável sustentável, perene, duradouro? Não seria de desacreditar a sustentabilidade de um Sistema Tributário que não obsta que a legislação infraconstitucional afronte sistematicamente a Ordem Econômica da Constituição?

São essas as indagações que inspiram a proposta desta dissertação.

Sob o prisma de relevância para a Sociedade, os embates concretos já antecipados acima demonstram a pertinência do tema. Já sob o ponto de vista jurídico-científico, sua importância é denunciada por ainda ocupar apenas uma área cinzenta entre as disciplinas jurídicas do Direito Tributário, do Direito Econômico e do Direito Constitucional, porém marginalizada por todas, principalmente pelo Direito Tributário.

Provocativa a observação de Roberto Ferraz acerca de que, ao focar os elementos da hipótese de incidência tributária, tradicionalmente o Direito Tributário prescindiu de outros aspectos constitucionais limitadores ao poder de tributar, como a racionalidade e a destinação da arrecadação. À hipótese de incidência antecede o *pressuposto de incidência tributária*, assim entendido “o conjunto de condições estabelecidas expressa ou implicitamente pela Constituição para a imposição de tributos”³. E aqui se ousa acreditar que, ao meio desse pressuposto de incidência tributária, estão as condições constitucionalmente estabelecidas pela Ordem Econômica Constitucional.

O tema sugere, pois, certa evolução disciplinar do Direito Tributário, com auxílio do Direito Econômico, para incorporar à teoria da validade do tributo os pressupostos

² ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1968, p. 150.

³ FERRAZ, Roberto. Da hipótese ao pressuposto de incidência – em busca do tributo justo. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, v. I, p. 175-238, 2003, p. 176-180 e 230-235.

constitucionais oriundos da Ordem Econômica da Constituição. A omissão do Direito Tributário no enfrentamento do tema implica deixar uma importante dimensão do fenômeno tributário à sorte exclusiva do jogo próprio da Economia e da Política.

A proposta, entretanto, inspira redobrados cuidados.

Primeiramente, a interação da tributação com a Ordem Econômica constitui campo demasiadamente vasto, que apenas recente e timidamente começa a ser examinado pela doutrina nacional. Os casos suscitados perante os Tribunais são raros, de escassa jurisprudência. A pretensão de esgotar a compreensão de tema com essas características exigiria esforço e espírito de inovação, que somente uma tese, com a construção de uma teoria geral, comportaria. O mesmo se diga da incorporação à teoria da validade do tributo dos pressupostos de validade da Ordem Econômica. Esse mister escapa aos contornos e aos objetivos de uma dissertação.

Consciente disso é que o presente estudo não tem tal pretensão⁴, ficando a pesquisa delimitada à perquirição da natureza jurídica da relação que vincula o exercício da competência tributária pelo Estado em face da Ordem Econômica Constitucional, bem como à exposição das principais discussões em torno da tributação e diretivas da Ordem Econômica, além de alguns casos concretos que sejam emblemáticos.

Em segundo lugar, a interação da tributação com a Ordem Econômica é tema que admite análise por duas perspectivas, ao menos: a uma, sob o enfoque da tributação economicamente orientada, com a investigação de como o Estado, no exercício da competência tributária, deveria projetar a legislação tributária de modo a dar concreção às diretivas da Ordem Econômica, o que é próprio da Política Fiscal, de conotação menos dogmática; de outra banda, sob a perspectiva negativa com a pesquisa a respeito da existência ou inexistência de vedação a que o Estado, no exercício da competência tributária, conscientemente ou não, contrarie a Ordem Econômica.

O presente trabalho ocupa-se exclusivamente dessa segunda perspectiva, que ostenta feição nitidamente jurídica, como se pretende demonstrar adiante, atinente ao exame de constitucionalidade da legislação tributária e, portanto, mais dogmática.

⁴ “Para que se qualifique como acadêmica a pesquisa de determinado objeto, não se faz necessário seja ela exaustiva, pretendendo esgotar, dali em diante, a possibilidade de seu conhecimento. Qualquer tentativa neste sentido levaria, certamente, à frustração, por mais limitado que fosse o objeto. O estudo será, sempre parcial.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 4).

Dentro desses quadrantes, o estudo será apresentado em quatro etapas:

A primeira destinada à fixação das premissas sobre as quais se desenvolverão as etapas seguintes. Essa primeira parte tratará do corte epistemológico historicamente feito pela disciplina do Direito Tributário em face da dimensão econômica da tributação, assim como da noção de sustentabilidade do Sistema Tributário. Cuidar-se-á da interdisciplinaridade da análise, com a definição do método e a explicitação de noções e conceitos pressupostos adotados na análise. Ainda integrará essa etapa a compreensão acerca da chamada dimensão extrafiscal do fenômeno tributário, a forma e os âmbitos em que ela opera na organização econômica, além do regime jurídico constitucional ao qual se submete.

A segunda etapa terá por desiderato firmar o entendimento acerca da natureza jurídica da vinculação entre a tributação e a Ordem Constitucional Econômica. Começará com a retomada da noção de Estado Fiscal, passando pela evolução da percepção acerca da dimensão econômica do tributo no Estado Social até a constitucionalização da organização econômica no período pós-guerra pela Constituição Econômica Dirigente. A compreensão sobre a Constituição Econômica Dirigente, as modalidades de intervenção estatal e a eficácia das normas programáticas também comporão essa etapa, assim como a unidade do Sistema Tributário e da Ordem Econômica na Constituição brasileira de 1988.

O aprofundamento na noção de cada uma das diretivas da Ordem Econômica reunidas no artigo 170 da Carta Constitucional brasileira, com a exposição dos principais debates referentes à tributação, é matéria reservada para a terceira etapa. Esse aprofundamento é essencial para o cotejo da legislação tributária em face das diretivas da Ordem Econômica.

Derradeiramente, sem a pretensão de esgotar os exemplos, senão apenas testar as assertivas colocadas nas etapas anteriores, a quarta etapa trará alguns casos concretos tidos como polêmicos e emblemáticos, em que regras da legislação tributária vigente parecem contrariar as diretivas da Ordem Econômica Constitucional.

Ao final, a conclusão alinhará, resumidamente, as proposições extraídas do estudo apresentado.

Com a advertência de Alcides Jorge da Costa de que um trabalho também tem valor pelas dúvidas e discussões que pode suscitar⁵, espera-se que o presente ensaio contribua de alguma forma, não como resposta – repita-se –, mas como instigação ao debate.

⁵ Prefácio à obra de Luís Eduardo Schoueri (**Op.cit.**, p. IX).

2 CONSIDERAÇÕES PREAMBULARES

2.1 DIREITO TRIBUTÁRIO E ORDEM ECONÔMICA

A doutrina do Direito Tributário tradicionalmente viu com reserva os aspectos econômicos da tributação. Dentre outras razões, James Marins atribui esse fechamento à influência do positivismo jurídico, tão em voga no desenvolvimento da disciplina nas primeiras décadas do século XX, e à falta de ética dos economistas do século XX, que generalizaram a doutrina da racionalidade da atividade econômica, resumindo no conceito de *homo aeconomicus* a idéia de que os agentes econômicos agem sempre no interesse individual de maximizar lucros, sem compromisso com a ética (teoria econômica descritiva)⁶.

Não que se tenha olvidado que a atuação tributária do Estado exerce influência sobre a organização econômica⁷, mas porque o Direito Tributário operou um corte epistemológico, ocupando-se apenas da relação *jurídica* obrigacional e individual entre o fisco e o sujeito passivo relativamente à imposição, à arrecadação e à fiscalização de tributos, na lição de Ruy Barbosa Nogueira⁸. Vale dizer, do “conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”, como prefere Paulo de Barros Carvalho⁹.

Os aspectos econômicos, sociais e políticos da tributação ficaram de fora do corte epistemológico por serem reputados *não-jurídicos*. Ensinou Geraldo Ataliba que o “tributo para o direito é um conceito jurídico privado, que não se pode confundir com o conceito financeiro, ou econômico de outro objeto, de outros setores científicos, como é o tributo ontologicamente considerado”, concluindo, pois, ser “terrível engano dos que pensam que a economia e o direito podem estudar o mesmo objeto”¹⁰.

A distinção disciplinar veio do Direito Financeiro, acerca do que lecionava Ruy Barbosa Nogueira que o mesmo campo ou matéria poderia ser objeto de estudo por mais de

⁶ MARINS, James. O desafio da política jurídico-fiscal. In: MARINS, James (coord.) **Tributação & política**. Curitiba: Juruá, p. 34-47, 2005, p. 39-40 e 59-60.

⁷ Vide item 2.3 adiante.

⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro. Curso de direito tributário**. São Paulo: Editor José Bushatski, 1964, p. 2.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Saraiva: São Paulo, 1991, p. 120.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 21-22.

uma ciência, de maneira que “tanto a Ciência das Finanças como o Direito Financeiro estudam a atividade financeira do Estado”, distinguindo-se quanto ao método: a Ciência das Finanças estudaria a atividade financeira do Estado (*i.e.*, receitas, despesas, orçamentos e créditos públicos) sob prisma especulativo da perspectiva econômica, enquanto o Direito Financeiro ocupar-se-ia “apenas a *disciplina jurídica* desses mesmos campos”¹¹.

Registra Aliomar Baleeiro, contudo, que importantes autores da época, como A. D. Giannini, defenderam a distinção disciplinar sob o argumento de que a Ciência das Finanças acolhia aspectos econômicos e políticos estranhos ao Direito; outros não menos relevantes, como B. Griziotti e A. Hensel, no entanto, reputavam “indesejável a separação dos aspectos jurídicos, políticos e econômicos dos fenômenos fiscais”, defendendo que deveriam ser estudados conjuntamente. Segundo Baleeiro, para Hensel o Direito Tributário sem a Ciência das Finanças tornar-se-ia mero trabalho técnico e a Ciência das Finanças sem o direito positivo não passaria de especulação abstrata¹².

Com a constitucionalização da ordem econômica no período pós-guerra¹³, os aspectos políticos, sociais e econômicos da atuação do Estado, inclusive por meio do exercício da competência tributária, ganharam qualificação *jurídica*, passando a contar com normas sobre organização econômica na própria Constituição escrita. A doutrina do Direito Tributário, no entanto, não se colocou ao par dessa mudança de concepção da Constituição, não tendo incorporado à sua dogmática as proposições jurídico-normativas da Ordem Econômica Constitucional¹⁴, notadamente quanto às limitações ao exercício da competência tributária, tema afeto ao presente trabalho.

Como se antecipou na introdução, abuso da liberdade econômica, abuso de direito, controle do poder econômico, preservação ambiental, sociodiversidade, desenvolvimento sustentável, desigualdades regionais, erradicação da miséria, dignidade da pessoa humana, função social da propriedade e da empresa, manutenção e geração de emprego etc., são temas oriundos da Ordem Econômica Constitucional em prol dos quais comumente se tem invocado

¹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Op.cit.**, p. XVII.

¹² BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 4.

¹³ Vide capítulo 3 adiante.

¹⁴ A constitucionalização é tanto da organização econômica como social, pois são duas realidades empíricas que se implicam mutuamente. Cumpre melhor dizer, as normas da Ordem Econômica têm implicações sociais e vice-versa. A Constituição brasileira formalmente separa Ordem Econômica (Título VII) e Ordem Social (Título VIII). Nada obstante, a exemplo de Luís Eduardo Schoueri (**Op.cit.**, p. 1-2), não se distinguirá neste trabalho Ordem Econômica e Ordem Social.

a tributação como instrumento de intervenção do Estado¹⁵. Basta olhar a sedução dos chamados tributos ambientalmente orientados, com os quais se visa à preservação do meio ambiente.

Já outros temas, como soberania econômica em face da globalização, sonegação fiscal, elisão fiscal, crimes contra a ordem tributária, neutralidade fiscal internacional, concorrência fiscal danosa, solidariedade, livre concorrência, *dumping* social etc., são diretamente correlacionados à tributação e que têm ocupado a pauta dos principais fóruns nacionais e internacionais sobre Direito Tributário, caminhando para a superação daquele corte epistemológico clássico.

O Sistema Tributário da Constituição brasileira de 1988, além de conhecer uma categoria de tributo destinada precipuamente à intervenção na ordem econômica, tem sido constantemente remendado para explicitar o comprometimento da tributação com as diretrizes da Ordem Constitucional Econômica, com previsões, v.g., para lei complementar estabelecer critérios de tributação destinados a preservar a concorrência (Emenda Constitucional nº 42/2003); para instituição de sistema tributário diverso para microempresas e empresas de pequeno porte (Emenda nº 42/2003); para afetação da arrecadação de tributos ao financiamento de projetos ambientais (Emenda nº 33/2001); para tributação com bases de cálculo e alíquotas diferenciadas em função da atividade econômica, da capacidade de geração de empregos, do porte da empresa ou simplesmente em razão da estrutura do mercado de trabalho (Emendas nºs 41/2003 e 47/2005).

2.1.1 Crítica doutrinária

Crescente é na doutrina o desconforto com o fechamento do Direito Tributário para outras disciplinas afins, em especial para a Economia e a Filosofia.

Gaspar Ariño Ortiz fala da necessidade de comunicação entre o Direito e a Economia, dando conta de que importantes economistas, como Friedrich Hayek e George Stigler, têm se dedicado ao estudo do ordenamento jurídico no qual se desenvolve a atividade econômica,

¹⁵ Não se fará aqui distinção conceitual entre *intervenção*, *regulação* e *interferência* do Estado, por não se reputá-la relevante para o escopo deste trabalho. Tais expressões serão utilizadas para indicar a *influência* exercida pelo Estado na economia privada.

assim como juristas representativos, como Richard Posner e Ronald Coase, têm enveredado pela Economia, tendo Coase sido inclusive premiado com o Prêmio Nobel de Economia¹⁶.

Como argumenta Ariño Ortiz, a regulação da atividade econômica opera por meio de normas jurídicas, cuja finalidade precípua é a eficiência econômica segundo os valores de justiça. Assim, “no sólo que regulación y derecho se implican mutuamente, sino también que, en ambos, la normación y la acción, la previsión y la decisión, actúan, conjuntamente al servicio del mismo fin”, podendo-se concluir que o “resultado final de esa combinación será diferente a la suma de las partes: ni la mentalidad jurídica, ni la económica, por sí solas, servirán para enterderlo”¹⁷.

Roberto Ferraz, ao discorrer acerca da regra de substituição tributária para frente em face da livre concorrência e à luz do Direito Econômico, observa que a dogmática tradicional do Direito Tributário foi concebida para resolver conflitos individuais da tributação – entre fisco e sujeito passivo, conforme dizia Ruy Barbosa Nogueira –, que são próprios da microeconomia. No entanto, o desafio hodierno do Direito é solucionar demandas da macroeconomia, como a livre concorrência, cuja lógica é diversa. Assim é que “em matéria tributária (...) não se poderá argumentar com elementos concebidos micrologicamente, como fato gerador e base de cálculo, para tratar de regra macrologicamente concebida”, como é o caso da substituição tributária¹⁸.

Com a resistência e a litigiosidade tributária preocupa-se James Marins, dizendo ser a dogmática do Direito Tributário rica na dimensão estática da norma tributária, porém incipiente à dimensão crítica da relação jurídico-tributária. Enfatiza que a “tributação opera no entorno econômico do indivíduo (microeconomia), mas também – e principalmente – de toda a sociedade, já que influencia decisivamente a política de preços, de empregos e a balança comercial (macroeconomia)”, de sorte que a redução da resistência e litigiosidade tributária não prescinde do retorno do Direito Tributário ao conhecimento interdisciplinar com a Economia e a Filosofia, porquanto a aceitação do tributo não depende exclusivamente de aspectos jurídicos, mas da sua conformação com os valores éticos¹⁹.

¹⁶ ORTIZ, Gaspar Ariño. **Principios de derecho público económico**. Granada: Comares, 2001, p. XLV.

¹⁷ ORTIZ, Gaspar Ariño. **Ibidem**, p. XLV-XLVI.

¹⁸ FERRAZ, Roberto. A macrológica do direito econômico. **Revista de direito mercantil industrial, econômico e financeiro**. Rio de Janeiro: Malheiros, n. 142, p. 80-86, abr./jun.2006.

¹⁹ MARINS, James. O desafio.... **Op.cit.**, p. 34-36 e 38-39.

Registra ainda James Marins que, no âmbito da Ciência Econômica, economistas contemporâneos, como Amartya Sen, vêm formulando, em contraposição àquela teoria econômica descritiva do século XX, a teoria econômica normativa, “que pretende enunciar não como o comportamento econômico é ou será, mas sim, como deveria ser o agir econômico com fundamento em elementos de enraizamento ético”²⁰. Esses enunciados do agir econômico encontram ressonância no plano jurídico precisamente nas normas da Ordem Constitucional Econômica.

Também Klaus Tipke acusa o fechamento do Direito Tributário para outras áreas afins do conhecimento, em especial para a Filosofia, advertindo que a Ética é a disciplina da Filosofia que cuida das regras e dos princípios da moral, que devem orientar a tributação. Observa, com razão, que as questões críticas da atuação tributária do Estado, como a distribuição com igualdade da carga tributária e a justificativa para distribuição desigual, não podem ser respondidas apenas com considerações de compatibilidade constitucional da lei tributária, que na maioria das vezes descartam os princípios e concentram-se em questões formais²¹.

Ao igualmente apontar a carência de estudos filosóficos relativamente à justiça fiscal, Daniel Gutmann faz a abrupta crítica de que os “tributaristas, que se orgulham de praticar uma ciência exata, não têm mais que uma pequena atração por uma especulação reputada inconsistente”. Averte Gutmann que o tributo, para que seja satisfatório, deve reunir, dentre outras características, impacto positivo sobre o comportamento dos agentes econômicos, acrescentando que a justiça substancial só é apreendida a partir dos fins da exação tributária (objetivos perseguidos) e da adequação dos meios, sendo que a justiça dos fins encontra-se ausente da maioria dos debates sobre tributação e a justiça dos meios por si só não assegura a justiça dos fins²².

Por certo que há numerosas outras manifestações na literatura contemporânea, mas essas são o bastante para demonstrar a insuficiência da dogmática do Direito Tributário frente às questões da Ordem Econômica Constitucional. A opção da disciplina pelo fechamento hermético, ignorando as proposições jurídico-normativas da Ordem Econômica Constitucional que se relacionam com a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos é

²⁰ MARINS, James. **Idibem**, p. 59-64.

²¹ TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado e de los contribuyentes**. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 20-23.

²² GUTMANN, Daniel. Do direito à filosofia do tributo. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 1, p. 29-39, 2005, especificamente p. 29 e 32-33.

apenas de corte epistemológico, que, como foi realizado, pode ser refeito em face da constitucionalização da ordem econômica. Tal medida é necessária para que a dogmática do Direito Tributário incorporem-se as proposições jurídico-normativas que limitem, no plano da macroeconomia, o exercício da competência tributária.

A esse propósito, não é demais reprimir a tese de Roberto Ferraz acerca de que, em razão da dogmática do Direito Tributário ter-se desenvolvido em torno da noção de hipótese de incidência tributária e seus elementos (fato imponible, base de cálculo, sujeitos da relação jurídico-tributária etc.), a análise de validade do tributo acabou restrita “à verificação da adequação da hipótese de incidência às regras de competência impositiva ditadas pela Constituição”. Sem dúvida que a importância dessa noção não pode ser menosprezada. Entretanto, a análise *jurídica* do fenômeno tributário não se resume à hipótese de incidência, senão reside no aspecto da limitação ao poder de tributar, devendo-se por isso cogitar do *pressuposto de incidência tributária* para perquirir “quais as condições de legitimidade da imposição tributária, além de uma simples correspondência à hipótese constitucionalmente e legalmente configurada”. Ensina o autor, enfim, que o *pressuposto de incidência tributária* “é o conjunto de condições estabelecidas expressa ou implicitamente pela Constituição para a imposição de tributos”, no que se insere, *v.g.*, a destinação do produto da arrecadação²³.

Nesse sentido, as proposições jurídico-normativas oriundas da Ordem Constitucional Econômica fazem parte do pressuposto de incidência tributária, conquanto não se encaixem nos elementos da hipótese de incidência.

2.1.2 Alguns casos emblemáticos

Alguns casos concretos são emblemáticos, como a regra de arrecadação conhecida por substituição tributária para frente, inserida no § 7º do artigo 150 da Constituição pela Emenda Constitucional nº 03/93. Comenta Roberto Ferraz que, apesar de perverter e anular a legalidade tributária, implicar cobrança de tributo antes da ocorrência do fato gerador (inexistente), com base de cálculo diversa da prevista abstratamente em lei tributária e com arbitramento do *quantum debeatur* pelo próprio ente tributante ao fixar o valor de pauta, de modo que “joga no lixo toda a produção teórica relativa aos princípios da legalidade e

²³ FERRAZ, Roberto. Da hipótese... *Op.cit.*, p. 176-180 e 235.

tipicidade, da irretroatividade, da isonomia, da capacidade econômica”, referida regra justifica-se constitucionalmente para preservar a livre concorrência (artigo 170, inciso IV, da Ordem Constitucional Econômica) devido à tendência à sonegação tributária em dados setores²⁴.

Campo fértil para exemplos é o regime tributário para microempresas e empresas de pequeno porte, hoje conhecido como Simples Nacional e que foi concebido originariamente pela Constituição de 1988 no seio da Ordem Econômica Constitucional, com previsão nos artigos 170, inciso IX, e 179. Vale frisar, é um regime tributário concebido formalmente fora do Sistema Tributário Constitucional. A Emenda nº 42/2003 tratou de inserir sua previsão no artigo 146, embora o regime já fosse há muito praticado com a Lei nº 9.317/96 independentemente de previsão no Sistema Tributário formal e tendo desde sempre feito pouco caso com a dogmática do Direito Tributário.

A despeito do elementar ensinamento de que a obrigação tributária decorre exclusivamente de lei, e não da vontade das partes²⁵, para empresas de pequeno porte e microempresas a relação jurídico-tributária desde a Lei nº 9.317/96 sempre foi *opcional*. Atualmente o é inclusive por textual previsão constitucional (artigo 146, parágrafo único, inciso I). É o próprio contribuinte quem manifesta sua vontade – *opção* na dicção legal – sobre querer ou não ser tributado com base de cálculo e alíquotas previstas na Lei Complementar nº 123/2006, ao invés de sê-lo na forma da lei tributária geral. Significa que, para esse universo de contribuintes, o tributo não decorre exclusivamente de lei, e sim da lei mais a manifestação de vontade do contribuinte. Como a *opção* ao Simples Nacional altera tanto a base de cálculo como as alíquotas (*i.e.*, o critério quantitativo da regra matriz de incidência), quer dizer que a vontade do contribuinte altera o próprio conteúdo (*quantum debeat*) da relação jurídico-tributária.

²⁴ FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 1, p. 359.379, 2007.

²⁵ Nesse sentido: “O primado da legalidade, que se irradia por todos os segmentos da ordem jurídica brasileira, alcança qualquer comportamento obrigatório, comissivo ou omissivo. E, se por acaso não fosse suficiente, haveria o princípio específico, dirigido diretamente ao campo dos tributos. Sendo assim, não há de imaginar obrigações no direito brasileiro que não sejam *ex lege*. Algumas requerem, de fato, a presença do elemento ‘vontade’ na configuração típica do acontecimento, enquanto outras não. Entre as derradeiras estão os liames jurídico-tributários”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Op.cit.**, p. 22).

Também se ensinou recorrentemente que a cada tributo corresponde uma base de cálculo, que retrata a dimensão econômica do fato impositivo constitucionalmente possível²⁶, disso resultando que, no exercício da competência tributária residual da União, outros tributos não poderão ter base de cálculo própria dos já descritos na Constituição (artigos 154, inciso I, e 195, § 4º). Todavia, para os contribuintes que *optam* por serem tributados na forma da Lei Complementar nº 123/2006, a exação engloba uma diversidade de tributos, de competência de entes tributantes diversos, com base de cálculo única e diversa dos fatos impositivos constitucionalmente previstos etc.

O regime tributário do Simples Nacional é sempre relevante porque é o sistema tributário da maioria do universo de contribuinte-empresas. Segundo o Secretário-executivo do Comitê Gestor, mais de 3,015 milhões de empresas *optaram* pelo Simples Nacional, sendo que 1,337 milhão já estava no regime da Lei nº 9.317/96, e 1,678 milhão corresponde a *opções* novas²⁷. Informativo da FAESP-SENAR/SP dá conta de que no Paraná a opção corresponde a 84% das empresas passíveis de enquadramento e no Mato Grosso, onde a adesão foi menor, corresponde a 59%. Na média nacional, 72% das empresas *optaram* pelo Simples Nacional²⁸. Significa que, em razão da Ordem Econômica Constitucional (artigos 170, inciso IX, e 179), a maioria das empresas no País está às margens da dogmática do Direito Tributário.

Também se tornou comum a obrigação tributária principal (*i.e.*, obrigação de pagar tributo, na forma do artigo 113, § 1º do Código Tributário) passar a depender do cumprimento de uma obrigação acessória (*i.e.*, obrigação de fazer ou não-fazer, a teor do artigo 113, § 2º do Código). No Simples Nacional, *v.g.*, para fazer jus à tributação na forma da Lei Complementar nº 123/2006, o contribuinte antes tem que cumprir a obrigação acessória de formular a *opção* a que alude o artigo 16 da Lei Complementar (*a priori*), além de satisfazer outras tantas obrigações acessórias, cujo inadimplemento é causa de exclusão do regime (obrigações *a posteriori*). Enfim, a obrigação tributária principal tornou-se *acessória* da

²⁶ Nesse sentido: “Consiste a base de cálculo na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributável. Espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir. Em outras palavras, base de cálculo é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário. (...) já havíamos consignado que a Constituição não se limita a repartir competências; define arquétipos das várias hipóteses de incidência e, ao fazê-lo, implicitamente encaminha as bases de cálculo possíveis”. (BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 297).

²⁷ **Valor On-line**. Disponível em <www.valoronline.com.br/valoronline/Geral/brasil/Numero+de+empresas+que+aderiram+ao+Simples+Nacional+ultrapassa+os+3+milhoes,,,5,4467722.html>. Acesso em 2.jul.2008.

²⁸ **Informativo FAESP-SENAR/SP**. ed. 52, abr.2008. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil-03/Constituicao/Constituicao_Compilado.htm>. Acesso em 01.jul.2008.

obrigação tributária acessória, passando a ter finalidade não apenas instrumental senão substancial na medida em que serve para definir o conteúdo da relação jurídico-tributária, desdizendo os estudos tradicionais do Direito Tributário²⁹.

Noutros casos, o conteúdo de uma obrigação tributária depende do cumprimento pelo sujeito passivo de uma outra obrigação tributária. É o caso, *v.g.*, no âmbito do IRPJ e da CSLL do regime de apuração pelo lucro presumido previsto no artigo 26, § 1º da Lei nº 9.430/96; também do regime especial de PIS e COFINS para as indústrias de bebidas, estatuído pelo artigo 52 da Lei nº 10.833/2003; e do programa de parcelamento especial conhecido como REFIS, que possibilitou aos contribuintes que aderiram ao parcelamento pagarem o IRPJ e a CSLL com base no lucro presumido independentemente da receita bruta anual superar o limite legal, como se depreende do artigo 4º da Lei nº 9.964/2000, e, conseqüentemente, esquivarem-se do propalado regime não-cumulativo do PIS e da COFINS.

São todos esses casos pertinentes à Ordem Econômica Constitucional. No caso do Simples Nacional, são regras tributárias que visam dar concretude às diretivas dos artigos 170 e 179, sendo que a própria Emenda nº 42/2003, ao inserir previsão formal no Sistema Tributário, nada fez senão corroborar tal diretiva da Ordem Econômica; no caso do lucro presumido e do regime especial de tributação das indústrias de bebidas, destinam-se à simplificação e à eficiência da Administração Tributária, além de prevenir a sonegação fiscal tendente a comprometer a livre concorrência (artigo 170, inciso IV); e no caso do REFIS, o saneamento financeiro de empresas com endividamento tributário, visando à preservação da economia interna, da função social da empresa, dos postos de emprego etc. (artigo 170, incisos I, III e VIII).

Difícil, diante disso, ignorar a defasagem da dogmática do Direito Tributário em face da Ordem Econômica Constitucional, constituindo desafio à doutrina do Direito Tributário colocar-se a par das novéis proposições jurídico-normativas da Constituição Econômica e Dirigente, explicitando delas as limitações ao exercício da competência tributária pelo Estado no plano macroeconômico.

²⁹ Nesse sentido: “...é importante insistir em que a obrigação tributária acessória não é apenas um dever que a Administração impõe ao sujeito passivo da obrigação tributária principal. É essencialmente um dever de natureza instrumental, que nenhuma finalidade pode ter além daquela de viabilizar o controle do adimplemento da obrigação principal” (MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, v. II, 2004, p. 302).

2.1.3 Sustentabilidade do Sistema Tributário

A observância da Ordem Econômica da Constituição pela legislação tributária tem a ver também com a sustentabilidade do Sistema Tributário. Para o estreito escopo deste trabalho, por Sistema Tributário sustentável deve-se entender aquele que reúna condições de perenidade, no sentido de ser duradouro³⁰. Esse objetivo de sustentabilidade do sistema depende da sua adequação à dinâmica histórica da Constituição, o que se traduz, para a proposição deste ensaio, na conformação do Sistema Tributário à experiência da constitucionalização da organização econômica no período pós-guerra. Isso porque não se afigura sustentável, duradouro, perene, um Sistema Tributário integrado por leis tributárias que contrariem as normas da Ordem Constitucional Econômica.

Um sistema jurídico é composto tanto por normas constitucionais como pela legislação infraconstitucional. No âmbito da tributação, as primeiras encerram o chamado Sistema Tributário Constitucional, enquanto as segundas, editadas pelo Estado no exercício da competência tributária, correspondem ao que se pode chamar de Sistema Tributário *legal*. Juntos formam o Sistema Tributário nacional. Das lições clássicas e recorrentes do Direito Tributário e do Direito Constitucional, aprendeu-se que a validade e legitimidade jurídica da legislação tributária dependem da sua compatibilidade com o Sistema Tributário Constitucional.

A questão é que o Sistema Tributário Constitucional pode ser lido de forma isolada e descompromissada com a Ordem Econômica da Constituição ou, ao revés, pode aquele ser lido em conformidade com esta última. Na primeira hipótese, fica autorizada a conclusão de que a legislação tributária, que faz parte do Sistema Tributário nacional, não precisaria observar a Ordem Econômica para ter sua validade e legitimidade jurídica atestadas. Já na segunda hipótese, para ser válida e legítima juridicamente, a legislação tributária deve ser compatível inclusive com a Ordem Econômica da Constituição. Essa compatibilidade sob a

³⁰ A expressão *sustentabilidade* (e *sustentável*) empregada neste trabalho não guarda identidade com a idéia de *sustentabilidade* versada na Conferência de Estocolmo organizada pela Organização das Nações Unidas em 1973 e posteriormente desenvolvida por Robert Allen e Ignacy Sachs. No sentido desses autores, sustentabilidade corresponde à satisfação das necessidades básicas humanas, à solidariedade com as gerações futuras, à preservação dos recursos naturais, ao sistema de emprego, seguro social e cultura, à educação etc. Sobre esse último sentido de sustentabilidade, vide Ana L. Camargo (CAMARGO, Ana L. B. **Desenvolvimento sustentável: dimensões e desafios**. São Paulo: Papirus, 2003, p. 65-76 e p.77-111).

perspectiva negativa, como já se antecipou na introdução, corresponde à limitação da Ordem Econômica à tributação.

O enfoque da sustentabilidade do Sistema Tributário como todo (unidade do Sistema Tributário constitucional e *legal*) depende da adoção da segunda hipótese. Isso porque a adoção da primeira hipótese significa a defesa da conclusão de que a legislação tributária poderia afrontar, sem restrição alguma, a normatividade da Ordem Econômica da Constituição. Em tempos em que as grandes demandas da Sociedade livre e democrática emergem da Ordem Econômica, a defesa dessa última posição conduziria ao descrédito do Sistema Tributário. Conseqüentemente, é a adoção da segunda hipótese que, ao colocar *negativamente* (como limitação, vale sempre reprimir) a legislação tributária em sintonia com as diretivas da Ordem Econômica, propicia condições de sustentabilidade para o Sistema Tributário nacional.

2.2 INTERDISCIPLINARIDADE DA ANÁLISE

O estudo da interação da tributação com a Ordem Econômica suscita análise interdisciplinar, reclamando do Direito Tributário valer-se, na medida em que necessário, de conhecimentos já consolidados em outras disciplinas jurídicas, em especial no Direito Econômico e no Direito Constitucional. Mas, se a análise interdisciplinar é desejável, não dispensa cautelas, porquanto impõe o desafio de reunir conhecimentos produzidos separadamente e estruturá-los de modo que, ao final, se possa explicar coerentemente o fenômeno empírico estudado.

Ensina James Marins que dois são métodos de análise interdisciplinar: o exógeno e o endógeno. Aplicados ao campo jurídico, o primeiro significa remeter a análise para “conhecimentos de outras ciências” afins, como a Ciência Econômica, a Ciência Política etc.; no segundo (método endógeno) a análise baseia-se “nos conhecimentos do Direito positivo produzidos pela Ciência do Direito”. Ao método exógeno corresponde a chamada intertextualidade externa ou extrajurídica, vez que toma para a análise conhecimentos

produzidos fora da Ciência Jurídica; ao endógeno, a intertextualidade intrajurídica, porquanto se vale de conhecimentos já consolidados em disciplinas da mesma Ciência Jurídica³¹.

Para o tema proposto é satisfatório o método endógeno, pois que são suficientes os conhecimentos sobre a Ordem Econômica Constitucional já sedimentados pelo Direito Econômico e Direito Constitucional³². E o recurso aos conhecimentos produzidos nessas duas disciplinas para o estudo do fenômeno tributário, como adverte Roberto Ferraz, “não deve surpreender e não justifica discursos escandalizados como se a pureza do direito fosse atacada. O Direito é criação humana (...). Como tal, o Direito tem inúmeras falhas e vicissitudes, que procuramos superar”³³.

Antes, porém, mister explicitar alguns conceitos e noções pressupostos e necessários à exata compreensão do que vem por diante.

2.2.1 Direito Econômico: método e ramo jurídico

Consoante ensina Eros Grau, o Direito Econômico pode ser concebido como método ou como ramo do Direito³⁴. Como método, o Direito Econômico não substitui os ramos tradicionais da Ciência Jurídica senão que visa a criar uma moldura para esses diversos ramos jurídicos, relevando-se como um perfil (ou ângulo de análise) novo para o estudo de fenômenos econômicos importantes, sem substituir e sim integrar as disciplinas tradicionais. Não passa de uma nova maneira de visualizar o Direito positivo³⁵.

Significa, pois, “pensar o Direito como um nível do todo social – nível da realidade, porque – como meditação específica e necessária das relações econômicas”, adotando-se uma interpretação teleológica, funcional, que não transforma o Direito em síntese, e sim em sincretismo metodológico. Ao dar configuração teleológica, o método diferente do ortodoxo

³¹ MARINS, James. O desafio... **Op.cit.**, p. 42-48.

³² Não se trata, convém explicitar, de incompatibilidade com o método exógeno, que poderia ser utilizado mediante a integração das Ciências Jurídica e Econômica. O que se diz é que, para o propósito estreito da dissertação, suficientes são os conhecimentos sedimentados dentro das próprias disciplinas jurídicas, especificamente Direito Econômico e Constitucional.

³³ FERRAZ, Roberto. O Consumo... **Op.cit.**, p. 369.

³⁴ GRAU, Eros. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 152.

³⁵ GRAU, Eros. **Ibidem**, p. 152-153.

de avaliação e classificação jurídica destina-se a dar interpretação mais adequada à realidade econômica³⁶.

Ensina Roberto Ferraz que a marca do método do Direito Econômico – “seu espírito novo”, diz o autor – é sua macrológica, sendo-lhe características a interdisciplinaridade e o pluralismo da abordagem. Enquanto as disciplinas jurídicas tradicionais visam ao sistema microeconômico de concepção individualista, a lógica do Direito Econômico trabalha com tendências dos sistemas macroeconômicos, sendo de natureza dinâmica. “Essas tendências correspondem a fatos identificados pelo pensamento macroeconômico (concorrência, repercussão econômica dos tributos, maior eficiência dos agentes de mercado etc.)”. Não se trabalha com fatos identificados individualmente, e sim com tendências de mercado macrologicamente identificadas³⁷.

A microeconomia é o “ramo da ciência econômica que estuda os comportamentos individuais dos agentes econômicos”, enquanto a macroeconomia é “parte da ciência econômica que se propõe a explicitar as relações entre os agregados de uma economia e examina os fatos econômicos globais”. Assim, o método do Direito Econômico não segue a lógica da imputação (dado A, *deve ser* B) senão “uma estrutura do tipo ‘Se A *pode ocorrer* ou ocorre, A deve ser *atrapalhado* ou mesmo *impedido*’” e as normas do Direito Econômico “estão baseadas em simples estimativas, em experiência pessoal, em autênticos ‘chutes científicos’ como se diz brincando mas com conteúdo expressivo”, arremata Roberto Ferraz³⁸.

Já como disciplina, “o Direito Econômico é o ramo (...) que tem por objeto a regulamentação da política econômica e por sujeito o agente que dela participe” versando sobre o “conjunto de normas de conteúdo econômico que assegura a defesa e harmonia dos interesses individuais e coletivos de acordo com a ideologia adotada pela ordem jurídica”, define Washington Peluso Albino de Souza³⁹. Assim, o Direito Econômico ocupa-se do conjunto de técnicas jurídicas de que se vale o Estado para realizar a política econômica. Destina-se à instrumentalização pela ordenação jurídica da política econômica⁴⁰.

Nessa concepção, o objeto do Direito Econômico reside no trato de realidade econômica além dos interesses privados e em contraste com interesses públicos, numa

³⁶ GRAU, Eros. **Idem**.

³⁷ FERRAZ, Roberto. A macrológica... **Op.cit.**, p. 80-81.

³⁸ FERRAZ, Roberto. O consumo... **Op.cit.**, p. 359-362.

³⁹ SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico**. São Paulo: LTr, 1997, p. 23.

⁴⁰ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 154-155.

dimensão não incluída pelos ramos tradicionais; seus agentes (econômicos) são indivíduos, Estado, empresas, órgãos nacionais, internacionais e comunitários, aqueles de interesses difusos (pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato) ou coletivos (grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com terceiro por relação jurídica de base) ou individuais homogêneos (que decorrem de origem comum); suas normas são jurídicas porque previstas pelo Direito positivo, destacando-se as normas programáticas e as premiais (que veiculam estímulos e incentivos); e a ideologia adotada não é em sentido filosófico ou ideológico, mas “aquela definida em direito positivo”, pela Constituição vigente nos países de Direito escrito ou pelos princípios gerais aceitos no Direito consuetudinário, tratando-se, portanto, da “*ideologia constitucionalmente adotada*”⁴¹.

Para extrair da Ordem Econômica Constitucional os limites à tributação não se pode olvidar do Direito Econômico como método, nem como disciplina jurídica. Como método, serve na medida em que a interação da tributação com a Ordem Econômica Constitucional desenrola-se no plano da macrológica, de natureza dinâmica, baseada em tendências de mercado macroeconomicamente identificadas por estimativas (“chutes científicos”) etc. Assim, v.g., para vislumbrar a violação da tributação à livre concorrência, não se faz necessário considerar a situação concreta de um ou poucos contribuintes (micrológica da microeconomia), mas a tendência de favorecimento de alguns agentes econômicos em detrimento de outros (macrológica da macroeconomia).

Calha dizer que não existe impossibilidade de análise macrológica no que concerne às limitações ao exercício da competência tributária. Em precedente emblemático, decidiu o Pretório Excelso, vencido o Ministro Celso de Mello, ser “cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de (...) examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade”⁴². Tal entendimento, conquanto se refira à vedação ao confisco, vale por igual para qualquer limitação ao poder de tributar, sendo a decisão importante, portanto, porque abandona a análise microeconômica dos temas tributários, admitido seja feita a análise no plano da macroeconomia, necessária como método do Direito Econômico para cotejo da tributação em face das diretivas da Ordem Econômica Constitucional.

⁴¹ SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras... Op.cit.**, p. 23-27.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta da Inconstitucionalidade nº 1.075. Relator Ministro Celso de Mello. **Diário da Justiça da União**, 24.nov.2006, p. 59.

Já como ramo jurídico, o Direito Econômico serve tanto para parametrização de conceitos como para orientar a interpretação no sentido da conciliação dos interesses individuais e coletivos de acordo com a ideologia constitucionalmente adotada etc. Assim, v.g., contribuintes, empresas, trabalhadores, órgãos etc. são concebidos e tratados como agentes econômicos; o ente tributante passa ser concebido como Estado; as normas da Ordem Econômica tutelam interesses difusos, coletivos ou homogêneos; as normas tributárias correspondem a normas econômicas; exige-se ocupação com as normas programáticas.

Mais a mais, a ideologia que deverá orientar a interpretação dos fatos econômicos e as normas não é filosófica ou ideológica – reconhecendo-se a redundância –, mas sim a ideologia adotada pela Constituição (ideologia constitucional), com a advertência prudente de Eros Grau de que “as soluções de que cogitamos somente poderão ser tidas como corretas quando e se adequadas e coerentes com a ideologia constitucionalmente adotada”⁴³.

2.2.2 Ordem econômica e Ordem Econômica Constitucional

Como também anotado por Eros Grau, a expressão *ordem econômica* revela sentidos múltiplos. Num primeiro sentido indica o modo empírico de ser de determinada economia concreta, referindo-se a uma situação de fato, do mundo do *ser*, como a atividade econômica realmente é, correspondendo à economia descritiva; noutro sentido, equivale à ordenação, a ordenar, e indica um conjunto de normas de natureza qualquer (jurídica, moral, política etc.) destinadas a regular os comportamentos dos agentes econômicos, referindo-se, pois, a uma situação ideal, do mundo do *dever ser*, correspondendo à economia normativa; e em um terceiro sentido, ainda indica ordem jurídica da economia⁴⁴.

Para evitar a dubiedade adotar-se-á neste trabalho a expressão *Ordem Econômica* para indicar o conjunto de normas constitucionais destinadas a regular os comportamentos dos agentes econômicos, de ordenação, do mundo do *dever ser*. Já para se referir ao modo

⁴³ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 168-169.

⁴⁴ GRAU, Eros. **Ibidem**, p. 66-67.

empírico de ser da economia concreta, mundo do *ser*, substituir-se-á doravante a expressão *ordem econômica* por *organização econômica*⁴⁵.

Ainda se deve fixar que, assim como o Sistema Tributário não se esgota na Constituição, sendo, enquanto conjunto de normas destinadas a regular a tributação, integrado por normas infraconstitucionais (Código Tributário, legislação tributária, decretos etc.), a Ordem Econômica também não se exaure na Constituição, sendo composta por normas de outros níveis normativos, perspectiva na qual se inserem, inclusive, as leis tributárias no que afetam a organização econômica. Nos limites estreitos desta dissertação, ocupar-se-á apenas da Ordem Econômica inserta na Constituição.

Derradeiramente, da mesma forma que o Sistema Tributário Constitucional não se cinge materialmente ao Capítulo VI da Constituição, a Ordem Econômica Constitucional não fica materialmente circunscrita no Capítulo VII da Constituição brasileira. São encontradas suas normas ao longo de todo o texto constitucional, como se depreende, *v.g.*, do preâmbulo, dos artigos 3º, 5º e mesmo do artigo 150, como se verá adiante.

Nada obstante, o artigo 170 da Constituição brasileira reúne formalmente as normas sobre as quais se estrutura a Ordem Econômica, que, para os fins estreitos desse trabalho, podem ser consideradas como as *diretivas* da Ordem Constitucional Econômica. Vale dizer, diretivas no sentido de que das normas contidas no artigo 170 floresce o conjunto normativo da Ordem Econômica na Constituição⁴⁶.

2.2.3 Classificação das normas da Ordem Econômica

A classificação das normas da Constituição é tema sempre espinhoso, não sendo diferente quanto às normas da Ordem Constitucional Econômica. A classificação começa com a distinção já clássica entre princípios e regras.

⁴⁵ Embora se reconheça que *organização* também possa tomar sentidos múltiplos, podendo designar tanto uma situação fática como prospectiva, para os fins estreitos desse trabalho é suficiente para distinguir o sentido em face da *Ordem Econômica*.

⁴⁶ *Diretiva* é utilizada neste trabalho em sentido lato, para indiciar as pautas (sejam elas classificadas como princípios ou não) que definem os objetivos que vinculam a organização econômica, e não no sentido estrito conceituado por Dworkin (vide item 2.2.3 adiante).

Segundo José Joaquim Gomes Canotilho, os princípios e as regras distinguem-se em razão do grau de abstração, do grau de determinabilidade, do caráter de fundamentalidade, da proximidade da idéia de direito e da natureza normogenética. Desses critérios, conclui-se que os princípios são de abstração relativamente elevada, enquanto as regras, de abstração reduzida; os princípios são vagos e indeterminados, enquanto as regras, de aplicação direta; os princípios são fundamentais no sentido de serem estruturantes do sistema jurídico, ao contrário das regras; os princípios são vinculados à exigência de justiça ou à idéia de direito, enquanto as regras, de conteúdo meramente funcional; “os princípios são fundamentos das regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras”⁴⁷.

A doutrina clássica, como a de Roque Antônio Carrazza, tem os princípios como alicerces das regras. São os princípios que emprestam legitimidade às regras e por essa razão os princípios têm maior força, apesar de terem maior grau de generalidade. No dizer de Roque Antônio Carrazza, o princípio é “enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência (...) e por isto mesmo vincula, de modo inexorável, o entendimento e aplicação das normas jurídicas que com ele se coadunam”⁴⁸.

Já Humberto Ávila tem defendido que as regras, por veicularem normas de aplicação objetiva e fechada, têm preferência aos princípios, que apresentam enunciados abertos. “As regras são normas imediatamente descritas, primeiramente retrospectivas e com a pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação de correspondência”; já os “princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação dentre o estado de coisas (...) e os efeitos decorrentes da conduta (...) necessária à sua promoção”⁴⁹.

Carlos Ayres Britto defende, com razão, que “as normas que veiculam princípios desfrutam de maior envergadura sistêmica. Elas enlaçam a si outras normas e passam a cumprir um papel de ímã e de norte, a um só tempo, no interior da própria Constituição”, de sorte que “seus comandos são *interpontuais*”. Com essa premissa, o autor sustenta que os princípios devem servir de diretriz hermenêutica, de acordo com o que se deve reconhecer às

⁴⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 1084-1085.

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37-31.

⁴⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 129.

normas que veiculam princípios “o máximo de eficácia que sua formulação lingüística, a sua logicidade, e sua história e sua teleologia permitirem” para justamente “impedir que os espaços da normatividade constitucional sejam indevidamente ocupados pela legislação inferior”⁵⁰.

As subclassificações dos princípios são ainda menos tranqüilas. Resume Eros Grau que Ronald Dworkin utiliza *princípios* para indicar genericamente o conjunto de pautas (*standards*) que operam como *princípios*, *diretrizes* (*policies*) ou outra espécie de pauta. *Diretrizes* indicam “pautas que estabelecem objetivos a serem alcançados relativamente, geralmente referidos a algum aspecto econômico, político ou social”; já *princípios* indicam “pautas que devem ser observadas não porque viabilizem ou assegurem a busca de determinadas situações econômicas, políticas ou sociais (...), mas (...) porque (...) corresponde a um imperativo de justiça, de honestidade, ou de outra dimensão da moral”. Nesse sentido, *diretrizes* aproximam-se de *normas-objetivo* de que fala Eros Grau⁵¹.

Já José Joaquim Gomes Canotilho utiliza *princípios jurídicos fundamentais* para designar os valores historicamente objetivados e introduzidos na consciência jurídica geral e que foram recepcionados pela Constituição; *princípios políticos constitucionalmente conformadores* para indicar valorações políticas fundamentais da Assembléia Constituinte, em que se encontram os princípios sobre a organização social e econômica, dentre outras; *princípios constitucionais impositivos* para referir-se às normas que impõem ao Estado perseguir certos fins, por vezes denominados de *preceitos definidores dos fins do Estado*, de *princípios diretivos* ou de *normas programáticas*; e *princípios-garantia* para designar aqueles que, direta e imediatamente, instituem garantias aos cidadãos. Na conclusão de Eros Grau os *princípios impositivos* de Canotilho aproximam-se em parte das *diretrizes* de Dworkin e das *normas-objetivo* de que ele, Eros Grau, fala⁵².

Aponta Roberto Ferraz, contudo, após resumir tanto os estudos que identificam a abstração e ampla abrangência dos princípios em oposição à concreção e à especificidade das regras (Humberto Ávila) como os que concebem os princípios como vetores interpretativos (Celso Antônio Bandeira de Mello), a banalização do conceito de princípios, defendendo que os *verdadeiros* princípios são apenas as constatações universais, identificadas em todos os sistemas jurídicos e que não comportam exceções, na medida em que servem de base para o

⁵⁰ BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da constituição**. São Paulo: Forense, 2006, p. 166 e 198.

⁵¹ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 157-158.

⁵² GRAU, Eros. **Idem**, p. 159-160.

desenvolvimento de todo sistema, exemplificando com a igualdade. Sustenta, assim, que “são princípios aqueles elementos fundamentais do sistema jurídico que constituem ao mesmo tempo seus objetivos e seu critério de interpretação, que se apresentam nos diversos países, e não comportam exceções”⁵³.

Corroborando Selma Ferraz que apenas são princípios os de origem moral e fundamento ontológico, razão por que são de validade universal e caráter perpétuo, que podem ser apreendidos sensitivamente. Invocando Kant e John Hare, insiste que os princípios da moral defluem dos conceitos da razão pura, enquanto as prescrições fundadas em situações empíricas (princípios empíricos) são regras práticas, e não lei moral. Desse modo, “os princípios não podem ser vistos como meios de se atingir determinada *finalidade pré-concebida*”, sendo tal próprio das regras, que são de fundamento teleológico, “medidas justas, mas de validade *local* e não *universal*”⁵⁴.

Sob essa premissa, analisando o artigo 170 da Constituição brasileira, a autora reconhece como princípios a igualdade, a soberania, a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa. Mas nega a qualidade de princípio à existência digna, à justiça social, à redução das desigualdades regionais, à busca do pleno emprego, ao tratamento favorecido para empresas brasileiras de pequeno porte⁵⁵.

Evitar-se-á neste trabalho qualificar as normas da Ordem Econômica (entre princípios, regras, diretrizes etc.), só o fazendo pontualmente e se necessário.

2.2.4 Tributo e tributação

Por derradeiro, em que pesem outros conceitos doutrinários⁵⁶, na dicção legal por *tributo* entende-se “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se

⁵³ FERRAZ, Roberto. Princípios são universais e não comportam exceções. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 10, p. 389-401, 2006.

⁵⁴ FERRAZ, Selma. Princípios da ordem econômica e o conceito de sociedade justa. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 4, 2009 (no prelo).

⁵⁵ FERRAZ, Selma. **Op.cit.**

⁵⁶ Defendendo o conceito a partir da Constituição, define Ricardo Lobo Torres: “Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo-benefício ou da solidariedade e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, e exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica

possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (artigo 3º do Código Tributário).

Quando se cogita no presente trabalho de *tributação* ao invés de *tributo* quer-se expressar conceito mais amplo do que este último. Por *tributação* quer-se designar o universo que circunda o exercício da competência tributária pelo Estado, aí incluindo o *tributo*, as obrigações acessórias, os regimes especiais de tributação, a eficiência da Administração Tributária na fiscalização e arrecadação, as decisões judiciais e administrativas etc.⁵⁷.

2.3 TRIBUTAÇÃO E ORDEM ECONÔMICA

Além de angariar receitas tributárias para custeio das tarefas do Estado, reconhecidamente a tributação exerce influência sobre comportamentos econômicos dos agentes, operando assim no campo da organização econômica. Não são fenômenos diversos e independentes, senão dimensões do mesmo fenômeno empírico: a tributação. A doutrina do Direito Tributário convencionou chamar a primeira dimensão de *fiscalidade* e a segunda de *extrafiscalidade*⁵⁸. Dentre essas duas dimensões, as limitações que defluem das diretivas da Ordem Econômica Constitucional ao exercício da competência tributária tangem à última.

Ricardo Lobo Torres coleciona doutrina dos idos do século XVIII que já falava da importância do tributo como apoio à industrialização e sugeria isenções para lavradores com três filhos e para agricultura etc. Assinala que, à crítica aos privilégios da nobreza, seguiu a política intervencionista de aporte à burguesia e à nobreza que cooperasse. Devido à falta da ética do trabalho, em Portugal cogitou-se de imposto negativo, defendendo D. Luís da Cunha “a tributação dos preguiçosos: ‘mas como o mal dos portugueses seja a sua grande preguiça,

outorgada pela Constituição” (O conceito constitucional de tributo. In: TORRES, Heleno (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**. São Paulo: Malheiros, p. 559-593, 2006, p. 589).

⁵⁷ Vide item 2.3.1 adiante.

⁵⁸ A doutrina fala, ademais, da *parafiscalidade*: “Quando a arrecadação tributária se desenvolve em busca de recursos que irão sustentar encargos que não são próprios da administração central do Estado mas que, apesar disto, decorrem de atividades que ao Governo interessam sejam desenvolvidas, diz-se que as imposições assim feitas se revestem de feição *parafiscal*” (FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, v. I, 1974, p. 58). Para os fins estreitos deste trabalho, porém, não interessa a classificação, porquanto a tributação parafiscal não por isso deixa de influenciar a ordem econômica.

os carregaria de mais tributos (...) porque a polícia do seu governo (da Holanda e Inglaterra) é de os empobrecer para que a miséria obrigue ou a trabalhar nas terras ou servir nas tropas”⁵⁹.

De Fábio Fanucchi é a lição de que, “embora não aceitas por muitos, existem manifestações diferenciais dos tributos” de sorte que não “se pode negar a qualificação dos tributos em *fiscais, extrafiscais e parafiscais*”, relevando-se como extrafiscais geralmente no interesse “de correção de situações sociais e econômicas”, havendo “manifestações de extrafiscalidade na própria Constituição”. Segundo o autor, os impostos sobre o comércio exterior firmam-se com característica de extrafiscalidade, não sendo, contudo, os únicos, servindo de exemplo o imposto sobre a renda⁶⁰.

“É, com efeito, notável que a tributação exerce influências instigantes ou depressivas, na economia em geral. Não existem e não parece que possam existir as sonhadas *finanças neutras*”, escreveu Geraldo Ataliba⁶¹. E de sua parte, como já se antecipou na introdução, consignou Alfredo Augusto Becker que a finalidade da tributação cada vez mais seria de “instrumento de *intervenção* estatal no seio social e na economia privada”, de sorte que na “construção de cada tributo, não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado”, podendo-se identificar a prevalência de um ou de outro⁶².

A expressão *extrafiscalidade* por vezes gera dubiedade, porquanto sugere uma dimensão (função, efeito) externa ao fenômeno tributário (fiscal), ao passo que a influência que a tributação exerce inevitavelmente sobre a organização econômica não é externa senão inerente ao fenômeno tributário. Todo e qualquer tributo traz em si a potencialidade de angariar recursos financeiros ao Estado e, ao mesmo tempo, influenciar a atividade econômica. São, pois, duas facetas do mesmo objeto. Sem dúvida que, por conveniência metodológica, pode-se separar por corte epistemológico cada uma delas para estudo apartado, o que não significa, todavia, que haja uma dimensão interna à tributação em contraposição a outra externa.

Como aduz José Casalta Nabais, o “carácter extrafiscal é mais aparente do que real, já que a função económica e a função fiscal dos impostos em rigor não se apresentam

⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 80-81 e 85.

⁶⁰ FANUCCHI, Fábio. *Op.cit.*, p. 55-58.

⁶¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema...* *Op.cit.*, p. 150.

⁶² BERCKER, Alfredo Augusto. *Op.cit.*, p. 536.

contrapostas nem separadas, mas sim imbricadas numa relação de recíproca dependência”. Em que pese a defesa de Casalta Nabais acerca da conveniência de dividir-se, para uma adequada compreensão constitucional, das normas com objetivos extrafiscais, insiste o autor que “não significa, diga-se já, que uma tal divisão dicotômica das normas de direito fiscal seja de conceber em termos absolutos ou ‘definidores’, mas tão-só em termos essenciais ou ‘tipológicos’”⁶³.

Bem observa Luís Eduardo Schoueri que, mesmo quando concebido o tributo com o desiderato declarado de influenciar comportamentos econômicos, “jamais se descuidará da receita dele decorrente, tratando o próprio constituinte de disciplinar sua destinação”, da mesma forma que “a mera decisão, da parte do legislador, de esgotar uma fonte de tributação no lugar de outra implica a existência de ponderações extrafiscais, dado que o legislador necessariamente considerará o efeito sócio-econômico de sua decisão”. A simples modificação da legislação tributária arrecadadora de recursos ao custeio do Estado é hábil a intervir na organização econômica⁶⁴.

A esse respeito, oportuna a observação de José Casalta Nabais acerca de que é possível distinguir a influência que a tributação exerce visando ao comportamento de determinados agentes econômicos – o que Casalta denomina de extrafiscalidade em sentido estrito – da influência “inerente à generalidade das normas de direito fiscal”. Entende Casalta Nabais que aquela primeira identifica-se por ter finalidade principal ou dominante a consecução de determinadas condutas econômicas e sociais, ao passo que nesta última a finalidade extrafiscal afigura-se secundária ou acessória⁶⁵.

Por ser a intervenção na organização econômica inerente a todos os tributos é que Luís Eduardo Schoueri sustenta ser inadequado falar de tributos indutores, em contraposição à idéia de tributos não-indutores, porquanto não existem tipos puros, preferindo o autor falar de normas tributárias indutoras pelo que “se entende um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de uma de suas funções, a indutora”⁶⁶⁻⁶⁷.

⁶³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 234 e 247-248.

⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op.cit.**, p. 16.

⁶⁵ NABAIS, José Casalta. **Op.cit.**, p. 629-630.

⁶⁶ Observa Alcides Jorge Costa, entretanto, ao prefaciar a obra de Luís Eduardo Schoueri: “Se assim é, seria mais apropriado que se falasse do estudo da função indutora das normas tributárias, não se atribuindo o caráter de definição a uma das funções daquilo que se quer definir”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op.cit.**, p. X).

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op.cit.**, p. 30.

2.3.1 Âmbitos de influência da tributação

A tributação opera sobre a organização econômica em, ao menos, três ambientes distintos: na imposição do tributo em razão do custo tributário; na forma de apuração, controle e recolhimento de tributos devido aos custos necessários para atender às obrigações tributárias principais ou acessórias; e derradeiramente na possibilidade do agente econômico furtar-se, lícita ou ilícitamente, ao cumprimento da obrigação tributária, elidindo ou reduzindo aqueles custos.

O primeiro ambiente é o mais difundido na doutrina. Como resume José Casalta Nabais, no exercício da competência constitucional tributária, o Estado impõe ao agente econômico tributo elevado, ou dispensa tributo ou estabelece tributo menor, visando a influenciar comportamentos econômicos, estimulando, desestimulando ou neutralizando seus efeitos⁶⁸. O Estado assim o faz ao instituir, revogar ou deixar de instituir tributo, majorar ou reduzir alíquota, alargar ou estreitar a base de cálculo, isentar, conceder remissão total ou parcial, conceder crédito presumido etc. A influência ocorre em razão do custo do tributo (ônus financeiro com o tributo, do *quantum debeatur*).

Nesse ambiente também se incluem os chamados benefícios fiscais dirigidos ao fomento ou incentivo de certos comportamentos econômicos, observando José Casalta Nabais que eles podem ser divisados entre estáticos ou dinâmicos. São estáticos os que visam, por situações já consumadas ou a serem consumadas, a beneficiar certos agentes por razões políticas, econômicas, sociais, culturais, religiosas etc., sem o fito de fomentar ou incentivar condutas. Já os dinâmicos visam precipuamente a estimular ou incentivar certos comportamentos econômicos segundo uma relação de causa e efeito. “Enquanto naqueles a causa do benefício é a situação ou actividade em si mesma, nestes a causa do benefício é a adopção (futura) do comportamento beneficiado ou o exercício (futuro) da actividade fomentada”⁶⁹.

No segundo ambiente, a influência é exercida não propriamente pelo custo com a imposição do tributo (obrigação tributária principal), mas pelos custos adicionais impostos aos agentes econômicos para apurar, controlar, administrar e recolher o tributo aos cofres públicos. Pode-se dizer que constituem custos de transação relativos à tributação. Segundo

⁶⁸ NABAIS, José Casalta. **Op.cit.**, p. 629.

⁶⁹ NABAIS, José Casalta. **Op.cit.**, p. 630 e 648-649.

Oliver Eaton Williamson, grosso modo, custos de transação são os custos necessários para planejar, adaptar e monitorar o cumprimento de tarefas de acordo com a legislação vigente⁷⁰⁻
⁷¹.

Integram tais custos os dispêndios com aquisição e manutenção de sistemas de controle contábil-fiscal, contratação de profissionais de contabilidade, consultoria e assessoria tributária, advogados, geração e entrega de declarações para cumprimento de obrigações acessórias (DCTF, PERD-COMP, DACON, DIRPJ etc.), retenção e recolhimento de tributos de terceiros (retenção de IRPJ, ISS, contribuição previdenciária etc. pela fonte pagadora), despachantes aduaneiros para quem opera no comércio exterior etc. São custos relevantes, que são sopesados na decisão do agente econômico⁷².

Com efeito, o Estado influencia a organização econômica ao simplificar ou tornar mais complexa a apuração, controle e administração das obrigações tributárias. A esse respeito opera, *v.g.*, o regime simplificado e unificado de arrecadação do chamado Simples Nacional, como também o regime do lucro presumido do IRPJ e da CSLL. Em sentido inverso, atua o Estado ao impor, para o regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, o controle de insumos, serviços etc. sobre os quais a legislação reconhece o crédito presumido, a segregação de receitas oriundas de uma ou outra atividade não albergada pelo regime e tantas outras especificidades previstas no emaranhando das Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004 e alterações.

Embora sem falar propriamente do custo, Tercio Sampaio Ferraz Junior, em interessante artigo sobre obrigações tributárias acessórias e neutralidade concorrencial, defende que aquelas devem observar a razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de que a “imposição de obrigações tributárias acessórias com efeito de prevenir distorções na

⁷⁰ WILLIAMSON, Oliver Eaton. **The economic institutions of capitalism**. New York: Free Press, 1985, p. 2.

⁷¹ Sobre custo de transação, vide: ZYLBERSZTAJN, Décio e SZTAJN, Rachel. **Direito & economia – análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, especialmente p. 1-15; e COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Derecho y Economía**. México D. F: Fondo de Cultura Económica, 1998, notadamente p. 120-124.

⁷² A título ilustrativo, o custo para aquisição de licença de uso de módulos de programa de informática de controle contábil-fiscal, dentre outras funções necessárias para atender à Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 86/2001, era em setembro de 2003 de cerca de R\$ 90.000,00 mais taxa mensal de manutenção de aproximadamente R\$ 3.000,00 (informação de arquivo pessoal). Mais a mais, as empresas sujeitas ao IRPJ com base no regime de apuração pelo lucro real normalmente têm que manter um departamento interno, com pessoal, material de escritório etc., para controle tributário, não só do IRPJ, como do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, além do ICMS e IPI.

concorrência (...), elas próprias, se tornarem desequilibradoras da concorrência”⁷³. Também Ives Gandra da Silva Martins exarou parecer sobre as obrigações acessórias em face da livre concorrência, conquanto sem enfocar propriamente a questão dos custos⁷⁴.

Por derradeiro, o custo tributário e o dito custo de transação não são hábeis a afetar comportamentos se os agentes econômicos puderem se furtar, lícita ou ilicitamente, às obrigações tributárias, eliminando ou reduzindo aqueles custos. Tal ocorre de forma ilícita nos casos de sonegação e evasão fiscal, de informalidade etc.; ou de maneira lícita nas hipóteses de ineficiência da Administração Tributária (v.g., quando deixa consumir a decadência ou prescrição), elisão fiscal, decisões administrativas e judiciais dissonantes etc. Nesses casos, ao furtar-se ao cumprimento das obrigações tributárias, o agente econômico tem neutralizada ou amenizada a influência exercida pela tributação.

A elisão fiscal tem sido tema caro para Marco Aurélio Greco, o qual, focando o tema concorrencial, observa que, “na medida em que onera certas atividades ou pessoas, o tributo pode causar interferência no regime de competição entre as empresas”, que surgem inclusive “se as leis estão adequadamente formuladas, mas sua aplicação concreta não faz com que sua potencialidade total se efetive”⁷⁵. Elisão fiscal é tema espinhoso, pois a liberdade de auto-organização dos negócios para redução de custos, do que não difere o tributário, decorre da liberdade econômica e contratual, propriedade privada, livre iniciativa e outros valores assegurados pela Constituição (artigos 5º e 170), constituindo mesmo obrigação legal do administrador (artigos 153 e 154 da Lei nº 6.404/76), como anota Heleno Taveira Tôres⁷⁶.

A fatalidade das decisões administrativas e judiciais também merece atenção. Não se coloca em dúvida o controle da tributação pelo Judiciário e pela Administração. O problema surge quando se impõem decisões dissonantes entre os agentes econômicos, neutralizando os custos da tributação para uns em detrimento de outros. Com a manchete “STJ dá isenção da CSLL a empresas” é que se veiculou a notícia de que a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu que decisões judiciais transitadas em julgado que deram por inconstitucional

⁷³ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: Razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.) **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 5, p. 717-735, 2005.

⁷⁴ MARINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – direito assegurado ao fisco pelas leis suprema e complementar. **Revista Dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 105, p. 125-138, jul.2004.

⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 39.

⁷⁶ TÔRRES, Heleno Tavares. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de descon sideração de atos ou negócios do direito Brasileiro. In JAMES, Marins (coord). **Tributação & antielisão**. Curitiba: Juruá, p. 19-101, 2004, p. 31.

da CSLL, comumente ocorridas antes do Supremo Tribunal Federal declará-la constitucional em agosto de 1992, asseguram o não-pagamento da CSLL nos exercícios seguintes⁷⁷. Já as empresas que não tiveram a mesma “sorte” de ter suas demandas julgadas antes do pronunciamento do Supremo, sofrerão a influência econômica da CSLL.

Outros casos de guinada de jurisprudência são igualmente emblemáticos, como o relativo ao crédito de IPI sobre insumos etc. adquiridos com alíquota zero⁷⁸; a exação de 0,2% sobre a folha de salário destinada ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA); o denominado crédito-prêmio de IPI⁷⁹ etc. São custos com tributo que operam apenas sobre os agentes econômicos que não tiveram a sorte de ter uma decisão transitada em julgado antes da guinada de jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Portanto, a intervenção do Estado na organização econômica não deve ser analisada apenas em relação ao custo tributário, circunscrita à majoração ou redução de alíquotas, à isenção, à instituição ou revogação de tributos etc. Ao revés, opera por igual em função dos custos de transação e das possibilidades de exoneração do cumprimento das obrigações tributárias.

2.3.2 Regime jurídico

Embora seja a doutrina tranqüila em reconhecer a extrafiscalidade, não o é quanto ao regime jurídico. Com Luís Eduardo Schoueri e José Casalta Nabais, pode-se identificar quatro correntes doutrinárias principais.

A primeira corrente defende que a finalidade precípua do tributo é a de arrecadar receitas para custeio do Estado e, destarte, o reconhecimento da extrafiscalidade em nada altera o regime jurídico do tributo, que continua sempre sujeito às normas do Sistema Tributário. Não se prestaria a finalidade do tributo para definir o seu regime jurídico. Os autores adeptos dessa corrente vêem a extrafiscalidade como uma intromissão por parte do

⁷⁷ TEIXEIRA, Fernando. STJ dá isenção de CSLL a empresas. **Valor econômico**. São Paulo, 02.06.2008. Legislação & tributos, p. E2.

⁷⁸ BAETA, Zínia. Conselho mantém autuações da Braskem por compensação de IPI. **Valor econômico**. São Paulo, 10.nov.2008. Legislação & tributos, p E1.

⁷⁹ TEIXEIRA, Fernando. STF julgará crédito-prêmio, define Gilmar Mendes. **Valor Econômico**. São Paulo, 1, 2 e 3.ago.2008. Legislação & tributos, p. E4.

legislador tendente a burlar os cânones do Direito Tributário⁸⁰. “Não pode a extrafiscalidade servir de inovação mágica que arrede o conjunto de restrições que (...) constituiu o regime jurídico tributário. Entender de outra forma seria franquear perigosamente ao legislador ordinário as portas a um arbítrio ilimitado”, ensinou Geraldo Ataliba⁸¹.

Em segundo, fala José Casalta Nabais da orientação “seguida pelo BVerfG alemão”, que não separa as normas tributárias extrafiscais das normas fiscais, admitindo que o tributo seja instrumento legítimo para direção de política econômica e social e aceitando a tese de que eventual violação da igualdade justificar-se-ia se for para atender a um objetivo econômico ou social. “Em contrapartida, recusa-se a examinar se a prossecução deste objetivo se justifica (isto é, se é necessária, adequada e proporcional *stricto sensu*)”⁸².

Já para a terceira corrente, como resume Luís Eduardo Schoueri, a extrafiscalidade não pertence ao Direito Tributário, devendo ser cotejada com os princípios e as regras atinentes à intervenção estatal no domínio econômico no âmbito do Direito Econômico. Sustentam os escritores dessa corrente que o Estado não pode se valer da dignidade constitucional do tributo para intervir na organização econômica, concluindo daí que a constitucionalidade das normas que tenham tal desiderato deve ser testada não como normas tributárias. A razão da segregação estaria em que as normas tributárias visam à justa distribuição da carga tributária, ao passo que as normas extrafiscais (não-tributárias) destinam-se a direcionar a organização econômica e social, encerrando, portanto, conflito de objetivos⁸³.

Consoante escreve José Casalta Nabais, para essa corrente, a ligação entre as normas fiscais e as de direção ou orientação (extrafiscais) não é material, e sim externa (ou técnica), do que resulta a conclusão de que essas últimas não pertencem ao Direito Tributário. Materialmente, “os benefícios fiscais constituem subvenções, prémios ou prestações sociais” como as subvenções diretas, “embora tecnicamente não através duma transferência mas através duma compensação com o imposto”. Assim, ficam à parte do princípio da igualdade tributária aferido pela capacidade contributiva, devendo tais normas serem testadas em face da

⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op.cit.**, p. 228-229.

⁸¹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema...Op.cit.**, p. 168.

⁸² NABAIS, José Casalta. **Op.cit.**, p. 645.

⁸³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op.cit.**, p. 228-229.

Constituição como subvenções diretas com base nos critérios decorrentes da proibição do excesso ou da proporcionalidade *lato sensu*⁸⁴.

A quarta posição, adotada por Luís Eduardo Schoueri, entende que o tributo deve submissão ao Direito Tributário, mas não exclusivamente. Explica que o tributo, embora possa não ter finalidade precípua de angariar receitas para custeio do Estado, sempre faz parte da atividade financeiro-tributária do Estado. Todavia, como os princípios distributivos do Direito Tributário não servem para explicar todos os casos de extrafiscalidade, deve-se simultaneamente aplicar outros princípios próprios da extrafiscalidade, como, *v.g.*, o da proteção econômica que explica as normas voltadas à promoção do desenvolvimento⁸⁵.

Schoueri transcreve excerto de Moschetti, que bem resume a idéia de que o tributo “deve respeitar não só os limites relativos especificamente ao poder tributário (...), mas também aqueles concernentes aos campos materiais influenciados indiretamente por ele”⁸⁶, decorrendo daí a conclusão de que a tributação sujeita-se, a um só tempo, ao regime jurídico tributário e ao de intervenção do Estado na organização econômica, de maneira que os princípios da Ordem Econômica interagem como as limitações constitucionais do Sistema Tributário.

Observa Casalta Nabais que tal corrente faz separação não horizontal entre normas fiscais e extrafiscais, e sim vertical entre os efeitos fiscais e os efeitos socioeconômicos, subordinando cada um deles ao correspondente critério constitucional, pelo que constitucionalidade deve ser testada “através duma ‘dupla via’: os efeitos oneradores serão examinados com base no princípio da capacidade contributiva, e os efeitos conformadores com base nos direitos fundamentais da liberdade”. O caso problemático surge quando os “efeitos ordenadores violam o critério da igual tributação segundo a capacidade contributiva, mas cujos efeitos conformadores estão cobertos ou são até exigidos pela constituição”, hipótese em que, segundo tal vertente doutrinária, “ao objetivo ou finalidade extrafiscal das normas de direito fiscal fica reservado o papel de elemento de ponderação entre o interesse público na realização da direcção económica ou social e a quebra da igualdade”⁸⁷.

⁸⁴ NABAIS, Casalta. **Op.cit.**, p. 645-646.

⁸⁵ SCHOUER, Luís Eduardo. **Op.cit.**, p. 229-231.

⁸⁶ MOSCHETTI, Francesco. **Il Principio della Capacità Contributiva**. Padova: CEDAM, 1973, p. 253. **Apud** SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op.cit.**, p. 230.

⁸⁷ NABAIS, José Casalta. **Op.cit.**, p. 646-647.

2.3.2.1 Crítica

De comum às correntes, observa-se a preocupação quanto ao controle da legitimidade da influência que a tributação exerce sobre a organização econômica, em resposta ao que servem as diretivas da Ordem Econômica Constitucional.

Com efeito, se para a primeira corrente não se poderia franquear ao legislador “as portas a um arbítrio ilimitado” na assertiva de Geraldo Ataliba, para o controle desse arbítrio servem as diretivas da Ordem Econômica Constitucional; se a extrafiscalidade é externa ao tributo e deve por isso ser testada em face das normas sobre intervenção estatal, para tanto servem as diretivas da Ordem Econômica, com a só ressalva que não são elas exclusivas de estudo pelo Direito Econômico; e não é outra a conclusão de que, se a tributação deve respeitar também “*campos materiais influenciados indiretamente por ele*” na dicção de Moschetti, logo deve respeitar, sobretudo, as diretivas da Ordem Econômica da Constituição.

Portanto, no que importa ao escopo do presente trabalho, independentemente da posição doutrinária que se adote, impõe-se sempre seja a tributação cotejada com as diretivas da Ordem Constitucional Econômica concernentemente à influência que exerce sempre sobre a organização econômica. Não se pode admitir que a tributação, para atender (ou a pretexto de) à necessidade do Estado de receitas tributárias (fiscalidade), influencie a organização econômica contrariamente ao que estatui a Ordem Econômica Constitucional.

Quanto à alteração ou flexibilização do regime jurídico constitucional do tributo (Sistema Tributário) em razão da extrafiscalidade, parece defensável a tese de que, sendo o Sistema Tributário e a Ordem Econômica partes da mesma Constituição, não pode haver preferência ou prevalência de uma das partes sobre a outra, porque constituem o mesmo regime jurídico constitucional. Não pode haver antinomia entre as partes da mesma Constituição, o que conduz à conclusão de que não há espaço para flexibilizar o regime do Sistema Tributário Constitucional a pretexto de atender à Ordem Econômica da Constituição, nem para flexibilizar o regime da Ordem Econômica Constitucional a pretexto de atender ao Sistema Tributário da Constituição.

Sendo a extrafiscalidade e a fiscalidade dimensões inevitáveis do mesmo fenômeno empírico, a tributação deve respeito, ao mesmo tempo e com igual intensidade, ao regime constitucional nas duas partes que separam, apenas formalmente, a Ordem Econômica

Constitucional e pelo Sistema Tributário Constitucional, que ao cabo constituem uma só Constituição. Essa é a posição defendida neste trabalho, que por aí se aproxima da quarta corrente.

3 CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA DIRIGENTE NO ESTADO FISCAL

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O estudo das diretivas e limitações constitucionais da Ordem Econômica ao exercício da competência tributária remete à compreensão da idéia de Constituição Econômica e Dirigente no Estado Fiscal Democrático, processo histórico que tomou envergadura no período pós-guerra. Que a atuação tributária do Estado afeta a organização econômica, já se viu ter sido sempre reconhecida. O que sucedeu a partir da segunda metade do século XX é que essa influência sobre os agentes econômicos passou a ser regulada *juridicamente* pela Constituição Econômica Dirigente, de modo que não se deve prescindir dessa compreensão⁸⁸.

Não há contraposição entre as noções de Estado Fiscal e a de Constituição Econômica Dirigente. Ao revés, já se pode antecipar que são noções convergentes, na medida em que se assentam na mesma pressuposição: a separação entre o Estado e a economia privada desenvolvida pela Sociedade civil, sendo a atividade econômica ordinariamente de domínio desta última. A idéia de Constituição Econômica e Dirigente só tem razão de ser quando o Estado não domina a atividade econômica, para o que serve o Estado Fiscal.

3.2 ESTADO FISCAL

Como anotam Ricardo Lobo Torres e José Casalta Nabais, a noção de tributo é própria da concepção do Estado Moderno e surgiu com o liberalismo econômico. Antes disso não havia propriamente o *Estado* como hoje é concebido, nem as despesas da Coroa real eram custeadas por meio de tributos senão que por receitas originárias do patrimônio real, de algumas atividades econômicas desenvolvidas pela Coroa ou de institutos medievais

⁸⁸ As idéias expostas nesse capítulo foram, parcial e resumidamente, tratadas em duas outras oportunidades: em co-autoria com Dalton Luiz Dallazem (DALLAZEM, Dalton Luiz; LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. Tributação e Ordem Econômica. **Caderno da escola de direito e relações internacionais da UniBrasil**. Curitiba: UniBrasil, n. 8., p. 319-338, 2008) e em co-autoria com Roberto Ferraz (FERRAZ, Roberto; LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. Princípios da ordem econômica como limitações ao poder de tributar. **Revista de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 104, 2009 (no prelo)).

(vassalagem etc.)⁸⁹⁻⁹⁰. É de Ricardo Lobo Torres a assertiva de que é “inútil procurar o tributo antes do Estado Moderno, eis que surge ele com a paulatina substituição da relação de vassalagem do feudalismo”⁹¹⁻⁹².

O Estado socialista também não era ou é compatível com a noção de Estado Fiscal, porquanto nele as receitas públicas advêm da exploração direta pelo Estado da atividade econômica monopolizada, e não de tributos⁹³. Não pode haver tributo onde a atividade econômica não é desenvolvida pela Sociedade civil, quer dizer, pela *iniciativa privada*. Onde o Estado, diretamente ou por meio de empresas públicas, exerce a atividade econômica, as receitas que resultam daí para o custeio do Estado são verdadeiramente derivativas do patrimônio estatal, e não receitas tributárias.

De igual forma, a revolução social proposta por Karl Max, como denuncia José Casalta Nabais, não era compatível com a noção do Estado Fiscal, vez que nela a exação era concebida como mera técnica de supressão da propriedade privada com vistas à apropriação dos meios de produção pelo Estado, não se podendo assim considerá-la como tributo propriamente⁹⁴.

Ensina Fábio Fanucchi que as receitas do Estado são originárias ou derivadas. “Quando a receita tenha *origem* nos bens do Estado, na exploração lucrativa desses bens, ela é chamada de *originária*. Quando (...) derive exclusivamente de manifestações patrimoniais dos particulares, sem que entre em relação de causa com os bens estatais, (...) é *derivada*”⁹⁵. Assim é que tributos “são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder impositivo (...), provenientes da exigência sobre a economia dos particulares e que são tributos”, arremata Ruy Barbosa Nogueira⁹⁶.

⁸⁹ NABAIS, José Casalta. **Op.cit.**, p. 193.

⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O conceito... **Op.cit.**, p. 562.

⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia...** **Op.cit.**, p. 2.

⁹² Aparentemente em sentido contrário vide Roberto Ferraz, recorrendo sobre tributo na Grécia antiga, na Roma imperial, entre os povos germânicos (longobardos e francos) e mesmo no feudalismo, mas com a ressalva de que nada que se possa comparar com o atual sistema fiscal (FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, p. 333-352, 2005).

⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. O conceito... **Op.cit.**, p. 562-563.

⁹⁴ NABAIS, José Casalta. **Op.cit.**, p. 193.

⁹⁵ FANUCCHI, Fábio. **Op.cit.**, p. 50.

⁹⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Op.cit.**, p. 60.

Daí por que o Estado Fiscal é corolário do Estado Moderno, que surgiu com o fenecimento do regime feudal europeu e a ascensão do liberalismo econômico⁹⁷, já que foi com o Estado Moderno que a Sociedade civil, ao livrar-se do despotismo da Coroa real, constituiu o *Estado*. Reservou-se à Sociedade civil (iniciativa privada) a exploração da atividade econômica, em contrapartida ao que se outorgou ao Estado a competência para instituir e arrecadar tributos incidentes sobre a atividade econômica exercida por ela Sociedade civil, passando a advir daí preponderantemente as receitas para custeio do Estado.

Estado Fiscal é, portanto, aquele no qual as receitas públicas não resultam da exploração da atividade econômica pelo Estado, mas sim de tributos que incidem sobre a iniciativa privada (Sociedade civil). Por essa razão, como diz Bernardo Ribeiro de Moraes, é impossível negar a íntima relação entre a organização política do Estado Moderno e sua organização financeira, ocupada pelas receitas tributárias, já que são conceitos que se desenvolveram juntos⁹⁸. O Estado Fiscal é característica dominante e permanente do Estado Moderno⁹⁹.

Sendo assim, o Estado Fiscal “parte do pressuposto (...) de que há uma separação essencial e irreduzível entre estado e sociedade” segundo a qual “o estado se preocupe fundamentalmente com a política e a sociedade (civil) se preocupe fundamentalmente com a economia”. A fiscalidade do Estado, conclui José Casalta Nabais, “significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e conseqüente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto”¹⁰⁰.

Não se trata de uma separação absoluta, senão que remanesce uma área comum de interseção entre a Sociedade civil e o Estado, entre a organização econômica da iniciativa privada e o Estado. Trata-se de separação no sentido de que, como regra geral, ordinariamente, a organização da atividade econômica cabe à iniciativa privada (à Sociedade civil), no que se manifesta a condição de liberdade. De sua parte, o Estado atua numa área de interseção, com certo grau e modo de intervenção segundo o princípio da subsidiariedade¹⁰¹, para preservar, em última instância, a própria liberdade da Sociedade civil¹⁰².

⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia...* Op.cit., p. 2.

⁹⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 114.

⁹⁹ NABAIS, José Casalta. Op.cit., 192.

¹⁰⁰ NABAIS, José Casalta. *Ibidem*, p. 195 e 196.

¹⁰¹ Ensina Ricardo Lobo Torres que “o princípio da subsidiariedade, fundamental nas democracias ocidentais, significa que a intervenção estatal na economia é acessória ou complementar às atividades da iniciativa privada”

O que não cabe na noção de Estado Fiscal é que o Estado interfira de tal modo na organização econômica da Sociedade civil ao ponto de substituí-la (calha dizer, substituir a iniciativa privada na atividade econômica), sob pena de desnaturar o próprio Estado Fiscal e, conseqüentemente, sepultar a liberdade¹⁰³.

A separação entre o Estado e a atividade econômica, por si só, não se revela prejudicial ou destoante dos valores e fins desejados pela democracia. O Estado, ainda segundo José Casalta Nabais, deve-se orientar pelo interesse comum (geral) da Sociedade civil, pois foi constituído pela Sociedade justamente para tanto, enquanto a atividade econômica pauta-se no interesse individual. Porém, como não sempre o interesse individual conduz à satisfação dos interesses gerais, ao Estado custeado por receitas tributárias cabe corrigir as distorções sociais decorrentes das imperfeições dos processos econômicos¹⁰⁴⁻¹⁰⁵.

Para tanto, o suporte financeiro do Estado não deve decorrer da sua atuação direta ou indireta (*i.e.*, por meio de empresas públicas) na atividade econômica, como agente econômico, porquanto, se for assim, o Estado passa a pautar igualmente pelo interesse individual, concorrendo com a Sociedade civil. Justamente para que o Estado não se transforme em agente de mercado é que ele deve ser custeado não por receitas originárias, mas por tributos incidentes sobre a atividade econômica desempenhada pela iniciativa privada, para que possa, enfim, o Estado atuar não como parte da atividade econômica, mas sim como orientador dela¹⁰⁶.

3.2.1 Estado Fiscal e liberdade

“As relações entre liberdade e tributo (...) são de absoluta essencialidade. Não existe tributo sem liberdade, e a liberdade desaparece quando não a garanta o tributo. A própria

(A **constituição compromissária de Portugal**. Disponível em <<http://www.rlobotorres.adv.br/hm/artaconstcomprportugal.htm>>. Acesso em 14.jan.2009).

¹⁰² NABAIS, José Casalta. **Op.cit.**, p. 194-195.

¹⁰³ NABAIS, José Casalta. **Ibidem**, p. 199.

¹⁰⁴ NABAIS, José Casalta. **Ibidem**, p. 195-197.

¹⁰⁵ Tais distorções não são especificidades do Estado Fiscal, nem próprio dele. Diz Casalta Nabais: “...problemas semelhantes aos acabados de mencionar também se levantam no sistema de inseparação estado/economia. Igualmente nesse sistema ‘monista’ os objectivos de produção de cada setor entram em conflito com os interesses gerais” (**Ibidem**, p. 197). As nações em que o Estado assumiu o controle da produção e distribuição dos resultados da atividade econômica também não lograram sustentar a democracia. E antes do Estado Fiscal, no chamado Estado Patrimonial, a Coroa real não satisfazia os interesses comuns, como demonstra com detalhes Ricardo Lobo Torres (**A idéia...** **Op.cit.**, p. 13-47).

¹⁰⁶ NABAIS, José Casalta. **Op.cit.**, p. 205.

definição de tributo se inicia pela noção de liberdade”, adverte Ricardo Lobo Torres¹⁰⁷. O Estado não antecede a Sociedade civil, tampouco esta serve àquele. O Estado é estrutura criada pela Sociedade civil *livre* para defesa da sua liberdade. Assim, “o tributo nasce no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade*, constitui o *preço da liberdade*, pois é o instrumento que distancia o homem do Estado”¹⁰⁸.

Sem o tributo para custeio do Estado, a liberdade desaparece. De duas uma: ou porque a existência do Estado torna-se financeiramente inviável, ficando cada um jogado a sua própria sorte na relação de força; ou porque o Estado tem que controlar a atividade econômica, ditando a cada pessoa o quê, como e para quem fazer. Nas duas hipóteses, a liberdade resulta aniquilada¹⁰⁹.

Com razão pondera Friedrich Hayek que em situações em que o Estado controla a produção e a distribuição dos resultados da atividade econômica, não há liberdade da Sociedade civil, vez que o Estado precisa ditar a cada e a todos o quê, como e para quem se deve fazer. Essa opressão não se cinge à liberdade econômica, porquanto o governo de um Estado que precisa ditar aos cidadãos o quê fazer na atividade econômica não pode tolerar que ninguém faça diferente e, conseqüentemente, tem que ditar sempre e em todos os âmbitos da vida, exigindo-se que seja mesmo um governo ditador, que sepulte a liberdade civil e política¹¹⁰.

Observam também Stephen Holmes e Cass Sustein que o sistema jurídico não simplesmente proclama a liberdade, ao lado da propriedade privada, senão que as protege. Sem a manutenção do Estado pela arrecadação de tributos, não há como garantir, pela força pública organizada em detrimento da força física privada, a aplicação das normas jurídicas que defendem a liberdade. Torna-se um campo aberto em que prevalece a força física privada do mais forte, de modo que a manutenção da liberdade pressupõe, concluem os citados autores, um Estado forte custeado por tributos¹¹¹.

¹⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia... Op.cit.**, p. 109.

¹⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Ibidem**, p. 2-3.

¹⁰⁹ “...a ideologia da liberdade e do tributo insere-se no âmbito da *filosofia*. A liberdade é idéia jurídica, econômica e política, simultaneamente, que apenas a filosofia pode sintetizar e aprofundar” (TORRES, Ricardo Logo. **Ibidem**, p. 4).

¹¹⁰ HAYEK, Friedrich. **Derecho, legislación y libertad**. Madrid: Unión Editorial, 2006, p. 268-271.

¹¹¹ HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton, 1999, p. 60-76.

Corroborar Manoel Gonçalves Ferreira Filho, dizendo que não pode ser por mera coincidência que nos países em que se vive a democracia, com prestígio e respeito da liberdade civil e política, prevalece a economia de mercado; nem pode ser por igual coincidência que onde o Estado assumiu a exploração da atividade econômica ou o controle dos meios de produção e distribuição dos resultados econômicos, implantou-se sempre um regime totalitário e opressor da liberdade¹¹².

Nada obstante, a relação entre tributo e liberdade é paradoxal. Já se disse que na proposta revolucionária de Karl Marx o instrumento de opressão da liberdade vinha travestido de tributo. Como diz Ricardo Lobo Torres, “relacionamento entre liberdade e tributo é dramático (...): o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão de destruí-la”¹¹³. É celebre a frase “O poder fiscal envolve o poder de destruir”, pronunciada em 1819 pelo Juiz John Marshall da Suprema Corte Norte-americana no memorável caso *Mc. Culloch v. Maryland*¹¹⁴.

3.2.2 Evolução do Estado Fiscal

Se o Estado Fiscal pressupõe a certa separação entre o Estado e a organização econômica da Sociedade civil (iniciativa privada), atuando o primeiro na área de interseção conforme o princípio da subsidiariedade, o que resta é saber os limites que circunscrevem propalada área de interseção. Vale dizer, a questão reside em saber o grau, o modo e os objetivos que tornam desejável e legítima a interferência do Estado na organização econômica. No Estado Fiscal Democrático, as respostas devem ser buscadas na Constituição¹¹⁵. Significa dizer que o grau, o modo e objetivo dessa intervenção do Estado são aqueles enunciados na Constituição, que muito evoluíram historicamente.

¹¹² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 31.

¹¹³ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia...** *Op.cit.*, p. 3.

¹¹⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Op.cit.**, p. 113.

¹¹⁵ “O Estado Democrático e Social de Direito vai se afirmando, cada vez mais, como Estado Subsidiário. No Brasil essa característica fica muito clara a partir das reformas constitucionais da década de 90. O Estado Subsidiário reflete um novo relacionamento entre Estado e Sociedade, no qual a Sociedade tem a primazia na solução dos seus problemas, só devendo recorrer ao Estado de forma subsidiária. (...) O Estado Subsidiário vem substituir historicamente o Estado de Bem-estar Social, no qual havia a predominância do Estado sobre a Sociedade ou até uma certa simbiose entre ambos. Remotamente se estrema (*sic*) do Estado Liberal Clássico ou do Estado Guarda-Noturno, que privilegiava a liberdade individual e no qual o indivíduo tinha a preeminência diante do organismo estatal” (TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da transparência no direito financeiro**.

Como adverte José Casalta Nabais, embora o Estado Fiscal tenha origem no liberalismo econômico do século XVIII, com ele não se confunde. Nem se confunde com o Estado Social (ou Estado de “bem-estar”) ou com este é incompatível. O Estado Fiscal pode ser tanto um como outro¹¹⁶.

O que marcava o liberalismo clássico do século XVIII é que o tributo era destinado ao custeio de um Estado mínimo, cujas atribuições resumiam-se basicamente à segurança pública (ostensiva e jurisdicional) necessária para impedir o emprego da força física privada em detrimento da força jurídica dos contratos e das leis. Assim, a característica do liberalismo clássico era a quase neutralidade do Estado em face da organização econômica, que se traduzia no grau mínimo de interferência do Estado. Não se admitia intervenção do Estado na organização economia, salvo para manter a independência dos agentes econômicos¹¹⁷.

Já o Estado Social (ou Estado de “bem-estar”) caracteriza-se por exigir uma base alargada de tributos, para que o Estado tenha maiores e melhores condições financeiras de atender às demandas sociais. Não por esse motivo, contudo, o Estado Social deixa de ser compatível com o Estado Fiscal, já que o exercício da atividade econômica continua ordinariamente atribuído à Sociedade civil e o Estado continua a ser custeado por meio de tributos incidentes sobre a iniciativa privada¹¹⁸. A ressalva é que o tributo não seja tal que inviabilize a atividade econômica, hipótese em que, como já visto, de tributo verdadeiramente não se trata senão de instrumento de opressão da liberdade para desnaturar o próprio Estado Fiscal.

Portanto, seja no liberalismo clássico ou no Estado Social, em nenhum deles é pressuposto que o Estado substitua a iniciativa privada na organização econômica, prevalecendo em qualquer deles a noção de tributo e, conseqüentemente, a de Estado Fiscal¹¹⁹.

O que evoluiu desde o liberalismo clássico do século XVIII, passando pelo Estado Social do início do século XX, até ao hodierno Estado Fiscal Democrático é o entendimento sobre o grau, o objetivo e o modo de interferência desejável e legítima do Estado na organização econômica, que demarcam a área de interseção na qual atua o Estado. Se no

Disponível em <http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=162_>. Acesso em 17.out.2008).

¹¹⁶ NABAIS, José Casalta. **Op.cit.**, p. 194.

¹¹⁷ NABAIS, José Casalta. **Ibidem**, p. 194.

¹¹⁸ NABAIS, José Casalta. **Idem**.

¹¹⁹ NABAIS, José Casalta. **Idem**.

liberalismo clássico o tributo destinava-se a custear um Estado mínimo e no Estado Social alargou-se a base de fatos impositivos para atender às demandas sociais, com o Estado Democrático Fiscal é que esse entendimento passou a ser dito pela Constituição.

O tributo continua a ter a função de custeio do Estado, mas, além disso, passa a ter juridicizada a sua função de conformação social, passando a ser balizado, positiva e negativamente, pelos valores sociais e estruturantes da Constituição, que servem, a um só tempo, de vetores e de limitações ao exercício da competência tributária do Estado.

3.2.2.1 Tributo e organização econômica

A compreensão da chamada extrafiscalidade guarda estreita relação com essa evolução. Já se disse que a influência do tributo sobre a atividade econômica foi desde sempre conhecida. Confirma José Casalta Nabais que a doutrina reconheceu desde cedo a função instrumental e conformadora do tributo, sendo que, ao longo do tempo, essa dimensão do fenómeno tributário foi ganhando envergadura¹²⁰.

No liberalismo clássico do século XVIII, como o Estado era visto como mal-necessário, de modo que a atuação do Estado deveria ser a mínima. Com efeito, o tributo igualmente só poderia reunir as características de ser o mínimo, geral, destinado a cobrir apenas gastos indispensáveis do Estado, ser o menor sacrifício¹²¹. A atuação do Estado resumia-se basicamente à segurança pública e prevalecia a crença na *mão invisível* de que falou Adam Smith, razão por que a influência do Estado sobre a organização econômica era vista como uma agressão absoluta à liberdade.

Não significa que se olvidasse da influência que o tributo exerce sobre a atividade econômica, vale insistir. O só propósito de que o tributo fosse o mínimo para que o Estado não se intrometesse na atividade econômica já revela só por si o reconhecimento da influência exercida pelo tributo sobre a atividade econômica. Do contrário, o tributo não precisaria ser mínimo.

¹²⁰ NABAIS, José Casalta. **Ibidem**, p. 226-228.

¹²¹ NABAIS, José Casalta. **Ibidem**, p. 228.

Os graves problemas sociais que decorreram do liberalismo clássico do século XIX demonstraram a necessidade de atuação não tão mínima do Estado. Diz José Casalta Nabais que por conta disso, ainda no final do século XIX, o tributo já apareceu na doutrina com a função político-social de correção da distribuição de riqueza e da conformação social (dimensão extrafiscal) no mesmo plano da finalidade arrecadatória (dimensão fiscal), colocando a função extrafiscal do tributo no mesmo plano do fiscal. A resistência da doutrina liberal não permitiu, porém, que evoluísse desde logo tal concepção, de sorte que só a partir de 1919 a chamada teoria do fim extrafiscal secundário passou a ocupar espaço, prevalecendo até meados da década de 1930¹²².

Com o Estado Social ancorado na teoria de John Keynes é que realmente houve uma mudança quantitativa e qualitativa na concepção do tributo, como leciona José Casalta Nabais: quantitativa porquanto ao Estado foram confiadas novas atribuições, reclamando maior arrecadação de tributos; e qualitativa porque o tributo passou a ser empregado reconhecidamente para conformação econômica e social (extrafiscalidade)¹²³.

O trabalho de John Keynes foi importante porque permitiu compreender mais claramente a reciprocidade na relação entre Estado e a Sociedade na dinâmica da atividade econômica, demonstrando que o fortalecimento da economia fortalece e aumenta a base econômica disponível para incidência de tributos, o que a melhora a arrecadação de receitas tributárias pelo Estado, o que permite a realização das políticas sociais e econômicas que fortalecem a atividade econômica desenvolvida pela iniciativa privada, tendendo a um círculo virtuoso¹²⁴.

Foi só, entretanto, a partir da segunda parte do século XX, com as reformas constitucionais que se difundiram na Europa, que a doutrina superou a chamada teoria do extrafiscal secundário. Recorda José Casalta Nabais que na Alemanha a revisão constitucional de 1967 deixou expressos os objetivos dos impostos: estabilidade de preços, nível de emprego, equilíbrio da balança comercial e desenvolvimento econômico equilibrado. Em face disso, a maioria da doutrina alemã passou a qualificar como tributo o que tem *também* objetivo de arrecadar, ainda que secundário ou acessório. A doutrina alemã, segundo o autor,

¹²² NABAIS, José Casalta. **Ibidem**, p. 229-231.

¹²³ NABAIS, José Casalta. **Ibidem**, p. 232-233.

¹²⁴ KEYNES, John Maynard. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. São Paulo: Atlas, 1992.

tem concluído que a questão da legitimidade da extrafiscalidade não é quanto ao conceito do tributo, mas quanto à conformidade com os direitos fundamentais constitucionais¹²⁵.

Na Itália, de Constituição rígida, a doutrina dominante admite a extrafiscalidade, não faltando autores que defendam que os objetivos extrafiscais constituem uma exigência constitucional por imperativo da igualdade de fato (dever constitucional do Estado), do que se depreende que o objetivo extrafiscal seja constitucionalmente legítimo¹²⁶. Na Espanha também se aceita a extrafiscalidade, prevendo a Constituição de 1978 que os tributos devem servir de instrumentos de política econômica para atender às exigências de estabilidade, progresso social e melhor distribuição de riqueza¹²⁷.

Na França e em Portugal, apesar de não haver previsão constitucional, o tema não é desconhecido da doutrina. Na França, aceita-se a intervenção pelo tributo sobre a atividade econômica, conquanto mais no âmbito de técnica e ciência fiscal. Já em Portugal o tema é tratado no quadro das chamadas finanças funcionais, enquanto os manuais definem o tributo como exclusivamente financeiro ou fiscal ou para qualquer finalidade pública que não seja sanção¹²⁸.

No âmbito da União Européia não é diferente. Tanto doutrina como legislação utilizam o tributo para persecução dos objetivos comuns da política econômica, tendo previsão no artigo 2º do Tratado europeu. Assim, conclui José Casalta Nabais, a função extrafiscal constitui fenômeno indissociável do processo comunitário¹²⁹.

No Brasil, a doutrina igualmente não olvida dessa dimensão da tributação¹³⁰. Da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal coleciona-se precedente no qual, apreciando caso de tributação diferenciada de ICMS em função da empregabilidade, embora se tenha afinal declarada a inconstitucionalidade formal por violação do artigo 155, § 2º, inciso XII, letra “g” da Constituição, sobre a extrafiscalidade decidiu o Excelso Pretório que “a Assembléia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para

¹²⁵ NABAIS, José Casalta. **Op.cit.**, p. 234-235 e 240.

¹²⁶ NABAIS, José Casalta. **Ibidem**, p. 240.

¹²⁷ NABAIS, José Casalta. **Ibidem**, p. 240-241.

¹²⁸ NABAIS, José Casalta. **Ibidem**, p. 242-243.

¹²⁹ NABAIS, José Casalta. **Idem**.

¹³⁰ Vide item 2.3 acima.

estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e isonomia”¹³¹.

3.3 CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA DIRIGENTE

Consentânea com essa evolução no século XX é a da Constituição Econômica, que expressa a inserção na Constituição de um conjunto de proposições jurídico-normativas destinadas a dizer como deve ser a organização econômica, no que se consubstancia a Ordem Econômica Constitucional. Dito de outro modo, a Constituição Econômica corresponde à constitucionalização da organização econômica no período pós-guerra.

Ensina Gilberto Bercovici que, a bem dizer, a Constituição Econômica podia ser vista já nas constituições liberais do século XVIII, pois, ao relegarem a interferência do Estado e assegurarem uma independência quase absoluta à iniciativa privada, já se dizia o modo da organização da atividade econômica¹³². No entanto, ao tempo das constituições liberais, não havia nelas formalmente normas dedicadas a estabelecer o modo de ser da organização econômica, cingindo-se, quando muito, a fazer declarações de liberdade econômica, como, *v.g.*, a propriedade privada e a livre iniciativa.

A Constituição do México de 1917 foi a primeira, como lembra Manoel Gonçalves Ferreira Filho, a encartar disposições relacionadas à organização econômica, mas não de forma direta e objetiva, senão se cingindo a proclamar direitos sociais e trabalhistas, como educação, reforma agrária etc., sem traçar esquema claro de programa sistemático para a atividade econômica. A Constituição Alemã de 1919 (a chamada Constituição de Weimar) foi a primeira a veicular um conjunto de princípios, regras e instituições deliberado a ordenar certo modelo de sistema econômico, ao dispor sobre a forma que a organização econômica deveria adotar. Também foi a Constituição de Weimar, e não a mexicana, a ser copiada pela maioria dos países europeus após a Guerra Mundial¹³³.

¹³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.276. Ministra Ellen Gracie. **Diário da Justiça da União**, 29.nov.2002, p. 17.

¹³² BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros. 2005, p. 32-33.

¹³³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Op.cit.**, p. 04-05.

Daí por que enfatiza Eros Grau que foi a doutrina alemã que, diante da Constituição Social de Weimar, desenvolveu a concepção de Constituição Econômica, para indicar o conjunto de princípios, regras e instituições que ordenam e assim definem determinado modelo econômico do mundo do *dever ser*, dispondo sobre a forma de organização e funcionamento da iniciativa privada¹³⁴. Propõe-se a inferência dinâmica do Estado na atividade econômica visando a assegurar o bem-estar e propiciar melhores condições de êxito para o sistema político de liberdade. A Constituição Econômica mantém a liberdade econômica e o modelo de mercado, porém os coloca a serviço de concretizar programas de desenvolvimento, de redução das desigualdades, de redistribuição de riquezas etc.¹³⁵.

A Constituição Econômica tem por pressuposição, tal como o Estado Fiscal, como se pode depreender, a separação entre o Estado e a Sociedade civil, entre o Estado e a economia privada. Em situações em que a propriedade dos meios de produção é de domínio do Estado, ou em que ele controla a produção e a distribuição das riquezas econômicas, não há razão para a Constituição Econômica, porquanto a organização econômica é a do próprio Estado.

Contudo, se a Constituição Econômica remete à concepção de um conjunto de princípios, regras e instituições que dizem o modo que deve ser a estrutura econômica, não só por esse motivo ela deixaria de ser estatutária. Logo, a Constituição Econômica pode ser estatutária ou diretiva.

São estatutárias as constituições às quais basta definir o estatuto do poder como instrumento de governo e dispor normas que, passíveis de qualificação como integrantes da Constituição Econômica, simplesmente recebem a organização econômica preexistente, reafirmando com declarações, v.g., de livre iniciativa e propriedade privada. Definem o estatuto da propriedade dos meios de produção, dos agentes econômicos, do trabalho etc., sem, no entanto, nada dispor sobre os fins que deverão ser alcançados. As constituições estatutárias correspondem ao mundo do *ser*. E nelas a organização econômica é implícita¹³⁶.

Constituições estatutárias são aquelas, ensina Luís S. Cabral de Moncada, compostas de normas que caracterizam determinada forma de organização econômica, mas justamente como ela já é. Ainda assim não deixam de vestir-se de Constituição Econômica porquanto,

¹³⁴ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 79-80.

¹³⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Op.cit.**, p. 17-18.

¹³⁶ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 77-79.

sem matriz das relações econômicas dominantes, nunca seria possível caracterizar dada organização econômica¹³⁷.

Já as constituições diretivas (ou *programáticas*, ou *doutrinais*) são aquelas às quais não basta estabelecer mero instrumento de governo, nem recepcionar a organização econômica preexistente, senão que enunciam diretrizes, diretivas, programas e fins a serem perseguidos pelo Estado. A Constituição Econômica que se encerra nas constituições diretivas enuncia fins de política econômica, reclamando a instauração de uma nova organização econômica. Diversamente das estatutárias, as constituições diretivas definem diretrizes de políticas públicas coerentes aos fins enunciados para a atividade econômica. A Constituição diretiva é própria da Constituição Dirigente e corresponde ao mundo do *dever ser*¹³⁸.

A Constituição Econômica diretiva “encerra o conjunto de normas que visam reagir sobre a ordem econômica de modo a provocar aí certos efeitos, modificando-a e alterando-a em certo sentido preestabelecido”, arremata Luís S. Cabral de Moncada. Visa a alterar a estrutura econômica existente por meio de políticas a serem implementadas pelo Estado¹³⁹.

3.3.1 Constituição Dirigente

Daí segue a noção correlata de Constituição Econômica Dirigente. Anota Gilberto Bercovici que, deveras, o debate que marca a Constituição Econômica no período pós-guerra é que ela, diferentemente das constituições liberais do século anterior, não se contenta em recepcionar (declarar) a estrutura da organização econômica preexistente, senão que quer alterá-la. E com esse desiderato passa a estabelecer normas de programas e tarefas para serem perseguidas pelo Estado por meio de interferência (intervenção) sobre a organização econômica¹⁴⁰.

A Constituição Dirigente, como pondera Eros Grau, reveste-se de um conjunto de normas constitucionais que, além de fixar os limites e garantias fundamentais, definem atribuições, tarefas e objetivos sociais a serem perseguidos pelo Estado. É uma Constituição

¹³⁷ MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito económico**. Coimbra: Coimbra, 2003, p. 106.

¹³⁸ GRAU, Eros. **A Ordem...**, p. 78.

¹³⁹ MONCADA, Luís S. Cabral de. **Op.cit.**, p. 105-106.

¹⁴⁰ BERCOVI, Gilberto. **Op.cit.**, p. 33-34.

diretiva, voltada para o fazer, que estabelece diretivas para a política estatal. Nela se aspira a uma transformação social a partir de normas econômicas de conformação¹⁴¹.

A mudança é, portanto, da própria compreensão da função da Constituição. No liberalismo do século XIX a idéia de constituição surgiu com o escopo de proteger a Sociedade civil, inclusive em face do Estado. A concepção de constituição era essencialmente de garantia à Sociedade civil, sendo suficiente para tanto que estabelecesse limites claros e objetivos ao Estado e às demais forças físicas contra a liberdade individual, inclusive econômica (constituição garantia). As constituições dos Estados liberais do século XIX eram estatutos políticos, cujas disposições não ou pouco interferiram na organização social e econômica preexistente da Sociedade burguesa.

Diferentemente, nas constituições do século XIX, como manifestação política do Estado Social e diante das inquietações sociais, mantêm-se o núcleo duro e originário da Constituição, com direitos e garantias individuais da Sociedade civil (constituição garantia), mas também se acrescentam ao texto constitucional princípios, regras e instituições destinados a dar conformação às questões sociais e econômicas. Daí se ter cogitado da idéia de constituição formal, para designar aquela que contém princípios e regras que, conquanto extrapolem a forma de Estado, o regime de governo e os direitos e garantias fundamentais (constituição material), ocupam posição constitucional no sistema jurídico positivo.

A Constituição Econômica Dirigente mantém a separação entre o Estado e a Sociedade civil, preservando igualmente a exploração da atividade econômica pela iniciativa privada. Nada obstante, procura colocar a organização econômica de modo a atender as demandas sociais e econômicas, como geração de trabalho, erradicação da miséria etc., o que reclama a intervenção mais ostensiva do Estado sobre a atividade econômica.

Não por essa razão, convém sempre insistir, a Constituição Dirigente abandona o Estado Fiscal ou deixa de ser com ele compatível. Ao reverso, na medida em que se mantém a exploração da atividade econômica pela iniciativa privada, ficando ao Estado a outorga da competência para instituir e arrecadar tributos, preserva-se essencialmente o Estado Fiscal.

¹⁴¹ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 79.

3.3.2 Intervenção estatal

A expressão *intervenção* por si só, conforme diz Eros Grau, já revela que se trata de atuação fora do campo original, pois só se intervém naquilo que por essência não é seu¹⁴². Destarte, pensar juridicamente em intervenção estatal na atividade econômica exige primeiramente delinear a área de atuação própria do Estado, para definir por exclusão a área de atividade econômica de domínio da Sociedade civil. No Estado de Direito, a área de atuação própria do Estado deve ser buscada na Constituição¹⁴³.

Na Constituição brasileira de 1988, o Estado atua em área própria quando se trata de atividade econômica reservada como monopólio ou expressamente atribuída ao Estado e, de resto, quando for necessária aos imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo definido por lei (artigo 173). Afora isso, trata-se da área de domínio econômico da Sociedade civil. Nesse sentido é que a “*intervenção* expressa atuação estatal em área de titularidade do setor privado”¹⁴⁴.

A Constituição Econômica Dirigente é a fonte do direito intervencionista, aduz Washington Peluso Albino de Souza, já que os seus princípios, regras e instituições da Ordem Constitucional Econômica servem para harmonizar as definições políticas, jurídicas e econômicas. Os princípios da Ordem Econômica revelam a ideologia constitucionalmente adotada, que baliza a intervenção do Estado, funcionando como origem de toda a legislação infraconstitucional que importe medidas de política econômica¹⁴⁵.

Na economia descentralizada (*i.e*, economia de mercado), a intervenção deve ser indireta e global, adverte Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Indireta porquanto deve respeitar a liberdade dos agentes econômicos quanto à formação dos preços pela lei da oferta e a procura, conquanto possa o Estado influenciá-los. “Desse modo, ‘a economia é somente orientada’”. E global na medida em que deve “atuar sobre ‘as grandes linhas’, nível de

¹⁴² GRAU, Eros. **Ibidem**, p. 93.

¹⁴³ Segundo Eros Grau, a expressão *atividade econômica* pode ser empregada em *sentido lato* ou *estrito*. Em *sentido lato* indica o gênero do qual são espécies o serviço público e a atividade econômica em sentido estrito. A espécie de serviço público reúne serviço público privativo e não-privativo, enquadrando-se neste último grupo os serviços que podem ser prestados pela iniciativa privada mediante concessão, permissão ou autorização do Estado. Já em *sentido estrito*, a atividade econômica indica a área econômica da iniciativa privada. Por *intervenção* deve-se entender a atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito (GRAU, Eros. **Ibidem**, p. 103-105, 123-126 e 147).

¹⁴⁴ GRAU, Eros. **Ibidem**, p. 93 e 129.

¹⁴⁵ SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras... Op.cit.**, p. 255-256.

demanda global, regras de concorrência, condições de repartição, jamais descendo aos pormenores do mecanismo econômico”¹⁴⁶.

Assim é porque a Constituição Econômica Dirigente não avoca ao Estado a tarefa de substituir a Sociedade civil (iniciativa privada) na organização da atividade econômica, mas também não a deixa ao livre critério daquela. Faz diferente: estabelece normas ordenadoras destinadas a atender às demandas sociais e econômicas, deixando à Sociedade civil a organização da atividade econômica dentro dessas normas ordenadoras e diretivas.

Na medida em que a Constituição Econômica Dirigente exige um grau maior de interferência do Estado na organização econômica, ocorre uma ampliação daquela área de interseção de que falou José Casalta Nabais. Não se trata naturalmente de uma intervenção aleatória do Estado, mas nos termos e limites em que prevista pelas normas diretivas da Constituição Econômica Dirigente, que assim delimitam o grau, o modo e os objetivos daquela área de interseção do Estado Fiscal Democrático.

Significa dizer que a interferência do Estado além ou na contramão das normas da Constituição Econômica Dirigente é contrária a ela e, portanto, de ilegitimidade irremediável. Dito assim, já se pode antecipar a conclusão de que, no campo específico da tributação, a legitimidade da influência exercida pelo Estado sobre a organização econômica no exercício da competência tributária fica em função da sua conformidade com as normas diretivas da Ordem Econômica Constitucional. A tributação fica balizada, por um lado, pelos direitos e garantias individuais (inclusive do Sistema Tributário Constitucional) e, pelo outro, pelas diretivas da Constituição Econômica Dirigente retratadas na Ordem Constitucional Econômica.

3.3.2.1 Modalidades de intervenção

Em que pese outros critérios de classificação na doutrina¹⁴⁷, Eros Grau identifica essencialmente três modalidades de intervenção do Estado sobre a economia privada:

¹⁴⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Op.cit.**, p. 19.

¹⁴⁷ Washington Peluso Albino de Souza, v.g., fala de intervenção defensiva (como o tabelamento de preços), intervenção ofensiva (como criação de empresas públicas) e intervenção intermediária (medidas reguladoras e controladoras). Também de intervenção direta e indireta, “na primeira, a atuação do Estado-empresário, e na

intervenção por absorção ou participação; intervenção por direção; ou intervenção por indução¹⁴⁸.

Na intervenção por absorção ou participação, o Estado atua na exploração da atividade econômica, na condição de agente econômico de forma direta ou por meio de empresas públicas (indireta). Pode fazê-lo por absorção ou por participação. Quando faz por absorção, o Estado avoca inteiramente certo ramo da atividade econômica, apropriando-se dos meios de produção em regime de monopólio. Já quando o faz por participação, o Estado assume em parte os meios de produção, atuando em regime de concorrência com os outros agentes econômicos¹⁴⁹.

Diferente é na modalidade de intervenção por direção, na qual o Estado não atua na atividade econômica senão exerce pressão sobre os agentes econômicos ao prescrever normas impositivas de comportamento. São exemplos de intervenção por direção o controle de preços e o tabelamento¹⁵⁰.

Por derradeiro, na modalidade de intervenção por indução, o Estado por meio de normas dispositivas cria ambiente e instrumento de interferência segundo a lógica dos próprios agentes econômicos, de modo a induzi-los (e não os obrigar) a adotarem certa organização econômica adequada às conformações sociais. Ao estabelecer normas dispositivas, o Estado leva o agente econômico a adotar uma opção econômica que interessa ao coletivo social, mas que não seria normalmente adotada pelo só querer individual¹⁵¹.

Na intervenção por indução a prescrição normativa não é comando, senão um convite ou uma incitação, um estímulo, um incentivo a quem adotar determinada atividade de interesse coletivo e geral. Consigna Eros Grau que “nem sempre a indução manifesta-se em termos positivos. Também há *norma de intervenção por indução*, quando o Estado, v.g., onera por imposto elevado o exercício de determinado comportamento”, dizendo-se então indução negativa¹⁵².

segunda, aquela que se realiza por meio de legislação regulamentadora, em todos os níveis de instrumentos (leis, decretos, circulares, portarias, avisos e assim por diante”) (**Primeiras... Op.cit.** p. 261-263).

¹⁴⁸ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 148.

¹⁴⁹ GRAU, Eros. **Idem.**

¹⁵⁰ GRAU, Eros. **Ibidem**, p. 148 e 149.

¹⁵¹ GRAU, Eros. **Idem.**

¹⁵² GRAU, Eros. **Ibidem**, p. 150.

Dentre esses quadrantes, a influência que a tributação exerce sobre a organização econômica opera no âmbito da intervenção por indução. Com efeito, na medida em que o Estado, no exercício da competência tributária, atende ou contraria os objetivos diretivos da Constituição Econômica Dirigente, conscientemente ou não, estimula ou desestimula, sob a perspectiva econômica, determinadas condutas, que se mostram ou não socialmente desejáveis.

3.4 EFICÁCIA DA CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA DIRIGENTE

Quem intenta se furtar a cumprir a Constituição Econômica Dirigente logo suscita o argumento de que suas normas são meramente programáticas, de eficácia contida ou limitada, não vinculando o legislador infraconstitucional, inclusive quanto ao exercício da competência tributária. Já se viram argumentos dessa ordem por parte do próprio Poder Judiciário, que deveria zelar pela normatividade da Constituição, e não esvaziá-la¹⁵³. O que há por detrás desse argumento é o desejo ardente de negar eficácia à Constituição Econômica Dirigente.

Foi primeiramente na Itália, assinala Gilberto Bercovici, que se difundiu a idéia de normas programáticas, para se referir às normas constitucionais que, ao invés de dispor objetivamente sobre certos interesses, apenas traçavam princípios para serem atendidos pelo Estado como mero programa¹⁵⁴. Recorda José Afonso da Silva que, logo após o advento da Constituição italiana de 1948, surgiram as primeiras manifestações na doutrina classificando as normas constitucionais entre normas *preceptivas* e *diretivas* e distinguindo entre normas *programáticas* e *normas de natureza jurídica*, negando juridicidade às normas *diretivas* e *programáticas*¹⁵⁵.

¹⁵³ Nesse sentido: "Conforme transpareceu da argumentação vertida anteriormente, o art. 179 da CF constitui norma constitucional de eficácia limitada, que possui caráter programático e depende de uma legislação infraconstitucional para a produção de todos os seus efeitos. Em atenção a essa necessidade é que o legislador editou a Lei nº 9.317/96 (...). Saliente-se que, em observação aos termos das normas constitucionais referidas, a competência para a definição de quais as pessoas jurídicas beneficiadas pelo sistema recaiu sobre o legislador infraconstitucional (...). Não se olvide, ainda, que o SIMPLES resulta de uma política pública (...). Como tal, comporta âmbito de discricionariedade próprio do legislador..." (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 2004.70.00.043347-7. Desembargador Federal Octávio Roberto Pamplona. **Diário eletrônico da Justiça Federal da 4ª Região**, 22.out.2008).

¹⁵⁴ BERCOVICI, Gilberto. **Op.cit.**, p. 38-40.

¹⁵⁵ SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 79.

Sustentava-se que as normas diretivas indicavam apenas via ao legislador futuro, “não sendo nem mesmo verdadeiras normas jurídicas (...) e, mesmo que a lei delas divirja, ainda serão válidas”. Apesar de oposições na doutrina, a jurisprudência constitucional italiana acolheu a tese, concluindo que as normas programáticas seriam destinadas ao legislador¹⁵⁶.

O desconforto com essa posição hodiernamente é patente. A teoria da ineficácia das normas programáticas retrata o propósito velado de retirar qualquer valor concreto da Constituição Dirigente. É o desejo de retomar a Constituição meramente estatutária, tão confortável para as forças políticas que se estabilizam na estrutura econômica preexistente. Com precisão, diz Gilberto Bercovici que “toda norma incômoda passou a ser classificada como ‘programática’, bloqueando, na prática, a efetividade da Constituição e, especialmente, a Constituição Econômica e dos direitos sociais”¹⁵⁷.

Argumenta José Afonso da Silva que seria de estranhar que uma Constituição rígida, instrumento jurídico com maior supremacia e superlegalidade no Estado de Direito, contivesse normas que não fossem jurídicas. O simples fato de elas terem sido inscritas na Constituição por si só lhes atribui a qualidade de normas jurídicas, fundamentais e essenciais, de sorte que não pode haver dúvida da sua juridicidade ou valor normativo. Ainda que as normas constitucionais tenham diferenças de eficácia (eficácia plena, contida ou limitada), isso não lhes retira a juridicidade, sendo contrária à própria idéia de Constituição que nela existam normas de mero valor moral ou aconselhamento, avisos ou lições. “Todo princípio inserto numa constituição rígida adquire dimensão jurídica, mesmo aqueles de caráter mais acentuadamente ideológico-programático”¹⁵⁸.

Reforça Washington Peluso Albino de Souza que a Constituição é lei e que as leis podem ser classificadas entre imperativas, proibitivas ou programáticas. As primeiras ordenam alguma conduta; as segundas impedem alguma conduta; e as programáticas traçam diretivas a serem definidas, estabelecendo normas amplas de política econômica. Daí se infere que o sentido programático reside na ausência de sanção clássica, o que não autoriza negar a condição de ato jurídico, pois “se (...) não se impõe por sanções adota, entretanto, o sistema de oferecer atrativos específicos a quem adira aos seus objetivos”, falando alguns autores de direito premial¹⁵⁹.

¹⁵⁶ SILVA, José Afonso. *Ibidem*, p. 80.

¹⁵⁷ BERCOVICI, Gilberto. *Op.cit.*, p. 38-40.

¹⁵⁸ SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade...* *Op.cit.*, p. 79-80.

¹⁵⁹ SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras...* *Op.cit.*, p. 111-112.

De sua parte, Werter R. Faria com felicidade averba que, sendo a Constituição a norma superior no ordenamento jurídico, começa-se (legislador, juiz, administrador, cidadão) a violar a Constituição “quando se nega a supremacia e o valor normativo de seus princípios fundamentais e gerais sobre determinada matéria, como, por exemplo, atividade econômica”. Os princípios fundamentais, os direitos e deveres individuais e coletivos são normas constitucionais que a todos vinculam, destinadas a orientar a ação do Estado na consecução dos fins e “não se confundem com as normam (sic) programáticas”. São “judicialmente aplicáveis e devem ser tidos em conta na apreciação da constitucionalidade das leis”, de tal sorte que toda lei que afronte os princípios da atividade econômica padecem de vício de inconstitucionalidade¹⁶⁰. Werter Faria parece querer desqualificar as diretivas da Ordem Econômica como normas programáticas.

De Eros Grau vem incisiva lição em tom de desabafo: “Penso já ser tempo de abandonarmos o uso dessa expressão, ‘normas programáticas’, que porta em si vícios ideológicos perniciosos”. Prossegue ensinando que as normas programáticas têm eficácia normativa porquanto o “adjetivo não desqualifica o substantivo a que vem acoplado”¹⁶¹. Entrementes, Eros Grau transcreve excerto de decisão do Tribunal Constitucional da Alemanha em 1969, que merece reprise:

- a) Quando a teoria sobre normas constitucionais programáticas pretende que na ausência de lei expressamente reguladora da norma esta não tenha eficácia, desenvolve uma estratégia mal-expressada de não vigência (da norma constitucional), visto que, a fim de justificar-se uma orientação de política legislativa – que levou à omissão do Legislativo –, vulnera-se a hierarquia máxima normativa da Constituição.
- b) O argumento de que a norma programática só opera seus efeitos quando editada a lei ordinária que a implemente implica, em última instância, a transferência de função constituinte ao Poder Legislativo, eis que a omissão deste retiraria a vigência, até a sua ação, o preceito constitucional.
- c) Não depende, a vigência da norma constitucional programática, da ação do Poder Legislativo, quando-atribuível a este a edição de lei ordinária –, dentro de um prazo razoável, não resultar implemento o preceito, sua mora implica violação da ordem constitucional.
- d) Neste caso, tal mora pode ser declarada constitucional pelo Poder Judiciário, competindo a este ajustar a solução do caso *sub judice* ao preceito constitucional não implementado pelo legislador, sem prejuízo de que o Legislativo, no futuro, exerça suas atribuições constitucionais.¹⁶²

¹⁶⁰ FARIA, Werter R. **Constituição econômica, liberdade de iniciativa e de concorrência**. Porto Alegre: Editor Sergio Antônio Fabris, 1990, p. 102.

¹⁶¹ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 365-366.

¹⁶² GRAU, Eros. **Ibidem**, p. 365.

Já Luís Roberto Barroso dá a discussão por superada. Aduz que modernamente se reconhece às normas programáticas “valor jurídico idêntico ao dos restantes preceitos da Constituição, como cláusulas vinculativas, contribuindo para o sistema através dos princípios, dos fins e dos valores que incorporam”, sendo sua dimensão prospectiva uma dimensão do próprio ordenamento jurídico no Estado Social¹⁶³.

3.4.1 Eficácia paralisante das normas programáticas

O cotejo da tributação em face da Ordem Econômica redundava quase sempre na indagação seguinte: se classificadas como princípios programáticos, as normas constitucionais da Ordem Econômica teriam força jurídica para invalidar a tributação que com elas não guardam compatibilidade material? A resposta é afirmativa.

Com José Joaquim Gomes Canotilho calha lembrar que tanto os princípios como as regras são normas¹⁶⁴. A questão que remanesce é quanto à eficácia da norma. É conhecido o trabalho de José Afonso da Silva acerca da classificação das normas constitucionais em função da eficácia: *eficácia plena*, *eficácia contida* ou *eficácia limitada*. O primeiro grupo (eficácia plena) reúne as normas que independem de qualquer regulamentação, correspondendo às normas auto-aplicáveis, do que é exemplo a legalidade prevista no inciso II do artigo 5º da Constituição Brasileira¹⁶⁵.

No grupo das normas de eficácia contida estão as normas que têm eficácia imediata e produzem seus efeitos desde logo, mas que, por previsão da própria Constituição, podem ter seus conceitos contidos dentro de limites estabelecidos por legislação infraconstitucional, como se vê, *v.g.*, no artigo 5º, inciso LXVI, da Constituição de 1988.

Derradeiramente, no terceiro grupo estão as normas de eficácia limitada, que se caracterizam pelo fato de sua eficácia integral depender da regulamentação por legislação infraconstitucional, que se subdividem em duas espécies: as *declaratórias de princípios*

¹⁶³ BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas – limites e possibilidades da constituição brasileira**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 111.

¹⁶⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Op.cit.**, p. 1125-1128.

¹⁶⁵ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade...** **Op.cit.**, p. 82-83.

institutivos (ou organizativos) ou *declaratórias de princípios programáticos*¹⁶⁶. São de princípios institutivos as que dispõem esquema genérico de instituição de órgão, entidade, sistemas normativos etc., ficando a cargo de o legislador infraconstitucional estabelecer concretamente tais instituições; e as de princípios programáticos são as que dizem para onde e os fins atribuídos ao Estado, estatuinto diretrizes (fins sociais) a serem realizados pelo Estado com legislação infraconstitucional, sendo por isso normas de programa de atividades, de tarefas, para atender às demandas sociais¹⁶⁷.

A despeito dessa classificação, todas as normas têm eficácia mínima. Conforme adverte José Afonso de Silva, mesmo as normas constitucionais de eficácia limitada (sejam elas de princípios institutivos ou programáticos) têm eficácia imediata no sentido de rechaçar a legislação infraconstitucional que seja contrária a tais normas. No dizer do renomado autor, “descortina-se a eficácia das normas programáticas em relação à legislação futura, desvendando aí sua função de condicionamento da atividade do legislador ordinário, mas também da administração e jurisdição, cujos atos hão de respeitar” tais normas.

As normas programáticas vinculam o Poder Legislativo não só por assinalar os fins que deve atingir, mas por estabelecerem, “desde logo, restrições, limites, observância de certas diretrizes, critérios ou esquemas gerais, para alcançar, o escopo proposto”. Dessa normatividade segue que “inobservância das normas constitucionais programáticas por parte do órgão legislativo será motivo de invalidade, total ou parcial, do ato de exercício de seu poder, ou seja, da lei deliberada de modo contrário ou diverso de quanto disposto” pela Constituição Dirigente. “Qualquer providência do Poder Público, específica ou geral, quer contravenha a esse fim é inválida e pode ser declarada sua inconstitucionalidade pelo juiz”, conclui José Afonso da Silva¹⁶⁸.

É o que Maria Helena Diniz denomina de eficácia paralisante, ao observar que a eficácia limitada está em que referidas normas, enquanto não for promulgada a lei infraconstitucional regulamentadora, “não produziram efeito positivos, mas terão eficácia paralisante de efeitos de normas precedentes incompatíveis e impeditiva de qualquer conduta contrária ao que estabelecem”¹⁶⁹.

¹⁶⁶ SILVA, José Afonso da. **Ibidem**, p. 82-83 e 85-86.

¹⁶⁷ SILVA, José Afonso da. **Ibidem**, p. 122-123.

¹⁶⁸ SILVA, José Afonso da. **Ibidem**, p. 158-159.

¹⁶⁹ DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. São Paulo: Saraiva. 1989, p. 101.

Tais normas têm eficácia jurídica porque “impedem que o legislador comum edite normas em sentido oposto (...), condicionando assim a futura legislação com a consequência de ser inconstitucional”, além de impor dever político ao legislador infraconstitucional, indicar as finalidades sociais e os valores objetivos, “condicionar a atividade discricionária da administração e do Judiciário”, servir de diretivas teleológicas para interpretação e aplicação das regras e “estabelecerem direitos subjetivos por impedirem comportamentos antagônicos a elas”¹⁷⁰.

A tentativa, portanto, de classificar as normas da Ordem Econômica Constitucional como normas programáticas (norma de eficácia limitada) não significa que não haja vinculação dos poderes constituídos. Há sim, porque, como leciona Maria Helena Diniz, sob o ângulo pragmático da Constituição não pode haver norma constitucional, seja ela regra ou princípio, sem um mínimo de eficácia¹⁷¹. As normas programáticas, ainda que de baixo grau de normatividade, são normas constitucionais que condicionam a validade e a aplicação da legislação menor.

3.5 CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA E ESTADO FISCAL BRASILEIRO

O Estado brasileiro, como concebido pela Constituição de 1988, é um Estado Fiscal Democrático, tanto porque as receitas do Estado advêm preponderantemente de tributos como porque a Constituição pressupõe a separação entre o Estado e a Sociedade civil (iniciativa privada), reservando à última a atividade econômica.

Por um lado, a Carta Política de 1988 encerrou um Sistema Tributário Constitucional, que formalmente se identifica com os princípios e regras estatuídos no Capítulo I do Título VI (Sistema Tributário formal), mas que materialmente se espraia ao longo de todo o texto constitucional (Sistema Tributário material). A maior parte das normas do Sistema Tributário revela-se, em sentido lato, como garantias individuais (limitações microeconômicas) ao exercício da competência do Estado para arrecadar tributos¹⁷². Assim, quando a Constituição outorga competência tributária, aí também há sempre uma regra de limitação (de garantia) no

¹⁷⁰ DINIZ, Maria Helena. **Op.cit.**, p. 103-104.

¹⁷¹ DINIZ, Maria Helena. **Ibidem**, p. 75.

¹⁷² Em sentido estrito, os direitos e garantias individuais tributários são aqueles contidos no artigo 150, que guardam correlação direta e indissociável com os direitos fundamentais do artigo 5º da Carta Política.

sentido de que o Estado não tributará além ou fora disso. Sob esse prisma, a Constituição de 1988 revela-se verdadeira Constituição-garantia, concepção com a qual a disciplina do Direito Tributário acomodou-se trabalhar.

Em face do regime federativo, a todos os entes políticos da Federação foi outorgado competência para tributar a iniciativa privada. Com efeito, a União está investida de competência para os impostos apontados no artigo 153, além de outros não previstos na Constituição (competência residual do artigo 154, inciso I); os Estados Federados e o Distrito Federal, os impostos discriminados no artigo 155, observada em relação ao Distrito Federal a regra do artigo 147; os Municípios, os impostos relacionados no artigo 156. Aos três entes políticos ainda se faculta arrecadar receitas por meio de taxas e contribuições de melhoria (artigo 145, incisos II e III).

A Constituição contempla tributos com características específicas: à União, o empréstimo compulsório nos casos especificados pelo artigo 148; aos Municípios e ao Distrito Federal, contribuição para custeio do serviço de iluminação pública; e à União as propaladas contribuições sociais e CIDE's por outorga de competência genérica no artigo 149 da Constituição¹⁷³, que se proliferam por todo o texto constitucional, destacando-se, v.g., as contribuições sociais de custeio da Seguridade Social (artigo 195), contribuições para o Seguro de Acidente de Trabalho (artigo 212, §5º), contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) recepcionada pelo artigo 239, contribuição para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) (artigo 7º, inciso I, da Constituição e artigo 10 no ADCT).

Não pelo fato de o Estado brasileiro arrecadar, além de impostos, tributos de outras espécies ou com destinações específicas que deixará de ser um Estado Fiscal, porque de comum todas as espécies tributárias têm a incidência sobre a atividade econômica reservada à Sociedade civil (iniciativa privada). Pode-se preferir a denominação de Estado Tributário, como faz José Casalta Nabais, ao invés de Estado Fiscal¹⁷⁴. Porém, nada muda que as receitas do Estado brasileiro ordinariamente advêm da arrecadação de tributos.

De outra banda, a Constituição brasileira de 1988 reafirma o Estado Fiscal ao deixar subjacente a separação entre o Estado e a Sociedade (iniciativa privada). No *caput* do artigo 5º já vem eleito como direito fundamental, ao lado da vida, da liberdade, da igualdade, da segurança, a propriedade privada. Dentre os incisos estão consagrados a livre iniciativa

¹⁷³ Genérica no sentido de que não discrimina o fato gerador ou a base de cálculo possível.

¹⁷⁴ NABAIS, José Casalta. **Op.cit.**, p. 199.

privada (inciso XIII), o direito de associação (XVII, XIX e XX), a herança (XXX), o devido processo legal como *conditio sine qua non* para perda de bens privados (LIV), além da reafirmação da propriedade privada (XXII), todos enunciados que reservam e garantem a exploração da atividade econômica à Sociedade civil.

O direito à propriedade privada, que aparece no inciso II do artigo 170 como diretiva da Ordem Econômica, é o que assegura à iniciativa privada a apropriação dos meios de produção. Se os meios de produção fossem conferidos ao Estado, a exploração da atividade econômica seria pelo Estado, de modo inconciliável, como já se viu, com o Estado Fiscal Democrático. Reafirma Celso Ribeiro Bastos que do “contexto extrai-se que o Brasil filia-se ao modelo capitalista de produção também denominado de economia de mercado”¹⁷⁵.

Não se cuida, entretanto, de liberalismo clássico. Ao contrário, da mesma forma que contempla a propriedade privada dos meios de produção, é acentuada na Constituição de 1988 a preocupação com as demandas socioeconômicas. Proclama o artigo 3º (que integra materialmente a Ordem Econômica) que são objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e a promoção do bem-estar da Sociedade. Todos esses enunciados são repetidos como diretivas da Ordem Econômica formal no artigo 170, além de interagirem com o Sistema Tributário Constitucional, não sendo à toa que a solidariedade tem sido invocada na maioria dos debates da atualidade acerca de tributação.

De igual sorte, o artigo 5º está permeado por questões socioeconômicas, como a função social da propriedade (inciso XXIII), a preservação da propriedade rural de subsistência (XXVI), a defesa do consumidor (XXXII), a defesa do patrimônio público, histórico e cultural e do meio ambiente (LXXIII) etc. É, pois, como diz Eros Grau, uma Constituição liberal de feição social.

Mas não por isso deixa de ser Estado Fiscal. Poder-se-ia argumentar que tais objetivos sociais e econômicos poderiam ser realizados por outro modelo de Estado que não o Fiscal, no qual a atividade econômica fosse exercida ou controlada pelo Estado (Estado Patrimonial). Poderia até ser, mas não foi essa a opção político-ideológica da Constituição de 1988. Quer dizer, não foi aquela a ideologia constitucionalmente adotada de que fala Washington Peluso Albino de Souza, da qual não se pode distrair a análise jurídica. Significa que, salvo se for

¹⁷⁵ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à constituição do brasil**. São Paulo: Saraiva, v. 7, 1990, p. 12.

para romper com o Estado de Direito ou com o Estatuto Político de 1988, aqueles objetivos deverão ser perseguidos com a estrutura de Estado Fiscal Democrático.

Ao tratar formalmente da Ordem Econômica Constitucional, além de reafirmar a propriedade privada dos meios de produção e a livre iniciativa no artigo 170, o artigo 173, *caput* e §§ 1º e 2º, na mesma esteira do artigo 37, inciso XIX, dispõe que as empresas públicas e as sociedades de economia mista (*i.e.*, atuação indireta do Estado) só poderão ser constituídas para exploração de atividade econômica ou prestação de serviço público “quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo”. Afora isso, há os casos de monopólio. Da conjugação desses dois preceitos extrai-se, a uma, a vedação à atuação ordinária do Estado na atividade econômica e, a duas, a limitação à atuação indireta por meio das empresas estatais. Reafirma-se assim que a exploração da atividade econômica pelo Estado é a exceção.

Segundo o § 1º do inciso II do artigo 173, a legislação que estabelecer o estatuto das empresas estatais disporá acerca da “sujeição ao regime próprio das empresas privadas”. Assim é para dar-lhes agilidade, eficiência, produtividade etc., mas também para preservar a iniciativa privada, a livre concorrência etc., que são essenciais no Estado Fiscal. Pudessem o Estado atuar na atividade econômica em detrimento da iniciativa privada, estaria ele a substituir a Sociedade civil, comprometendo o Estado Fiscal Democrático. Tampouco haveria de falar-se em Ordem Econômica, porquanto já se viu que onde o Estado controla a atividade econômica não precisa haver Ordem Econômica, porque é ele (Estado) a própria ordem.

3.5.1 Constituição Dirigente e tributação

O Estatuto Político de 1988 é uma Constituição Dirigente e Econômica, como pronuncia Gilberto Bercovici¹⁷⁶, corroborando Eros Grau que “a Constituição do Brasil é – tem sido – uma Constituição dirigente, e vincula o legislador”¹⁷⁷. Nela, como já se viu, as diretivas não estão circunscritas apenas no Capítulo I do Título VII (Ordem Econômica

¹⁷⁶ BERCOVICI, Gilberto. **Op.cit.**, p. 30.

¹⁷⁷ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 355-356.

formal), mas são vistas ao longo de todo o texto constitucional¹⁷⁸. Nisto se aflora como Constituição programática, inclusive quanto ao exercício da competência tributária do Estado.

Como Constituição Dirigente que é, a Carta Política de 1988 rejeita o mito da auto-regulação da atividade econômica, como aduz Gilberto Bercovici, do que decorre uma ampliação da área de interseção característica do Estado Fiscal. Como resultado, a área de interseção passa a ser impregnada de diretivas constitucionais que “configuram imposições permanentes para o legislador”¹⁷⁹. Tais diretivas da Ordem Econômica são imposições permanentes, inarredáveis, inexoráveis, das quais não escapa o exercício da competência tributária.

A questão crucial é que, assim como o Sistema Tributário, a Constituição Econômica não se esgota no âmbito do texto constitucional, como pondera Eros Grau, senão que reclama a integração contínua das leis infraconstitucionais, que por isso deverão atender, positiva e negativamente, as diretivas da Ordem Econômica Constitucional¹⁸⁰. Inclui-se, pois, a legislação tributária, já que ela, vale reprimir, infalivelmente exerce influência sobre a organização econômica.

Sob pena de fazer letra morta da Constituição Econômica Dirigente, urge que as diretivas da Ordem Econômica vinculem, positiva e principalmente de forma negativa, o legislador, inclusive tributário, visto que a Constituição Econômica Dirigente justamente estabelece as balizas constitucionais para a política de intervenção do Estado na organização econômica, no que delimita – e isso é o importante – a área de interseção na qual o Estado atua legitimamente em face da Sociedade civil (iniciativa privada) no Estado Fiscal Democrático.

Portanto, na Constituição Econômica Dirigente do Estado Fiscal Democrático brasileiro, a área de interseção está delimitada não só pelo grupo de direitos e garantias individuais (Constituição-garantia), mas igualmente pelo grupo de diretivas socioeconômicas constitucionais (Constituição-programática), encerrado este último pela Ordem Econômica Constitucional. Nesse sentido, a Constituição Econômica Dirigente descortina-se como verdadeira Constituição-garantia porque impede que o Estado atue de forma contrária às diretivas constitucionais.

¹⁷⁸ GRAU, Eros. *Ibidem*, p. 173.

¹⁷⁹ BERCOVICI, Gilberto. *Op.cit.*, p. 34.

¹⁸⁰ GRAU, Eros. *Op.cit.*, p. 166-167.

Assim como o Estado não pode exercer a competência tributária contrariamente aos direitos e garantias individuais (v.g., exigindo tributo sem observar o devido processo legal), também não pode fazê-lo contrariamente às diretivas da Ordem Econômica de Constituição de 1988. Assim como não pode pilhar a propriedade privada por imposição de tributo com efeito confiscatório, não pode estabelecer tributação para intensificar a exploração da meio ambiente, por exemplo. Nas duas hipóteses, por igual razão, a atuação do Estado por meio da tributação é contrária à Constituição e, portanto, ilegítima.

Em resumo, a área de interseção no Estado Fiscal de Constituição Econômica Dirigente está delimitada não só pelos direitos e garantias individuais (Constituição-garantia) senão igualmente pelas diretivas da Constituição Dirigente (Constituição-programática). Nesse sentido negativo, a Constituição Dirigente revela-se como verdadeira Constituição-garantia, já que impede que o Estado exerça a competência tributária em rota de colisão com as diretivas constitucionais da Ordem Econômica. Daí ser imperioso, como conclui Roberto Ferraz, “relacionar o Direito Tributário com outras áreas e, particularmente, com os princípios da ordem econômica. Assim, (...) outros aspectos econômicos, podem hoje ser vistos como limitações ao poder de tributar”¹⁸¹.

3.5.2 Sistema Tributário e Ordem Econômica

Aduz Ricardo Lobo Torres que a “Constituição Tributária (...) está em permanente contacto e interação com a Constituição Econômica (...). São ambas subconstituições do mesmo sistema constitucional brasileiro”¹⁸². De fato, uma rápida leitura da Constituição brasileira é suficiente para logo notar a estreita correlação entre a tributação e as diretivas da Ordem Econômica Constitucional.

Primeiramente, sendo o tributo inerente à liberdade econômica, no que se assenta o pressuposto do Estado Fiscal, o Sistema Tributário afigura-se desdobramento da Ordem Econômica Constitucional. Assim é que a divisão de competências e a repartição de receitas

¹⁸¹ FERRAZ, Roberto. FERRAZ, Roberto. A Igualdade no aproveitamento de créditos na Cofins e PIS não-cumulativos. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 149, p. 77-86, fev.2008, especificamente p. 77.

¹⁸² TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da ordem econômica. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 4, 2009 (no prelo).

tributárias (artigos 153 a 162 – Sistema Tributário) servem para custear as tarefas constitucionais do Estado sem que este explore, direta ou por empresas públicas, a atividade econômica, prestigiando assim a livre iniciativa, que é uma das diretrizes da Ordem Econômica brasileira (artigo 170, *caput* – Ordem Econômica).

A vedação ao tratamento tributário desigual entre os agentes econômicos que estejam em situação equivalente, independentemente da distinção da ocupação, profissão ou função econômica (inciso II do artigo 150 – Sistema Tributário) é condição para assegurar não só a diretiva da livre iniciativa como o da livre concorrência (artigo 170, *caput* e inciso II – Ordem Econômica). A vedação à utilização de tributo para efeito de confiscar (inciso IV do artigo 150 – Sistema Tributário) garante a propriedade privada dos meios de produção (artigo 170, inciso II – Ordem Econômica).

A irretroatividade e a anterioridade tributária (inciso III do artigo 150 – Sistema Tributário) atendem à segurança e à previsibilidade jurídica, imprescindível à estabilidade das relações econômicas. A segurança jurídica aparece no preâmbulo da Constituição e no *caput* do artigo 5º, estando implícita no artigo 170, pois nenhuma daquelas diretrizes seria suscetível de ser concretizada sem segurança pública (ostensiva e judicial).

Em segundo lugar, no afã de dar concretude às diretrizes da Constituição Dirigente, o Estatuto Político de 1988 não olvidou da influência exercida pelos tributos sobre a organização econômica, conectando objetivamente em vários pontos o tributo com a Ordem Econômica Constitucional. As chamadas CIDE's merecem análise apartada, o que se fará adiante.

Aqui é suficiente destacar que a Constituição de 1988 estatuiu que o ITR deverá desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (artigo 153, § 3º), relacionando assim a regra de competência tributária (Sistema Tributário) com a função social da propriedade (inciso III do artigo 170 – Ordem Econômica). A conjunção do tributo com a função social da propriedade aparece na Constituição destinada à promoção da utilização e aproveitamento adequado da terra urbana por meio do IPTU progressivo (artigo 182, § 4º, II).

Também ressaltou que a vedação a tributo federal não uniforme em todo território nacional não obsta a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio social e econômico das diferentes regiões para reduzir as desigualdades regionais (inciso I do artigo 151 – Sistema Tributário). Afetou assim tanto a questão da isonomia tributária (inciso II do

artigo 150) e o pacto federativo (artigo 2º) à diretiva do desenvolvimento nacional (artigo 3º, inciso II) e da redução das desigualdades regionais (artigo 170, inciso VII – Ordem Econômica).

A Constituição recepcionou e manteve os incentivos fiscais para desenvolvimento da Zona Franca de Manaus (artigo 40 do ADCT) e derogou os incentivos fiscais de natureza setorial (artigo 41, § 1º do ADCT), visando a atender ao desenvolvimento nacional (artigo 3º, inciso II) e à redução das desigualdades regionais e setoriais (artigo 170, inciso VII – Ordem Econômica), sendo a derrogação dos incentivos setoriais também conexa com a diretiva econômica da livre iniciativa.

A tributação favorecida e diferenciada para microempresas e pequenas empresas teve previsão originária no âmbito da Ordem Econômica (inciso IX do artigo 170 e artigo 179), só vindo recentemente a receber previsão formal no Sistema Tributário Constitucional (artigo 146, inciso III, alínea “d” e parágrafo único) por acréscimo da Emenda Constitucional nº 42/2003.

A propósito, as reformas constitucionais têm sempre reforçado essa umbilical vinculação entre o Sistema Tributário e a Ordem Econômica. A Emenda Constitucional nº 20/98, com as alterações da Emenda nº 47/2005, incluiu no § 9º do artigo 195 previsão para que as contribuições sociais a que se refere o inciso I tenham alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em função da atividade econômica desenvolvida pelo agente econômico, da utilização de mão-de-obra ou ainda da estrutura do mercado de trabalho. Tal alteração do Sistema Tributário formal visou, dentre outros objetivos políticos, a dar concretude tanto à valorização do trabalho como à busca do pleno emprego (artigo 170, *caput* e inciso VIII).

A Emenda Constitucional nº 33/2001 acresceu o § 4º ao artigo 177 para dispor que a CIDE incidente sobre petróleo, gás natural, álcool combustível e derivados poderá ter alíquota diferenciada em função do produto ou da sua utilização, sendo que as receitas arrecadadas com o dito tributo serão destinadas a concessão de subsídios e/ou financiamento de projetos ambientais. É patente o comprometimento com a diretiva da defesa do meio ambiente (inciso VI do artigo 170).

Ainda pela Emenda nº 33/2001 foi conferido imunidade às receitas decorrentes de exportação referentemente às contribuições de competência tributária da União pelo artigo 149, visando a desonerar as exportações de modo a atender à neutralidade fiscal internacional,

que se relaciona com as diretivas do desenvolvimento nacional (artigo 3º, inciso II) e da soberania econômica (artigo 170, inciso I). Sobre o primeiro, destacou o Ministro Cezar Peluso a “intuitiva racionalidade da Emenda nº 33/01, inequivocadamente relacionada à política de desoneração das exportações, tendo em vista o princípio da neutralidade fiscal internacional”¹⁸³. E acerca do segundo, no ambiente doutrinário escreve Eros Grau que a soberania econômica significa “viabilizar a participação da sociedade brasileira, em condições de igualdade, no mercado internacional”¹⁸⁴, que passa pela neutralidade fiscal internacional.

A Emenda nº 42/2003, além de outorgar ao legislador complementar competência legislativa para estabelecer critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios concorrenciais, relacionados, portanto, explicitamente com a livre concorrência (artigo 146-A), inseriu, como já dito, formalmente no Sistema Tributário a previsão para tratamento tributário diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive com regime unificado de arrecadação de tributos das três esferas políticas e possibilidade de criação de regimes especiais relativamente ao ICMS, contribuição social sobre remuneração de trabalho, CSLL, PIS e COFINS, tudo para atender aos artigos 170, inciso IX, e 179 da Constituição.

Há outros tantos pontos explícitos de conexão no texto constitucional, mas são esses suficientes para deixar extenuada de dúvida a indissociável interação entre o exercício da competência tributária do Estado e as diretivas da Ordem Econômica. Daí decorre que não se autoriza a interpretação e aplicação das normas do Sistema Tributário ou da Ordem Econômica, senão que devem ser em conjunto, porquanto a Constituição é uma só.

Assim como não passaria pelo crivo de legitimidade constitucional uma lei que, a pretexto de dar concretude às diretivas da Ordem Econômica, afronte o Sistema Tributário, como, *v.g.*, instituisse regime tributário favorecido para microempresas *sem lei* (artigo 150, inciso I), não passa de ilegítima a legislação tributária que afronte as normas da Ordem Econômica Constitucional, como seria uma lei, *v.g.*, que aumentasse o custo tributário com IRPJ de quem preservar o meio ambiente. Os exemplos parecem esdrúxulos, mas há na legislação do PIS e da COFINS norma tributária que induz à exploração do meio ambiente, como se verá adiante¹⁸⁵.

¹⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar nº 1.738. Ministro Cezar Peluso. **Diário da Justiça da União Eletrônico**, 19.out.2007, p. 27.

¹⁸⁴ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 227.

¹⁸⁵ Vide item 5.2 adiante.

Incisivamente adverte Eros Grau que, “assim como jamais se interpreta *um texto normativo*, mas sim *o direito*, não se interpretam textos constitucionais, isoladamente, mas sim a Constituição, no seu todo. Não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços”¹⁸⁶. Sendo assim, no exercício da competência tributário o Estado deve obediência não só ao Sistema Tributário como à Ordem Econômica Constitucional. A inobservância de qualquer deles conduz, infalível e igualmente, à incompatibilidade vertical da lei em face da Constituição, cujo resultado é a invalidade da lei tributária (inconstitucionalidade).

Como conclui Roberto Ferraz, a legislação “tributária não tem licença para violar os princípios da ordem econômica que, no todo coerente da Constituição, têm igual força e poder para limitar a tributação”¹⁸⁷. É endosso de Luís Eduardo Schoueri, conquanto falando de impostos, que “sendo manifestação de intervenção sobre o Domínio Econômico, as normas tributárias indutoras, conquanto inseridas na conformação da exigência de imposto, não se dessem de sua justificação e embasamento constitucional”¹⁸⁸.

3.5.3 Contribuição de intervenção no domínio econômico

A Constituição brasileira de 1988 prevê uma figura tributária destinada precipuamente à intervenção no domínio, a denominada CIDE, cuja competência tributária foi confiada à União (artigo 149). Se a tributação implica sempre intervenção por indução sobre a organização econômica, é preciso investigar no que a CIDE distingue-se de outros tipos tributários. A questão remete à sempre polêmica classificação das espécies tributárias.

Roberto Ferraz adverte que as classificações jurídicas apenas se justificam quando necessárias para extremar regimes distintos, exemplificando com a distinção entre filhos legítimos ou não, que tinha razão de ser na vigência do Código Civil de 1916, mas que não faz sentido em face do novo Código Civil já que o regime jurídico é o mesmo¹⁸⁹. Portanto, a

¹⁸⁶ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 166.

¹⁸⁷ FERRAZ, Roberto. A igualdade... **Op.cit.**, p. 79.

¹⁸⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op.cit.**, p. 167.

¹⁸⁹ FERRAZ, Roberto. Da ausência dos pressupostos de imposição da Cofins não-cumulativa criada na Lei 10.833/2003. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 105, p. 139-158, jun.2008, p. 143. A questão é anotada por Roberto Ferraz, ao lecionar que, conforme o critério adotado, os tributos podem ser classificados em diferentes grupos, o que exemplifica com a Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) que classificada pelo critério da hipótese de incidência, afigura-se como imposto por não estar vinculada a nenhuma

investigação deve identificar critério que permita distinguir o regime jurídico das CIDE's em relação aos demais tipos tributários.

Alfredo Augusto Becker classificava os tributos em razão da base de cálculo, apontado apenas *impostos* ou *taxas*: impostos quando a base de cálculo for fato lícito qualquer, não consistente em serviço ou coisa estatal; e taxas quando a base de cálculo consistir em serviço ou coisa estatal. Para Becker, os chamados tributos parafiscais, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e monopólios fiscais são verdadeiramente impostos ou taxas¹⁹⁰.

Já Geraldo Ataliba classificava os tributos em função da hipótese de incidência, encontrando *tributos vinculados* ou *não-vinculados* a uma atuação estatal: no primeiro grupo ficam as *taxas* e as *contribuições*, cuja hipótese de incidência relaciona-se com uma atuação específica do Estado, enquanto no segundo grupo residem os *impostos*, cuja hipótese de incidência independe de atuação estatal específica¹⁹¹.

Ives Gandra da Silva Martins identificou na Constituição de 1988 cinco tipos de tributos: *impostos*, *taxas*, *contribuições de melhoria*, *empréstimos compulsórios* e *contribuições sociais*¹⁹². Também o Supremo Tribunal Federal agrupou os tributos previstos na Constituição em *impostos*, *taxas* e *contribuições*, além do *empréstimo compulsório* (artigo 148). As *contribuições* subdivididas entre *contribuições de melhoria* (artigo 145, III), *contribuições parafiscais* ou *contribuições especiais* (artigo 149). As *contribuições parafiscais* subdivididas entre *contribuições de Seguridade Social* (artigo 195) ou *sociais gerais* (artigos 212 e 240). As CIDE's correspondem às *contribuições especiais*¹⁹³.

Luciano Amaro classifica em *impostos*, *taxas*, *contribuições* e *empréstimos compulsórios*. Nas *taxas*, identifica como subespécies as *taxas de serviço público*, a *contribuição de melhoria* e a *de utilização de via pública*, enquanto nas *contribuições* como subespécies as *contribuições sociais*, *econômicas* ou *corporativas*¹⁹⁴.

prestação estatal específica, mas pelo critério da destinação da arrecadação, afigura-se como contribuição social por destinar-se constitucionalmente ao custeio da Seguridade Social (p. 144-145).

¹⁹⁰ BECKER, Alfredo. **Op.cit.**, 1963, p. 345-347.

¹⁹¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...** **Op.cit.**, p. 123.

¹⁹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. São Paulo: LTr, 1998, p. 116.

¹⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 138.284. Relator Ministro Carlos Velloso. **Revista Trimestral de Jurisprudência**. Brasília: STF, n. 143, p. 313, jan.mar.1993.

¹⁹⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 79.

Roberto Ferraz¹⁹⁵, Paulo de Barros Carvalho¹⁹⁶, Roque Antônio Carrazza¹⁹⁷, Octávio Fischer¹⁹⁸, André Parmo Folloni¹⁹⁹, dentre outros, classificam os tributos em *impostos*, *taxas* e *contribuições de melhoria*, seguindo a trilogia do artigo 145 da Constituição. Segundo essa última corrente, os *empréstimos compulsórios* e as *contribuições sociais* são de uma daquelas três espécies tributárias, com a especificidade de terem o produto da arrecadação afetado a determinado fim constitucionalmente previsto.

De sua parte, Eurico Marcos Diniz de Santi observou que a classificação do tributo pode ser em função de critério *intrínseco* ou *extrínseco* à regra matriz de incidência tributária. Pelo critério *intrínseco*, a classificação dá-se em razão de aspectos internos da regra de incidência tributária (classificações de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba). Já pelo critério *extrínseco*, a classificação ocorre em razão de aspectos externos à regra matriz de incidência tributária, podendo-se adotar dois critérios: o da *restituibilidade* e o da *destinação legal*. De acordo como o critério *extrínseco* da *destinação legal*, são tributos *sem destinação legal* aqueles cuja arrecadação não é constitucionalmente afetada (impostos e contribuições de melhoria), ao passo que os *com destinação legal* (taxas, contribuições e empréstimos compulsórios) tem o produto da arrecadação destinada ao fim constitucionalmente previsto. Já pelo critério *extrínseco* da *restituibilidade*, apenas os empréstimos compulsórios são tributos restituíveis, sendo os demais não restituíveis²⁰⁰.

Em que pese a divergência doutrinária, dentre os critérios acima apontados o que permite distinguir as CIDE's dos demais tipos tributários é a distinção entre os tributos *com destinação legal* e *sem destinação legal* de que fala Eurico Marcos Diniz de Santi e que está subjacente na classificação tripartida (Paulo de Barros Carvalho, Roberto Ferraz, Roque Carrazza e André Folloni). De fato, as contribuições sociais são tributos com receita constitucionalmente afetada, destinada ao custeio de uma atuação específica do Estado (artigo 149, 195, 212 e 240). Assim, o que distingue a CIDE's de outros tipos tributários é a afetação da receita arrecadada à intervenção em certa área econômica.

¹⁹⁵ FERRAZ, Roberto. Tributação... **Op.cit.**, p. 333-352.

¹⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Op.cit.**, 2003, p. 34-36.

¹⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Op.cit.**, p. 439.

¹⁹⁸ FISCHER, Octávio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética. 1999, p. 78-79.

¹⁹⁹ FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre comércio exterior**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 39-40.

²⁰⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: **Justiça tributária**. São Paulo: Max Limonad, p. 125-147, 1998.

Os demais critérios classificatórios não são hábeis para distinguir o regime jurídico das CIDE's, nem infirmam a conclusão acima, haja vista que, como tratou de demonstrar Luís Eduardo Schoueri, no âmbito da imposição tributária, todas as figuras tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais e contribuições especiais são compatíveis com a intervenção na organização econômica²⁰¹.

Assim é porque a intervenção no âmbito da imposição tributária ocorre pela composição do custo da atividade econômica (custo tributário, custo de transação ou possibilidade de furtar-se ao cumprimento da obrigação), no que as CIDE's em nada se distinguem dos demais tipos tributários. Distinguem-se na vinculação da arrecadação às correções das patologias do domínio econômico. A intervenção pelo custo da atividade econômica é inerente a qualquer tipo tributário e dá-se no âmbito da incidência e arrecadação tributária, enquanto a intervenção por contribuição especial ocorre na destinação da receita arrecadada ao tal desiderato, o que é particularidade da CIDE's.

²⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Op.cit.**, p. 155-194.

4 DIRETIVAS DA ORDEM ECONÔMICA BRASILEIRA

4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Já é tempo de passar em revisão cada uma das diretivas da Ordem Econômica enunciadas no artigo 170 da Carta Constitucional. Já se advertiu, com Eros Grau, que a Ordem Econômica não se limita ao Título VII da Constituição brasileira, tampouco aos enunciados do artigo 170, conquanto este reúna em essência as diretivas das quais derivam as demais normas constitucionais da Ordem Econômica. Não haveria espaço neste estreito trabalho para percorrer com a tributação em cotejo com todo o texto constitucional, razão pela qual se restringirá a análise às diretivas do artigo 170.

Calha antes reafirmar que o movimento entre a diretiva e a limitação pela Ordem Econômica é pendular. Cumpre-se a Ordem Econômica quando a legislação tributária atende às diretivas; mas viola-se a mesma Ordem Econômica quando contraria essas mesmas diretivas. Assim, para extrair da Ordem Econômica as limitações à tributação, urge primeiramente ter a exata compreensão da diretiva para só depois, pelo raciocínio inverso da análise, com ela cotejar a legislação tributária²⁰².

De resto, como se verá adiante, as diretivas da Ordem Constitucional Econômica contidas no artigo 170 mostram-se entrelaçadas, de modo que, na maioria das vezes, a observância de umas conduz à concreção de outros, sendo a recíproca igualmente verdadeira, ou seja, a violação de uma delas pela tributação tende a violentar outras diretivas por via reflexa.

4.2 EXISTÊNCIA DIGNA E JUSTIÇA SOCIAL

O *caput* do artigo 170 inicia formalmente a Ordem Econômica Constitucional dispondo que a “ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre

²⁰² Alguns precedentes citados neste capítulo já foram tratados com o Dalton Luiz Dallazem (DALLAZEM, Dalton Luis; LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves. **Op.cit.**).

iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”. Acerca da valorização do trabalho e da livre iniciativa falar-se-á adiante, em conjunto com a busca de pleno emprego (inciso VIII) e o livre exercício da atividade econômica (parágrafo único), respectivamente²⁰³. Quanto à existência digna e à justiça social são dois valores centrais da Constituição de 1988, com paralelo nos artigos 1º, inciso III, 3º, inciso I, dentre outros.

Justiça social e existência digna revelam conceitos jurídicos abertos, de pouca densidade jurídica por si, sendo a doutrina constitucionalista rasa na sua conceituação, principalmente da justiça social²⁰⁴. A escassez de conceituação jurídica não justifica, entretanto, olvidá-los. Como conceitos jurídicos abertos, reclamam interpretação integrada (sistemática) com as demais diretivas da Ordem Econômica, mas não só. Dito melhor, a existência digna e a justiça social são valores que têm espelho nas diretivas inscritas nos incisos do artigo 170, pelo que se pode entender que se cumpre a existência digna e a justiça social ao atender-se às demais diretivas da Ordem Econômica, às quais a Constituição denomina princípios.

A existência digna, como ensina Eros Grau, tem a ver com a dignidade da pessoa humana, que constitui o núcleo dos direitos humanos, juntamente com o direito à vida. No ambiente da Ordem Econômica Constitucional “fundamenta e confere unidade não apenas aos direitos fundamentais (...) mas também à organização econômica”, o que “significa que a *ordem econômica* (...) – isto é, mundo do ser, relações econômicas ou atividade econômica (em sentido amplo) – *deve ser* dinamizada tendo em vista a promoção da existência digna de que todos devem gozar”²⁰⁵. Por existência digna entende Celso Ribeiro Bastos que “o fim último da atividade econômica é a satisfação das necessidades da coletividade”²⁰⁶.

²⁰³ Vide tópicos 4.10 e 4.12 adiante. Em que pese valorização do trabalho humano e busca de pleno emprego sejam conceitos distintos, são fundamentos conexos, do que parece ser didático tratá-los em conjunto. O mesmo se diga da livre iniciativa e ao livre exercício da atividade econômica.

²⁰⁴ “*Justiça social* é conceito cujo termo é indeterminado (note-se que ‘conceitos indeterminados’, não os há), contingencial. Do que seja *justiça social* temos a idéia, que fatalmente (...) sofreria reduções – e ampliações – nesta e naquela consciência, quando enunciada em qualificações verbais. É que *justiça social* é expressão que, no contexto constitucional, não designa meramente uma *espécie* de justiça, porém um seu *dado ideológico*. O termo ‘social’ (...) não é adjetivo que qualifique uma forma ou modalidade de justiça, mas que nela se compõe como substantivo que a integra. Não há como fugir, assim, à necessidade de discernimos sentido próprio na expressão, naturalmente distinto daquele que alcançamos mediante a adição dos sentidos, isolados, dos vocábulos que a compõem” (GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 223-224).

²⁰⁵ GRAU, Eros. **Ibidem**, p. 195-196.

²⁰⁶ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op.cit.**, p. 17-18.

Como a existência digna vincula a organização econômica, daí decorre que “o exercício de qualquer parcela da atividade econômica de modo não adequado àquela promoção expressará violação do princípio duplamente contemplado na Constituição”. Adverte Eros Grau, ademais, que a dignidade de pessoa humana não se limita às chamadas liberdades formais, senão diz respeito à concreção das liberdades reais. Também não se pode reduzi-la à defesa dos direitos pessoais tradicionais para olvidar dos direitos sociais, tampouco centrá-la na personalidade individual para ignorar os direitos econômicos, sociais ou culturais²⁰⁷.

Já a justiça social, na assertiva de José Afonso da Silva corresponde à distribuição eqüitativa da riqueza, de sorte que “cada um deve dispor de meios materiais para viver confortavelmente segundo as exigências de sua natureza física, espiritual e política” e sem acentuada desigualdade, pobreza e miséria²⁰⁸, lição essa que é reprisada por Celso Ribeiro Bastos²⁰⁹. Como diretiva da Ordem Econômica, a justiça social “quer significar superação das injustiças na repartição, a nível pessoal, do produto econômico”, que sucedem não apenas sob a perspectiva microeconômica como a macroeconômica²¹⁰.

É de José Afonso da Silva, entretanto, a observação de que a justiça social é de difícil significação substancial em um sistema econômico capitalista, que é essencialmente individualista e tendente à acumulação e à concentração de capitais e da renda nacional, gerando a divisão de classes²¹¹. O desafio colocado pela Ordem Econômica brasileira está em verter a dinâmica do sistema econômico capitalista para o atendimento da justiça social.

Talvez por essa razão diga Celso Ribeiro Bastos que entre a justiça social e a liberdade de iniciativa “não existe uma contradição visceral entre essas idéias”. Se deixadas as forças econômicas do mercado à própria sorte, provavelmente que não caminhem para a justiça social. Daí a importância do Estado na indução da atividade econômica, lembrando o mesmo autor que “os Estados que mais têm avançado na melhoria da condição humana são justamente aqueles que adotam a liberdade de iniciativa”²¹².

²⁰⁷ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 197.

²⁰⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 767-768.

²⁰⁹ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op.cit.**, p. 18.

²¹⁰ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 224.

²¹¹ SILVA, José Afonso da. **Curso... Op.cit.**, p. 766-767.

²¹² BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op.cit.**, p. 18.

Os debates sobre a tributação e as diretivas da justiça social e existência digna, além de raros, quase sempre descambam para discussões sobre capacidade contributiva e progressividade do sistema tributário. Como já se disse com Dalton Luiz Dallazem, a “doutrina clássica do Direito Tributário (...) tende, ainda que não intencionalmente, a trazer as discussões para dentro do Sistema Tributário”, reduzindo, *v.g.*, a livre concorrência à isonomia, a propriedade e a iniciativa privada à vedação ao não-confisco, o que “reduz em muito os limites da discussão, vez que, por um lado, torna impertinente a análise sobre a relação possível de intervenção do Estado na organização (...) da economia e, por outro flanco, faz (...) separação estanque entre o Sistema Tributário e a Ordem Econômica”²¹³.

Franco Gallo coloca, diante da previsão constitucional italiana, a tese destinada à revisão do critério de medida e aplicação da capacidade contributiva em face da justiça social. Defende que, uma vez que a justiça fiscal deve cumprimento à justiça social, o critério para justiça redistributiva deve superar a dimensão patrimonial. Assim, questiona que a capacidade contributiva deva ser medida com base exclusivamente no patrimônio do contribuinte. Se o patrimônio for o único critério de medida da capacidade contributiva, concorda que o patrimônio represente a limitação pessoal e original à imposição tributária, não se podendo ir além para atingir o contribuinte por situações sem dimensão patrimonial. “Mas, se nos demonstrar (sic) – e eu creio ter feito – que não existe identidade estrutural entre o indivíduo e a propriedade – e então a imposição pode dizer respeito ao indivíduo (...) em relação às suas ‘capacidades’, (...) quer ela disponha ou não de um patrimônio”²¹⁴.

Sustenta Franco Gallo que, em razão da justiça social, a justiça fiscal deve ser enlaçada com políticas de natureza igualitária e distributiva, cujos critérios não se limitam à dimensão patrimonial do contribuinte. Assim, “a justiça social (...) é que deveria animar a justiça fiscal” e, embora se reconheça a importância dos direitos de propriedade, eles não passam de dado convencional, que “não podem representar uma *baseline* exclusiva para determinar quais impostos são justos e, pois, para impor os limites para os financiamentos das despesas”. Nessa linha, defende que a capacidade contributiva seja entendida como capacidade econômica de solidariedade, julgando ser a mais adequada aos fins da justiça redistributiva e à progressividade da tributação²¹⁵.

²¹³ DALLAZEM, Dalton Luiz; LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. Tributação... **Op.cit.**, p. 337.

²¹⁴ GALLO, Franco. críticos e perspectivas sobre o direito e a fiscalização: justiça social e justiça fiscal. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 4, 2009 (no prelo).

²¹⁵ GALLO, Franco. **Idem**.

De sua parte, Ricardo Lobo Torres fala do mínimo existencial. Imunidade expressa na Constituição de 1946 (artigo 15, § 1º), que excluía do imposto de consumo o mínimo indispensável à habitação, ao vestuário, à alimentação e ao tratamento médico, sustenta Lobo Torres que deva hoje ser resgatada sob a ótica dos direitos humanos, da liberdade, dos privilégios do cidadão etc. Desses fundamentos se infere um direito constitucional às condições mínimas de existência digna, que, além de exigir prestações estatais positivas, fica insuscetível ao Estado²¹⁶.

A proteção do mínimo existencial é pré-constitucional como toda imunidade e “se situa aquém da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência além da aptidão de pagar”, do que conclui Ricardo Lobo Torres que “a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna”. Assim, a “intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincide com a não-capacidade contributiva”, de modo que o “mínimo existencial é direito subjetivo protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas prestações estatais”²¹⁷.

Na mesma esteira caminha Betina Treiger Grupenmacher, para quem inclusive a renda consumida fica aquém da capacidade contributiva em respeito à tutela do mínimo existencial. Vez que a Constituição brasileira assegura a vida digna, impõe-se para dar-lhe eficácia que “as leis infraconstitucionais que instituem tributos excluam de seu âmbito de incidência a já referida ‘renda consumida’ como as despesas necessárias para uma vida com dignidade”, devendo o sistema tributário ser “um poderoso instrumento de realização de justiça”²¹⁸.

Enfatiza Fernando Facury Scaff que a importância do mínimo existencial é tão maior quanto forem as desigualdades econômicas e sociais, porquanto se revela como meio necessário para assegurar a liberdade real e possibilitar que seja ela exercida, sendo, portanto, imperioso garanti-lo como direito social. O caráter analítico da Constituição brasileira é suficiente para alcançar um grau de justiça social, arremata²¹⁹. Daí se vê a relação da

²¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 124-139.

²¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Idem..**

²¹⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, p. 99-114, 2006, p. 109-114.

²¹⁹ SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, p. 115-131, 2006, p. 122 e 131.

existência digna e da justiça social com a redução das desigualdades regionais e sociais (inciso VII do artigo 170), no sentido de que restam atendidas aquelas duas diretivas quando a tributação tende à redução das desigualdades, enquanto as viola a legislação tributária tendente ao agravamento das desigualdades.

Da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal coleciona-se precedente no qual, ainda que timidamente, ao decidir sobre a constitucionalidade de multa tributária de 300% (artigo 3º da Lei nº 8.846/94), consignou o Ministro Celso de Mello que a vedação ao confisco é interdição a qualquer atuação governamental que, pela fiscalidade, possa levar “à injusta apropriação estatal (...) do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna (...) ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas”. Também se lê dessa decisão que a atuação do Estado, “especialmente em sede de tributação (...), não pode agir imoderadamente, pois (...) acha-se (...) condicionada pelo princípio da razoabilidade, (...) parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais”²²⁰.

O cotejo direito da legislação tributária com a existência digna e a justiça social, apesar da vaguidade dos conceitos jurídicos dessas diretivas, é campo fecundo. A título ilustrativo, como condição de existência digna o mínimo existencial pode abrir relevante debate acerca da seletividade do ICMS (artigo 155, § 2º, III) e IPI (artigo 153, § 3º, inciso I), pois, levado ao extremo, significa a imunidade por força do *caput* do artigo 170 sobre os produtos sem os quais não há como o homem ter existência digna, na linha da tese de Ricardo Lobo Torres.

Poder-se-ia, outrossim, suscitar a tese de que a imposição da seletividade no ICMS, nada obstante a expressão *poderá* utilizada no inciso III do § 2º do artigo 155, decorre da interpretação sistemática do artigo 155 com o *caput* do artigo 170, referentemente aos produtos essenciais à dignidade da existência humana. Se aplicada a premissa ao PIS e à COFINS, que são, sob a ótica macroeconômica, tributos incidentes sobre o consumo, o tema toma vulto ainda maior, haja vista que tais contribuições sociais gravam por igual os produtos essenciais à existência digna.

²²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta da Inconstitucionalidade nº 1.075/MG. Relator Ministro Celso de Mello. **Diário da Justiça da União**, 24.nov.2006.

4.3 SOBERANIA ECONÔMICA

O inciso I do artigo 170 trata de soberania nacional econômica como condição necessária para a soberania política do país (artigos 1º e 4º, inciso I). É frágil a soberania política de um país economicamente dependente do exterior. Daí asseverar Luís Eduardo Schoueri que a soberania nacional reserva “ao País decidir sobre a melhor alocação de seus fatores de produção” visando à “busca constante de redução da dependência do estrangeiro”. Significa que deve “o País (...) pautar sua atuação no sentido de seu crescimento econômico, nos termos dos interesses nacionais”²²¹.

Anota Celso Ribeiro Bastos que “hoje não existe a soberania absoluta”, pois na economia globalizada os Estados e seus agentes econômicos são, em alguma medida, interdependentes, tendendo mesmo à formação de grupos econômicos. “Portanto, a afirmação do Texto Constitucional não pode significar a procura de um nacionalismo xenófobo” senão que “a colaboração internacional, com as concessões que ela implica, não pode chegar ao ponto de subtrair ao País as possibilidades de sua autodeterminação”²²². A esse respeito registra Luís Eduardo Schoueri que a inserção do país na economia internacional exige observância dos compromissos internacionais (artigos 5º, § 2º e 192, inciso III) e, em especial, dos blocos econômicos regionais (artigo 4º, parágrafo único).

Ensina José Afonso da Silva que também não se trata de autarquização econômica, posto que a Constituição adotou o sistema econômico capitalista. Assim, o que se visa com a soberania econômica é que “a burguesia local e seu Estado tenham domínio da reprodução da força de trabalho, da centralização do excedente de produção, do mercado e a capacidade de competir no mercado mundial, dos recursos naturais e, enfim, da tecnologia”²²³.

Concorda Eros Grau que a diretiva da soberania econômica “não supõe o isolamento econômico, mas (...) a modernização da economia – e da sociedade, e a ruptura de nossa situação de dependência em relação às sociedades desenvolvidas”. Acrescenta, porém, que a afirmativa da soberania econômica exige “definir programa de políticas públicas voltadas –

²²¹ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 90.

²²² BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op.cit.**, p. 20.

²²³ SILVA, José Afonso. **Curso...** **Op.cit.**, p. 770-771.

repito – não ao isolamento econômico, mas a viabilizar a participação da sociedade brasileira em condições de igualdade no mercado internacional”²²⁴.

Um dos principais fatores de dependência econômica estrangeira reside no desenvolvimento de tecnologia própria nacional. Como averba Eros Grau, em razão do capitalismo tardio no Brasil e da política de desenvolvimento da década de 1960, os agentes econômicos nacionais firmaram-se como intermediários entre os produtores estrangeiros e o mercado nacional, não se tratando verdadeiramente de produtores industriais senão de meros fabricantes de tecnologia externa. Assim, a participação do país em condições de igualdade no mercado internacional “depende da possibilidade local de geração de tecnologia”, no que se relaciona com a previsão constitucional de que o “mercado interno integra o patrimônio nacional (...) de modo a viabilizar (...) a autonomia tecnológica do País” (artigo 219)²²⁵.

Duas questões daí já emergem acerca da tributação em face da diretiva da soberania econômica. A primeira relativa à condição de igualdade da tributação dos agentes (indústrias e prestadores de serviços) nacionais em relação ao mercado internacional. Se a soberania econômica exige “viabilizar a participação da sociedade brasileira, em condições de igualdade, no mercado internacional”, disso resulta que a tributação interna não deve, pelo custo tributário ou de transação, inviabilizar ou criar situação desigual para inserção da de produtos e serviços nacionais no mercado globalizado. Não por outra razão a chamada neutralidade fiscal internacional tem sido tema de calorosos debates.

A propósito, no Supremo Tribunal Federal pende de conclusão o julgamento sobre a imunidade das receitas de exportação inserida pela Emenda nº 33/2001 no artigo 149, inciso I do § 2º, relativamente à CSLL e à CPMF. Ao conceder liminar em medida cautelar, ressaltou o Ministro Cezar Peluso a “intuitiva racionalidade da Emenda nº 33/01, inequivocamente relacionada à política de desoneração das exportações, tendo em visto o princípio da neutralidade fiscal internacional”²²⁶. Recentemente, ao iniciar o julgamento de mérito, os Ministros Gilmar Mendes e Cezar Peluso reafirmaram a relação direta entre a tributação interna e a participação dos produtos e serviços nacionais no mercado internacional, inclusive como condição de desenvolvimento do país²²⁷.

²²⁴ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 225-226.

²²⁵ GRAU, Eros. **Ibidem**, p. 225-231.

²²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Cautelar nº 1.738/SP. Relator Ministro Cezar Peluso. **Diário da Justiça Eletrônico**, 19.nov.2007.

²²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 474.132. Relator Ministro Gilmar Mendes (julgamento suspenso com pedido de vista da Ministra Ellen Gracie na sessão de 03.dez.2008). **Diário da**

A segunda questão diz respeito à tributação sobre o desenvolvimento de tecnologia nacional própria. Luís Eduardo Schoueri fala do apoio e estímulo às empresas que desenvolvem pesquisa e criação de tecnologia nacional (artigo 218, § 4º), campo propício para o emprego da tributação como instrumento intervenção por indução, exemplificando Schoueri com os incentivos fiscais da Lei nº 8.661/93, atinentes ao Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e ao Programa de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA)²²⁸.

Outra questão oportunamente suscitada por Washington Peluso Albino de Souza é que, no processo de globalização da economia “o próprio mundo passa a funcionar como um ‘mercado’, ultrapassadas as fronteiras nacionais”, não se podendo mais pensar singelamente em empresas nacionais em contraposição a empresas estrangeiras²²⁹. Portanto, é provável que a desoneração tributária das exportações permita a participação do país no mercado internacional, o que não significa, no entanto, a redução da dependência econômica do estrangeiro, se a exportação corresponder a produtos de tecnologia estrangeira fabricado no país. Poderá atender ao desenvolvimento econômico, mas não necessariamente à soberania econômica.

Também é de Washington Peluso Albino de Souza a advertência de que as empresas multinacionais, grandes conglomerados, atuam em diferentes mercados internos e por vezes dominam canais desses mercados, sendo capazes de impor o seu poder econômico inclusive para “dominar o próprio direito nacional de cada país”²³⁰. Assim, não é de espantar que a elaboração da legislação tributária seja influenciada pelo poder econômico de grandes conglomerados multinacionais, que visam a inibir o desenvolvimento dos agentes econômicos nacionais por meio da tributação.

Sob outro enfoque, o inciso I do artigo 170 relaciona-se com a soberania tributária, que assume relevância determinante quando se trata de tratados e de acordos internacionais sobre tributação. Por soberania tributária deve-se entender, nas palavras de Heleno Torres, a

Justiça da União eletrônico, 16.dez.2008; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 564.413/SC. Relator Ministro Marco Aurélio de Mello (julgamento suspenso com pedido de vista da Ministra Ellen Gracie na sessão de 03.dez.2008). **Diário da Justiça da União eletrônico**, 16.dez.2008. Votos dos Ministros disponíveis em **TV Justiça**, <http://www.tvjustica.jus.br/videos/DIRETO_DO_PLENARIO_03_12_08_PARTE5.wmv> e http://www.tvjustica.jus.br/videos/DIRETO_DO_PLENARIO_04_12_08_PARTE1.wmv. Acesso em 18.jan.2009.

²²⁸ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 90-91.

²²⁹ SOUZA, Washington Peluso Albino de Souza. **Primeiras...** **Op.cit.**, p. 190.

²³⁰ SOUZA, Washington Peluso Albino de Souza. **Ibidem**, p. 190-191.

“designação da qualidade do poder que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, que lhe proporciona autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e que só admite autolimitações de fontes originariamente internas e constitucionais”²³¹.

É conhecido o caloroso debate a respeito do artigo 98 do Código Tributário Nacional, assim como o precedente do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a aplicação, no âmbito interno, das regras de tributação objeto de tratados e acordos internacionais depende do *iter* procedimental previsto na Constituição²³². O que o inciso I do artigo 170 coloca em debate não é o procedimento de incorporação das regras, e sim a pertinência da tributação veiculada por essa regra com a soberania econômica do país.

Tal correlação aparece em julgado do Tribunal Regional da 2ª Região. Questionada a legitimidade do IPI sobre a importação, o Tribunal defendeu a exação, dentre outros fundamentos, sob o argumento da livre concorrência do produto nacional. Consta da ementa que o “mercado internacional adota a (...) desoneração das exportações, de forma que os produtos e serviços importados chegam ao país de destino livres de impostos, sendo, portanto, desfavorável à livre concorrência pôr (*sic*) em posição desfavorável o produto nacional”, do que concluiu o Tribunal que o IPI sobre a importação visa a restabelecer a concorrência do produto nacional no mercado interno²³³.

Derradeiramente, a tributação que influencie a criação e o desenvolvimento de empresas nacionais, inclusive a destinada ao favorecimento de microempresas e empresas de pequeno porte nacionais, a geração de postos de emprego no país, o fortalecimento e integração dos mercados regionais internos, a preservação dos recursos naturais contra o que se pode chamar de “contrabando científico” etc., atende ao fortalecimento da soberania econômica nacional, pois, como regra geral, o desenvolvimento dos agentes econômicos nacionais tende à redução da dependência de mercados e agentes econômicos estrangeiros. A recíproca é igualmente verdadeira.

²³¹ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. São Paulo, RT, 1997, p. 49.

²³² PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 98.

²³³ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação cível nº 2001.02.01.005295-1. Juíza Federal convocada Regina Coeli M. C. Peixoto. **Diário da Justiça da União**, 29.abr.2004, p. 159.

4.4 PROPRIEDADE PRIVADA

A propriedade privada dos meios de produção define o sistema econômico capitalista adotado pela Constituição brasileira de 1988, revelando a ideologia constitucionalmente adotada da qual falou Washington Peluso Albino de Souza²³⁴. Além de aparecer como direito e garantia fundamental (artigo 5º, inciso XXII), ao longo do texto constitucional há numerosas normas que se desdobram ou gravitam em torno da propriedade privada, como, *v.g.*, a desapropriação por justo motivo e mediante prévia indenização (artigos 182, § 3º e 184), o devido processo legal para perda de bens (artigo 5º, inciso LIV), a herança (artigo 5º, inciso XXX), a vedação ao confisco (artigo 150, inciso IV).

Daí a distinção aclarada por Eros Grau entre a propriedade individual e a propriedade dos meios de produção. A primeira, “enquanto instrumento a garantir a subsistência individual e familiar (...) consiste em um direito individual”, do que trata o inciso XXII do artigo 5º da Constituição. Já a propriedade dos meios de produção relaciona-se com o trabalho, salário, prestações sociais garantidas pelo Estado, como educação, transporte, formação profissional etc., sendo assim a “propriedade como elemento que se insere no processo produtivo, ao qual converge um feixe de outros interesses que concorrem com aqueles do proprietário e, de modo diverso, o condicionam e por ele são condicionados”²³⁵. Esta última é que constitui a diretiva da Ordem Econômica Constitucional de 1988.

Também fica afetada à Ordem Econômica “a propriedade que excede o quanto caracterizável como propriedade tangida por *função individual*. Entenda-se como excedente (...) a propriedade detida para fins de especulação ou acumulação sem destinação ao uso”, acrescenta Eros Grau²³⁶.

Com efeito, a propriedade privada dos meios de produção como diretiva da Ordem Econômica, nos dizeres de Eros Grau, “tem o condão de não apenas afetá-los pela *função social* (...) mas, além disso, de subordinar o exercício dessa propriedade aos ditames da justiça social e (...) para a realização do fim de assegurar a todos a existência digna”. Para o autor, a propriedade privada dos meios de produção e a função social integram o mesmo conceito,

²³⁴ Não se trata de defesa do modelo econômico capitalista fincado na propriedade privada dos meios de produção. Cuida-se apenas de reconhecer ter sido este o modelo econômico adotado pela Constituição Política de 1988.

²³⁵ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 234-236.

²³⁶ GRAU, Eros. **Idibem**, p. 238.

pois “é que justamente a sua *função* justifica e legitima essa *propriedade*” dos meios de produção²³⁷.

Também é de Eros Grau a advertência de que a propriedade privada, seja a individual ou a dos meios de produção, “não constitui um instituto jurídico, porém um conjunto de institutos jurídicos relacionados a distintos tipos de bens”, devendo “distinguirmos (...) a propriedade de valores mobiliários, a produção literária e artística, a propriedade industrial, a propriedade do solo, *v.g.*”. Da mesma forma se deve distinguir os bens de consumo e os bens de produção, posto que “Apenas em relação aos bens de produção se pode colocar o problema do conflito entre propriedade e trabalho e do binômio propriedade-empresa” de que trata o Ordem Econômica Constitucional²³⁸.

Explica Celso Ribeiro Bastos que “hoje a propriedade não pode mais ser entendida com o mesmo conteúdo que tinha no século XVIII e mesmo no XIX”, senão “o que se assegura é a propriedade simultaneamente propiciada de gozo e fruição pelo seu titular e geradora de uma utilidade coletivamente fruível”²³⁹. E a convergência entre os interesses individuais inerentes à propriedade privada, inclusive dos meios de produção, e os interesses gerais que a circundam é o conjunto das diretivas da Ordem Constitucional de 1988. Assim, a propriedade privada dos meios de produção não é um fim, mas sim o meio para concretizar os demais diretivas da Ordem Econômica, notadamente a busca de pleno emprego, a soberania econômica, a redução das desigualdades regionais e sociais etc.

Aduz Luís Eduardo Schoueri que o inciso II do artigo 170 “visa a garantir que a Ordem Econômica repouse sobre aquele instituto, ou, ainda, que os fins da última (justiça social e existência digna) se realizarão por meio da propriedade privada”, revelando-se a propriedade privada “não como algo a ser tolerado pelo Estado, mas como um princípio de sua Ordem Econômica”. Schoueri vai além ao entender que a propriedade privada “deve ser fomentada pelo próprio Estado. Vê-se, daí, mais uma atuação positiva do Estado, marcada pela promoção e incentivo à propriedade privada”²⁴⁰⁻²⁴¹.

²³⁷ GRAU, Eros. **Ibidem**, p. 239-247.

²³⁸ GRAU, Eros. **Ibidem**, p. 236.

²³⁹ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op.cit.**, p. 21-22.

²⁴⁰ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 91.

²⁴¹ Quer parecer que, realmente, por opção política, a Constituição brasileira adotou o modelo capitalista, sobre o que se estrutura todo o sistema econômico contido na Constituição Econômica Dirigente e que constitui o pressuposto do Estado Fiscal. A propriedade privada dos meios de produção, contudo, não precisa ser estimulada ou, precisamente no âmbito tributário, induzida por norma tributária.

Stephen Holmes e Cass Sustein, destinados a demonstrar a inexistência de antítese entre o tributo e a propriedade privada, conquanto sem distinguirem a propriedade individual da propriedade dos meios de produção, reafirmam que sem tributo não há propriedade privada, porquanto não basta tê-la senão é preciso protegê-la e os indivíduos não têm condições de fazer senão por meio do Estado. Defendem que a preservação da propriedade reclama um Estado forte custeado por tributos, apontando que só no ano de 1992 o gasto dos Estados Unidos da América com combate aos crimes contra a propriedade foi de US\$ 73 bilhões. Argumentam ainda que um Estado inseguro não atrai investimentos, afetando a prosperidade econômica²⁴².

Como a tributação é a forma de transferência de recursos da Sociedade para o Estado, sustenta Luís Eduardo Schoueri que essa “transferência jamais pode ser considerada como ofensiva ao direito de propriedade, tendo em vista que foi o próprio constituinte que autorizou, como forma de financiar o Estado”. Reconhece, entretanto, que a propriedade privada “deve servir de critério para a norma tributária indutora, como o seria para qualquer forma de intervenção estatal”, de modo que, “se o Estado, no seu ato de intervenção, põe em ameaça parte do patrimônio do particular, pode tornar-se contestável a própria intervenção estatal”²⁴³.

De fato, a Constituição outorga ao Estado competência tributária, porém o faz tendo como plano subjacente o Estado Fiscal, que pressupõe, como já visto, certa separação entre o Estado e a iniciativa privada (Sociedade civil), sendo atribuído a esta última a propriedade privada dos meios de produção. Assim, por certo que o tributo como fonte de angariação de receitas para custeio do Estado não significa ofensa à propriedade privada dos meios de produção, sendo deveras condição para a propriedade privada, como observam Stephen Holmes e Cass Sustein.

Não significa, no entanto, que a tributação, ainda que seja para angariar receitas para custeio do Estado (fiscalidade), possa ser tão intensa ao ponto de suprimir a propriedade privada, hipótese em que adquire feição de ofensa ao inciso II da Ordem Econômica Constituição. Assim, por afrontosa à propriedade privada dos meios de produção também é a tributação que, conquanto não a retire do domínio privado, torne-a estéril. Nessa situação se

²⁴² HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **Op.cit.**, p. 60-76.

²⁴³ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 91-92.

enquadra a tributação que seja mais elevada que a renda que potencialmente pode ser gerada pela propriedade privada enquanto meio de produção.

Além de ofensivo à liberdade de iniciativa, ao tornar inócuo o exercício da atividade econômica por torná-la economicamente estéril, a tributação implica em subverter o próprio Estado Fiscal Democrático. Sobre isto diz Luís Eduardo Schoueri haver a necessidade de revisão da proibição do confisco para que “seja 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 se verifica quando, na dicção do autor, “perder sentido econômico a atividade”²⁴⁴.

Luís Eduardo Schoueri ainda fala do efeito *alavanca*, explicando que a tributação como norma indutora serve de alavanca para induzir os agentes econômicos em esferas paralelas à propriedade, mas não ela. “Pode, entretanto, a par da ‘alavanca’, o próprio ‘efeito’ atingir o direito de propriedade”, citando como 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”²⁴⁵.

Hugo de Brito Machado reafirma que a propriedade privada justifica a existência do tributo, do que extrai duas conclusões: a uma, que o Estado não pode como regra deter a propriedade dos meios de produção; e a duas, que a propriedade privada impõe limitações implícitas ao poder de tributar, dentre elas “a garantia de que as autoridades da Administração Tributária não podem interferir na gestão das empresas”. Debruça-se o autor sobre a dedução de despesas da apuração da base de cálculo do IRPJ, defendendo que apenas o agente econômico sabe se uma despesa é necessária ou não à atividade econômica e, portanto, dedutível. À Autoridade Tributária cabe questionar a veracidade da despesa, mas não pode recusá-la como dedutível sem lesar a propriedade privada²⁴⁶.

Sobre o confisco, corrobora Hugo de Brito Machado ser mera explicitação da garantia constitucional da propriedade, pois de nada valeria tal garantia se o Estado pudesse esvaziá-la pela via indireta da tributação. Mas entende o autor que a propriedade privada não obsta o confisco por meio da penalidade pecuniária resultante do descumprimento de obrigação tributária, vez que a vedação ao confisco prevista constitucionalmente se refere apenas a

²⁴⁴ SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Ibidem*, p. 92.

²⁴⁵ SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Op.cit.*, p. 92-93.

²⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Ordem econômica e tributação. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 4, 2009 (no prelo).

tributo²⁴⁷. Embora o autor não faça distinção entre a propriedade privada individual ou dos meios de produção, as razões de Hugo de Brito Machado valem por igual para as duas hipóteses.

Da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, entretanto, extrai-se mais de um precedente sobre a ilegitimidade de confisco por multa tributária. Em precedente da década de 1970 acerca de multa do ICM, já consignava o Ministro Moreira Alves: “Tem o STF admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória”²⁴⁸. Da década de 1980, em precedente do qual foi relator o Ministro Décio Miranda, tratou-se de multa confiscatória por corresponder a 120% do valor do imposto²⁴⁹. Já sob a vigência da Constituição de 1988, o Plenário suspendeu dispositivo da legislação do ICMS do Estado do Rio de Janeiro que fixava multa mínima, entendendo “evidente caráter confiscatório das penalidades instituídas”²⁵⁰.

4.5 FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE

Considerando que o inciso II do artigo 170 refere-se à propriedade privada dos meios de produção, ensina Eros Grau que dela é a função social a que se refere o inciso III do artigo 170. Assim, a função social é “pressuposto necessário da *propriedade privada*” dos meios de produção, posto que “é justamente a sua *função* que justifica e legitima essa *propriedade*”. Vale dizer, a propriedade privada dos meios de produção justifica-se como diretiva da Ordem Econômica precisamente para desempenhar a função social. Daí que, para Eros Grau, a afirmação da função social prevista no inciso XXIII do artigo 5º não se justifica, vez que a propriedade privada assegurada no inciso XXII do artigo 5º é propriedade privada individual, que não se reveste de função social²⁵¹.

²⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Ordem... **Idem**.

²⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 91.707. Relator Ministro Moreira Alves. **Revista Trimestral de Jurisprudência**. Brasília: STF, n. 96-3, p. 1.354, jun.1981.

²⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 96.468. Relator Ministro Décio Miranda. **Diário da Justiça da União**, 22.jun.1984, p. 366.

²⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551. Relator Ministro Ilmar Galvão. **Diário da Justiça da União**, 18.out.1991, p.14.548.

²⁵¹ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 232-235 e 246.

A função social da propriedade privada dos meios de produção realiza-se na medida em “que os bens de produção são postos em dinamismo, no capitalismo, em regime de empresa, como *função social da empresa*”. A propriedade privada dos meios de produção é justificada pelos fins aos quais se destina a organização econômica. Assim, “ao nos referimos à função social dos bens de produção em dinamismo, estamos a aludir à *função social da empresa*”, ao que se submete também o excedente da propriedade privada individual. Ainda segundo Eros Grau, propriedade privada, empresa e iniciativa econômica são idéias jungidas, visto que “a ordenação da iniciativa privada em regime de empresa é precisamente expressão da projeção dinâmica – juridicamente regulada – da propriedade”, redundando na função social²⁵².

Com efeito, a função social ativa corresponde a um direito-dever do proprietário ou do controlador dos meios de produção, que se vê compelido a empreender atividades produtivas aos bens, representando assim o dever de organizar, explorar e dispor, de modo a atender às demandas da Ordem Econômica. Mas a função social também se manifesta de forma negativa, dando Eros Grau como o exemplo os artigos 18 e 20 do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64), segundo os quais não atende à função social o desenvolvimento de atividades predatórias, nem o uso de terras não adequadas à vocação de uso econômico²⁵³.

Enfim, “o princípio da *função social da propriedade* impõe ao proprietário – ou a quem detém o poder de controle, na empresa – o dever de *exercê-lo* em benefício de outrem e não, apenas, de *não o exercer* em prejuízo de outrem”²⁵⁴; ou como corrobora Fábio Konder Comparato em lição que merece transcrição:

Função, em direito, é um poder de agir sobre a esfera jurídica alheia, no interesse de outrem, jamais em proveito do próprio titular. Algumas vezes, interessados no exercício da função são pessoas indeterminadas e, portanto, não legitimadas a exercer pretensões pessoais e exclusivas contra o titular do poder. É nessas hipóteses, precisamente, que se deve falar em *função social* do coletivo. A função social da propriedade não se confunde com as restrições legais ao uso e gozo dos bens próprios; em se tratando de bens de produção, o poder-dever do proprietário de dar à coisa uma destinação compatível com o interesse da coletividade transmuda-se, quando tais bens são incorporados a uma exploração empresarial, em poder-dever do titular do controle de dirigir a empresa para a realização dos interesses coletivos.²⁵⁵

Luís Eduardo Schoueri ocupa-se logo da função social da propriedade territorial, dizendo que o inciso III “tem relevância, na interpretação da Ordem Econômica, quando se

²⁵² GRAU. Eros. *Ibidem*, p. 237-240.

²⁵³ GRAU, Eros. *Ibidem*, p. 239.

²⁵⁴ GRAU, Eros. *Ibidem*, p. 245.

²⁵⁵ COMPARATO, Fábio Konder. *Direito empresarial: estudos e pareceres*. Saraiva, 1990, p. 65.

examina, por exemplo, o artigo 184 do texto constitucional, que trata da desapropriação do ‘imóvel rural’”. Lembra o autor da vedação à desapropriação de pequena e média propriedade rural e produtiva (artigo 185), sobre o que a lei garantirá tratamento especial à propriedade que atender à função social e que a função social será cumprida com o aproveitamento e utilização racional e adequado dos recursos naturais, o cumprimento da legislação trabalhista e a exploração que atenda ao bem-estar do proprietário e dos trabalhadores (artigo 186)²⁵⁶.

Já a função social da propriedade territorial urbana, liga-se ao cumprimento das “exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor”, reprisando Schoueri a progressividade no tempo do IPTU como forma de induzir o proprietário à promoção do adequado aproveitamento urbano (artigo 182, § 4º, inciso II) e previsão constitucional para alíquotas diferenciadas do ITR destinada a desestimular propriedade improdutiva (artigo 153, § 4º)²⁵⁷. Referentemente ao IPTU, ainda se deve lembrar da previsão constitucional para alíquotas diferenciadas em função do uso do imóvel, destinada à indução ao uso adequado à função social (artigo 156, § 1º, inciso II, na redação da Emenda nº 29/2000).

Também José Eduardo Soares de Melo enfoca a relação do tributo com a função social na propriedade privada territorial: “O princípio da função social da propriedade limita a exclusividade do exercício do direito de propriedade, tendo em vista o interesse da coletividade; trazendo implicações no âmbito da tributação do patrimônio imobiliário”²⁵⁸.

Pouco, no entanto, tem sido elaborado pela doutrina acerca da tributação em face da função social da propriedade privada empresa. Como dinâmica da propriedade privada dos meios de produção, em comparação ao excedente da propriedade territorial, a empresa é a de maior relevância na geração de empregos, no fomento da livre concorrência, na defesa do consumidor, na inserção da sociedade brasileira no mercado internacional necessária ao desenvolvimento nacional e à redução das desigualdades internas etc., além de ser a principal fonte de receitas tributárias para o Estado. A propriedade territorial é o suporte físico essencial à produção econômica, mas sem a empresa de pouco vale a terra em termos macroeconômicos.

²⁵⁶ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 93.

²⁵⁷ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Idem.**

²⁵⁸ MELO, José Eduardo Soares de. IPTU – a função social da propriedade e a progressividade das alíquotas. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 01, p. 41-56, 1995, p. 56.

De acordo com Modesto Carvalhosa é na função social de empresa que se congregam os interesses de “os empregados, os fornecedores, a comunidade em que atua e o próprio Estado, que dela retira contribuições fiscais e parafiscais”. Modernamente três são as principais funções sociais da empresa: a primeira diz respeito “às condições de trabalho e às relações com seus empregados”; a segunda, “ao interesse dos consumidores”; e a terceira, “ao interesse dos concorrentes”. A elas acrescenta Modesto Carvalhosa “a preocupação com os interesses de preservação ecológica urbana e ambiental da comunidade em que a empresa atua”²⁵⁹.

São, como se nota, funções relacionadas como as demais diretivas da Ordem Econômica Constitucional de 1988, de modo que a tributação não só se relaciona com a função social da propriedade privada quando instiga ou cria embaraços à atividade empresarial, mas principalmente quando afeta negativamente a geração de postos de empregos formais, a geração de riquezas e circulação de bens e serviços, a instalação de empresas nas regiões social e economicamente menos desenvolvidas, o incremento da arrecadação de tributos ao Estado, o desenvolvimento de tecnologia e pesquisa nacional etc. A legislação tributária que, direta ou indiretamente, milita contra a geração de empregos, contra o fortalecimento das economias locais, regionais e setoriais, contra a defesa dos consumidores etc., é tributação que afronta a função social da propriedade empresa, não podendo subsistir validamente em face da Ordem Econômica Constitucional.

4.6 LIVRE CONCORRÊNCIA

“A livre concorrência é indispensável para o funcionamento do sistema capitalista”, pois consiste na co-existência de vários produtores e prestadores de serviço em regime de competição, pelo que os agentes econômicos incorrem num constante aprimoramento de tecnologia, redução de custos, melhoramento da qualidade de produtos etc., que devem se traduzir em condições favoráveis ao consumo, afirma Celso Ribeiro Bastos²⁶⁰. “Tem (...) a ver

²⁵⁹ CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. São Paulo: Saraiva, 1997, v. 3, p. 237.

²⁶⁰ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op.cit.**, p. 25-26.

com a própria existência do mercado, o qual, nos termos do artigo 219 (...), integra o patrimônio nacional”, acrescenta Luís Eduardo Schoueri²⁶¹.

Lembra Washington Peluso Albino de Souza, no entanto, que a livre concorrência “ficou muito cedo identificada como vulnerável maneira de domínio dos mais fortes e, portanto, passível até a sua própria anulação”. Da livre concorrência resulta a lei de concentração, cuja aceitação como lei natural do mercado conduz “ao domínio final por um vencedor único ou por pequeno número de concorrentes”. A lei de concentração ocorre por formas variadas, como, *v.g.*, a fusão de empresas, a encampação, a absorção, *holdings* e outros mecanismos de mercado, como acordos e ajustes, que convergem para o desenvolvido de apenas um agente ou de um novo agente econômico que seja a soma dos anteriores, ainda que estes últimos mantenham sua autonomia²⁶².

Concorda Celso Ribeiro Bastos que a livre concorrência por si só é de difícil plenitude, pois tende à homogeneização dos produtos, atômidade, mobilidade dos fatores de produção e preços, descambando comumente para práticas distorcidas²⁶³.

Paula Forgioni, em interessante trabalho sobre as leis antitruste nos Estados Unidos da América, confirma que a teoria econômica liberal viu na livre concorrência a solução para conciliar a liberdade econômica individual com o interesse coletivo, inclusive para evitar comportamento individual danoso à Sociedade, ficando reservado ao Estado apenas a função de harmonizar conflitos individuais, impondo as regras do jogo econômico para mantê-lo. Demonstra, no entanto, que a livre atuação dos agentes conduziu à rápida concentração de capitais e poder, causando distúrbios sociais e inviabilizando a própria liberdade do mercado, do que conclui Paula Forgioni que a regulamentação da concorrência tem duplo instrumental: organizar processos e influenciar processos econômicos com vistas à política social, passando a concorrência a ser meio para concretizar determinada política pública²⁶⁴.

Talvez por isso diga Luís Eduardo Schoueri que a livre concorrência deve ser conjugada com a intervenção destinada ao desenvolvimento cultural, social e econômico, o bem-estar e a autonomia tecnológica e científica do País²⁶⁵. Ou como diz Celso Ribeiro Bastos, a “livre concorrência hoje, portanto, não é só aquela que espontaneamente se cria no

²⁶¹ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 94.

²⁶² SOUZA, Washington Peluso Albino de Souza. **Primeiras...** **Op.cit.**, p. 189-191.

²⁶³ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op.cit.**, p. 28.

²⁶⁴ FORGIONI, Paula. **Os fundamentos do antitruste**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 54-86.

²⁶⁵ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 94.

mercado, mas também aquela outra derivada de um conjunto de normas de política econômica”, podendo-se falar da existência de um regime jurídico de defesa da concorrência voltada para estabelecer condições de mercado livre²⁶⁶.

Assim, o inciso IV do artigo 170, ao mesmo tempo em que enuncia a livre concorrência como diretiva da Ordem Econômica, atribui ao Estado a tarefa de interferir na organização econômica para preservar a própria livre concorrência. Daí dizer Ricardo Lobo Torres que ao “Estado Fiscal incumbe não apenas se manter neutro frente à concorrência, senão que lhe compete também promover o ambiente propício ao desenvolvimento das forças de mercado”²⁶⁷.

Gerd Rothmann identifica três situações de tributação lesiva à livre concorrência: a carga tributária excessiva e sua injusta distribuição entre os agentes econômicos; a tributação e incentivos discriminatórios que criam ambientes privilegiados para uns em detrimento de outros agentes; e a sonegação e pirataria do que decorre prática de preços predatórios²⁶⁸.

Fala Gerd Rothmann que a neutralidade da tributação não se confunde com o postulado liberal da neutralidade fiscal (ou neutralidade da carga fiscal). Explica que a concorrência, embora seja essencial à organização econômica na medida em que tende à otimização da alocação de recursos e à atribuição de validade às preferências individuais, muitas vezes não logra atingir as metas de crescimento e bem-estar econômico em razão da inexistência ou insuficiência de condições de mercado necessárias ao pleno funcionamento ou por produzir resultados contraditórios, decorrendo daí dois aspectos: o negativo, segundo o que a tributação não deve interferir quando a concorrência for quase perfeita nem produzir resultados contrários aos postulados de política econômica; e o positivo, quando for conveniente adotar política tributária destinada a fomentar a concorrência que se mostre imperfeita ou da qual resultem consequências indesejadas por motivos não-tributários²⁶⁹.

A neutralidade concorrencial da tributação, segundo Rothmann, enuncia que a política tributária não deve interferir de modo a prejudicar a concorrência, revelando-se mais importante no aspecto negativo do que no positivo. Propõe que “cada um dos tributos constantes do sistema tributário nacional deve ser examinado, para verificar se pode levar a

²⁶⁶ BASTOS, Celso Ribeiro; MARINS, Ives Gandra da Silva. **Op.cit.**, p. 26-27.

²⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Interação...* **Op.cit.**

²⁶⁸ ROTHMANN, Gerd. *Tributação*. ROTHMANN, Gerd. *Tributação*. *Sonegação e Livre Concorrência*. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 4, 2009 (no prelo).

²⁶⁹ ROTHMANN, Gerd. **Idem**.

consequências indesejadas em relação à livre concorrência, diminuindo-a ou eliminando-a”. E no aspecto positivo, conquanto o emprego da tributação como instrumento de intervenção seja imprescindível, deve-se evitar a utilização irracional e excessiva, posto que contínuas discriminações tributárias “causam reflexos concorrências negativos, que devem ser combatidos mediante a simplificação do sistema tributário (...) e a redução da carga fiscal”²⁷⁰.

Para Luís Eduardo Schoueri, a mitigação da anterioridade tributária (artigo 150, § 1º) e mesmo da legalidade tributária (artigo 153, § 1º) referentes a alguns tributos também são regras concebidas com o desiderato de assegurar pela dinâmica da tributação a livre concorrência. Da mesma forma, a “proibição na introdução de tributos que discriminem unidades da Federação, ou que limitem o trânsito de pessoas e bens” são tidas pelo autor como regras tributárias destinadas a preservar a livre concorrência entre agentes econômicos situados em diferentes regiões e entre os Estados da Federação. Outra manifestação da livre concorrência em relação à tributação apontada por Schoueri, relativamente ao ICMS, é a exigência de deliberação dos Estados e Distrito Federal para concessão de isenções e outras formas de incentivos fiscais²⁷¹.

Observa, ademais, Luís Eduardo Schoueri que “a adoção de tributos cumulativos não se harmoniza com o princípio da livre-concorrência”, porquanto “implica custo tributário mais elevado para a produção/distribuição horizontalizada, incentivando a verticalização da produção”. Explica que no processo horizontal há uma série de transações independentes para produção e distribuições de produtos, sobre cada qual incide a tributação no regime cumulativo, tendendo a aumentar o preço final do produto. Podendo fazê-lo, os agentes econômicos tendem a verticalizar a produção e a distribuição, concentrando no mesmo agente os processos de produção e distribuição, acabando com a série de transações independentes. “Em consequência, tem-se na tributação cumulativa maior custo tributário para as empresas que não têm condições de concentrar etapas do processo produtivo/distributivo”²⁷².

Também Gerd Rothmann tem a cumulatividade como contrária à livre concorrência, dizendo este ter sido um dos motivos da Emenda Constitucional nº 18/65 ter substituído o antigo IVC pelo ICM, a exemplo do ocorrido em 1958 com o IVA na França. Recorda de decisão da Corte Constitucional alemã que “considerou o sistema cumulativo contrário ao

²⁷⁰ ROTHMANN, Gerd. **Idem**.

²⁷¹ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 94-95.

²⁷² SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 96.

princípio da igualdade e da livre concorrência, visto que beneficiava as grandes empresas verticalizadas, possibilitando-lhes (...) vender seus produtos por preços menores”²⁷³.

Além disso, o citado autor vê como prestígio à livre concorrência a previsão para o adequado tratamento tributário às sociedades cooperativas (artigo 146, III, “c”) e as imunidades de CIDE, IPI e ICMS sobre exportação de bens e serviços (respectivamente, artigos 149, § 2º, I, 153, § 3º, III, e 155, § 2º, X, “a”), bem como, no âmbito das chamadas guerras fiscais entre Estados e Municípios, a exigência de lei complementar para regular a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais (artigos 155, § 2º, XII, “g”, 156, § 3º, III). Acrescenta ainda a essa lista a exigência constitucional de lei específica para concessão de subsídios, isenção etc. (artigo 150, § 6º), a competência da União para a instituição de CIDE (artigos 149 e 177, § 4º) e as mitigações à anterioridade e à legalidade tributária (artigos 150, § 1º e 177, § 4º, I)²⁷⁴.

Em relação ao comércio internacional, aduz Ricardo Lobo Torres que a proteção da concorrência ocorre principalmente por tratados de bitributação, que visam a estabelecer, a uma, a partilha eqüitativa das receitas tributárias entre os Estados contratantes e, a duas, a harmonização de sistemas tributários diversos para eliminar tratamentos preferenciais e de baixa tributação, bem como “estimular as condições de concorrência entre empresas dos países contratantes”. Acrescenta que o relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sugere que se adote sistema de bases de incidência mais largas, de poucas preferências e alíquotas menores, como se deu em reação às mudanças nos Estados Unidos da América e Reino Unido na década de 1980, considerando ter sido positivo para o desenvolvimento dos sistemas tributários²⁷⁵.

Outra forma de concorrência internacional da qual fala Ricardo Lobo Torres é a chamada concorrência danosa (ou prejudicial) e que ocorre, normalmente, por meio dos propalados paraísos fiscais. A especificidade é que dela participam os próprios Estados, que servem para elisão ou evasão fiscal. “Essa concorrência danosa passa a ser combatida (...) através de inúmeros instrumentos, inclusive pelas regras de tributação das controladas no estrangeiro (CFC) e de *transfer pricing*”²⁷⁶.

²⁷³ ROTHMANN, Gerd. **Op.cit.**

²⁷⁴ ROTHMANN, Gerd. **Idem.**

²⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Interação...* **Op.cit.**

²⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Idem.**

A propósito, no Brasil não tem sido pouca a discussão a respeito do *transfer pricing* sobre o que versou a Lei nº 9.430/96 e, mais recentemente, a tributação dos lucros no exterior de empresas controladas ou coligadas por agentes no Brasil inserida pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, cuja constitucionalidade está sendo apreciada pelo Supremo Tribunal Federal²⁷⁷.

Ives Gandra da Silva Martins, por sua vez, consigna a afronta à livre concorrência por meio da sonegação fiscal. “Há descompetitividade empresarial e concorrência desleal sempre que ocorra sonegação tributária, visto que, neste ponto, a empresa que sonega leve incomensurável vantagem sobre seus concorrentes que pagam tributo”. A violação à livre concorrência tende a ser maior quanto menor for a possibilidade de fiscalização em razão da dificuldade na apuração das atividades, da multiplicidade de contribuintes (agentes econômicos) ou do tipo de produto²⁷⁸.

Acrescenta Ives Gandra da Silva Martins que, em colóquio internacional sobre o tema, conclui-se que o combate contra essa forma de afronta à livre concorrência passa pela colaboração entre a Administração Fiscal e os próprios contribuintes, por tratar-se de uma prática que, afinal, compromete o mercado livre. “De outra forma, o princípio da livre concorrência é nitidamente atingindo, restando inócuo o inciso IV do artigo 170 da CF”. Também se concluiu que “tal tipo de concorrência desleal, via tributos, é forma possível de ser combatida nos termos do § 4º do artigo 173 (...) não se resumindo, o espectro de aplicação desse dispositivo constitucional, às hipóteses mencionadas na Lei nº 8.884/94”²⁷⁹.

Também preocupado com a sonegação fiscal e a livre concorrência, Roberto Ferraz concorda que a ineficiência na fiscalização compromete a livre concorrência, defendendo a legitimidade, à luz do Direito Econômico, do regime de substituição tributária para frente. Diz o autor que a substituição tributária para frente ingressou no Brasil por reclamo dos próprios contribuintes, notadamente dos concessionários de veículos, em razão das diferenças de alíquotas do ICMS entre as regiões sul e sudeste em face das regiões norte e nordeste²⁸⁰.

Não deixa de ressaltar, no entanto, que a legitimidade desse sistema de arrecadação depende da base de cálculo (pauta fiscal) refletir o valor de venda para um grupo grande de

²⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588. Relatora Ministra Ellen Gracie (Julgamento suspenso com pedido de vista do Ministro Ayres Britto na sessão de 25/10/2007). Diário da Justiça da União, 06.nov.2007.

²⁷⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações... **Op.cit.**, p. 129-130.

²⁷⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Idem.**

²⁸⁰ FERRAZ, Roberto. O Consumo... **Op.cit.**, p. 361-364.

vendedores, admitindo-se apenas discrepâncias acidentais. Observa, outrossim, que tal sistema pode causar distorções no mercado se impedir o acesso de pequenos concorrentes, já que a fixação da pauta fiscal toma por base a medida de preço. Em casos tais, defende Roberto Ferraz, é questionável não apenas o valor da pauta como a própria regra de substituição tributária em face da diretiva da livre concorrência e da igualdade tributária²⁸¹.

Acerca da ofensa à livre concorrência por inadimplência tributária, já se antecipou acima o julgamento em andamento no Plenário do Supremo Tribunal Federal sobre o cancelamento do registro especial de funcionamento de uma indústria de cigarros em face do artigo 2º do Decreto-lei nº 1.593/77, a respeito do que o Ministro Cezar Peluso consignou, quando da decisão da cautelar, que a prática de deixar “sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria” afronta a livre concorrência. Instado a esclarecer o voto, corroborou o Ministro que a “tônica do meu voto está exatamente na apreciação e valoração das atividades aparentemente lícitas em relação a seus efeitos anticoncorrenciais, como tais ofensivos à lei de concorrência”²⁸².

Crítica a essa decisão vem de Hugo de Brito Machado, para quem a livre concorrência não pode ser invocada pelo Estado para cobrar tributo, tampouco para fechar empresas. Anota ser o raciocínio falacioso “porque o fechamento de uma fábrica, quando existem muitas outras, termina por favorecer às de maior porte, garantindo a estas o domínio do mercado”. Para o autor, o expediente que assegura a cobrança do tributo sem comprometer a livre concorrência é o meio regular de lançamento e execução fiscal, acrescentando que o referido Decreto-lei atribui ao Estado o arbítrio “para decidir quem prossegue na atividade e quem é obrigado a encerrá-la”, ainda que a exigência tributária seja indevida²⁸³.

A jurisprudência do Pretório Excelso conta com diversos precedentes que enfatizaram, ao lado da liberdade de trabalho e de comércio, a livre concorrência. Exemplo é o precedente relatado pelo Ministro Marco Aurélio, caso em que o Estado de Goiás exigia o recolhimento do ICMS dia a dia, de cuja ementa já se lê que “conflita com a Constituição Federal, em face da liberdade de comércio, da livre concorrência (...), a imposição de regime de recolhimento de tributo que” por essa forma. Rechaçando a tese da Fazenda Estadual de que o Sistema

²⁸¹ FERRAZ, Roberto. O Consumo... *Ibidem*, p. 375-379,

²⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 550.769. Relator Ministro Joaquim Barbosa. (julgamento suspenso com pedido de vista do Ministro Ricardo Lewandowski na sessão de 07.mai.2008). **Diário da Justiça da União eletrônico**, 23.mai.2008.

²⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. Ordem... *Op.cit.*

Tributário não veda tal exigência, pontuou o Ministro Marco Aurélio ser “admissível enfoque que acabe em desequilíbrio com nefastos efeitos no campo da livre concorrência”, após expor que, “Se, de um lado, ao fisco é assegurado o controle, a fiscalização e a arrecadação dos tributos pela ordem jurídica constitucional, de outro não menos correto é que não pode introduzir no cenário jurídico procedimento que, alcançando a liberdade de comércio, acabe por criar situação diferenciada”²⁸⁴.

Esse precedente põe em mesa eventual conflito a ausência de norma específica no Sistema Tributário – que realmente deixa a cargo do legislador ordinário tanto fixar o prazo de recolhimento do tributo como a fiscalização – não é argumento para afrontar a Ordem Econômica.

Enfim, a tributação tem importância curial na livre concorrência porque impacta o custo da atividade econômica dos agentes, podendo tanto servir para manter a livre concorrência ou para aniquilá-la. A tributação afronta a livre concorrência quando impõe aos agentes econômicos, que atuam no âmbito da mesma atividade econômica, custo tributário, custo de transação ou possibilidades diferentes de serem tais custos elididos ou reduzidos, favorecendo uns em detrimento de outros.

É o caso, v.g., do chamado regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, instituído pelas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e ao qual se submetem apenas uma parcela de agentes econômicos em função, grosso modo, do regime de apuração do IRPJ, da atividade econômica ou ainda da natureza da operação da qual decorre a receita do agente econômico. Pelo primeiro critério, o resultado é que há contribuintes que atuam no mesmo mercado e, portanto, são concorrentes diretos, porém estão sujeitos a custos de tributação e de transação diversos relativamente às duas contribuições sociais, o que afeta a composição de preço, tendendo a comprometer a livre concorrência.

Deveras, quanto maior a diversidade de regimes tributários, bases de cálculo, alíquotas etc., a tributação tende a ser mais propícia a ensejar ambientes favoráveis a uns agentes econômicos em detrimento de outros, às vezes de forma não-intencional, como sói ter sido o caso do regime não-cumulativo do PIS e COFINS; outras vezes, no entanto, podem ser intencionais, tendo sido recentemente noticiado o caso de uma grande rede internacional de lanchonetes favorecida com a edição do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) n.º 2/2002 da

²⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.º 195.621. Relator Ministro Marco Aurélio. **Diário da Justiça da União**, 10.ago.2001, p. 18.

Secretaria da Receita Federal sobre regras para dedução de *royalties* do IRPJ. Segundo a reportagem da Revista Época, o agente econômico teria pagado a agentes públicos da Administração Tributária pela edição da regra tributária cerca de R\$ 4,5 milhões, para ficar dispensado de uma multa tributária de R\$ 70 milhões, além do valor do imposto²⁸⁵.

Por derradeiro, a livre concorrência é a diretiva mais aventada perante os Tribunais, curiosamente não sempre como limitação ao exercício da competência tributária, mas pelo próprio Estado para tentar legitimar a exigência de tributo.

Do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, *v.g.*, tem-se notícia de precedente que versou sobre as contribuições sociais chamadas de PIS e COFINS Importação. Sustentou o Desembargador Catão Alves que “a inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins-importação e da Contribuição para o PIS-importação (...) é medida que assegura a competitividade da mercadoria nacional frente à importada”, invocando adiante o novel artigo 146-A da Constituição Federal para concluir que “admite-se que (...) lei, preveja critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”. Na sequência Catão Alves defendeu que – pasmem – poderia o legislador ordinário, “verificando que a adoção, pura e simples, da base de cálculo estipulada no texto constitucional acabaria por restringir a competitividade”, adotar base de cálculo diversa²⁸⁶.

Em precedente do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, em causa relativa à chamada CIDE Tecnologia, aduziu o Juiz Federal José Neiva que o sujeito passivo das CIDE’s deve ser “o contribuinte que explora atividade econômica (...) justamente para, em observância às disposições do artigo 170 da CF/88, garantir que o mercado será mantido em conformidade com os princípios da livre iniciativa, concorrência e propriedade privada”. Decidiu-se, afinal, no sentido da legitimidade da contribuição em tela porque a “apelante desenvolve atividade econômica que se insere na hipótese de incidência preceituada no artigo 2º (...) da Lei 10.168/2000”²⁸⁷.

Essa decisão, no entanto, não examinou, no caso concreto, se a tributação prestigia a livre iniciativa e a concorrência entre os agentes econômicos ou, ao revés, acaba por

²⁸⁵ **Revista Época**. Disponível em <<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,,EDG74068-6009,00-MCDONALDS+DE+CASTIGO.html>>. Acesso em 28.out.2008; No mesmo sentido **Folha UOL**. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u408205.shtml>>. Acesso em 28.out.2008.

²⁸⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em mandado de segurança nº 2004.38.00.31210-9. Relator Desembargador Federal Catão Alves. **Diário da Justiça da União**, 05.out.2007, p. 190.226

²⁸⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região Apelação cível nº 2002.51.01.018281-6. Relator Juiz Federal convocado José Neiva. **Diário da Justiça da União**, 09.out.2006, p. 206.220.

comprometê-las. Contentou-se com o exame formal de subsunção, concluindo ser legítima a contribuição pelo só fato de a pessoa jurídica demandante enquadrar-se na descrição legal do sujeito passivo.

No Tribunal Regional Federal da 3ª Região, referentemente à mesma matéria, há precedente no sentido de que “o artigo 6º do Decreto-lei nº 2.434/88 traz, em sua parte final, discriminação que pode afrontar os princípios (...) da proteção à concorrência econômica”. Para conformar a disposição à livre concorrência, além de outros princípios constitucionais, ao invés de declarar a inconstitucionalidade, decidiu o Tribunal por assegurar a isenção de IOF a todas as operações de câmbio “abstraída a data de emissão das guias de importação”²⁸⁸.

Em precedente recente, a tributação também foi confrontada com o postulado da livre concorrência perante o Tribunal Regional Federal da 4ª Região. O caso envolvia a apropriação de crédito do PIS e da COFINS Importação pelas empresas que apuram IRPJ com base no lucro real, em detrimento das empresas sujeitas ao IRPJ com base no lucro presumido. O Desembargador Vilson Darós concluiu que a disparidade da tributação justificava-se “pois tal sistemática é o ‘standard’ disponível a todos os contribuintes, sem comprovação de qualquer requisito” e que “não há malferimento dos princípios constitucionais da isonomia e da livre concorrência, na medida em que a vedação combatida (...) estende-se a todos os contribuintes que recolhem via lucro presumido”²⁸⁹.

Decisões tais, que admitem a disparidade de concorrência entre empresas em função da duplicidade de regimes de tributação (que no caso em questão não é só de IRPJ senão também do PIS e da COFINS, além das exações sobre a importação de insumos), acabam por remeter os agentes econômicos à própria sorte em arranjos contábeis e estruturais (elisão fiscal) visando a adequar o custo da tributação ao dos concorrentes, sem o que fica comprometida sua concorrência no mercado. Disso aflora a mazela que é a linha tênue entre a evasão e a elisão fiscal. Não se pode olvidar que, se há possibilidade de arranjos (elisivos ou evasivos) para reduzir a tributação sobre a atividade operacional, é porque há critérios dispares de tributação que, conquanto instituídos por lei tributária, impõem a agentes econômicos diferentes custos tributários ou de transação para a mesma operação, tendendo a comprometer a livre concorrência.

²⁸⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação em mandado de segurança nº 90.03.02.3812-0. Juiz Federal Oliveira Lima. **Diário da Justiça da União**, 14.jun.1993, p. 179.

²⁸⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação em mandado de segurança nº 2005.70.00.032570-3. Desembargador Federal Vilson Darós. **Diário eletrônico da Justiça Federal da 4ª Região**, 11.dez.2007, p. 551.

Em outro precedente do Tribunal Regional da 4ª Região, a questão versou, dentre outros fundamentos, sobre o comprometimento da livre concorrência entre as empresas prestadoras de serviço em razão da tributação chamada não-cumulativa do PIS e da COFINS. Conduzido pelo voto do Juiz Federal Leandro Paulsen, decidiu o Tribunal que para a “Autora (...) o novo regime não-cumulativo implicou em aumento de mais de 100% no ônus tributário decorrente da incidência do PIS e da Cofins (...) porque, como prestadora de serviços, os créditos que pode apurar não são significativos”. Disso se concluiu que referida tributação “cria obstáculos à livre concorrência, porquanto empresas dedicadas à mesma atividade que a Autora continuam submetidas ao regime comum, não tendo sido oneradas pelo advento do regime não-cumulativo”. Em voto-vista corroborou o Desembargador Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira que a tributação em questão “leva a distorções da livre-concorrência: as empresas beneficiadas por uma menor carga tributária terão vantagens competitivas sobre suas concorrentes mais duramente tributadas”²⁹⁰.

Ainda do Tribunal Regional de Porto Alegre conhece-se precedente no qual, apreciado o adicional de tarifa externa prevista na Portaria Interministerial MDIC/MF 19/99, pronunciou-se que “a motivação do adicional é afastar a concorrência de fabricantes estrangeiros de brinquedos com os fabricantes domésticos”²⁹¹. Outro precedente, o mesmo Tribunal Regional, enfrentando ação anulatória de débito fiscal, expressou que “não conflita o Decreto-lei nº 1.593/77 com a livre iniciativa e a livre concorrência (...) as quais, embora expressamente contempladas na Carta Política de 1988 (...) não suprimem as atividades reguladora e fiscalizadora do Estado”²⁹².

Do Tribunal Regional Federal da 5ª Região coleciona-se precedente relativo à retenção de 11% do valor da nota fiscal de prestação de serviço a título de contribuição previdenciária. O Tribunal justificou a tributação ao argumento de que ela “deve (...) interessar aos contribuintes cumpridores dos seus deveres, na medida em que inviabiliza a concorrência desleal dos que não cumprem com as suas obrigações tributárias”, querendo se referir às

²⁹⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação cível nº 2004.71.08.010633-8. Relator Juiz Federal convocado Leandro Paulsen. **Diário Eletrônico da Justiça Federal da 4ª Região**, 25.abr.2007.

²⁹¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação em mandado de segurança nº 2001.71.00.031549-4. Relator Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares. **Diário da Justiça da União**, 04.mai.2004, p. 651.

²⁹² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação cível nº 97.04.42758-1. Relator Desembargador Federal Vilson Darós. **Diário de Justiça da União**, 16.jan.2002, p. 551.

empresas que supostamente sonegariam a contribuição social se calculada sobre a folha-de-salário e demais remunerações do trabalho²⁹³.

4.7 DEFESA DO CONSUMIDOR

A defesa do consumidor aparece no artigo 5º, inciso XXXII, como direito e garantia individual; no artigo 24, inciso VIII, como motivo para responsabilidade civil; no inciso II do parágrafo único do artigo 175, como direito dos usuários do serviço público; e no artigo 150, § 5º da Constituição quanto ao esclarecimento dos tributos incidentes sobre mercadorias e serviços. Ensina Eros Grau que tais regras dão concreção à diretiva de defesa do consumidor prevista no inciso V do artigo 170²⁹⁴.

Três apontamentos são feitos por Eros Grau: em primeiro, que “a defesa do consumidor, tal qual outras proteções constitucionais, carrega em si a virtude capitalista de, ao institucionalizá-los, promover a atomização dos interesses do trabalho”; em segundo, que consumidor não tem conceito “senão uma definição estipulativa”, podendo-se dizer que “consumidor é, em regra, aquele que se encontra em uma posição de *debilidade e subordinação estrutural* em relação ao produtor do bem ou serviço de consumo”; por derradeiro, que a defesa do consumidor não constitui mera expressão de ordem pública, sendo que “sua promoção há de ser lograda mediante a implementação de específica normatividade e de medidas dotadas de caráter interventivo”²⁹⁵.

Quiçá a defesa do consumidor seja a diretiva da Ordem Econômica sobre a qual a doutrina menos elaborou em matéria tributária. É visível a evolução da doutrina consumerista desde a década de 1980, mas demasiadamente acanhada no campo tributário. Luís Eduardo Schoueri apenas diz que “pode-se citar a concretização do princípio da defesa do consumidor quando se verifica que o emprego do princípio da seletividade permite o Executivo modificar

²⁹³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação em mandado de segurança nº 2002.05.00.003705-8. Relator Desembargador Federal Castro Meira. **Diário da Justiça da União**, 20.jun.2002, p. 492.

²⁹⁴ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 248.

²⁹⁵ GRAU, Eros. **Ibidem**, p. 249-250.

alíquotas, nos limites da lei, tendo em vista a essencialidade do produto”²⁹⁶. A escassez de estudo só significa que se trata de campo aberto e carente de reflexões doutrinárias.

Nesse esforço, destaca-se a própria iniciativa privada (Sociedade civil) que, diante da omissão aparentemente intencional do Estado, tem procurado demonstrar ao consumidor o quanto pesa no preço dos produtos. O tributo exacerbado acaba por negar o acesso dos consumidores aos serviços e produtos, muitas vezes essenciais à existência digna. Veicula a imprensa que a “carga de tributos (...) chega a um terço do preço de um litro de leite, 38% de uma televisão, 45% da conta de luz ou mesmo 56% do custo de uma cervejinha”, sendo o primeiro produto necessário à boa saúde e o terceiro à condição de existência digna. “Segundo pesquisa encomendada pela Associação Comercial de São Paulo, 74% dos brasileiros não sabem quanto pagam de impostos nos bens e serviços que consomem” e, de acordo com Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), em média, cada brasileiro paga R\$ 3,9 mil em tributos por ano²⁹⁷. Diga-se que tais pesquisas levaram em consideração apenas o custo tributário, e não o custo de transação.

O artigo 150, § 5º da Constituição – formalmente Sistema Tributário Nacional – textualmente dispõe que a “lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidem sobre mercadorias e serviços”. Roberto Ferraz vê no citado artigo da Constituição manifestação do princípio da transparência fiscal, pontuando que os tributos indiretos no Brasil correspondem a cerca de 75% da arrecadação sem que o consumidor seja informado. “Nos Estados Unidos, os preços são divulgados líquidos de impostos, ficando sua incidência evidente em cada aquisição (...), de maneira destacada” e “tais impostos não chegam a 10%”, argumenta o autor antes de acrescentar que no âmbito da União Européia o imposto sobre as vendas “chega a um máximo de 18,5% e vem destacado em qualquer operação comercial”²⁹⁸.

Ainda segundo Roberto Ferraz, a falta de transparência ao consumidor começa com a variedade de alíquotas e não uniformidade dos tributos incidentes sobre a venda e consumo (IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS), que dificultam a informação. “Não é difícil que cheguem à casa dos 45% do preço do bem ou serviço, especialmente naqueles mais essenciais: a energia

²⁹⁶ SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Op.cit.*, p. 96-97.

²⁹⁷ **Correio brasileiro**. Disponível em <<http://www.fenacon.org.br/pressclipping/2006/junho2006/correiobrasiliensecorreiobrasiliense010606.htm>>. Acesso em 27.out.2008.

²⁹⁸ FERRAZ, Roberto. O princípio de transparência tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 30, p. 442-472, 2005, p. 455.

elétrica, os combustíveis e a telefonia”. Lembra também que, quando as empresas de telefonia divulgaram na fatura enviada ao consumidor o custo dos tributos incidentes, o Ministério Público Federal atuou contra os consumidores ao propor ação civil pública para impedir a discriminação dos tributos na fatura²⁹⁹.

Recentemente, calha acrescentar, o Superior Tribunal de Justiça confirmou a decisão judicial que impede as empresas de telefonia de consignarem as contribuições do PIS e da COFINS na fatura. O Ministro Herman Benjamin houve por bem entender que “a concessionária não apontou norma legal capaz de fundamentar sua pretensão. E, depois, porque o PIS e a Cofins não incidem sobre cada operação individualizada de cada consumidor, mas sobre o faturamento global da empresa”³⁰⁰. Com ou sem destaque na fatura, as duas contribuições sociais efetivamente incidem e invariavelmente compõem o custo do serviço do serviço, sendo, do ponto de vista do financeiro, repassado ao consumidor. E se for para depender do legislador tomar a iniciativa de dispor o que o artigo 150, § 5º da Constituição em consonância do inciso V do artigo 170, já dispôs, pouco provável que seja feita a defesa do consumidor.

Mais a mais, a relação da tributação com a defesa do consumidor ocorre não só na informação do custo tributário mas principalmente na formação do preço, para o que se considera além do custo tributário, o custo de transação, e indiretamente no estabelecimento da livre concorrência. Dito melhor este último, a legislação tributária que inibe a livre concorrência reduz a oferta de mercadorias e serviços, afetando indiretamente o interesse do consumidor.

4.8 DEFESA DO MEIO AMBIENTE

O meio ambiente é outro tema caro à Ordem Econômica Constitucional. Além de aparecer como garantia e direito fundamental no artigo 5º, inciso LXXIII, e ser reprisado nos artigos 23, incisos VI e VII, 24, incisos VI e VIII, 129, inciso III, 174, § 3º, 177, § 4º, 200, inciso VIII, 216, mereceu capítulo próprio a partir do artigo 225 da Constituição³⁰¹. A

²⁹⁹ FERRAZ, Roberto. O princípio... **Idem**.

³⁰⁰ **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em <http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.estilo=3&tmp.area=398&tmp.texto=89157> Acessado em 27.out.2008.

³⁰¹ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 97.

Emenda nº 42/2003 inseriu no inciso VI do artigo 170 previsão para “tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

A interação entre tributação e meio ambiente é de essência porque tanto o Estado Fiscal como a Constituição Econômica Dirigente pressupõem a exploração da atividade econômica, que não tem donde extrair seus insumos senão da natureza. Por isso não faltam autores que vêm o modelo de produção capitalista como inconciliável com a preservação do meio ambiente, vez que, como não deixa de consignar Washington Peluso Albino de Souza, a “atividade produtiva consta fundamentalmente da utilização, pelo homem, dos ‘recursos naturais’”³⁰².

Segundo Guillermo Foladori, o sistema econômico capitalista gera tendências que agredem o meio ambiente. A primeira tendência é a produção ilimitada, do que decorre o crescimento ilimitado com a conseqüente poluição e depreciação do ambiente tendente ao infinito. A produção ilimitada é decorrente da circunstância da organização econômica e da produção não ser destinada à satisfação das necessidades humanas, mas sim do lucro, que é ilimitado. A segunda tendência é a geração de população excedente, que gera pobreza e trabalho assalariado, bem como compromete a diversidade cultural³⁰³.

Comentando o inciso VI do artigo 170, assevera Ricardo Lobo Torres que o “princípio estampado na Constituição Econômica está em íntimo relacionamento com os princípios da Constituição Tributária”³⁰⁴. Tal não ocorre apenas no sentido negativo, cumpre dizer, mediante tributação elevada para desestimular a pressão sobre o meio ambiente, senão o § 1º do artigo 255 prevê que o Estado assegurará a efetividade do direito de todos ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, servindo a tributação para incentivar a adoção de condutas ambientalmente adequadas, acrescenta Luís Eduardo Schoueri³⁰⁵.

Hugo de Brito Machado, sempre preocupado com a sede do Estado por arrecadação, transcreve lição de posição de Ricardo Saliba da qual se lê que “o que se analisa neste contexto não é a criação de novos impostos, (...) mas sim a possibilidade da arrecadação

³⁰² SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas...** Op.cit., p. 344.

³⁰³ FOLADORI, Guillermo. **Limites do desenvolvimento sustentável**. Campinas: Unicamp, 2001, p. 163-199.

³⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Interação...** Op.cit.

³⁰⁵ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 98.

daqueles já existentes ligados ao meio ambiente, v.g. IPI, ICMS, IPVA, ISS etc.”³⁰⁶. Sustenta Hugo de Brito Machado que a preservação do meio ambiente deve ser conciliada com a livre iniciativa e a propriedade privada, de modo a justificar tratamento diferenciado a contribuintes que exerçam sua atividade econômica de modo a preservar o meio ambiente, dando como exemplo a graduação de alíquotas do IPI e ICMS³⁰⁷.

Muito se tem difundido a idéia do poluidor-pagador, vendo nela Luís Eduardo Schoueri uma projeção da solidariedade pelo fato do artigo 225 deixar “claro que a sua proteção não cabe apenas ao Poder Público, mas também a toda a coletividade”. Para Schoueri, é “a defesa do meio ambiente campo fértil para o emprego de normas tributárias indutoras”, com ressalva de que se deve combiná-la com a livre iniciativa, “já que seria incompatível com o último princípio, que apenas um setor se tornasse ‘irrentável’ por conta da proteção ambiental”³⁰⁸. Aqui a questão entrelaça-se com a propriedade privada, que, consoante já visto, obsta que a tributação prive de economicidade a atividade econômica, quer dizer, irrentável como Schoueri.

De sua parte, lembra Roberto Ferraz que tributo não é pena, só sendo aplicável no âmbito das atividades lícitas, diante do que fica descartada de plano a hipótese de instituir ou majorar o tributo como punição de atividades econômicas. Admissível a tributação diferenciada em função da nocividade ao meio ambiente, mas não como sanção. Para se coadunar com a Ordem Econômica Constitucional, a tributação deve influenciar a decisão econômica do agente a tornar mais interessante a opção ambientalmente adequada, devendo refletir o real custo ambiental. A função do tributo em face da diretiva de preservação ambiental, para Roberto Ferraz, é internalizar ao preço do produto ou serviço o custo que tem para o meio ambiente e, como o autor concebe a CIDE para tanto, a receita arrecadada deve ser dirigida para corrigir a agressão ambiental, ao mesmo tempo em que orienta o comportamento econômico³⁰⁹.

Analisando as espécies tributárias, conclui Roberto Ferraz que os impostos não servem para internalização dos custos ambientais, porque não podem ser exigidos distintamente em

³⁰⁶ SALIBA, Ricardo. O Tributo na Defesa e Preservação do Meio Ambiente. In: FOLMANN, Melissa (coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 261. **Apud** MACHADO, Hugo de Brito. Ordem... **Op.cit.** Hugo de Brito Machado não trata da vedação à destinação da arrecadação de impostos a fundos ou despesas, nem explicita como os impostos ali especificados são ligados ao meio ambiente.

³⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Idem**.

³⁰⁸ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 97-98.

³⁰⁹ FERRAZ, Roberto. Tributação...**Op. cit.**, p. 333-345.

razão dos princípios tributários da igualdade e capacidade contributiva. Servem, por outro lado, para a orientação ambiental as CIDE's principalmente, como instrumento de arrecadação de receitas necessárias para a reparação dos impactos negativos ao meio ambiente; as taxas, que se prestam à proteção ambiental quando exigidas em contraprestação obrigatória a serviços atinentes ao meio ambiente; também as contribuições de melhoria na arrecadação de fundos para a criação de parques e áreas de preservação ambiental e os empréstimos compulsórios, nos casos de calamidades públicas por razões ambientais³¹⁰.

Adverte José Casalta Nabais que “nem toda a tributação ecológica ou ambiental se configura como (verdadeira) extrafiscalidade” porque a defesa do meio ambiente permeia todo o ordenamento jurídico, “a ela não sendo por conseguinte insensível o próprio ordenamento jurídico-fiscal”. Ademais, assevera o autor português que não se exclui a hipótese de verdadeiros tributos com finalidade precipuamente financeira (fiscal) destinados a obter receitas para realização de objetivos ecológicos por meio de fundo destinado. Acrescenta que, em face da defesa da idéia do poluidor-pagador, a tendência é a preferência por taxas (ou tributos bilaterais) ambientais, cuja arrecadação, embora seja difícil quantificar, tenha “por base essa mesma curva de custos”, e não por impostos que devem se pautar na universalidade dos encargos fiscais³¹¹.

É oportuna, contudo, a crítica de Luís Eduardo Schoueri no sentido de que a importância da tributação na preservação ambiental não pode se esgotar na internalização de externalidades, pois que tal idéia não é suficiente para resolver todas as questões ambientais, como a irreversibilidade do impacto sobre o meio ambiente, o seu caráter global, mundial e dinâmico, as dificuldades em valorar os custos e benefícios futuros de uma medida ambiental, devendo-se considerar ainda que a preservação ambiental envolve o interesse das gerações futuras³¹².

Outra crítica importante à idéia do poluidor-pagador é que ela tende à elitização da poluição do meio ambiente, privilegiando uns em detrimento da maioria da população mundial. Melhor dito, ao internalizar o custo do meio ambiente no preço final do produto ou serviço, a tendência é que apenas as classes economicamente avantajadas tenham acesso aos recursos ambientais e aos produtos e serviços deles derivados. O encarecimento do preço tende a deixar à margem as classes de menor poder econômico aquisitivo, contrariando de

³¹⁰ FERRAZ, Roberto. *Ibidem*, p. 346-352.

³¹¹ NABAIS, José Casalta. *Op.cit.*, p. 653-654.

³¹² SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Op.cit.*, p. 98.

morte a diretiva da existência digna, que impõe seja a atividade econômica desenvolvida para oferecer bem-estar e dignidade a todos. A experiência com medicamentos, embora não seja em razão do custo ambiental e sim dos direitos de propriedade industrial, bem demonstra como o encarecimento do produto significa a negativa de acesso das classes menos favorecidas economicamente.

Dos efeitos da tributação sobre a reciclagem no processo industrial comenta Hugo de Brito Machado. Além de simpático à idéia de favorecimento tributário para quem exerce atividade de coleta e reciclagem de lixo, defende que as indústrias que utilizam a reciclagem de lixo como matéria-prima, ao contrário de ficarem sujeitas ao ICMS na condição de substituta tributária, como ocorre em alguns Estados, tenham crédito do imposto no valor correspondente ao que foi recolhido na circulação do produto (lixo) reciclado, para que não seja mais gravoso e por decorrência da não-cumulatividade, o mesmo valendo para o IPI³¹³.

Em relação ao IPI, acrescenta que a reciclagem, por importar renovação ou restauração de produto para utilização, afigura-se como industrialização, afastando a incidência do ISS. Mais a mais, recomenda Hugo de Brito Machado a elevação de alíquotas de produtos que sejam degradantes ao meio ambiente em razão da essência, da forma de utilização ou embalagem, com a ressalva de que medidas tais devem ser precedidas de grupos de estudos com técnicos conhecedores do processo industrial e impacto ambiental³¹⁴.

A doutrina tem se preocupado com a internalização das externalidades ambientais e com a tributação indutora à preservação do meio ambiente. Pouca, no entanto, tem sido a dedicação quanto às regras da legislação tributária que, conscientemente ou não, influenciam os agentes econômicos à adoção de condutas ambientalmente indesejáveis, como essa do ICMS citada por Hugo de Brito Machado e as relativas ao denominado regime não-cumulativo do PIS e da COFINS³¹⁵.

4.9 REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS E SETORIAIS

O equilíbrio social e econômico das diversas regiões e setores do Brasil, do que é corolário a erradicação da pobreza, é tema que constitui objetivo fundamental da República

³¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Ordem... **Op.cit.**

³¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Idem.**

³¹⁵ Sobre o regime não-cumulativo do PIS e COFINS, vide item 5.2 adiante.

Federativa (artigo 3º, inciso III). A ele se ligam o desenvolvimento nacional (inciso II do artigo 3º) e a soberania econômica (artigo 170, inciso I), pois a redução das desigualdades internas exacerbadas é condição para tanto. Aparece ainda no artigo 43, § 2º, inciso III e artigo 165, § 7º da Carta Política de 1988.

Com razão anota Celso Ribeiro Bastos que “a economia não pode ser posta a serviço tão-somente de um desenvolvimento (...) com sacrifício inclusive de uma justa retribuição dos benefícios desse processo” senão que “o desenvolvimento não é o fim em si, mas um simples meio para o bem-estar geral”. Daí que o desenvolvimento do país passa pela redução do desequilíbrio acentuado de rendas tanto regional como social (setorial), havendo simetria na evolução da melhoria das condições sociais (existência digna) e do desenvolvimento econômico³¹⁶. A primeira parte da assertiva do autor remete à diretiva da existência digna, acima estudada.

No que tange à tributação, o artigo 151 tratou de explicitar no âmbito do Sistema Tributário formal a legitimidade da concessão de tributação diferenciada destinada à promoção do equilíbrio de desenvolvimento entre as diferentes regiões do País. O artigo 43, § 2º, inciso II, da Constituição também prevê a concessão de benefícios e incentivos fiscais, mediante isenção, redução ou diferimento de tributos federais de pessoas físicas ou jurídicas, tendentes à promoção do desenvolvimento das regiões menos favorecidas do País.

A esse respeito, decidindo sobre a diferenciação de alíquota de IPI para açúcar de cana em função da região, enfatizou o Ministro Eros Grau que “O Decreto 420/92 estabeleceu alíquotas – incentivo fiscal – visando dar concreção ao preceito veiculado pelo art. 3º da Constituição, ao objetivo da redução das desigualdades regionais e do desenvolvimento nacional”³¹⁷.

Um dos casos mais expressivos é o da Zona Franca de Manaus, criada muito antes do advento da Constituição de 1988 pela Lei nº 3.173/57, com as alterações do Decreto-lei nº 288/67, que estabeleceu a Zona Franca de Manaus como área de comércio livre e incentivos tributários especiais instituídos “com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro (...) dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram”. A Constituição de 1988, vale recordar,

³¹⁶ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op.cit.**, p. 32-33.

³¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental no agravo de instrumento nº 630.997. Relator Ministro Eros Grau. **Diário da Justiça da União**, 18.mai.2007, p. 107.

tratou de colocar no seu texto de maior hierarquia jurídica a manutenção da Zona Franca de Manaus até o ano de 2013 (artigo 40 do ADCT).

Contudo, na busca por redução das desigualdades regionais, notadamente da região amazônica, não se pode descuidar da preservação ambiental, diretiva por igual, já se viu acima, da Ordem Econômica Constitucional. Portanto, o espaço da tributação fica circunscrito entre prestigiar a redução das desigualdades regionais sem, no entanto, induzir à exploração econômica das regiões do país que demandam a preservação ambiental.

Sob outro ângulo de reflexão, Luís Eduardo Schoueri vê no inciso VII da Ordem Econômica capital importância na propalada guerra fiscal entre os entes da Federação, “onde se poderia invocar tal princípio para permitir aos Estados a concessão de incentivos fiscais, independentemente de autorização por meio de convênio”, ressalvado o caso do ICMS para o qual há previsão constitucional específica exigindo deliberação conjunta dos Estados Federados (artigo 155, inciso XII, alínea “g”)³¹⁸. Assim, com exceção do ICMS, a redução das desigualdades regionais poderia justificar a chamada guerra fiscal.

Há afronta o inciso VII do artigo 170 da Constituição sempre que a tributação tender a acentuar as desigualdades regionais. Com esse fundamento, Hugo de Brito de Machado e Hugo de Brito Machado Segundo chegam a sustentar, em face da isenção do IRPJ concedida pelo artigo 13 da Lei nº 4.329/63 para empresas com empreendimentos instalados na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), a ilegitimidade da CSLL incidente sobre esses contribuintes por vê-la como uma burla àquela isenção fundada do desenvolvimento regional³¹⁹.

Por fim, merece registro a observação Gerd Rothmann acerca de que desoneração tributária e a redução das desigualdades regionais encerra certo paradoxo, porquanto, na medida em que se concedem incentivos tributários para promoção do desenvolvimento regional ou redução das desigualdades regionais ou sociais, o Estado deixa de arrecadar recursos necessários ao custeio de obras de infra-estrutura e outras atividades necessárias ao

³¹⁸ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 99-100.

³¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Isenções regionais do imposto de renda e a constituição social sobre o lucro. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 65, p. 50-67, fev.2001.

desenvolvimento da mesma região³²⁰. A observação é válida principalmente para os tributos de competência dos Estados e Municípios da Federação brasileira.

4.10 VALORIZAÇÃO DO TRABALHO HUMANO E BUSCA DE PLENO EMPREGO

A valorização do trabalho humano e busca do pleno emprego são diretivas correlatas³²¹, embora conceitualmente distintas. A valorização do trabalho humano constitui tema crucial da Constituição de 1988, que aparece no artigo 1º como valor social do trabalho, sobre o qual se funda a República Federativa e inspira o regime jurídico constitucional do trabalho contido no artigo 7º (proteção contra despedida arbitrária, direito ao seguro desemprego, indenização por tempo de serviço (FGTS), salário mínimo etc.). E o direito ao trabalho, como lembra Fernando Facury Scaff, consta do Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, integrado ao ordenamento constitucional brasileiro pelo Decreto nº 591/92, tendo, portanto, força da emenda constitucional (§ 3º do artigo 5º)³²².

Carlos Ayres Britto associa o valor do trabalho humano à democracia, ponderando que, assim como não há democracia sem a proteção dos direitos e garantias individuais que veiculam a dignidade da pessoa humana e os direitos sociais à habitação, ao transporte, à saúde, à educação etc., “não há concreta vivência dos direitos e garantias individuais sem o desfrute de franquias trabalhistas que possibilitem ao trabalhador e respectiva família um auto-sustento econômico”³²³. Desta forma, o autor aproxima a valorização do trabalho humano e a busca de pleno emprego. Implicitamente também se associa à diretiva da justiça social, que, como já se disse, reclama que se assegurem a todos condições materiais para vivência física, política, espiritual etc.

Já das lições de Eros Grau depreende-se que a valorização do trabalho humano equivale à afirmação do valor social do trabalho, que na interação com as demais diretivas da Ordem Econômica Constitucional “expressam prevalência dos valores do trabalho na conformação da ordem econômica – prevalência que José Afonso da Silva reporta como

³²⁰ ROTHMANN, Gerd. Tributação... **Op.cit.**

³²¹ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 253.

³²² SCAFF, Fernando Facury. SCAFF, Fernando Facury. PIS e Cofins não cumulativos e os direitos fundamentais. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 151, p. 15-27, abr.2008, p.17-19.

³²³ BRITTO, Carlos Ayres. **Op.cit.**, p. 190.

prioridade sobre os demais valores da econômica de mercado”³²⁴. Acrescenta Celso Ribeiro Bastos que a valorização do trabalho humano é idéia de contraposição ao castigo ou escravo, expressando que “o trabalho deve fazer jus a uma contrapartida monetária que torne materialmente digno”³²⁵.

O sentido das afirmações da valorização do trabalho e do valor social do trabalho, entretanto, “é nebuloso, podendo, em tese, transitar desde o que Habermas refere como ‘utopia de uma sociedade do trabalho’ (...) até, meramente, a trivial concepção da sociedade moderna e sua dinâmica central como ‘sociedade do trabalho’”, como adverte Eros Grau, antes de observar que, ademais, os interesses que movem os titulares de capital e de trabalho são em essência distintos, do que se pode denotar que, com tal diretiva, “o capitalismo moderno, renovado, pretende a conciliação e composição entre ambos. Essa pretensão é instrumentalizada através do exercício, pelo Estado (...), de uma série de funções”³²⁶.

A busca do pleno emprego expressa a idéia de expansão das oportunidades de emprego produtivo, que “são expressões que conotam o ideal keynesiano de emprego pleno de todos os recursos e fatores da produção”. Destarte, a busca do pleno emprego correlaciona-se com a função social da propriedade, externando que o proprietário ou o controlador dos meios de produção deve realizar o pleno emprego. “Do caráter conformador do princípio decorrem conseqüências marcantes, qual, entre eles, o de tornar inconstitucional a implementação de políticas públicas recessivas”, arremata Eros Grau³²⁷.

O pleno emprego, todavia, não comporta interpretação literal, haja vista que o modelo de produção capitalista pressupõe mão-de-obra excedente, sendo, portanto, incompatível com um regime de emprego pleno. Celso Ribeiro Bastos identifica essa divergência na evolução da doutrina econômica: a defendida por Pigou, para quem o sistema econômico em regime de livre concorrência tenderia, espontaneamente, ao “pleno emprego da generalidade dos recursos, inclusive da mão-de-obra”; e a teoria de Keynes, segundo a qual ao Estado caberia criar os meios necessários de estímulo para geração de postos de trabalho, de acordo com a lógica de que, ao estimular o sistema econômico, aumenta-se o ritmo de trabalho e a ocupação dos meios de produção³²⁸.

³²⁴ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 199.

³²⁵ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op.cit.**, p. 16.

³²⁶ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 198-199.

³²⁷ GRAU, Eros. **Ibidem**, p. 253.

³²⁸ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op.cit.**, p. 34-35.

A busca do pleno emprego também não se confunde com o direito trabalhista, como observa Washington Peluso Albino de Souza, pois o direito trabalhista é próprio da microeconomia, enquanto o direito geral ao trabalho refere-se à macroeconomia. “Aqui surgem, portanto, questões como a do ‘mercado de trabalho’, a do ‘desemprego’ e outras”, demandando a criação e ampliação dos postos de empregos, além de inserir temas sobre acidentes de trabalho, velhice, reclusão, desemprego involuntário, incorporação ao salário, benefícios, integração ao mercado de trabalho, capacitação de recursos humanos, formação de mão-de-obra etc.³²⁹.

Selma Ferraz, que adota concepção filosófica ao invés de sociológica da valorização do trabalho, também o distancia do pleno emprego. Entende que o “valor do trabalho é fruto de crescimento moral (intelectual e espiritual)” e corresponde à descoberta vocacional de cada indivíduo, tendo assim valor em si mesmo, não dependendo de ser extrinsecamente valorizado, embora o mercado o faça. Ao invés de sacrifício ou esforço individual, a autora vê o trabalho como condição de expressão, insuscetível de ser obstado ou ditado pelo Estado³³⁰. Nesse sentido, a valorização do trabalho não guarda correlação necessária com o pleno emprego.

A busca do pleno emprego, para a autora, exige a criação artificial de empregos, isto é, fora da espontaneidade do mercado, exigindo o uso da força do Estado ou a subutilização da capacidade intelectual mediante a burocratização ou mecanização do trabalho. A geração de empregos não necessariamente se traduz em valorização do trabalho, lembrando Selma Ferraz que na China há cidades fabricantes, que empregam na maioria jovens meninas, que ocupam alojamentos péssimos e com salários mensais de US\$ 100,00, gerando emprego sem a valorização do trabalho humano. A busca do pleno emprego fora do reconhecimento vocacional redundaria “*em mecanização ou burocratização do trabalho, portanto em desvalorização do homem*”, conclui a autora³³¹.

“Atua a norma tributária indutora no sentido proposto quando premia a atividade geradora de empregos em relação à especulativa”, aduz Luís Eduardo Schoueri³³²⁻³³³. Pelo

³²⁹ SOUZA, Washington Peluso Albino de Souza. **Primeiras...** *Op.cit.*, p. 376-377.

³³⁰ FERRAZ, Selma. **Op.cit.**

³³¹ FERRAZ, Selma. **Idem.**

³³² SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 100.

³³³ Critica Selma Ferraz, defendendo que a criação de postos de emprego decorre da livre iniciativa no mercado, devendo o Estado abster-se de tanto. Argumenta com casos empíricos, dizendo que, apesar de reduzir a alíquota do IPI para carros ditos populares com o propósito de aumentar a oferta de empregos, foi a venda de

ângulo inverso da análise, encerra irremediável contradição com tais diretivas da Ordem Econômica de valor social do trabalho e pleno emprego a tributação que se traduza em desestímulo à geração de postos de trabalho ou que lhe reduz o valor. Incisiva a conclusão de Fernando Facury Scaff acerca de que “estabelecer normas que claramente incentivam o desemprego (...) é violar todos estes Princípios e Regras acima transcritos”³³⁴.

A busca do pleno emprego ainda tem inspirado o debate acerca da tributação sobre a remuneração do trabalho (inciso I, alínea “a”, do artigo 195). Daí que a inserção do § 9º no artigo 195 da Constituição pela Emenda nº 20/98 teria visado a prestigiar a busca de pleno emprego, ao admitir que as contribuições sociais de custeio da Seguridade Social tenham alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em função da utilização intensiva da mão-de-obra³³⁵. Mas com a boa intenção não vincula o malfeitor, não é de espantar que a previsão constitucional seja invocada pela União para aumentar a arrecadação tributária em relação aos contribuintes que exercem atividades econômicas que utilizam pouca mão-de-obra, como sói ter sido a chamada contribuição previdenciária das agroindústrias (alínea “a” do inciso I do artigo 195), relativamente ao que a Lei nº 10.256/2001 alterou a base de cálculo e alíquota, passando a incidir sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, ao invés da folha-de-salário³³⁶.

4.11 MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE

Originariamente a Constituição de 1988 nada previu formalmente no Título VI (Da Tributação e do Orçamento) a respeito do regime tributário diverso para microempresas e empresas de pequeno porte. Tal regime tributário foi concebido no Título VII, formalmente ao meio da Ordem Econômica Constitucional, nos artigos 170, inciso IX, e 179. Dispõe o artigo

carros com motor 1.4 (sem redução de alíquota) que incrementou as vendas; que, apesar da redução do IPI para indústrias de brinquedos na década de 1990, a oferta de emprego caiu de 32.250 em 1990 para 15.000 em 1995; que, apesar da redução de alíquotas de ICMS paulista para o setor de calçados, têxtil e álcool hidratado, o aumento de ofertas de trabalho decorreu do aumento de exportações. Para a autora, a adoção de medidas tributárias “configura *ingerência fiscal inconstitucional* por desrespeitar a *isonomia* que deve prevalecer entre todos os setores da economia” (**Op.cit.**).

³³⁴ SCAFF, Fernando Facury. PIS... **Op.cit.**, p. 20.

³³⁵ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 100.

³³⁶ Por certo que, da parte da Fazenda Pública, argumenta-se que a alteração foi em razão da informalidade do emprego nas agroindústrias, visando a evitar a sonegação fiscal. Mas o argumento da Fazenda não descarta a hipótese, a nosso ver mais crível, de que a alteração foi com o objetivo principal de aumentar a arrecadação.

179 que o Estado dispensar-lhes-ia tratamento jurídico diferenciado visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações, inclusive tributárias e previdenciárias, enquanto o inciso IX do artigo 170, na redação da Emenda nº 06/95, previu um tratamento favorecido para empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e com sede e administração do País.

Nenhuma previsão formal do regime havia no Sistema Constitucional, tendo sido a doutrina que cuidou de interpretar sistematicamente os dois artigos para concluir, na dicção de Celso Ribeiro de Bastos, que “(...) é compreensivo que se tenha querido dar um tratamento favorecido a essas empresas (...). O mesmo se pode dizer relativamente aos tributos”³³⁷⁻³³⁸ A experiência com o Simples Federal instituído pela Lei nº 9.317/96, vale recordar, ocorreu a despeito de previsão expressa no Título VI do Sistema Tributário, bem demonstrando a unidade da Ordem Econômica com o Sistema Tributário Constitucional.

Só com a Emenda nº 42/2003 a previsão foi inserida formalmente no Sistema Tributário, com o acréscimo da alínea “d” e do parágrafo único ao artigo 146, atribuindo ao legislador complementar a competência para definir um tratamento diferenciado e favorecido para aquelas empresas, “inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previdenciárias previstas no art. 195, I, §§ 12 e 13 e da contribuição a que se refere o art. 239”.

No parágrafo único do artigo 146 ficou disposto que a lei complementar poderá também criar “(...) regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, desde que seja optativo para o contribuinte e com repasse imediato e incondicional às pessoas políticas do produto da arrecadação, podendo ainda “(...) ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado” e “a arrecadação, fiscalização e cobrança (...) ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes”.

Ensina Eros Grau que o inciso IX do artigo 170 da CF retrata, na classificação de Canotilho, princípio constitucional impositivo, de caráter conformador, e que, embora não seja propriamente diretriz na dicção de Dworkin, atende à reivindicação social e, portanto,

³³⁷ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op.cit.**, p. 36-37.

³³⁸ No mesmo sentido vide MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo. **Simples Nacional. Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 76.

constitui em termos relativos uma cláusula transformadora³³⁹. Trata-se de “norma constitucional de conteúdo nitidamente programático”, arrematam James Marins e Marcelo Bertoldi³⁴⁰, enquanto Washington Peluso Albino de Souza manifesta que, ao contemplar “de modo especial as chamadas microempresas e as empresas de pequeno porte”, a Constituição fê-lo “como um dos ‘princípios’ da Ordem Econômica”³⁴¹.

A inserção dos artigos 170 e 179 na Constituição é resultado da consciência política, depois de muito se afirmar que empresas multinacionais favoreciam a economia nacional, da necessidade de fortalecer a pequena empresa nacional para evitar o abuso do poder econômico daquelas³⁴², preservar o mercado e a soberania nacional (inciso I do artigo 170), gerar empregos etc. Tanto que o artigo 219 enuncia o mercado interno como integrante do patrimônio nacional, com a prudente advertência de Eros Grau que, por óbvio, não significa que o mercado integre o patrimônio público ou que seja bem de uso comum, mas que “(...) a Constituição o toma como expressão da soberania econômica nacional”³⁴³.

A segunda parte do artigo 219 prevê o incentivo do mercado visando a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar e a autonomia tecnológica do País, sendo intuitivo que o desenvolvimento do mercado nacional e a autonomia do país passam pelo desenvolvimento das empresas brasileiras de que trata o artigo 170 na redação da Emenda nº 06/95.

Tal tributação diferenciada também se relaciona com a busca do pleno emprego (inciso VIII do artigo 170), vez que, como diz Celso Ribeiro Bastos, tais empresas são responsáveis por grande número de empregos. E o “desenvolvimento tecnológico (...) permite que se desenvolva, por meio de empresas de pequeno porte, o que antes era próprio de grandes indústrias com inumerável contingente de trabalhadores” de modo que a “descentralização dessa atividade massificada por unidade de pequeno porte é sem dúvida benéfica, quer do ponto de vista social, econômico, quer até mesmo do ecológico”³⁴⁴.

Marçal Justen Filho enfatiza a sua importância para o controle do poder econômico, vez que “reflete a proposta de que a ordem jurídica deve atribuir compensações aos

³³⁹ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 254.

³⁴⁰ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo. **Simples... Op.cit.**, p. 77.

³⁴¹ SOUZA, Washington Peluso Albino de. A experiência brasileira de constituição econômica. **Revista de informação legislativa**. Brasília: Senado Federal. n. 102, abr/jun.1989, p. 38-39.

³⁴² SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Idem**.

³⁴³ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 255.

³⁴⁴ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op.cit.**, p. 36 e 187.

economicamente hipossuficientes”, acrescentando tratar-se de “solução destinada a promover a isonomia” por compensar “a insuficiência de sua capacidade econômica para competir com as grandes empresas” e que “a proteção às pequenas empresas se faz não apenas no interesse individual dos seus titulares, mas também para ampliação da competição ao interno do sistema econômico”, presumindo-se que a participação de pequenas empresas no mercado pode neutralizar os efeitos indesejáveis de monopólios e oligopólios³⁴⁵.

Corroboram James Marins e Marcelo Bertoldi que o Simples Nacional tem “o propósito de tornar eficazes, no terreno fiscal, os princípios constitucionais da diferenciação e do favorecimento jurídico” prestigiando “a valorização do trabalho humano, a garantia da livre iniciativa, a existência digna e a justiça social”³⁴⁶.

De sua parte, Luís Eduardo Schoueri e Gerd Rothmann vêem o regime diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte como prevenção da livre concorrência na medida em que milita em favor da existência de maior número de agentes econômicos³⁴⁷. Schoueri, outrossim, defende a incompatibilidade do efeito cumulativo da tributação com o favorecimento de microempresas e pequenas empresas, haja vista aquele induzir à verticalização (concentração) dos agentes econômicos³⁴⁸.

Portanto, tal diretiva da Ordem Econômica toca a concentração de mercado, o abuso de poder econômico, a distribuição equânime de riquezas, a geração e valorização do trabalho, o desenvolvimento de tecnologia nacional, a livre iniciativa, a economia informal etc. Quer a Constituição Econômica Dirigente de 1988 que as microempresas e as empresas de pequeno porte ocupem maior espaço no mercado, produzam tecnologia própria, ampliem os postos de trabalho etc., de modo que, em última instância, resulte distribuição de riqueza mais equânime – leia-se justiça social.

Diga-se que a Emenda nº 42, nesse sentido de implementar as diretivas da Ordem Econômica, pouco cresceu. Pode-se dizer que, do ponto de vista da Ordem Econômica, a alteração relevante foi prever um regime único para arrecadação dos tributos devidos aos três entes políticos, o que realmente simplifica a administração tributária por parte das empresas, reduzindo inclusive os custos de transação. Outra alteração importante foi a de contemplar

³⁴⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. **O estatuto da microempresa e as licitações públicas**. São Paulo: Dialética. 2007, p. 20.

³⁴⁶ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo. **Simples...** *Op.cit.*, p. 69 e 76.

³⁴⁷ ROTHMANN, Gerd. **Tributação...** *Op.cit.*

³⁴⁸ SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Op.cit.*, p. 101.

que as condições para o enquadramento poderão ser diferenciadas por Estado, o que se justifica diante da diretiva constitucional de redução das desigualdades regionais.

Já o fato de conferir ao legislador complementar, ao invés do ordinário, a definição desse tratamento diferenciado e favorecido, ou a forma de distribuição da arrecadação entre os entes políticos tributantes, ou a fiscalização e a cobrança de modo compartilhado, conquanto possam ser alterações importantes para o Sistema Tributário de arrecadação e repartição de receitas, como frisam James Marins e Marcelo Bertoldi³⁴⁹, do ponto de vista da Ordem Econômica pouco contribuiu. A previsão formal no Sistema Tributário era dispensável, tanto que desde 1997 o regime já valia sem a previsão no artigo 146 e, mesmo depois de inserida, continuou a valer a despeito de lei complementar até o advento da Lei Complementar nº 123/2006.

Não por isso o regime do Simples Nacional pode tudo. Suas regras precisam ser cotejadas com a Ordem Econômica. Tal regime tributário viola a Constituição sempre que se distrair desses objetivos depreendidos do artigo 170. O fato da Emenda nº 42/2003 outorgar competência ao legislador complementar para definir o Simples não significa que o legislador possa definir qualquer regra. Ao contrário, vale sempre reprimir, como o Simples releva uma intervenção por indução do Estado na organização econômica, suas regras somente serão válidas se dirigidas para atender à Ordem Econômica Constitucional.

Cumprir dizer, com James Marins e Marcelo Bertoldi, que as regras do Simples Nacional devem ser destinadas aos “contribuintes que façam jus ao princípio constitucional”³⁵⁰; ou nas palavras de Marçal Justen Filho, “a diferenciação em favor de um conjunto de situações deve ser um meio adequado à realização dos valores protegidos pelo Ordenamento Jurídico”, pois “a validade da discriminação depende da preservação sistêmica dos valores consagrados pela ordem jurídica. Não se admite que (...) se produza tratamento jurídico que comprometa princípios e valores protegidos pela ordem vigente”³⁵¹; ou ainda no dizer de Luís Eduardo Schoueri, “o favorecimento encontra limite na própria diferenciação,

³⁴⁹ Ponderam James Marins e Marcelo Bertoldi que se trata de um microssistema consubstanciado num “(...) conjunto delimitado de princípios e normas tributárias em sentido amplo, que prescrevem o modo e os limites materiais, formais e processuais da sua aplicabilidade. (...) não opera, no entanto, isolado do sistema geral, ao qual se remete, especial à Constituição Federal e ao CTN” (MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo. **Simples... Op.cit.**, p. 70-71).

³⁵⁰ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo. **Ibidem**, p. 71.

³⁵¹ JUSTEN FILHO. **Op.cit.**, p. 19-21.

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-concorrência”³⁵².

Assim, para argumentar com o absurdo, não pode o legislador complementar, a pretexto de exercer a competência que lhe foi conferida pela Emenda nº 42/2003, instituir um regime favorecido para empresas com faturamento superior a dezenas de milhões de reais, ou que dominem o mercado, conceituando-as como microempresas. Regras tais seriam colidentes com a Ordem Econômica Constitucional que justificam, mas ao mesmo tempo limitam, o Simples Nacional, sendo tão inconstitucionais quanto as que violam as normas do Sistema Tributário.

O Supremo Tribunal Federal, no caso da vedação pela Lei nº 9.317/96 do referido regime às sociedades de profissionais liberais em que se cogitou de violação do inciso II do artigo 150, ainda que timidamente, delineou que a legitimidade do chamado regime do Simples depende de atender às diretivas dos artigos 170, inciso IX, e 179 da Constituição³⁵³. Em que pese o pedido tenha sido julgado improcedente, importam as premissas da decisão. O Pretório Excelso julgou legítima a vedação às sociedades de profissionais liberais porque não estava em desacordo com os artigos 170, inciso IX, e 179, o que significa, *a contrario sensu*, que as regras que estiverem em dissonância com as citadas diretivas inconstitucionais são³⁵⁴.

Consignou o Ministro Maurício Corrêa que “a Lei 9.317/96 atendeu aos objetivos constitucionais de protegê-las contra o abuso do poder econômico, de retirá-las da economia informal e de possibilitar-lhes o desenvolvimento (...), gerando (...) número de empregos”, concluindo adiante que a sociedades de profissionais liberais “não sofrem (...) domínio de mercado (...); não se encontram (...) no contexto da economia informal; (...) estão em condições de disputar o mercado (...); não constituiriam em (...) escala (...) empregos”, justificando por essas razões a negativa do regime do Simples.

Veja-se bem que não foi dito que o legislador ordinário (Lei nº 9.317/96) poderia, a seu exclusivo critério, estabelecer o Simples Federal. Ao contrário, o que decidiu o Pretório Excelso é que o regime tributário específico para microempresas e empresas de pequeno porte

³⁵² SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Op.cit.*, p. 100-101.

³⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643. Relator Ministro Maurício Corrêa. **Diário da Justiça da União**, 14.mar.2003, p. 27.

³⁵⁴ Essa decisão tem sido mal compreendida pelos Tribunais Regionais (v.g., acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no Agravo de Instrumento nº 2001.04.01036708-5, relatoria da Desembargadora Federal Maria Lúcia Leiria, **Diário da Justiça União**, 20.08.2003, p. 620) que, numa leitura tão apressada quanto enganosa, vêem nela uma delegação irrestrita ao legislador.

deve atender aqueles “(...) objetivos constitucionais de protegê-las contra o abuso do poder econômico, de retirá-las da economia informal e de possibilitar-lhes o desenvolvimento do próprio negócio (...) desse modo, maior número de empregos (...)” e que por essa razão a Lei nº 9.317 seria válida ao não ter contemplado no Simples Federal as situações incompatíveis com o tratamento preconizado pelos artigos 170 e 179 da Constituição.

4.12 LIVRE INICIATIVA E LIVRE EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA

Por última, as diretivas da livre iniciativa e do livre exercício da atividade econômica são correlatas, guardada a distinção conceitual. Ao lado do valor social do trabalho, a livre iniciativa aparece no artigo 1º da Constituição como fundamento da República Federativa e no *caput* do artigo 170 como diretiva da Ordem Econômica Constitucional. O livre exercício da atividade econômica, além da previsão no parágrafo único do artigo 170, tem espaço no artigo 5º, inciso XIII, segundo o qual é assegurado o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, desde que atendidas as qualificações profissionais contidas em lei.

Sob o enfoque da igualdade, o artigo 150, inciso II reafirma formalmente no capítulo do Sistema Tributário Constitucional ser vedado aos entes tributantes impor tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida “qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercidas”.

Ensina Eros Grau que a livre iniciativa, deveras, é desdobramento do ideal de liberdade, de modo que seu conceito não se esgota na mera liberdade econômica ou liberdade de iniciativa econômica, nem se trata de simples afirmação do liberalismo econômico. Substancialmente, a livre iniciativa espelha a resistência ao poder como reivindicação de liberdade individual, social e econômica, e a busca por melhores condições de vida, em face do que o autor a descreve “como *sensibilidade* e *acessibilidade* a alternativas de conduta e de resultado”: *sensibilidade* porquanto “não se pode entender como livre aquele que nem ao menos sabe de sua possibilidade de reivindicar alternativas de conduta e de comportamento” e *acessibilidade* visto que “não se pode chamar livre, também, aquele ao qual tal acesso é sonegado”³⁵⁵.

³⁵⁵ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 201.

Como diretiva da Ordem Econômica da Constituição de 1988, a livre iniciativa “abrange todas as formas de produção, individuais ou coletivas (...). Assim, entre as formas de iniciativa econômica encontramos, além da *iniciativa privada*, a *iniciativa cooperativa* (...), a *iniciativa autogestionária* e a *iniciativa pública*”³⁵⁶. Tal diretiva não se reduz, portanto, apenas ao liberalismo econômico, à liberdade de empresa ou à liberdade de comércio. “Afirmar a livre iniciativa como base é reconhecer a liberdade dos fatores estruturais da ordem, é afirmar a autonomia empreendedora do homem (...). Afirmar-se (...) que a estrutura da ordem está centrada na atividade de pessoas e dos grupos e não na atividade do Estado”³⁵⁷.

A livre iniciativa interage com o valor do trabalho humano, sendo a liberdade base de ambos. Nesse sentido é que Selma Ferraz vê na livre iniciativa manifestação da valorização do trabalho humano, argumentando que o “valor do trabalho vem do fato de ser fruto do homem, de sua liberdade, da sua capacidade inventiva e laboral”³⁵⁸.

“Na iniciativa, em termos de liberdade negativa, da ausência de impedimentos e da expansão da própria criatividade. Na valorização do trabalho humano, em termos de liberdade positiva, de participação sem alienações na construção da riqueza econômica”, acrescenta Eros Grau antes de concluir que, destarte, “há ilimitação no sentido de principiar a atividade econômica, de espontaneidade humana na produção de algo novo, de começar algo que não estava antes”³⁵⁹.

Já “o regime de liberdade de iniciativa econômica é aquele definido pela ordem jurídica. Vale dizer: o direito de liberdade econômica só tem existência no contexto da ordem jurídica, tal como o definido pela ordem jurídica”, averba Eros Grau. Nesse sentido, “liberdade de iniciativa é liberdade pública precisamente ao expressar *não sujeição a qualquer restrição estatal senão em virtude de lei*”, enunciado que tem previsão no parágrafo único do artigo 170. Assim é porque a liberdade de iniciativa não é absoluta nem imune à regulação do mercado pelo Estado³⁶⁰.

³⁵⁶ Esclarece Eros Grau: “Neste sentido, *social*, é que observei, anteriormente (...) que, conotando a expressão *atividade econômica*, no art. 170, o gênero, e não a espécie (*atividade econômica em sentido amplo*, pois), toda ela, inclusive a desenvolvida pelo Estado, no campo dos serviços públicos, deve ser (estar) fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa” (*Ibidem*, p. 207).

³⁵⁷ GRAU, Eros. *Ibidem*, p. 202-203 e 206.

³⁵⁸ FERRAZ, Selma. Princípios... **Op.cit.**

³⁵⁹ GRAU, Eros. **Op.cit.**, p. 206-207.

³⁶⁰ GRAU, Eros. *Ibidem*, p. 203-205.

Em contraponto, diz Celso Ribeiro Bastos que a previsão da liberdade de iniciativa na Ordem Econômica “tem conotação econômica. Equivale ao direito que todos têm de lançarem-se ao mercado de produção de bens e serviços por sua conta e risco”, estando inserto na liberdade de iniciar a atividade econômica a de gestão e empresa. E “liberdade de iniciativa e de empresa pressupõe o direito de propriedade da mesma sorte que é de certa forma uma decorrência deste”³⁶¹⁻³⁶².

Quanto ao livre exercício da atividade econômica, entende Celso Ribeiro Bastos que “cuida de garantir a todos a possibilidade de lançarem-se ao mercado não só como profissionais (...) mas também de levarem adiante a própria empreitada consistente na organização da empresa”. Aduz que, “respeitados os limites impostos pela Constituição ao Estado no campo econômico (arts. 173 e 174)”, não é “lícito à lei fazer depender de autorização (...) atividades não sujeitas à exploração pelo Estado nem a uma especial regulação por parte do poder de polícia”, sendo aceitável a exigência de autorização nos casos de atividades sobre as quais o Estado exerce alguma tutela. “Traduzir-se-á em inconstitucionalidade se a lei extravasar estes limites e passar, ao seu talante, a fazer depender de autorização legislativa as mais diversas atividades” por equivaler à negativa do direito de livre iniciativa³⁶³.

Ainda sobre a o livre exercício da atividade econômica, Luís Eduardo Schoueri reporta-se à experiência no Direito alemão, onde “a liberdade do legislador ao regular o referido princípio (...) vige (...) como direito individual à escolha de uma profissão”. Nesse sentido e para a doutrina alemã, o legislador tem liberdade (discricionariedade) ampla para regular o exercício da profissão, tendo menor a liberdade quando se trata de requisitos subjetivos para ingresso na profissão e ainda menor quando se trata de requisitos objetivos para o exercício dela³⁶⁴.

Relativamente à tributação, já se viu que a livre iniciativa econômica é pressuposto tanto do Estado Fiscal como da Constituição Econômica Dirigente, que se justificam na medida em que a atividade econômica é ordinariamente desenvolvida pela iniciativa privada,

³⁶¹ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op.cit.**, p. 16.

³⁶² Replica Eros Grau: “A *liberdade de iniciativa*, no entanto, é um dos desdobramentos da liberdade. E, porque assim é – e isso deve restar bem vincado –, não está ela jungida, enquanto *liberdade de iniciativa econômica*, à *propriedade*. (...) Não se trata, pois, no texto constitucional, de atributo conferido ao capital ou ao capitalista, porém à empresa – ao empresário, apenas enquanto detentor do controle da empresa. De resto, repita-se, não é ela atributo conferido exclusivamente à empresa” (**Op.cit.**, p. 207-208).

³⁶³ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Op.cit.**, p. 38-39.

³⁶⁴ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Op.cit.**, p. 102.

Sociedade civil. A questão que marca a relação entre a tributação e as diretivas da livre iniciativa e do livre exercício da atividade econômica é a possibilidade do Estado, no exercício da competência tributária, inviabilizar, restringir ou estabelecer condições desiguais para o exercício da atividade econômica.

Nesta última hipótese, além de afronta à livre iniciativa, muito provavelmente reste violentada a diretiva da livre concorrência, inclusive. Em casos tais, conforme ensina Luís Eduardo Schoueri, “se a intervenção tributária for efetuada no sentido de criar óbices a uma atividade empresarial, então a norma tributária indutora que assim atuar dever ter sua constitucionalidade questionada”³⁶⁵.

A questão não é desconhecida na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Lembra Leandro Paulsen de julgado de longa data, do ano de 1952, relatoria do Ministro Barros Barreto, que versou sobre a majoração do imposto de licença e no qual sustentou a Fazenda Pública inexistir impedimento no Sistema Tributário. Decidiu o Pretório Excelso que é “dispensável qualquer referência expressa (...), pois os próprios dispositivos fundamentais que asseguram as liberdades individuais, entre os quais se inclui o exercício de profissão, comércio e indústria, constituem uma implícita limitação ao poder de tributo do Estado”³⁶⁶.

Em precedente mais recente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal não vacilou em declarar inconstitucional o regime tributário de fiscalização em face da liberdade de comércio e da livre concorrência. Cuida-se de precedente bastante conhecido, em que o Estado de São Paulo criou um regime especial de fiscalização para determinadas empresas, que consistia no recolhimento do ICMS previamente à saída da mercadoria ou à entrega ao destinatário, além da vedação ao crédito pelo adquirente senão mediante a apresentação da guia de pagamento de ICMS e a retenção dos talonários de nota fiscal. No que importa ao escopo deste estudo, o Ministro Carlos Velloso anotou que “o ‘regime especial do ICM’ (...) impõe restrições e limitações à atividade comercial do contribuinte, viola a garantia da liberdade de trabalho, que estava inscrita no art. 153, § 23 da Constituição de 1967 e que a Constituição de 1988 reafirma no art. 5º, XIII”³⁶⁷.

No mais, um dos principais pontos de debate sobre os chamados tributos ambientais diz respeito à legitimidade da criação ou majoração de tributos que inviabilizem a atividade

³⁶⁵ SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Idem*.

³⁶⁶ PAULSEN, Leandro. *Op.cit.*, p. 221.

³⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 115.452. Relator Ministro Carlos Velloso. *Revista Trimestral de Jurisprudência*. Brasília: STF, n. 138-3, p. 850, out/dez.1991.

econômica considerada danosa ao meio ambiente. O debate aí se relaciona não apenas com a diretiva da defesa do meio ambiente, mas principalmente com a livre iniciativa, não se podendo perder de mira que, na medida em que o tributo não constitui penalidade, pressupõe atividade lícita³⁶⁸.

Visando à questão da elisão fiscal, Hugo de Brito Machado extrai da conjunção da livre concorrência com a liberdade de exercício de atividade a conclusão de ser “inteiramente inadmissível (...) a idéia de que no desempenho de atividades econômicas ou profissionais o cidadão está obrigado a optar pela forma que implique maior ônus tributário”. Invocando Ives Gandra da Silva Martins e Calmon Navarro Coelho, defende que não pode Estado impedir que o cidadão escolha a forma menos gravosa sob o aspecto tributário sem violentar o artigo 170, pois “como a liberdade de fazer essas escolhas é de todos, evidentemente é compatível, sim, com a livre concorrência”³⁶⁹.

Sobre a hipótese do exercício da atividade econômica ser por lei condicionado à adimplência tributária, criticando o julgamento em andamento no Supremo Tribunal Federal relativo ao cancelamento do registro especial de funcionamento de uma indústria de cigarros em face do artigo 2º do Decreto-lei nº 1.593/77 já citado anteriormente³⁷⁰, rechaça prontamente Hugo de Brito Machado sob o argumento de que a parte final do parágrafo único do artigo 170 diz respeito às atividades que dependam de autorização do Estado por questão de segurança, do que não se trata a regularidade fiscal. Lembra, além das iterativas Súmulas nºs 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal, precedente da Corte que julgou ofensiva ao artigo 170 lei estadual que proibia a impressão de blocos de notas fiscais a contribuinte com débito tributário, bem como outro no mesmo diapasão do Superior Tribunal de Justiça³⁷¹.

Quanto à hipótese de tributação desigual em função da atividade econômica exercida, dela está impregnada a legislação tributária brasileira, apesar da expressa vedação no inciso II do artigo 150 da Constituição. Exemplo é a isenção da COFINS instituída pelo artigo 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91 para sociedades civis de exercício de profissão

³⁶⁸ Vide item 4.8 acima.

³⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Ordem... **Op.cit.**

³⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 550.769/RJ. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento suspenso com pedido de vista do Ministro Ricardo Lewandowski na sessão de 07-05-2008.

³⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. Ordem... **Op.cit.**

legalmente regulamentada, registradas no registro civil e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no país, pretensamente revogada pela Lei nº 9.430/96³⁷².

Outro caso é da chamada tributação “fixa” do ISS, prevista pelo artigo 9º do Decreto-lei nº 406/88 na redação da Lei Complementar nº 56/87 e que reduz o custo tributário apenas para algumas atividades profissionais relacionadas nos itens 25 e 88 da Lista de Serviços anexas ao referido Decreto-lei. Mais recente é o caso da Lei Complementar nº 123/2006 que, a pretexto de dar concretude ao inciso IX do artigo 170, tratou de conferir a apenas algumas profissões liberais, *v.g.* a de contadores, o regime tributário favorecido de microempresa e empresa de pequeno porte, em franco desprestígio a outros profissionais liberais³⁷³.

³⁷² A despeito da controvérsia quanto à validade jurídica da revogação da isenção pela Lei nº 9.430/96, fato é que a situação vigorou sem questionamento desde instituição da COFINS pela Lei Complementar nº 70/91.

³⁷³ Irresistível indagar qual seria o fator de discriminação constitucionalmente legítimo que justifique, diante da diretiva de tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, tratar desigualmente sociedades de profissionais liberais formadas por contadores e as constituídas por advogados, médicos, engenheiros etc.?

5 ALGUNS CASOS CONCRETOS POLÊMICOS

5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Até aqui se procurou demonstrar, primeiramente, a natureza jurídica que vincula o exercício da competência tributária às diretivas da Ordem Constitucional Econômica, o que se tentou lograr a partir da noção de Estado Fiscal e da idéia de Constituição Econômica Dirigente; em segundo, que a Constituição Econômica Dirigente define o grau, o modo e a forma de interferência possível (legítima) do Estado por meio da tributação na organização econômica, tendo as normas da Ordem Econômica, ainda que classificadas como normas programáticas, a eficácia paralisante (eficácia mínima) suficiente para impedir a legislação tributária com elas incompatível; em terceiro, procurou-se explicar o conteúdo normativo de cada uma das diretivas da Ordem Econômica resumidas no artigo 170. Resta agora testar as razões expostas acima, sem pretensão de esgotar o universo de casos³⁷⁴.

5.2 MEIO AMBIENTE, PLENO EMPREGO E LIVRE CONCORRÊNCIA

Observa Roberto Ferraz, relativamente ao chamado regime não-cumulativo do PIS e da COFINS instituído pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que a Lei nº 11.196/2005 vedou a utilização de crédito sobre a aquisição de aparas de papel e outros materiais recicláveis como plástico, cartão, vidro, ferro etc. Em contraposição, não há vedação à apropriação de crédito pelas pessoas jurídicas que utilizam como insumos materiais não-reciclados³⁷⁵. Em razão do custo tributário da atividade econômica, nota-se a tendência de tal forma de tributação a induzir os agentes econômicos a utilizarem como insumos materiais não-reciclados ao invés de matérias recicláveis.

Essa disparidade tributária primeiramente prestigia a atividade extrativa, de corte de árvores, extração de minerais etc., em detrimento da reciclagem, em franca rota de colisão

³⁷⁴ Parte dos casos expostos neste capítulo foi trabalhada em co-autoria com Roberto Ferraz (FERRAZ, Roberto; LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de Lima. *Princípios...* **Op.cit.**).

³⁷⁵ FERRAZ, Roberto. *A igualdade...* **Op.cit.**, p. 79.

com a diretiva da proteção e preservação do meio ambiente (artigos 170, inciso VI, e 225, incisos V, VI e VII). Em segundo lugar, ao desestimular as indústrias a utilizarem materiais recicláveis, referida lei tributária ainda tem o efeito nocivo de tender a comprometer, ou ao menos reduzir, as atividades econômicas tanto de recolhimento como de reciclagem desses materiais, que utilizam grande quantidade de mão-de-obra, na contramão da diretiva de busca pelo pleno emprego estatuída no artigo 170, inciso VIII.

Não fosse o bastante, na dicção de Roberto Ferraz:

Além disso, a manutenção de créditos de PIS e Cofins para a indústria extrativista (ao mesmo tempo que suprimidos os créditos para a indústria da reciclagem) constitui um *elemento diferencial* que afeta a *livre concorrência* e portanto a igualdade, pois configura incentivo em sentido oposto ao legitimado pela Constituição. De fato, um incentivo à preservação ambiental, beneficiando apenas parte dos agentes econômicos poderia até ser visto como não contrário à livre concorrência, pois haveria a condição especial prevista no art. 170, inciso IV, com a redação dada pela Emenda 42/03, mas no caso em exame a alteração legislativa segue sinal contrário ao do permissivo constitucional citado.³⁷⁶

Outrossim, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 já afrontam a busca pelo emprego ao vedarem a apropriação de crédito sobre mão-de-obra. Como as citadas leis reconhecem o crédito sobre a aquisição ou locação de máquinas e equipamentos (artigo 3º, incisos IV e VI), a indução aos agentes econômicos para que utilizem cada vez menos mão-de-obra e cada vez mais máquinas industriais³⁷⁷.

5.3 LIVRE CONCORRÊNCIA E DEFESA DO CONSUMIDOR

Segundo a Associação de Fabricantes de Refrigerantes do Brasil (AFREBRAS), duas grandes empresas multinacionais concentram cerca de 70% do mercado de bebidas no Brasil³⁷⁸. A parcela de 30% restante, segundo a mesma fonte, é disputada por aproximadamente 450 pequenas indústrias de bebidas, pejorativamente denominadas de “tubaiñas”. Desnecessário dizer que o investimento em publicidade pelas grandes marcas é grandioso. Sem igual poder econômico, as pequenas indústrias têm o preço como principal

³⁷⁶ FERRAZ, Roberto. *Idem*.

³⁷⁷ Não que se deva vedar o crédito sobre máquinas e equipamentos. Ao contrário, deve-se assegurar o crédito sobre mão-de-obra.

³⁷⁸ **Associação de Fabricantes de Refrigerantes do Brasil**. Disponível em <www.afrebras.org.br> link dados do setor: mercado e estrutura do mercado. Acesso em 25.jun.2008.

fator de disputa do mercado. Trata-se de um mercado, portanto, claramente concentrado pelo poder econômico.

Nada obstante, a Lei nº 10.833/2003 instituiu um regime especial de tributação do PIS e da Cofins em valor absoluto por litro de unidade, em substituição à exação sobre o faturamento. O artigo 50, incisos I (que cuida da embalagem PET) e II (que se refere à embalagem de lata), da Lei 10.833/2003 reduziu a 0% a alíquota do PIS e da COFINS sobre o fornecedor de embalagens, desonerando-os das contribuições. O artigo 51, porém, impõe aos fornecedores de embalagens a obrigação de recolher, quando da venda às indústrias de bebidas e com destaque na nota fiscal (artigo 54), o PIS e a COFINS em valores absolutos fixados por litro de unidade de embalagem. Como o fornecedor de embalagem está isento (deveras, alíquota 0% prevista no artigo 50), fácil notar que o artigo 51 trata, a bem da verdade, de antecipação do PIS e da COFINS devida pelas indústrias de bebidas, uma espécie de substituição tributária para frente.

Mais adiante o artigo 52 “faculta” às indústrias de bebidas optarem por um regime “especial”, que consiste na incidência do PIS e da COFINS também em valores absolutos fixados por litro de unidade, valores que são coincidentes com os recolhidos por antecipação pelo fornecedor de embalagens. Quem “optar” por esse regime do artigo 52 terá crédito do PIS e COFINS recolhidos pelo fornecedor de embalagens e destacado na nota fiscal (§ 1º do artigo 52).

Salta aos olhos que esse regime é apenas aparentemente facultativo, pois o artigo 49 coloca um dilema perverso: as indústrias que não optarem pelo regime do artigo 52, ficarão sujeitas ao PIS e à COFINS sobre o faturamento às alíquotas de 2,5% e 11,9% (artigo 49), sem qualquer direito a crédito, já que o § 1º do artigo 52 somente o reconhece às indústrias que optarem pelo regime especial. Assim, sob a análise econômica, a opção pelo regime especial é compulsória.

Esse regime especial tende a comprometer a livre concorrência e a formação de preços. Um exercício com embalagem de 2 litros (PET gramatura acima de 42 gramas, produto mais comum) é emblemático: por força do artigo 51, II, “b”, item “3”, o fornecedor de embalagens recolhe R\$ 0,0425 de PIS e R\$ 0,1960 de COFINS por unidade de embalagem, totalizando assim R\$ 0,2385. A indústria de bebidas pagará na venda desse produto, segundo o artigo 52, inciso I, R\$ 0,0212 por litro de PIS e R\$ 0,0980 por litro de COFINS, ou seja, R\$ 0,1192 por litro, que multiplicado por 2 litros totaliza exatamente R\$

0,2384 já pago por antecipação (substituição tributária para frente) pelo fornecedor de embalagens. Isso vale tanto para a indústria multinacional como para as de “tubaínas”, pois não se leva em conta o preço de venda ao consumidor, no que se traduz o faturamento que seria a base de cálculo constitucional do PIS e da COFINS prevista no inciso I do artigo 195 da Constituição³⁷⁹.

Significa dizer que para as indústrias de grandes marcas, que praticam, por hipótese de argumentação, o preço de venda ao consumidor de R\$ 2,50 na PET 2 litros, o PIS e a COFINS corresponde a não mais do que 9,2% (0,23/2,50), enquanto que para as indústrias de “tubaínas”, que praticam, também por hipótese, o preço de venda de R\$ 1,20, as mesmas contribuições sociais correspondem a 19,16%. Como esse sobrecusto tributário das pequenas indústrias tem que ser repassado ao custo final do produto, o preço de venda a consumidor das “tubaínas” aproxima-se do preço praticado pelas grandes marcas, reduzindo assim a potencialidade concorrencial das primeiras.

Além de encerrar violação à isonomia tributária, essa legislação tributária favorece a concentração de mercado, pois, ao elevar o custo tributário das pequenas indústrias de bebidas em comparação às indústrias multinacionais, reduz a concorrência e conseqüentemente reforça a concentração de mercado, contrariamente à diretiva do artigo 170, inciso IV da Carta Política de 1988.

Também tende a contrariar o interesse dos consumidores (artigo 170, inciso V), que, de forma imediata, deixam de ter à disposição a opção de escolha por produto de menor preço e, de maneira mediata, poderão ser afetados pela tendência de que, com a redução da concorrência e o conseqüente aumento da concentração de mercado, haja por iniciativa das indústrias que remanescerem no mercado um aumento de preço ao consumidor devido à falta de concorrência.

5.4 LIVRE CONCORRÊNCIA

Relativamente aos medidores de vazão nas indústrias de bebidas, anota Roberto Ferraz que neste caso a substituição tributária pode significar uma barreira à entrada de novos

³⁷⁹ Calha lembrar que a Emenda nº 20/98 inseriu o § 9º no artigo 195, dispondo que a lei poderá adotar base de cálculo diversa da prevista no inciso I em função da utilização intensa da mão-de-obra, da formação do mercado etc.

concorrentes, na contramão do artigo 170, inciso IV. Lembra que, a pedido dos próprios contribuintes, notadamente das indústrias multinacionais, foi instituído o medidor de vazão a pretexto de evitar a sonegação no setor, primeiramente nas cervejarias e depois nas fábricas de refrigerantes. O Tribunal Regional Federal da 1ª Região inicialmente concedeu medida liminar à Associação Brasileira de Fabricantes de Refrigerantes (AFREBRAS) impedindo a instalação dos medidores, que posteriormente restou cassada³⁸⁰.

Os grandes fabricantes defendem a instalação sob o argumento de que as pequenas indústrias sonegam, de sorte que o medidor de vazão combinado com a tributação por unidade de litro evitará a sonegação fiscal. Já as pequenas indústrias, principalmente de refrigerantes, argumentam que, se submetidas à igual tributação das multinacionais por unidade de litro, não terão chances de concorrer no mercado³⁸¹. A questão é similar àquela outra do PIS e da Cofins noticiada acima.

Nesse caso, o elemento que pretende eliminar a distorção de mercado pelo combate legítimo à sonegação, se aliado à substituição tributária, pode ter o efeito inverso de causar uma distorção no mercado, impedindo o acesso das indústrias de tubaínas ao mercado. Isso porque, na substituição tributária, a fixação da pauta toma por base a média de preço, de modo que o preço maior praticado pelas multinacionais puxa a média para cima. Como resultado, as grandes indústrias serão tributadas abaixo do preço final realmente praticado, enquanto que as pequenas fábricas de refrigerantes serão tributadas acima do preço final praticado. Destaca, contudo, Roberto Ferraz que se pode evitar essa distorção mediante o estabelecimento de valores de pautas fiscais diferentes para as grandes e pequenas indústrias³⁸².

5.5 TRÊS CASOS SOBRE EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Sem nenhuma pretensão de esgotar o exame da Lei Complementar nº 123/2006, da rápida leitura dessa legislação já se infere algumas regras que parecem dissociadas dos objetivos da Ordem Econômica Constitucional. Por certo que uma leitura crítica da referida Lei Complementar desvelaria numerosas outras regras incompatíveis ou simplesmente

³⁸⁰ FERRAZ, Roberto. O consumo... **Op.cit.**, p. 359-370.

³⁸¹ FERRAZ, Roberto. **Ibidem**, p. 371-375.

³⁸² FERRAZ, Roberto. **Ibidem**, p.379.

desnecessárias em face das diretivas econômicas dos artigos 170, inciso IX, e 179 da Carta Política de 1988, mas os casos pinçados são suficientes para o escopo estreito deste estudo.

5.5.1 Efeitos sobre a não-cumulatividade do IPI, ICMS, PIS e COFINS

Analizando a questão à luz da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, sustenta Marcelo Fróes Del Fiorentino a inconstitucionalidade do artigo 23 da Lei Complementar nº 123/2006, segundo a qual as empresas optantes do Simples não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a tributos e a contribuições abrangidos por essa Lei³⁸³.

Vale acrescentar que, mesmo antes do advento da citada Lei Complementar, o artigo 149 do Decreto nº 2.637/98 (Regulamento IPI) já dispunha que as aquisições de optantes pelo Simples “não ensejarão aos adquirentes direito à fruição de crédito”. Em relação ao PIS e à COFINS, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 15/2007 da Secretaria da Receita Federal do Brasil reconheceu que as pessoas jurídicas sujeitas ao regime das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 podem descontar créditos calculados sobre as aquisições feitas de fornecedores inscritos no Simples. Relativamente ao ICMS, alguns Estados Federados, como o de Santa Catarina, têm previsto na sua legislação estadual uma espécie de crédito presumido para neutralizar – para não se dizer infirmar – o artigo 23 da Lei Complementar³⁸⁴.

Sem prejuízo das conclusões de Del Fiorentino, a regra do artigo 23 da Lei Complementar nº 123/2006 em nada atende às diretivas dos artigos 170 e 179 da Constituição. Se prevalecer a vedação de crédito de IPI e ICMS pelas empresas adquirentes de insumos, etc., de fornecedores optantes do Simples, é tendência macrologicamente identificada é que as empresas adquirentes prefiram a aquisição de fornecedores não-inscritos no Simples e evitem os optantes. Não é preciso muito esforço para concluir que, ao não terem crédito de IPI sobre os insumos adquiridos dos últimos, as indústrias adquirentes terão maior custo tributário com o IPI devido na saída. Logo, a tendência é de evitarem os fornecedores inscritos no Simples.

³⁸³ FIORENTINO, Marcelo Fróes Del. O Simples Nacional e as indevidas restrições às não-cumulatividades tributárias aplicáveis ao IPI e ao ICMS. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 149, p. 27-35, abr.2008.

³⁸⁴ No Estado de Santa Catarina, v.g., a Lei Estadual nº 14.461/2008 estabelece a concessão de crédito presumido aos adquirentes de mercadorias de empresas enquadradas no Simples Nacional.

Assim, malsinada regra revela-se como desestímulo às microempresas e às empresas de pequeno porte, enquanto o regime simplificado deveria incentivá-las, de acordo com os artigos 170 e 179 da Constituição. Para que as pequenas empresas possam concorrer com outros fornecedores não-inscritos no Simples terão que reduzir o preço de modo a compensar economicamente o crédito de IPI do adquirente, o que implica neutralizar, ou ao menos reduzir, o incentivo econômico a que se referem os artigos 170 e 179 da Constituição.

Basta vislumbrar, por exercício de raciocínio, a operação com determinado insumo sujeito ao IPI à alíquota de 15%. Significa que o fornecedor enquadrado no Simples terá que conceder um “desconto” de 15% sobre o valor da operação (faturamento do fornecedor). Fácil é concluir que esse “desconto” pode ser muito maior do que a redução do custo tributário global da empresa enquadrada na Lei Complementar nº 123/2006.

Tal regra nada contribui para reduzir o abuso do poder econômico, a concentração de mercado, a geração de empregos, enfim, nada contribui para alcançar as diretrizes da Ordem Econômica Constitucional. É uma regra que afeta os industriais adquirentes dos insumos fornecidos por microempresas e empresas de pequeno porte, industriais estes que sequer estão inseridos no Simples Nacional. Calha dizer melhor: os artigos 146, 170, inciso XI e 179 da Constituição autorizam a intervenção por indução para favorecer as microempresas e as empresas de pequeno porte, e não para desfavorecer ou aumentar a arrecadação do IPI e ICMS das empresas não enquadradas naquele conceito.

5.5.2 Distinção de tratamento tributário dentro do mesmo ramo de atividade

Impende notar, primeiramente, que a Constituição assegurou o regime tributário favorecido para todas as microempresas e as empresas de pequeno porte, e não autorizou distinção em função do modo pelo qual é exercida a atividade econômica. É certo que, por previsão dos artigos 146 e 179 da Carta Constitucional, cabe à lei complementar definir o que seja microempresa e empresa de pequeno porte. Mas uma vez definido, afastadas as situações e atividades incompatíveis as diretrizes dos artigos 170 e 179, a Constituição não concebe discriminação entre as empresas enquadráveis no conceito, pelo menos em função do modo pelo qual atuam em um determinado ramo de atividade.

A novel Lei Complementar nº 123/2006 definiu como microempresa e empresa de pequeno porte, a grosso modo, as sociedades empresárias, sociedades simples ou empresários registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, que tenham receita bruta anual inferior a R\$ 2.400.000,00. Neste conceito enquadram-se as distribuidoras de bebidas com receita bruta anual inferior a R\$ 2.400.000,00³⁸⁵.

O artigo 17, inciso X, da mesma Lei Complementar, no entanto, nega o regime denominado Simples às distribuidoras de bebidas que venderem no atacado. Estatui o inciso X que é vedada a opção por microempresa ou empresa de pequeno porte que exerça atividade de venda no atacado de bebidas alcoólicas. Ou seja, se a distribuidora de bebidas vende, por exemplo, cerveja somente no varejo, pode valer-se do Simples; mas se vende inclusive no atacado, *v.g.*, para supermercados, mercearias ou restaurantes, terá negada a diretiva constitucional do tratamento favorecido.

Veja-se que se trata da mesma atividade: distribuidora de bebidas e de igual receita bruta anual (até R\$ 2.400.000,00). A única diferença é o modo pelo qual se exerce a mesma atividade: uma distribuidora fatura, *v.g.*, R\$ 500.000,00 com 10 vendas de R\$ 50.000,00, enquanto a outra fatura igualmente R\$ 500.000,00 com 50.000 vendas de R\$ 10,00. Ambas são microempresas. Nesse caso, a negativa do regime simplificado à primeira distribuidora parece contrariar a diretriz contida no artigo 170, inciso IX da Constituição, que assegura o regime favorecido às microempresas sem fazer exceção em relação ao fato da operação ser no atacado ou varejo.

Essa é regra que nada contribui para reduzir o poder econômico, a concentração de mercado ou para gerar mais postos de trabalho etc. Ao reverso, a atividade de venda de bebidas alcoólicas no atacado, por exigir uma estrutura de distribuição e ser comum a exclusividade de marca, quiçá sofra maior pressão do poder econômico e gere mais postos de trabalho do que as vendas no varejo.

5.5.3 Responsabilização solidária dos sócios e titulares

Outra não é a sorte da regra de responsabilidade solidária dos sócios e titulares pelas obrigações tributárias. Dispõe o § 4º do artigo 78 da Lei Complementar nº 123/2006 que “(...)

³⁸⁵ Distribuidora de bebidas (mera revenda), e não indústria de bebidas.

os titulares ou sócios também são solidariamente responsáveis pelos tributos ou contribuições que não tenham sido pagos ou recolhidos, inclusive multa (...) e juros de mora”. Curioso é que tal disposição está contida no artigo 78, cujo *caput* trata da “baixa” dos registros das microempresas e empresas de pequeno porte sem atividade há pelo menos três anos “(...) independentemente do pagamento dos débitos tributários, taxas ou multas devidas pelo atraso na entrega das respectivas declarações nesses períodos”.

Três são as interpretações que têm sido dadas a essa regra do § 4º: uma no sentido de que os sócios e titulares de empresas sujeitas ao Simples Nacional são sempre responsáveis solidários pelas obrigações tributárias da empresa; a segunda no sentido de que os sócios e titulares só são responsáveis no caso de encerramento irregular da microempresa ou empresa de pequeno porte, já que a regra de parágrafo não deve ser interpretada senão de forma sistemática com a regra do *caput*; e a terceira no sentido de que a regra do artigo 78 e seu § 4º deve ser interpretada de forma sistemática com o artigo 135 do Código Tributário Nacional, extraindo daí a conclusão de que somente os sócios ou titulares que agirem com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social ou estatuto, responderão solidariamente pelas obrigações da microempresa ou empresa de pequeno porte.

A despeito da interpretação que se dê, mais ou menos elástica, fato é que a responsabilização solidária do sócio ou titular nada tem de favorecimento para microempresa ou empresa de pequeno porte. A responsabilização do sócio ou titular que agir com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato já decorre do regime tributário geral, das normas gerais tributárias contidas no Código Tributário Nacional, o que torna, nessa interpretação, a disposição da Lei Complementar inócua. A responsabilização deles no caso de encerramento irregular da atividade também nada contribui para as diretivas dos artigos 170 e 179 da Constituição, pois se a empresa já está há três anos sem atividade, responsabilizar os sócios pelas obrigações fiscais nada contribui para gerar postos de trabalho, desenvolver tecnologia, evitar a concentração de mercado e abuso do poder econômico etc. E responsabilizá-los solidariamente pelas obrigações tributárias em toda e qualquer situação é criar para as microempresas e empresas de pequeno porte um regime mais gravoso que o geral, e não um regime favorecido.

6 CONCLUSÃO

Como antecipado na introdução, por tratar-se de tema bastante vasto, ainda em amadurecimento na doutrina e raramente suscitado perante os Tribunais, o presente estudo não teve a pretensão de esgotar a compreensão sobre a tributação em face da Ordem Econômica Constitucional, tampouco esboçar uma teoria geral. O escopo foi enfatizar a natureza jurídico-constitucional dessa interação, com a exposição de discussões e alguns casos concretos, corroborando a conclusão de que a competência tributária do Estado não pode ser exercida em colisão com as diretivas da Ordem Econômica.

Com essa reiteração, já se pode alinhar as seguintes conclusões parciais:

1 – A dogmática do Direito Tributário tradicionalmente prescindiu dos aspectos econômicos a tributação por reputá-los *não-jurídicos*, tendo sido, ademais, elaborada para solucionar conflitos individuais, que são próprios da microeconomia. A exclusão dos aspectos econômicos pelo Direito Tributário resultou da opção pelo corte epistemológico, feito ainda nas primeiras décadas do século XX e sob a influência do positivismo.

2 – O período pós-guerra marcou a constitucionalização da organização econômica com a idéia da Constituição Econômica. Com ela os aspectos econômicos e políticos da atuação do Estado, inclusive no exercício da competência tributária, ganharam qualificação *jurídica* na Constituição. O Direito Tributário não incorporou à sua dogmática desde logo esse novo paradigma.

3 – Como resultado, a dogmática do Direito Tributário tem se revelado insuficiente para enfrentar relevantes questões comuns à tributação e à Ordem Econômica, como preservação ambiental, solidariedade, desenvolvimento nacional e sustentável, função social da propriedade, sonegação, elisão e evasão fiscal, livre concorrência, soberania econômica em face da globalização, neutralidade fiscal internacional etc.

4 – A Ordem Econômica como limitação ao exercício da competência tributária também tem a ver com a sustentabilidade do Sistema Tributário, assim entendido um sistema que reúna condições de perenidade. Não seria sustentável um Sistema Tributário cuja legislação tributária pudesse contrariar a Ordem Econômica da mesma Constituição.

5 – O desafio consiste em extrair da Ordem Constitucional Econômica as diretivas e limitações ao exercício da competência tributária. Esse desiderato exige análise

interdisciplinar do Direito Tributário com as disciplinas do Direito Econômico e Direito Constitucional (método endógeno). Não se faz imprescindível o recurso ao conhecimento produzido pela Ciência Econômica (método exógeno), apesar de inexistir incompatibilidade.

6 – A interação da tributação com Ordem Econômica Constitucional desenrola-se no plano da macroeconomia, de natureza dinâmica e baseada em tendências de mercado macrologicamente identificadas (método do Direito Econômico); a interpretação deve se pautar na conciliação dos interesses individuais e coletivos segundo a ideologia adotada pela Constituição (Direito Econômico como ramo jurídico); e a validade da legislação depende da sua compatibilidade material com a Constituição (Direito Constitucional e Tributário).

7 – Sendo expressão de sentidos múltiplos, Ordem Econômica Constitucional indica um conjunto de normas dispostas na Constituição destinadas a ordenar, regular, conformar comportamentos econômicos (mundo do *dever ser*). Noutro sentido designa o modo empírico de ser de uma determinada economia concreta (mundo do *ser*), aqui expressada por organização econômica.

8 – Assim como o Sistema Constitucional Tributário não se resume ao Capítulo VI da Constituição, as normas da Ordem Econômica espalham-se por todo o texto constitucional brasileiro. Nada obstante, o artigo 170 reúne formalmente aquelas sobre as quais se estrutura a Ordem Econômica na Constituição, que, para os fins desse trabalho, podem ser consideradas como diretivas da Constituição Dirigente brasileira.

9 – Angariar receitas ao Estado (fiscalidade) e afetar comportamentos econômicos (extrafiscalidade) são dimensões indissociáveis do mesmo fenômeno empírico: a tributação. Não há exação tributária que não tenha potencialidade de influenciar a organização econômica e arrecadar para o Estado. A separação dessas dimensões decorre de corte epistemológico, do que resulta a compreensão parcial do fenômeno tributário.

10 – A extrafiscalidade não é particularidade do Estado Social. Já era reconhecida pela doutrina ainda no absolutismo esclarecido que antecedeu à consagração do Estado Fiscal. E a simples defesa no Estado Liberal do século XVIII de uma tributação mínima já denuncia o reconhecimento da influência que ela exerce sobre a organização econômica.

11 – Em que pese a divergência na doutrina acerca do regime jurídico a que se submete a tributação, defensável que, sendo a fiscalidade e a extrafiscalidade dimensões inevitáveis do mesmo fenômeno empírico, o exercício da competência tributária pelo Estado

deve obediência, ao um só tempo e com igual intensidade, ao Sistema Tributário e à Ordem Constitucional Econômica.

12 – A tributação influencia a organização econômica em três ambientes, ao menos: na imposição do tributo em razão do *quantum debeatur* (custo tributário); na forma de apuração, controle e recolhimento de tributos devido aos custos necessários para o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias (custo de transação); e na possibilidade de serem elididos ou reduzidos aqueles custos, de maneira lícita ou ilícita (sonegação, evasão e elisão fiscal, pirataria, decadência, prescrição, decisões administrativas e judiciais etc.).

13 – Como corolário do Estado Moderno, a noção de tributo e Estado Fiscal tem como pressuposto a separação entre Sociedade civil e Estado, sendo reserva daquela (iniciativa privada) a exploração da atividade econômica como regra, enquanto ao Estado outorga-se a competência para exigir tributos incidentes sobre a iniciativa privada. No Estado Fiscal, as receitas do Estado não advêm da exploração ou controle da atividade econômica, e sim de tributos. Portanto, a interferência do Estado na atividade econômica é exceção no Estado Fiscal, e não a regra.

14 – Não se trata, porém, de uma separação absoluta entre Estado e atividade econômica, senão que o Estado atua numa área de interseção, segundo o princípio da subsidiariedade, para preservar, em última análise, a liberdade da Sociedade civil. No Estado Fiscal, o Estado não atua como parte (agente econômico) da atividade econômica, mas como orientador dela, em cujo contexto se insere a extrafiscalidade.

15 – A questão que remanesce é perquirir o entendimento que define essa área de interseção na qual o Estado atua na organização econômica. Na Constituição Econômica Dirigente contemporânea, esse entendimento deve ser buscado na própria Constituição, notadamente na Ordem Econômica.

16 – A Constituição Econômica Dirigente, ao invés de simplesmente recepcionar a organização econômica anterior (Constituição Estatutária), encerra um conjunto de normas destinadas a ordenar, conformar, interagir sobre a organização econômica pré-existente (Constituição Diretiva), no que se encerra a Ordem Econômica Constitucional.

17 – As normas da Ordem Constitucional Econômica, ainda que classificadas como programáticas de eficácia limitada, têm a eficácia mínima (eficácia paralisante) suficiente para invalidar a legislação que seja com elas incompatível. Tal eficácia paralisante impede a recepção da legislação anterior e torna inconstitucional a legislação nova incompatível com a

Ordem Econômica. Vincula tanto a atuação legislativa e executiva do Estado como a judiciária, esta última por meio de processo de interpretação e aplicação da lei.

18 – A Constituição de 1988 contém numerosas explicitações do compromisso da tributação com a Ordem Econômica, reafirmado ainda por emendas. Nada obstante, tal compromisso já decorre da própria unidade da Constituição, posto que Sistema Tributário e a Ordem Econômica não são departamentos estanques, mas subsistemas que, no todo, constituem a unidade da mesma Constituição. Portanto, independe de explicitação.

19 – Assim como não se justifica que o Estado atenda às diretivas da Ordem Econômica com violação do Sistema Tributário Constitucional, por igual razão não pode exercer a competência tributária em contrariedade à Ordem Econômica. As duas hipóteses padecem de igual inconstitucionalidade.

20 – Não apenas as CIDE's devem ser cotejadas com as diretivas da Constituição Econômica, pois que elas em nada se distinguem de outros tipos tributários quanto à influência exercida na organização econômica no âmbito da incidência e arrecadação. Distinguem-se as CIDE's em razão da afetação das receitas a correções de patologias do domínio econômico, já que as contribuições são tributos com destinação constitucional.

21 – A interação da tributação com a Ordem Econômica apresenta dupla feição: positiva, no sentido de que o Estado, no exercício da competência tributária, deve visar a concretizar as diretivas da Ordem Econômica; outra negativa, segundo o que o exercício da competência tributária, intencionalmente ou não, não pode influenciar a organização econômica em sentido contrário às diretivas da Ordem Econômica.

22 – Essa segunda feição é a mais importante, conquanto a primeira seja mais propalada nas discussões sobre tributação e Ordem Econômica. Mais grave do que não implementar as diretivas da Ordem Econômica é induzir a organização econômica em sentido oposto a elas.

23 – O cotejo da tributação com a Ordem Econômica Constitucional exige certo aprofundamento sobre o enunciado das diretivas, para que depois se possa fazer o juízo de compatibilidade material. As diretivas reunidas no artigo 170 mostram-se entrelaçadas, de modo que, por vezes, a observância de umas conduz à concreção das outras, sendo a recíproca igualmente verdadeira.

23.1 – A existência digna indica que a organização econômica deve ser ordenada de maneira que o seu fim atenda às necessidades coletivas e à dignidade da pessoa humana. Já a justiça social remete à distribuição eqüitativa da riqueza (produto da atividade econômica), com a redução das desigualdades sociais e solidariedade, assegurando a todos os meios para satisfação das suas necessidades materiais, espirituais, políticas etc.

23.2 – A soberania econômica nacional impõe a redução da dependência do estrangeiro por meio do fortalecimento dos agentes econômicos nacionais (mercado, pesquisa e tecnologia, controle dos meios de produção etc.), inserindo o País na economia globalizada em condições de igualdade. A tal diretiva liga-se o favorecimento para microempresas e empresas de pequeno porte destinada ao desenvolvimento da economia nacional, fomento da concorrência, geração de empregos, nova tecnologia nacional, inibição do poder econômico etc.

23.3 – É assegurada a propriedade privada dos meios de produção e do excedente da propriedade individual (acumulação) não como fim em si mesmo, mas como meio para que a iniciativa privada dê concreção às demais diretivas da Ordem Econômica. A função social que justifica essa apropriação privada impõe ao proprietário ou ao controlador o dever de colocar os meios de produção e o excedente em projeção dinâmica, em regime de empresa, mas, às vezes, impõe-lhes o dever de abster-se quando a dinâmica empresaria afigura-se nociva.

23.4 – A livre concorrência é essencial à economia de mercado, porém vulnerável se deixada às próprias forças do mercado. Impõe ao Estado que se abstenha de interferir na concorrência quase perfeita, mas que interfira na concorrência imperfeita ou da qual resulte efeitos indesejados. Já a defesa do consumidor requer transparência, preservação da concorrência, oferta de produtos e serviços etc.

23.5 – A defesa do meio ambiente coloca o desafio de que seja a atividade econômica organizada de modo a causar o menor impacto possível ao meio ambiente. A redução das desigualdades regionais e setoriais reclama a simetria na melhoria das condições sociais (existência digna e justiça social), no que não se pode descuidar da preservação ambiental em regiões como a amazônica.

23.6 – A valorização do trabalho humano equivale à afirmação do valor social do trabalho, associa-se à democracia e à justiça social e deve ter prevalência sobre os demais valores de mercado. Já o pleno emprego visa à expansão do mercado de trabalho,

aproximando-se do ideal keynesiano de emprego pleno dos recursos e fatores de produção. A geração de emprego, contudo, não necessariamente conduz à valorização do trabalho humano.

23.7 – Como desdobramento da liberdade e corolário do valor social do trabalho, a livre iniciativa constitui a prerrogativa de todos poderem se lançar na economia de mercado, incluindo a gestão de empresa. O livre exercício da atividade econômica reserva ao Estado regular o exercício de atividade econômica ou profissão sem violar a igualdade nem a livre iniciativa.

24 – Capacidade contributiva e progressividade, solidariedade, imunidade do mínimo existencial, dedução do IRPF e IRPJ, seletividade do ICMS e IPI, soberania tributária, tributação indireta de importações e exportações, *transfer princig*, estímulo à pesquisa e ao desenvolvimento de tecnologia nacional, controle do poder econômico estrangeiro sobre a elaboração da legislação tributária, confisco, supressão da economicidade da propriedade privada, são alguns temas tributários relacionados às diretivas da Ordem Econômica.

25 – Também o são elisão, evasão e sonegação fiscal, tributação da propriedade territorial urbana e rural, desoneração da remuneração do trabalho, guerra fiscal entre os Estados da Federação, diversidade de regimes tributários, regimes especiais de fiscalização e recolhimento, tratados de bitributação, concorrência danosa, seletividade, informação do custo tributário, uniformidade na tributação do consumo e da venda, tributação ambientalmente orientada, internalização das externalidades etc.

26 – Uma rápida leitura da legislação tributária em vigor é suficiente para identificar regras contrárias a tais diretivas da Ordem Constitucional Econômica.

27 – Valendo-se da tese de Roberto Ferraz, à hipótese de incidência antecede o pressuposto de incidência tributária, assim entendido “o conjunto de condições estabelecidas expressa ou implicitamente pela Constituição para a imposição de tributos”³⁸⁶. As diretivas da Ordem Econômica podem ser entendidas como condições constitucionais negativas ao exercício da competência tributária.

28 – Salutar seria a revisão da teoria geral do tributo, com a incorporação, ao lado das limitações já clássicas do Sistema Tributário, das limitações decorrentes da Ordem Econômica. Mas isso já é para outra empreitada.

³⁸⁶ FERRAZ, Roberto. Da hipótese... **Op.cit.**, p. 235.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

_____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas – limites e possibilidades da constituição brasileira**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, v. 7, 1990.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da constituição**. São Paulo: Forense, 2006.

CAMARGO, Ana L. B. **Desenvolvimento sustentável: dimensões e desafios**. São Paulo: Papirus, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. São Paulo: Saraiva, v. 3, 1997.

COMPARATO, Fábio Konder. **Direito empresarial: estudos e pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1990.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Derecho y economía**. México D. F: Fondo de Cultura Económica, 1998.

DALLAZEM, Dalton Luiz; LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. Tributação e Ordem Econômica. **Caderno da escola de direito e relações internacionais da UniBrasil**. Curitiba: UniBrasil, n. 8., p. 319-338, 2008.

DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. São Paulo: Saraiva, 1989.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, vol. I, 1974.

FARIA, Werter **Constituição econômica, liberdade de iniciativa e de concorrência**. Porto Alegre: Editor Sergio Antônio Fabris, 1990.

FERRAZ, Roberto. A igualdade no aproveitamento de créditos na Cofins e PIS não-cumulativos. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 149, p. 77-86, fev.2008.

_____. A macrológica do direito econômico. **Revista de direito mercantil industrial, econômico e financeiro**. Rio de Janeiro: Malheiros, n. 142, p. 80-86, abr./jun.2006.

_____. Da ausência dos pressupostos de imposição da Cofins não-cumulativa criada na Lei 10.833/2003. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 105, p. 139-158, jun.2008.

_____. Da hipótese ao pressuposto de incidência – em busca do tributo justo. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, v. I, p. 175-238, 2003.

_____. Princípios são universais e não comportam exceções. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 10, p. 389-401, 2006.

_____. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, v. 1, p. 359-379, 2007.

_____. O princípio de transparência tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 30, p. 442-472, 2005.

_____. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, p. 333-352, 2005.

FERRAZ, Roberto; LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. Princípios da ordem econômica como limitações ao poder de tributar. **Revista de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 104, 2009 (no prelo).

FERRAZ, Selma. Princípios da ordem econômica e o conceito de sociedade justa. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 4, 2009 (no prelo).

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: Razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.) **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 5, p. 717-735, 2005.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Saraiva, 1990.

FIORENTINO, Marcelo Fróes Del. O Simples Nacional e as indevidas restrições às não-cumulatividades tributárias aplicáveis ao IPI e ao ICMS. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 149, p. 27-35, abr.2008.

FISCHER, Octávio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999.

FOLADORI, Guilherme. **Limites do desenvolvimento sustentável**. Campinas: Unicamp, 2001.

FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre comércio exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.

FORGIONI, Paula. **Os fundamentos do antitruste**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

GALLO, Franco. Olhares críticos e perspectivas sobre o direito e a fiscalização: justiça social e justiça fiscal. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 4, 2009 (no prelo).

GRAU, Eros. **A ordem econômica na constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, p. 99-114, 2006.

GUTMANN, Daniel. Do direito à filosofia do tributo. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 1, p. 29-39, 2005.

HAYEK, Friedrich. **Derecho, legislación y libertad**. Madrid: Unión Editorial, 2006.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton, 1999.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O estatuto da microempresa e as licitações públicas**. São Paulo: Dialética, 2007.

KEYNES, John Maynard. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. São Paulo: Atlas, 1992.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, v. II, 2004.

_____. Ordem econômica e tributação. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 4, 2009 (no prelo).

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Isenções regionais do imposto de renda e a constituição social sobre o lucro. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 65, p. 50-67, fev.2001.

MARINS, James. O desafio da política jurídico-fiscal. In: MARINS, James (coord.) **Tributação & política**. Curitiba: Juruá, p. 34-74, 2005.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo. **Simples Nacional. Estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – direito assegurado ao fisco pelas leis suprema e complementar. **Revista Dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 105, p. 125-138, jul.2004.

_____. **Teoria da imposição tributária**. São Paulo: LTr, 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MELO, José Eduardo Soares de. IPTU – a função social da propriedade e a progressividade das alíquotas. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 01, p. 41-56, 1995.

MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito econômico**. Coimbra: Coimbra, 2003.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro. Curso de direito tributário**. São Paulo: Editor José Bushatski, 1964.

ORTIZ, Gaspar Ariño. **Principios de derecho público económico**. Granada: Comares, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

ROTHMANN, Gerd. Tributação. Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 4, 2009 (no prelo).

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: **Justiça tributária**. São Paulo: Max Limonad, p. 125-147, 1998.

SCAFF, Fernando Facury. PIS e Cofins não cumulativos e os direitos fundamentais. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 151, p. 15-27, abr.2008.

_____. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, p. 115-131, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2000.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. A experiência brasileira de constituição econômica. **Revista de informação legislativa**. Brasília: Senado Federal. n. 102, p. 38-39. abr/jun.1989.

_____. **Primeiras linhas de direito econômico**. São Paulo: LTr, 1997.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado e de los contribuyentes**. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2002.

TÔRRES, Heleno Tavares. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito Brasileiro. In JAMES, Marins (coord). **Tributação & antielisão**. Curitiba: Juruá, p. 19-101, 2004.

_____. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da ordem econômica. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, v. 4, 2009 (no prelo).

_____. O conceito constitucional de tributo. In: TORRES, Heleno (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**. São Paulo: Malheiros, p. 559-593, 2006.

ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel. **Direito & economia – análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

WILLIAMSON, Oliver Eaton. **The economic institutions of capitalism**. New York: Free Press, 1985.

JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 96.468. Relator Ministro Décio Miranda. **Diário da Justiça da União**, 22.jun.1984, p. 366.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 91.707. Relator Ministro Moreira Alves. **Revista Trimestral de Jurisprudência**. Brasília: STF, n. 96-3, p. 1.354, abr/jun.1981.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 551. Relator Ministro Ilmar Galvão. **Diário da Justiça da União**, 18.out.1991, p. 14.548.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 115.452. Relator Ministro Carlos Velloso. **Revista Trimestral de Jurisprudência**. Brasília: STF, n. 138-3, p. 850, out/dez. 1991.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 138.284. Relator Ministro Carlos Velloso. **Revista Trimestral de Jurisprudência**. Brasília: STF, n. 143, p. 313, jan/mar.1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 195.621. Relator Ministro Marco Aurélio. **Diário da Justiça da União**, 10.ago.2001, p. 18.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 1.276. Ministra Ellen Gracie. **Diário da Justiça da União**, 29.nov.2002, p. 17.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643. Relator Ministro Maurício Corrêa. **Diário da Justiça da União**, 14.mar.2003, p. 27.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na ação direta da inconstitucionalidade nº 1.075. Relator Ministro Celso de Mello. **Diário da Justiça da União**, 24.nov.2006, p. 59.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental no agravo de instrumento nº 630.997. Relator Ministro Eros Grau. **Diário da Justiça da União**, 18.mai.2007, p. 107.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar em recurso extraordinário nº 1.738. Ministro Cezar Peluso. **Diário da Justiça da União**, 19.out.2007, p. 27.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.588. Relatora Ministra Ellen Gracie (julgamento não concluído). **Diário da Justiça da União**, 06.nov.2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 550.769. Relator Ministro Joaquim Barbosa (julgamento não concluído). **Diário da Justiça da União eletrônico**, 23.mai.2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 474.132. Relator Ministro Gilmar Mendes (julgamento não concluído). **Diário da Justiça da União eletrônico**, 16.dez.2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 564.413/SC. Relator Ministro Marco Aurélio de Mello (julgamento não concluído). **Diário da Justiça da União eletrônico**, 16.dez.2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em mandado de segurança nº 2004.38.00.31210-9. Relator Desembargador Federal Catão Alves. **Diário da Justiça da União**, 05.out.2007, p. 190.226.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação cível nº 2001.02.01.005295-1. Juíza Federal convocada Regina Coeli M. C. Peixoto. **Diário da Justiça da União**, 29.abr.2004, p. 159.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região Apelação cível nº 2002.51.01.018281-6. Relator Juiz Federal convocado José Neiva. **Diário da Justiça da União**, 09.out.2006, p. 206.220.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação em mandado de segurança nº 90.03.02.3812-0. Juiz Federal Oliveira Lima. **Diário da Justiça da União**, 14.jun.1993, p. 179.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação cível nº 97.04.42758-1. Relator Desembargador Federal Vilson Darós. **Diário de Justiça da União**, 16.jan.2002, p. 551.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região no Agravo de Instrumento nº 2001.04.01036708-5, relatoria da Desembargadora Federal Maria Lúcia Leiria, **Diário da Justiça União**, 20.08.2003, p. 620.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação em mandado de segurança nº 2001.71.00.031549-4. Relator Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares. **Diário da Justiça da União**, 30.jun.2004, p. 651.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região Apelação cível nº 2004.71.08.010633-8. Relator Juiz Federal convocado Leandro Paulsen. **Diário eletrônico da Justiça Federal da 4ª Região**, 25.abr.2007.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação em mandado de segurança nº 2005.70.00.032570-3. Desembargador Federal Vilson Darós. **Diário eletrônico da Justiça Federal da 4ª Região**, 11.dez.2007.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação cível nº 2004.70.00.043347-7. Desembargador Federal Octávio Roberto Pamplona. **Diário eletrônico da Justiça Federal da 4ª Região**, 22.out.2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação em mandado de segurança nº 2002.05.00.003705-8. Relator Desembargador Federal Castro Meira. **Diário da Justiça da União**, 20.jun.2002, p. 492.

JORNAIS

BAETA, Zínia. Conselho mantém autuações da Braskem por compensação de IPI. **Valor econômico**. São Paulo, 10.nov.2008. Legislação & tributos, p E1.

TEIXEIRA, Fernando. STJ dá isenção de CSLL a empresas. **Valor econômico**. São Paulo, 02.06.2008. Legislação & tributos, p. E2.

TEIXEIRA, Fernando. STF julgará crédito-prêmio, define Gilmar Mendes. **Valor Econômico**. São Paulo, 1, 2 e 3.ago.2008. Legislação & tributos, p. E4.

ACESSOS ELETRÔNICOS

Associação de Fabricantes de Refrigerantes do Brasil. Disponível em <www.afrebras.org.br> link dados do setor: mercado e estrutura do mercado. Acesso em 25.jun.2008.

Correio braziliense. Disponível em <<http://www.fenacon.org.br/pressclipping/2006/junho/2006/correio braziliense/correio braziliense010606.htm>>. Acesso em 27.out.2008.

Folha on-line. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u408205.shtml>>. Acesso em 28.out.2008.

Informativo FAESP-SENAR/SP. ed. 52, abr.2008. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil-03/Constituicao/Constituicao_Compilado.htm>. Acesso em 01/07/2008.

Superior Tribunal de Justiça. Disponível em <http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.estilo=3&tmp.area=398&tmp.texto=89157> Acessado em 27.out.2008.

Revista época. Disponível em <<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,,EDG74068-6009,00-MCDONALDS+DE+CASTIGO.html>>. Acesso em 28.out.2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **A constituição compromissária de Portugal**. Disponível em <<http://www.rlobotorres.adv.br/htm/artaconstcomprportugal.htm>>. Acesso em 14.jan.2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da transparência no direito financeiro**. Disponível em <http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=162>. Acesso em 17.out.2008.

TV Justiça. <http://www.tvjustica.jus.br/vídeos/DIREITO_DO_PLENÁRIO_03_12_08 PARTE5.wmv> e <http://www.tvjustica.jus.br/vídeos/DIREITO_DO_PLENÁRIO_04_12_08 PARTE1.wmv>. Acesso em 18.jan.2009.

Valor on-line. Disponível em <<http://www.valoronline.com.br/valoronline/Geral/brasil/Numero+de+empresas+que+aderiam+ao+Simples+Nacional+ultrapassa+os+3+milhoes,,,5,4467722.html>>. Acesso em 02/07/2008.