

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



**NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS  
E  
INTERVENÇÃO ECONÔMICA**

1029



Rio de Janeiro  
2005

1ª edição – 2005

© Copyright  
Luís Eduardo Schoueri

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

S399n

Schoueri, Luís Eduardo.

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

Inclui bibliografia  
ISBN 85-309-1946-7

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

04-2297.

CDU 34:336.22 (81) (094)

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

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

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

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

Reservados os direitos de propriedade desta edição pela  
COMPANHIA EDITORA FORENSE

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

Impresso no Brasil  
Printed in Brazil



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

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

*À Denise, com amor.*

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

*Aos queridos Robert e Maria Lúcia, por sua confiança.*



## SUMÁRIO

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

## PREFÁCIO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Alcides Jorge Costa*

## AGRADECIMENTOS

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

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

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

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

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

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

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

## INTRODUÇÃO

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

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

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

É neste sentido que se afirma que o Estado contemplado pela Carta de 1988 não é neutro. Seguindo a tendência acima, o constituinte brasileiro revelou-se inconformado com a ordem econômica e social<sup>2</sup> que encontrara,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 1. Premissas

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

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

### 1.1. Aproximação Pragmática do Objeto

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

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

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

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

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

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

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

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

### 1.2. Sistema Jurídico

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Surge assim, uma visão do ordenamento jurídico como algo aberto<sup>22</sup> para a realidade e para os valores,<sup>23</sup> que não pretende expressar “um conjunto completo em si, sem lacunas, senão que é incompleto por definição, problemático e lacunoso”.<sup>24</sup> Sistema aberto “no sentido de que é incompleto, evolui e se modifica”.<sup>25</sup> É Paulo de Barros Carvalho quem afirma que “na semiótica se diz que o sistema do direito positivo é fechado sintaticamente, porém aberto em termos semânticos e pragmáticos”.<sup>26</sup> Em estudo recente, Klaus Tipke reconhece que a ordem jurídica unitária é um ideal a ser alcançado, sendo a realidade, pelo menos em matéria tributária, a de um conglomerado de diversos tributos.<sup>27</sup>

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

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

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

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

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

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

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

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

ver por uma mais jovem. (...) uma ordem jurídica, em outras palavras, jamais está livre de contradições.”<sup>28</sup>

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 1.3. Valores, Princípios e Regras

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 1.4. Normas Constitucionais Programáticas

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

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

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

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

### 1.5. Pensamento Jurídico e sua Unidade

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

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

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

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

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

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

## 2. Definição do Objeto

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

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

### 2.1. Sobre a Identificação de Normas Tributárias Indutoras

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 2.1.1. Critério finalístico

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

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

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

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

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

### 2.1.2. Índícios objetivos da finalidade do legislador

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

57 V. p. 301.

### 2.1.3. Combinação de indícios objetivos e subjetivos

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ademais, a busca do elemento subjetivo no momento da própria edição da norma despreza a circunstância de que também da omissão do legislador se pode extrair força equivalente ao ato de legislar. Assim, é perfeitamente concebível que uma norma, de início editada por ponderações arrecadatórias, produza efeito econômico relevante, a ponto de o legislador optar por não a revogar, não obstante cessarem as razões arrecadatórias que motivaram seu surgimento. Em tal caso, o elemento subjetivo indutor – caso relevante – jamais se buscaria no momento da edição da norma, mas no de sua manutenção. Seria então aceitável, contrariando a idéia de Selmer, que uma norma, surgida sob o auspício arrecadatório, fosse posteriormente julgada constitucional, por seus aspectos indutores. Exemplo de norma tributária indutora surgida a partir de omissão do legislador, citada por Morscher<sup>66</sup> e por Ruppe,<sup>67</sup> na Áustria em 1982, mas cuja atualidade não pode deixar de ser ressaltada, é a falta de correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda.

#### 2.1.4. Vontade objetivada na lei

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 2.1.5. Avaliação crítica: a necessidade de um enfoque pragmático

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

quem a oposição entre normas indutoras e arrecadoras constitui uma dicotomia artificial.<sup>93</sup>

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

Ressalte-se, outrossim, que pelo corte proposto, não perde o objeto seu caráter normativo<sup>95</sup> por meio das normas tributárias indutoras, o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Onde:

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

## 2.2. Normas Tributárias Indutoras como Espécie do Gênero Extrafiscalidade

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 2.3. Direção Econômica ou Intervenção Econômica

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

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

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

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

dores, impedindo, embaraçando ou pondo obstáculos ao comportamento anti-social do Poder Econômico”.<sup>107</sup>

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 2.4. Importância do Tema e Justificativa

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

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

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

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

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

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

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

### 3. Plano de Estudo

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

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

<sup>117</sup> Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 23), p. 630.

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

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

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

### 4. Síntese da Introdução

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## Capítulo I

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

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

#### 1.1. Intervenção Econômica e Normas Tributárias Indutoras

##### 1.1.1. Intervenção no domínio econômico e sobre o domínio econômico

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 1.1.2. Intervenção por indução e por direção

### 1.1.2.1. Conceituação

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

indicativo<sup>15</sup> e imperativo,<sup>16</sup> para Grau, distintas, já que no último, haveria imposição de suas definições sobre todos os responsáveis pela produção e pelas inversões, enquanto no indicativo, a força de imposição só atuaria em relação às unidades do setor público, sendo as suas definições meramente indutoras quanto ao setor privado que, optando por acatar tais definições, seria caudatário de benefícios.<sup>17</sup> Também Rinck considera distintas as modalidades. Sustenta que no planejamento indicativo, o Estado apresenta apenas um prognóstico do desenvolvimento econômico, oferecendo incentivos que devem influir nos cálculos dos agentes econômicos, a quem cabe decidir. Permaneceria, daí, em funcionamento o mecanismo de mercado. Segundo o mesmo autor, no planejamento imperativo o mecanismo de mercado é deixado de lado, seja porque o Estado fixa preços máximos, seja porque introduz quotas, limita produção, determina estoques, impõe ou proíbe investimentos ou, de qualquer modo, intervém diretamente na liberdade do indivíduo.<sup>18</sup>

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

21 V. p. 301.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

transladado para o consumidor final, propiciando um indesejado efeito inflacionário.<sup>36</sup>

### 1.1.2.3. Incentivos ou ordens

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

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

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

37 V. p. 292, *infra*.

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 1.1.2.4. Desestímulos ou proibições

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

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

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

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

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

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

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

45 V. p. 301.

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

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

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

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

### 1.1.3. Modalidades de intervenção por indução

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

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

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

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

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

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

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

#### 1.1.3.1. Conceito de subvenções

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 1.1.3.2. Incentivos fiscais como espécie de subvenções

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 1.1.3.4. Subvenção direta ou norma tributária indutora incentivadora

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Itália*, que prioriza financiamentos subsidiados.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

do, pois pagará apenas parte dos custos daquilo que ele deveria fazer. Isto porque o particular suporta todos os custos da atividade, somente recebendo do Estado o valor que economizou em tributos<sup>70</sup>. O argumento parece aplicar-se igualmente às subvenções diretas, que podem ser parciais ou totais, não justificando, daí, uma opção pela ferramenta do incentivo fiscal.

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

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

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

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

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

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

Outra dificuldade levantada por Surrey<sup>74</sup> e também percebida por Tilbery<sup>75</sup> é o paradoxo de que a adoção de benefícios fiscais implica uma alocação desigual de recursos, já que contribuintes de classes de renda mais elevadas recebem maiores vantagens do que os de classe mais baixa, além de não se beneficiarem aqueles cuja renda é muito baixa ou têm prejuízo. O mesmo problema é levantado por Babrowski, que nota que a subvenção direta tem um caráter objetivo, *i.e.*, pode ser determinada independentemente da pessoa beneficiada, enquanto os incentivos fiscais variam conforme a renda do contribuinte, o que se torna ainda mais claro em caso de tributos progressivos.<sup>76</sup> Gurtner também identifica o problema, dando o exemplo das depreciações aceleradas, que só beneficiam empresas mais fortes, que não precisam da ajuda estatal, enquanto as empresas deficitárias apenas aumentam seu prejuízo fiscal, o que não lhes traz qualquer liquidez nova para investir.<sup>77</sup>

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

80 Cf. infra, item 3.2.4.

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

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

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

82 V. teoria do sacrifício, no item 2.3.1.

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

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

85 Wolfram Höfling. "Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform", *Steuer und Wirtschaft*, nº 3/1992, pp. 242 a 251 (249).

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

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

Como outro ponto a ser ponderado na comparação entre os incentivos fiscais e as subvenções diretas, Surrey<sup>88</sup> e Tilbery<sup>89</sup> lembram que os benefícios fiscais podem gerar desequilíbrio na alocação de recursos, dada a impossibilidade de se conhecer, *ex ante*, quantos serão seus beneficiários e qual será o montante exato da renúncia fiscal. Gurtner salienta que tal problema é maior nos casos em que os incentivos, no lugar de implicarem mera redução de alíquota, fazem-se por meio de deduções da base de cálculo do próprio tributo.<sup>90</sup> Relacionado a tal problema, mencione-se a falta de transparência a que se refere Babrowski,<sup>91</sup> que, como já foi mencionado acima, exige medidas no campo orçamentário, nem sempre de fácil implementação.

Finalmente, Surrey<sup>92</sup> aponta o problema da necessidade de se elevarem as alíquotas dos tributos objeto de incentivo fiscal, dada a redução da base de contribuintes. Também Tilbery se refere ao aumento da pressão fiscal sobre os que não gozam da isenção, além da contradição entre a necessidade de o País arrecadar mais e a redução de receitas por conta dos incentivos fiscais.<sup>93</sup> Esse problema não parece ser exclusivo dos incentivos fiscais, já que também num regime de subvenções diretas se faria necessário o aumento dos tributos para garantir recursos financeiros para sua concessão.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

95 Cf. p. 294, *infra*.

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

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

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

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

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

## 1.2. Em Busca dos Fundamentos e Objetivos da Intervenção Econômica

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

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

98 Basta lembrar a importância das contribuições, no regime pós-1988, tendo em vista a busca de atender às crescentes demandas das burras federais.

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

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

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

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

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

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

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

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

É o mesmo modelo liberal que explica porque entre nós a admissão da intervenção do Estado, em termos constitucionais, apenas ocorreu em 1926, e ainda de modo bastante tímido, já que naquela reforma, apenas se deu competência ao Congresso Nacional para “legislar sobre comércio exterior e interior, podendo autorizar as limitações exigidas pelo bem público”.<sup>105</sup> Na verdade, inicialmente foi a noção de poder de polícia<sup>106</sup> a justificação doutrinária para a intervenção sobre o Domínio Econômico, embora hoje já superada. Como explica Grau, a noção de poder de polícia não satisfaz para explicar a intervenção, já que aquele apenas impõe ao particular uma abstenção, enquanto a última implica, muitas vezes, a imposição, aos agentes do processo econômico, de comportamentos positivos, de fazer.<sup>107</sup> Torres, neste sentido, menciona que diante da imprecisão conceitual, polícia e política emigram para a Constituição Econômica, sob a roupagem da Política Constitucional Econômica e da Polícia Econômica.<sup>108</sup>

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 1.2.1. Correção das imperfeições do mecanismo de mercado

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 1.2.1.1. Primeira falha: mobilidade dos fatores

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

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

### 1.2.1.2. Segunda falha: acesso à informação

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

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

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

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

### 1.2.1.3. Terceira falha: concentração econômica

O mecanismo de mercado pressupõe grande número de produtores e consumidores, de modo que o preço, síntese do encontro das curvas de oferta e demanda, se fixe a partir de um sem-número de transações independentes. Contraria esse mecanismo a circunstância de um produtor (ou um grupo de produtores) ou um consumidor (ou um grupo de consumidores) ter condições de, por seu ato, influir na própria formação do preço, dando origem, no primeiro caso, aos monopólios ou oligopólios e, no segundo, aos monopsonios ou oligopsonios. Daí se considerar a concentração econômica uma falha de estrutura do sistema de mercado: "Em outras palavras, a estrutura prevista ou imaginada para o seu funcionamento passa a não mais corresponder àquela concretamente verificada na maioria dos mercados. Indo mais além, pode-se afirmar ser a atomização um pressuposto puramente ideal ou teórico, pois na prática ela é pouco encontrada."<sup>116</sup>

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

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

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

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

#### 1.2.1.4. Quarta falha: externalidades

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 1.2.1.5. Quinta falha: bens coletivos

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

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

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

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

#### 1.2.2. Implementação de objetivos positivos do Estado

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

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

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

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

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

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

### 1.2.2.1. A constituição econômica

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

instrumento normativo, expressamente a opção por um sistema de economia de mercado.<sup>139</sup>

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

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

É pródiga em princípios a Constituição Econômica brasileira, cuja disciplina, como alerta Grau, ultrapassa o Título VII, compreendendo, fundamentalmente, os preceitos inscritos nos seus artigos 1º, 3º, 7º a 11, 201, 202, 218 e 219, bem como 5º, inciso LXXI, 24, I, 37, XIX e XX, 103, § 2º, 149 e 225.<sup>141</sup> Dentro do escopo de compreender a atuação positiva do Estado, importa extrair do texto constitucional qual a Ordem Econômica a ser implementada. Já nas premissas deste estudo, firmou-se o entendimento acerca da inexistência de normas constitucionais sem relevância jurídica, ao mesmo tempo em que se ressaltava a importância das normas programáticas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 1.2.3. Princípios informadores da Constituição Econômica e normas tributárias indutoras

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

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

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

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

### 1.2.3.1. Soberania nacional

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

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

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

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

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

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

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

### 1.2.3.2. Propriedade privada

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 1.2.3.3. Função social da propriedade

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

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

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

#### 1.2.3.4. Livre-concorrência

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

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

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

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

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

175 O tema será retomado adiante, no item 3.2.7.

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

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

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

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

176 V. item 3.2.6.

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

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

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

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

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

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

### 1.2.3.5. Defesa do consumidor

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

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

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

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

### 1.2.3.6. Defesa do meio ambiente

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

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

181 V. p. 362.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 1.2.3.7. Redução de desigualdades regionais e setoriais

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

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

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

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

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

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

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

#### 1.2.3.8. Busca do pleno emprego

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

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

#### 1.2.3.9. Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte

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

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

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

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

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

<sup>191</sup> Cf. Celso Ribeiro Bastos, ob. cit. (nota 134), p. 150.

<sup>192</sup> Cf. Manuel Afonso Vaz, ob. cit. (nota 136), p. 370.

### 1.2.3.10. Livre-exercício de qualquer atividade econômica

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

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

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

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

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

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

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

### 1.3. Síntese do Capítulo Primeiro

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

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

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

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

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

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

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

196 V. p. 333, *infra*.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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