

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

desejados. Esta última fundamentação parece questionável, exigindo rigoroso exame em casos concretos.

3.2.4.6. Seletividade

A seletividade aplica-se, no atual regime constitucional, tanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (artigo 153, § 3º, I) como ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (artigo 155, § 2º, III), sendo obrigatória no primeiro caso e facultativa no imposto estadual. Em ambos os casos, tem-se a determinação de que se faça uma discriminação em função da essencialidade do bem tributado. Trata-se, assim, de discriminação que não configura privilégio odioso, estando contemplada constitucionalmente.

O texto constitucional não esclarece o que se deve considerar essencial. Na doutrina, encontra-se o entendimento de que "o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade", fazendo-se, então, relação com a garantia do mínimo existencial, de modo que "no ápice da escala, a sofrer a incidência pelas maiores alíquotas encontram-se os produtos de luxo, que por definição se tornam menos úteis e não essenciais ao consumo do povo, restringindo-se às necessidades das classes mais abastadas".²⁵¹ Neste sentido, não destoam dos cânones da justiça distributiva.

Surge, entretanto, para a seletividade, questão semelhante à já posta para a progressividade: poderá o legislador ordinário introduzir norma tributária indutora, adotando, então, alíquotas para o imposto que não se graduem segundo o parâmetro da necessidade?

Caso se entenda inflexível o conceito de "essencialidade" proposto pela doutrina, então dever-se responder pela negativa, já que cuidou o próprio constituinte de apresentar as balizas pelas quais se guiará a seletividade.

Essencialidade não é, entretanto, conceito determinado. Surge no texto constitucional de forma aberta, podendo ser preenchido, a par das ques-

251 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), pp. 441-442. Também relacionando a seletividade a que "a lei isente ou tribute modificadamente os gêneros de primeira necessidade" e "que se leve substancialmente a carga tributária que recai sobre os produtos e serviços suntuários", cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 556.

tões oriundas da justiça distributiva, igualmente por forças de ordem estrutural. Não parece próprio, nesse sentido, entender "essencial" um equipamento que possa modernizar o parque industrial, motivando, daí, alíquota seletiva mais reduzida que outro equipamento poluente, cuja produção se deseje desestimular. Esta extensão do conceito de essencialidade também foi percebida por Ruy Barbosa Nogueira: "Quando a Constituição diz que esse imposto será seletivo em função da essencialidade dos produtos, está traçando uma regra para que esse tributo exerça não só função de arrecadação mas também de política fiscal, isto é, que as suas alíquotas sejam diferenciadas, de modo que os produtos de primeira necessidade não sejam tributados ou o sejam por alíquotas menores; os produtos como máquinas e implementos necessários à produção, produtos de combate às pragas e endemias etc. também sofrem menores incidências ou gozem de incentivos fiscais; produtos de luxo ou suntuários, artigos de jogos ou vícios etc. sejam mais tributados. Este é o sentido da tributação de acordo com a essencialidade."²⁵²

Daí justificar-se, por conta das normas tributárias indutoras, que se reformule o conceito de "essencialidade", que deve ter duas perspectivas: o ponto de vista individual dos contribuintes e as necessidades coletivas.²⁵³ Sob a última perspectiva, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles. Assim, tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população, dado o objetivo fundamental da República de "erradicar a pobreza e a marginalização" (artigo 3º, III, da Constituição Federal), como aquele que corresponda aos auspícios da Ordem Econômica, diante do objetivo de "garantir o desenvolvimento nacional" (artigo 3º, II).

3.2.5. Princípio da proibição de efeito de confisco

O princípio da proibição de efeito de confisco exterioriza a necessidade de um limite máximo para pretensão tributária. Refere-se, assim, à capa-

252 Cf. Ruy Barbosa Nogueira. *Direito Financeiro*: Curso de Direito Tributário, 3ª edição revista e atualizada, São Paulo, José Bushatsky, 1971, p. 90 (destaques).

253 Cf. Henry Tilbery. "O Conceito de Essencialidade como Critério de Tributação", *Estudos Tributários* (em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa), Ruy Barbosa Nogueira (direção e colaboração), São Paulo, Resenha Tributária, s.d. (cerca de 1974), pp. 307 a 348 (331).

cidade contributiva em seu sentido subjetivo, não se confundindo, pois, com o dispositivo do artigo 145, § 1º, do texto constitucional, que versa sobre a capacidade contributiva objetiva, sobre o qual se discorreu acima.²⁵⁴ É neste sentido que "a questão se situa fora da capacidade contributiva, transcendendo-lhe os limites possíveis e radicando na injustiça ou na não-capacidade econômica".²⁵⁵ Relaciona-se com a idéia de proibição de exagero, que é uma aplicação do princípio da proporcionalidade, mas não diretamente da igualdade: enquanto na igualdade se tem uma idéia de comparação de um contribuinte com outro, a proibição do exagero indaga se o tributo não ultrapassou o necessário para atingir a sua finalidade.²⁵⁶ Até mesmo antes de sua previsão no texto constitucional atual (artigo 150, IV), via-se integrado ao sistema político e econômico da Constituição, dada a garantia do direito de propriedade, salvo desapropriação,²⁵⁷ caracterizando-se, daí, uma qualidade do direito de propriedade.²⁵⁸

Pacífica a proibição do uso dos tributos com efeito de confisco, difícil é sua constatação. Afinal, como diz Kruse, o chamado "imposto sufocante" mais se assemelha ao "monstro do Lago Ness do Direito Tributário: ninguém o viu e todos escrevem sobre ele".²⁵⁹

Assim é que em raros exemplos no direito comparado, encontram-se tentativas de limites quantitativos à tributação. Tal o caso da Argentina, onde a Corte Constitucional declarou inconstitucional o imposto imobiliário que consumisse mais de 33% da renda calculada segundo o rendimento normal médio de uma correta e adequada exploração, assim como o imposto sobre heranças e doações que excedesse a 33% do valor dos bens recebidos pelo

254 "O princípio do art. 150, IV, que veda ao legislador utilizar tributo com efeito de confisco, não se confunde com aquele do art. 145, § 1º, que consagra a isonomia em matéria fiscal, ao determinar a pessoalidade e a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte. O primeiro tem sentido absoluto, enquanto o segundo, por se relacionar com a justiça tributária, é relativo e aferível por comparação". Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 581.

255 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 130.

256 Cf. Paul Kirchhof, ob. cit. (nota 158 do Cap. II), p. 43.

257 Cf. Aliomar Baleeiro, ob. cit. (nota 162 do Cap. II), pp. 564-567.

258 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 129.

259 No original: "Die Erdrosselungssteuer ist das steuerrechtliche Ungeheuer von Loch Ness; keiner hat es gesehen, und alle schreiben darüber." Cf. Heinrich Wilhelm Kruse, ob. cit. (nota 179 do Cap. II), p. 37.

beneficiário.²⁶⁰ Na Alemanha, desenvolveu-se, na Corte Constitucional, o princípio da meação (*Halbteilungsgrundsatz*), segundo o qual "o imposto sobre o patrimônio somente pode ser acrescido aos demais impostos sobre rendimentos se a carga tributária total da renda esperada, numa consideração de rendas típica, deduzidas as aplicações e demais desembolsos, ficar próxima do meio a meio entre as mãos públicas e as mãos privadas".²⁶¹ Esse raciocínio baseou-se no artigo 14, II, da Lei Fundamental alemã, segundo o qual o uso da propriedade deve servir ao gozo privado e ao bem de todos (equivalendo, daí, à idéia de função social da propriedade). Neste sentido, o poder público não se poderia apropriar de algo além de "sua metade".²⁶² No Brasil, a Constituição de 1934 chegou a estabelecer que "nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento" (art. 185) e o texto de 1946 impôs um teto ao imposto de exportação (art. 19, V, § 6º).

No sistema brasileiro hodierno, inexistente qualquer indicação quantitativa para a ocorrência do confisco, o que Misabel Derzi julga acertado, "pois diversas circunstâncias podem interferir na configuração daquilo que seja ou não confiscatório".²⁶³ Não obstante, a doutrina se esforça por dar-lhe alguns balizamentos. É neste sentido que Ricardo Lobo Torres define como confiscatório "o tributo que aniquila a propriedade privada, atingindo-a em sua substância e essência".²⁶⁴ Sampaio Dória afirma que "o poder tributário, legítimo, se desnatura em confisco, vedado, quando o imposto absorva substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo ou da empresa", sendo que "o que distingue o imposto constitucional de um gravame confiscatório (...) é mera diferença de grau".²⁶⁵

260 Cf. Hector Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 2ª ed., Buenos Aires, Depalma, 1975, p. 195, apud Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 576.

261 No original: *Die Vermögensteuer darf zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typischen der Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt* (BVerfGE 93, 121, Leitsatz 3) apud Klaus Tipke (Tipke/Lang), ob. cit. (nota 17 da Introdução), p. 129.

262 V. crítica e indicações bibliográficas em Klaus Tipke (Tipke/Lang), ob. cit. (nota 17 da Introdução), pp. 129 a 131.

263 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 576.

264 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 132.

265 Cf. Antônio Roberto Sampaio Dória, ob. cit. (nota 229 do Cap. II), pp. 195-196.

Gerd Willi Rothmann vê confisco quando a tributação absorve "a totalidade do bem ou rendimento do contribuinte. Fora desse caso extremo, não existe nenhum critério matemático para se estabelecer a percentagem a partir da qual a imposição de tributos deva ser considerada como confisco. É da análise da capacidade econômica que resultará a determinação do limite que separa a tributação legítima do confisco inconstitucional".²⁶⁶ Aires Barreto encontra o confisco "sempre que houver afronta aos princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho, ofício ou profissão, bem assim quando ocorrer absorção, pelo Estado, de valor equivalente ao da propriedade imóvel ou quando o tributo acarretar a impossibilidade de exploração de atividades econômicas".²⁶⁷ Para Conti, é "confiscatório o tributo que atinja o contribuinte de tal forma que venha a violar seu direito de propriedade sem a correspondente indenização".²⁶⁸ Este entendimento parece coadunar-se com Moschetti, o qual, depois de negar se possa confundir a tributação, por mais alta que seja, com a desapropriação, afirma que ela deve conformar-se com o princípio da garantia da propriedade privada, que deve "permanecer como instituto essencial de nosso ordenamento e não pode, pois, ser eliminada ou reduzida a uma função totalmente simbólica".²⁶⁹ Este mesmo autor oferece alguma indicação acerca da medida do confisco, afirmando que se deve "julgar de caso a caso se a exigência tributária chegou ao ponto de violar o direito de propriedade. Não é possível estabelecer uma medida absoluta desta violação. Existirão zonas intermediárias em que poderá ser duvidoso se ela se completou e em que se deverá deixar livre a escolha do legislador; mas se deverá também admitir que existe um limite máximo, a partir do qual não se poderá negar o caráter supressivo e a violação do instituto tutelado pelo artigo 42" (propriedade).²⁷⁰ Daí a conclusão de

266

Cf. Gerd Willi Rothmann. "Considerações sobre Extensão e Limites do Poder de Tributar", *Estudos Tributários* (em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa). Ruy Barbosa Nogueira (direção e colaboração). São Paulo, Resenha Tributária, s.d. (cerca de 1974), pp. 207 a 221 (212).

267

Cf. Aires Bernardino Barreto, ob. cit. (nota 235 do Cap. II), p. 108.

268

Cf. José Maurício Conti, ob. cit. (nota 150 do Cap. II), p. 55.

269

No original: "Deve rimanere come istituto essenziale del nostro ordinamento e non può quindi venire eliminata o ridotta ad una funzione del tutto simbolica." Cf. Francesco Moschetti, ob. cit. (nota 8 da Introdução), p. 258.

270

No original: "Si dovrà giudicare di caso in caso se il prelievo fiscale sia stato spinto fino al punto di violare il diritto di proprietà. Non è possibile stabilire una misura assoluta di questa violazione. Esisteranno zone intermedie in cui potrà essere dubbio se essa sia stata o meno compiuta e in cui si dovrà lasciare libera scelta al legislatore."

Ricardo Lobo Torres,²⁷¹ para quem, no lugar de uma medida absoluta, faz-se conveniente o emprego dos princípios da razoabilidade e da economicidade ("a significar que o tributo deve corresponder à necessidade mínima do Estado para atender à parcela máxima de interesse público"), o que implicará "apreender as diferenças entre os diversos tributos (...), modulando-lhes o efeito confiscatório, bem como para considerar a conjuntura econômica do país, que, a depender da guerra ou da paz, do desenvolvimento ou da recessão, modifica a apreciação do que seja o aniquilamento da propriedade".

Raras são as oportunidades em que se encontra manifestação do Judiciário sobre a ocorrência do confisco. Cita-se Acórdão do Tribunal Regional Federal, versando sobre a incidência do IOF sobre ouro, em que seu Relator, o então Juiz José Delgado, decidiu que "a vedação do confisco, muito embora seja de difícil conceituação no direito pátrio, em face da ausência de definição objetiva que possibilite aplicá-lo concretamente, deve ser estudado em consonância com o sistema sócio-econômico vigente, observando-se a proteção da propriedade em sua função social". No caso, entendeu-se exacerbarem a capacidade contributiva do sujeito passivo as alíquotas de até 35% sobre a transmissão de ouro e títulos.²⁷²

Digna de nota, por relacionar o tema do confisco ao princípio da proporcionalidade, acima referido, é a decisão do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1-Rio, Relator Ministro Ilmar Galvão. Examinando os §§ 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, concluiu o plenário, por unanimidade, pela inconstitucionalidade daqueles dispositivos. Determinavam eles que as multas tributárias não fossem inferiores a duas vezes o valor do tributo, no caso de mera mora, ou cinco vezes, no caso de sonegação. Entendeu a Corte estar presente o efeito de confisco, tendo em vista não ter sido observado o princípio da proporcionalidade. Nas palavras do Ministro Sepúlveda Pertence: "Também

re; ma si dovrà anche ammettere che esiste un limite massimo, al di là del quale non si può negare il carattere supressivo e la violazione dell'istituto tutelato dall'art. 42." Cf. Francesco Moschetti, ob. cit. (nota 8 da Introdução), p. 259.

271 Cf. Ricardo Lobo Torres, ob. cit. (nota 65 do Cap. I), p. 134.

272 Cf. AMS nº 95.05.49273/PB, TRF- 5ª região (Relator Juiz José Delgado, Ac. da 2ª T., de 20.06.95), DJU 2 de 04.08.95, p. 48.734.

não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional."

Especialmente delicado é o tema do confisco, em face das normas tributárias indutoras, quando a doutrina, "considerando esses diferentes objetivos que a lei pode perseguir, vale dizer, meramente suprir as burras do Estado, ou, ao contrário, estimular ou desestimular comportamentos na extrafiscalidade", conclui ser "de se consentir na maior agressividade fiscal em uma tributação que, de fato, possa acarretar desvantagens econômicas àquele que, embora não pratique ato ilícito, persiste em atuar contrariamente aos interesses políticos, sociais ou econômicos superiores da coletividade".²⁷³

Toma-se relevante, neste marco, considerar a existência de limites à referida "agressividade", própria da norma tributária indutora. Tais limites surgem bastantes flexíveis na opinião de Aliomar Baleeiro, para quem "o caráter destrutivo e agressivo é inerente a essa tributação"²⁷⁴ e Sacha Calmon Navarro Coelho, que admite "a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade)".²⁷⁵

A este respeito, deve-se trazer a distinção proposta por Sampaio Dória, entre o imposto excessivo e o proibitivo: "Aquele dificulta ou desencoraja a atividade tributada. Este a asfixia, impossibilita, destrói. (...) Não basta alegar que o imposto é proibitivo, pois o caráter oneroso da exação configura, às vezes, mero tributo excessivo ou exagerado, contra o qual nada se pode validamente alegar sob o prisma jurídico. Há que provar, exaustivamente, em cada caso concreto, que o imposto, e só ele, inibe e impede o exercício da atividade de forma absoluta."²⁷⁶

Não obstante o acerto da distinção, no que se refere às normas tributárias indutoras, torna-se ela irrelevante no entendimento do referido autor, para quem os tributos proibitivos não seriam ilícitos, na hipótese de o Estado se valer deles para exercer seu poder regulamentar ou de polícia: tratando-se de atividade "realmente prejudicial e nociva à coletividade e que, por

273

274 Cf. Misabel Abreu Machado Derzi, ob. cit. (nota 147 do Cap. I), p. 577.

275 Cf. Aliomar Baleeiro, ob. cit. (nota 162 do Cap. II), p. 567.

276 Sacha Calmon Navarro Coelho, ob. cit. (nota 239 do Cap. II), p. 330.

Cf. Antônio Roberto Sampaio Dória, ob. cit. (nota 229 do Cap. II), pp. 183-184.

consequência, a tributação proibitiva não constitua mero disfarce ou subterfúgio para o exercício de um poder vedado ao legislativo, e sim legítimo sucedâneo da regulamentação direta permitida, cuja adoção, por várias razões, se afigure desaconselhável num caso particular", então "o interesse da sociedade se superpõe ao interesse individual de exercer determinada atividade reputada nociva, não se podendo invocar princípios constitucionais, ou a diretriz da capacidade contributiva, pois todos cedem lugar às exigências mais urgentes e prioritárias do poder de polícia".²⁷⁷ Ressalte-se, aqui, que o professor da Universidade de São Paulo entendia vedado o imposto confiscatório, por ferir o direito de propriedade, mas em sua opinião, nesta categoria não se incluíam os impostos proibitivos: "Razões de política fiscal contra-indicam a classificação de confiscatórios para impostos meramente proibitivos, cuja decretação, se lastreada no legítimo exercício do poder de polícia e em atendimento ao interesse público, é inatacável do ângulo constitucional."²⁷⁸

Não assiste razão ao ilustre doutrinador. A Ordem Econômica brasileira baseia-se no princípio da livre-iniciativa, assegurando-se "a todos o livre-exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei" (art. 170 e parágrafo único). Dai, pois, ser mister distinguir os casos de atividades lícitas e ilícitas. Se ilícita, não há como admitir possa o legislador valer-se de subterfúgios para declará-la. Se lícita, não há como o legislador tributário impedir seu exercício. Certo é que o legislador, sopesando princípios constitucionais, poderá buscar restringir o exercício de certas atividades, quando os interesses de ordem pública indicarem a inconveniência de seu emprego descontrolado. Assim, por razões ambientais, pode-se pretender diminuir o número de automóveis em circulação, ou o número de indústrias instaladas em determinada região. Ter-se-á, em tal caso, a possibilidade de uso de normas tributárias indutoras, que poderão, inclusive, ser "excessivas". Cabe repisar, neste ponto, a lição de Becker, que soube distinguir "o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *diretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica *proíbe*", do "Tributo extrafiscal 'proibitivo'", quando haveria um "dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado uti-

277 Cf. Antônio Roberto Sampaio Dória, ob. cit. (nota 229 do Cap. II), pp. 191-192.

278 Cf. Antônio Roberto Sampaio Dória, ob. cit. (nota 229 do Cap. II), p. 200.

liza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *indiretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica *permite*.²⁷⁹

Sendo a tributação proibitiva, entretanto, ferir-se-á o princípio da livre-iniciativa e, com ele, a garantia da propriedade. Noutras palavras, ter-se-á o efeito de confisco.

Outro não parece ser o entendimento de José Marcos Domingues de Oliveira, que se refere à proibição do confisco como desdobramento do princípio da igualdade, implicando que "a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre-iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou até mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade".²⁸⁰ Já em 1956, esse era o entendimento de Vicente Ráo: "Proibitivo não é, apenas, o tributo que obsta, de todo em todo, o exercício de qualquer atividade lícita, se não, também, aquele que produz embaraços tais, a ponto de retirar, do contribuinte, o estímulo normal, ou o impulso animador do respectivo empreendimento".²⁸¹ Esse conceito corresponde ao que a jurisprudência suíça definiu como um imposto proibitivo: este surge quando se vê anulada, em geral, a possibilidade de obtenção de um "lucro razoável" num determinado ramo, em virtude da alta carga tributária.²⁸² Na Alemanha, fala-se em "imposto sufocante" (*Erdrosselungssteuer*) quando a ameaça da tributação torna, de fato, impossível incorrer no fato gerador.²⁸³

No já referido Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal, concernente à tributação de cabinas de banho em Santos, assim se manifestava o Ministro Orosimbo Nonato: "De mim, tenho que o imposto, ainda que imodesto, é exigível, a não ser que, como reconhece o próprio veneran-

279 Cf. Alfredo Augusto Becker, ob. cit. (nota 78 da Introdução), pp. 609-610. Acerca da necessária distinção entre normas tributárias indutoras e normas direcionadoras, v. *supra* item 1.1.2.

280 Cf. José Marcos Domingues de Oliveira, ob. cit. (nota 227 do Cap. II), p. 13.

281 Cf. Vicente Ráo, "Jôquei Clube de São Paulo. Inteligência do Decreto nº 24.646, de 1934. Os 'Consideranda' na interpretação da Lei. Conceito de Serviço Público. Delegação de Atribuições da Administração Federal às Entidades de Corridas. Subordinação Destas à Competência Fiscal somente da União. Interpretação dos arts. 30 e 31 da Carta Magna. Imposto Municipal sobre Ingressos e de Licença. Inconstitucionalidade da Lei Municipal nº 5.092, de 1956. Intributabilidade, ainda Resultante de Contrato". *Revista das Tribunaes*, ano 47, outubro de 1958, vol. 276, pp. 62 a 76 (74).

282 Cf. Peter Böckli, ob. cit. (nota 52 da Introdução), p. 108.

283 Cf. Erik Gawel, ob. cit. (nota 28 do Cap. I), p. 29.

do acórdão recorrido, aniquile a atividade particular. Se ocorre esse fato, nada impede a aplicação da doutrina do *détournement de pouvoir*.²⁸⁴ O referido Acórdão, note-se, baseia-se em decisão do Tribunal de Justiça paulista, na Apelação nº 48.491,²⁸⁵ na qual seu relator, Desembargador Sabino Júnior, declarava não se encontrar no direito vigente "dispositivo que vede a imposição de tributo considerado pela doutrina proibitivo ou capaz de afetar a atividade particular". Entretanto, da referida decisão se extrai a idéia de que é "evidente que o fisco nada tem a ver com os contratos onerosos dos contribuintes. Se o imposto que cobra é legal e devido, e não se mostra, *por si só*, *exorbitante ou extorsivo*, não há que ser acoimado de inconstitucionalidade". Dai notar-se que a referida decisão, a *contrario sensu*, poderia admitir a inconstitucionalidade caso o tributo "por si só", se mostrasse "exorbitante ou extorsivo". O mesmo Tribunal de Justiça também decidiu, por voto de Samuel Francisco Mourão, que: "É manifestamente incompatível com as garantias constitucionais do livre exercício de qualquer profissão o lançamento ou aumento de tributos de forma exagerada, excessiva e desproporcionada, de modo a impedir ou dificultar aquele exercício".²⁸⁶

Em sentido contrário ao ora exposto, cite-se recente decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, quando se discutia a cobrança de Taxa de Fiscalização e Vigilância Sanitária, incidente sobre atividades relativas à comercialização de produtos fumígenos, em que a agravante, não se insurgindo contra o registro dos produtos que importava e comercializava, argumentava que, "sendo empresa de pequeno porte, torna-se inviável o prosseguimento de suas atividades diante do recolhimento da aludida taxa de fiscalização". Em sua decisão, o Relator, Juiz Olindo Me- nezes negou a procedência, fundamentando sua decisão no sentido de que "não obstante seja a taxa tributo vinculado, de caráter retributivo, no

284 Cf. RE 18.331 (nota 224). Note-se que, no caso concreto, não foi considerada a ocorrência de "tributação asfixiante e proibitiva" tendo em vista que o Tribunal entendeu que o excesso somente se configurava em virtude de despesas do próprio contribuinte, confirmando o Acórdão recorrido no sentido de que "é evidente que o Fisco nada tem a ver com os contratos onerosos dos contribuintes. Se o imposto que cobra é legal e devido, e não se mostra, *por si*, *exorbitante ou extorsivo*, não há que ser acoimado de inconstitucional".

285 Cf. Ap. 48.491, TJ-SP (Relator Des. Sabino Júnior, j. em 25.08.1950) *Revista Forense*, vol. 135, pp. 480 a 482 (481).

286 Cf. Ag. Pet. Nº 48.483, TJ-SP (Relator Des. Samuel Francisco Mourão, j. em 25.05.1950) *Revista das Tribunaes*, ano 39, novembro de 1950, pp. 861 a 863 (861).

caso, em se tratando de taxa em razão do poder de polícia, de cunho preventivo, pois, como bem colocado na decisão recorrida, visa desestimular, a comercialização e o consumo dos produtos importados e comercializados pela agravante (fumígenos), sabidamente causadores de danos à saúde, com resultados, portanto, extremamente nocivos à sociedade, há que se avaliar a sua cobrança não pela possibilidade de inviabilizar a atividade econômica desenvolvida, mas pela repercussão que a circulação dessas mercadorias causa na coletividade".²⁸⁷

Caracterizando-se o efeito de confisco (ou, na expressão alemã, o imposto "sufocante" ou "asfixiante" – *Erdrosselungssteuer*) pelo fato de se tornar impossível o contribuinte incorrer no fato gerador (por exemplo, porque a carga tributária é tão alta que se torna inviável a própria atividade), deixa a própria norma tributária de ser meramente indutora, passando a dirigir o comportamento do contribuinte.²⁸⁸ A própria natureza tributária da norma passa a ser questionável.²⁸⁹ Em tal caso, a par da questão do efeito de confisco (que, em si, já pode gerar sua inconstitucionalidade), deve-se examinar a constitucionalidade da ordem ou proibição que se esconde sob o manto da norma tributária indutora.²⁹⁰ Assim, o princípio da livre-iniciativa ficará afetado quando a liberdade de empreender não passa a produzir qualquer efeito prático, já que o empresário não tem perspectiva de lucrar em sua atividade, independentemente de seu esforço ou talento.²⁹¹

Outro ponto a ressaltar é que embora a ocorrência do confisco configure, de imediato, inconstitucionalidade da norma tributária indutora, esta tem limites mais rígidos que a norma tributária arrecadadora. Enquanto a última, desde que não confiscatória, compreende-se compatível com o direito de propriedade, já que o próprio constituinte previu sua existência, a norma tributária indutora, enquanto forma de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico, não perde sua subordinação aos princípios da Ordem Econômica, onde sobressai a garantia da propriedade privada.²⁹² Neste sentido, não basta, no caso da norma tributária indutora, investigar a

287 Cf. Ag. Inst. nº 2001.01.00.023320-3/DF (Relator Juiz Olindo Menezes, j. em 13.11.2001), *DJU* 2 de 17.01.2002, p. 41.

288 Cf. Erik Gawel, ob. cit. (nota 28 do Cap. I), p. 27.

289 Cf. Klaus Vogel, ob. cit. (nota 85 da Introdução), p. 548.

290 Acerca da relação entre normas tributárias indutoras e normas direcionadoras, cf. item 1.1.2, *supra*.

291 Cf. Christoph Beilstedt, ob. cit. (nota 62 da Introdução), p. 90. Cf. p. 128 deste estudo.

292 Cf. Friedrich Klein, ob. cit. (nota 170 do Cap. I), p. 236.

ocorrência do confisco. Importará examinar, sempre, se a supressão de parte do patrimônio do particular, por meio da tributação, posto que indutora, está em conformidade com o princípio da propriedade. Aqui, vale a seguinte regra: se a Ordem Econômica não toleraria que o Estado, por meio direto, limitasse ou reduzisse o alcance da propriedade privada por meio de uma intervenção direta, tampouco será possível fazê-lo por meio de norma tributária indutora.²⁹³

3.2.6. Princípios concernentes à unidade econômico-política

Por uma série de "limitações ao poder de tributar", procurou o constituinte impedir que o tributo fosse utilizado de modo a ameaçar a unidade do País, em termos políticos e econômicos:

Artigo 151, I, que veda à União "instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País";

Artigo 152, pelo qual se veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios "estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino";

Artigo 150, V, que veda a todas as pessoas jurídicas de direito público o estabelecimento de "limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público"; e, finalmente,

Artigo 155, § 2º, I, o qual, tratando do ICMS, disciplina as operações interestaduais, determinado que o imposto "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".

A imunidade recíproca, de que se tratará a seguir.

As referidas limitações devem ser compreendidas à luz do desiderato constitucional da unidade política do país.²⁹⁴ Refletem, em primeiro lugar,

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

294 Cf. Aliomar Baleeiro, ob. cit. (nota 162 do Cap. II), p. 372.