

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

20



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Intervenção do Estado na Economia por Meio da Tributação - a Necessária Motivação dos Textos Legais

Roberto Ferraz

*Advogado e Consultor em Curitiba. Mestre em Direito Público pela Universidade Federal do Paraná.
Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo.
Professor Titular da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.*

Resumo

A conveniência de que haja intervenção do Estado na Economia tem sido diferentemente considerada conforme o momento e os autores, oscilando com muitos matizes entre o keynesianismo e as doutrinas liberais mais radicais como o anarco-capitalismo. Em se tratando de intervenção por meio da tributação, muitas questões surgem, também oscilando desde a negativa de sua possibilidade até a aceitação de ampla liberdade em sua execução pelo Executivo, havendo mesmo quem entenda inaplicáveis os princípios constitucionais em se tratando de extrafiscalidade. Os chamados “impostos de conjuntura” do Brasil, cuja estrutura constitucionalmente definida lhes dá perfil predominantemente extrafiscal, isto é, o Imposto de Importação, o de Exportação, e os sobre Operações Financeiras (IOF) e sobre Produtos Industrializados (IPI), configuram tributos para os quais pouco ou nada se vinha exigindo na doutrina e na jurisprudência para aferição da legitimidade de alterações feitas em suas disposições, sejam pelo Executivo e mesmo pelo Legislativo, sempre que invocada finalidade extrafiscal. No cenário brasileiro, contrariando esse inexplicável conformismo, destaca-se o brilhante estudo de Luís Eduardo Schoueri sobre a “Norma Tributária Indutora”, cuja mensagem e profundidade já chamaram definitivamente a atenção para a urgente revisão de conceitos nesse campo. No presente trabalho pretende-se ressaltar a necessidade de que os textos normativos que introduzem inovações naqueles quatro impostos federais, especialmente os que lhes alterem as alíquotas, sejam expressamente motivados, sob pena de nulidade.

Abstract

The State's intervencionism in Economy has been diferently considered according to diferent moments and authors, oscilating a lot from keynesianism to radical liberal doctrines such as Young Americans for Freedom. On the subject of state intervencionism tought taxes many questions may be pointed, also oscilating betwen negative answer to big liberty in favour of the Executive Power, even founding opinions sustaining constitution's principles are not aplicable to “extrafiscal” taxes (those whose primary aims are not receiving money but to drive citizen's acts). The so called “conjunctural taxes” in Brazil, those with constitucionally structured “extrafiscal” profile, meaning Customs taxes, Financial Market taxes and

Industrial Products Tax, are duties lately free for changings by Executive Power's hands, and even for Legislative Power, always under "extrafiscal" purposes. Under Brazil's late cenary, in contradiction to that incredible conformism, emerges the brilliant work of Luís Eduardo Schoueri about the "Norma Tributária Indutora" (Induction Taxes), whose deep lesson has already called authors attention to the urgent need of revision on concepts in that field. This work intends to rise up the need of express motivation on any text changing tax rates, although authorized and concerned in brazilian law to the Executive Power.

1. A Intervenção do Estado na Economia por meio da Tributação

1.1. Não é possível tratar da Intervenção do Estado na Economia sem referir a obra de John Maynard Keynes (1883-1946) e seus reflexos no pensamento econômico contemporâneo.

Segundo Michel Bouvier, resumidamente a contribuição de Keynes consiste na análise da crise (de emprego de 1929) e na política que propõe para combatê-la. Ao lado da idéia de que seria preciso manter a demanda elevada de maneira a evitar qualquer redução de salários, afirma a necessidade de uma ação global sobre a economia através da intervenção do Poder Público.

O pensamento econômico que se seguiu incorpora e acrescenta nuances ao pensamento keynesiano. Nicholas Kaldor, por exemplo, opina que uma intervenção do Estado por meio da fiscalidade é indispensável para favorecer a poupança (pesando mais sobre o consumo que sobre a poupança). Paul Samuelson, em teoria de interpretação da doutrina keynesiana muito aceita nos anos 70 e 80, considera que a intervenção do Estado é compatível com o modelo geral de economia de mercado.

Podem-se identificar como heranças do pensamento de Keynes, sempre presentes no pensamento das finanças públicas contemporâneas, os seguintes quatro itens:

- a importância da antecipação das decisões econômicas;
- a existência de vários níveis de equilíbrio possível;
- a necessidade de intervenção do Estado se se pretende um equilíbrio ótimo;
- a importância da função da moeda¹.

1.2. Essa crença no Estado como regulador da Economia chegou a ser de tal forma incorporada ao pensamento comum que se pode mesmo falar de uma "mística do Estado Interventor" à qual se opôs uma "mística do Mercado". Como se verá, nem a crença na atuação do Estado como condutor da Economia, nem a crença no mercado como parâmetro exclusivo de seu desenvolvimento, se justificam.

1.3. Após os anos 70 houve forte movimento de reação ao intervencionismo estatal inaugurado com a doutrina keynesiana, que veio a ser conhecida como neoliberalismo.

Os precursores dessa doutrina foram os fisiocratas franceses e Adam Smith. Os fisiocratas propõem teoria geral da economia fundada na analogia com o fun-

¹ Michel Bouvier, Marie-Cristine Esclassan e Jean-Pierre Lassale, *Finances Publiques*, 7ª edição, Paris, L.G.D.J., 2004, pp. 159 a 170.

cionamento natural, que seria fluido e harmonioso, ao menos enquanto o homem não interfere com a natureza. Adam Smith foi influenciado pelos fisiocratas por ocasião de sua visita a França e em seu clássico *Uma Investigação sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações* considera que a liberdade de mercado leva a um ajuste natural e espontâneo entre oferta e demanda.

Muitos foram os renovadores da tradição liberal. Milton Friedman, da Escola de Chicago, James Buchanan, da Escola de Virgínia (ou de “Public Choice”), e Murray Rothbard, da ultraliberal Escola do Libertarianismo, aparecem como os novos pensadores da economia, propondo a abertura das fronteiras, a desregulamentação, a diminuição da presença do Estado na economia.

Os adeptos do Libertarianismo ou Anarco-capitalismo foram francamente contrários ao Estado, adotando mesmo como *slogan* o “taxation is theft” (tributação é um roubo) adaptado do de Proudhon “La propriété c’est le vol”. Nessa linha de pensamento foram ferozes defensores das pequenas empresas, da supressão das fronteiras e do fim do militarismo.

A par desses movimentos mais puramente liberais, a doutrina de Friedrich von Hayek é referência essencial para os economistas liberais contemporâneos.

Para todas essas doutrinas, a tributação haveria de diminuir tanto quanto possível e, sempre, ser neutra relativamente ao mercado, cuja ordem espontânea não deveria ser perturbada.

1.4. Assim, encontramos-nos em pleno período de forte influência tanto das doutrinas intervencionistas como das liberais, sendo difícil distinguir quanto das disposições normativas brasileiras são consequência de uma ou de outra corrente. Em nosso sistema jurídico convivem normas liberais e intervencionistas. Em nossa mentalidade vigora um “sincretismo” bem à brasileira: encontramos liberais intervencionistas e intervencionistas liberais com mais frequência do que puros liberais ou puros intervencionistas.

Nesse contexto, vale a pena verificar alguns dos argumentos envolvidos, como os de neutralidade da tributação e os que atacam o chamado dirigismo fiscal.

2. A Neutralidade dos Tributos especialmente no Tocante à Concorrência

2.1. O primeiro item a observar ao falar-se em *neutralidade* dos tributos é definir bem o que se pretende tratar, evitando a equivocidade. Efetivamente, caso se entenda como na chamada regra de Edimburgo, “leave-them-as-you-find-them-rule of taxation”, chegaremos não apenas a opor-lhe a objeção de utópica e superada², como a de que pressupõe - em conformidade com as doutrinas liberais clássicas - que a distribuição de rendas vigente não apenas é justa, do ponto de vista moral-racional, como é “ótima”, do ponto de vista econômico.

Ora, esse pressuposto para a validade da chamada regra de Edimburgo não é real, verificando-se freqüentemente que a distribuição de bens não é justa e sua alocação não é adequada, nem mesmo do ponto de vista econômico.

² Cfr. Luís Eduardo Schoueri, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 2, indicando, para o estudo da utopia da neutralidade (Neutralitätstutopie), Konrad Littmann, *Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip*, e *Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus*, de Heinz Haller, L. Kullmer, Carl S. Schoup e Herbert Timm (orgs.), Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pp. 113 a 134 (128).

Assim, é possível analisar a neutralidade da imposição sob outro prisma: em face da concorrência. Fritz Neumark, consciente dessas circunstâncias³, a define como:

“O princípio de evitar as conseqüências involuntárias que os impostos ocasionam na concorrência requer que a política fiscal, no relativo à transferência coativa por ela originada dos recursos econômicos, ou da subtração à capacidade aquisitiva que representa, se abstenha de toda intervenção que prejudique o mecanismo competitivo do mercado, a menos que a intervenção seja indispensável para corrigir resultados da concorrência perfeita, as que por razões de ordem superior se considerem necessárias, ou para suprimir ou atenuar determinadas imperfeições da concorrência.”⁴

Assim, a idéia de neutralidade dos tributos não configura uma *regra cega*, que parta de uma infalibilidade do mercado, mas, pelo contrário, de um objetivo claro, que admite seja a regra “mitigada”, como se costuma dizer. Mas é importante notar que somente pode ser “mitigada” para que o objetivo de proteção à concorrência seja alcançado⁵, isto é, somente poderá haver diferentes regimes tributários para promover que exista igualdade de condições entre os concorrentes. Nestes casos, em que a exceção (diferenciação de tributação) visa precisamente manter íntegra a regra (de inexistência de regimes tributários diferenciados para que haja igualdade de condições para os concorrentes), pode-se verificar que não se está diante de verdadeira exceção, pois afirma a regra. Dito em outras palavras, trata-se de ação positiva.

2.2. O que importa ressaltar da idéia de neutralidade da imposição para os fins perseguidos neste trabalho é o fato de que se reconhece como objetivo intrínseco ao sistema tributário evitar a distorção da livre concorrência.

As distorções ou *distorsions*⁶ caracterizam-se pela redução do grau de perfeição competitiva mediante atividade estatal (fiscal ou não fiscal), tenham ou não por objetivo essa intervenção, isto é, em que essa intervenção na concorrência seja ou não aleatória, mera conseqüência prática, buscada ou não da atividade estatal.

Porém, o que importa efetivamente é verificar se essas interferências perturbam a competição de maneira a prejudicar a ótima alocação dos recursos, e com isso o crescimento econômico e o bem estar social.

³ “Sou de opinião de que, nas atuais circunstâncias, a neutralidade distributiva da imposição, no sentido descrito, não pode valer em nenhum dos dois casos como ideal ou postulado, uma vez que se reconhece atualmente, por um lado, a íntima relação entre os efeitos econômicos e os efeitos orçamentário-fiscais dos impostos e, por outro, se postula expressamente a redistribuição como um dos objetivos (preferentemente) metaeconômicos da política econômica e da política fiscal.” (*Principios de la Imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, versão espanhola com tradução de José Zamit Ferrer, do original *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen, 1970, p. 64)

⁴ *Principios de la Imposición*, versão espanhola publicada pelo Ministério da Fazenda de Espanha, por seu Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, da edição alemã de 1970 *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, ob. cit., p. 321.

⁵ Sobre o tema mercado *versus* questão social, veja-se “La Mystique du Marché et la Recherche de Nouvelles Synergies de Michel Bouvier”, *Finances Publiques*, Paris, L.G.D.J., 2004, pp. 171 e ss.

⁶ Cfr. J. Tinbergen, “Les Distorsions et leur Correction”, *Revue d'Economie Politique*, 1958, pp. 256 e ss.; J. C. Dischamps, *Comportementes Economiques et Distorsions Fiscales*, Paris, 1960; D. Biehl, *Ausfuhrland-Prinzip, Einfuhrland-Prinzip und Gemeinsamer Markt-Prinzip*, Colônia, 1969; L. Reboud, *Systèmes Fiscaux et Marché Commun*, Paris, 1961; todos citados por Fritz Neumark, ob. cit., p. 320.

Portanto, seja pela natureza da tributação, seja pela consagração constitucional do regime de livre concorrência, seja pelo disposto no art. 146-A, acrescentado pela Emenda 42, de 19 de dezembro de 2003, a idéia de não-interferência aleatória do Estado no mercado, salvo a expressamente realizada “com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”, é elemento essencial do Direito brasileiro.

A quem argumentasse a inexistência de lei complementar com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, ainda por ser editada conforme a citada previsão da Constituição, responde-se destacando que não é a lei complementar que estabelece o que está na Constituição, expressa ou implicitamente, ela apenas o explicita ou especifica. Assim, por exemplo, exigência de lei para estabelecer hipóteses de incidência, bases de cálculo e alíquotas, não é consequência do art. 97 do CTN, mas da própria Constituição. E mais, que o art. 97 do CTN não chega a abranger totalmente o conteúdo do princípio da legalidade, que o ultrapassa em muito.

2.3. Em estudo específico sobre tributação e a neutralidade concorrencial⁷ Tercio Sampaio Ferraz Junior assim a define, no contexto constitucional brasileiro:

“O princípio da neutralidade concorrencial deriva diretamente da liberdade de iniciativa, seja no sentido da liberdade de acesso ao mercado, seja no de livre conformação e disposição da atividade econômica. Ele inibe, assim, a interferência estatal que impossibilite, juridicamente ou de fato, a criação ou continuidade de empresas dedicadas a atividades lícitas. O fundamento constitucional daquele princípio não é o princípio da livre concorrência, mas a livre iniciativa. Significa, pois, a neutralidade do Estado perante concorrentes que atuem, em igualdade de condições, no livre mercado. Em nome da finalidade de ‘assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social’ (CF, art. 170, *caput*), o Estado é obrigado a não privilegiar concorrentes, desequilibrando a igualdade concorrencial, princípio de justiça aplicado à concorrência. Em suma, significa que o Estado, ao regular o mercado livre (livre concorrência) deve abster-se de medidas que, ao privilegiar concorrentes em igualdade de condições, venham a prejudicar consumidores ou a criar desigualdades regionais ou a desfavorecer pequenas empresas ou a proteger o meio ambiente, de um lado, para desprotegê-lo, de outro, etc. A neutralidade concorrencial garante, pois, a igualdade de chances para os agentes econômicos.”

Prosseguindo na análise da questão, Tercio Sampaio Ferraz Junior chega a valorizar a concorrência, mesmo que de alguma forma a lei não a afete diretamente, mas apenas de forma oculta, contrastando-a com a legitimidade formal da lei, aparentemente geral:

“Assim, o princípio da neutralidade estatal em face da concorrência será ferido se ficar demonstrado que, por lei, as relações competitivas entre

⁷ “Obrigação Tributária Acessória e Limites da Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado”, *Princípios e Limites da Tributação*, Roberto Ferraz (coord.), São Paulo, Quartier Latin, 2005, pp. 715 a 735 (citação p. 732).

empresas concorrentes em igualdade de condições venham a ser restringidas por uma medida (legal) que efetivamente crie para elas uma diferença que passe a existir apenas em virtude da própria medida.

Uma tal interferência desigualadora das chances concorrenciais pode ser direta (patente) ou indireta (oculta). No primeiro caso a prevalência da neutralidade é indiscutível, supondo-se visíveis concretamente quais são os grupos ou quais os sujeitos econômicos ostensivamente atingidos, isto é, privilegiados ou desprivilegiados. No segundo, é preciso verificar se uma atividade econômica foi atingida por uma medida legal aparentemente geral, mas que, de fato, a dificulta para uns em benefício de outros, e se essa dificuldade chega a inviabilizar a capacidade concorrencial de uns em face de outros (Schönbächler, p. 148).⁸

2.4. Pode-se concluir, portanto, que a liberdade de iniciativa e a livre concorrência exigem que não ocorram interferências desigualadoras, nem diretas, nem indiretas. Como essa exigência aplica-se também e especialmente ao próprio Estado, pode-se ter por certo que não se admite a interferência do Estado sobre a concorrência, seja de forma direta ou indireta.

3. Argumentos contra o *Dirigismo Fiscal*

3.1. Ao lado das doutrinas que sustentam a neutralidade fiscal, há as que repriminam o chamado *dirigismo fiscal*, que consiste no uso de instrumentos fiscais com falsas justificativas de intervenção do Estado na Economia, visando na realidade favorecer interesses particulares.

Fritz Neumark assim define o princípio antidirigista:

“De acordo com o princípio de evitar as medidas de dirigismo fiscal a política fiscal deve abster-se daquelas intervenções na economia de mercado que de maneira assistematicamente fragmentária favoreçam ou prejudiquem grandes ou pequenos setores parciais da vida econômica em sua evolução e/ou em sua estrutura formal (incluídas as formas jurídicas).”⁹

3.2. A legislação brasileira tem se distanciado dos elementos básicos da Ciência das Finanças, da Política Fiscal e do Direito, que devem informar o sistema tributário.

Grupos de influência e pressão têm conseguido aproveitar-se da ingenuidade dos que vêem, em todas as finalidades, louváveis desculpas para “incentivo do governo”, quando na verdade visam apenas proteger seus interesses. Com a desoneração de alguns, há conseqüentemente sobrecarga fiscal nos demais setores. O Legislativo serve de instrumento de apoio a tais interesses e o Judiciário tem sua parcela de culpa na aceitação dessas manobras, não obstante sejam claramente antiisonômicas.

Efetivamente, quando se abre mão de qualquer tributo, mediante isenção ou exoneração de qualquer grupo ou atividade, a única certeza que se tem é a de que não se arrecadará aquele tributo. Quem será beneficiado é uma incógnita.

⁸ “Obrigação Tributária Acessória e Limites da Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado”, ob. cit., pp. 733/4.

⁹ *Principios de la Imposición*, versão espanhola publicada pelo Ministério da Fazenda de Espanha, por seu Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, da edição alemã de 1970 *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, ob. cit., p. 284

Ainda que se justifique a medida com a alegação de que se beneficiará uma categoria (os mais pobres, por exemplo), nunca se sabe quais os reais beneficiários da medida. Uma isenção para o feijão, por exemplo, terá a vantagem econômica representada pela diminuição do tributo repercutida no bolso dos produtores, dos intermediários, dos distribuidores, dos varejistas e, talvez quem sabe, dos consumidores; não se sabe de antemão a quem caberá. Trata-se de fato a ser verificado posteriormente. Além disso, mesmo que haja uma diminuição do preço do feijão ao consumidor, não há escolha de qual consumidor atingir, pois a redução repercutirá tanto para o mais pobre deles como para o mais rico (por exemplo, nas feijoadas servidas nos melhores restaurantes). Por esse motivo é fácil destacar que, via de regra, se está diante de simples *dirigismo* e não diante de autêntica *direção* fiscal (ou da economia).

É preciso lembrar ainda que tão ou mais importante que a justiça na arrecadação é a justiça no gasto público. Daí que se possa afirmar que é muito melhor que se utilize o produto da arrecadação para subsidiar direta e abertamente as atividades que se deseja incentivar. Mantida a arrecadação uniforme, eis que não se sabe a quem beneficiaria uma redução de imposto, se gasta o dinheiro arrecadado de maneira a beneficiar aqueles realmente necessitados.

3.3. Não é possível se ter uma tributação razoável, com economicidade e eficiência, buscando diferenciar continuamente atividades e grupos.

Pelo contrário, é mais fácil, seguro e eficiente, além de mais justo e transparente, sejam explicitadas quais as atividades ou grupos que se pretende favorecer entregando recursos a tais finalidades (e não abrindo mão de tributá-las). Por exemplo, não se sabe se a isenção de IPI beneficia a atividade dos taxistas ou as dos donos de frotas, dos donos de licença e outros que configuram os capitalistas que exploram esse serviço de transporte, ou mesmo os fabricantes de automóveis.

Por esse e por muitos motivos é preciso encarar com enorme reserva as idéias de liberalização de prática de distinções em matéria tributária.

É preciso evitar a idéia simplista (não simples) de que para fazer justiça é preciso diferenciar o tratamento dado às variadíssimas situações fáticas, de grupos, atividades, profissões, artes, faixas etárias, regiões do País etc.

É preciso lembrar que, antes de mais nada, a função da tributação é a de arrecadar os recursos necessários (e não mais que os necessários) para que o Estado possa desempenhar suas atribuições, de maneira racional, proporcional à capacidade de cada um. Essa a principal justiça que se pode alcançar na tributação.

Daí a lúcida observação de Ernesto Lejeune, ao bem centrar a questão da igualdade na apreciação das funções da tributação e sua relação com a capacidade contributiva, na seguinte passagem:

“Ora bem, cremos inútil seguir argumentando sobre a questão. O que em definitiva está em jogo não é a universalidade do princípio de capacidade contributiva ou sua insuficiência. Trata-se de determinar se o tributo deve ou não seguir sendo, em essência, ou mesmo exclusivamente, um meio de arrecadação de ingressos. Se a resposta a essa pergunta é positiva, ninguém colocará em dúvida que a arrecadação de acordo com a capacidade contributiva é o adequado. Porém, se a resposta é negativa, é então evidente

que todos também estarão de acordo na insuficiência da capacidade contributiva como critério reitor da ordenação de tributos.”¹⁰

3.4. Feitas essas considerações sobre as possíveis interferências através da tributação, visando promover a igualdade, e que terminam por gerar sistemas complexos, com inúmeras exceções e tentativas de dirigir as ações individuais, o mesmo Lejeune conclui seu estudo sobre a igualdade em matéria tributária com a seguinte observação:

“Tudo isso deve fazer refletir no futuro sobre se não se terá ido demasiado longe na recepção da extrafiscalidade e sobre a conveniência de fazer retornar ao tributo e suas origens de instrumento de financiamento (baseado então no princípio de capacidade contributiva como princípio exclusivo de justiça tributária), e utilizando o gasto público para a realização dos objetivos de justiça, assim como os demais instrumentos administrativos (incluindo o aparato sancionador) para o alcance de objetivos que, ainda que sendo plausíveis em si mesmos, são estranhos à técnica tributária. Com isso, cremos, não se perderia operatividade: simplesmente se obteria um maior grau de especialização funcional em cada uma das instituições jurídicas; ficariam mais nítidos seus perfis conceituais e, isto sem dúvida alguma, se ganharia muito em segurança jurídica.”¹¹

3.5. As considerações acima mostram as vantagens da uniformização de alíquotas, especialmente nos tributos sobre o consumo, onde inexistente a pessoalidade e a manifestação de capacidade contributiva se dá pela disponibilidade de renda para consumir.

O que importa ressaltar é que a uniformidade de alíquotas não é um mal (na CF de 69 era até obrigatória para o ICM). Pelo contrário é um sistema muito adotado mundialmente e com vantagens notáveis relativamente ao sistema que hoje impera no Brasil: clareza, simplicidade, generalidade, equidade.

Outras disposições legislativas recentes também configuraram claras violações à isonomia, à livre concorrência, e, em consequência, simples dirigismos. As práticas adotadas pela União Federal na edição da Lei 9.718/98 em que aumentou a Cofins em 50% somente para os agentes econômicos que mostravam menor capacidade contributiva¹², e na edição da Lei 10.182/01 em que reduziu impostos de importação somente para os agentes econômicos de maior porte no mercado¹³, são claramente atentatórias à livre concorrência. Também assim a celebração de Convênio de ICMS com injustificável tratamento diferenciado conforme a unidade federada¹⁴.

¹⁰ “El Principio de Igualdad”, *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis, 2001, p. 223.

¹¹ “El Principio de Igualdad”, *Tratado de Derecho Tributario*, tomo I, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis, 2001, pp. 221 e ss., citação na p. 238.

¹² Roberto Ferraz, “A Inversão do Princípio da Capacidade Contributiva no Aumento da Cofins pela Lei 9.718/98”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 130/72.

¹³ Roberto Ferraz, “A Igualdade na Lei e o Supremo Tribunal Federal”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 116/119.

¹⁴ Fernando Facury Scaff, “ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na Venda de Serviços Telefônicos Pré-pagos”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 126/70.

3.6. Estes alguns exemplos que demonstram como facilmente a idéia de orientar a tributação de maneira justa termina por configurar simples *dirigismos*, que desfiguram totalmente as boas intenções que ditaram as diferenciações, terminando por criar autênticos privilégios, que por sua vez ganham ares de “direito adquirido” e tendem a eternizar-se (como, por exemplo, os subsídios à indústria açucareira do Nordeste).

4. A Configuração Constitucional dos Impostos de Conjuntura no Brasil (II, IE, IPI e IOF)

4.1. A Constituição brasileira dá a quatro impostos federais características que levam a que neles se reconheça a função indutora, extrafiscal ou de conjuntura.

“A admissão de que ato do próprio Executivo venha a fixar a alíquota do imposto (embora dentro dos limites da própria lei) foi concessão do Constituinte motivada pela necessidade de conferir ao Executivo instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico. É nessa esfera que se encontram tanto a tributação aduaneira, como o IPI (que é sucessor do antigo Imposto sobre Consumo), IOF e Cide-Combustível. Ou seja: não foi aleatória a escolha do Constituinte; não agiu ele de modo arbitrário. Buscou, sim, dar importância ao princípio da legalidade, apenas o excepcionando na medida em que surgisse a necessidade da introdução de normas tributárias indutoras, para as quais os referidos impostos serviriam de veículos.”¹⁵

Efetivamente a Constituição Federal dá a esses tributos características distintas das que são comuns aos demais. São excepcionados à regra de anterioridade (parágrafo 1º do art. 150) e podem ter suas alíquotas alteradas por decreto (parágrafo 1º do art. 153).

Doutrina e jurisprudência sempre reconheceram nesse regime parcialmente diferenciado a forma adequada para tratar questões conjunturais, daí a denominação de impostos de conjuntura. Não seria adequado esperar a movimentação do Legislativo sempre que, de maneira conjuntural, se necessitasse alterar alíquotas dos tributos incidentes no comércio exterior, no mercado financeiro e no consumo. Menos ainda seria razoável que as mudanças de alíquota ficassem sujeitas à anterioridade para serem aplicáveis.

4.2. Quanto a tratar-se de efetiva exceção ao princípio da legalidade, aí sim há controvérsias. Alguns admitem até com facilidade que haja exceções a autênticos princípios, outros não¹⁶.

Roque Antonio Carrazza sempre destacou que a exigência de que as modificações de alíquota ficassem limitadas às “condições e os limites estabelecidos em lei” impede que sejam consideradas exceções à legalidade. É o que pondera ao tratar das “Aparentes exceções ao princípio da legalidade”, nos seguintes termos:

“Autores há que entendem que alguns tributos não precisam obedecer ao princípio da legalidade... Com o devido acatamento, laboram em equívoco-

¹⁵ Luís Eduardo Schoueri, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 262.

¹⁶ Roberto Ferraz, “Princípios são Universais e não comportam Exceções”, *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, Valdir de Oliveira Rocha (coord.), São Paulo, Dialética, 2006, p. 389.

co. Não há neste dispositivo constitucional qualquer exceção ao princípio da legalidade. (...) Estamos, aqui, pois, diante de uma faculdade, não da Administração, mas do legislador. Ele é que está autorizado a estabelecer 'as condições e os limites' para que o Poder Executivo altere as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da CF."¹⁷

4.3. Efetivamente, como autêntico princípio que é, o da legalidade exige total clareza e transparência na exigência tributária que haverá de ser estabelecida mediante consenso em órgão legislativo, sem exceções. O tributo sempre haverá de ser claramente definido em lei, sem margem a qualquer discricionariedade por parte da Administração.

Mas como seria possível compatibilizar tais idéias com a de flexibilidade da alíquota a ser definida pelo Executivo dentro dos limites e sob as condições fixadas em lei?

Pela efetiva exigência de que tais alterações somente sejam procedidas de acordo com o texto constitucional, isto é, somente se verificadas as referidas condições e respeitados os limites. Assim, não se estaria diante de poder discricionário mas sim de autênticos atos vinculados, pois correspondentes ao poder-dever estabelecido em lei.

Presentes as circunstâncias definidas como condições para alteração das alíquotas, não poderia o administrador deixar de alterá-las, sob pena de ilegalidade. Caso a lei previsse, por exemplo, que a alíquota de produtos cuja oferta seja escassa no mercado interno haverão de ter suas alíquotas de Imposto de Importação reduzidas, como forma de normalizar o abastecimento do mercado, verificadas faticamente tais circunstâncias, não haveria qualquer margem de decisão ao administrador, que haveria de necessariamente reduzi-las em proporção adequada àquela meta, sempre respeitados os limites legalmente estabelecidos.

4.4. Portanto a faculdade conferida pelo parágrafo 1º do art. 153 não configura simplesmente um *poder* da Administração, mas também e especialmente um *dever*. O dispositivo constitucional não refere apenas que o Executivo pode alterar alíquotas mas que *deve alterar alíquotas* dos impostos de conjuntura *sempre que se verificarem variações das condições definidas em lei*.

Dessa forma, as alterações de alíquota veiculadas por atos do Executivo não serão atos propriamente seus mas simples *atualizações* da vontade expressa da Lei.

Não haveria em tais atos qualquer margem de decisão mas simples aplicação dos conceitos pré-definidos em lei como "gatilhos" para a atuação do Executivo. Aliás, muito interessante a opinião dos que sustentam que, ao menos a partir da acolhida do princípio de moralidade na Constituição, já não há atos propriamente discricionários. Todos os atos administrativos teriam passado a ser questionáveis quanto aos motivos que levaram a sua realização e, portanto, não mais seriam de livre escolha do administrador.

4.5. É nesse contexto que se propõe o exame de motivação das alterações de alíquota feitas nos impostos de conjuntura.

¹⁷ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 18ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003, pp. 265/6.

5. A Necessária Motivação Expressa dos Textos que alteram Alíquotas dos Impostos de Conjuntura no Brasil

5.1. A doutrina já sustentou a necessidade de motivação expressa para as alterações de alíquota nos impostos sujeitos a mudança de alíquota pelo Executivo e o Judiciário chegou a proclamar tal necessidade várias vezes. No entanto, atualmente, na maioria dos casos não se tem formulado qualquer exigência para o exercício dessa possibilidade.

5.2. A matéria foi tratada de maneira pioneira por Hamilton Dias de Souza que desenvolveu estudo sustentando a necessidade de motivação expressa das Resoluções do Conselho de Política Aduaneira, órgão que exercia por delegação os poderes conferidos ao Executivo para alteração do Imposto de Importação, na vigência da Constituição de 1969¹⁸.

Da discussão desse tema nos tribunais resultaram diversas decisões do Supremo Tribunal Federal, dentre as quais as que afirmam que: "... as Resoluções do CPA devem ser motivadas expressamente"¹⁹; "Imposto de Importação. Alteração de alíquotas através de resolução do CPA. Firmou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de serem nulas tais resoluções quando desfundamentadas, como o exigem os arts. 9º e 22 da Lei 3244/57"²⁰; "Admiti-las poder-se-ia ensejar o abuso, a fixação fora da área legal. O ato que seria válido pela discricionariedade, tronou-se arbitrário e, por isso mesmo, ilegal."²¹

Até mesmo a Súmula 97 do Tribunal Federal de Recursos foi editada, com o seguinte teor: "As Resoluções do Conselho de Política Aduaneira, destinadas à fixação de pauta de valor mínimo, devem conter motivação expressa."

5.3. No entanto, consultada a jurisprudência mais recente, chega-se ao RE 225.655-4-PB, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão em que, desprezando totalmente a jurisprudência anterior do STF decide: "Inteiro descabimento da exigência de motivação do ato pelo qual o Executivo exerce a faculdade em apreço, por óbvio o objetivo de ajustar as alíquotas do imposto aos objetivos da política cambial e do comércio exterior (art. 21 do CTN)."²² O acórdão traz pequena fundamentação e não reflete a existência de qualquer discussão.

Já no âmbito do Superior Tribunal de Justiça também se encontram decisões que ignoram e desautorizam a orientação sumulada pelo órgão que lhe deu origem (TFR), como se vê das seguintes decisões, tratando de alterações de alíquota do açúcar feitas mediante decretos não motivados, resumidamente apontadas: "... Diferenciação de alíquota. Poder Discricionário da Administração Pública. (...) O Decreto-lei 2.501/98 regulamentou a matéria na forma desejada pelo Governo Federal, que mantém a intervenção no setor, ainda que de forma mitigada. Cabe a ele, de forma discricionária, escolher os rumos da política sucroalcooleira, utilizando-se, caso necessário, do IPI, tributo com função extrafiscal, de maneira que,

¹⁸ *Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional*, São Paulo, Resenha Tributária, especialmente o item "motivação dos atos administrativos", 1980, pp. 74 e ss.

¹⁹ RE 80.255-SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, *DJU* 16.04.75.

²⁰ RE 72.916-SP, Rel. Min. Carlos Thompson Flores, *DJU* 24.09.75.

²¹ RE 69.486-SP, Rel. Min. Carlos Thompson Flores, *RTJ* 58/604 e citados por Hamilton Dias de Souza no mesmo sentido, RE 73.168-SP; RE 73.167-SP; RE 73.060; RE 71.121-SP; RE 75.851-SP; RE 80.257-SP; RE 79.613-SP; ERE 87.554-SP; RE 89.617-SP.

²² Pub. *DJU* 28.04.2000, Ementário 1.988-6.

sem a demonstração cabal de vícios de legalidade na norma regulamentadora, não é possível ao Poder Judiciário imiscuir-se nesta seara”²³; “Cessada a política nacional de unificação dos preços do açúcar e de cana, não se retorna ao regime anterior em que havia ‘tributação pela alíquota zero’, porquanto a função extrafiscal, revelada no caso dos autos, autoriza o Poder Executivo a fixar as alíquotas, respeitadas as disposições legais, em prol do interesse nacional.”²⁴ Exceção feita ao caso relatado pelo Ministro Franciulli Netto que em matéria idêntica considerou existente e suficiente a motivação do Decreto 2.197/98²⁵ as citadas decisões do STJ pouco ou nada exigiram como motivação dos atos que alteraram alíquotas de IPI do açúcar.

5.4. É de se reparar que as decisões judiciais mais recentes seguem toda a linha adotada pelo STF no referido acórdão relatado pelo Ministro Ilmar Galvão. Foi a decisão que modificou integralmente o entendimento jurisprudencial, ainda que sem qualquer discussão a respeito do entendimento anterior.

Esse precedente dá como certa a existência de uma simples *faculdade do Executivo* e de que seria óbvio o objetivo de ajustar alíquotas à *política cambial e do comércio exterior* quando exercida tal faculdade.

No entanto, já Alfredo Augusto Becker criticava veementemente, e com razão, o que chamou “sistema dos fundamentos óbvios”²⁶. De fato, na imensa maioria dos textos que são chamados à motivação por natureza, quando se invoca a obviedade de certa afirmativa, trata-se de simples fuga à fundamentação por falta de argumento.

Nos textos intrinsecamente chamados à fundamentação, como é o caso das decisões judiciais, via de regra todos os argumentos de que se dispõe são utilizados e quando se invoca um “fundamento óbvio” é porque não se tem fundamento algum mas simples preconceito, como o que se revela na decisão ora comentada.

Não obstante tratar-se de uma forte guinada na orientação do STF nessa matéria, o voto do Ministro Galvão restringe sua fundamentação, no tocante à necessidade de motivação expressa dos atos do executivo em que se alteram alíquotas, à seguinte frase:

“Por fim, não tem cabimento a exigência de motivação do ato pelo qual o Poder Executivo exerce a faculdade em apreço, de alterar as alíquotas do Imposto de Importação, por óbvio que essas alterações objetivam ajustar o tributo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior (art. 21 do CTN).”

5.5. Ora, essa conclusão nada tem de óbvia e faz ouvidos de mercador à clara disposição da Constituição que exige que as alterações sejam feitas “atendidas as condições e limites estabelecidos em lei”.

Claramente apresentou-se na base do pensamento que norteou aquela decisão um *preconceito* e não um fundamento. O preconceito adotado como premissa

²³ REsp 781.653-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, *Revista Dialética de Direito Tributário* 127/186.

²⁴ REsp 437.666-PR, Rel. Min. Luiz Fux, *DJU* 19.05.2003, p. 131.

²⁵ REsp 439.059-PR, *DJU* 22.03.2004.

²⁶ “O Direito Tributário está em desgraça e a razão deve buscar-se - não na superestrutura - mas precisamente naqueles seus fundamentos que costumam ser aceitos como demasiado ‘óbvios’ para merecerem a análise crítica.” (*Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963, p. 10)

óbvia foi o de que dada a característica extrafiscal identificada no Imposto de Importação, haveria uma simples *faculdade* do Executivo para alterar-lhe as alíquotas, conforme a “política” que interiormente traçasse. Tomou-se a extrafiscalidade como autorização de absoluta discricionariedade, não porque se tivesse argumentos para sustentar tal concepção mas apenas porque se tinha essa “verdade” pré-concebida.

Esse preconceito é aquele mesmo indicado por Becker nos seguintes termos: “Nesta perigosa atitude mental, incorrem muitos daqueles que põem o fundamento do tributo (e conseqüentemente do Direito Tributário) na Soberania do Estado e cujo raciocínio em síntese é este: o Estado tem necessidade de meios financeiros para custear suas atividades e com tal finalidade (aí surge o problema da natureza da tributação extrafiscal) tributa e tributa (inclusive extrafiscalmente) porque é Soberano; destas premissas se conclui, obviamente, que o tributo é uma obrigação *ex lege*.”²⁷

Ora, não há qualquer dispositivo que justifique esse preconceito, ao contrário, há diversas normas constitucionais que o desautorizam.

5.6. Ao menos a partir da recepção do princípio de moralidade dos atos administrativos pela Constituição, é preciso verificar que não há mais atos propriamente discricionários. Na verdade, seja por mudança de texto constitucional, seja por mutação constitucional sem modificação de texto²⁸, os atos administrativos não correspondem mais às clássicas noções de ato discricionário ou vinculado; os discricionários não são mais tão discricionários assim e os vinculados não são mais tão vinculados. Explica-se: a exigência de motivação e a qualidade na decisão administrativa exigem que os atos administrativos sigam uma lógica coerente com o conhecimento comum, com o conhecimento específico - técnico - da área a que se refere o ato, e com a moral. Assim o ato discricionário passa a ser ato de administração que haverá de ser fundamentado técnica e moralmente, ao passo que o ato vinculado também haverá de sê-lo, não valendo como escusa para atos sem sentido técnico ou moral a simples alegação de vinculação.

Não se admite mais, portanto, atos administrativos de nenhuma natureza que não sejam transparentemente fundamentados - motivados expressamente - de maneira a evidenciar a moralidade e eficiência do ato.

5.7. Assim, pode-se afirmar que as alterações de alíquota dos chamados impostos de conjuntura, isto é, o IPI, o IOF e os Impostos de Importação e de Exportação, deverão necessariamente conter motivação expressa, sob pena de nulidade pelos seguintes motivos:

5.7.1. Porque assim o exige expressamente a Constituição Federal ao estabelecer no parágrafo 1º do art. 153 que o Executivo poderá alterar as alíquotas desses impostos “atendidas as condições e limites estabelecidos em lei”. Portanto, inexistentes as condições fixadas em lei, impossível o exercício do poder dever de alterar as alíquotas em conformidade com o determinado pela lei, único instrumento admitido para alterações em matéria tributária. A verificação de tais condições e sua explicitação pelo Executivo são requisitos de validade do ato, segundo a me-

²⁷ *Teoria Geral do Direito Tributário*, ob. cit., p. 11.

²⁸ Anna Candida da Cunha Ferraz, *Processos Informais de Mudança da Constituição*, São Paulo, Max Limonad, 1986.

lhor tradição de nossa jurisprudência e acolhendo a melhor doutrina administrativista.

5.7.2. Porque assim o exige o princípio de livre concorrência, que impõe seja a interpretação dada ao citado artigo constitucional com ela condizente, e que, portanto, seja a tributação neutra, evitando-se os *dirigismos fiscais*, isto é, evitando-se tentativas do Estado de dirigir a economia, salvo por intervenções que conduzam ou reconduzam à livre concorrência.

5.7.3. Porque assim o exige o princípio de transparência, que se aplica tanto aos atos administrativos como aos legais²⁹. Portanto, inexistente exigência de motivação expressa, ficariam ocultos os motivos que levaram a autoridade administrativa a adotar mudanças, o que já não se admite na atual ordem constitucional, que rejeita qualquer “sistema de fundamentos óbvios”.

6. A Necessária Motivação Expressa também nas Modificações Legislativas

6.1. Também as leis haverão de explicitar claramente os motivos de sua edição.

Já não se pode mais ter como compatível com a atual ordem constitucional a edição de leis que não estejam claramente fundamentadas nos dispositivos constitucionais que orientam sua edição quanto ao *conteúdo* e não apenas à *forma*.

Como na já tantas vezes referida assertiva de Daniel Gutmann:

“Valorar a justiça do imposto, não é valorar a justiça de uma regra de direito ordinário. *Está fora de questão, por exemplo, legitimar filosoficamente um imposto simplesmente por constatar que um processo democrático foi respeitado.* A justiça procedimental não tem espaço em matéria de filosofia do imposto, porque o espírito está como que imantado pela justiça substancial.

Esta justiça substancial, em si mesma, é apreendida através de um duplo prisma: o dos fins (os objetivos perseguidos pela exação), o dos meios (as modalidades que definem a divisão e os lançamentos). O prisma é frágil, sem dúvida: por exemplo, o imposto limita a liberdade (é o sacrifício) para aumentar a liberdade (é uma aposta filosófica). Os meios de obtenção do imposto sustentam, portanto, uma relação complexa com seus fins. A complexidade, no entanto, não impede de os distinguir.

A justiça dos fins é a grande ausente da maior parte dos debates sobre o imposto. Portanto, a justiça dos meios absolutamente não garante a justiça dos fins.”³⁰

6.2. Pode-se, legitimamente, exigir da legislação tributária muito mais do que classicamente se tem exigido, isto é, muito mais que a simples adequação da legislação ordinária à regra matriz constitucionalmente estabelecida. Essa exigência haverá de atingir tanto a destinação do produto da arrecadação como a própria

²⁹ Roberto Ferraz, “O Princípio de Transparência Tributária”, *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo, RT, 2005, pp. 442 e ss.

³⁰ “Du Droit à la Philosophie de l’Impôt”, *L’Impôt, Archives de Philosophie du Droit* vol. 56, Paris, Dalloz, 2002, p. 9 - a frase em destaque é “Pas question, par exemple, de légitimer philosophiquement un impôt sur le simple constat qu’une procédure démocratique a été respectée.” O trabalho está também publicado em tradução em *Princípios e Limites da Tributação*, Roberto Ferraz (coord.), São Paulo, Quartier Latin, 2005.

concepção da lei que institui o tributo, tanto nos seus motivos como na observância de princípios que fogem à matéria estritamente fiscal mas que igualmente são limitações constitucionais ao poder de tributar (como os de livre concorrência, proteção ao meio ambiente e de busca do pleno emprego).

Assim, por exemplo, se pode exigir que a legislação que trata de Cofins não seja prejudicial à livre concorrência, ao meio ambiente ou ao emprego. Pode-se exigir que eventuais atentados a esses valores constitucionalmente consagrados sejam eliminados da legislação por inconstitucionalidade, tanto quanto se pode exigí-lo quanto às exigências que violassem as regras de anterioridade ou de irretroatividade.

7. Conclusões

É preciso rejeitar a atitude que vê na atividade intervencionista do Estado uma atuação sempre consistente e positiva. Não é preciso aderir aos excessos neoliberais para criticar os excessos keynesianos. É fato que o Estado tem enormes dificuldades na gestão do dinheiro que arrecada, sendo freqüentemente malversador desses mesmos recursos. É também fato que o Estado freqüentemente acolhe falsos motivos para modificar a legislação em benefício de grupos de interesse. Os *lobbies*, institucionalizados ou não, visam sempre servir-se da legislação em benefício próprio, corporativo.

A doutrina e a jurisprudência brasileiras vinham desenvolvendo excelente posicionamento quanto às possibilidades de o Executivo modificar alíquotas dos impostos de conjuntura: os atos haveriam de ser sempre expressamente motivados, sob pena de nulidade. Esta concepção refletia a melhor doutrina administrativista e conciliava com perfeição a concepção de legalidade com a estrutura dada pela Constituição brasileira àqueles impostos.

A decisão proferida nos autos do RE 225.655-4 configurou claro retrocesso que merece ser revisto.

Efetivamente os atos administrativos que modificam alíquotas do IPI, IOF e dos Impostos de Importação e de Exportação somente poderão ser válidos quando expressamente motivados, por exigência do parágrafo 1º do art. 153 da CF, da livre concorrência, da moralidade, da transparência, do princípio de evitar os dirigismos fiscais etc.

Igualmente as leis deverão de ser acompanhadas de expressa motivação, de maneira a viabilizar o exame das condições constitucionalmente exigidas para sua edição, não bastando para legitimar a legislação tributária o simples fato de que um procedimento formal tenha sido observado.