

Coordenação de
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

26



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Isenção e Isonomia: Aspectos Econômicos da Tributação

Demétrius Amaral Beltrão

Advogado. Mestre e Doutorando em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Professor da Graduação e do Programa de Pós-graduação em Direito Constitucional na Faculdade de Direito do Sul de Minas.

Resumo

O presente texto busca analisar, de maneira crítica, a extrafiscalidade e a intervenção do Estado na economia por meio da tributação, abordando, especificamente, a concessão de incentivos fiscais, para a busca do desenvolvimento socioeconômico. Sob um enfoque multidisciplinar, inspira-se no estudo de casos concretos, na medida em que pretende identificar, a partir de leis estaduais e municipais concessivas de incentivos fiscais, os critérios pelos quais um empreendimento será classificado de modo a obter as vantagens legais. Nesse contexto, importantes normas constitucionais são desenvolvidas e aprofundadas, como pressuposto para a elucidação da questão central, que se relaciona à isenção tributária e à isonomia, bem como às suas implicações no Direito Econômico.

Abstract

This paper seeks to analyze critically State's intervention and extrafiscality in economy through taxation, approaching, specifically, the granting of tax benefits for the pursuit of socioeconomic development. Upon a multidisciplinary focus, it draws on case studies, as far as it aims at identifying - based on state and municipal laws focusing at tax benefits granting - criteria through which an enterprise shall be classified in order to obtain legal advantages. In this context, important constitutional rules are developed and deepened as an assumption for elucidating the central issue, which relates to tax exemption and equality, and its implications on economic law.

I. Nota Introdutória

"A regra jurídica é um instrumento e a sua criação uma arte. Hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico que se tornou impraticável, ou é este instrumental obsoleto que fere as mãos do Estado. Para fugir a esta alternativa, o Estado constrói, atabalhoadamente, quantidade enorme de novas leis de tão péssima qualidade que revela ignorância de troglodita na arte de criar o instrumento apropriado. Em construção de regras jurídicas tributárias, apenas se começou a sair da idade da pedra lascada... O sofrimento dos contribuintes não é tanto pela amputação em sua economia; o tipo de instrumento cirúrgico é que os faz soltar berros pré-históricos."¹

¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 10.

Essa crítica contundente de Alfredo Augusto Becker, apesar de proferida há muitos anos, parece dirigida ao nosso sistema jurídico atual. Pouco mais de duas décadas da promulgação da Constituição Federal de 1988 e já experimentamos a continuidade do hábito, até então consagrado, do desrespeito às instituições, da frustração dos direitos individuais, do aniquilamento da ordem jurídica, procedimentos que esperamos sejam repudiados por todos aqueles que só concebem o verdadeiro Estado de Direito quando o próprio Estado submete-se às regras fundamentais da sua concepção. Tarefa maior, acreditamos, estará reservada ao Poder Judiciário, guardião da Constituição, que não poderá contemplar, complacente, a degradação de valores erigidos à categoria de princípios constitucionais, que são mais do que normas, a ponto de constituírem verdadeiros vetores ou diretrizes indicadoras da vontade legislativa.

Reclama-se conscientização no sentido de que o legislador, especialmente no âmbito tributário, não pode ultrapassar o estreito campo de ação que lhe foi reservado pela Constituição; assim, se experimentar alguma criatividade, certamente estará fadado a esbarrar em inconstitucionalidades impostas pela rigidez do nosso atual sistema, repleto de particularidades e restrições. Aqui reside o objetivo do nosso trabalho: mostrar o descompasso, face à nova ordem constitucional, da atividade legislativa emanada de Estados e Municípios que, objetivando o incentivo e o estímulo do desenvolvimento socioeconômico regional e local, acaba por trazer sérias consequências para o mercado, acarretando um embaraço à livre concorrência, que deve ser protegida, e não violada pelo Estado.

2. Circunscrição do Problema e Plano de Trabalho

Procurar-se-á, no presente estudo, analisar genericamente a prática que vem sendo adotada por alguns Estados e Municípios brasileiros que, no intuito de buscar o desenvolvimento socioeconômico regional e local, editam leis visando implementar o que se convencionou chamar de Programa de Incentivo e Desenvolvimento Industrial, que tem por objetivos o incentivo e o estímulo do desenvolvimento mediante a concessão de apoio creditício, financeiro, locacional e/ou fiscal a empreendimentos da iniciativa privada.

Para tanto, os empreendimentos devem ser considerados necessários e prioritários para o desenvolvimento do Estado ou do Município, embora aqui haja, como se verá, certa indeterminação nas leis. Assim, em geral, encontramos nas leis os seguintes critérios pelos quais um empreendimento será classificado de modo a obter as vantagens legais: (i) contribua para a elevação do nível de emprego e renda; (ii) proporcione a descentralização econômica e espacial das atividades produtivas; (iii) contribua para a modernização tecnológica do parque industrial; e (iv) preserve o meio ambiente.

Além disso, a legislação faz referência a empreendimentos industriais novos, aos quais, pelo texto das leis, será concedido o apoio financeiro e fiscal, sendo o primeiro mediante a transferência de galpões industriais ou terrenos e o segundo, através da concessão de isenção de tributos e outros incentivos, por prazo determinado. Ainda, é de se observar que, no campo dos incentivos financeiros e fiscais, a lei somente contempla os empreendimentos novos; e mais, as legislações autorizam o Chefe do Executivo a conceder isenção de pagamento de tributos e outros incentivos.

Como se pôde anotar, os benefícios a serem concedidos, em concreto, às novas empresas são de ordem fiscal, portanto, concernentes: (i) as Estaduais, ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); e (ii) as Municipais, ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Assim, passaremos ao estudo dos princípios que norteiam a tributação em geral, para, então, podermos analisar a constitucionalidade dos benefícios fiscais a serem concedidos pelos Estados e Municípios que implementaram o Programa de Incentivo e Desenvolvimento Industrial. Anotamos, contudo, o seguinte: a natureza idêntica da isenção e dos demais benefícios, posto que instrumentos da denominada extrafiscalidade, permite a extensão das conclusões obtidas no estudo que faremos da isenção aos demais incentivos fiscais.

Também faremos uma rápida análise das implicações de ordem econômica que a questão suscita, à luz dos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, tendo em vista duas ordens de fatores.² Em primeiro lugar, as consequências para o mercado que a concessão de benefícios fiscais pode acarretar e, em segundo lugar, a circunstância de as leis preverem não apenas a concessão de benefícios de ordem fiscal, mas também benefícios financeiros, locatícios, entre outros, para as novas empresas, e, uma vez que são oferecidos discriminatoriamente, só poderão acarretar um embaraço à livre concorrência, que deve ser zelada e não violada pelo Estado.

Passemos, pois, à análise direta da Constituição Federal no que se refere às balizas que firma em matéria de ordem tributária. A partir daí, desenvolveremos topicamente os assuntos anteriormente delineados.

3. Do Regime Tributário Constitucional

O exercício do poder de tributar, bem como todos os seus desdobramentos, está submetido à disciplina contida na própria Constituição, na qual encontraremos os fundamentos e os limites do Direito Tributário positivo, seja da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.³

Nesse contexto, o Direito Constitucional Tributário é compreendido como "o conjunto de princípios e normas que regulam o poder de tributar do Estado; disciplina não só o poder de tributar, mas também o seu exercício, ou manifestação da competência tributária das entidades públicas em relação à instituição, exigência e arrecadação das rendas tributárias, como das ga-

² Assim se manifesta Celso Antônio Bandeira de Mello, em obra já clássica sobre o tema da igualdade jurídica: "impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer, se guarda ou não harmonia entre eles." (Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 9. tir. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 21) É em razão disso que, a par de estudarmos o critério discriminatório utilizado pela lei e a suposta existência de um fundamento lógico em vista do qual o traço desigualador acolhido justifique o tratamento jurídico diferenciado, estudaremos também a afinidade que deve existir entre a discriminação ofertada e as regras constitucionais, para concluir que o princípio da igualdade é ferido nesses dois pontos pela lei municipal em apreciação.

³ Os textos constitucionais brasileiros, tradicionalmente, cuidam de quatro temas fundamentais na seara fiscal: (i) a previsão das regras-matrizes de incidência; (ii) a classificação dos tributos; (iii) a repartição de competências tributárias; e (iv) as limitações ao poder de tributar.

rantias ao devido processo legislativo, administrativo e jurisdicional do 'cidadão-contribuinte' e do Fisco".⁴

Portanto, encontraremos no texto da Constituição Federal os princípios que devem ser obedecidos no exercício da competência tributária,⁵ por sua vez também delimitada constitucionalmente. Para tanto, a Constituição deve ser apreendida como um sistema⁶ e, nessa medida, só através da conjugação de suas diversas regras e princípios é que se poderá obter a real dimensão de cada um de seus artigos.

O art. 145 da Constituição Federal inaugura o Sistema Tributário Nacional, seguindo, a partir dele, uma série de dispositivos que informam e delimitam o exer-

- ⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 117-118.
- ⁵ Competência tributária não se confunde com capacidade tributária ativa; aquela é intransferível, enquanto esta não o é. Competência tributária é o poder atribuído pela Constituição Federal a uma determinada pessoa jurídica de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para a instituição de um tributo; assim, possui competência tributária o ente político que recebe da Carta Magna a possibilidade de instituir determinada espécie tributária. Ainda, a competência tributária tem, em sua essência, o poder de instituição do tributo e, em sua decorrência, o poder de cobrança e fiscalização do tributo instituído, sendo que o elemento essencial (instituição) não se confunde com o elemento decorrencial (cobrança e fiscalização). Nesse sentido, Celso Ribeiro Bastos observa que, "na maior parte dos casos, a pessoa de direito político que cria o tributo escolhe a si mesma como sujeito ativo da relação jurídica. Em outros casos, contudo, pode atribuir a outrem a capacidade para figurar no polo ativo da relação jurídico-tributária. Esse fenômeno traz consigo a ideia de capacidade tributária. Competência, portanto, é a faculdade de criar uma lei instituidora de um tributo. Capacidade tributária, por seu turno, é a habilitação conferida pela lei, a certas pessoas, para que possam comparecer diante do contribuinte como seu credor. Essas pessoas dotadas de capacidade tributária podem estar autorizadas a agir de duas maneiras: a) arrecadar o tributo e depois entregá-lo à pessoa com capacidade política, ou; b) arrecadar, como na hipótese anterior, mas reter o produto da arrecadação para o cumprimento de suas finalidades legais." (BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 121)
- ⁶ Geraldo Ataliba refere-o nos seguintes termos: "O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa do reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema." (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1969. p. 4) O sistema, portanto, pressupõe um conjunto ordenado de elementos que se relacionam entre si de forma harmônica, segundo um postulado de unidade; nele, não há conflitos: existem normas que exercem supremacia sobre outras pela posição hierárquica; normas outras que se sobrepõem por constituírem princípios constitucionais; há, ainda, aquelas que particularizam um preceito legal e outras que ingressam, legitimamente, no sistema, exatamente para contrariar normas precedentes. Nem assim haverá conflito; cabe ao intérprete aplicar o preceito no sentido de que norma superior revoga a anterior quando for com ela incompatível, preservando, com esse procedimento, a estrutura lógica do sistema normativo. Tércio Sampaio Ferraz Jr. aponta, dentro do sistema, como seus componentes, o repertório e a estrutura; aquele diz respeito ao conjunto de elementos que o informa (ele, o sistema) e este corresponde às relações existentes entre aqueles elementos. Nas palavras dele: "Sistema é um conjunto de elementos que estão relacionados entre si. Assim, nestes termos, os elementos compõem aquilo que chamamos de repertório do sistema e as relações que estabelecemos entre os elementos compõem aquilo que chamamos de estrutura do sistema." (FERRAZ, JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Conceito de sistema no direito*. São Paulo: Atlas, 1976. p. 59) Também utilizando o significado de base, o professor Paulo de Barros Carvalho refere-se ao sistema nos seguintes termos: "Surpreendido em seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como composição de partes orientadas por um vetor comum. Ondé houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 40)

cício da competência impositiva outorgada às pessoas políticas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios); são normas jurídicas que se harmonizam para a conformação de um sistema tributário rígido, cuja margem de liberdade conferida ao legislador infraconstitucional foi bastante reduzida no que diz respeito à instituição de tributos, ou seja, nenhuma dessas normas constitucionais criou tributos, restringindo-se a fixar os parâmetros para o exercício das respectivas competências impositivas, compatibilizando-o com os direitos individuais de liberdade e de propriedade, também assegurados pela Constituição.

Para Luís Eduardo Schoueri, os princípios tributários inserem-se no quadro das limitações constitucionais ao poder de tributar, as quais buscam, em conjunto, a unidade econômico-política brasileira; daí a importância de investigá-los considerando a relação que apresentam com a ordem econômica, examinando-se a atuação dos referidos princípios sobre as normas tributárias indutoras.⁷

Prossegue o autor asseverando que,

“nesse contexto, podem ser citados, dentre outros, os exemplos do princípio da legalidade (em certos casos, mitigado pelo próprio constituinte, admitindo-se que, nos limites da lei, as alíquotas de certos impostos fossem fixadas pelo Poder Executivo, tratando-se de norma tributária indutora, sujeita, então, ao crivo e aos mandamentos da Ordem Econômica); do princípio da anterioridade (com exceções constitucionais específicas, tendo em vista ter o constituinte vislumbrado certos impostos como veículos adequados à introdução de normas indutoras); e do princípio da igualdade (cujo corolário da capacidade contributiva tem conteúdo suficiente para que o aplicador da lei possa identificar a necessidade de um conteúdo econômico na tributação e a busca de ponderações econômicas para que se diferenciem contribuintes). Quanto à questão da competência tributária, a Constituição de 1988, tratando da intervenção sobre o domínio econômico, aloca-a dentro do campo de competência concorrente. Daí, pois, por causa do princípio da subsidiariedade, não poder a atuação da União ir além do que se possa compreender por ‘normas gerais’, *i.e.*, a União não pode intervir em campo onde seria cabível, com igual êxito, a intervenção dos Estados; do mesmo modo, estes não intervêm onde basta uma intervenção dos Municípios. Por outro lado, uma série de matérias ficou reservada à competência legislativa exclusiva da União. Assim, pelo regime constitucional tributário introduzido em 1988, fica reduzida a possibilidade de normas tributárias indutoras exacerbarem os campos de competência material afetados aos respectivos entes tributantes.”⁸

Além disso, ao tratar dos direitos fundamentais, a Constituição Federal garante, entre outros, o direito à igualdade de todos perante a lei e a inviolabilidade da propriedade privada. Dessa forma, a atividade do poder público só poderá desenvolver-se validamente dentro dos limites traçados pelo ordenamento constitucional; por essa razão, os direitos individuais deverão ser rigorosamente observados.

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário e ordem econômica. In: TÓRRES, Helene Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005a. p. 537.

⁸ *Ibid.*, p. 537.

Conforme Manoel Gonçalves Ferreira Filho,⁹ na medida em que os direitos das pessoas jurídicas são, mediatamente, direitos de pessoas físicas (suas sócias ou beneficiárias), será lícito concluir-se que também esses direitos fundamentais estendem-se às pessoas jurídicas.

Os direitos fundamentais assim postos formam, no campo tributário, o que se convencionou chamar “estatuto do contribuinte”, que é considerado o conjunto dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária que estipula direitos, obrigações ou deveres do sujeito passivo, face às pretensões do Estado, sendo que tal conjunto deverá estar em plena consonância com os imperativos constitucionais supremos, que lhe conferem o necessário respaldo de validade, realizando a própria ideia de um Estado de Direito.

Assim é que se compreende o disposto no art. 150, II, da Constituição Federal, que reforça mais uma vez o princípio da igualdade, agora em matéria tributária, isto é, é vedado a qualquer dos entes políticos tributantes “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Esses são, em linhas gerais, os fundamentos que vão nos interessar, a partir dos quais deverão ser estudados tanto os tributos quanto os institutos afins, como o da extrafiscalidade.

4. Os Incentivos Fiscais e os Limites da Extrafiscalidade

Um dos fatos mais notórios ocorridos com a vida das nações, a partir de meados do século XX, é, sem dúvida, a transformação das funções e dos deveres do Estado. Assistimos a uma crescente e constante intervenção do poder público em quase todos os setores da atividade dos particulares, principalmente na esfera econômica.¹⁰ Para Ruy Barbosa Nogueira,

“este intervencionismo estatal direto no domínio econômico resultou na reformulação total da noção, alcance e conceito de finanças públicas. O Es-

⁹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. v. I. São Paulo: Saraiva, 1990a. p. 26: “É preciso, todavia, ponderar que os direitos das pessoas jurídicas são mediatamente direitos de pessoas físicas, sócias ou beneficiárias de sua obra. Por via de consequência, despir de garantia os direitos das pessoas jurídicas significa desproteger os direitos das pessoas físicas. Por outro lado, a própria Declaração reconhece às associações o direito à existência, o que de nada adiantaria se fosse possível desvesti-las de todos os seus demais direitos. Dessa forma, os direitos enunciados e garantidos pela Constituição são de brasileiros, pessoas físicas, mas também os direitos destes mediatamente considerados, ou seja, os direitos das pessoas jurídicas brasileiras.” No mesmo sentido, manifesta-se Roque Antonio Carrazza: “Os direitos fundamentais, evidentemente, também amparam o contribuinte contra os poderes do Estado, inclusive o legislativo. Deveras, todo o capítulo I, do Título II, da Constituição brasileira, delimita o exercício das competências tributárias das pessoas físicas, impedindo-as de ingressarem nas áreas reservadas aos direitos ‘à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade’ dos contribuintes. Os direitos consagrados no art. 5º, do Diploma Magno, são tão ou mais relevantes do que os recebidos pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito federal, para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria. Daí serem inconstitucionais as normas jurídicas que, a pretexto de exercitarem competências tributárias, impedirem ou tolherem o pleno desfrute dos direitos públicos subjetivos dos contribuintes.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 231-232; 249)

¹⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. cit.*, p. 184.

tado liberal do século passado, da premissa *laissez-faire, laissez-passer*, foi substituído pelo Estado intervencionista, o Estado providência. O Estado atual não necessita de recursos somente para cobrir suas despesas de administração.”¹¹

No Estado moderno, as finanças públicas são utilizadas não só como meio de fazer face às suas despesas administrativas, mas também, e sobretudo, constituem um instrumento de intervenção na vida social. Essa intervenção, no controle da economia, que passou a ser denominada extrafiscalidade, é utilizada pelo Estado principalmente através do poder impositivo tributário, buscando finalidades outras que não a mera arrecadação de receitas para custear despesas públicas.

Em consequência disso, a concessão de incentivos fiscais, para a busca do desenvolvimento econômico, passa a ser largamente utilizada no Brasil e em todo o mundo, uma vez que, por meio dessas exonerações fiscais de finalidade intervencionista, o Estado estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno. Tal fenômeno - ou seja, a utilização de normas tributárias como instrumento de intervenção econômica - é o que se denomina “norma tributária indutora”.¹²

Nesse contexto, como assevera Luís Eduardo Schoueri, passa a ser fundamental analisar a interação entre os princípios informadores da ordem econômica e as normas tributárias indutoras, pelo que

“a inclusão de normas tributárias indutoras como medida de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico impõe a investigação de princípios de Direito Econômico, sejam eles limitadores da intervenção estatal, sejam eles propulsores. Tais princípios devem ser aplicados em conjunto com aqueles classicamente identificados com as normas tributárias, qual feixes

¹¹ *Ibid.*, p. 184.

¹² Luís Eduardo Schoueri chama a atenção para a intensa relação existente entre Direito Econômico e Direito Tributário, notadamente no que concerne ao fenômeno das normas tributárias como instrumento de intervenção econômica, o que ele denomina “normas tributárias indutoras” (SCHOUERI, Luís Eduardo. 2005a, p. 536). A expressão “intervenção econômica” é empregada pelo autor na acepção apresentada por Eros Roberto Grau, designando a “ação desenvolvida pelo Estado no e sobre o processo econômico” (GRAU, Eros Roberto. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: RT, 1982), “em direção a um mesmo objetivo: correção das distorções do liberalismo, para a preservação da instituição básica do sistema capitalista, o mercado” (GRAU, Eros Roberto. *Planejamento econômico e regra jurídica*. São Paulo: RT, 1978. p. 22). Ainda para o autor, adotada a expressão “intervencionismo” para referir ao fenômeno considerado manifesto “pelo exercício, pela autoridade política, de ação sistemática sobre a economia e por uma estreita correlação entre os planos políticos e econômico - o que implica modificação na estrutura do capitalismo - poderemos esboçar uma classificação de suas formas. O intervencionismo admite, na sua dinamização, três modalidades diversas: a) *intervenção por absorção ou participação*: que ocorre quando a organização estatal assume, parcialmente ou não, ou participa do capital de unidades econômicas que detêm o controle patrimonial dos meios de produção e troca; b) *intervenção por direção*; que ocorre quando a organização estatal passa a exercer pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica; c) *intervenção por indução*; que ocorre quando a organização estatal passa a manipular o instrumental de intervenção em consonância e conformidade das leis que regem o funcionamento do mercado.” (GRAU, Eros Roberto. 1978. p. 23-24, destaque do autor) Para um estudo mais aprofundado acerca do tema, vide ainda: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005b.

que se interceptam na norma indutora, cujo regime jurídico apenas se pode definir a partir da somatória de seus efeitos.”¹³

Essa também é a ideia que se extrai da concepção pluralista do ordenamento jurídico, como ensina Ricardo Lobo Torres, para quem

“as relações entre 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.”¹⁴

Por sua vez, Ruy Barbosa Nogueira observa, ao tratar dos incentivos fiscais, que

“as exonerações tributárias de cunho extrafiscal, por meio de incentivos - sejam elas chamadas isenções, reduções, favores, estímulos ou devolução do imposto pago - são expedientes que, acompanhados de outras medidas, só se completam quando adotados pelo poder nacional ou estejam dentro do contexto deste”.¹⁵

Por outro lado, embora os estímulos fiscais tenham grande aplicação em nosso país, sendo considerados mesmo essenciais ao desenvolvimento econômico de determinadas regiões ou setores da atividade produtiva, não se deve confundir os chamados incentivos ou estímulos fiscais, também denominados benefícios fiscais, com as isenções fiscais, como se sinônimas fossem tais expressões. A rigor, as isenções tributárias são uma das formas de se conceder incentivos fiscais, como se verá em tópico específico, em razão da sua importância para o estudo aqui desenvolvido.

De qualquer forma, os incentivos fiscais e, portanto, as isenções, estão compreendidos no campo que se denomina “extrafiscalidade”.¹⁶ Essa também é a opinião de Roque Antonio Carrazza, para quem

“os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos)”.¹⁷

Prossegue o autor enfatizando que,

“por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (p. ex., instalar indústrias em região carente do

¹³ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. 2005a. p. 536.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 630.

¹⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. cit., p. 187.

¹⁶ Embora se esteja aqui fazendo referência à extrafiscalidade sobre o prisma dos estímulos fiscais - no caso, a indução concessiva de incentivos fiscais -, é perfeitamente possível também a manifestação da extrafiscalidade por meio de desestímulos fiscais, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impróprias, sob o aspecto político, econômico ou social, como é o caso, por exemplo, da afixação de alíquotas elevadas para o imposto de importação, visando a inibir a aquisição de determinados produtos importados (e também produzidos ou industrializados no Brasil), para proteger a indústria nacional.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 703, em nota de rodapé nº 5.

País). Este objetivo é alcançado por intermédio de diminuição ou, até, da supressão da carga tributária. Os incentivos fiscais manifestam-se sob a forma quer de imunidade (*u.g.*, imunidades de ICMS às exportações de produtos industrializados), quer de isenções tributárias (p. ex., isenção de IPI sobre a venda de óculos). Frisamos que, exceção feita aos casos de imunidades (previstos na própria Constituição), os incentivos fiscais que se traduzem em mitigações ou supressões da carga tributária só serão válidos se, observados os limites constitucionais, surgirem do exercício ou do não exercício da competência tributária da pessoa política que os concede.¹⁸

Da mesma forma, não se pode olvidar que os limites à tributação extrafiscal são os mesmos impostos, de maneira geral, ao poder de tributar e que as finalidades extrafiscais são um desdobramento ou complemento da atividade fiscal, nas respectivas dimensões, dos mesmos princípios consagrados constitucionalmente.

5. Isenção

Paulo de Barros Carvalho assevera que “o estudo do perfil constitucional das isenções é tema delicado porque alça o exame da matéria, ordinariamente tratado no plano infraconstitucional, para apreciá-lo à luz dos preceitos da Lei Suprema”.¹⁹

Com efeito, a natureza do instituto da isenção é bastante controversa na teoria do Direito Tributário, mas essas controvérsias, do ângulo estritamente teórico, são absolutamente desprezíveis da ótica prática.

Para a doutrina mais tradicional, a isenção é causa excludente do crédito tributário, ou seja, a “dispensa legal do pagamento do tributo”.²⁰ Contrário a essa doutrina, José Souto Maior Borges, na mesma linha de Alfredo Augusto Becker, demonstrou que na isenção não há incidência da norma jurídica tributária e, portanto, não ocorre o nascimento do tributo.²¹ Ainda para o autor, a norma isentiva incide justamente para que a norma tributária não possa incidir, daí ter definido a isenção como sendo uma “hipótese de não-incidência tributária, legalmente qualificada”.²²

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 703, em nota de rodapé nº 5.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 517. Prossegue o autor afirmando que “o enfoque é pouco usual, porquanto a doutrina sobre o assunto, desdobrando-se na análise da farta produção legislativa que marca o exercício das competências tributárias dos entes políticos, raras vezes tem discutido os limites e os pressupostos que a Constituição estabelece, tendo em vista a possibilidade de outorga de isenções” (Ibid., p. 517).

²⁰ Segundo escólio de Rubens Gomes de Souza, “a isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido” (SOUZA, Rubens Gomes de. *Compendio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 97). Em sentido inverso, Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem “a isenção não exclui crédito algum, pois é fator impeditivo do nascimento da obrigação tributária, ao subtrair fato, ato ou pessoa da hipótese de incidência da norma impositiva” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 737). E prossegue o autor: “é erro rotundo considerar a isenção dispensa legal do pagamento do tributo devido. Este conceito é exatamente o que corresponde à remissão do pagamento de tributo devido, que é forma de extinção do crédito tributário.” (Ibid., p. 737)

²¹ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral das isenções tributárias*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 61.

²² Paulo de Barros Carvalho lembra ainda que, ao longo dos últimos 40 anos, o vocábulo “isenção” sofreu inúmeras oscilações semânticas, “de ‘dispensa do pagamento do tributo devido’, para ‘hipótese de incidência legalmente qualificada’, passando por ‘fato impeditivo’, até chegar ao fenômeno

Sem nos aprofundarmos nos dissídios interpretativos que o tema encerra, importa ter presente que a isenção deve ser veiculada através de uma lei que altera o núcleo normativo de uma norma tributária, para efeito de produzir alguma desagravação tributária.²³ Em outras palavras, a lei isentiva procede de forma contrária à norma de imposição tributária: enquanto esta onera, aquela desonera. De qualquer forma, a isenção pressupõe sempre a existência de uma norma impositiva de tributo, pois é sobre ela que vai incidir, alterando-lhe algum dos seus elementos, de tal sorte que certos sujeitos antes gravados tributariamente passam a gozar de um benefício consistente na não incidência sobre si da norma tributária, por força da norma isentiva.

Nesse mesmo sentido, leciona Paulo de Barros Carvalho, para quem

“as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que infrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária. Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta. Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que se falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo consequente, a ocorrência fática encontrar-se-á inibida juridicamente, já que sua eficácia não poderá irradiar-se.”²⁴

Assim, fica fácil distinguir quem é imune e quem é isento; imune é aquele que está fora da força tributante do Estado, daí por que lhe ser inaplicável a noção de isenção, que pressupõe sempre a possibilidade ou a existência da tributação. Da mesma forma que a competência, a imunidade vem prevista na Constituição, portanto, as imunidades são regras de competência negativa, visto que ajudam a delimitar o campo tributário.

Normalmente, pela isenção, como de resto com a extrafiscalidade em geral, como já observamos anteriormente, os poderes públicos buscam induzir o comportamento dos sujeitos passivos da tributação, procurando deslocá-los de uma região para outra, da produção de um bem para outro, ou, até mesmo, estimular o destinatário a iniciar-se numa nova atividade econômica. É exatamente o que se denomina eficácia extrafiscal da lei tributária, porque ela atua no campo da condução do comportamento humano e, para tanto, até secundarizando a atividade primordial do imposto, que é obter arrecadação para o poder público.

No entanto, não é porque ela desobriga que pode ser praticada arbitrariamente. Pelo contrário, essa desobrigação deve obedecer a princípios constitucionais

de ‘encontro de normas com a mutilação da regra matriz de incidência’” (CARVALHO, Paulo de Barros. 2008. p. 517-518).

²³ Quer dizer, a isenção, veiculada por legislação ordinária, delimita a regra de incidência tributária, impedindo que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador; nela (isenção), exclui-se da tributação o fato que naturalmente geraria a obrigação tributária.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. 2008. p. 521.

básicos, exatamente por trazer dentro de si um elemento nitidamente apartador de situações, consistente num dúplice tratamento, formado, de um lado, pelas regras que são dispensadas a quem gozar da isenção e, de outro, por aqueles que não foram por ela colhidos, continuando, em consequência, sob a oneração fiscal anterior.

Para essa desparificação, é indispensável que haja um forte interesse público, quanto mais não seja até pelo fato de que essa prática implica uma modalidade de renúncia fiscal, mas não basta, para tanto, que a lei seja genérica e abstrata; é preciso ver-se mais além e adentrar pelas efetivas mutações que ela causa na ordem tributária. Ainda, não é possível que, mesmo fundada em interesse público relevante, a lei isentiva fira o princípio da igualdade, o mais caro dos nossos direitos individuais, uma vez que figura no *caput* do art. 5º, a deixar certo que há de informar a todos os demais direitos.

6. Do Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia representa um dos pilares do Estado de Direito, estabelecendo a Constituição Federal, genericamente, a igualdade de todos perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (art. 5º, *caput*), inclusive entre homens e mulheres no que concerne a direitos e obrigações (art. 5º, I), sendo vedado aos poderes públicos criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si (art. 19, I).

Também, constituem objetivos fundamentais do Estado a redução das desigualdades sociais e regionais e o impedimento da discriminação de nacionalidade, raça, sexo, cor e idade (art. 3º), sendo seu destinatário o legislador; isto é, os órgãos da atividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade.

Especificamente em matéria tributária, o art. 150, II, da Constituição Federal proíbe à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de "tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

Essas diretrizes, portanto, impõem ao legislador o respeito à igualdade, na medida em que impedem discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas em detrimento de outras, salvo se ocorrerem manifestas desigualdades. O intuito é garantir a tributação justa:

"isto não significa, contudo, que todos os contribuintes devam receber tratamento tributário igual, mas, sim, que as pessoas, físicas ou jurídicas, encontrando-se em situações econômicas idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhes são próprias".²⁵

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. 2008. p. 266. Como se percebe pelo excerto referido, essa igualdade não quer significar a igualdade de fato, mas a igualdade jurídica, no sentido da notória afirmação de Aristóteles de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho alerta que

“cabará à legislação de cada tributo, tomando em consideração as notas singulares das diversas classes de sujeitos passivos, eleger fatos distintivos que sejam hábeis para atender às especificidades dos casos submetidos à imposição, de tal maneira que se mantenha a correspondente equivalência entre as múltiplas situações empíricas sobre as quais haverá de incidir a percução tributária”.²⁶

Ainda para o autor, o estabelecimento de itens de desigualdade entre os destinatários da norma que se encontram em situações jurídico-econômicas semelhantes “exige a observância de rigorosa e manifesta proporcionalidade, marca decisiva da própria isonomia com que foram tratadas as ocorrências distintas, e que se traduz numa equação reveladora da aplicação do princípio da igualdade tributária”.²⁷

Por outro lado, José Eduardo Soares de Melo, apoiado em autores como Seabra Fagundes, enfatiza que

“a lei deve reger com iguais disposições os mesmos ônus e as mesmas vantagens - situações idênticas - e, reciprocamente, distinguir, na repartição de encargos e benefícios as situações que sejam entre si distintas, de sorte a aquinhoá-las ou gravá-las em proporção às suas diversidades. Os conceitos de igualdade e desigualdade são relativos, impõem a confrontação e o contraste entre duas ou várias situações, pelo que onde uma só existe não é possível indagar de tratamento igual ou discriminatório.”²⁸

A concessão de incentivos fiscais, para a busca do desenvolvimento econômico, deve observar, antes de qualquer coisa, o princípio da isonomia, o qual, conforme leciona Ricardo Lobo Torres, apresenta-se numa configuração ímpar, porque é, além de valor, princípio expresso na Constituição brasileira. Assim, por um lado, a igualdade enquanto valor deve ser apreciada com a ética, comunicando-se com outros valores como a liberdade, a justiça e a segurança; e, por outro, a igualdade como princípio positiva-se nas Constituições modernas, tornando-se operacional para os Poderes Judiciário e Legislativo.²⁹ Portanto, não se pode beneficiar empresários que se desloquem para o âmbito e a jurisdição das leis sem conceder igual benefício ou privilégio aos que lá já se encontram, posto que estes também criam empregos e produzem o desenvolvimento da região, até de maneira mais acentuada, pela óbvia razão de já lá estarem.

Além disso, não se pode perder de vista que as leis isentivas não podem provocar lesão a justos direitos de terceiros, ou seja, quem estiver no mesmo ramo e na mesma região incentivada não pode ser preterido pelas leis isentivas, sob pena de essas levarem a efeito lesão a princípios fundamentais da ordem econômica constitucional, como o da livre iniciativa e o da livre concorrência, que pressupõem um tratamento jurídico igualitário.

²⁶ Ibid., p. 266-267.

²⁷ Ibid., p. 267.

²⁸ FAGUNDES *apud* MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 30.

²⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 143.

Seria uma ironia - e, ao que nos parece, de mau gosto - admitir-se que o Estado, que, ao menos em tese, deve zelar no repúdio à manipulação de mercado, possa ele próprio criar condições que muito certamente, se deixadas a si mesmas e não tempestivamente combatidas, levariam ao prejuízo ou, mesmo, à falência das empresas desparificadas pela interferência das leis isentivas. Se fosse constitucional proceder dessa maneira, os poderes públicos teriam total domínio da economia, uma vez que sempre poderiam eliminar empresas não desejadas por alguma razão menor, mediante o instituto da isenção para os novos estabelecimentos que vierem a se instalar no Município.

Na verdade, a lei isentiva produz alterações na incidência tributária da mesma forma que o faz a lei instituidora de tributo; é por essa razão que ela está sujeita às mesmas imposições e limitações. Logo, se a lei deve dar um tratamento igualitário aos contribuintes, a isenção não pode deixar de fazer o mesmo com relação aos isentos.

7. Capacidade Contributiva

Outro princípio da tributação que também deve ser observado é o da capacidade contributiva, uma vez que a concessão de incentivos para o desenvolvimento socioeconômico deve ser feita em consonância com o seu valor para o sistema.

Esse princípio, que se vincula ao princípio da vedação de confisco (art. 150, VI, da Constituição), significa um dos fundamentos basilares da tributação, como autêntico corolário do princípio da isonomia, verdadeiro sinônimo de justiça social. Ainda, constitui o elemento básico do qual defluem as garantias materiais diretas, de âmbito constitucional, como a generalidade, a igualdade e a proporcionalidade.

Com efeito, a capacidade contributiva, prevista no art. 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, estatui que,

“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos e garantias individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Assim, o princípio da capacidade contributiva deve ter a sua efetividade sempre otimizada, exigindo-se, sobretudo do legislador, uma atenção especial ao alcance e à necessidade de máxima efetividade de comando e do valor normativo decorrente de tal princípio jurídico. E, como norma relacionada à própria isonomia, não pode o Estado tratar desigualmente agentes econômicos que apresentem a mesma capacidade de contribuir com o Estado, a não ser que se verifiquem critérios de diferenciação, como a natureza das atividades econômicas e o local do seu exercício.

8. Da Ordem Econômica

A atuação do Estado na ordem econômica há de se ater ao que permite a Constituição Federal de 1988. Assim, o ponto de partida do qual devemos encetar a nossa análise consiste exatamente no exame das faculdades de que desfruta o

poder público - e de seus respectivos limites - para intervir no domínio econômico. A partir daí, teremos fincado alicerces que nos permitirão, com mais segurança, extrair as conclusões práticas quanto ao caso em análise.

Podemos distinguir, na própria Constituição Federal, o conceito de ordem econômica como expressão do mundo do ser e do dever-ser. No art. 170, *caput*, por exemplo, ele designa a realidade do mundo do ser; já no art. 173, parágrafo 5º, indica um dever ser.³⁰ A distinção faz sentido na medida em que se reconhece no termo "ordem econômica" diversas acepções possíveis, seja como modo de ser de uma determinada economia concreta, seja como conjunto de normas de regulação do comportamento dos grandes agentes econômicos, seja como ordem jurídica da economia.

As nossas primeiras Constituições apenas recebiam a ordem econômica tal qual ela se encontrava na realidade (mundo do ser), sem nela pretender intervir (mundo do dever-ser). Essa é a principal diferença entre a ordem econômica clássica, na qual entendia Adam Smith que uma mão invisível guiava o mercado - e, nesse contexto, era suficiente para o Estado que ele se limitasse à defesa da concorrência -, e a atual, expressa pelas normas constitucionais.

Atualmente, ao contrário da economia clássica e a partir de uma realidade econômica de grande concentração empresarial, é que se pode entender a regulamentação pelo Estado da atividade econômica. Em outras palavras, a livre iniciativa continua a ser princípio fundamental da ordem econômica, mas a economia passa a ser regulada por princípios constitucionais.

Dessa forma, na medida em que o Estado intervém sobre o domínio econômico, a expressão "ordem econômica"³¹ passa a ter, também, um evidente sentido de transformação da realidade, com o fim de atingir os objetivos pretendidos pelo legislador, que podem ser tanto de incentivo à obtenção de um determinado comportamento quanto de coerção sobre o comportamento adotado.

O conceito de domínio econômico, por sua vez, também não se confunde com o de ordem econômica. Podemos afirmar, com Eros Grau, que domínio econômi-

³⁰ Cf. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 56-58.

³¹ Escreve Manoel Gonçalves Ferreira Filho sobre a finalidade da organização econômica: "É certo que toda organização econômica visa, em última análise, à satisfação das necessidades da comunidade. Entretanto, podem-se considerar sob a rubrica 'finalidade', tomando o termo num sentido lato, tanto os objetivos que se propõe à economia, quanto ao valor atribuído aos móveis da conduta econômica humana. Com efeito, costumam ser impostos à economia objetivos como o poderio do Estado, o bem-estar dos indivíduos (que é mais do que a mera subsistência da comunidade) etc., consoante revela o estudo comparado das constituições econômicas. Por outro lado, encarando-se o móvel dos agentes econômicos, vários posicionamentos constitucionais podem ser distinguidos, como, aliás, na história se revelam. Um se caracteriza por privilegiar o lucro, visto como mola mestra da ação econômica, e, em consequência, pautar a conduta da sociedade no plano econômico *enrichissement*. Outro, oposto, proscreve o lucro, esperando que cada indivíduo dê de si segundo suas possibilidades ou capacidades, numa atitude altruísta. Esta visão idealista, claramente presente no mundo de hoje, ora deriva da religião (caso de algumas correntes cristãs), ora de ideologia leiga (conquanto de conotação milenarista, como o marxismo). Um terceiro, a procurar um meio termo, propõe que a busca do lucro seja tolerada, desde que compensada por uma redistribuição inspirada na justiça social." (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: Saraiva, 1990b. p. 12-13)

co é precisamente o campo da atividade econômica em sentido estrito, área alheia à esfera pública, de titularidade (domínio) do setor privado;³² já em sentido amplo, significa qualquer atividade econômica, inclusive a estatal.

8.1. *A intervenção no domínio econômico na Constituição de 1988*

A Constituição Federal de 1988, que tem expressamente uma Constituição econômica voltada para a transformação das estruturas sociais, consagrou como um dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito a livre iniciativa (art. 1º, IV), sendo que esse princípio é reafirmado em capítulo específico, que cuida dos princípios gerais da atividade econômica, nos seguintes termos:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”³³

Constata-se, portanto, que a livre iniciativa - como meio ou fundamento da ordem econômica, ao lado da valorização do trabalho humano - é o regime jurídico constitucional em matéria de desenvolvimento da atividade econômica, sendo a livre concorrência a espinha dorsal desse regime. Como é óbvio, esse princípio não é absoluto, sofrendo restrições de outros valores, igualmente expressos em forma de princípios, como é o caso, por exemplo, da dignidade da pessoa humana e da realização da justiça social - circunscritas como fins da ordem econômica. Contudo, deve-se deixar claro que o conceito de livre iniciativa que se extrai do Texto Constitucional pressupõe a prevalência da propriedade privada, na qual se assentam a liberdade de empresa, a liberdade de contratação e a liberdade de lucro.

³² GRAU, Eros Roberto. Op. cit., p. 162.

³³ À primeira vista, parece paradoxal ou, pelo menos, antagônico o elenco de princípios constantes do art. 170 da Constituição Federal, visto que alguns dispositivos garantem a propriedade e a livre concorrência, ou seja, a plena liberdade na atividade econômica; e outros, entretanto, exteriorizam a vontade do Estado de proteger e defender as camadas sociais menos favorecidas contra abusos do domínio econômico. A rigor, todavia, não há antagonismo entre os citados preceitos constitucionais. O que estampa o art. 170 da Constituição Federal é a tentativa de conciliação dos interesses econômicos com os interesses sociais. É, em síntese, a proposta de equilíbrio entre o liberalismo econômico e o intervencionismo: em outras palavras, é o liberalismo condicionado.

Esses são os marcos mínimos que dão embasamento ao regime de produção capitalista, que, entretanto, sob a ótica intervencionista, pode sofrer interferências do Estado por meio de três instrumentos básicos distintos, a saber: (i) através de seu poder de polícia, isto é, mediante leis e atos administrativos expedidos para execução como “agente normativo e regulador da atividade econômica”, caso em que exercerá funções de “fiscalização” e em que o “planejamento” será meramente “indicativo para o setor privado” e “determinante para o setor público”, conforme previsto no art. 174, *caput*, da Constituição Federal; (ii) mediante fomentos e incentivos à iniciativa privada (também previstos no art. 174), estimulando-a com favores fiscais; e (iii) atuando diretamente, se necessário, na atividade econômica, mediante a criação de pessoas jurídicas para esse fim, conforme estabelecido no art. 173 da Constituição Federal.

A intervenção decorrente do poder de polícia ocorre, por exemplo, quando o Estado elabora leis de combate ao abuso do poder econômico, de proteção do consumidor, de defesa do meio ambiente, leis tributárias de natureza extrafiscal (instrumento regulatório de atividades) ou que previnam desequilíbrios da concorrência (art. 146-A da Constituição), que instituem a tributação progressiva do IPTU (em face do não atendimento da função social da propriedade) etc.

Outras vezes, o Estado atua na promoção de fomentos, com vistas a estimular as empresas a se desenvolverem e, conseqüentemente, a desenvolver toda a sociedade.³⁴ O fomento público materializa-se por meio de vários mecanismos administrativos voltados para a promoção social no sentido lato do termo, entre os quais se destacam: o planejamento para o desenvolvimento, a concessão de incentivos fiscais³⁵ e a política de crédito, com a promoção de financiamentos públicos a cargo do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, do Banco do Brasil, da Caixa Econômica Federal e de outros órgãos e instituições.

Finalmente, cumpre ao Estado intervir diretamente na economia, isto é, explorar a atividade econômica em caráter excepcional (art. 173), quando necessário aos imperativos da segurança nacional ou para a satisfação de relevante interesse coletivo, ou mesmo por meio de monopólios (art. 177), ou quando atua por meio de empresas estatais (art. 173). Enfim, exerce atividade paralela à do particular, mas para assegurar o livre exercício desta.

Para Lúcia Valle Figueiredo, a grande questão a ser analisada é o limite da intervenção e se seria justificável, à luz do desenvolvimento e da ideia de livre mercado. Em sua perspectiva,

³⁴ Os arts. 1º e 3º da Constituição Federal são suportes para essas medidas incentivadoras, adotando por fundamentos da República Federativa do Brasil a “dignidade da pessoa humana, dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, garantia do desenvolvimento nacional, etc”.

³⁵ Por meio dos incentivos fiscais, o governo estimula o desenvolvimento de regiões ou de certos setores da atividade econômica, tanto na área produtiva quanto na comercial. A política fiscal é utilizada, também, para o controle das importações e exportações, elevando-se ou reduzindo-se as alíquotas do imposto de importação, de acordo com a conveniência do momento, levando-se em consideração o interesse empresarial ou social. Ainda, tem-se a isenção temporária de impostos entre as vantagens oferecidas a empresas de porte, inclusive as multinacionais, para se instalarem em território brasileiro.

“as balizas da intervenção deverão ser, sempre e sempre, ditadas pela principiologia constitucional, pela declaração expressa dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, dentre eles a *cidadania*, a *dignidade da pessoa humana*, os *valores sociais do trabalho e da livre iniciativa*”.³⁶

E conclui que qualquer interpretação sobre a devida ou indevida intervenção estatal deverá ser tirada à luz desses princípios e dos próprios fundamentos do Estado Democrático de Direito.³⁷

Em face do exposto, pode-se concluir, em síntese, que a intervenção estatal no domínio econômico pode ocorrer de maneira direta (art. 173 da Constituição) ou indireta (basicamente, art. 174 da Constituição Federal). Segundo André Ramos Tavares,

“na intervenção direta o Estado participa ativamente, de maneira concreta, na economia, na condição de produtor de bens ou serviços. Trata-se, nesta hipótese, do Estado enquanto agente econômico. A intervenção estatal indireta refere-se à cobrança de tributos, concessão de subsídios, subvenções, benefícios fiscais e creditícios e à regulamentação (âmbito normativo) de atividades econômicas desenvolvidas pelos particulares. Foi com atenção à referida distinção que a matéria foi disciplinada constitucionalmente. Ao se referir à intervenção direta, a Constituição fala em exploração da atividade econômica pelo Estado e, ao se referir à intervenção indireta, toma o Estado como *agente normativo e regulador* da atividade econômica.”³⁸

O art. 173, *caput*, da Constituição Federal, declara que “ressalvados os casos previstos nessa Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”, apenas permitindo, na exploração da atividade econômica, a presença do Estado para atender (i) a interesse coletivo relevante; ou (ii) imperativos da segurança nacional.

Por sua vez, o art. 174, em seu *caput*, estabelece que, “como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

Ambas as formas de intervenção têm atuação no (ou sobre o) domínio econômico, portanto constituem fórmulas pelas quais o poder público ordena, coordena e atua na seara econômica, considerando os objetivos maiores, os valores básicos expostos pela Constituição. Nesse contexto, importa definir o que vem a ser “domínio econômico”; para tanto, parte-se da ideia de intervenção do Estado para compreender que intervir necessariamente significa o Estado ingressar em área que originalmente não lhe foi cometida.

³⁶ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Reflexões sobre a intervenção do estado no domínio econômico e as contribuições interventivas. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 393-394, destaque do autor.

³⁷ *Ibid.*, p. 393-394.

³⁸ TAVARES, André Ramos. Intervenção estatal no domínio econômico por via da tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico (Série Pesquisas Tributárias)*. São Paulo: RT, 2002. p. 219, destaque do autor.

Fica claro, pois, como ressalta Luís Eduardo Schoueri, 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”.³⁹

Dessa forma, não há intervenção nos casos de que trata o art. 175 da Constituição Federal (serviços públicos, que incumbe ao poder público, na forma da lei, diretamente ou sob o regime de concessão ou permissão). De intervenção, entretanto, trata o art. 174, que se refere à atividade do Estado “como agente normativo e regulador da atividade econômica”. Esse domínio econômico é, assim, campo estranho ao Estado, que apenas atua diretamente (intervenção por absorção ou por participação) na forma do art. 173, que, por sua vez, contemplando a atuação no domínio econômico, impõe, entre outras condições, “a sujeição ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributárias” (art. 173, parágrafo 1º, II), determinando, ainda, o parágrafo 2º que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.

Logo, toda intervenção direta do Estado é considerada uma exceção ao princípio constitucional da livre iniciativa, que é princípio fundamental de toda ordem econômica.

“O consectário natural desse princípio é que a atuação do Estado na economia é sempre subsidiária. O Estado não está habilitado a retirar dos particulares, transferindo para a responsabilidade da comunidade, as atribuições que aqueles estejam em condições de cumprir por si mesmos. A ação das coletividades públicas no âmbito da economia só se justifica, pois, onde os particulares não possam ou não queiram intervir.”⁴⁰

Finalmente, no que concerne à intervenção indireta, a Constituição de 1988 continua reconhecendo a vertente *regulatória* ou *normativa* da atividade econômica por parte do Estado, ao lado daquela outra, por via da qual se permite a intervenção direta do Estado. A este, portanto, na seara econômica, é permitido atuar como agente *normativo* e *regulador*, e, por meio dessas posições, exercer uma tríplice função: *fiscalizadora*,⁴¹ *incentivadora*⁴² e *planejadora*,⁴³ como visto anteriormente.

8.2. Os princípios gerais da atividade econômica

Os princípios da ordem econômica e financeira encontram-se no *caput* e incisos do art. 170 da Constituição Federal, no primeiro capítulo do Título VII, deno-

³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. 2005a. p. 540.

⁴⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito econômico brasileiro*. São Paulo: Celso Bastos/IBDC, 2000. p. 114.

⁴¹ Para André Ramos Tavares, “a fiscalização é a atividade estatal pela qual se realiza o controle da legalidade do exercício econômico pelos particulares. Realiza-se por meio desta função, a fiscalização das práticas do empresariado, de modo a perceber se há adequação entre estas e as normas jurídicas de conteúdo econômico.” (TAVARES, André Ramos. 2002, p. 221)

⁴² “O incentivo ocorre quando o Estado estimula, por meio de atos normativos específicos, o implemento de determinada atividade econômica. Essa continua sendo exercida pela iniciativa privada, mas benefícios concedidos pelo Estado direcionam esse exercício.” (Ibid., p. 221)

⁴³ O planejamento “é um procedimento técnico para direcionar a atuação do Estado sobre a economia em direção à realização de objetivos previamente estabelecidos” (Ibid., p. 221).

minado “Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica”. No entanto, inúmeros outros princípios catalogados na Constituição têm evidente e direta repercussão econômica, por exemplo, o princípio do Estado de Direito (art. 1º), que confere a necessária e desejável segurança e previsibilidade às relações jurídicas, além do princípio do Estado federal, do qual decorre a unidade econômica de todo o território nacional, entre outros arrolados nos arts. 1º e 3º da Constituição Federal.

Os princípios estruturantes da ordem econômica estão ligados à apropriação privada dos meios de produção e à livre iniciativa, que se consubstanciam à ordem capitalista que, na conformação brasileira, tem sido matizada por variados graus de intervencionismo estatal. Tais princípios serviriam para sistematizar a esfera de atividades criadoras e lucrativas, com vistas à redução das desigualdades sociais, e consignariam, em última análise, um complexo de providências constitucionais de efetivação da “justiça social”.

De toda forma, o art. 170 da Constituição Federal traça a estrutura geral do ordenamento jurídico econômico, que tem como fundamento a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa.⁴⁴ Aceitos tais fundamentos, a Constituição estabelece a finalidade de toda atuação por meio de políticas econômicas, qual seja, a de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. Daí se depreende, portanto, na visão de Celso Ribeiro Bastos,⁴⁵ quatro fundamentos ou princípios diretores do Direito público econômico: (i) valorização do trabalho humano; (ii) livre iniciativa; (iii) existência digna; e (iv) justiça social.

No que concerne à valorização do trabalho humano, o sentido é, antes de tudo, o de garantir o próprio direito ao trabalho; desse modo, esse dispositivo deve ser visto em conexão com o conteúdo do inciso IV do art. 1º da Constituição Federal, em que se colocam os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa como fundamentos do Estado Democrático de Direito. E, como ressalta Eros Roberto Grau, tanto em um quanto em outro caso - definição da República Federativa do Brasil como entidade política constitucionalmente organizada que se sustenta sobre o *valor social do trabalho* e fundamentação da ordem econômica (mundo do ser) na *valorização do trabalho humano* -, estamos diante de princípios constitucionalmente conformadores, na concepção empregada por José Joaquim Gomes Canotilho.⁴⁶

O trabalho representa uma das formas de realização do homem, na medida em que é através dele que se constrói a dignidade; portanto, a valorização do tra-

⁴⁴ Este dispositivo constitucional deve ser analisado em conexão com o conteúdo do inciso IV do art. 1º, em que se consideram os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa como fundamentos do Estado Democrático de Direito.

⁴⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. 2000. p. 108. Essa posição, contudo, não encontra aceitação unânime na doutrina, nem mesmo quanto à consideração dos dispositivos do art. 170 como princípios. Para Washington Peluso Albino de Souza, as disposições do *caput* configuram fundamentos e objetivos da ordem constitucional, não princípios, considerando o autor que, ao “tratar dos ‘princípios gerais’, o legislador situou, no primeiro artigo (170), a preocupação para com os seus ‘fundamentos’ e os princípios a serem observados. Como fundamentos da ordem econômica nomeia ‘a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa’. Como objetivo indica o de ‘assegurar a todos a existência digna conforme os ditames da justiça social.’” (SOUZA, Washington Peluso Albino de. A experiência brasileira de Constituição econômica. *Revista de Informação Legislativa*, n. 102. Brasília, abril/julho de 1989. p. 29-32)

⁴⁶ GRAU, Eros Roberto. 2003. p. 178.

balho, nos termos do que estabelece o art. 170, *caput*, da Constituição Federal, deve representar para o Estado uma obrigação imediata de criação de possibilidades de trabalho. Em um segundo momento, após a garantia da empregabilidade (ou do acesso ao trabalho), devem vir as condições específicas de proteção ao trabalhador, o que envolve não só a contrapartida monetária - que o torne materialmente digno⁴⁷ -, como também a possibilidade de estudo, de desenvolvimento cultural etc.⁴⁸

Já a livre iniciativa é uma expressão fundamental da concepção liberal do homem, que considera como centro a individualidade de cada um. Para o liberal, a livre iniciativa é necessária para a sua própria expansão existencial, para a sua dignidade enquanto homem, porque lhe cabe imprimir um destino à sua vida, uma escolha, a expressão da sua capacidade, e isso tudo só é conseguido por meio da liberdade que se reserva a cada um para poder exercer a atividade econômica.⁴⁹

No plano da Constituição de 1988, a liberdade é consagrada, principiologicamente, como fundamento da República Federativa do Brasil e como fundamento da ordem econômica; em sua conotação econômica, equivale ao direito que todos têm de se lançar ao mercado de produção de bens e serviços por sua conta e risco. Assim, esse princípio conduz, necessariamente, à livre escolha do trabalho, que, por sua vez, constitui uma das expressões fundamentais da liberdade humana.

Consigna-se aqui, ademais, que a atuação do Estado na organização, regulação e controle da atividade econômica não pode interferir na livre iniciativa fora dos moldes estabelecidos na própria Constituição Federal. Isso porque, como adverte Modesto Carvalhosa, “o direito à livre iniciativa reveste um caráter de inviolabilidade. Seu núcleo essencial não pode ser abolido ou contestado pelo Estado, por inserir-se na esfera própria dos interesses fundamentais dos residentes”.⁵⁰

“Assim, o Estado, seja quando intervém operacionalmente, seja quando, por força de sua programação econômica, exerce controle legislativo e administrativo sobre o processo produtivo, deve sempre respeitar o direito à livre iniciativa como fonte fundamental da atividade econômica. Em consequência, não pode eliminá-la, substituí-la ou limitá-la, fora das estritas e inquestionáveis hipóteses previstas em lei.”⁵¹

⁴⁷ Com acerto, observa Celso Ribeiro Bastos que o trabalho prestado mediante pagamentos vis tangencia a servidão e não é compatível com o estágio socioeconômico dos dias atuais (BASTOS, Celso Ribeiro. 2000. p. 108). Do ponto de vista histórico, anota Lafayette Josué Petter que “a encíclica papal *Rerum novarum*, redigida pelo Papa Leão XIII em 1891, e a *Quadragesimo anno*, escrita pelo papa Pio XII, editadas no contexto do florescente capitalismo e dos momentos pós-revolução industrial, onde o trabalho humano foi definitivamente caracterizado como uma prestação de serviços (aluguel de serviços) mediante alguma retribuição (por vezes até com mercadorias), podem ser tidas como documentos que assinalavam, já no alvorecer da economia de mercado, para a importância da valorização do trabalho humano, incorporando-se, de alguma forma, nas diversas legislações editadas pelos países” (PETTER, Lafayette Josué. *Princípios constitucionais da ordem econômica: o significado e alcance do art. 170 da Constituição Federal*, 2. ed. São Paulo: RT, 2008. p. 171).

⁴⁸ DEL MASSO, Fabiano Dolenc. *Direito econômico*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 43-44. Sobre a liberdade de escolha de trabalho, vide: SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Teoria da Constituição econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 152-153.

⁴⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. Op. cit., p. 111.

⁵⁰ CARVALHOSA, Modesto. *A ordem econômica na Constituição de 1969*. São Paulo: RT, 1972. p. 119.

⁵¹ *Ibid.*, p. 120.

Vale destacar, antes de abordarmos as finalidades ou objetivos da ordem econômica (existência digna e justiça social), a importância da livre concorrência para o presente estudo, razão pela qual passaremos a tecer algumas considerações sobre ela. Primeiramente, não se pode perder de vista, como já explicitado anteriormente, que a ordem econômica prevista na Constituição Federal requer um mercado competitivo; assim, na disciplina da proteção de mercado, surge um bem jurídico que praticamente com ele se confunde, qual seja, a concorrência.

Fabiano Del Masso, discorrendo sobre tal princípio, assevera que ele impõe ao Estado obrigar uma ordem econômica fundada na rivalidade dos entes exploradores do mercado. Segundo esse princípio, o mercado deve ser explorado pela maior quantidade de agentes possíveis, não que se exijam quantidades exorbitantes de agentes, mas o Direito deve garantir a entrada e a capacidade de concorrer a quem queira explorá-lo.⁵²

Outro não é o entendimento de Celso Ribeiro Bastos, para quem

“a livre concorrência é indispensável para o funcionamento do sistema capitalista. Ela consiste essencialmente na existência de diversos produtores ou prestadores de serviços. É pela livre concorrência que se melhoram as condições de competitividade das empresas, forçando-as a um constante aprimoramento dos seus métodos tecnológicos, dos seus custos, enfim, na procura constante de criação de condições mais favoráveis ao consumidor. Traduz-se, portanto, numa das vigas mestras do êxito da economia de mercado.”⁵³

Finalmente, a referência à existência digna e à justiça social oferece um leque muito amplo de significados admissíveis. A primeira delas, também conhecida como dignidade da pessoa humana, está intimamente relacionada ao fim último da atividade econômica do Estado, qual seja, a satisfação das necessidades da coletividade. A dignidade humana consiste não apenas na garantia negativa de que a pessoa não será alvo de ofensas ou humilhações, mas também agrega a afirmação positiva do pleno desenvolvimento da personalidade de cada indivíduo, o qual pressupõe, por sua vez, de um lado, o reconhecimento da total autodisponibilidade, sem interferências ou impedimentos externos, ou seja, as possíveis atuações próprias de cada homem; e, de outro, a autodeterminação que surge da livre projeção histórica da razão humana, antes que de uma predeterminação dada pela natureza.⁵⁴

⁵² DEL MASSO, Fabiano Dolenc. 2007. p. 50.

⁵³ BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. v. 7. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 25-26.

⁵⁴ LUNÓ, Antonio E. Pérez. *Derechos humanos, estado de derecho y constitución*. 9. ed. Madrid: Tecnos, 2005. p. 324 (tradução livre). “El pleno desarrollo de la personalidad supone, a su vez, de un lado, el reconocimiento de la total autodisponibilidad, sin interferencias o impedimentos externos, de las posibilidades de actuación de cada hombre; de otro, la autodeterminación (*Selbstbestimmung des Menschen*) que surge de la libre proyección de la razón humana, antes que de una predeterminación dada por la naturaleza.” Para Fabiano Dolenc Del Masso, a existência digna, prevista como finalidade da ordem econômica, abarca apenas as possíveis privações decorrentes da participação do indivíduo na distribuição da riqueza, sendo a distribuição desequilibrada dos ganhos decorrentes da produção econômica, o que mais atenta contra a existência digna em sua configuração econômica (DEL MASSO, Fabiano Dolenc. Da ordem econômica e financeira. In: TANAKA, Sônia Yurico Kashihiro (Org.). *Direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 548).

A segunda - a justiça social - consiste na possibilidade de todos contarem com o mínimo para satisfazer as suas necessidades fundamentais, tanto físicas quanto espirituais, morais e artísticas. Nesse sentido, para André Ramos Tavares,

“permeia a Constituição, pois, como norte em sua implementação, o objetivo maior da ‘justiça social’. A própria Constituição associa-a a solidariedade, deixando certo que o conceito envolve não apenas a prevalência do social sobre o indivíduo, como também o compromisso de uma dependência recíproca entre os indivíduos. (...) A justiça social, em síntese, deve ser adotada como um dos princípios de finalidade comunitarista expressos da Constituição de 1988 a interferir no contexto da ordem econômica, visando ao implemento das condições de vida de todos até um patamar de dignidade e satisfação, com o que o caráter social da justiça lhe é intrínseco.”⁵⁵

Eros Roberto Grau, por sua vez, partindo do pressuposto de que o princípio da justiça social conforma a concepção de existência digna cuja realização é o fim da ordem econômica e compõe um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º, III, da Constituição), afirma que “justiça social, inicialmente, quer significar superação das injustiças na repartição, a nível pessoal, do produto econômico”.⁵⁶ E prossegue:

“com o passar do tempo, contudo, passa a conotar cuidados, referidos à repartição do produto econômico, não apenas inspirados em razões micro, porém macroeconômicas: as correções na injustiça da repartição deixam de ser apenas uma imposição ética, passando a consubstanciar exigência de qualquer política econômica capitalista”.⁵⁷

Em síntese, portanto, o que mais de perto interessa ao nosso estudo é que a Constituição assegura a livre iniciativa e, mais ainda, a livre concorrência, sendo que, pela livre iniciativa, resguarda-se a todos o direito de ingressar no mercado e, mais, torna-se certo o direito de todos o fazerem sob iguais condições, repudiando-se qualquer forma de discriminação que instaure condições de competitividade diferentes. São, pois, dois os esteios da nossa organização econômica: a livre iniciativa, como liberdade de abraçar-se num ramo econômico ou profissional, e a livre concorrência, como asseguramento de que os êxitos de uns e os malogros de outros decorrerão do fator competência e não de práticas desleais ou fraudulentas, ainda mais se decorrentes da ação do próprio Estado.

Além disso, a atividade dos órgãos administrativos, ainda que normativos, está sempre subordinada à lei; assim, uma vez que o princípio da legalidade é a essência mesma do Estado de Direito, esses órgãos podem apenas traduzir em normas mais concretas e específicas o que já lhes vem autorizado por lei. Portanto, suas decisões só obrigam na medida em que encontram suporte legal, visto que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, a teor do que estabelece o art. 5º, II, da Constituição Federal. Por sua vez, as leis

⁵⁵ TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. 2. ed. São Paulo: Método, 2006. p. 130-131.

⁵⁶ GRAU, Eros Roberto. 2003. p. 203.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 203-204.

devem guardar estrita correspondência com os princípios constitucionais e os demais mandamentos legais, sem o que não terão validade dentro da ordem jurídica.

O que ocorre, pois, é o mascaramento de um caso de prática distorcida da concorrência ou mesmo, se preferirmos, uma forma de dominância do mercado, que viola, além das regras constitucionais fundamentais, leis de proteção ao mercado e ao consumidor.

9. Conclusão

Creemos que a cidadania e a Federação brasileiras encontram-se diante de um desafio histórico, ao qual não pode faltar a orientação ética do Direito. O desafio é realizar a democracia financeira e, conseqüentemente, possibilitar uma síntese entre Estado de Direito e Estado Social, o que pressupõe a definição de limites dentro dos quais se possa desenvolver a arrecadação fiscal - com vistas ao atendimento dos interesses sociais -, para não anular o interesse financeiro dos empreendedores do processo produtivo.⁵⁸

No plano humano, impõe-se a melhor distribuição dos bens nacionais, que têm sido espoliados por uns e concentrados por outros, em concerto com uma administração ruínosa dos tributos lançados incessantemente, de forma desproporcional e cruelmente regressiva, sobre a população, que não recebe do Estado, que os instituiu para protegê-la, os mínimos serviços essenciais em qualidade compatível com a carga tributária. Já no plano estatal, é de rigor que se redefinam as responsabilidades dos entes federados e se redimensionem os respectivos recursos, a fim de que, com autonomia, compatibilizada com a solidariedade que preside o inter-relacionamento de pessoas políticas unidas em torno da administração descentralizada dos interesses públicos, possam conduzir a nação a um destino de paz, felicidade e harmonia.

Estamos convencidos de que, todavia, sem o respeito ao princípio jurídico da supremacia da Constituição, nada de conseqüente será feito, pois faltará sempre o norte, a diretriz que só o espírito constitucional pode legitimar.

Em face do exposto, sentimos-nos confortáveis para sumular as seguintes conclusões:

- a) dada a rigidez do nosso atual sistema constitucional tributário, não pode o legislador ordinário inovar a ordem jurídica sem cumprir fielmente os comandos constitucionais;
- b) a extrafiscalidade, vale dizer, a utilização da tributação com fins extrafiscais, é mais um dos instrumentos de que se vale o Estado para a consecução de seus objetivos (e fundamentos) constitucionalmente traçados (arts. 1º e 3º da Constituição);
- c) o exercício da competência impositiva com objetivos extrafiscais não foge ao alcance dos objetivos e valores constitucionalmente consagrados, visto

⁵⁸ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; e PAQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. v. I. 13. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 2008. p. 404 (verbetes Estado contemporâneo, V. Estado fiscal).

que é fenômeno que ocorre dentro dos parâmetros constitucionais e não fora deles. Assim, toda e qualquer tributação com motivos extrafiscais - inclusive a concessão de incentivos fiscais - deve, necessariamente, ter supedâneo nos valores e princípios constitucionais;

d) é pressuposto constitucional para essa atuação ordinária do Estado na economia, vale dizer, a concessão, mediante lei, de incentivos fiscais para a busca do desenvolvimento econômico, a observância do princípio da isonomia (arts. 5º, *caput*, e 150, II, da Constituição) e, também, dos princípios gerais da atividade econômica, entre eles, o da livre iniciativa (arts. 1º, IV, e 170, *caput*) e da livre concorrência (art. 170, IV);

e) o princípio da isonomia - que se entrelaça com o princípio da capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º, da Constituição) - constitui o fundamento e a finalidade de toda a atividade impositiva do Estado, a qual não representa o mero exercício de um poder normativo reconhecido constitucionalmente, sem quaisquer outros vínculos axiológicos. Na verdade, a competência tributária existe como mais um instrumento de busca de uma sociedade livre, justa e solidária;

f) as leis, cuja análise serviu de base para o presente estudo, violam o princípio da igualdade - e, em consequência, o da capacidade contributiva -, porque erigem como critério discriminador exclusivamente o fator tempo, que, como se pôde verificar, só por si é inábil a fundamentar qualquer tratamento jurídico. Além disso, a referência a empreendimentos necessários e prioritários ao desenvolvimento é irrelevante, uma vez que qualquer empreendimento poderá ser considerado como tal, na medida em que necessariamente gera empregos, promove distribuição de renda, aumenta a arrecadação tributária e, de modo geral, contribui para o desenvolvimento local ou regional;

g) as leis isentivas devem facultar a todos que tiverem interesse a possibilidade de preencher as condições nelas (leis) estabelecidas e, dessa forma, fazer jus ao benefício que instituírem;

h) no que concerne aos demais benefícios previstos nas leis, além dos de ordem fiscal, da forma com que discriminadamente são concedidos, a par de ferirem o princípio da isonomia, como já observado, são incompatíveis com outros princípios, como o da livre iniciativa e o da livre concorrência, que devem merecer especial atenção do Estado; e

i) é um equívoco supor que se possa atrair empresas concorrentes valendo-se de um sistema dotado de isenções e benefícios de toda ordem. Isso porque ao Estado está vedado não propriamente a instituição da isenção, mas sim deixar de estendê-la àquelas empresas que lá se encontram, que também poderiam atender aos estímulos criados pela isenção.