

TRIBUTAÇÃO E ORDEM ECONÔMICA¹

TAXATION AND ECONOMIC ORDER

Dalton Luiz DALLAZEM
Joel Gonçalves de LIMA JUNIOR

Prof. Dr. Dalton Luiz Dallazem. Docente do Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico e Social da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Mestrando em Direito Econômico e Social pela PUCPR. Advogado.

Resumo

Pouco se tem estudado no Brasil sobre os fundamentos da Ordem Econômica como limites à tributação. No Estado Democrático Tributário (ou Fiscal), as receitas do Estado não advêm da exploração da atividade econômica, mas sim de tributos. Por isso pressupõe a separação entre Estado e sociedade civil, ficando a cargo desta última a organização econômica. A intervenção do Estado deve ser para manter os fundamentos da Ordem Econômica, e não para substituir a sociedade civil. Os tributos representam custo de transação para os agentes econômicos, caracterizando assim intervenção indireta. Com efeito, os tributos podem afetar ou comprometer os fundamentos da Ordem Econômica. Luca Antonini relata a experiência jurisprudencial italiana, alemã e norte-americana. No Brasil, a maioria dos precedentes jurisprudenciais tem suscitado a livre concorrência. Palavras-chave: tributação; ordem econômica; custo de transação; jurisprudência.

Abstract

Little has been studied about the fundaments of the Economic Order as limits to taxation in Brazil. In the Tax (or Fiscal) Democratic State, the State funds do not come from the exploration of economic activities, but from taxes. Therefore, this leads to the assumption that there is a separation between the State and the civil society, leaving the economic organization for the latter. The State intervention must aim at maintaining the fundaments of the Economic Order instead of substituting the civil society. Taxes represent transaction costs to the economic agents; thus, characterizing indirect intervention. As a result, the taxes may affect or compromise the fundaments of the Economic Order. Luca Antonini discusses the Italian,

¹O presente trabalho é fruto das pesquisas realizadas na disciplina denominada “Fundamentos Econômicos e Sociais da Tributação”, ministrada pelo Prof. Dr. Dalton Luiz Dallazem no Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico e Social da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

German, and North-American jurisprudential experience. In Brazil, most jurisprudential precedents have encouraged open competition.

Key words: economic order; jurisprudence; transaction costs; taxation.

É de Luca Antonini² interessante trabalho no qual correlaciona a tributação com os postulados da propriedade e da iniciativa privada. Elaboro tal trabalho à luz do princípio da capacidade contributiva e do direito econômico, com incursão na jurisprudência alemã, italiana e norte-americana. O estudo de Luca Antonini chama a atenção porque foca uma questão sobre a qual, embora não seja desconhecida, pouco tem se debruçado a doutrina no Brasil: os fundamentos da Ordem Econômica como limites à tributação.

A questão não é tão singela. A uma, porquanto se remete à análise da opção política da Constituição brasileira de 1988 por um Estado Tributário (ou Fiscal), o que pressupõe (já se pode antecipar) certo grau de separação entre o Estado e a organização econômica; a duas, porque a correlação entre a tributação e a Ordem Econômica não se dá apenas pela intervenção direta, senão na maioria das vezes pelo caminho indireto da análise econômica; a três, porque a questão não se resolve por simples exame kelseniano de compatibilidade vertical da norma tributária à previsão constitucional, fugindo assim do silogismo tradicional do Direito Tributário.

Por certo que os limites estreitos do presente ensaio não comportam dissertar a respeito de todas as variantes da questão. Nem mesmo admitem enfrentar cada uma das espécies tributárias diante de cada um dos fundamentos da Ordem Econômica da Constituição brasileira de 1988. O escopo é bem singelo: apenas tentar esboçar a relevância do tema, ao destacar a opção da Constituição brasileira de 1988 por um Estado Tributário (ou Fiscal), frisar a correlação indireta da tributação com a organização econômica e apontar algumas decisões da jurisprudência no exterior, relatadas por Luca Antonini, e alguns precedentes no Brasil.

Não é pretensão deste ensaio oferecer conclusões. O objetivo aqui é apenas destacar alguns pontos visando a provocar um debate a respeito da questão.

É um tema relevante sob o prisma teórico, já que reclama, a nosso ver, uma evolução em relação à doutrina que marcou o Direito Tributário no Brasil a partir da segunda parte do séc. XX. E também relevante economicamente, não só em razão dos valores envolvidos, mas devido à necessidade de evitar-se privilégios velados e nocivos à Ordem Econômica.

2 ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè. 1996.

1. Estado tributário (ou fiscal)

Ensina Ricardo Lobo Torres³ que a noção de tributo surgiu com o Estado Liberal de Direito. Anteriormente ao Estado Liberal, o que havia era uma relação de vassalagem. Igualmente José Casalta Nabais⁴ observa que no absolutismo as receitas não advinham de tributação, senão de instituições medievais, do patrimônio real ou de atividades desenvolvidas na Corte do Rei. Assim, não se tratava de um Estado Fiscal.

Também não era Fiscal o Estado Socialista, já que aí o tributo tinha um caráter residual. As receitas do Estado advinham da exploração direta pelo Estado da atividade econômica monopolizada, e não da tributação. Do mesmo desiderato, na revolução social proposta por Karl Marx, a tributação era mera técnica de supressão da propriedade privada e apropriação dos meios de produção pelo Estado, não podendo, destarte, ser considerada como tributo, como arremata José Casalta Nabais.⁵

No Estado Liberal Clássico, chamado de Estado Fiscal, ainda de acordo com Ricardo Lobo Torres, o tributo surgiu para eliminar privilégios do Clero e da Nobreza. Tinha por objetivo custear um Estado mínimo, traduzido na segurança das relações jurídicas para manter a liberdade comercial. A segurança das relações jurídicas exigia, por sua vez, a segurança pública, como meio necessário para impedir o uso da força em detrimento dos contratos ou das leis. Assentava-se, pois, nos ideais de liberdade, legalidade e igualdade.

Já no Estado Social Fiscal, marcado pelo positivismo, a idéia de tributo para a manutenção da liberdade, foi relegada ao segundo plano. Aí o tributo ganhou nova feição, servindo não só para manter a segurança e liberdade como também para a realização do bem-estar social, enfatizando-se, desse modo, a extrafiscalidade, o vínculo obrigacional e a arrecadação pelo Estado.

No Estado Democrático Fiscal (pluralismo), prossegue Ricardo Lobo Torres⁶, a noção de tributo passou a ser buscada na Constituição, com limites nos direitos fundamentais, como o da liberdade, o da segurança na lei e da justiça, sopesados, no campo tributário, pelas idéias de capacidade contributiva e de solidariedade. Enfatizou-se a destinação pública.

A tributação no Estado Fiscal Democrático continuou a ter a sua função de manutenção do Estado como instrumento necessário à preservação da

3 TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. TORRES, Heleno Tavares. (coord.). In: *Teoria geral da obrigação tributária*. São Paulo: Malheiros, p. 562.

4 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina. 1998, p. 193.

5 NABAIS. Op. cit., p. 193.

6 TORRES. Op. cit., p. 564.

liberdade, inclusive a liberdade econômica, com caráter fiscal. Mas, além disso, a tributação passou a ser balizada nos valores apregoados pela Constituição, não só relativamente aos limites como também pelos objetivos do Estado Democrático. Os valores objetivados pela Constituição servem, ao mesmo tempo, de vetores e de limites à tributação.

Observa José Casalta Nabais⁷ que o Estado Fiscal não se confunde com o Liberal ou o Social. Pode ser um ou outro. O que caracteriza o liberalismo (Estado Liberal) é a neutralidade econômica por parte do Estado, posto que não se admite a intervenção do Estado na economia, salvo se for para manter a própria liberdade do mercado. Já o Estado Social assenta-se numa base alargada de tributos, para atender-se às necessidades sociais, sendo, assim, um Estado provedor. Mas ambos podem ser, conclui o citado autor português, um Estado Fiscal, se prevalecer a arrecadação de impostos como meio de receitas do Estado.

Vai daí que o Estado Fiscal caracteriza-se pelo grau de relação entre o Estado e a economia. O Estado não atua diretamente sobre o espaço da economia, senão que o financiamento do Estado ocorre por meio da arrecadação de tributos. Estado Fiscal é aquele que é financiado pela sociedade por meio da tributação. O Estado não é proprietário dos meios de produção, nem explora ordinariamente a economia (chamado Estado Proprietário). Ressalvadas as atividades essenciais ao interesse coletivo (como defesa nacional) ou insuscetíveis de atuação da iniciativa privada (como segurança pública), a organização da economia fica reservada à sociedade civil.

Ricardo Lobo Torres, embora entenda não ser adequado qualificar as contribuições como tributos, admite tal qualificação no Brasil por opção da Constituição de 1988, que conferiu às contribuições caráter tributário no seu artigo 149. Assim, para o referido autor, o Estado Fiscal alberga inclusive o Estado financiado por contribuições, além dos impostos, taxas e contribuições de melhorias.

Já para José Casalta Nabais, a noção de tributo fica restrita aos impostos, não se estendendo às contribuições e outras exações que não tenham escopo de financiamento público geral (receitas não-vinculadas). Com efeito, entende como Estado Fiscal aquele em que os impostos prevalecem como receitas do Estado. Daí que, na classificação do mencionado autor, além do Estado Fiscal, pode-se falar de Estado Tributário, para identificar aquele em que as receitas do Estado advêm, além dos impostos, de outros tributos bilaterais, como taxas e contribuições.

Mas tanto o Estado Fiscal como o Tributário pressupõem certa distinção entre a Sociedade e o Estado. Na assertiva de José Casalta Nabais:

7 NABAIS. Op. cit., p. 194.

A idéia de estado fiscal parte do pressuposto [...] que há uma separação essencial e irreduzível entre estado e sociedade. Não uma separação estanque ou absoluta [...] como do estado liberal [...], mas sim uma separação que imponha que o estado se preocupe fundamentalmente com a política e a sociedade (civil) [...] com a economia.⁸

Não significa, pois, que o Estado não intervenha na economia, isto é, não intervenha na organização e relação entre os agentes econômicos, porque, se fosse isto, retroceder-se-ia ao Estado Liberal clássico. O que é inconciliável com o Estado Fiscal (ou Tributário) é que o Estado se substitua à Sociedade na organização e relação da economia, com a apropriação dos meios de produção, interferindo de tal modo que comprometa a liberdade de iniciativa, a propriedade privada, a livre concorrência etc.

Como anota José Casalta Nabais⁹, remanesce uma área de interseção entre a economia e o Estado, na qual prevalece o princípio da subordinação. Segundo esse princípio, cabe ao Estado intervir na organização e nas relações da economia para, por exemplo, manter o equilíbrio entre os agentes econômicos e evitar o abuso do poder econômico. Essa separação do Estado e da economia facilita o controle econômico.

Esse grau de separação entre Estado e economia justifica-se, enfatiza o autor português, porque o Estado deve ser orientado pelo interesse geral, ao passo que a economia o é pelo interesse individual. Pudessem o Estado atuar decisivamente na organização e relação entre os agentes econômicos, o interesse do Estado confundir-se-ia com o próprio interesse dos agentes, frustrando o interesse geral que deve norteá-lo.¹⁰

Daí sua advertência de que, pelo princípio da subordinação, a intervenção do Estado na economia deve ser para:

[...] fazer prevalecer o poder democraticamente legitimado sobre o poder fático proporcionado pela riqueza ou pelas posições de domínio econômico. [...] o Estado fiscal é assim, por natureza, um estado separado da economia e, simultaneamente e por consequência, um estado limitado no que ao domínio econômico concerne.¹¹

A economia cabe aos indivíduos privados; ao Estado cabe manter o equilíbrio da economia.

8 Idem, p. 195.

9 Ibidem.

10 Ibidem.

11 NABAIS. idem, p. 198.

Reforça essa assertiva a observação de Ricardo Lobo Torres de que o fundamento axiológico do tributo é garantir a liberdade. Por isto, deveras, não é o Estado que autolimita a tributação, como por vezes sugere o positivismo jurídico. Ao revés, o tributo é que nasce limitado pelo espaço da liberdade, porquanto seu fundamento está nos direitos fundamentais preconizados pela Constituição.

Também Gaspar Ariño Ortiz¹², ao discorrer sobre Direito Econômico, reprisa que não se deve confundir o Estado com a Sociedade. O Estado de Direito exige que a Sociedade tenha um campo próprio, onde se desenvolve a economia. Prossegue ponderando que o Direito Econômico, por meio da regulação econômica (que é uma das formas de intervenção do Estado na economia), deve ter como escopo abrir espaço cada vez maior para a iniciativa privada, valendo-se do poder do Estado de influenciar as condutas empresariais. As normas de regulação devem ser para defender a liberdade individual e para garantir o espaço para as transações e operações econômicas.

No mesmo sentido, Fernando Magalhães Modé¹³ defende a impossibilidade de a tributação ser de tal ordem a inviabilizar a atividade econômica, porquanto isto equivaleria a vedar a atividade e iniciativa privada por via imprópria da tributação.

Para Gaspar Ariño Ortiz¹⁴, na relação entre o Estado e a economia, ao Estado cabe a garantia da segurança, sustentada por direitos que permitem o livre comércio, que imponha o cumprimento dos contratos etc. Sem o Estado, a economia não seria possível. Sem o Estado, conclui o autor, não se poderá alcançar um desenvolvimento sustentável econômico nem social. O Estado de Direito sustenta a economia, pois sem ele não haveria comércio com operadores livres, distintos e diferentes do Estado, mas o Estado não pode interferir na economia de modo a comprometer o campo próprio da Sociedade.

Disto decorre que o Estado Tributário (ou Fiscal) traz consigo certo modo de relação entre o Estado e a organização e funcionamento da economia, do que se pode inferir uma limitação à intervenção do Estado na economia. Assim é porque quanto mais o Estado interfere na economia, mais ele é chamado a intervir, o que conduz ao totalitarismo. Isto é de todo incompatível não só com o Estado Tributário (ou Fiscal), por aniquilar a separação entre o Estado e a economia, como também com o Estado Democrático.

12 ORTIZ, Gaspar Ariño. As relações entre estado e sociedade: de onde vimos e para onde vamos. In *Principios de derecho publico e económico*. Granada: Comares. 2001, p. XXXIV.

13 MODÉ, Fernando Magalhães. *Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente*. Curitiba: Juruá. 2003, p. 104.

14 ORTIZ. Op. cit., p. XXXIII.

1.1 O Brasil é um estado tributário (ou fiscal)

Afirma José Casalta Nabis¹⁵ que Portugal é, sem dúvida, um Estado Fiscal. Isto porque, embora não haja referência expressa na Constituição, há afirmações constitucionais dos direitos fundamentais e da liberdade econômica, com o que é incompatível o Estado proprietário. Como a Constituição de Portugal assegura o direito de propriedade, de liberdade de trabalho, de profissão, de iniciativa econômica, de cooperativismo, de associação etc., concluiu Nabais que se trata de um Estado Fiscal.

Por igual razão é forçosa a conclusão de que o Brasil é um Estado Tributário (ou Fiscal), por opção política do Constituinte de 1988. Não pelo só fato de a Constituição vigente ter instituído um Sistema Tributário baseado no financiamento do Estado por meio de impostos e contribuições sociais e demais espécies tributárias, mas principalmente em razão da Constituição, ao lado do Sistema Tributário, ter destinado à Sociedade o espaço da Ordem Econômica assentada em postulados claros.

Assim como a Constituição de Portugal, a Constituição brasileira de 1988 contempla como direitos fundamentais, já no *caput* do artigo 5º, os direitos à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade. Os incisos do artigo 5º são, em maior ou menor medida, desdobramentos dos direitos fundamentais insertos no *caput*.

A Constituição de 1988 vai além e, ao cuidar da organização e atribuição do Estado, limita a atuação do Estado na atividade econômica. Estabelecem os artigos 37, inciso XIX, e 173, *caput* e §§ 1º e 2º que as empresas públicas e as sociedades de economia mista só poderão ser constituídas, mediante autorização legislativa, para a exploração de atividade econômica ou da prestação de serviço público “quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.

Vai daí que a conjugação desses dois preceitos veda, por um lado, a atuação do Estado na economia e, por outro, limita a atuação indireta, por meio das empresas públicas e sociedades de economia mista, aos casos restritos que especifica.

Dispõe ainda o § 1º do inciso II do artigo 173 que a lei complementar estabelecerá o estatuto das empresas públicas e sociedades de economia mista, dispondo acerca da “sujeição ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários”. Isto não só para dar-lhes a agilidade, a eficiência, a produtividade etc., senão também para preservar a competitividade das empresas de iniciativa privada,

15 NABAIS. Op. cit., p. 210-211.

livre concorrência, enfim, em prestígio assim aos fundamentos da Ordem Econômica.

Não fosse o bastante, a Constituição de 1988 estabeleceu, ao lado do Sistema Tributário, um Sistema de Ordem Econômica, reafirmando no artigo 170 os postulados que deverão ser atendidos na organização e atuação da Ordem Econômica. Reafirmou a livre iniciativa, a justiça social, a propriedade privada e sua função social, a livre concorrência, a defesa do consumidor e de meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sócias, a busca do pleno emprego, o livre direito ao exercício de atividade econômica etc.

Inseriu ainda, no próprio Sistema Tributário, uma reafirmação da livre iniciativa econômica e da livre concorrência, vedando, no inciso II do artigo 150 da Constituição, a instituição de tributação desigual em razão da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte. É uma reafirmação, pois tal vedação já pode ser depreendida dos postulados da livre iniciativa e livre concorrência contemplados no artigo 170.

Assim, difícil negar que o Brasil seja um Estado Tributário (ou Fiscal). Vale a observação de Ricardo Lobo Torres¹⁶ a respeito de que, no Estado Democrático Fiscal, a tributação deve ser buscada com base na Constituição com os limites nos direitos fundamentais, que, no caso da Constituição brasileira de 1988, albergam postulados norteadores da Ordem Econômica.

Daí que se deve discutir se a tributação estaria sujeita tão somente aos princípios e regras do Sistema Tributário senão igualmente aos postulados da Ordem Econômica. São os fundamentos da Ordem Econômica que balizam a separação e a relação entre o Estado e a economia num Estado Tributário (ou Fiscal) e, com efeito, dosam o grau de intervenção do Estado na organização e atuação dos agentes econômicos. Essa certa separação entre o Estado e a organização econômica dos agentes, vale reprimir, constitui pressuposto do Estado Tributário (ou Fiscal) a que se referem José Casalta Nabais e Ricardo Lobo Torres.

Isto ainda exige discutir se existiria prevalência entre o Sistema Tributário e a Ordem Econômica. A Constituição é única e, portanto, as normas tanto do Sistema Tributário como da Ordem Econômica aplicam-se concomitantemente e de forma sistemática. Assim como os postulados da Ordem Econômica não podem ser aplicados com malferimento dos princípios e das regras do Sistema Tributário (por exemplo, a instituição do regime simplificado de tributação para pequenas empresas, artigo 170, deve ser feita por meio de lei em respeito ao artigo 150), as regras de tributação não deveriam ser aplicadas em detrimento dos fundamentos da Ordem Econômica.

16 TORRES. Op. cit., p. 564.

2. Tributação e intervenção na ordem econômica

Já se disse, com José Casalta Nabais¹⁷, que o Estado Tributário (ou Fiscal) não significa autonomia plena e absoluta dos agentes econômicos em face do Estado, senão que remanesce uma área de interseção, na qual prevalece o princípio da subordinação, segundo o qual cabe ao Estado intervir na econômica, não para substituir os agentes econômicos na sua organização e exploração, mas para manter o equilíbrio, evitar o abuso do poder econômico etc., enfim, evitar para que a economia se disperse dos interesses e objetivos primários do Estado Democrático.

Observa Eros Grau que, de acordo com a Ordem Econômica na Constituição brasileira de 1988, ao Estado resta a função incentivadora, que importa em intervenção por indução. Escreve o referido autor:

A leitura da regra enunciada neste art. 174, ainda que isolada, dissociada de todo que é a Constituição, jamais poderia autorizar o entendimento segundo o qual ela, a Constituição, proscreve qualquer outra forma de intervenção que não a meramente indutiva. A interpretação da ordem econômica na Constituição – e não de uma tira, pedaço ou fragmento seu – exclui entendimento como tal. Creio ser desnecessária qualquer insistência quanto a isso.¹⁸

Explica o mesmo autor que o vocábulo intervenção expressa três modalidades:

- (i) intervenção por absorção ou participação;
- (ii) intervenção por direção;
- (iii) intervenção por indução.

Na primeira, o Estado intervém no domínio econômico, atuando como agente econômico. Quando o faz por absorção, o Estado assume integralmente a atividade econômica, por regime de monopólio – Estado proprietário; quando o faz por participação, assume o controle de parcela dos meios de produção, atuando em regime de competição com empresas privadas.

Na segunda modalidade, o Estado intervém sobre o domínio econômico, exercendo pressão sobre a economia ao estabelecer normas e mecanismos de

17 NABAIS. *Idem*, p. 195.

18 GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 281.

comportamento compulsório, servido de exemplo o tabelamento de preços. São comandos imperativos, impositivos.

Já na terceira, também intervém sobre o domínio econômico, mas por meio de manipulação de instrumentos que induzam os agentes econômicos de acordo com as leis que regem os mercados. Os instrumentos utilizados pelo Estado, embora prescritivos, são dispositivos. Aos destinatários das normas resta a alternativa de aderir ou não à prescrição. Se aderir, ficam a ela vinculada.

A tributação é uma das formas de o Estado, quando o faz diretamente, intervir por indução na organização e funcionamento da economia.

Essas três modalidades referidas acima, na classificação aqui adotada neste ensaio, caracterizam-se como intervenção *direta*, posto que, em comum a todas elas, há a atuação consciente, dirigida e intencional do Estado sobre (ou no) domínio econômico. Diferem, pois, do que se denominará neste ensaio, mais adiante, de intervenção *indireta*, com o que se quer identificar a hipótese em que o Estado interfere na Ordem Econômica de maneira não predisposta.

Em relação à intervenção por meio da tributação, a Constituição de 1988 inovou em relação às anteriores, ao prever no artigo 149 uma espécie tributária específica (denominada de contribuição) para a intervenção direta e explícita do Estado no domínio econômico. Essa forma (meio) de intervenção direta da tributação foi reafirmada com a Emenda Constitucional 42, de 2003, ao se inserir no artigo 146-A previsão para que lei complementar estabeleça critérios especiais de tributação com vistas a prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência da União para estabelecer normas com igual desiderato.

Muito tem-se discutido na doutrina e nos Tribunais acerca das chamadas contribuições de intervenção no domínio econômico, quanto aos seus pressupostos, à destinação da arrecadação etc. Nada obstante a importância do debate sob esse enfoque, reclama atenção discutir se o fato de a Constituição prever uma espécie tributária específica para o fim de intervir de maneira direta e explícita na Ordem Econômica, cuja competência foi conferida à União, não conduziria à conclusão de que as demais espécies tributárias não devem interferir na organização e atuação dos agentes na economia.

É que, se a Constituição contempla uma figura tributária específica para esse fim, não se pode atribuir às demais espécies tributárias o mesmo objetivo, sob pena de igualar as espécies. Ou dito de outra forma: se toda e qualquer espécie tributária, de competência de qualquer um das pessoas políticas, pudesse ser adotada para intervir na Ordem Econômica, não haveria a necessidade de a Constituição criar uma espécie de tributo específico para fazer essa relação entre o Estado e a Ordem Econômica.

Não se pode, no entanto, afirmar que somente a tributação sob a forma de contribuição de intervenção no domínio econômico seria meio de intervenção

na organização da Ordem Econômica. Muito antes da Constituição de 1988, já se reconhecia no exterior e no Brasil a extrafiscalidade da tributação, dos quais são exemplos há muito recorrentes na doutrina os impostos sobre importação e exportação etc.

Independentemente da espécie tributária, a tributação corresponde sempre a um custo da atividade empresarial. Assim, sendo custo da atividade, deve ser sopesada pela análise econômica por meio da figura do custo da transação ou, na linguagem empresarial, custo tributário. Registram Délcio Zyldersztajn e Raquel Sztajn¹⁹ os trabalhos de Ronald Coase e Guido Calabresi, pioneiros na relação entre Direito e economia, do que decorreu a análise econômica.

Coase observou que os custos das transações afetam os comportamentos dos agentes econômicos e que esse custo é sempre positivo. Segundo o autor pioneiro, as organizações e os mercados são faces de uma mesma moeda, cuja estruturação e funcionamento pautam-se pelos custos para sua organização e funcionamento. Ainda segundo Zyldersztajn²⁰, Coase concluiu que as empresas trabalham com custos positivos, de modo que a opção delas depende da análise do menor custo.

De fato, como observado por José Casalta Nabais, invocando W. Knies, os efeitos dos impostos (isto é, da tributação) nas relações econômicas são por natureza orientações extrafiscais da tributação. Assim, sendo um custo relevante da atividade econômica, representa um custo da transação, como revelado por Coase e, destarte, a tributação afeta os comportamentos dos agentes econômicos, interferindo, ainda que indiretamente, na Ordem Econômica.

É nesse sentido que, ao tratar da tributação na Sociedade de risco, Sérgio André R. G. da Silva²¹ registra que “além de funcionar como instrumento de custeio das atividades estatais, a tributação também desempenha papel relevante no que se refere às condições para o desenvolvimento econômico”, justamente focando a extrafiscalidade.

Igualmente Roberto Ferraz²² ensina que a tributação influencia na decisão econômica dos agentes, de modo a tornar mais interessante uma determinada opção ou comportamento, orientado pelo binômio custo-benefício. Isto se verifica precisamente sob a lógica econômica (indireta para o Sistema Tributário, pode-se dizer) do custo de transação de que falam Délcio Zyldersztajn e Raquel Sztajn.

19 ZYLBERSZTAJN, Délcio; SZTAJN, Rachel. *Direito e Econômica: análise econômica do Direito e das Organizações*. Rio de Janeiro: Elsevier. 2005, p. 1-2.

20 ZYLBERSZTAJN, Idem, p. 5-6.

21 SILVA, Sérgio André R. G. da. A tributação na sociedade de risco. In: TORRES, Heleno Taveira; PIRES, Adilson Rodrigues (Coord.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar. 2006, p. 189.

22 FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In TORRES, Heleno Tavares (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, p. 345.

Daí que se pode dizer que a tributação causa intervenção sempre na Ordem Econômica, na sua organização e funcionamento, senão de maneira direta e explícita pela via da contribuição de intervenção no domínio econômico, pela via indireta da extrafiscalidade em razão do custo de transação. Esse efeito da extrafiscalidade é inerente a todas as espécies tributárias.

Isto não descaracteriza o Estado como Tributário (ou Fiscal), porque não significa, como diz Nabais²³, cercear a liberdade econômica. O Estado só intervém na liberdade para evitar danos à coletividade ou para manter a liberdade. Daí que as receitas para manter o Estado advêm de tributos, e não da exploração da atividade econômica pelo Estado. Isto pressupõe um sistema democrático. A liberdade econômica depende do respeito do Estado Fiscal à liberdade, que resulta da propriedade, da liberdade de atividade, de profissão, de iniciativa etc.

Assim, o que pode destoar da opção política por um Estado Tributário (ou Fiscal) é a tributação causar intervenção de tal ordem na organização e funcionamento da economia ao ponto de comprometer os fundamentos da Ordem Econômica, que devem ser tão observados quanto os princípios e regras do Sistema Tributário Constitucional.

Se isto ocorre, quiçá a tributação não incorre em inconstitucionalidade?

3. A experiência jurisprudencial

Antonini²⁴ inicia discorrendo sobre a capacidade contributiva e a extrafiscalidade da tributação. Diz que a jurisprudência de seu país reconhece à tributação o interesse fiscal (de financiamento público), sob o argumento de que a Constituição não se refere à utilização de tributos para a intervenção do Estado, o que concebe na forma de dirigismo. Faz um retrospecto da evolução doutrinária sobre capacidade contributiva e isonomia na tributação, ressaltando as circunstâncias econômicas que antecederam à promulgação da Constituição.

O estudo Antonini²⁵ correlaciona a tributação com o direito à propriedade e à iniciativa privada. Destaca a tese de Gaffuri, que aprofundou a relação entre a capacidade contributiva e as situações econômicas. Da analogia com a constitucionalidade da tributação em relação à capacidade contributiva e da igualdade, pretendeu estabelecer um limite quantitativo à tributação em face da propriedade e à iniciativa privada.

A idéia, em resumo, foi que a tributação, a partir de certo limite, passa-se a produzir efeitos subversivos e inconciliáveis com o direito à economia privada, notadamente direito de propriedade e iniciativa privada. Gaffuri concluiu, segundo

23 NABAIS. Op. cit., p. 204.

24 ANTONINI. Op. cit., p. 263-277.

25 Idem, p. 278-282.

Antonini, estar implícito na Constituição, na previsão da capacidade contributiva, uma limitação à tributação, extraindo daí uma vedação de que, por meio da tributação, se atinja a própria propriedade necessária à produção econômica.

Passando ao exame dos precedentes jurisprudenciais, relata Antonini²⁶ que a Corte Constitucional alemã manifestou-se no sentido de que o direito de propriedade não é uma garantia oponível à tributação. Defendeu-se a tese de que a tutela constitucional é sobre os direitos patrimoniais, e não sobre o patrimônio em si, e que, para efeitos de tributação, deve-se considerar o patrimônio como um conjunto.

No mesmo sentido se posicionou a jurisprudência italiana, ao fazer uma distinção entre o campo da prestação tributária e o da propriedade. Segundo a Corte italiana, diz Antonini²⁷, a lei tributária não gera expropriação da propriedade (que é um direito real) senão impõe uma obrigação pecuniária (que é um direito pessoal). Por isto não se confundem as duas relações, posto que a tributação é uma obrigação de dar, que, nesse entendimento da Corte italiana, não extingue nem modifica o direito real sobre o patrimônio tributado.

Mas registra Antonini²⁸ que, em outra decisão, mais recente, a Corte alemã reconheceu que a tributação excessiva pode configurar uma relação entre a tributação e a propriedade. A essa orientação aderiu a doutrina italiana. No entanto, afirma o autor estrangeiro, jamais uma lei tributária foi declarada inconstitucional por violação ao direito de propriedade.

Diferentemente da Corte alemã, a jurisprudência da Corte italiana decidiu que não cabe analisar a relação entre a obrigação tributária e o patrimônio, salvo nos casos de arbitrariedade e irracionalidade de tributação. Essa conclusão, no entendimento de Antonini²⁹, é inócua porque não há como determinar objetivamente o que seja arbitrariedade ou irracionalidade.

Já em relação à tributação em face da iniciativa privada, anota Antonini³⁰ que a questão colocada a julgamento foi que a tributação elevada poderia desestimular a atividade econômica, violando assim a iniciativa privada. Isto ocorreria sempre a tributação fosse de tal monta que os custos da atividade superassem as receitas, frustrando assim a economicidade da atividade privada.

Relata Antonini³¹ que a Corte Constitucional decidiu, que não há violação se remanesce um mínimo de tolerabilidade, que deixe ao empresário uma margem de utilidade (lucro) pela exploração da atividade empresarial. Mas em outras oportunidades a Corte manifestou-se no sentido da separação entre o

26 Idem, p. 285.

27 Idem, p. 286.

28 Idem, p. 287-288.

29 Idem, p. 290-292.

30 Idem, p. 303-304.

31 Idem, p. 305.

campo da economia e o da tributação, afastando a possibilidade de estender-se o direito à iniciativa privada ao exame da legitimidade da tributação.

Nada obstante, em um caso envolvendo o desconto de medicamentos com preços fixados, continua Antonini³², prevaleceu na Corte o entendimento de que a lei que impunha os descontos obrigatórios (uma lei não tributária) criava uma situação particular, em que a obrigação de descontos aniquilava o lucro, suprimindo a economicidade da atividade empresarial. Apesar disto, a decisão excluiu a aplicação do artigo 41 da Constituição, julgando a lei inconstitucional com fundamento no artigo 23. A Corte assegurou o desenvolvimento da atividade, mas em relação à tributação reconheceu sua legitimidade em razão da capacidade contributiva revelada pelo preço de venda, que constituía a pressuposto da tributação. O fundamento da Corte, conclui Antonini, foi quanto à não-arbitrariedade, sem reconhecer o caráter confiscatório.

Na conclusão de L. Antonini³³, a jurisprudência parece não excluir a possibilidade de decisões diversas conforme os casos concretos, com ênfase nos casos em que o Estado inviabiliza a atividade econômica por meio da tributação. Haveria uma barreira econômica tão intensa que tolhe a utilidade empresarial da atividade. Apesar de a jurisprudência manter a distinção constitucional entre a iniciativa privada e a prestação tributária, é possível concluir que há uma relação, ainda que indireta, entre esses dois campos. No direito de propriedade tal relação é dificilmente identificável, enquanto que em relação à atividade econômica há casos em que o difícil é olvidar dessa relação.

Prossegue o autor³⁴ relatando que a Corte alemã, diversamente da Corte italiana, não se cinge a valorar a finalidade da lei. A Corte alemã fez um exame detalhado de cálculos da rentabilidade, após a tributação, para excluir a possibilidade de considerar-se o tributo como uma medida dirigida contra a liberdade de profissão.

Em outra decisão alemã³⁵, a Corte decidiu que a dedução de despesas necessárias à obtenção da renda é da liberdade de profissão, posto que a atividade profissional só pode ser iniciada e continuada sob a condição de que as despesas sejam fiscalmente deduzidas. Aí se concluiu que a lei assumiu o valor de uma norma dirigida, não sendo mera obrigação tributária.

Já a Corte italiana, aduz Antonini³⁶, tem reafirmado que a capacidade contributiva e a despesa estão ligados à produção da renda. A Corte italiana orienta-se na premissa de que não há relação entre a tributação e a atividade

32 Idem, p. 306.

33 Idem, p. 309.

34 Idem, p. 312-313.

35 Idem, p. 314.

36 Idem, p. 316.

econômica e admite uma discricionariedade do legislador mais ampla do que a reconhecida pela Corte alemã.

Na jurisprudência americana, prossegue relatando Antonini³⁷, a Corte tem excluído a eficácia dos direitos à propriedade e à iniciativa privada da análise em matéria tributária. A Corte não se fundamenta no aspecto axiológico conexo ao dever tributário, mas na premissa de que se trata de campos diferentes entre a tributação e a iniciativa privada ou a propriedade. A orientação da Corte americana tende a esgotar a análise na capacidade contributiva e na razoabilidade da tributação. Essa orientação foi confirmada no caso de impostos extraordinários sobre depósitos bancários.

No caso Fox vs. Standar Oil Co.³⁸, manifestou-se a Corte americana no sentido de que, se o tributo destrói o próprio negócio, nem por isto ele seria ilegítimo, porque não se trata de ser justo ou não, mas sim de uma questão de poder e soberania (competência do Estado). No caso McCullch vs. Maryland³⁹, houve pronunciamento de julgador acerca de que o poder de tributar alberga inclusive o poder de destruir.

Em outro precedente da Corte americana, de McGry vs. United States, caso envolvendo a tributação de margarina colorida, lembra Antonini⁴⁰, foi declarada constitucional a lei tributária, sob o fundamento que passou a ser conhecido como *objective constitutionality*, que leva em conta apenas o aspecto formal da tributação. Mais recentemente⁴¹, a Corte americana decidiu que os tributos que têm o efeito prático de destruir o negócio têm fundamentos nos limites constitucionais da Federação.

3.1 Alguns precedentes jurisprudenciais no Brasil

Se na experiência jurisprudencial estrangeira relatada por Antonini predominou o questionamento da tributação em face dos fundamentos da propriedade e da livre iniciativa econômica, no Brasil a coleção da jurisprudência revela a preocupação mais com os postulados da liberdade econômica e da livre concorrência.

Lembra Leandro Paulsen⁴² de julgado do ano de 1952 do Pretório Excelso, relatoria do Ministro Barros Barreto, que versou sobre a majoração do imposto de licença, destacando trecho do qual se lê que:

37 Idem, p. 316-317.

38 Idem, p. 319.

39 Idem, p. 320.

40 Idem, p. 320-321.

41 Idem, p. 321.

42 PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2007, p. 221.

[...] dispensável qualquer referência expressa [...], pois os próprios dispositivos fundamentais que asseguram as liberdades individuais, entre os quais se inclui o exercício de profissão, comércio e indústria, constituem uma implícita limitação ao poder de tributo do Estado.

Apesar de a decisão não ter sido tomada diante da alegação de confisco, merece registro por antever a liberdade de exercício de profissão, que está entre as dobras do princípio da livre iniciativa, como limitação implícita à tributação.

Do Plenário do Supremo Tribunal Federal coleciona-se precedente⁴³ mais recente, em que restou declarado inconstitucional regime tributário de fiscalização em face da liberdade de comércio e da livre concorrência. Cuida-se de precedente bastante conhecido, em que o Estado de São Paulo criou um regime especial de fiscalização para determinadas empresas, que consistia no recolhimento do ICMS previamente à saída da mercadoria ou à entrega ao destinatário, além da vedação ao crédito pelo adquirente senão mediante a guia de recolhimento de ICMS e a retenção dos talonários de nota fiscal. No que importa ao escopo deste estudo, o Ministro Carlos Velloso anotou que:

[...] o ‘regime especial do ICM’ [...] impõe restrições e limitações à atividade comercial do contribuinte, viola a garantia da liberdade de trabalho, que estava inscrita no art. 153, § 23 da Constituição de 1967 e que a Constituição de 1988 reafirma no art. 5º, XIII.

A esse precedente do Plenário seguiram outros acórdãos do Pretório Excelso que enfatizaram não só a liberdade de trabalho como também a liberdade de comércio e a livre concorrência.

Exemplo é o precedente⁴⁴ relatado pelo Ministro Marco Aurélio de Mello, caso em que o Estado de Goiás exigia o recolhimento do ICMS dia a dia, de cuja ementa já se lê que “conflita com a Constituição Federal, em face da liberdade de comércio, da livre concorrência [...], a imposição de regime de recolhimento de tributo que[...]”. Rechaçando a tese da Fazenda Estadual de que o Sistema Tributário não veda tal exigência, pontuou o Ministro Marco Aurélio ser “admissível enfoque que acabe em desequilíbrio com nefastos efeitos no campo da livre concorrência”, após expor que:

43 BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 115.452, relator Ministro Carlos Velloso, *Diário da Justiça*, RTJ, v. 3, p. 850, 16/11/90.

44 BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 195.621, Ministro Marco Aurélio. *Diário da Justiça*, 10/08/01.

Se, de um lado, ao fisco é assegurado o controle, a fiscalização e a arrecadação dos tributos pela ordem jurídica constitucional, de outro não menos correto é que não pode introduzir no cenário jurídico procedimento que, alcançando a liberdade de comércio, acabe por criar situação diferenciada.

Este último julgado, uma década mais jovem que o primeiro, mostra uma evolução, pois passou a enfrentar o caso especificamente à luz da livre iniciativa e da livre concorrência, que são postulados específicos da Ordem Econômica previstos no artigo 170 da Carta Política de 1988. Este último precedente também põe em mesa o conflito entre as regras e princípios do Sistema Tributário (que realmente deixam a cargo do legislador ordinário tanto fixar o prazo de recolhimento do tributo como a fiscalização) e os postulados da Ordem Econômica, concluindo que aqueles primeiros não autorizam que sejam desrespeitados estes últimos.

Curioso ainda notar que os referidos precedentes envolveram obrigação tributária acessória (por decorrer de regime especial de fiscalização – obrigação de fazer). Disto segue que, se a livre concorrência e a livre iniciativa podem erigir-se como limitação à obrigação tributária acessória, com maior razão se poderia assim concluir quando se trata de obrigação tributária principal.

Do Tribunal Regional Federal da 1ª Região tem-se notícia de precedente⁴⁵ no qual a tributação foi confrontada com os postulados da Ordem Econômica. O caso versou sobre as contribuições sociais chamadas de PIS e Cofins Importação. Sustentou o Tribunal, pelo voto do relator Desembargador Catão Alves, que “a inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins-importação e da Contribuição para o PIS-importação [...] é medida que assegura a competitividade da mercadoria nacional frente à importada”, invocando adiante o novel artigo 146-A da Constituição Federal para concluir que “admite-se que [...] lei preveja critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”.

Na sequência, Catão Alves defendeu que pode o legislador ordinário, “verificando que a adoção, pura e simples, da base de cálculo estipulada no texto constitucional acabaria por restringir a competitividade”, adotar base de cálculo diversa. Sem adentrar no acerto ou não dessa decisão, o curioso é que o postulado da livre concorrência foi sopesado como critério para legitimar as exações, ainda que por base de cálculo diversa daquela prevista na Carta Constitucional.

Outro precedente⁴⁶ vem do Tribunal Regional da 2ª Região. Em causa relativa à chamada CIDE Tecnologia, aduziu o Juiz Federal José Neiva, no voto

45 BRASIL, Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em mandado de segurança nº 2004.38.00.31210-9. Desemb. Federal Catão Alves. *Diário da Justiça*, 05/10/07.

46 BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região Apelação cível nº 2002.51.01.018281-6. Juiz Federal conv. José Neiva. *Diário da Justiça*, 09/10/06.

condutor, que o sujeito passivo das contribuições sociais de intervenção no domínio econômico deve ser “o contribuinte que explora atividade econômica [...] justamente para, em observância às disposições do artigo 170 da CF/88, garantir que o mercado será mantido em conformidade com os princípios da livre iniciativa, concorrência e propriedade privada”. Decidiu-se, afinal, no sentido da legitimidade da contribuição em tela porque a “apelante desenvolve atividade econômica que se insere na hipótese de incidência preceituada no artigo 2º [...] da Lei 10.168/2000”.

Essa decisão, no entanto, não examinou, no caso concreto, se a tributação prestigia a livre iniciativa e a concorrência entre os agentes econômicos ou, ao revés, acaba por comprometê-las. Contentou-se com o exame formal de subsunção, concluindo-se ser legítima a contribuição pelo só fato de a pessoa jurídica demandante enquadrar-se na descrição legal do sujeito passivo. A despeito disto, a decisão merece destaque por ter relacionado a tributação aos postulados da Ordem Econômica.

Tal correlação aparece ainda em outro julgado⁴⁷ do Tribunal Regional da 2ª Região. Questionando a legitimidade do IPI sobre a importação, o Tribunal defendeu a exação, dentre outros fundamentos, com base na livre concorrência. Consta da ementa que o “mercado internacional adota a [...] desoneração das exportações, de forma que os produtos e serviços importados chegam ao país de destino livres de impostos, sendo, portanto, desfavorável à livre concorrência pôr (*sic*) em posição desfavorável o produto nacional”. Do que se concluiu que o IPI sobre a importação visa a restabelecer a concorrência do produto nacional no mercado interno.

Ainda no Tribunal Regional da 2ª Região há precedente⁴⁸ em que se questionou a constitucionalidade de isenção do IOF em face não só da isonomia (o que já é tradicional) senão também diante da livre concorrência. Decidiu o Tribunal que “inexiste violação aos princípios da isonomia e da livre concorrência”.

Já no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, referentemente à mesma matéria, há precedente⁴⁹ no sentido de que “o artigo 6º do Decreto-lei nº 2.434/88 traz, em sua parte final, discriminação que pode afrontar os princípios [...] da proteção à concorrência econômica”. Para conformar a disposição ao postulado da livre concorrência, além de outros princípios constitucionais, ao invés de declarar a inconstitucionalidade, decidiu o Tribunal por assegurar a isenção de IOF a todas as operações de câmbio “abstraída a data de emissão das guias de importação”.

47 BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação cível nº 2001.02.01.005295-1. Juíza Federal convocada Regina Coeli M. C. Peixoto. *Diário da Justiça*, 29/04/04.

48 BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região Remessa oficial nº 89.02.11198-9. Juiz Federal Valdir Peçanha. *Diário da Justiça*, 11/11/93.

49 BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação em mandado de segurança nº 90.03.02.3812-0. Juiz Federal Oliveira Lima. *Diário da Justiça*, 14/06/93.

Em precedente recente⁵⁰, a tributação também foi confrontada com o postulado da livre concorrência perante o Tribunal Regional Federal da 4ª Região. O caso envolvia a apropriação de crédito do PIS e da Cofins Importação pelas empresas que apuram Imposto de Renda com base no lucro real, em detrimento das empresas sujeitas ao Imposto de Renda com base no lucro presumido. Relator do acórdão, o Desembargador Wilson Darós concluiu que a disparidade da tributação se justifica “pois tal sistemática é o ‘strandard’ disponível a todos os contribuintes, sem comprovação de qualquer requisito” e que “não há malferimento dos princípios constitucionais da isonomia e da livre concorrência, na medida em que a vedação combatida [...] estende-se a todos os contribuintes que recolhem via lucro presumido”.

Decisões como essas, que admitem a disparidade de concorrência entre empresas em função da duplicidade de regimes de tributação (que no caso em questão não é só de Imposto de Renda, senão também do PIS e da Cofins, além das exações sobre a importação de insumos), acabam por remeter os Contribuintes à própria sorte em arranjos contábeis e estruturais visando a adequar o custo da tributação ao dos concorrentes, sem o que fica comprometida sua concorrência no mercado.

Disto afflora outra mazela, que é a linha tênue entre a evasão e a elisão fiscal. Não se pode olvidar que, se há possibilidade de arranjos (elisivos ou evasivos) para reduzir a tributação sobre a atividade operacional, é porque há critérios dispares de tributação que, conquanto instituídos por lei, impõem a agentes econômicos diferentes custos de transação (tributários) na mesma operação, podendo assim comprometer a livre concorrência dos agentes.

Em outro precedente⁵¹ do Tribunal Regional da 4ª Região, a questão versou, dentre outros fundamentos, sobre o comprometimento da livre concorrência entre as empresas prestadoras de serviço em razão da tributação chamada não-cumulativa do PIS e da Cofins. Conduzido pelo voto do Desembargador Leandro Paulsen, decidiu o Tribunal que para a:

Autora, que tem por objetivo social primordial a prestação de serviços, [...]o novo regime não-cumulativo implicou em aumento de mais de 100% no ônus tributário decorrente da incidência do PIS e da Cofins [...] porque, como prestadora de serviços, os créditos que pode apurar não são significativos.

50 BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação em mandado de segurança nº 2005.70.00.032570-3. Desembargador Federal Wilson Darós. *Diário da Justiça*, 11/12/07.

51 BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região Apelação cível nº 2004.71.08.010633-8. Desembargador Federal Leandro Paulsen. *Diário da Justiça*, 25/04/07.

Disto concluiu que referida tributação “cria obstáculos à livre concorrência, porquanto empresas dedicadas à mesma atividade que a Autora continuam submetidas ao regime comum, não tendo sido oneradas pelo advento do regime não-cumulativo”.

Em voto-vista reafirmou o Desembargador Antônio Albino Ramos de Oliveira que a tributação em questão “leva a distorções da livre-concorrência: as empresas beneficiadas por uma menor carga tributária terão vantagens competitivas sobre suas concorrentes mais duramente tributadas”.

Ainda do Tribunal Regional de Porto Alegre conhece-se precedente⁵² no qual, apreciado o adicional de tarifa externa prevista na Portaria Interministerial MDIC/MF 19/99, pronunciou-se que “a motivação do adicional é afastar a concorrência de fabricantes estrangeiros de brinquedos com os fabricantes domésticos”. Outro⁵³ em que o Tribunal Regional, enfrentando ação anulatória de débito fiscal, expressou que:

[...] não conflita o Decreto-lei nº 1.593/77 com a livre iniciativa e a livre concorrência – respectivamente fundamento e princípio da ordem econômica – as quais, embora expressamente contempladas na Carta Política de 1988 [...] não suprimem as atividades reguladora e fiscalizadora do Estado.

Do Tribunal Regional Federal da 5ª Região coleciona-se precedente⁵⁴ relativo à retenção de 11% do valor da nota fiscal de prestação de serviço a título de contribuição previdenciária. O Tribunal justificou a tributação como o argumento de que ela “deve [...] interessar aos contribuintes cumpridores dos seus deveres, na medida em que inviabiliza a concorrência desleal dos que não cumprem com as suas obrigações tributárias”, querendo se referir-se às empresas que supostamente sonhariam a contribuição social, se calculada sobre a folha-de-salário.

Derradeiramente, para não ser enfadonho, registra-se aresto do Tribunal Regional da 5ª Região em que, decidindo sobre a contribuição previdenciária sobre pagamentos a autônomos criada pela Lei Complementar 84, ficou consignado que:

[...] incidência da contribuição tão-somente quando os serviços forem prestados por pessoas físicas que não fulmina materialmente a exação, no que pertine às disposições constitucionais que garantem

52 BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região Apelação em mandado de segurança nº 2001.71.00.031549-4. Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares. *Diário da Justiça*, 04/05/04.

53 BRASIL, Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação cível nº 97.04.42758-1. Desembargador Federal Vilson Darós. *Diário de Justiça*, 16/01/02.

54 BRASIL, Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação em mandado de segurança nº 2002.05.00.003705-8. Desembargador Federal Castro Meira. *Diário da Justiça*, 20/06/02.

a livre iniciativa, liberdade de associação e livre concorrência como princípio da ordem econômica.

4. Considerações finais

Como já antecipado de início, o presente ensaio não teve a pretensão de apresentar conclusões, senão apenas expor alguns pontos para reflexão. Por isso se deu preferência a perquirir a experiência jurisprudencial, porque ela retrata causas concretas em que a tributação foi confrontada com os postulados da Ordem Econômica.

Os precedentes havidos no Brasil demonstram que tal questão já vem sendo agitada há algum tempo, mas ainda de maneira muito tímida, o que se constata pelo pouco número de precedentes da questão em face dos milhares de processos julgados todos os anos no país. Do exame dos precedentes também se pode concluir uma tendência ao questionamento da tributação em relação à concorrência, o que é compreensível, posto que talvez seja hoje o fundamento econômico mais relevante da economia de massa e globalizada.

É certo, no entanto, que o tema não deve ser debatido somente no tocante ao postulado da livre concorrência, ou da propriedade privada, ou da livre iniciativa etc. A Constituição brasileira de 1988 elegeu também outros fundamentos para a Ordem Econômica, tão relevantes quanto aqueles primeiramente apontados, como o postulado de defesa do meio ambiente ou o de busca de pleno emprego etc.

Seria possível a discussão sobre a inconstitucionalidade de uma lei tributária por induzir à agressão ao meio ambiente, como, por mera hipótese, uma lei que reduzisse a tributação sobre as receitas auferidas com cana-de-açúcar para produção de combustível, induzindo assim ao desmatamento (ainda que clandestino) da floresta amazônica para produção de cana. Ou se poderia suscitar a inconstitucionalidade de tributação que, também por mera hipótese, importasse indiretamente na redução de postos de emprego, *verbi gratia* com a majoração da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salário.

Sob a perquirição doutrinária, a preferência foi por sugerir a discussão num ambiente menos tradicional. A doutrina do Direito Tributário tradicionalmente tende a concentrar-se nas espécies tributárias. Ao nosso modesto modo de ver, a questão em mesa exige uma compreensão mais genérica sobre a tributação, como um custo de transação inerente a todas as operações econômicas, conforme frisado por Coase, independentemente da espécie de tributo.

A doutrina clássica do Direito Tributário também tende, ainda que não intencionalmente, a trazer as discussões para dentro do Sistema Tributário, tratando livre concorrência como quase sinônimo de isonomia tributária, ou o direito à propriedade e à iniciativa privada como apenas facetas da regra do não-

confisco. Isto, contudo, reduz em muito os limites da discussão, uma vez que, por um lado, torna impertinente a análise sobre a relação possível de intervenção do Estado na organização e no funcionamento da economia e, por outro flanco, faz aquela separação estanque entre o Sistema Tributário e a Ordem Econômica de que falou Antonini ao descrever a jurisprudência alemã, italiana e norte-americana, como se a Constituição não fosse um único estatuto político.

Daí talvez a necessidade, máxima vênua, de uma nova perspectiva de análise, que aproxime a tributação dos impactos por ela causados na organização e funcionamento da Ordem Econômica, desafio que se impõe diante da nova economia, sobretudo em razão da globalização.

Referências

- ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè. 1996.
- FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Tavares (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros. 2005.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1990.
- MODÉ, Fernando Magalhães. *Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente*. Curitiba: Juruá. 2003.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina. 1998.
- ORTIZ, Gaspar Ariño. As relações entre estado e sociedade: de onde vimos e para onde vamos. In: *Principios de derecho publico e económico*. Granada: Comares. 2001.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2007.
- SILVA, Sérgio André R. G. da. A tributação na sociedade de risco. In: TORRES, Heleno Taveira e PIRES, Adilson Rodrigues (coord.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.
- TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. In: TORRES, Heleno Tavares (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária*. São Paulo: Malheiros. 2006.
- ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel. *Direito e economia: análise econômica do direito e das organizações*. Rio de Janeiro: Elsevier. 200