

OS ATOS DE TRIBUTAÇÃO INTERVENTIVOS NO DOMÍNIO
ECONÔMICO: PROPOSTA DE CLASSIFICAÇÃO E CONSIDERAÇÕES
SOBRE O SEU REGIME JURÍDICO

ROGÉRIO LEITE LOBO*

1. Objeto e Introdução — 2. Política Fiscal, Tributação e Sistema Tributário: 2.1. Política Fiscal e Política Tributária; 2.2. Política Tributária e Sistema Tributário — 3. Tributação e Intervenção no Domínio Econômico: 3.1. Utilização Extrafiscal dos Tributos; 3.2. Tributação Extrafiscal Interventiva; 3.3. Extrafiscalidade e Intervenção no Domínio Econômico; 3.4. Os Atos de Tributação Interventivos e sua Classificação; 3.5. Proposta de Classificação Tripartite; 3.5.1. Os Benefícios Fiscais Onerosos (Incentivos Fiscais); 3.5.2. O Manejo dos Impostos Extrafiscais "Stricto Sensu"; 3.5.3. A Imposição das CIDE's — 4. O Regime Jurídico dos Atos de Tributação Interventivos no Domínio Econômico: 4.1. Harmonização dos Subsistemas Constitucionais Tributário e da Ordem Econômica e Concretização dos Princípios e das Normas; 4.2. Omissão da Doutrina e da Jurisprudência; 4.3. O Estado como Poder Tributante e Agente Regulador do Domínio Econômico — 5. Conclusões.

1. Objeto e Introdução:

O presente trabalho, em seus estreitos lindes, tem o propósito de suscitar algumas e breves considerações sobre o regime jurídico ao qual devem se submeter os atos de tributação interventivos no domínio econômico, sem qualquer pretensão de avançar no tema além de um traçado inicial. Propõe-se, também, um esboço de classificação desses atos, à luz de sua utilização concreta pelo Estado e da evolução em seu tratamento normativo havida desde o advento da Carta de 1988.

A partir do reconhecimento de que esses peculiares atos de tributação são praticados pelo Estado no escopo de uma "política fiscal" preestabelecida (de

* Procurador do Município do Rio de Janeiro.

natureza conjuntural), tentar-se-á primeiro identificá-los para depois os classificar com mais especificidade em função de características que os irmanem ou distingam, encaixando-os no arcabouço normativo constitucional (de natureza estrutural) aplicável.

Para tanto será pesquisado o significado que a Constituição Federal terá plasmado na expressão “intervenção no domínio econômico”, bordejando-se as modalidades através das quais se legitimam os atos interventivos perpetrados pelo Estado, dentre os quais se incluirão os atos de tributação aqui versados.

Na parte final do trabalho propor-se-á que os contornos mais externos do regime jurídico aplicável aos atos de tributação interventivos no domínio econômico serão encontrados no que resultar da harmonização dos Princípios e das normas encerrados tanto no Sistema Constitucional Tributário como no Sistema Constitucional da Ordem Econômica — através de processo hermenêutico cujo sucesso dependerá de uma interpretação concretizante desses elementos normativos.

2. Política Fiscal, Tributação e Sistema Tributário:

2.1. Decorre de verdadeiro truísmo o reconhecimento da influência que a “política fiscal” adotada pelos governos exerce sobre o domínio econômico, entendido este, no sentido que importa ao presente trabalho, como a estrutura dentro da qual se estabelecem as relações de natureza econômica que jungem os agentes privados, ao longo de um determinado período de tempo.¹

Para o economista dinamarquês Carl IVERSEN,

“A política fiscal, como qualquer outra espécie de política econômica, consiste na aplicação deliberada de certas medidas com o intuito de influenciar o curso dos acontecimentos econômicos, e fazê-los tomar orientação diferente daquela que, de outra forma, eles tomariam.”²

Embora originariamente a expressão “política fiscal” tivesse sido utilizada pelos autores para indicar tão-somente as diretrizes e as orientações de natureza tributária (de cunhos arrecadatório e extrafiscal) utilizadas pelo governo no bojo de uma determinada opção de política econômica, com o passar do tempo a expressão foi sofrendo como que uma ampliação semântica, passando a abranger uma gama maior

1 Eros Roberto Grau define “domínio econômico” como “o campo da atividade econômica em sentido estrito, área alheia à esfera pública de titularidade (domínio) do setor privado”. (in: *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, Malheiros, São Paulo, 2002, p. 174). Não discrepa a lição de Washington Peluso Albino de SOUZA, pois, embora criticando a ideologia liberal incorporada na definição, afirma: “Quando tomada para o Estado Liberal, significa que a atividade econômica seja naturalmente do ‘domínio privado’”. (in: *Primeiras Linhas de Direito Econômico*, Ed. LTr, São Paulo, 2003, p. 319).

2 *Política Fiscal em Países Subdesenvolvidos*, trad. brasileira, Ed. do Autor, 1962, p. 14.

de medidas de alcance econômico e financeiro, não mais restritas à esfera da tributação.³

Com efeito, depois de propor sutil distinção entre os termos “política fiscal” e “política financeira” — reconhecendo nesta última uma amplitude que “*compreende genericamente toda e qualquer política para fins sociais, sejam ou não econômicos*”, e restringindo aquela às “*diretrizes que visam especificamente a modificar a conjuntura e a estrutura econômica*”⁴ —, Aliomar BALEEIRO recordava um conceito menos abrangente que o admitido pelo professor escandinavo, para asseverar que a “política fiscal” compreenderá, dentro do quadro maior da política econômica adotada pelo governo, aquelas determinações, diretrizes e orientações de alguma forma relacionadas ao *orçamento público*.

Já o grande financista francês Lucien MEHL, em seu clássico “Elementos de Ciência Fiscal”, propunha a existência de uma “ciência fiscal *pura*” — que se ocuparia apenas da Teoria do Imposto e dos fatos tributários em si, de estirpe meramente ontológica —, separando-a da “política fiscal”, permeada de valores e preocupações axiológicas (mas ainda aí atinente apenas ao orçamento público e às imposições tributárias), e cujo objetivo fundamental seria “*buscar el sistema fiscal óptimo, definir las modificaciones a realizar en el sistema existente y las reformas deseables, teniendo em cuenta las condiciones generales del médio natural y humano*”:

*“La política fiscal, intermediaria entre la política presupuestaria y la técnica fiscal, tiene por objeto, una vez fijado el principio ordenador de la exacción fiscal, definir las características generales de los impuestos a establecer.”*⁵

Viu-se, entretanto, que nos dias de hoje prevalece uma noção bem mais dilargada (e dinâmica) do conceito de “política fiscal”, não mais vinculando-se a tão-somente ao sistema estático da tributação, e nem mesmo sendo considerada necessariamente corolária direta do orçamento público, na linha preconizada pelos autores acima.

Otto ECKSTEIN afirma que “*as modificações nos impostos e nas despesas que visem a objetivos de curto prazo, como o pleno emprego e a estabilidade no nível de preços são habitualmente denominadas política fiscal*”.⁶

3 Aliomar BALEEIRO aponta a “revolução keynesiana”, a partir de 1936, como o marco zero do “novo” sentido da “política fiscal”, a partir de quando passou a abranger “*o conjunto de medidas financeiras (despesas públicas, impostos, empréstimos etc.) empregadas pelos governos para comando da conjuntura econômica, quer promovendo a volta da prosperidade nas crises de depressão, quer reprimindo um processo inflacionário e também para alterações racionais das estruturas*”. (in: *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Forense, Rio de Janeiro, 2001, p. 29.

4 *Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal*’, José Bushatsky Editor, São Paulo, 1975, p. 35.

5 *Elementos de Ciência Fiscal*, trad. espanhola, Bosch Casa Editorial, Barcelona, Espanha, 1964, p. 25.

6 *Economia Financeira — Introdução à Política Fiscal*, Ed. Zahar, Rio de Janeiro, 1966, p. 139.

É também através dessa acepção mais hodierna que o professor mineiro Simão Pedro CASASANTA, firme na doutrina keynesiana, assevera que a “política fiscal” compreende “a ação do setor público no sentido compensatório, através da manipulação dos instrumentos fiscais capazes de influir na poupança e inversão, vale dizer, na procura global”.⁷

O ferino magistério de Sylvio Santos FARIA vem a corte de foice para definir a seara de atuação da “política fiscal” em seus contornos mais amplos, admitidos desde meados do século passado, na virada da página do liberalismo econômico:

“Dispondo o Estado de uma parcela decisiva de poder político, a ele se reconheceu a faculdade de interferir na conjuntura sócio-econômica para reprimir os desajustes entre a produção e o consumo, de maneira que o sistema capitalista pudesse prolongar os seus dias.

As finanças públicas, através de seus instrumentos de trabalho orientados pelos princípios da política fiscal, desde logo se constituíram em tábua de salvação onde o Estado a ela se agarrando podia tentar obter a realização de suas novas diretrizes políticas sem, o que é de capital importância, prejudicar a integridade do postulado básico do regime democrático: a liberdade individual.”⁸

Enfim, se em sua acepção original a “política fiscal” se confundia com os atos de tributação em si, neles se exaurindo, hoje (na verdade após a cisão conceitual operada em grande medida como consequência das idéias de Keynes) se considera que a tributação é apenas um dos instrumentos utilizados no gerenciamento e na concretização da “política fiscal”:

“A Política Tributária vem a ser a parte da Política Fiscal que utiliza os tributos como elementos capazes de influir na atividade econômica, ao mesmo tempo que permite arrecadar recursos para o financiamento dos gastos públicos.”⁹

Para os fins aqui pretendidos, portanto, considerar-se-á os atos de tributação dentro da extensão maior da “política fiscal”, vinculando-os à utilização, pelo governo, dos instrumentos tributários à sua disposição, para alcançar determinados e pré-estabelecidos desígnios nas entranhas da estrutura que conforma o domínio econômico.

2.2. Entretanto, se, como visto, no aspecto *conjuntural* a “política tributária” é engendrada e efetivada pelo governo dentro do quadro maior da “política fiscal”¹⁰,

7 *Ação Fiscal e Desenvolvimento Econômico*, Ed. do Autor, Belo Horizonte, 1962, p. 67/68.

8 *Problemas Jurídicos e Econômicos da Tributação*, Ed. Progresso, Salvador, 1958, p. 106.

9 Simão Pedro Casasanta, *ob.cit.*, p. 72.

10 O magistério do prof. Washington Peluso Albino de Souza vem ao encontro do que aqui se propugna, ao inserir a “política fiscal” no aspecto *conjuntural* da “Política Econômica Geral”, e

não se pode esquecer que no aspecto *estrutural* as suas manifestações concretas encontrarão intransponíveis lindes nas balizas fincadas pelo Sistema Tributário estatuído na Constituição Federal — tanto mais quanto, como ocorre no direito pátrio, a Carta Magna estabeleça um Sistema Tributário cuja rigidez exsurge como característica básica.¹¹

Na verdade, embora possa parecer desnecessário, convém lembrar que a própria “política fiscal” (em cujo bojo, frise-se, se desenvolve a “política tributária”) não é livremente formulada ou executada pelas autoridades governamentais, no simples escopo de alcançar os objetivos pretendidos. Há de fato limites à atuação do Estado a serem respeitados, além de princípios maiores a serem concretizados — fincados e firmados primeira e sobranceiramente na Constituição Federal. De novo a lição de Aliomar BALEEIRO:

“Mas a Política Fiscal, nos países juridicamente organizados, deve processar-se segundo o quadro institucional adotado pela Constituição.”¹²

No entanto, guardadas tais premissas (mormente a noção de que por sua natureza intrínseca uma “política fiscal” — e a “política tributária” trazida em seu interior — se caracteriza por ser *dinâmica* e *conjuntural*), há que se admitir, em um sentido largo, que na prévia formulação do desenho estático do Sistema Tributário já se estará pondo em prática uma certa “política tributária”, eis que nele se plasmam os cambiantes (ou ao menos não perenes) valores políticos, éticos, econômicos, sociais, culturais etc. vigentes naquele determinado momento histórico da vida de um povo — cujos reflexos de resto se espraiam não apenas no Sistema Tributário em si então formulado, mas no mesmo passo em todos os Subsistemas encerrados na Constituição.

Por isso que, em seu clássico estudo sobre os Sistemas Tributários, o mestre francês PIERRE BELTRAME estabelece os critérios de classificação dos Sistemas a partir de elementos “*sócio-políticos*” e “*sócio-econômicos*” que se inter-relacionam, propondo daí a sua famosa tipologia:

debitando às idéias de Keynes e ao Neoliberalismo a sua separação metodológica da “política orçamentária”. Ainda além, o mestre mineiro assim as remete ao universo do Direito Econômico: “*Ao contrário, importa o seu relacionamento com o Direito Econômico, dando-lhe os instrumentos e expansão ou retração do desenvolvimento ou do controle do crescimento de toda a economia, permitindo a execução da política desenvolvimentista, a aplicação da política inflacionária ou corretiva de inflação e assim por diante. Seus campos são interligados, mas não se confundem*”. (in: “*Primeiras Linhas de Direito Econômico*”, Ed. LTr., São Paulo, 2003, p. 323/324).

¹¹ Quanto aos “Sistemas Tributários” em geral e, especialmente, quanto à rigidez do Sistema Tributário estatuído na CF/88, vide, por todos, Ricardo Lobo Torres, in: *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 2002, p. 319 e segs.

¹² Ob. cit., 1975, p. 40.

“Tendo assim apontado a dupla influência dos quadros sócio-econômicos e do desenvolvimento, proporemos uma classificação fundada sobre estes dois critérios, distinguindo entre:

- os sistemas fiscais dos países industrializados;
- os sistemas fiscais dos países em vias de desenvolvimento;
- os sistemas fiscais dos países socialistas.”¹³

É evidente que a formulação de um Sistema Tributário, a par de decorrer de opções de cunho político, é também pautada pelas necessidades sócio-econômicas do país em que deverá vigorar, devendo refletir os legítimos anseios da sociedade por uma economia equilibrada, capaz de propiciar condições de convívio harmônico entre os agentes econômicos e os cidadãos em geral — no escopo dos objetivos pretendidos pela própria sociedade, representada em tese pelo Poder que o formula.

É nesse contexto que o Sistema Tributário, embora formulado como um *sistema estático*, não deixa de ser produto de uma *conjuntura* (de conotações *política* e *econômica*, como ensina Pierre Baltrame). Por conseguinte o Sistema Tributário deverá permitir que sejam alçados nas entranhas de sua estrutura (*estática*) os mecanismos (*dinâmicos*) entendidos como necessários à adoção, através da tributação, de uma “política fiscal” adequada e conveniente, sem que, como alertado por Sylvio S. FARIA e por Aliomar BALEEIRO nos excertos acima transcritos, os postulados maiores da segurança jurídica sejam desrespeitados.

Firmadas essas noções iniciais, visto que os atos de tributação se manifestam em passo com a “política fiscal” adotada pelo Poder Público, e que esta, quando concretizada através daqueles, terá limites indelevelmente traçados no Sistema Tributário estruturado na Constituição Federal, mister avançar em direção ao tópico central deste trabalho.

3. Tributação e Intervenção no Domínio Econômico:

3.1. É evidente que ao se falar de uma “política tributária” adotada dentro de uma “política fiscal” cujo cunho é eminentemente *conjuntural*, quer-se referir não apenas aos atos de tributação destinados a fins arrecadatatórios, mas principalmente àqueles atos de tributação cujos efeitos visados vão se projetar alhures, na consecução dos objetivos econômicos estabelecidos como prioritários dentro da opção de “política fiscal” adotada. São os chamados atos de tributação *extrafiscais*.

Com a erudição característica de seu magistério, o grande mestre espanhol Sainz de BUJANDA assim se referiu ao fenômeno da *utilização extrafiscal dos tributos*, contrapondo-o, no enfoque histórico, à “regra de ouro” da *neutralidade fiscal* que o liberalismo impôs às incidências tributárias até o início do século XX:

¹³ *Os Sistemas Fiscais*, trad. portuguesa, Almedina, Coimbra, 1976, p. 23. É importante lembrar que a obra data da década de 70 do século passado, sendo então mais que justificável o estudo dos sistemas tributários dos países socialistas.

“La planificación económica ha influido intensamente en los fines del impuesto. La política fiscal liberal reposaba fundamentalmente en el principio de neutralidad del impuesto, principio que, a su vez, se sustentaba en la convicción de que el reparto existente de las rentas y de las fortunas era socialmente justo y económicamente útil. De ahí la definición de impuesto neutral, que a fines de siglo XIX propuso el profesor americano WALKER: ‘Es impuesto neutro aquel que no da origen a ninguna modificación en la situación material relativa — comparada — de los contribuyentes’. (...).

Por el contrario, en un sistema más o menos planificado, el impuesto aspira a cooperar en los fines de la política económica general, fomentando la producción, interviniendo intensamente en el mecanismo de formación de los precios, frenando el consumo, impeliendo o restringiendo el ahorro, canalizando las inversiones y en otras múltiples formas.”¹⁴

Com efeito, a utilização dos tributos para fins extrafiscais consolidou-se ao longo do Século passado como instrumento comezinho nas “políticas fiscais” adotadas tanto nos Países de economia desenvolvida como no chamado Terceiro Mundo. É possível mesmo afirmar que hoje não há País que o deixe de utilizar, ao menos em certa medida.

E se, como visto, essa específica linha de “política tributária” (utilização extrafiscal dos tributos) há que ser manejada no bojo de uma “política fiscal” cujos limites jurídicos estarão fincados na Constituição Federal — e inicialmente no Sistema Tributário nela estatuído, lembre-se — impõe-se também conceder que o arcabouço estrutural formado pelas normas constitucionais terá que contemplar amplitude suficiente para permitir aquele manejo por parte do Poder Público.

3.2. Ocorre que a utilização extrafiscal dos tributos, como aqui cogitada, pode ser perpetrada pelas autoridades governamentais através de inúmeros e distintos instrumentos concretos, alguns dos quais cujos efeitos se diluam de maneira mediata e indireta no corpo da sociedade (uma incidência progressiva da renda que onere mais as sociedades de capital que as sociedades de pessoas, p.ex.), e outros cujos efeitos se projetem imediata e diretamente sobre determinada situação ou sobre um específico contribuinte ou grupo de contribuintes (uma isenção condicional que beneficie uma certa empresa para que se instale no território do ente tributante, p.ex.). Tanto aqueles quanto estes se caracterizam como atos de tributação extrafiscais. Porém, à vista da finalidade de uns e outros, e do impacto que ensejam na ordem econômica, os últimos assumem contornos mais intervencionistas que aqueles.¹⁵

Em outras palavras, é possível reconhecer a existência de uma verdadeira cadeia de gradação teleológica nos atos de tributação extrafiscais, considerando como

¹⁴ *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1962, Vol. I, p. 93/94.

¹⁵ Na lição de Sainz de BUJANDA (ob. cit., p. 95 e segs.) toda e qualquer tributação com fins extrafiscais é caracterizada pelo intervencionismo. O reconhecimento de uma gradação teleológica nesse intervencionismo, todavia, não contradiz tal magistério: antes o corrobora.

diapásão o grau de intervenção no domínio econômico objetivado e alcançado com a sua utilização.

3.3. Evidente que esse diapásão — essa medida — será fornecida pelo Texto Constitucional. É preciso inicialmente verificar, então, qual terá sido o conteúdo semântico-jurídico dado pela CF/88 à expressão “intervenção no domínio econômico”, de maneira que, depois, de posse do molde fornecido pela Constituição, haja condições de se descobrir quais atos de tributação nele se encaixam.

Essa definição consubstancia um *prius* inarredável e de suma importância para a classificação que se pretende expor mais à frente, e por razões óbvias. É que em um certo sentido ter-se-á como verdade a assertiva de que todo e qualquer ato de tributação (desde o cálculo da pressão tributária, a imposição dos tributos, o balizamento de suas alíquotas, sua fiscalização e cobrança, o seu pagamento ou a excussão de bens para compor o inadimplemento etc.) consolida fenômeno factual que interfere no domínio econômico, podendo ser considerado *interventivo* em tal contexto¹⁶. Era com tal sentido amplo que o saudoso mestre mineiro Ruy de SOUZA asseverava, em meados do século passado: “*Acontece, porém, que o Estado ‘intervém’ sempre, no domínio econômico, por intermédio do imposto. Bem ou mal, voluntária ou involuntariamente, a intervenção aparece através da pressão fiscal*”.¹⁷ Levado ao limite esse raciocínio implicaria a inutilidade de qualquer tentativa de classificar os atos de tributação *interventivos* através de características que lhes sejam comuns e que os distingam entre si ou de outros aos quais faltem tais e quais características, pois aí evidentemente inexisteriam discrimens para qualquer classificação.

Quer-se crer, entretanto, que a Constituição Federal de 1988 impõe um inequívoco significado jurídico para o termo “intervenção” e, conseqüentemente, para a expressão “intervenção no domínio econômico”. Com a ajuda dos autores que já se debruçaram sobre o assunto demonstrar-se-á que longe de se estar diante de um conceito juridicamente indeterminado, a Carta Magna imprime-lhe um significado claro e firme o suficiente para servir de anteparo (de medida, de diapásão) à classificação que se pretende trazer.

Eros Roberto GRAU vislumbra o seguinte significado para a palavra “intervenção”, como utilizada na Constituição de 1988, tanto no Sistema Tributário como no Sistema da Ordem Econômica:

“O que porém mais importa destacar, quando nos dedicamos à análise do tema, é a atuação do Estado em relação à esfera do privado. O vocábulo ‘intervenção’, então, veiculado em sentido forte, que indica ‘atuação em

16 Há muito os financistas estudam os fenômenos que envolvem os reflexos dos tributos no tecido sócio-econômico. Desde as teorias fisiocrata (tributação única sobre o patrimônio), marginalista (progressividade), da incidência determinada (consumo), da repercussão indefinida (tributos indiretos) etc., passando pela análise de noções quais a percussão, a difusão, a irradiação etc, sempre houve o reconhecimento de que as incidências tributárias afetam a vida econômica dos seus destinatários. Não é, todavia, a “pressão tributária” e seus efeitos corolários o objeto deste trabalho.
17 *A Intervenção do Estado Através do Imposto*, Imprensa Oficial, Belo Horizonte, 1949, p. 57

*área de outrem' — isto é, naquela esfera, do privado —, é o que melhor se presta a conotar o significado pretendido.”*¹⁸

Já Diógenes GASPARINI desenvolve uma conceituação própria e abrangente de “intervenção [do Estado] no domínio econômico”, nela fazendo incorporar, como não poderia deixar de ser, os aplicáveis Princípios estatuídos na Carta de 1988:

*“[É] todo o ato ou medida legal que restringe, condiciona ou suprime a iniciativa privada em dada área econômica, em benefício do desenvolvimento nacional e da justiça social, assegurados os direitos e garantias individuais.”*¹⁹

O professor paulista André Ramos TAVARES ressalta o aspecto *extraordinário* do qual se revestem os atos do Estado interventivos no domínio econômico, diante do sentido que a Carta Magna empresta ao termo “intervenção”, e do significado que dele extraem os autores pátrios:

*“O sentido do termo ‘intervenção’ pode ser compreendido como a ‘atuação em área de outrem’. Transparece, pois, a idéia de que a atuação na economia é concebida como uma atividade característica da iniciativa privada, sendo a presença do Estado, neste segmento, reconhecida como uma espécie de ‘invasão’, uma interferência na área própria de outrem, como salientam os autores.”*²⁰

Mesmo Washington Peluso Albino de SOUZA, embora não deixe de criticar o “preconceito liberal” que se esconderia por trás da conotação admitida na Constituição para o “fato político da intervenção no domínio econômico” — eis que a dicção constitucional pressuporia, em equívoco, que o Estado estaria se intrometendo meio que de forma indevida na esfera jurídica de outrem — concede que, para o bem ou para o mal, *intervir* seria mais do que meramente *interferir*, trazendo uma carga de antagonismo, de invasão mesmo, a qual não se encontraria nos demais atos estatais; e conclui:

*“Intervenção, forma de ação. Subentende certa maneira de agir, e uma outra que a ela se antepõe. Confirma-se, aqui, a idéia anteriormente exposta de que, ao se falar em ‘intervenção’, conserva-se o princípio ideológico ‘liberal’ da abstenção do Estado em termos de ação econômica direta, admitindo-se a ‘exceção’ de que possa ‘atuar’, portanto ‘intervir’, em determinadas circunstâncias.”*²¹

18 Ob. cit., p. 174.

19 *Direito Administrativo*, Ed. Saraiva, São Paulo, 2003, p. 603.

20 *Direito Constitucional Econômico*, Ed. Método, São Paulo, 2003, p. 56.

21 *Primeiras Linhas de Direito Econômico*, Ed. LTr, São Paulo, 2003, p. 318.

Assim, a despeito das discussões doutrinárias e ideológicas que ainda existem no concernente à natureza do “modelo interventivo” que terá sido estatuído na Carta de 1988²², como antes frisado bem se vê que a inserção dos *atos de tributação extrafiscais* nesse modelo (i.e.: a caracterização dos atos como *interventivos*) dependerá da averiguação das finalidades perseguidas²³ através deles e do grau de impacto por eles alcançado no bojo do domínio econômico. Quer-se dizer que em face do significado dado pela Constituição Federal à expressão “*intervenção no domínio econômico*”, ainda que os *atos de tributação* sempre interfiram em certo grau no domínio econômico (e na verdade viu-se que todos eles interferem, não apenas os de natureza extrafiscal), ainda assim, pois, não poderão só por essa “interferência” ser considerados como *interventivos*.

Mesmo que se situe tão-somente no universo da *extrafiscalidade*, percebe-se de pronto em muito este extravasar os específicos lindes dos *atos interventivos no domínio econômico*: bastará lembrar, na esteira do magistério de Bernardo Ribeiro de MORAES, que além da regulação dos *fenômenos econômicos* em si, os objetivos da *extrafiscalidade* podem se espraiar também na proteção de valores incorporados nas *políticas cultural, administrativa, social etc.* adotadas pelo Estado — descompromissadas, à evidência, com seus eventuais e indiretos reflexos no domínio econômico:

“*Enquanto que os impostos fiscais se esgotam num campo relativamente estreito — obter receitas para o gasto público —, os impostos extrafiscais possuem outros fins, para abranger os de política econômica e social, ou de política administrativa, de política demográfica, de política sanitária, de política cultural, etc.*”²⁴

Então, se, por definição, todo o ato de tributação *interventivo* será espécie do gênero *extrafiscal*, a recíproca não é verdadeira: nem todo o ato de tributação *extrafiscal* se caracterizará necessariamente como um ato *interventivo*. E para a identificação concreta dos atos de tributação extrafiscais *interventivos* — desgarmando-os dos demais atos de tributação extrafiscais que não assumem esses contornos

22 Entre dois extremos, tem-se, p.ex., de um lado o prof. Diogo de Figueiredo Moreira Neto sustentando que o “intervencionismo” possível, à luz da CF/88, decorrerá sempre de uma *atuação subsidiária* do Estado, com a timidez própria do liberalismo (in: *Mutações do Direito Administrativo*, Ed. Renovar, 2000, p. 43 e segs.), e, de outro lado, o prof. José dos Santos Carvalho Filho reconhecendo que a CF/88 permite a adoção de um *dirigismo econômico* por parte do Estado, sempre que estiverem em risco os princípios da ordem econômica ou social, dentro dos *standards* de intervenção estatal admitidos (in: *Manual de Direito Administrativo*, Ed. Lumen Juris, 1999, p. 588 e segs.).

23 E aqui a importância do aspecto teleológico antes sublinhada, conf. Diogo de Figueiredo Moreira Neto, ob. cit., p. 442/443.

24 *Compêndio de Direito Tributário*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 227. Também Miguel Hilú Neto, in: *Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações*, Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2003, p. 246.

interventivos — será preciso neles reconhecer um *resultado* (em finalidade e impacto) que se adeque àqueles previstos no Subsistema Constitucional da Ordem Econômica (arts. 170 e segs. da CF/88), embutindo-os no quadro das *modalidades de intervenção* admitidas na Carta Magna. Depois, deverão também tais atos incorporar um certo grau de *excepcionalidade* que sublinhe sua inserção na *dinâmica conjuntural* caracterizadora da “política tributária” de que farão parte, como antes já se assinalou.²⁵

3.4. Ora, dúvidas não existem no que se refere “*aos resultados a serem idealmente alcançados*” os quais legitimarão os atos de tributação interventivos no domínio econômico: terão que ir ao encontro dos postulados que informam os Princípios arrolados nos incisos I a IX do art. 170 da CF: “*a existência digna da pessoa humana, a sua defesa enquanto consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País*”.²⁶

Também não parece desarrazoado conceder que, como regra, os atos de tributação interventivos no domínio econômico encontrarão sua matriz constitucional no teor do art. 174 da CF, no exercício das funções de *incentivo e planejamento* próprias da atuação do Estado como *agente regulador da atividade econômica*.²⁷

Já quanto à(s) *modalidade(s)* através da(s) qual(is) os atos de tributação interventivos poderão ser perpetrados pelo Estado, a definição não parece ser tão simples. É que os autores pátrios ainda não foram capazes de estabelecer uma sistematização única que as congregue a todas, mediante um critério básico unificador.

Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO classifica as modalidades de intervenção em (a) poder de polícia, (b) incentivos à iniciativa privada e (c) atuação empresarial.²⁸ DIOGO DE FIGUEIREDO Moreira Neto as classifica como (a) regulatória, (b) concorrencial, (c) monopolista e (d) sancionatória.²⁹ Já Luís Roberto BARROSO, adotando critério um tanto distinto, vislumbra três modalidades de intervenção: (a) atuação direta, (b) fomento e (c) disciplina.³⁰

A classificação proposta por Luís Roberto Barroso é bastante similar àquela trazida por Eros Roberto GRAU em sua precursora obra já aqui mencionada. O

25 A rigor é essa *excepcionalidade* uma importante chave para divisar o “*plus*” que torna *interventivo* o ato de tributação *extrafiscal*. Isso porque, como se procurou demonstrar, nada há de excepcional na função *extrafiscal* dos tributos, em si. Para se caracterizar como *interventivo*, um ato de tributação *extrafiscal* deverá, enfim, carregar uma peculiar carga de “*anormalidade*”, tanto no sentido teleológico quanto no aspecto temporal.

26 Diogo de Figueiredo Moreira Neto, ob. cit., p. 442.

27 Eros Roberto Grau é enfático ao postular que o “*planejamento*” cogitado no dispositivo constitucional remete a um *planejamento do desenvolvimento econômico*, dentro qual, à evidência, poderão se inserir determinados atos de tributação interventivos.

28 *Curso de Direito Administrativo*, RT, São Paulo, 1996, p. 434.

29 Ob. cit., p. 365 e segs.

30 *A Ordem Econômica Constitucional e os Limites à Atuação Estatal no Controle de Preços*, in: RDA 226 — p. 202/203, out/dez. 2001.

mestre paulista classifica as modalidades de intervenção da seguinte forma: (a) intervenção por absorção ou participação, (b) intervenção por direção e (c) intervenção por indução.³¹

E é sintomático que ambos os autores acima aludidos exemplifiquem com típicos atos de tributação interventivos duas das modalidades de intervenção na classificação que propõem, as quais (para um *fomento* e para o outro *indução*), em essência, são efetivamente similares:

*“De outra parte, o Estado interfere no domínio econômico por via do fomento, isto é, apoiando a iniciativa privada e estimulando determinados comportamentos. Assim, por exemplo, através de incentivos fiscais, o Poder Público promove a instalação de indústrias ou outros ramos de atividade em determinada região. Do mesmo modo, a elevação ou redução de alíquotas de impostos — notadamente os que têm regime excepcional no tocante aos princípios da legalidade e anterioridade, como IPI, importação, IOF — é decisiva na expansão ou retração de determinado segmento da economia.”*³²

E:

*“Também há norma de intervenção por indução quando o Estado, v.g., onera por imposto elevado o exercício de determinado comportamento, tal como no caso de importação de certos bens. A indução, então, é negativa. A norma não proíbe a importação desses bens, mas a onera de tal sorte que ela se torna economicamente proibitiva.”*³³

Trata-se nos excertos acima, com efeito, de claros *atos de tributação interventivos*. E graças à perspicácia dos seus autores (que não apenas identificam os atos em si, mas também os alocam dentro da modalidade sob cujo formato são perpetrados: *intervenção por fomento ou indução*), desde já é possível avançar e nomear com especificidade *duas classes de atos de tributação interventivos* que se permite ao Estado perpetrar, quais sejam: (i) *a concessão de benefícios fiscais onerosos (incentivos fiscais)* e (ii) *o manejo dos impostos extrafiscais 'stricto sensu' (I.I., I.E., I.P.I. e I.O.F.)*.

Como se percebe, essas duas classes de atos de tributação interventivos se alocam na atuação interventiva *indireta* do Estado no domínio econômico — cuja matriz constitucional se encontra no art. 174 da CF/88 —, tendo ficado claro, noutro passo, que ditos atos são perpetrados sob a modalidade da *intervenção por fomento ou indução*.

31 Ob. cit., p. 174.

32 Luís Roberto Barroso, in: *Intervenção no Domínio Econômico — Sociedade de Economia Mista — Abuso do Poder Econômico (Parecer)*, in: RDA 212 — p. 306, abr/jun. 1998.

33 Eros Roberto Grau, Ob. cit., p. 177.

Em consagrada obra, José Souto MAIOR BORGES giza os desígnios próprios da espécie de benefício oneroso que alcunha de “isenções extrafiscais”, enquadrando-as na bitola da função reguladora do Estado:

“Nas isenções extrafiscais, a exoneração total ou parcial da carga tributária não se produz para que esta corresponda à riqueza do contribuinte, mas para que exerça uma função reguladora alheia à justiça tributária. (...). Nesse campo, a indagação fundamental é das possibilidades operativas do instituto como estímulo fiscal, prevalecendo portanto sobre as considerações ditas técnico-jurídicas. A isenção passa a ser considerada como um método a serviço dos objetivos em função dos quais se definem os fins da política fiscal.”³⁴

Efetivamente, dentre os benefícios fiscais onerosos passíveis de ser concedidos pelo Estado, destacam-se as *isenções condicionais, contratuais* ou *extrafiscais*, como, p.ex., quando determinado Município reduz ou “zera” o ISS incidente sobre o “leasing financeiro”, visando atrair para o seu território a instalação das empresas que prestam dito serviço. Está-se aí diante de um *ato de tributação interventivo* do Município — de cunho *extrafiscal* —, que atua de forma *indireta* no domínio econômico, *induzindo* os contribuintes a adotar uma certa atitude, no escopo de uma “política fiscal” pré-determinada.

Da mesma forma, quando a União Federal faz uso de um dos chamados *impostos extrafiscais “stricto sensu”* (I.I., I.E. I.P.I. e I.O.F.), manejando-o para estimular ou desestimular uma determinada atividade econômica, estará perpetrando um *ato de tributação interventivo*, atuando com fins *extrafiscais* e *indiretamente* no domínio econômico, *induzindo* um determinado resultado naquele segmento, objetivado dentro de uma “política fiscal” preestabelecida. Isso porque se reconhece em tais tributos uma qualidade além de sua “natural” função arrecadatória: dada a materialidade que lhes é própria, e os efeitos que projetam no domínio econômico, assumem eles prioritário papel na regulação de específicos segmentos da economia, cuja importância é reconhecida pelo Poder Público.

Mas há ainda uma terceira classe de atos de tributação interventivos, cuja visualização a partir dos dispositivos pertinentes insertos no Texto Maior seria até mais intuitiva do que aquelas acima aludidas — e que vem assumindo especial importância nos últimos tempos dada a sua larga utilização pela União Federal —, mas cujo enquadramento numa determinada modalidade de intervenção (e a definição dos limites daí resultantes) tem causado certo celeuma. Essa terceira classe de atos de tributação interventivos contempla *(iii) a imposição de contribuições de intervenção no domínio econômico — CIDE*.

Com efeito, se a grande maioria dos autores reconhece que a CIDE pode ser instituída como ato de intervenção *direta* do Estado no domínio econômico, desde que o produto de sua arrecadação vá custear determinada atividade econômica

34 *Teoria Geral da Isenção Tributária*, Malheiros, São Paulo, 2001, p. 70/71.

realizada pelo Poder Público ou por entidade paraestatal (p.ex.: o ATP destinado a cobrir os encargos da União na melhoria das instalações portuárias), não há, por outro lado, um pacífico entendimento quanto ao uso da CIDE na intervenção *indireta* do Estado no domínio econômico sob a *modalidade de fomento ou indução*, vez que não haveria aí como destinar o produto de sua arrecadação à atividade interventiva.³⁵³⁶

3.5. Uma vez proposta a *classificação tripartite* acima para os atos de tributação interventivos no domínio econômico, resta tentar justificá-la à luz da experiência concreta e em cotejo com eventuais manifestações doutrinárias pertinentes. Isso porque, como não poderia deixar de ser em se tratando de uma proposta de classificação, pretende-se que as três classes cogitadas sejam capazes de albergar com completitude *todos* os atos de tributação interventivos no domínio econômico, os quais, então, dependendo de suas características, deverão se alocar numa ou noutras dessas classes.

3.5.1. No concernente à classe da *concessão de benefícios fiscais onerosos* (ou *incentivos fiscais*), nela estarão contemplados aqueles *atos de tributação capazes de propiciar específicas condições favoráveis ao desenvolvimento de determinada atividade econômica, a ser exercida pelos destinatários da norma concessiva*. Diz-se que são *onerosos* porque sua concessão pressupõe que o beneficiário assumira um ônus correlato ao benefício: que se comprometa a adotar determinada atitude ou procedimento o qual interessa ao ente tributante que concedeu o benefício.

Já se viu acima, na lição de José Souto Maior Borges, que um dos clássicos benefícios fiscais onerosos se consolida na “isenção extrafiscal”. Há vários outros, todavia, e em multiplicidade tal que desaconselharia uma tentativa de enumeração exaustiva. O prof. Américo Luís Martins da SILVA, em percuciente análise, propõe haver as seguintes espécies de *incentivos fiscais*: “a) as isenções; b) a anistia fiscal; c) a remissão fiscal; d) as reduções de base de cálculo; e) as deduções; f) os créditos fiscais”.³⁷

35 Os estreitos lindes deste trabalho não permitem um aprofundamento da fecunda discussão quanto ao uso da CIDE no bojo de atos de intervenção *indireta*. Remete-se, no particular, à leitura de todo o Capítulo III do livro *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*, da lavra de Paulo Roberto Lyrio Pimenta (Ed. Dialética, São Paulo, 2002, p. 48 e segs.

Apenas à guisa de “paletar” o tema, faz-se referência a recente notícia veiculada por jornais especializados em economia, no sentido de que o governo federal intenta utilizar-se da CIDE-Petróleo (§ 4º do art. 177 da CF/88) para “amortecer” no mercado interno eventual subida extraordinária do preço do petróleo no mercado internacional, que seja causada pelo iminente ataque da coligação liderada pelo Estados Unidos da América contra o Iraque. Ao que se pode depreender, o governo reduziria o valor da CIDE em proporção ao acréscimo do preço da mercadoria no mercado internacional, como meio de estabilizar o seu preço interno. Trata-se, s.m.j., de evidente ato de tributação interventivo no domínio econômico, mediante atuação *indireta*.

36 Há ainda grande discussão quanto ao desvirtuamento do uso da CIDE pela União Federal, que ultimamente estaria abandonando a natureza *extrafiscal* do tributo, para cunhar-lhe fins meramente *arrecadatórios*, em desrespeito ao perfil desenhado pela CF/88. A respeito, vide Ives Gandra Martins, in: *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*, Obra Coletiva, Ed. RT, São Paulo, 2002, p. 45 e segs.

37 *Introdução ao Direito Econômico*. Forense, Rio de Janeiro, 2002, p. 240.

Algumas ressalvas parecem ser necessárias, ao menos sob o enfoque proposto neste trabalho. Inicialmente deve ser frisado que nem toda isenção, ou anistia ou remissão, ainda que possam ser caracterizadas como “incentivos fiscais”, deverão ser cunhadas com o selo de “interventivas no domínio econômico”. Para não se falar daqueles benefícios de natureza cultural, social ou corolários do Princípio da Capacidade Contributiva — os quais obviamente não se confundem com os incentivos fiscais de escopo econômico — há ainda os incentivos fiscais cujo fim é estimular a própria arrecadação, e que, portanto, também não poderiam ser classificados como *interventivos*. Para que se fique em apenas um exemplo, tem-se que todo o sistema do REFIS é fundado sobre anistias, deduções, parcelamentos e outros “incentivos”, mas foi engendrado pela União Federal com o precípua fim de incrementar a arrecadação, vale dizer, como estímulo (incentivo) ao próprio pagamento dos tributos alcançados, sem qualquer preocupação extrafiscal relacionada aos seus reflexos no domínio econômico.

Também não se pode concordar com a idéia de que os créditos de ICMS e de IPI, gerados pela aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade, representem por si só incentivos fiscais, e muito menos de natureza *interventiva*. Mesmo quando a legislação admite a manutenção dos créditos decorrentes de bens destinados ao ativo fixo, estará aí dando aplicação àquele Princípio, numa de suas possíveis concretizações no plano dos tributos que se utilizam da técnica do “valor agregado”. Noutro passo parece claro que os “créditos-prêmios”, o “drawback” e outros esquemas similares efetivamente podem e devem ser enquadrados na definição de *atos de tributação interventivos*, dentro da classe dos *benefícios onerosos*, ou *incentivos fiscais*.

Por fim cumpre lembrar que os benefícios fiscais onerosos só podem ser concedidos através de lei específica, como preceitua o § 6º do art. 150 da CF/88.

3.5.2. Na classe aqui alcunhada de *manejo dos impostos extra-fiscais 'stricto sensu'*, como já visto, se incluem as alterações nas alíquotas dos impostos da competência da União referidos no § 1º do art. 153 da CF/88 (I.I., I.E., I.P.I. e I.O.F.), dispositivo que mitiga a aplicação do Princípio da Legalidade para admitir o aumento dos tributos, via incremento da alíquota, mediante ato do Poder Executivo. Também o Princípio da Anterioridade é afastado como impeditivo de que a criação ou o aumento desses impostos prevaleça já no mesmo exercício em que seja publicada a lei que os tenha criado ou aumentado. É o que dispõe o § 1º do art. 150 da CF/88.

Embora no aspecto material de tais tributos não se vislumbre *intrínseca natureza interventiva* — ao contrário do que ocorre nas CIDE's, como se verá —, tem-se, para cada qual, razões de cunho econômico que neles plasmaram prevalente função extrafiscal no cotejo com fim arrecadatório próprio dos tributos como regra geral.

Assim se dá com os chamados “impostos aduaneiros” (em princípio o I.I. e o I.E., mas também o I.P.I. incidente quando da importação de bens, na “equiparação” do importador com estabelecimento industrial): o reconhecimento de sua “*grande importância como instrumento de política econômica e do comércio exterior*”³⁸, na

38 MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, Malheiros, São Paulo, 1998, p. 213.

proteção da indústria nacional e na regulação dos preços internos dos bens de consumo e de capital oriundos do estrangeiro (I.I. e I.P.I.), ou de sua eventual “necessidade para garantir o abastecimento do mercado interno”³⁹ (I.E.).

Da mesma forma o I.O.F. “é muito mais um instrumento de manipulação da política de crédito, câmbio e seguro, assim como de títulos e valores mobiliários, do que um simples meio de obtenção de receitas, embora não seja bastante significativa a sua função fiscal”⁴⁰.

Quanto ao I.P.I., todavia, conquanto sirva a fins *interventivos* na sua específica incidência quando da importação de bens, mantém objetivos marcadamente arrecadatórios no custeio da máquina governamental, sobressaindo ainda a sua função meramente *extrafiscal* (mas não *interventiva*) como *imposto seletivo* que deve ser (CF/88, art. 153, § 2º, IV) no balizamento das alíquotas em função da essencialidade dos produtos gravados.

Parece ser importante frisar uma vez mais que há vários impostos que podem ser utilizados com fins *extrafiscais*, sem que nessa utilização se descortinem atos de *tributação interventivos no domínio econômico*. O I.P.I. como *imposto seletivo* é um exemplo dessa “*extrafiscalidade não interventiva*”. Também o são, dentre outros, o I.T.R. e o I.P.T.U. no incremento progressivo das alíquotas para impedir a manutenção de estoques de imóveis rurais e urbanos em desacordo com a função social que devem assumir, ou o I.R. gravando com alíquotas crescentes os acréscimos patrimoniais de maior monta, na concretização do Princípio da Capacidade Contributiva.

Quer-se crer que o tema da “*extrafiscalidade não interventiva*” já tenha sido devidamente explorado no item 3.3. supra, quando se procurou delinear o conceito constitucional da expressão “*intervenção no domínio econômico*”.

3.5.3. Finalmente, no que se refere à classe dos atos de tributação *interventivos* enfeixada na *imposição das contribuições de intervenção no domínio econômico*, deve-se reconhecer que carrega uma certa imprecisão terminológica. É que ao rigor da técnica deveria ela contemplar os (todos os) tributos cuja própria materialidade já embute um cunho *intervencionista* que o distingue dos demais tributos, estes os quais, embora não possuam essa intrínseca natureza, *podem ainda assim* servir ao objetivo de *intervir no domínio econômico*. Ocorre que, ao contrário do que já houve anteriormente, a Constituição Federal hoje vigente parece conhecer *apenas um* desses *tributos intrinsecamente interventivos*, que é exatamente a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, prevista no seu art. 149, “*caput*”.

A Carta de 67/69, em norma complementada pelo CTN, previa um outro tributo de cunho marcadamente *interventivo*, no que admitia a instituição do Empréstimo Compulsório em caso de “*conjuntura que exija absorção temporária de poder aquisitivo*” (CF 67/69, art. 21, § 2º, II c/c CTN, art. 15, III). O elemento finalístico dessa incidência — *extrafiscal e interventivo* — motivou o seguinte comentário de Aliomar BALEEIRO:

39 Idem, p. 217.

40 Ibidem, p. 245.

*“O inciso III do art. 15 do CTN tem caráter puramente extrafiscal como instrumento de combate à inflação. É recurso de Política Fiscal para restringir a procura de bens e serviços não contrabalançada pela oferta de uns e outros. É, aliás, o caso único em que o empréstimo compulsório se justifica do ponto de vista da Política Fiscal.”*⁴¹

Sabe-se, todavia, que a Ordem Constitucional inaugurada em 1988 não recepcionou tal incidência para os empréstimos compulsórios, razão pela qual o próprio inciso III do art. 15 do CTN perdeu eficácia.⁴² Desse modo, na atual ausência de previsão constitucional que albergasse a possibilidade da instituição de outros tributos de *natureza intrinsecamente interventiva*, além das CIDE's cujo fundamento de validade se encontra no “caput” do art. 149 da CF/88, pugna-se aqui, à luz do Texto Constitucional vigente, por uma classe de atos de tributação interventivos que abranja exclusivamente a imposição das CIDE's.

De qualquer maneira faz-se o registro de que não haveria óbice jurídico à existência de previsão constitucional que contemplasse outras espécies de *tributos com intrínseca natureza interventiva*, sob a roupagem de empréstimo compulsório, imposto extraordinário ou outra, cuja materialidade se adequasse a tal específico objetivo.

3.6. Reconhecidas e identificadas, portanto, as três classes existentes de atos de tributação extrafiscais interventivos no domínio econômico — *a concessão de benefícios onerosos, o manejo dos impostos extrafiscais 'stricto sensu' e a imposição de contribuições de intervenção no domínio econômico* —, cabe agora, finalmente, perquirir de forma mais incisiva quanto ao regime jurídico a que se submetem, encaixilhando-as no arcabouço formado pelas Normas e pelos Princípios encerrados na Constituição de 1988, que lhes sejam aplicáveis.

4. O Regime Jurídico dos Atos de Tributação Extrafiscais Interventivos no Domínio Econômico:

4.1. A doutrina como um todo, salvo pequenas variações, reconhece que a Constituição Federal de 1988 consagrou em expresso no seu Sistema Tributário os seguintes Princípios Tributários *de alcance geral*: o Princípio da Legalidade, o Princípio da Isonomia, o Princípio da Capacidade Contributiva, o Princípio da Anterioridade, o Princípio da Vedação do Confisco e o Princípio da Liberdade de Tráfego.⁴³

41 Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1980, p. 116.

42 Por todos, vide José Ruben Marone, *in: Comentários ao Código Tributário Nacional*, Obra Coletiva, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1997, p. 63.

43 Vide, por todos, Hugo de Brito Machado: *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, Ed. Dialética, São Paulo, 2001.

Trata-se basicamente de Princípios-Garantias, destinados a “*concretizar a segurança jurídica para a proteção efetiva de direitos fundamentais*”⁴⁴ dos contribuintes e da sociedade como um todo, no relacionamento que os junte ao Poder Tributante do Estado. Viu-se que alguns desses Princípios Tributários, no entanto, tiveram sua aplicação mitigada para certas e específicas incidências, mormente na exigibilidade dos *impostos extrafiscais “stricto sensu”*, já antes declinados (I.I., I.E., I.P.I. e I.O.F.).⁴⁵

Essa mitigação é sintoma de que, na verdade, e como já adiantado *en passant* no item 3 supra, não estão encerrados *apenas e tão-somente* no Sistema Tributário os parâmetros necessários para uma plena concretização dos Princípios Constitucionais que devem orientar a utilização, pelo Estado, dos atos de tributação extrafiscais interventivos no domínio econômico. Deve-se se procurar *também* alhures — fora do texto em si, e mesmo em outros Princípios, em outras Normas, em outros Subsistemas — os subsídios para uma abrangente percepção da vontade constitucional, viabilizando a realização plena dessa “vontade”.

Por isso que se deve receber com certas ressalvas a assertiva de EDGAR NEVES da Silva manifestada em monografia datada de 1975, no sentido de que “*A maior ou menor intensidade da arrecadação, ou a finalidade desta não modificará a natureza do tributo e, assim, tanto à fiscalidade, como à extrafiscalidade, deve-se aplicar um mesmo regime jurídico, o tributário*”.⁴⁶ Trata-se de verdade que não se sustenta para os *tributos extrafiscais interventivos*, ao menos sob o influxo da Ordem Constitucional trazida com a Carta de 1988, os quais, ver-se-á, reclamam um regime jurídico mais abrangente, haurido também das normas e dos Princípios encerrados no Sistema Constitucional da Ordem Econômica.

Manoel Messias PEIXINHO, firme nas lições de Canotilho e de Friedrich Muller, assinala a excelência do *método concretizador* na hermenêutica constitucional, na busca de uma ampla compreensão dos valores encerrados na Carta Magna, com extravasamento do mero conteúdo lingüístico do texto, e tendente à busca do seu real domínio normativo:

“*Este método encarna a idéia de que a norma jurídica não se identifica com o seu texto, mas é o resultado de um trabalho de construção que é designado pela palavra concretização. Desta forma, a norma não é o ponto de partida da concretização, mas isto, sim, o seu resultado.*”⁴⁷

Na mesma linha Eros Roberto GRAU sublinha o caráter prático da concretização das normas [constitucionais], seja na solução de um específico conflito, seja na

44 Conf. Francis Waleska Esteves da Silva, *Princípios Constitucionais Tributários*, in: *Os Princípios da Constituição de 1988*, Ed. Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2001, p. 544.

45 CF/88, art. 150, §1º e art. 153, § 1º.

46 *Extrafiscalidade nos Tributos Municipais*, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1975, p. III.

47 *A Interpretação da Constituição e os Princípios Fundamentais*, Ed. Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2000, p. 81.

definição de um entendimento doutrinário que tenha por fim a aplicação dessas normas:

*“A concretização implica um caminhar do texto da norma para a norma concreta (a norma jurídica), que não é ainda, todavia, o destino a ser alcançado; a concretização somente se realiza em sua plenitude no passo seguinte, quando é definida a norma de decisão, apta a dar solução ao conflito que consubstancia o caso concreto.”*⁴⁸

Mas, prossegue o mestre,

*“Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços. A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele — do texto — até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum.”*⁴⁹

Ora, da mesma forma não se obtém significado normativo válido (i.e.: *consistente*) das normas ou mesmo dos Princípios Constitucionais através de uma análise interpretativa “*em tiras*”, que prescindida da conjugação de outras normas ou Princípios cuja referência também se mostre útil na busca daquela “vontade” constitucional. Não por outra razão — ou melhor: por reconhecer o mister de uma compreensão ampla e coerente do *todo* constitucional — o prof. Manoel Messias PEIXINHO indica o “Princípio da Unidade da Constituição” como um dos “*princípios auxiliares da interpretação concretizante*” da Constituição: “*Significa que o intérprete deve considerar a Constituição em sua totalidade, procurando harmonizar os lugares de conflitos entre as suas diversas normas.*”⁵⁰

Dá a importância de se reconhecer que as normas e os Princípios encerrados no Sistema Tributário (*rectius*: no Subsistema Constitucional Tributário) deverão ser *harmonizados, conjugados, associados* enfim às normas e aos Princípios encerrados no Sistema da Ordem Econômica (*rectius*: no Subsistema Constitucional da Ordem Econômica) quando da perquirição do regime jurídico aplicável aos *atos de tributação extrafiscais interventivos no domínio econômico*.

Sem essa harmonização, na ausência de uma interpretação que conjugue os substratos hauridos de cada qual dos Subsistemas Constitucionais em tela, as normas pertinentes jamais serão efetivamente *concretizadas*, com a plenitude e a legitimidade que se deve esperar, à luz das lições acima trazidas. Isso porque os atos de tributação extrafiscais interventivos no domínio econômico possuem seus mais profundos estímulos fincados em ambos os Subsistemas Constitucionais, sem possível prevalência

48 *Interpretação / Aplicação do Direito*, Malheiros, São Paulo, 2002, p. 19.

49 Ob. cit., 2002, p. 34.

50 Ob. cit., p. 86.

de um sobre o outro: buscar-se-á os valores comuns que neles se plasmam e se encontrará, só então, a inteira legitimação daqueles atos.

4.2. Conquanto as assertivas acima possam parecer bastante óbvias como conclusão do todo o que até agora foi exposto neste trabalho, a doutrina e a jurisprudência pátrias não parecem para elas atentar com o devido cuidado quando se debruçam sobre o tema.

Com efeito, se é verdade que na eventual verificação da constitucionalidade da *imposição de contribuições de intervenção no domínio econômico* alguns autores já remetem, com certa timidez, à necessidade de se “*levar em conta os princípios gerais da atividade econômica, arrolados e disciplinados nos arts. 170 a 181 da CF*”⁵¹, não se conhece uma só decisão judicial que tenha reconhecido a inconstitucionalidade de uma CIDE por descumprimento àqueles Princípios e àquelas normas insertos no Subsistema Constitucional da Ordem Econômica.⁵²

E tanto pior se apresenta o quadro das demais classes de atos de tributação extrafiscais interventivos no domínio econômico acima indicadas. Mesmo os autores que se dedicam a estudos mais aprofundados sobre o tema da *concessão de benefícios fiscais onerosos*, p.ex. — como as isenções extrafiscais, já antes aludidas — tendem a privilegiar a análise do regime jurídico aplicável apenas sob o enfoque tributário (i.e.: sob o foco único das normas e dos Princípios insertos no Subsistema Constitucional Tributário), olvidando-se de buscar também na Ordem Econômica as balizas de um regime jurídico que contemplasse, como deveria, a pertinente “*vontade constitucional*” *em sua integralidade*.⁵³

É por isso que se encontra na doutrina pátria exaurientes alertas para a inconstitucionalidade que macularia uma isenção extrafiscal que desrespeitasse os *Princípios da Isonomia ou da Capacidade Contributiva* (CF/88, art. 150, II e art. 145, § 1º), fazendo-se entretanto, também, total e constrangedor silêncio quanto a uma isenção extrafiscal que malferisse os *Princípios da Livre Concorrência ou da Redução das Desigualdades Regionais* (CF/88, art. 170, IV e VII) — quando se sabe haver tantas dessas concedidas e ainda hoje vigentes. Também se desconhece decisões judiciais proscREVendo da Ordem Jurídica benefícios fiscais onerosos que tenham sido concedidos em desrespeito àqueles Princípios e normas inculpidos nos arts. 170 a 181 da CF/88, embora não raro questione-se em Juízo a concessão de isenções e outros de benefícios por descumprimento aos Princípios de cunho tributário.

51 CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros, São Paulo, 1999, p. 394. Com o advento do § 4º do art. 177, trazido com a EC 33/2001, até por razões topográficas impôs-se o reconhecimento de que o regime jurídico das CIDE's é também conformado pelos dispositivos do Capítulo I do Título VII da CF/88.

52 Há, isso sim, algumas decisões proscREVendo CIDE's que não tenham sido criadas através de Lei Complementar, que aloquem na sujeição passiva contribuintes não beneficiários da atividade gravada etc: todas, sempre, com fundamento em Princípios e normas encerrados no Sistema Tributário.

53 P.ex.: Aurélio Pitanga Seixas Filho, *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*, Ed. Forense, 1990, p. 114 e segs.; José Souto Maior Borges, ob. cit., p. 70 e segs.

Não é diferente a inapetência da doutrina e da jurisprudência no que se refere a uma crítica ao *manejo dos impostos extrafiscais "stricto sensu"* através da ótica dos Princípios encerrados no Subsistema Constitucional da Ordem Econômica. Questiona-se, p.ex., a exacerbação da alíquota do I.P.I. incidente na importação de veículos automotores por pretensão malferimento aos *Princípios da Isonomia ou da Vedação do Confisco* (CF/88, art. 150, II e IV), deixando-se de examinar em qual medida tal incidência teria comprometido o *Princípio da Defesa do Consumidor* (CF/88, art. 170, V). Pior quando se atenta para o fato de que esses *impostos extrafiscais "stricto sensu"* possuem grande potencial de utilização como instrumentos na busca pela consecução efetiva dos valores que informam os Princípios Constitucionais da Ordem Econômica, realidade que deveria estimular um exame do manejo desses impostos sob um prisma positivo e construtivo, não restrito às vedações decorrentes da aplicação (ou não) dos Princípios Tributários, os quais, como visto, já têm aplicação mitigada face a expressa ordem constitucional.

Desnecessário concluir, em tal contexto, que essas omissões quanto à aplicação do ordenamento conformador do Subsistema Constitucional da Ordem Econômica, na análise dos atos de tributação interventivos no domínio econômico, fragiliza tanto os esforços de legitimação por parte do Estado que os perpetra quanto a sua fiscalização pelos agentes econômicos por eles afetados.

4.3. Por último convém esclarecer que nem de longe as considerações acima traçadas visam profligar, ou mesmo questionar, a importância dos Princípios e das normas estabelecidos no Sistema Constitucional Tributário na conformação do regime jurídico aplicável aos atos de tributação extrafiscais interventivos no domínio econômico. É mais do que evidente que tais balizas representam firmes parâmetros no processo de hermenêutica constitucional ligado à aplicação concreta daqueles atos. Uma vez que não há dissenso — ou omissão — na doutrina e na jurisprudência quanto a isso, quer-se todavia, antes e além, suscitar o encaixilhamento desses atos de tributação *também* na estrutura normativa (em sentido lato: regras, normas e princípios) da chamada Ordem Econômica engendrada pela Constituição Federal de 1988.⁵⁴

Espera-se ter demonstrado, com tudo o que se expôs, que o encaixilhamento acima aludido exsurge como absoluto mister para a utilização *legítima* por parte do Estado (em sua dupla qualidade de Poder Tributante e Agente Regulador do Domínio Econômico) desses atos de tributação aqui tratados, os quais, noutra vertente, se inseridos na dinâmica da “política fiscal” adotada, devido a sua natureza *interventiva* necessariamente haverão de ser perpetrados como meio de *concretização* das normas constitucionais entalhadas tanto no Subsistema Constitucional Tributário quanto no Subsistema Constitucional da Ordem Econômica. Aí, no que resulte dessa harmonização, se encontrará o regime jurídico dos atos de tributação extrafiscais interventivos no domínio econômico.

54 Quanto à natureza “dirigente” da CF/88, especialmente nos dispositivos que dão forma à estrutura que se convencionou chamar “Constituição Econômica”, por todos vide Eros Roberto Grau, ob. cit., p. 66 e segs.

5. Conclusões:

Em face do todo exposto, extraem-se as seguintes conclusões:

— desde o dilargamento do conceito de “política fiscal” operado com as idéias de Keynes, considera-se-a abrangente das ações do Estado destinadas a garantir o equilíbrio das forças que atuam no domínio econômico, dentro do quadro maior das políticas econômicas escolhidas:

— um dos instrumentos utilizados pelo Estado na consecução da “política fiscal” adotada se consubstancia na “política tributária”, que contempla os atos de tributação extrafiscais, os quais, por seu turno, dependendo dos resultados que visam alcançar no domínio econômico, assumem cunho “interventivo”;

— em face do significado emprestado pela Constituição Federal à expressão “intervenção no domínio econômico” é possível identificar três classes de atos de tributação interventivos no domínio econômico: (i) a concessão de benefícios fiscais onerosos (incentivos fiscais), (ii) o manejo dos impostos extrafiscais “*stricto sensu*”, e (iii) a imposição de contribuições de intervenção no domínio econômico — CIDE;

— os atos de tributação interventivos no domínio econômico, conquanto perpetrados no auxílio da regulação de uma dada conjuntura sócio-econômica, devem ser balizados pelo arcabouço normativo estrutural estatuído na Constituição Federal;

— esse arcabouço normativo (que em um sentido lato alcança as regras, as normas e os Princípios Constitucionais) é formado não apenas pelo ordenamento encerrado no Subsistema Constitucional Tributário (CF/88, arts. 145 a 162), pois que da mesma forma é pautado pelas normas e pelos Princípios conformadores do Subsistema Constitucional da Ordem Econômica (CF/88, arts. 170 a 181);

— o regime jurídico aplicável aos atos de tributação interventivos no domínio econômico resulta da harmonização entre os valores plasmados nas regras, normas e Princípios insertos em ambos os Subsistemas Constitucionais acima aludidos, sem prevalência de um ou outro, exurgindo o método hermenêutico concretizador como o mais adequado ao atingimento prático dessa harmonização.

BIBLIOGRAFIA (obras citadas)

BALEEIRO, Aliomar, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Forense, Rio de Janeiro, 2001.

_____, *Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal*, Ed. José Bushatsky, São Paulo, 1975.

_____, *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 1980.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, RT, São Paulo, 1996.

BARROSO, Luis Roberto. *A Ordem Econômica Constitucional e os Limites à Atuação Estatal no Controle de Preços*, in: RDA 226, out/dez — 2001.

BELTRAME, Pierre. *Os Sistemas Fiscais*, trad. portuguesa, Almedina, Coimbra, 1976.

- BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral das Isenções Tributárias*, Malheiros, São Paulo, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros, São Paulo, 1999.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos, *Manual de Direito Administrativo*, Lumen Juris, Rio de Janeiro, 1999.
- CASASANTA, Simão Pedro. *Ação Fiscal e Desenvolvimento Econômico*, Ed. do Autor, Belo Horizonte, 1962.
- ECKSTEIN, Otto. *Economia Financeira — Introdução à Política Fiscal*, Ed. Zahar, Rio de Janeiro, 1966.
- FARIA, Sylvio Santos. *Problemas Jurídicos e Econômicos da Tributação*, Ed. Progresso, Salvador, 1958.
- GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*, Saraiva, São Paulo, 2003.
- GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, Malheiros, São Paulo, 2002.
- _____. *Interpretação / Aplicação do Direito*, Malheiros, São Paulo, 2002.
- HILÚ NETO, Miguel. *Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações*, Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2003.
- IVERSEN, Carl. *Política Fiscal em Países Subdesenvolvidos*, Ed. do Autor, São Paulo, 1962.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, Ed. Dialética, São Paulo, 2001.
- _____. *Curso de Direito Tributário*, Malheiros, São Paulo, 1998.
- MARONE, José Ruben. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Obra Coletiva, Forense, Rio de Janeiro, 1997.
- MARTINS, Ives Gandra. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*, Obra Coletiva, RT, São Paulo, 2002.
- MEHL, Lucien. *Elementos de Ciência Fiscal*, trad. espanhola, Bosch Casa Editorial, Barcelona, 1964.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, Forense, Rio de Janeiro, 1987.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*, Renovar, Rio de Janeiro, 2000.
- _____. *Curso de Direito Administrativo*, Forense, Rio de Janeiro, 2002.
- PEIXINHO, Manoel Messias. *A Interpretação da Constituição e os Princípios Constitucionais*, Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2000.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*, Ed. Dialética, São Paulo, 2002.
- SAINZ DE BUJANDA. *Hacienda y Derecho*, Vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*, Forense, Rio de Janeiro, 1990.
- SILVA, Américo Luís Martins da. *Introdução ao Direito Econômico*, Forense, Rio de Janeiro, 2002.

- SILVA, Edgar Neves da. *Extrafiscalidade nos Tributos Municipais*, Ed. Res. Tributária, São Paulo, 1975.
- SILVA, Francis Waleska Esteves. *Princípios Constitucionais Tributários*, in: *Os Princípios da Constituição de 1988*, Obra Coletiva, Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2001.
- SOUZA, Ruy de. *A Intervenção do Estado Através do Imposto*, Imp. Oficial, Belo Horizonte, 1949.
- SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*, Ed. LTr, São Paulo, 2003.
- TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*, Ed. Método, São Paulo, 2003.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Renovar, Rio de Janeiro, 2002.