

PEDRO GUILHERME GONÇALVES DE SOUZA

**Regimes especiais tributários:
legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de
governança na perspectiva constitucional**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Dr. Heleno Taveira Torres

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2016

PEDRO GUILHERME GONÇALVES DE SOUZA

**Regimes especiais tributários:
legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de
governança na perspectiva constitucional**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Titular Dr. Heleno Taveira Torres.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo - SP
2016

Catálogo

Souza, Pedro Guilherme Gonçalves de.

Regimes especiais tributários: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional. / Pedro Guilherme Gonçalves de Souza; orientador Prof. Titular Dr. Heleno Taveira Torres. São Paulo, 2016. 337 f.

Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, 2016.

1. Regimes especiais tributários. 2. Segurança jurídica. 3. Governança. 4. *Pork barrel*. 5. Princípio da equivalência.

SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de. Título: Regimes especiais tributários: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional. Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

a Pri, João Pedro e Helena,
a quem amo dentro da eternidade e a cada instante;
e aos meus pais, Leila e Francisco, com infinita gratidão

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Heleno Torres, estimado mentor e primeiro Professor de Direito Tributário, não apenas pela dedicada e paciente orientação, dos grupos de estudos de 2004 ao presente trabalho, mas por me transmitir a cada dia todo o entusiasmo e alegria que marca tudo o que faz na vida.

Ao Professor José Maria Arruda de Andrade, pela atenciosa e profunda arguição na banca de qualificação, sem dúvida um divisor de águas no desenvolvimento desta dissertação.

Ao amigo Marco Aurélio Cezarino Braga, pelas breves lições de Direito Econômico e pela disponibilização de farta e selecionada bibliografia; e à sua mulher, Regina Stela, pela cuidadosa revisão do texto final.

A Ana Braz, Gabriel Fernandes e Gabriel Manita, advogados associados de meu escritório, pela dedicada revisão e comentários finais ao trabalho. Obrigado pela paciência na reta final.

Por fim, à Célia C. Cruz, a quem agradeço em nome de todos os provedores invisíveis que engrandecem, com o suor de cada dia, a nossa Velha Academia. Obrigado pela ajuda e paciência nas muitas horas de convivência na Biblioteca DEF.

Caminante, no hay camino, se hace camino al andar.
António Machado

RESUMO

SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de. Regimes especiais tributários: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional. 337 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

Os regimes especiais tributários são fato peculiar da realidade nacional. Consistem em notável instrumento de intervenção econômica, aptos a facilitar o alcance de propósitos estatais e a adequar a tributação à realidade fática individualizada. Como exceções à tributação regra, se manejados sem o controle rígido da Lei e da Constituição, podem criar grupos de contribuintes sub- e superprivilegiados. Os privilégios vão desde a redução da carga tributária pessoal – com impactos orçamentários imediatos que podem chegar à cifra de R\$ 271 bilhões em 2016, e seus reflexos –, até a modificação das obrigações instrumentais, com sérios riscos à livre concorrência. Identificou-se no presente trabalho os fluxos normativos legitimadores de tais regimes, bem como de sua revogação e/ou extinção. Da tensão entre *motivos constitucionalmente determinados*, como motores da criação de regimes especiais, de um lado, e *microparâmetros legais e macroparâmetros constitucionais*, como conformadores e limitadores, de outro, criou-se uma estrutura de governança dos regimes especiais. Tal governança é multifuncional, podendo ser útil à administração pública, para o pleno domínio de tão importante mecanismo de intervenção, ao contribuinte, como garantia de previsibilidade das imposições que demarcarão o seu ambiente de negócios e aos órgãos de controle, para que não pequem pela falta ou pelo excesso ao ratificar ou vetar a criação de exceções à tributação-regra. Espera-se que, em cima de tais reflexões se crie massa crítica para alcançar, pelo instrumental tributário, os efetivos propósitos do país, a serviço de seus cidadãos.

Palavras-chave: 1. Regimes especiais tributários. 2. Segurança jurídica. 3. Governança. 4. *Pork barrel*. 5. Princípio da equivalência.

SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de. Special tax regimes: legitimation and conditions of legal certainty and governance in the constitutional perspective. 337 p. Dissertation (Master degree) – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2016.

ABSTRACT

Special tax regimes are a peculiar fact in Brazil. They are remarkable instrument of economic intervention, increasing the achievement of state purposes and of adjusting taxation to individualized cases. As exceptions to rule of taxation, if they are handled without strict control under the Law and the Constitution, they can create groups of sub- and super-privileged taxpayers. Privileges range from a reduction in the personal tax burden – with immediate budgetary impacts that could reach R\$ 271 billion in 2016, and its consequences –, to the modification of instrumental obligations, with serious risks to free concurrence. The normative influences legitimizing these regimes, as well as their revocation or extinction, were identified in the present study. From the tension between *constitutionally determined motives*, as motors of creation of special regimes, on the one hand, and *legal microparameters* and *constitutional macroparameters*, as conformers and limiters, on the other hand, a governance structure of special regimes was created. Such governance is multifunctional and can be useful to the public administration for the full control of such an important mechanism of intervention. To the taxpayer as a guarantee of the predictability of the impositions that will demarcate its business environment. Finally, to the control bodies so that they do not sin by lack or excess when ratifying or vetoing the creation of exceptions to taxation-rule. It is hoped that, on top of such reflections, a critical model is created to allow the achievement, through tax instruments, the effective purposes of Brazil, in the service of its citizens.

Keywords: 1. Special tax regimes. 2. Legal certainty. 3. Governance. 4. Pork Barrel. 5. Principle of equivalence.

LISTA DE SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ANVISA	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil Alemão)
CDA	Certificado de Depósito Alfandegado
CGSIM	Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CID	Certificados de Incentivo ao Desenvolvimento
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC	Código de Processo Civil
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DAS	Documento Único de Arrecadação do Simples Nacional
DERCAT	Declaração de Regularização Cambial e Tributária
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto sobre a Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados
II	Imposto de Importação
Inovar-Auto	Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IRPJ	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real

LC	Lei Complementar
LINDB	Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEI	Microempreendedor Individual
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PIS/PASEP	Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
PMCMV	Programa Minha Casa Minha Vida
REIDI	Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura
REISB	Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento do Saneamento Básico
REPES	Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação
REPORTO	Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária
RERCT	Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária
RET	Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação Imobiliário
RET PMCMV	Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação Imobiliário para o Programa Minha Casa Minha Vida
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS-SP	Regulamento do ICMS no Estado de São Paulo
RIR-99	Regulamento do Imposto de Renda
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUP	Sociedade Uniprofissional
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	15
CAPÍTULO I. DO REGIME GERAL DE TRIBUTAÇÃO.....	27
1. O Estado Fiscal, a igualdade e a formação do Sistema Tributário Nacional.....	30
2. O Sistema Tributário Nacional.....	33
3. Critérios eleitos para informar a incidência.....	36
3.1. Normas-garantia: critérios de conformação subjetiva.....	37
3.1.1. <i>O princípio da igualdade tributária</i>	37
3.1.2. <i>O princípio da capacidade contributiva</i>	51
3.1.3. <i>Generalidade (não-setorialidade)</i>	60
3.2. Critérios objetivos.....	64
3.2.1. <i>Legalidade e tipicidade</i>	64
3.2.2. <i>Rigidez da discriminação constitucional de competências</i>	71
3.2.3. <i>A regra-matriz de incidência como mínimo deontico da regra impositiva</i>	75
3.2.4. <i>Da neutralidade tributária</i>	79
3.2.5. <i>Telos estatal e Programaticidade</i>	82
3.2.6. <i>Compulsoriedade dos parâmetros de incidência</i>	88
4. Da resultante: o regime geral do Sistema Tributário Nacional.....	89
CAPÍTULO II. IDENTIFICAÇÃO DOS REGIMES ESPECIAIS TRIBUTÁRIOS.....	91
1. Dos enunciados ao tipo: parâmetro de definição dos regimes especiais.....	93
2. Manifestação deontica dos regimes especiais.....	98
2.1. Contornos constitucionais.....	98
2.2. Os regimes especiais na legislação infraconstitucional.....	100
2.2.1. <i>O Simples Nacional</i>	101
2.2.2. <i>Lucro Presumido e Lucro Arbitrado na apuração do Imposto de Renda</i>	108
2.2.3. <i>Regime Especial de ISS da Sociedade Uniprofissional (SUP)</i>	113
2.2.4. <i>REIDI e REPORTE</i>	115
2.2.5. <i>Inovar-Auto</i>	122
2.2.6. <i>RET e Regime Especial Minha Casa Minha Vida (RET PMCMV)</i>	124
2.2.7. <i>Regimes especiais do ICMS</i>	129
2.2.8. <i>Regimes especiais do IPI</i>	135
2.2.9. <i>RERCT</i>	139
3. Estrutura dos regimes especiais.....	144
4. Função dos regimes especiais.....	148
4.1. Função Fiscal.....	149
4.2. Função extrafiscal.....	150
4.3. Função Simplificadora.....	153
5. Regimes Especiais: figuras estruturantes ou afins.....	155
5.1. Incentivos fiscais e Benefícios Fiscais.....	157
5.2. Suspensão e diferimento.....	161
5.3. Moratória.....	162
5.4. Isenção.....	163
5.5. Alíquota zero.....	168
5.6. Anistia.....	169
5.7. Remissão, transação e parcelamento.....	170
6. Regimes especiais: epítome.....	172

6.1. Classificação	175
6.1.1. Reflexão prática: CPRB – regime especial ou novo regime geral?.....	175
CAPÍTULO III. CONDICIONANTES DOS REGIMES ESPECIAIS NO PLANO CONSTITUCIONAL.....	178
1. A Constitucionalização como parâmetro de consistência e segurança jurídica	180
2. Direito econômico e formação do telos Estatal	186
2.1. O “justo-certo”, a economicidade e a Constituição Econômica.....	190
3. Telos estatal e política econômica na Constituição de 1988.....	193
3.1. Breve digressão histórica: da constituinte à Constituição de 1988	196
3.2. A Constituição Econômica na Constituição de 1988.....	198
3.3. “Domando” os regimes especiais: princípios orientadores da ação estatal.....	199
3.4. Princípios da ordem econômica como motivos constitucionalmente determinados dos regimes especiais.....	203
3.4.1. Soberania nacional e desenvolvimento nacional equilibrado	204
3.4.2. Propriedade privada e função social da propriedade	205
3.4.3. Livre iniciativa e livre concorrência.....	207
3.4.4. Defesa do consumidor.....	209
3.4.5. Defesa do meio ambiente e desenvolvimento sustentável	210
3.4.6. Redução das desigualdades sociais e regionais	212
3.4.7. Busca do pleno emprego.....	214
3.4.8. Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte brasileiras.....	215
3.4.9. Princípio do tratamento prioritário da pesquisa científica e do incentivo à criação de tecnologia	215
3.4.10. Outros princípios econômicos condicionantes dos regimes especiais.....	216
4. Patologias e fragilidades dos motivos constitucionalmente determinados como único fundamento dos regimes especiais	217
4.1. A fragmentação da ação estatal.....	218
4.2. Ainda sobre fragmentação estatal: a chamada guerra-fiscal	220
4.3. O processo legislativo como fator de insegurança: o uso retórico dos motivos constitucionalmente determinados e o <i>pork barrel</i> brasileiro	224
CAPÍTULO IV. GOVERNANÇA E CONTROLE DOS REGIMES ESPECIAIS... 227	227
1. Controle dos regimes especiais: delimitação da discricionariedade administrativa	229
2. “Domesticando” os regimes especiais: políticas públicas como fator de análise vertical	233
2.1. A governança como parâmetro de execução e medição de políticas públicas	238
3. Balizas de governança dos regimes especiais tributários.....	242
3.1. Microparâmetros de governança: limites legais.....	243
3.1.1. Microparâmetros expressos no Código Tributário Nacional.....	245
3.1.1.1. Normas que restringem a redução/exclusão/extinção da obrigação principal tributária	246
3.1.1.2. Normas que impõem limites objetivos e subjetivos à atuação arrecadadora das autoridades fiscais	250
3.1.1.3. Normas que limitam a exclusão ou redução de penalidades	254
3.1.1.4. Normas que impõem limites à criação e aplicação da lei tributária	254
3.1.1.5. Normas que impõem garantias e privilégios ao crédito tributário.....	257
3.1.2. Da finalidade como elemento revelador dos microparâmetros legais	258
3.1.3. Tax expenditures: os limites impostos pelo Direito Financeiro.....	261
3.2. Macroparâmetros constitucionais da governança.....	267

3.2.1. <i>Da legalidade como macroparâmetro moldura da governança: o Tatbestand sistemático</i>	272
3.2.2. <i>Segurança jurídica como segundo macroparâmetro de governança</i>	274
3.2.2.1. <i>Proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada</i>	278
3.2.2.2. <i>A proteção da confiança em sentido estrito</i>	283
3.2.3. <i>Proporcionalidade, razoabilidade e proibição de excesso como macroparâmetros de governança</i>	285
3.2.4. <i>Igualdade como quarto e último macroparâmetro de governança dos regimes especiais</i>	293
3.2.4.1. <i>O princípio da equivalência como critério de diferenciação</i>	296
4. Da síntese do modelo: a matriz jurídica de governança e controle dos regimes especiais – critérios para o <i>discrimen</i>	308
CONCLUSÕES	313
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	319

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é invariavelmente apontado como pouco favorável ao desenvolvimento de atividades econômicas. No senso comum ou em estudos aprofundados¹ são criticadas, nessa seara, a elevada carga tributária do país e, com igual ênfase, a complexidade dos métodos de arrecadação. Aliás, já em 1989, Alfredo Augusto Becker atacava o elevado ônus fiscal, “capaz de reduzir as posses dos contribuintes às suas vestimentas”, e a complexidade do sistema, que exige “que esta terra seja habitada exclusivamente por gênios, todos filhos naturais de Pascal e Descartes”.²

A necessidade de mudanças e reformas está presente há décadas na ordem do dia e é objeto de discussão nos cenários político, econômico e jurídico. Apesar do diagnóstico, foram raras as medidas efetivas para modificar esse cenário. Não há registro de evolução concreta do sistema em prol de um modelo mais simples e menos oneroso aos contribuintes em geral, sendo as iniciativas, em sua maioria, pontuais e focalizadas em grupos e atividades específicas.

Destaca-se a EC n. 32, de 19 de dezembro de 2003 que, dentre outras modificações substanciais, introduziu no sistema constitucional tributário a possibilidade de criação de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados. A mudança permitiu a criação do celebrado Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional.

Apesar da inquestionável melhoria trazida por esse subsistema de arrecadação, a solução só expõe a fragilidade do regime geral, pois de sua ineficiência emergiu a necessidade de criação de um novo regime capaz de viabilizar a atuação das pessoas jurídicas mais vulneráveis, as microempresas e as empresas de pequeno porte.

¹ Em ranking de 189 países do Banco Mundial, o Brasil é o 178º no quesito “pagamentos de tributos”, que inclui a carga tributária e o número de horas despendidas para o cumprimento de obrigações. WORLD BANK. **Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency**. Washington: World Bank, 2016, p. 198. Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2016.

² BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999, pp. 14-15.

O Simples Nacional é um dos diversos regimes criados para contornar o regime geral ou tributação-regra. Trata-se de uma espécie de regime especial tributário, cujo intuito é desobstruir estruturas fiscais que pesam sobre a atividade econômica.

Desenhados no âmago do Direito positivo, muitas vezes por pessoas e grupos de interesse organizados, os regimes especiais tributários, ou somente *regimes especiais*, emergem como respostas construídas no âmbito político ou nos limites da discricionariedade administrativa e introduzidas no ordenamento jurídico para viabilizar demandas econômicas relacionadas a cargas tributárias excessivas ou a formas de apuração e recolhimento de tributos distorcidas e onerosas.

Todavia, não é só em respostas à interferência destrutiva da tributação sobre a atividade privada que a formatação dos regimes especiais é identificada. Os grandes projetos do Estado brasileiro muitas vezes são viabilizados apenas por meio da criação de regime especial. A questão não é nova. Alfredo Valladão, a respeito do modelo de concessão de energia elétrica adotado no Código de Águas de 1934,³ enfatizou que o êxito da iniciativa estava “na dependência da legislação fiscal, de que esta não pese sobre as empresas, sobrecarregando o custo de produção”.⁴

Em exemplo mais recente, tem-se o REIDI,⁵ concebido para induzir os investimentos privados mediante intervenções diretas e indiretas da União. O regime baseia-se na desoneração da pessoa jurídica habilitada, que tenha projeto aprovado para implantação de obras de infraestrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação. Isso se dá por meio de suspensão do PIS/PASEP e da COFINS, conversível em alíquota zero, sobre insumos e serviços adquiridos, bem como nas receitas de locações de equipamentos, realizados em âmbito nacional ou importados, para aplicação em obras de infraestrutura.

Esse regime revela que algumas políticas públicas fundadas em orientações da *Constituição Econômica* são implementadas pela instituição de *motivos constitucionalmente justificados* para a modificação da tributação-regra. Nesse campo não faltam exemplos, como esse trabalho não cansará em demonstrar, dentre os quais o Inovar-

³ Decreto nº 24.643, de 10 de julho de 1934.

⁴ VALLADÃO, Alfredo. **Regime jurídico das águas e da indústria hidro-elétrica**. 2ª tiragem. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1943, p. 43.

⁵ Instituído pela Medida Provisória n. 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007.

Auto – programa de incentivo à indústria de veículos automotores⁶ – e a desoneração da folha de pagamento instituída pela Medida Provisória n. 540, de 2 de agosto de 2011,⁷ que tiveram como baliza a busca do pleno emprego, valor social materializado na forma de princípio norteador da ordem econômica (art. 170, inciso VIII da Constituição).

Além das temáticas da mitigação do impacto da tributação sobre a economia e da realização dos propósitos estatais, há um terceiro campo de interesse para o estudo dos regimes especiais: a busca por maior eficiência na arrecadação e recolhimento de tributos, tanto por exigência do contribuinte quanto dos entes tributantes. Nesse âmbito, veem-se casos de imposição *ex officio* de formas excepcionais de recolhimento e cumprimento de obrigações instrumentais, bem como regimes consensuais, concebidos sob demanda e a requerimento de contribuintes.

Os regimes assim instituídos despertam discussões sobre restrições a direitos e garantias individuais do contribuinte, à isonomia, à livre concorrência⁸ e sobre os limites da discricionariedade administrativa. Os regimes especiais de ofício de ICMS e IPI, exaustivamente analisados em itens específicos desta pesquisa, são mostra de tal expediente.

Nesse sobrevoo sobre manifestações concretas de regimes especiais, verificam-se duas formas básicas de operação: desoneração da atividade econômica (desoneração) e simplificação do sistema (simplificação em sentido estrito e praticabilidade), as quais podem ser conjugadas dependendo da finalidade buscada.

Estruturalmente, os regimes especiais tributários são identificados como formas de diferenciação do regime geral de tributação em favor de indivíduos ou grupos. Pela atuação política coordenada no âmbito legislativo, ou no exercício do direito de petição, agentes econômicos desenham formas e conteúdos específicos para a tributação de suas atividades. Em outros casos, a União, os Estados e os Municípios, buscando incrementar a arrecadação, ou motivados por cânones constitucionais que definem seus papéis na ordem econômica, promovem critérios de diferenciação da fórmula geral de incidência tributária em certos setores.

⁶ Instituído pela Medida Provisória n. 563, de 3 de abril de 2012, convertida na Lei n. 12.715, de 17 de setembro de 2012.

⁷ Convertida na Lei n. 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

⁸ Vide: ATALIBA, Geraldo. Giardino, Cleber. Regime Especial. **Revista de direito tributário**, ano 14, janeiro-março de 1990, nº 51. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, pp. 174-182.

Na medida em que tal sistemática pode colocar em situações díspares sujeitos em situação análoga e de criar classes de super ou subprivilegiados, sua delimitação é fundamental ao estudo do Direito Tributário, eis que este tem como regra a igualdade de tratamento dos indivíduos. Além disso, em vista do impacto orçamentário de tais regimes pela redução da arrecadação que impõem, o assunto tem importante relevância prática. Basta observar a estimativa da RFB, de que em 2016 a União realizou renúncias de arrecadação por mecanismos diversos em montante superior a 271 bilhões de reais, diante de uma arrecadação aproximada de 1,3 trilhão de reais.⁹

Tais renúncias não se operam no vácuo, mas decorrem de múltiplas variáveis aptas a condicionar cada evento social. Desse modo, é fundamental que as escolhas e prioridades sejam determinadas em ambiente político e que os meios jurídicos e políticos de tomadas de decisão sejam democráticos, respeitando as determinações do executivo e do parlamento.¹⁰

O desafio imposto ao Direito é, em termos estruturais, a criação de uma matriz consistente que garanta segurança e previsibilidade de tomadas de decisão, tanto àqueles que instituíram o regime especial quanto àqueles que dele fruem. O ponto de partida para a elaboração desta matriz é a noção de Sistema Tributário Nacional, delineado na Constituição de 1988, como o núcleo institucional em que se processam tais modificações e a partir do qual se articulam as engrenagens do sistema jurídico tributário.

Complementarmente, em especial no âmbito da finalidade desonerativa, haverá de se recorrer ao tratamento das despesas públicas para que se compreenda os limites à decisão estatal de não tributar. Entende-se, assim, que o tema deve ser tratado da perspectiva do gasto tributário (*tax expenditure*), o que incrementa a transparência e controle sobre os incentivos fiscais e aumenta o formalismo em torno de sua instituição.¹¹

Todavia, o controle de regimes especiais não se exaure em sua identificação com o regime dos gastos tributários. Este é insuficiente para a apresentação de critérios para a

⁹ Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Demonstrativo de Gastos Tributários 2016**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/DGTPLOA2016FINAL.pdf>. Acesso em: 30 dez. 2016.

¹⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro, teoria da constituição financeira**. São Paulo: RT, 2014, p. 29.

¹¹ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 19-53 (36).

criação, manutenção e extinção daqueles. A adequação orçamentária de um regime especial é parte diminuta de sua conformação jurídica.

Somente com a articulação de todo o sistema constitucional é possível discernir as demandas político-sociais incorporadas ao ordenamento jurídico brasileiro, ou *motivos constitucionalmente determinados* que exigem do sistema tributário respostas adaptativas. Após, para que tais motivos não impliquem soluções retóricas e inadequadas, deve-se identificar a aderência da demanda tributária que eles impõem ao instrumental tributário disponível. É fundamental que a alteração na tributação-regra seja ajustada aos desígnios do Sistema Tributário Nacional, por isso impõe-se sua adequação aos princípios e regras estruturantes, especialmente segurança jurídica, legalidade, igualdade, razoabilidade e proporcionalidade. A plena adequação exige a perfeita compreensão e encaixe de cada um destes elementos.

Partindo destas considerações, o presente trabalho busca, primeiramente, compreender os regimes especiais como figura jurídica do Direito Tributário, não para estabelecer uma amarra semântica para estes regimes, mas para buscar conteúdo de sentido mínimo que permita identificar os elementos que orientam a sua existência e aplicação.

Para tanto, será realizada a análise descritiva de regimes especiais positivados, dentre os quais o REIDI e o RET.¹² Da análise de forma e conteúdo das normas instituidoras de tais regimes e de seus *modus operandi*, serão colhidos os elementos essenciais que os aproximam, aptos à construção de uma definição de *regimes especiais tributários*, bem como serão abordadas as diferenças específicas que, sem os distanciar, permitem sua plena identificação.¹³

Neste processo, as reflexões acerca de regimes específicos lança mão do pensamento tipológico.¹⁴ Nisso, esbarram na textura aberta (*open texture*) dos textos normativos, que dotados de “zonas de penumbra” (*penumbral areas*),¹⁵ ¹⁶ exigem a

¹² Regime especial objeto da Lei n. 10.931, de 02 de agosto de 2004, que cria mecanismo diferenciado de arrecadação e desonera a tributação da incorporação imobiliária que adotar o mecanismo de segregação de riscos baseado na figura do patrimônio de afetação.

¹³ A “definição” indica a essência da coisa, mediante uma asserção a respeito desta. Ainda na “categoria de essência”, identifica-se o “gênero” como o que se predica a partir da coletânea de várias coisas que apresentem diferenças específicas. Cf. ARISTÓTELES. **Tópicos-I**. VALLANDRO, Leonel, BORNHEIM, Gerd (trad.). São Paulo: Abril Cultural, 1973, pp.13-14.

¹⁴ LARENZ, **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. Springer: Berlin, Göttingen, Heidelberg, 1960, p. 333.

¹⁵ HART, H.L.A. FULLER, Lon L.: *The Morality of Law* (first published 1965). In: **Essays in jurisprudence and philosophy**. Oxford: Clarendon Press, 1983, p. 77.

articulação de todo o Direito Tributário para seu preenchimento de forma uniforme e estável.

Assim, muito embora atingir uma definição de *regime especial tributário* seja relevante avanço na compreensão dogmática do fenômeno, a amplitude do conceito e sua aproximação com outras figuras jurídicas exigem o refinamento da análise. Por essa razão, em perspectiva dinâmico-funcional, este trabalho pretende identificar em que medida os regimes especiais distanciam-se ou se aproximam de outros mecanismos de diferenciação e em que circunstâncias a instituição de tais métodos é válida, eficaz e legítima diante do sistema constitucional tributário brasileiro.

Por operarem por lógica não uniforme, mediante variações quase aleatórias da tributação-regra e de acordo com a realidade fática que se pretende atingir, a realidade dos regimes especiais é extremamente dinâmica. Transcende o aparato jurídico positivo prescrito para disciplinar outras modalidades de modificação da tributação-regra, por exemplo a isenção. Conseqüentemente, o ferramental doutrinário desenvolvido para lidar com esta realidade deve ser igualmente dinâmico.

Ademais, apesar de os regimes especiais tributários não se identificarem totalmente com os incentivos fiscais, são necessárias comutações de sentido com esse gênero para que sua disciplina possua, minimamente, tratamento jurídico seguro e previsível. Muitas vezes, porém, tais comutações são imperfeitas ou inviáveis, em razão das restrições ao uso da analogia e da equidade em Direito Tributário e da imposição de interpretação literal da legislação tributária que trate de suspensão ou exclusão do crédito tributário, isenção, ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Tais circunstâncias tornam imperativo o estudo dos regimes especiais como conceito autônomo, dotado de requisitos de validade e eficácia específicos dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, o presente estudo visa construir critérios dogmáticos objetivos para o controle dos regimes especiais, de modo a testá-los em face da exigência constitucional de segurança jurídica e de outros parâmetros constitucionais relevantes. Pelo lado da

¹⁶ Hart afirma a inevitabilidade da dualidade entre *core* e *penumbra* de normas jurídicas, uma vez que o objetivo destas é tratar situações particulares sob regras gerais (“*nothing can eliminate this duality of a core of certainty and a penumbra of doubt when we are engaged in bringing particular situations under general rules*”). HART, H.L.A. *The Concept of Law*. 2nd Ed. New York: Oxford, 1994, p. 123.

administração pública, busca-se fornecer parâmetros de avaliação e julgamento de adequação para o uso efetivo de regimes especiais. Do ponto de vista dos sujeitos passivos tributários, pretende-se apresentar parâmetros de salvaguarda de direitos, de modo a permitir previsibilidade em situações correntes e/ou projetadas, no planejamento da atividade empresarial.

Sua diferenciação de outros mecanismos de incentivo possibilita que, ao final, em leitura realizada nos lindes da análise jurídico-positiva, sejam lançadas bases para a discussão da legitimidade dos regimes especiais à luz das balizas do Estado Democrático de Direito. O estabelecimento de medidas de controle de tais regimes permitirá a averiguação do efetivo suprimento, ou eventual déficit, de determinações essenciais do sistema democrático no tocante à instituição de políticas tributárias.

Os atuais estudos dedicados ao fenômeno colhem-no de perspectiva muito mais estreita que a que se pretende desenvolver, sendo que em grande parte deles os regimes especiais tributários são apresentados como espécie de incentivo fiscal, sem que se apresentem as peculiaridades que os distinguem. Em parte das obras, focadas no aspecto extrafiscal da tributação, os regimes especiais são apresentados como mecanismo de redução da incidência tributária,¹⁷ ou são enquadrados em figuras desonerativas como “isenções parciais”,¹⁸ quando não como mero subsídio ou redução de base de cálculo.¹⁹

Tais estudos concentram atenção especialmente no art. 150, § 6º da Constituição, que veda a instituição de “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão” sem que haja lei específica para tanto.²⁰ Por uma abordagem essencialmente estrutural e diante da escassez de contornos constitucionais aptos a delinear *prima facie* o conceito de regime especial, forjou-se doutrina demasiadamente restrita ou incapaz de compreender a amplitude do fenômeno.

¹⁷ LEÃO, Martha Toribo. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014, p. 40.

¹⁸ BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias S.A., 1969, p. 281.

¹⁹ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 323.

²⁰ Trata-se das obras dedicadas aos incentivos fiscais, indicados como espécies do gênero isenção, que têm por conteúdo essencial a função indutora, de estimular ou desestimular comportamentos do particular. SILVEIRA, Alexandre Coutinho. SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 31.

Do ponto de vista da funcionalidade, perde-se nessa abordagem a capacidade de estruturação, por meio de figura típica dotada de eficácia previsível, de mecanismos de simplificação e redução de complexidade da tributação. Assim, deixa-se de olhar para um dos maiores problemas da tributação nacional: a complexidade da arrecadação e os consequentes custos de conformação.²¹ Por outro lado, há trabalhos que se preocupam apenas com o problema funcional, enfocando sobremaneira os *regimes especiais discricionários*, decorrentes da atuação da administração fazendária na modificação de obrigações para incrementar a eficiência arrecadatória.²²⁻²³

Em ambas as formas de abordagem, a compreensão do tema padece de limitações. Na primeira, ao se identificar os regimes especiais como figuras desonerativas, a tendência é a aproximação com figuras consagradas, como as isenções. Mas a ausência de plena identidade entre as figuras tem como resultado insegurança jurídica, pois incumbe cada juiz ou administrador público a definir até que ponto as normas que autorizam ou limitam as isenções são aplicáveis a regime especial eventualmente concedido.

Na segunda abordagem, ao se enxergar nos regimes especiais meras permissões legais franqueadas ao administrador para, em sua discricionariedade, enrijecer ou relaxar os mecanismos de arrecadação, deixa-se escapar discussões referentes à construção de políticas públicas e da diferenciação entre contribuintes como faceta da realidade social. Sabidamente, no âmbito da exoneração, os regimes especiais podem ser essenciais para a manutenção do equilíbrio de forças entre contribuintes e, assim, da ordem econômica fundada na livre concorrência.

No que toca à atuação administrativa em relação aos regimes especiais, o presente estudo busca, ainda, propor um arranjo teórico capaz de lidar com a disputa por investimentos privados travada entre entes da federação (a chamada “guerra fiscal”) e suas limitações, a fim de municiar o aplicador do Direito de parâmetros objetivos para decisões consistentes na aplicação e avaliação de políticas fiscais. Ademais, pretende-se tratar de atos de arbítrio do administrador público em relação aos contribuintes, oferecendo a estes

²¹ Estudos específicos estimam que, em média, o contribuinte brasileiro gasta em torno de 2.600 horas anuais para apurar e pagar seus impostos. Vide: WORLD BANK. **Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency**. Washington: World Bank, 2016, p. 198. Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2016.

²² MIGUEL, Carolina Romanini. **Regimes especiais de ICMS: natureza jurídica e limites**. Tese de doutorado apresentada perante a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2012.

²³ BOLAN, Ricardo Ferreira Bolan. **Regimes especiais: IPI ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 77.

critérios de previsibilidade de condutas e, àqueles, meios de testar a consistência de sua atuação. Converte-se, destarte, para a construção de um modelo de atuação estatal forjado na segurança jurídica.

Por fim, procura-se nesta dissertação apresentar balizas aptas a enfrentar eventuais interferências políticas destrutivas de grupos de interesses, o denominado *Pork Barrel*,²⁴ no desenho do Sistema Tributário Nacional, e verificar a qualidade das normas instituídas em razão da atuação de grupos de interesses, *e.g.* partidos políticos, sindicatos, grandes grupos empresariais, indivíduos.²⁵⁻²⁶

Tais questões serão abordadas a partir de uma metodologia – a hermenêutica do sistema constitucional tributário – voltada exclusivamente ao Direito positivo. Assim, as intercorrências mencionadas, embora diagnosticadas em cenário extrajurídico (sociológico e político),²⁷ serão analisadas pelas respostas do sistema constitucional brasileiro e das instituições forjadas a partir dele. As manifestações fenomenológicas de natureza política e econômica serão colhidas por seus resultados no mundo jurídico: as normas construídas a partir da lei (em sentido amplo), os atos administrativos e a jurisprudência.

Diante dessa opção metodológica, discussões sociológicas e/ou de conteúdo de ciência política serão utilizadas apenas como antecedente contextual das normas postas no Sistema Tributário Nacional. Logo, não haverá preocupação direta com as idiosincrasias do processo legislativo ou com o formato das instituições políticas na determinação dos

²⁴ Denominação empregada pela ciência política norte-americana para tratar da apropriação de despesas governamentais por políticos em projetos que favorecem exclusivamente seus redutos eleitorais. O termo foi criado a partir da pitoresca imagem de escravos lutando pelos melhores pedaços de um porco despejados em um barril pelos seus senhores e oferecidos como recompensa, prática mencionada como comum na história pré Guerra Civil norte-americana. Vide: MAXEY, Chester Collins. **National Municipal Review**: a Little History of Pork. Washington D.C.: National Municipal League, 1919, p. 691. Acerca dos *Pork Barrels* brasileiros, AMES, Barry. Electoral rules, constituency pressures, and Pork Barrel: bases of voting in the Brazilian congress. **The journal of politics**, vol. 57, n. 02, pp. 324-343, St. Louis: Washington University, maio de 1995.

²⁵ Nesse sentido vide FARBER, Daniel A., FRICKEY, Philip P. **Law and public choice**. Chicago: University of Chicago, 1991, pp. 17-21 e *passim*. Acerca do interesse implícito de grandes grupos econômicos em relação à aprovação da Lei nº 7.232, de 29 de outubro de 1984 (“Lei de Informática”), vide LAZZARINI, Sérgio. **Capitalismo de laços – os donos do Brasil e suas conexões**. 4ª tiragem. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, pp. 68-70.

²⁶ Adota-se aqui a perspectiva estritamente jurídica, pautada na hermenêutica constitucional.

²⁷ Serão utilizados os conceitos de interferências entre ordens sociais diversas, *e.g.* direito e política, desenvolvidos na sociologia do direito, especialmente em TEUBNER, Gunter. *Altera pars auditatur*: das Recht in der Kollision anderer Universalitätsansprüche. In: **Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie**, Beiheft, 65. Wiesbaden: steiner, pp. 199-220, e em NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã**: uma relação difícil. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

regimes especiais.²⁸ Haverá sim a tentativa de demonstrar, mediante as balizas insculpidas no sistema constitucional tributário e em suas interfaces diretas, os limites jurídicos para a criação de regimes especiais tributários. Espera-se que, mediante fronteiras claras e objetivas, seja prestado auxílio à construção de instituições aptas a lidar com tais questões.

Também não compõe este estudo a análise da integração do ordenamento jurídico pátrio ao Direito Internacional na seara dos regimes especiais. Embora questões tributárias referentes à relação do Brasil com outros países tenham sido mencionadas em contextos específicos, como no tratamento diferenciado das exportações, não houve a preocupação de incorporar à matriz dos regimes especiais tributários as exigências decorrentes do comércio internacional. Não se desconhece a importância do regramento das exceções da tributação-regra no âmbito internacional – especialmente em momento em que a política de incentivos do país é questionada em organismos internacionais²⁹ –, porém o tratamento específico dessa questão seria superficial, tendo em vista que nem mesmo no contexto nacional há completa definição sobre os parâmetros de legitimidade das exceções à tributação-regra.

Em síntese, o presente trabalho foca em quatro objetivos: (i) revelar o conceito de regime especial, apto a atrair efeitos jurídicos específicos; (ii) construir método capaz de responder quais seriam os critérios jurídicos autorizadores do *discrimen* entre contribuintes na perspectiva legal-constitucional; (iii) identificar quais os parâmetros autorizadores da concessão de regimes especiais legais e discricionários; e (iv) avaliar em que situações um regime especial deve ser declarado ilegítimo e quais as consequências disso.

O trabalho será organizado em quatro capítulos. No primeiro, para o melhor isolamento da figura aqui enfocada, será conceituado o *regime geral de tributação* no Sistema Tributário Nacional. A análise partirá da compreensão do fenômeno da tributação no Estado moderno e da forma como o Direito Tributário brasileiro foi construído mediante regras e princípios criados para legitimar e limitar a soberania estatal. A partir desse arcabouço teórico, passa-se à identificação do regime geral por meio da recomposição das noções de norma tributária, de obrigação de tributária e de seus

²⁸ Sobre as relações entre as limitações à autoridade e a coerência de políticas econômicas, vide: STARK, David, LASZLO, Bruszt. Enabling constraints: fontes institucionais de Coerência nas políticas públicas no pós-socialismo. **Revista brasileira de ciências sociais**. Vol. 13, nº 36. São Paulo: SCI-Elo, 1998.

²⁹ MOREIRA, Assis. OMC considera ilegais programas da política industrial brasileira. **Valor Econômico**. Caderno Brasil. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/4773829/omc-considera-ilegais-programas-da-politica-industrial-brasileira>>. Acesso em 03 dez. 2016.

caracteres gerais. Nesse ínterim, a compreensão da regra-matriz de incidência tributária³⁰ servirá de importante baliza, ao lado das normas constitucionais que impõem as limitações ao poder de tributar, para que se verifique em que medida uma prescrição normativa pode ser apontada como *tributação-regra*, destinada a todos os indivíduos indistintamente. Ao final, pretende-se chegar ao conceito de *regime geral de tributação*.

Estabelecido paradigma que permita o controle dos critérios de diferenciação, serão mapeadas, no segundo capítulo, as ocorrências dos regimes especiais no Direito brasileiro. Ante a inexistência de um conceito expresso que sintetize a natureza desses regimes e seu alcance, a construção dependerá, antes, da análise das manifestações deônticas desse instituto, que de construções doutrinárias já estabelecidas. Após essa identificação, serão analisadas as finalidades dos regimes especiais e, em seguida, eles serão confrontados com institutos afins (ou espécies que os compõem) – v.g. benefícios fiscais, isenção, incentivos fiscais –, de modo a se discutir a pertinência de seu tratamento autônomo. Finalmente, será apresentada definição de *regimes especiais tributários* e os tipos que ela comporta.

No terceiro capítulo serão identificadas, no plano constitucional, as normas condicionantes de conteúdo e forma dos regimes especiais. Nesse âmbito, mediante a reconstrução dogmática dos propósitos estatais insertos na Constituição de 1988, buscar-se-á a compreensão dos vetores que delineiam, do ponto de vista jurídico, a elaboração de regimes especiais tributários. A tributação e seus limites serão testados ante diversos princípios constitucionais, os quais resultam na noção de *motivos constitucionalmente determinados*. Após, serão analisadas as patologias decorrentes de seu uso fora de parâmetros jurídicos rigorosos. A questão dos favorecimentos a pessoas e grupos no ambiente político mediante a concessão de benesses tributárias, os jocosamente denominados *Pork Barrels*, assim como a guerra fiscal, serão avaliados para identificar o problema, ao qual se buscará solucionar por meio das estruturas jurídicas forjadas a partir da Constituição.

No quarto e último capítulo, orientado pelas inconsistências identificadas no anterior, será discutida a validade e legitimidade dos regimes especiais ante os parâmetros constitucionais e legais delimitadores da tributação. Partindo de perspectiva ampla, a identificação do conceito de *políticas públicas* como núcleo aglutinador da atividade

³⁰ Mínimo deôntico de normas impositivas que permite a identificação da unidade normativa irreduzível da fenomenologia da imposição tributária. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 341-346.

estatal será de extrema relevância para a transformação dos referenciais teóricos dos motivos constitucionalmente determinados à elaboração prática de políticas e atos.

Isso levará, ainda no âmbito do quarto capítulo, à discussão acerca das estruturas atualmente reinantes no Direito Administrativo. A discricionariedade e seus limites serão devidamente tratados, colocando em questionamento o paradigma da regulação, ante a emergência do paradigma da *governança*.³¹ Procurar-se-á construir um padrão de governança para os regimes especiais, o qual será articulado fundamentalmente mediante as normas que orientam o Sistema Tributário Nacional, padrão que servirá tanto a uma orientação *a priori* para a construção de regimes especiais tributários, como para seu efetivo controle *a posteriori*. O modelo levará em consideração o tratamento dispensado à tributação pelo CTN, a doutrina das *tax expenditures*, a finalidade do ato administrativo como critério de legitimidade e suas limitações e, especialmente, os princípios e regras constitucionais tributários.

O encaminhamento dos capítulos segue a marcha dos impulsos motivadores de todo o presente trabalho, pautado em construir matriz de análise de consistência dos regimes especiais e responder à seguinte questão: quais são as limitações jurídicas a frear os fluxos discriminadores que criam regimes especiais tributários em favor de pessoas e grupos? O aprofundamento em questões de Direito Constitucional, Direito Econômico e de Direito Financeiro será realizado sempre que a plena compreensão da resultante destes no Direito Tributário o exigir.

³¹ LOBEL, Orly. The renew deal: the fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought. **Minnesota Law Review**. Nov. 04. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=723761>>. Acesso em: 08 set. 2016, pp. 262-390.

CAPÍTULO I. DO REGIME GERAL DE TRIBUTAÇÃO

Visando identificar balizas que permitam avaliar os regimes especiais e, principalmente, em que medida estes podem ser classificados como tal, passa-se a analisar neste capítulo os traços do *regime geral* construído por meio do Sistema Tributário Nacional. A ideia é definir, em primeiro plano, o regime tributário paradigma de modo que se permita, em segundo momento, contrastar os desvios e exceções que caracterizam os regimes especiais.

Tal método já é utilizado no estudo oficial das desonerações tributárias ou, mais precisamente, na doutrina dos gastos tributários, definidos como medidas desonerativas que visam à promoção do desenvolvimento econômico e social pela não arrecadação tributária, como alternativa aos gastos orçamentários.³²

De acordo com a RFB, a identificação dos gastos tributários consiste na verificação dos desvios não gerais da *estrutura normal de tributação*.³³ O próprio órgão reconhece, todavia, que não existe uma definição clara dessa estrutura, mas busca apresentar diretrizes para sua verificação. Nesse ínterim, sugere que, em contraponto aos gastos tributários (desoneração), a *tributação-regra* ou estrutura normal de tributação deve possuir as seguintes características: (i) contribuintes em situações equivalentes devem se sujeitar a obrigações similares (equidade); (ii) contribuintes com maior renda podem estar sujeitos a obrigações mais gravosas proporcionalmente aos de menor renda (progressividade); e (iii) a tributação não deve alterar a alocação dos recursos na economia (neutralidade).³⁴

Tais características foram claramente construídas com vistas à finalidade arrecadadora da tributação (aspecto fiscal). Especialmente porque a tributação paradigma serve, no método proposto pela RFB, para balizar o estudo sobre a renúncia fiscal (aspecto quantitativo da tributação) e suas derivações.

No âmbito da análise do regime geral aqui pretendida, é necessário acrescentar a tais características aquela resultante do *telos* de concretização de propósitos estatais

³² Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Demonstrativo dos Gastos Tributários para o ano de 2016**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/DGTPLOA2016FINAL.pdf>> Acesso em 27 dez. 2016, p. 07.

³³ Id., *ibid.*, pp. 08-09.

³⁴ Id., *ibid.*, p. 08.

diretamente forjadas no sistema tributário constitucional, já que o Estado brasileiro apresenta, já na definição de sua estrutura tributária essencial, a realização de elementos do programa definido na Constituição de 1988.³⁵

Nesse contexto, é possível dizer que existem normas tributárias que, não obstante sejam despidas das características acima (equidade, progressividade e neutralidade), ainda assim compõem o sistema geral, *e.g.* a desoneração das exportações em relação às contribuições sociais (art. 149, § 2º, inciso I da Constituição).

A norma que contém tal desoneração nasce juntamente com a competência federal para estabelecer contribuições e “desigualar” contribuintes. Ademais, o faz sem nenhum parâmetro de progressão e interfere claramente no ciclo econômico. Contudo, não é possível falar, apenas em razão de tal mecanismo interventivo, sobre regime especial. Trata-se de característica genética do Sistema Constitucional Tributário que transcende às características gerais definidas pela RFB como elementos da tributação base. Denomina-se aqui programaticidade a síntese de tal característica, em razão do programa constitucional (econômico ou social) que tais normas carregam.

A crítica produzida por José Maria Andrade à amplitude da definição de gastos tributários realizada pela RFB ajuda a compreender tal distinção, *in verbis*:

[...] os principais gastos tributários sequer deveriam ser considerados como tal, já que ora representam regimes tributários alternativos concretizantes de mandamentos constitucionais (tributação de pequenas e médias empresas no Simples Nacional), ora representam verdadeiras desautorizações de tributar (ausência de competência para tal) [...] Assim, não se deve considerar como tal as medidas que foram decididas pelo Congresso Nacional na promulgação da própria Constituição.³⁶

Em outros termos, eventuais desvios em relação à equidade, à progressividade e à neutralidade da tributação expressos na Constituição também podem ser abrangidos pela noção de regime geral, em razão da referida programaticidade.

³⁵ Vale-se aqui da definição de J. J. Canotilho de *Constituição Dirigente*. Trata-se da identificação da Constituição como “um *plano*, em que a *realidade* se assume como *tarefa* tendente à transformação do *mundo ambiente* que limita os cidadãos” (CANOTILHO, J. J. Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para compreensão das normas constitucionais programáticas*. 2ª ed. Coimbra: Coimbra ed., 1994. p. 169, grifos do autor). Adotou-se o conceito como sinônimo de *Constituição Programática* apesar da sugestão de esvaziamento de eficácia que esta ganhou no contexto jurídico brasileiro, como será tratado adiante.

³⁶ ANDRADE, José Maria Arruda de. Existe, realmente, um aumento estrondoso de renúncias tributárias? *Consultor Jurídico, Estado da Economia*, 2012.2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-dez-20/estado-economia-existe-realmente-aumento-estrondoso-renuncias-tributarias>. Acesso em 07 abr. 2016.

Cumpra destacar, todavia, que o critério utilizado pelo autor no excerto supra para criticar os gastos tributários não é adotado plenamente no modelo que ora se constrói. No contexto acima, em que se procura distinguir gasto tributário de tributação geral, José Maria Andrade utiliza o critério constitucional/não constitucional. Assim, caso um desvio da regra geral que afaste a incidência esteja contido na própria Constituição, não seria correto falar, no entendimento do autor, em gasto tributário.

No âmbito da distinção entre regime geral e regime especial que aqui se propõe, esse critério deve sofrer um sutil ajuste. Isso porque entende-se poder existir, na norma constitucional, tanto (i) desvios que compõem o regime geral como (ii) desvios indicativos de regimes especiais. O critério distintivo seria o grau de concretização de tais desvios no texto constitucional.

Se uma norma tributária geral e abstrata com eficácia direta decorre diretamente do texto constitucional, tal como as imunidades tributárias, esta será uma componente do regime geral. De outro lado, se uma norma decorre indiretamente da Constituição, de forma que esta apenas indica a possibilidade de instituição de formas diferenciadas de incidência por ato do legislador ordinário, esta norma denota a existência de regime especial.³⁷ Assim, enquanto os desvios iniciados e encerrados na Constituição identificam-se com a programaticidade, portanto com o regime geral, aqueles que encontram no texto constitucional apenas a porta de entrada para a criação diferenciadora do legislador identificam-se com a extrafiscalidade e, assim, com os regimes especiais tributários.

Há, ainda, regimes especiais que não se encontram contidos, nem indiretamente, no texto constitucional. Estes são questionáveis do ponto de vista da constitucionalidade, como será tratado mais adiante nesse trabalho.

Visando à demonstração pormenorizada desse amplo quadro, passa-se a descrever o Sistema Tributário Nacional e seus componentes essenciais. Em primeiro momento, aquele será descrito de forma ampla, mas não exaustiva, como objeto deontológico. Após, serão

³⁷ Utiliza-se aqui a distinção entre normas constitucionais *autoexecutáveis* e *não autoexecutáveis*. Sendo o primeiro grupo, segundo Gilmar Mendes *et al.*, o das “disposições constitucionais bastantes em si, completas e suficientemente precisas na sua hipótese de incidência e na sua disposição, aquelas que ministram os meios pelos quais se possa exercer ou proteger o direito que conferem, ou cumprir o dever e desempenhar o encargo que elas impõem”. O segundo grupo, o das normas não autoexecutáveis seria o das “disposições constitucionais incompletas ou *insuficientes*, para cuja execução se faz indispensável a mediação do legislador, editando normas infraconstitucionais regulamentadoras” (MENDES, Gilmar et. al., **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 21). Optou-se deliberadamente por nos afastar da dicotomia de conteúdo análogo *norma operativa vs. norma programática*, em vista da opção pelo conceito de norma (constituição) programática em sentido forte, conforme será demonstrado ao longo do trabalho.

exploradas as características colocadas acima, quais sejam, equidade, progressividade, neutralidade e *programaticidade*, no nível da Constituição. Conjuntamente, serão analisados outros elementos condicionantes da incidência tributária, portanto componentes do regime geral, *e.g.* legalidade e tipicidade. Ao final do capítulo, será apresentado o regime geral como resultante da atuação de cada um desses componentes.

1. O Estado Fiscal, a igualdade e a formação do Sistema Tributário Nacional

Do ponto de vista patrimonial, o Estado capitalista moderno pode ser classificado como Estado Fiscal. Tem como traço peculiar o fato de se estruturar materialmente mediante a coleta de receitas provenientes do patrimônio do cidadão (tributo). Tal formatação do Estado coincide, em termos institucionais, com a “época do capitalismo e do liberalismo”³⁸ atualmente vigentes sobremaneira no ocidente.³⁹

No tocante ao modelo de relacionamento entre Estado e indivíduo, e entre os indivíduos entre si, prevalece nesse modelo o cânone da liberdade individual. Daí falar-se que liberdade e tributação caminharam juntas no desenho do Estado Financeiro, nascendo o tributo no “espaço aberto pela autolimitação da liberdade”.⁴⁰ A tributação nesse contexto passa a ser “o preço da liberdade”, pois funciona como mecanismo de distanciamento do homem em relação ao Estado.⁴¹

Em virtude de tais peculiaridades, o aparato arrecadador do Estado contemporâneo foi desenhado mediante relação dialética com normas cujo objetivo era concretizar as garantias individuais, traço essencial do Direito em sua concepção moderna. Uma das inúmeras consequências desse movimento na positivação do Direito Tributário consiste no

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 01.

³⁹ A evolução do Estado liberal para o chamado “Estado Social”, cujo traço característico é o incremento das demandas por direitos sociais em face do Estado, não teve o condão de suplantar, na visão deste trabalho, os cânones do liberalismo como mecanismos de fortalecimento do indivíduo perante o Estado, tampouco o modelo capitalista como sistema de organização dos meios de produção. Todavia, no plano estritamente jurídico, não se questiona a evidente mudança que tais demandas sociais implementaram na ordem constitucional. Nesse sentido, vide: TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro, teoria da constituição financeira**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2014, pp. 81-82. Acerca da mudança do Estado fiscal para o Estado “taxador” no contexto europeu em razão da escalada das taxas e contribuições como principais fontes de arrecadação no século XXI, vide VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008, pp.16-21 e p. 336.

⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo, *op. cit.*, pp. 02-03.

⁴¹ *Id.*, *ibid.*, p. 03.

enaltecimento de um traço fundamental do próprio Direito, a generalidade das normas, e de um de seus corolários lógicos fundamentais, a igualdade dos indivíduos na lei.⁴²

A sugestão de que a generalidade é essencial para que se conceba um sistema como jurídico marca relevante doutrina moderna, dentro da qual se destaca o pensamento de Lon L. Fuller. O autor enumera normas e axiomas lógicos que, em sua concepção, tornam o Direito possível e qualificável enquanto Direito. Não haveria Direito quando não houvesse tais características.⁴³

Para atingir a garantia de igualdade entre os indivíduos, a generalidade passou por processo de refinamento no plano do direito positivo, tendo sido a positivação da igualdade como direito fundamental na *Magna Charta Libertatum*, de 15 de junho de 1215, marco fundamental desse processo. A partir deste documento oitocentenário, a generalidade da lei, concepção lógico-filosófica, passou a ser identificada com a materialização do princípio da igualdade dos indivíduos perante o Direito.⁴⁴

A igualdade ganhou impulso na formação do Estado moderno – ao lado da legalidade em contraposição ao governo absolutista –, em razão da força que os revolucionários burgueses atribuíram a ela na Revolução Francesa, visando extinguir os privilégios da nobreza e do clero.

No ordenamento jurídico brasileiro atual, o art. 5º, *caput*, da Constituição concretiza essa matriz jus-filosófica ao dispor que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” (igualdade perante a lei) e por garantir a brasileiros e

⁴² Em relação ao sistema tributário, Joachim Lang destaca, citando Y. Hangartner que “a igualdade tributária é sinônimo de generalidade da tributação” (*Steuergleichheit bedeutet Allgemeinheit der Besteuerung*). (LANG, Joachim. *Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts*: In: TIPKE, Klaus, et. al. **Steuerrecht**. 18ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2005, p. 81, tradução nossa).

⁴³ Exemplificadas por oito desideratos que qualquer sistema normativo deve buscar: (i) generalidade; (ii) publicidade; (iii) prospectividade (não retroatividade); (iv) clareza de sentido; ausência de (v) contradições, (vi) prescrições impossíveis, (vii) mudanças reiteradas; e (viii) congruência entre a regra e a ação oficial. FULLER, Lon L. **The morality of law**. 2 ed. New Haven: Yale, 1969, p. 39, tradução nossa.

⁴⁴ Heleno Torres, nos festejos que marcaram os 800 anos desse diploma legal, enaltece sua importância ao afirmar que a Magna Carta “tornou-se o motivo pelo qual todos os povos vivem em liberdade nos dias atuais, quando cada homem e cada mulher submete-se unicamente à legalidade e à Constituição, sob a égide dos valores da igualdade e da liberdade, o que foi de capital relevo para a matéria tributária” (TORRES, Heleno Taveira. *A Magna Charta completa 800 anos e influencia nossa Constituição Tributária*. **Consultor Jurídico**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jun-10/consultor-tributario-magna-charta-influencia-nossa-constituicao-tributaria>>. Acesso em 06 jun. 2015). Ainda em relação à Magna Carta, Roque Antônio Carrazza destaca uma curiosidade. Segundo o autor, o documento foi positivado pelo rei João-sem-terra mediante coação de barões ingleses e, nove semanas após, o rei obteve do Papa Inocêncio III uma bula que a anulou, de modo que aquela nunca produziu efeitos. Concorda, por fim, que apesar desse fato a Magna Carta “permanece como um marco na história do direito constitucional do Ocidente” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 312, nota 47).

estrangeiros “a inviolabilidade do direito à igualdade” (igualdade na lei).⁴⁵ Por consequência, a tributação no Direito brasileiro tem no pilar da igualdade importante referência principiológica, razão pela qual exige, como regra, a busca do tratamento isonômico entre os indivíduos.⁴⁶

Apesar da proeminência da igualdade no Direito Tributário brasileiro, ela é insuficiente para compreender, em sua completude, o regime geral tributário brasileiro. Em vista da complexidade fática observável quando de sua formação, o Sistema Tributário Nacional é construído a partir de uma série de princípios e regras de diferentes matizes que não permitem dizer, tal como em outros ordenamentos jurídicos, que todo o parâmetro de justiça eflui da igualdade. Nesse sentido, Heleno Torres destaca que “no Estado Constitucional de Direito o tributo legitima-se e considera-se como ‘justo’ a partir da aplicação do inteiro sistema de princípios e regras constitucionais, sem qualquer necessidade de se limitar pela igualdade”.⁴⁷

Além disso, em razão de exigências emanadas de partes diversas da Constituição dedicadas ao tratamento de questões econômicas e, principalmente, sociais, observam-se inúmeros casos de diferenciação entre contribuintes. Não raro, a própria tributação é imposta ou afastada visando atingir propósito estatal não arrecadatário ou *extrafiscal*.⁴⁸ Assim, em vista do *telos* constitucional, o Sistema Tributário Nacional acaba sofrendo a influência de forças normativas diversas que muitas vezes confrontam o paradigma da igualdade ou, conforme será estudado, que exigem a compreensão desse princípio em perspectiva muito mais abrangente.

⁴⁵ A repetição da palavra igualdade não é acidental. Teria o viés de garantir, na primeira colocação, a igualdade de todos perante a lei, logo, a aplicação destas de forma igual para todos os cidadãos. Na segunda menção, visaria garantir a igualdade de todos na lei, tratando, assim, da garantia de que os conteúdos normativos criados a partir da Constituição devem buscar a igualdade como premissa. Nesse sentido: ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 351.

⁴⁶ No Estado social moderno, ao qual se filia claramente o Brasil em razão das escolhas constitucionais que fez – embora se possa mitigar a igualdade em favor da retificação de desigualdades – não há, nem pode haver, por desígnios de justiça, pleno afastamento da igualdade entre pessoas. A parametrização da igualdade será tratada mais adiante nesse trabalho.

⁴⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2012, p. 603.

⁴⁸ Paulo de Barros Carvalho define extrafiscalidade como “forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 231).

2. O Sistema Tributário Nacional

Sinteticamente, denomina-se sistema tributário o conjunto articulado de normas destinadas a disciplinar os fluxos de riquezas entre o cidadão e o Estado, bem como a indução de atividades individuais mediante tais fluxos.⁴⁹ Em sua precisão simplificadora, Amílcar de Araújo Falcão o classifica como “o conjunto de tributos existentes em um estado”⁵⁰ esclarecendo que, da conjunção dos tributos, resultam consequências relevantes “pouco importando que tal sistema tenha provindo de uma elaboração racional ou de formação histórica”.⁵¹

As normas que, em conjunto, compõem o sistema tributário brasileiro emanam de diversas fontes. Decorrem basicamente da Constituição; de leis em sentido estrito editadas pelos órgãos legislativos; de atos administrativos de agentes e órgãos; e de decisões proferidas pelo judiciário. A Constituição tem papel primordial na definição da estrutura e do repertório do sistema tributário brasileiro,⁵² razão pela qual o sistema constitucional tributário se destaca como importante núcleo de referência do Sistema Tributário Nacional.

Em obra precursora sobre o tema, Geraldo Ataliba aponta o sistema constitucional tributário como “o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do sistema tributário vigente em determinado país”,⁵³ sendo o sistema constitucional tributário brasileiro o “conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio da relação que as unifica”.⁵⁴

Em análise da Constituição de 1946 – totalmente aderente também à Constituição de 1988 –, o autor destaca o caráter rígido daquele diploma legal que, em matéria tributária

⁴⁹ Trata-se do conceito de sistema objetivo (*objektives System*), ou sistema dos objetos do conhecimento, tal como definido por Canaris em contraposição ao sistema do conhecimento (*das System der Erkenntnisse*), que diz respeito à ordenação do pensamento lógico ou científico com o propósito de compreender a realidade. CANARIS, Claus-Wilhelm. **Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz**: entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts. 2ª ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1983, p. 13.

⁵⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Impostos concorrentes na Constituição de 1946**. Ed. limitada. Rio de Janeiro, 1964, p. 35.

⁵¹ Id., *ibid.*, p. 35.

⁵² Cf. Tércio Sampaio Ferraz, o sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório. A estrutura é o conjunto de regras definidoras das relações entre os diversos elementos do repertório, sendo este o conjunto de regras postas. O ordenamento jurídico como sistema dinâmico consiste na articulação entre ambos para atender às exigências da decidibilidade de conflitos. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994, pp. 174-177.

⁵³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 08.

⁵⁴ Id., *ibid.*, p. 08.

teria sido “particularizada e abundante, não deixando margem – jurídica – para grandes desenvolvimentos e integração pela legislação ordinária e, menos ainda, pelos costumes, pela construção ou outras formas”.⁵⁵

Na ordem constitucional vigente desde 1988, a Constituição possui indiscutível posição de destaque na determinação do Sistema Tributário Nacional. A base desse sistema como objeto deontológico consiste na autorização pelo art. 145 da Constituição para a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria pelos entes da federação.⁵⁶ Sedimenta-se na definição estrita da competência desses entes para instituir tributos específicos, previamente enumerados no texto constitucional. Todavia, é nas limitações constitucionais ao poder de tributar, prescritas em contornos gerais nos arts. 150, 151 e 152, e na abertura para a estruturação de normas gerais mediante lei complementar, pelo art. 146, que a Constituição ganha *status* definitivamente estruturante.

Trata-se de complexa e exaustiva disciplina do assunto manifestada especificamente na forma de (i) garantias individuais dos cidadãos, (ii) especificações e delimitações de alcance e graduação de tributos, (iii) distribuição de competências, (iv) prescrição de imunidades tributárias e (v) definição de limites temporais de eficácia das normas.

Tal estrutura funciona, na visão de Heleno Torres, como sofisticado aparato de promoção de permanente segurança jurídica ou “direito a um verdadeiro ‘princípio do sistema tributário’”, uma vez que a “referência constitucional ao *sistema tributário*, pois, já é expressão de segurança jurídica”, afinal atua “como *norma de proibição* que veda comportamentos normativos ou hermenêuticos contrários ao modelo sistêmico exigido” e “permite a concretização dos princípios do sistema tributário, e da segurança jurídica, em particular, nas suas máximas possibilidades”.⁵⁷

⁵⁵ Id., *ibid.*, p. 15. Em relação à rigidez, destaca o contraste do sistema constitucional tributário brasileiro com os sistemas francês, italiano e norte americano.

⁵⁶ União, Estados, Municípios e Distrito Federal, conforme previsto no art. 1º da Constituição. Em sentido diverso, parte da doutrina afirma que os municípios não são parte essencial da federação. Cf. CASTRO, José Nilo de. **Direito Municipal Positivo**. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 57-58. José Afonso da Silva, embora reconheça que a Constituição de 1988 tenha reconhecido o Município como membro integrante da estrutura federativa brasileira critica tal opção do constituinte por entender que o Município não é essencial ao conceito de federação. SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 474-475.

⁵⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2012, p. 23, grifos do original.

As regras que demarcam essa estrutura são, na maioria das vezes, diretas e objetivas. Visam fixar em termos estritos os contornos da competência concedida a cada ente – *e.g.* compete à União instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros (art. 153, inciso I) –, ou delimitar as características da espécie tributária – *v.g.* as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos (art. 145, § 2º).

Entretanto, o sistema constitucional tributário é composto, também, por normas de textura aberta, dedicadas a orientar a reflexão de quem constrói e de quem opera as normas do sistema, como ocorre na previsão de que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º). Estas normas são a positivação dos princípios que norteiam e orientam o sistema.

A norma individual e concreta que impõe ao cidadão nacional a obrigação de recolher valores ao erário é, de acordo com essa estrutura, construída em sucessivos níveis. Inicia-se na organização institucional do sujeito ativo para criar e cobrar tributos, a qual resulta de normas positivas e negativas dedicadas à definição da competência de tal sujeito; passa pela elaboração, por este agente, de leis que definam como, quando, quanto e quem deverá pagar o tributo; e se encerra no ato efetivo de cobrança ou na homologação do tributo voluntariamente recolhido.

A orientação de sentido decorrente das regras tributárias que marcam esses diversos níveis identifica-se primordialmente com os princípios explícitos ou implícitos no texto constitucional. Tais princípios, identificados “como normas finalísticas, que exigem a delimitação de um estado ideal de coisas a ser buscado por meio de comportamentos necessários a essa realização”,⁵⁸ ou como “linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos”⁵⁹ servem para moldar o entendimento do aplicador do direito, criando uma linha tendencial de construção de normas concretas a partir do texto positivado.

Os princípios constitucionais ora aparecem de forma explícita, com o viés de orientação direta de condutas e, portanto, aptos a proporcionar resultado imediato, ora são produto de raciocínio ou valoração implícita. Esta decorre de autorização do próprio sistema (art. 5º, § 2º da Constituição: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados [...]”), como

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 116-17.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 267.

“normas que resultam de outras ou da harmonização de várias entre si”, nas lições de Ruy Barbosa Nogueira,⁶⁰ e que levam à construção de regras concretas e são reveladas a partir destas.

As limitações constitucionais ao poder de tributar são permeáveis aos princípios constitucionais, sejam eles construídos e direcionados ao sistema constitucional tributário, ou concebidos em outros campos materiais da Constituição, mas que se expandem em direção àquele sistema em decorrência da coesão interna da estrutura constitucional. Tais princípios condicionam a criação formal do Direito, delimitando o processo legislativo e também a sua aplicação, ao pautar o processo interpretativo.

À luz dos apontamentos acima, passa-se a analisar individualmente os elementos objetivos e subjetivos relevantes que orientam a cobrança de tributos. A partir da organização de tais elementos por meio dos princípios e regras estruturantes do sistema tributário será revelado o sistema geral de tributação.

3. Critérios eleitos para informar a incidência

A rigidez do sistema tributário brasileiro, destacada acima, pode ser verificada desde sua concepção essencial, contida na norma constitucional, até a formalização do ato administrativo que impõe o recolhimento do tributo.

Como destacado, as normas que compõem essa estrutura são introduzidas no ordenamento jurídico em sucessivos níveis, mediante prescrições jurídicas de características peculiares. Em contornos amplos, identificam-se as normas que autorizam determinados entes a exigir tributo, ou normas de competência; normas que limitam a atuação desse entes, ou normas garantia; normas que determinam os contornos do tributo a ser exigido, ou normas tipificadoras; normas que definem a comunicação entre sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária, ou normas procedimentais; e normas que delineiam a forma, o conteúdo, a temporalidade e a espacialidade da obrigação tributária, seus sujeitos ativos e passivos, bem como a interpretação e a aplicação do conjunto normativo ora exemplificado, definidas como normas gerais em matéria tributária.

⁶⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965, p. 27.

Sem prejuízo de reflexões acerca das normas de competência, que permeiam inevitavelmente as reflexões a serem desenvolvidas, são de importância fundamental à identificação do regime geral de tributação a compreensão aprofundada das normas tipificadoras, das normas garantia, das normas procedimentais e das normas gerais em matéria tributária. Nos itens que se seguem, passa-se a analisar normas de cada uma dessas esferas visando à identificação dos componentes objetivos e subjetivos do regime geral.

3.1. Normas-garantia: critérios de conformação subjetiva

3.1.1. O princípio da igualdade tributária

Ratificando o princípio da igualdade geral, enunciado no art. 5º, *caput*, da Constituição, e comutando-o para o sistema tributário, o art. 150, inciso II enuncia a igualdade em matéria tributária nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]⁶¹

Observa-se no enunciado transcrito a tentativa de equalização do tratamento dispensado a cada sujeito passivo da norma tributária. Não se trata da equiparação absoluta entre todos os contribuintes, mas da determinação de que se deve buscar tratar aqueles que se encontrem em situação equivalente de maneira igual. A ocupação profissional ou atividade econômica é vedada, de forma expressa, como critério de discriminação.

Embora muitas vezes a igualdade seja distinguida da isonomia, atribuindo-se à primeira a rigidez da vedação absoluta ao tratamento desigual (igualdade formal) e à segunda a flexibilidade de adequação a cada situação específica (igualdade material), entende-se inexistir distinção entre igualdade e isonomia, de modo que aqui serão mencionados um e outro vocábulo sem qualquer diferenciação de conteúdo.

⁶¹ Grifos nossos.

A textura-aberta do conceito de “estar em situação equivalente” apresentada no dispositivo transcrito, essencial para balizar a vedação ao tratamento desigual entre indivíduos, possui vasta zona de penumbra. Primeiramente, cumpre observar que a opção pelo status do contribuinte (“estar em”) no lugar do “ser algo” evidencia a preocupação do legislador constitucional com a não discriminação de indivíduos ou empresas por seus atributos intrínsecos. Em outras palavras, demonstra sutilmente a eleição de um critério de diferenciação dinâmico, diante do qual poderá o contribuinte ser reclassificado de tempos em tempos, proibida a distinção em razão de ocupação profissional ou função.

Mas qual critério dinâmico seria este? A julgar pela natureza e função do sistema tributário, consistente na captura de fatos de conteúdo econômico para a atribuição de efeitos jurídicos,⁶² é possível inferir que o critério de diferenciação entre contribuintes relaciona-se ao *status* econômico destes.

Citando Francisco Campos, para quem a motivação da declaração do princípio da igualdade, nas constituições modernas, é de ordem econômica,⁶³ Regina Helena Costa chega a esse mesmo entendimento. Para a autora, de forma ampla, o princípio da igualdade “atua, hodiernamente, com maior intensidade no campo das atividades econômicas”.⁶⁴

Assim, é possível concluir que o princípio da igualdade tributária trata da vedação ao tratamento diferenciado, pelo legislador tributário e pelo aplicador da norma tributária,⁶⁵ daqueles que estiverem em situação econômica equivalente. É de se destacar que não apenas sobre o dever de pagar que a igualdade possui eficácia. Como afirma Leandro Paulsen, também em relação às obrigações instrumentais é necessária a “colaboração de todos”, garantindo-se, assim, “não apenas a igualdade formal perante a lei, mas também a igualdade na aplicação da lei”. A garantia de igualdade de tratamento dos contribuintes em relação aos deveres acessórios é garantia de funcionamento da tributação sem interferência no âmbito da livre concorrência.⁶⁶

⁶² Nesse sentido, vide NOGUEIRA, 1965, pp. 42-44.

⁶³ CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**. V. II. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956, p. 17.

⁶⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 39.

⁶⁵ Sobre o destinatário do princípio ser tanto o legislador quanto o aplicador da lei, vide COSTA, Regina Helena, op. cit., pp. 38-39. No mesmo sentido SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 217. Sobre o princípio da igualdade tributária servir somente de limite ao legislativo vide JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: SAGA, 1969, p. 117.

⁶⁶ PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 32.

Acerca do conceito de “situação equivalente” entre os contribuintes, a doutrina tributária tem buscado compreender o conceito em coordenação com o princípio da capacidade contributiva, especialmente de seu viés relativo,⁶⁷ que trata da necessidade de dosar a tributação de acordo com a capacidade econômica manifestada pelos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária nos atos ou fatos sobre os quais a norma tributária vem incidir.⁶⁸ Todavia, como será tratado, tal abordagem da igualdade é insuficiente uma vez que, em inúmeros casos, a “situação equivalente” será dilatada em razão de exigências de diferenciação ditadas no programa constitucional.

Não obstante, a reconstrução do princípio da igualdade na doutrina e na jurisprudência é o ponto de partida fundamental para a compreensão dos fenômenos tributários que o confrontam. Em estudo precursor dos critérios de diferenciação entre indivíduos, Dino Jarach afirma que no princípio do século XX doutrina e jurisprudência afirmavam que, em matéria tributária, “igualdade quer dizer igual tratamento em paridade de condições”.⁶⁹

O autor identifica ter havido uma evolução do conceito na jurisprudência argentina a partir do caso “Díaz Vélez c/ Provincia de Buenos Aires (1926)” em que o princípio da igualdade passou a ser tratado como a proibição das exceções e privilégios ou “a proteção, na medida do possível, das desigualdades naturais”.⁷⁰ Posteriormente, a partir do caso “Gaviña c/ Provincia de Buenos Aires (1947)”, a suprema corte argentina teria sedimentado o entendimento de que “em condições iguais de capacidade tributária com respeito a uma mesma classe de riqueza, devem-se aplicar iguais impostos” ou, em outras palavras, que “igualdade tributária quer dizer igualdade em condições iguais de capacidade contributiva”.⁷¹

O autor critica, todavia, outra corrente da suprema corte argentina, identificada no julgamento de inúmeros casos, dentre eles “Nougués Hnos. c/ Provincia de Tucumán

⁶⁷ FARIA, Sylvio Santos. **Problemas jurídicos e econômicos da tributação**. Salvador: Livraria Progresso, 1958, p. 22.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 332. NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, *passim*. COSTA, Regina Helena. *op. cit.*, pp. 28-29 e *passim*.

⁶⁹ JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: SAGA, 1969, pp. 119-120, tradução nossa.

⁷⁰ Id., *ibid.*, p. 121, tradução nossa. O autor enaltece essa concepção como “*un principio que nos hace recordar la filosofía de Adam Smith sobre la armonía de la naturaleza: la mejor forma de legislar es respetar las desigualdades naturales, porque a través del libre desarrollo de la personalidad humana y de sus desigualdades, la sociedad pueda alcanzar su óptimum*” (id., *ibid.*, p. 121).

⁷¹ Id., *ibid.*, pp. 125-126.

(1904)”, que reconhece a existência de impostos de “outra índole” que não fiscais, como “impostos de proteção, fomento etc.”, inclusive com caráter proibitivo, *e.g.* impostos sobre a venda de bebidas, e os autoriza em suposta contradição à vedação das distinções capazes de favorecer ou discriminar indivíduos e atividades.⁷²

As relutância do autor argentino em acolher e tratar tais aspectos “exteriores” da tributação é inquietante.⁷³ A finalidade extrafiscal não é reconhecida conceitualmente de forma expressa por Dino Jarach. A par disso, à luz de tal função normativa, ele afirma que o critério da capacidade contributiva não é objetivo, mas se sujeita à apreciação política do legislador, fundada em seus propósitos e fins e conclui “que os impostos são iguais quando as apreciações político-sociais do legislador coincidem com as do Poder Judiciário e são desiguais quando não coincidem”.⁷⁴

Tais provocações devem ser observadas com parcimônia em seu devido tempo e espaço. No contexto jurídico analisado por Dino Jarach, há evidente ausência de critérios constitucionais a conformar os atos legislativos a valores econômicos e sociais como parâmetro de discriminação de contribuintes. A identificação, pelo autor, da insuficiência da capacidade contributiva como critério de diferenciação, por ser esta carente de parâmetros objetivos, é valorosa por apontar a necessidade de estudo da extrafiscalidade como forma de compreender os limites e o alcance do princípio da igualdade.

Preenchendo parcialmente o vazio identificado por Jarach no cenário brasileiro, Celso Antônio Bandeira de Mello dedicou-se a ordenar os critérios objetivos do princípio da igualdade geral enunciado na Constituição de 1988. Segundo ele, não há dúvidas de que ao se cumprir uma lei, todos os que ela alcança deverão receber tratamento “parificado”, sendo, ademais, “interdito deferir disciplinas diversas para situações equivalentes”.⁷⁵

O mérito do autor dessas assertivas está na derivação da máxima atribuída a Aristóteles de que a igualdade consiste em tratar os iguais igualmente e os desiguais desigualmente mediante a colocação da pergunta: “quem são os iguais e quem são os

⁷² Id., *ibid.*, pp. 127-128.

⁷³ É possível identificar tal pensamento também na doutrina brasileira que defendeu o “purismo” do Direito Tributário em relação aos efeitos produzidos pela tributação, os quais deveriam ser objeto da Economia e não do Direito. ATALIBA, Geraldo. **Elementos do direito tributário**. (notas taquigráficas do Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 22. Em sentido análogo: BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 26.

⁷⁴ JARACH, *op. cit.*, p. 135.

⁷⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 10.

desiguais?”.⁷⁶ Ao responder essa questão, Bandeira de Mello afirma ser necessário indagar, para uma compreensão a contrário senso, “quais são as discriminações juridicamente intoleráveis”,⁷⁷ e apresenta suas conclusões mediante cinco regras-síntese.

A primeira regra consiste na vedação à lei de erigir em critério de diferenciação um traço tão peculiar do sujeito que o singularize no presente e definitivamente de modo absoluto. A lei deve, portanto, buscar ser geral, em oposição à individualização, e com efeitos prospectivos, evitando, de um lado, perseguições e, de outro favoritismos.⁷⁸ Com isso, o enunciado normativo deverá “deixar portas abertas à eventual incidência futura sobre outros destinatários inexistente[s] à época de sua edição [...]”.⁷⁹

A segunda orientação pauta-se na não aceitação de regras que discriminem pessoas ou coisas mediante traço diferencial que não seja inerente a elas, v.g. tempo e espaço. Na visão do autor, a diferenciação entre indivíduos somente em razão de elementos externos – por residirem em determinado local, por exemplo – não é aceitável. Aceita-se, todavia, que em virtude de certas “situações e circunstâncias”, distintas entre si, sejam estabelecidos elementos diferenciais pertinentes⁸⁰ – e.g. em determinada região fronteiriça, é aceitável que soldados sejam remunerados em patamares superiores que aqueles lotados na região central do país. O elemento diferenciador, no caso, não é estar nesse ou naquele espaço geográfico, mas o eventual perigo maior a que se sujeitam os primeiros, em um cenário de invasão, por exemplo, em relação aos segundos.

A terceira regra trata da necessidade de existência de correlação lógica entre o fator eleito como critério de discrimen e a prescrição legal definida em função dele.⁸¹ Segundo Bandeira de Mello, haverá o reconhecimento da juridicidade de uma norma diferenciadora quando for “perceptível a congruência entre a distinção de regimes estabelecida e a desigualdade de situações correspondentes” e recomenda o cotejamento daquilo “que é erigido em critério discriminatório” com “a justificativa racional para, à vista do traço

⁷⁶ Id., *ibid.*, pp. 10-11.

⁷⁷ Id., *ibid.*, p. 11.

⁷⁸ Id., *ibid.*, p. 23.

⁷⁹ Id., *ibid.*, p. 25.

⁸⁰ Id., *ibid.*, p. 25.

⁸¹ Id., *ibid.*, p. 37.

desigualador adotado, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade afirmada”.⁸²

Em exemplo caricato, o autor declara a inadequação de uma dada norma que permitisse a funcionários gordos afastamento remunerado para assistir a congresso religioso e o vedasse aos magros. Conclui pela inadmissibilidade de tal hipotética norma por ausência de correlação entre o elemento de discriminação e os efeitos jurídicos atribuídos a este,⁸³ e conclui, em enunciado síntese, que “a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita”.⁸⁴ Nesse ínterim, o autor destaca, por fim, a mobilidade dos critérios segundo os padrões do tempo e do espaço em que foram estabelecidos com as seguintes palavras:

A correlação lógica a que se aludiu, nem sempre é absoluta, “pura”, a dizer, isenta da penetração de ingredientes próprios das concepções da época, absorvidos na inteligência das coisas. Basta considerar que em determinado momento histórico parecerá perfeitamente lógico vedar às mulheres o acesso a certas funções públicas [por inconveniência de certas condições do sexo feminino com certa atividade ou profissão], e, em outras épocas, pelo contrário, entender-se-á inexistir motivo racionalmente subsistente que convalide a vedação [...], a mesma lei, ora surgirá como ofensiva da isonomia, ora como compatível com o princípio da igualdade.⁸⁵

O quarto preceito de análise estabelecido pelo autor diz respeito à necessidade de haver vínculo entre a correlação lógica exigida na terceira regra, conforme os termos acima, e os interesses constitucionalmente protegidos.⁸⁶ Esta determinação, ao contrário das três regras anteriores cujo suporte de reflexão era eminentemente lógico, tem caráter normativo. Nas palavras de Bandeira de Mello, o princípio da igualdade exige “que o vínculo demonstrável seja constitucionalmente pertinente”, de modo que “a lei não pode atribuir efeitos valorativos, ou depreciativos, a critério especificador, em desconformidade ou contradição com os valores transfundidos no sistema constitucional ou nos padrões ético-sociais acolhidos nesse ordenamento”, e conclui que “sobre existir um nexó lógico, é

⁸² BANDEIRA DE MELLO, 2014, p. 38. No mesmo sentido, Humberto Ávila: “O princípio da igualdade, ele próprio, nada diz quanto aos bens ou aos fins de que se serve a igualdade para diferenciar ou igualar pessoas. [...] fins diversos levam à utilização de critérios distintos, pela singela razão de que alguns critérios são adequados à realização de determinados fins; outros, não.” (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 192-193).

⁸³ BANDEIRA DE MELLO, op. cit., p. 38.

⁸⁴ Id., ibid., p. 39.

⁸⁵ Id., ibid., pp. 39-40.

⁸⁶ Id., ibid., pp. 41.

mister que este retrate concretamente um bem – e não um desvalor – absorvido no sistema normativo constitucional”.⁸⁷

Tal entendimento condiz, especialmente no contexto tributário, com a inquestionável supremacia da Constituição como norma de referência do ordenamento jurídico brasileiro, razão pela qual o entendimento é aqui adotado sem ressalvas. Os propósitos estatais determinados no texto constitucional de modo explícito ou implícito são balizas determinantes de critérios de diferenciação válidos entre contribuintes. Daí porque a utilização da tributação como mecanismo de atingimento das finalidades estatais será analisada em detalhes no terceiro capítulo deste trabalho.

Finalmente, a quinta e última regra preconizada pelo autor trata da vedação à interpretação de norma instituidora de discriminação segundo “distinções, discrímens, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela [norma] de modo claro, ainda que por via implícita”.⁸⁸ Ou seja, o autor entende inadequado o expediente da interpretação extensiva como via de aplicação de critérios de discriminação, asseverando que se a isonomia é o maior dos princípios garantidores, pois

praeter legem, a presunção genérica e absoluta é a da igualdade, porque o texto da Constituição o impõe. [...]. E se este intento [discriminador] não foi professado inequivocamente pela lei, embora de modo implícito, é intolerável, injurídica e inconstitucional qualquer desequiparação que se pretenda fazer.⁸⁹

A profundidade de tratamento ora dada ao estudo de Bandeira de Mello não é fortuita. Como será tratado adiante, na avaliação da regularidade dos critérios eleitos como fundamento de regimes especiais e, especialmente, na verificação da legitimidade destes, os parâmetros estabelecidos por ele serão valiosos mecanismos de teste das prescrições legais estabelecidas. As cinco regras de avaliação detalhadas acima são ponto de partida útil para a análise da medida de equivalência entre contribuintes apta a ensejar o tratamento diferenciado entre eles em consonância com o art. 150, inciso II da Constituição de 1988.

Em reflexão convergente com o modelo destacado acima, mas com foco na igualdade estritamente em matéria tributária, Humberto Ávila assevera que

[...] a aplicação do princípio da igualdade mantém estreita vinculação com as finalidades estatais, já que elas podem funcionar como

⁸⁷ BANDEIRA DE MELLO, 2014, p. 42.

⁸⁸ Id., *ibid.*, pp. 47-48.

⁸⁹ Id., *ibid.*, pp. 45-46.

fundamentos justificadores de um tratamento diferenciado entre os contribuintes. Nesse caso, o princípio da igualdade não é violado, porque somente é vedado o tratamento diferenciado injustificado entre os contribuintes.⁹⁰

Tal conclusão do autor deriva de estudo analítico que elaborou acerca da jurisprudência do STF. Cita como referência o RE n. 203.954-3, de relatoria no Ministro Ilmar Galvão, o qual consagrou, para vetar a equiparação entre a importação de veículos novos e de veículos usados, o entendimento de que “o que o princípio da igualdade veda são as discriminações injustificadas”, assim como a “discriminação desvaliosa ou atentatória ao bem público”.⁹¹

Em referido precedente, o voto do Ministro Celso de Mello apresenta relevante entendimento sobre parâmetros constitucionais de legitimidade para o tratamento diferenciado, *in verbis*:

[...] a diferenciação *novo/usado* em matéria de importação de bens de consumo foi estabelecida com o fim *precípua* de viabilizar a plena realização de objetivo estatal nitidamente qualificado pela nota da *extrafiscalidade*. Na realidade, a desequiparação operada pela norma em causa encontra o seu fundamento *racional* na *necessidade* de o Estado implementar políticas governamentais cuja execução lhe incumbe efetivar nos *estritos* limites de sua competência constitucional.⁹²

De acordo com essa lógica, a função extrafiscal, pautada pelas razões de política governamental que lhe são inerentes, justifica o tratamento desigual sem que haja afronta ao princípio da igualdade.

É importante destacar, todavia, a passividade da posição exarada pelo STF. Este acata todas as formas de diferenciação desde que justificadas em algum parâmetro lógico que encontre respaldo constitucional. Essa postura de aceitação alinha-se com a separação de poderes da federação, incorporando o fato de que as formas de diferenciação positivas devem ser criadas pelo legislativo. Todavia, consiste em simplificação extrema e deletéria do problema, inapta à criação de critérios consistentes de discriminação.

Na doutrina dominante, denominou-se tal postura “doutrina da proibição do arbítrio”.⁹³ Sérgio Vasques identifica a origem dessa orientação jurisprudencial nos

⁹⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 334.

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 203.954/CE, Rel. Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. J. 20/11/1996, DJ 07/02/1997. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 17 jun. 2016.

⁹² Id., *ibid.*, grifos do original.

⁹³ VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008, p. 46. Sobre a evolução da teoria da vedação ao arbítrio (*Willkürverbot*) na jurisprudência

tribunais alemães dos anos sessenta e setenta que, pautados pelos estudos de Gerhard Leibholz, que ali exerceu a função de juiz, criou o entendimento de que estariam vedadas tão somente as fórmulas de diferenciação entre indivíduos carentes de “fundamento jurídico evidente” ou que contrariassem a “representação coletiva da justiça” ou atentassem contra a “natureza das coisas”.⁹⁴

Em decisão muito semelhante ao posicionamento do STF já destacado acima, o *Bundesverfassungsgericht* (Suprema Corte Constitucional da Alemanha) sustentou, em acórdão proferido em 30 de outubro de 1961, recorrentemente citado pela doutrina, que a escolha de uma base de incidência seletiva é legítima se pautada em razões de política econômica, justiça social, conveniência técnica ou mesmo na necessidade financeira do estado.⁹⁵

Apesar de o entendimento favorável à proibição do arbítrio permitir algum controle sobre a atuação criativa do Estado tributante, está muito distante de permitir um parâmetro consistente de discriminação entre contribuintes. Tal insuficiência torna-se crônica diante da expansão da atuação estatal positiva no campo social, demarcada pela ascensão do “Estado Social”.⁹⁶ Nesse contexto, a atuação do poder legislativo derivada do voto democrático, com a aparente legitimidade para infundir no sistema tributário as exigências que bem entender,⁹⁷ criou no judiciário, no Brasil e alhures, o entendimento de que lhe restou a mera tarefa de frear os absurdos.

Outras variações dessa atuação passiva do judiciário ante a atuação do Estado tributante consistem na tese do legislador negativo, em relação às medidas adotadas pelo

alemã, vide HUSTER, Stephan. Gleichheit und Verhältnismässigkeit: Der allgemeine Gleichheitssatz als Eingriffsrecht. *Juristen Zeitung*, 49. J., nr. 11, 1994, p. 541.

⁹⁴ Id., *ibid.*, pp. 46-47. No mesmo sentido, Wenn-Ching Fann destaca que o posicionamento de Leibholz teria dado ao princípio da igualdade uma “fórmula vazia” (*Leerformel*), a qual passou a ser preenchida pelo *Bundesverfassungsgericht* com diversas expressões como justiça (*Gerechtigkeit*), razão (*Vernunft*), natureza das coisas (*Natur der Sache*), objetividade (*Sachlichkeit*) e proibição do arbítrio (*Willkürverbot*). FANN, Wen-Ching. *Die Verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuervergünstigung*. Baden-Baden: Nomos, 2009, p. 66.

⁹⁵ BVerfGE, vol. 13, p. 181. *Apud.* VASQUES, Sérgio. *op. cit.*, p. 48. Em linha com tal raciocínio, José Joaquim Teixeira Ribeiro assevera que os impostos extrafiscais “não têm que obedecer ao princípio da igualdade mas ao da mera conveniência. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. **Os princípios constitucionais da fiscalidade portuguesa**. Coimbra: BFDC, 1966, vol. XLII, p. 236.

⁹⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro, teoria da constituição financeira**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2014, pp. 81-82. Vide também nota 39 *supra*.

⁹⁷ “A doutrina da proibição do arbítrio degenera, afinal, no reconhecimento de que qualquer motivo com racionalidade mínima justifica o tratamento diferenciado dos contribuintes [...]” (VASQUES, Sérgio. *op. cit.*, p. 49).

legislativo, e na discricionariedade do mérito administrativo, no tocante à atuação do executivo.

Na lógica do “legislador negativo”, o STF firmou o entendimento de que decisões proferidas no controle abstrato de constitucionalidade ficariam limitadas a declarar a nulidade de normas (eficácia negativa da decisão), mas sem poder alterar-lhes o conteúdo (eficácia positiva). Ou seja, não caberia ao judiciário substituir a norma faltante por uma mais adequada ou estender a eficácia de uma norma que, violando a igualdade, alijasse certo grupo de contribuintes em favor de outro, para colocar o primeiro grupo em igualdade ao segundo.⁹⁸ A atuação judicial, de acordo com tal entendimento, deve ser binária, ou a norma é ou não é constitucional. Agindo de outra forma, estaria o Poder Judiciário exercendo função legislativa.⁹⁹ O excerto abaixo da decisão proferida no Recurso Extraordinário n. 405579 é exemplificativo dessa postura, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PNEUS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE 40% DO VALOR DEVIDO NAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR MONTADORAS. PEDIDO DE EXTENSÃO A EMPRESA DA ÁREA DE REPOSIÇÃO DE PNEUMÁTICOS POR QUEBRA DA ISONOMIA. [...] Sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica. No caso em exame, a eventual conclusão pela inconstitucionalidade do critério que se entende indevidamente restritivo conduziria à inaplicabilidade integral do benefício fiscal. A extensão do benefício àqueles que não foram expressamente contemplados não poderia ser utilizada para restaurar a igualdade de condições tida por desequilibrada. [...] ¹⁰⁰

Essa postura autolimitada do STF sofre pequena relativização no controle concreto de constitucionalidade. Identificam-se decisões em que a corte “corrige” a inconstitucionalidade de discriminações que concedem privilégios a um certo grupo e não a outro, mediante a declaração de nulidade do critério de discriminação. Sendo nulo tal critério, o privilégio passa a ser concedido a todos os grupos indistintamente. Nesse caso, “a decisão continua sendo negativa, mas possui uma *eficácia positiva direta*”.¹⁰¹

⁹⁸ Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres afirma que “inexiste controle sobre a não incidência tributária, sobre a lei que deveria ser elaborada”. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 343.

⁹⁹ ÁVILA, 2004, p. 340-341.

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 405.579, rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJ. 03/08/2011. No mesmo sentido: RE 213.201, rel. Min. Sepúlveda Pertence. Primeira Turma, DJ. 12/09/1997; RE 167.922, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ. 24.03.1995; RE 166.122, rel. Min. Celso de Mello, Primeira Turma, DJ. 10/03/1995. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 22 jun. 2016.

¹⁰¹ ÁVILA, op. cit., p. 341.

O entendimento pode ser encontrado no Recurso Extraordinário n. 584.313, que reconheceu repercussão geral para afastar a distinção entre servidores públicos civis e militares para o gozo de aumento de 28,86% nos vencimentos concedidos por lei específica. No entendimento sedimentado da corte, em razão da violação ao princípio da igualdade, e por inexistir discriminação constitucional entre servidores civis e militares relativamente a vencimentos, o critério de distinção adotado na lei foi declarado inconstitucional e afastado, outorgando-se a todos os servidores o mencionado aumento.¹⁰²

O entendimento é pontual. Pauta-se exclusivamente na evidente ausência de distinção entre servidores civis e militares na Constituição de 1988 no tocante à remuneração, não podendo ser tomada como uma nova postura do STF. A prova disso é a edição da Súmula Vinculante n. 37, em 16 de outubro de 2014, enunciando que “não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob o fundamento de isonomia”.

O verbete, que, de fato, converte em vinculante o enunciado da Súmula n. 339, de 13 de dezembro de 1963 e, especialmente, os fundamentos dos julgados que levaram à sua edição, comprova o caráter episódico da decisão que conferiu eficácia positiva aos aumentos de vencimentos de funcionários civis.

No julgamento de Reclamação Constitucional relevante à fixação do alcance da Súmula Vinculante n. 37, ficou determinado que se a Lei que conferiu aumento criou distinções entre funções de servidores, conferindo aumento a algumas funções e não a outras, não caberia ao judiciário modificar-lhe o alcance por suposta isonomia. Destaca, todavia, que somente se o tal critério violar parâmetros constitucionais evidentes, *e.g.* a ausência de distinção entre civis e militares, é que a aplicação da isonomia com efeitos positivos é possível. O Relator Luiz Fux colocou a distinção nos seguintes termos:

[...] não se fez presente a concessão de aumento salarial pelo Poder Judiciário, mas a determinação de aplicação da Lei 8.970/2009 de forma uniforme a todos os servidores, diante da impossibilidade de se conceder revisão geral com distinção de índices entre os servidores [...] Em outras palavras, *in casu*, o Poder Judiciário não atuou como legislador positivo, o que é vedado pela Súmula [n. 37], mas, apenas e tão somente determinou a aplicação da lei de forma isonômica. Situação diversa seria

¹⁰² Brasil. Supremo Tribunal Federal. RE 405.579, rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Repercussão Geral. DJ. 21/10/2010. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 23 jun. 2016.

aquela em que, não existindo lei concessiva de revisão, o Judiciário estendesse o reajuste.¹⁰³

Observa-se, portanto, que a jurisprudência do STF não contribui de forma significativa para a identificação de critérios de diferenciação entre indivíduos, seja na seara tributária ou fora dela. Somente diante de violações evidentes ao texto constitucional dispõe-se o STF a deixar de lado a limitada análise sobre os vieses da “igualdade perante a lei”, do “legislador negativo” e da “proibição do arbítrio”.¹⁰⁴

Tal posição de neutralidade cede espaço, todavia, às necessidades da implementação de políticas estatais, como destacado no caso dos veículos importados, analisado acima. Nesse contexto, uma vez existindo um parâmetro distintivo ditado pela extrafiscalidade, e desde que este não seja absurdo ou ilógico, o Poder Judiciário tende a se recolher a fim de não intervir na política tributária adotada, a qual goza de presunção de legitimidade.

Tem-se assim um cenário de anomia. Em situações em que é possível a equiparação entre contribuintes, e sabido que tal equiparação é meramente econômica, o art. 150, inciso II da Constituição pode ser balizado pela capacidade contributiva dos destinatários da incidência, segundo contornos que serão tratados no item abaixo. Nesse âmbito, resta a vedação da distinção *a priori* entre profissões como limite objetivo expresso.

Todavia, o princípio da igualdade não opera sozinho. A confrontação do princípio da igualdade tributária com outros princípios constitucionais – *e.g.* o tratamento tributário favorecido da empresa de pequeno porte (art. 146, inciso III, alínea ‘d’ e art. 170, inciso IX, ambos da Constituição), ou a distinção em razão de condições estruturais do mercado de trabalho (art. 195, § 9º da Constituição) –, coloca em cheque a utilização do princípio da capacidade contributiva como princípio profícuo de diferenciação. Nesse sentido, a postura de neutralidade do STF não contribui para a solução do impasse.

A questão é de suma relevância na atualidade não somente no cenário doméstico. Acerca da realidade europeia, especialmente portuguesa e alemã, Sérgio Vasques indica a paulatina superação da doutrina da proibição do arbítrio como parâmetro de decisão judicial a partir dos anos 1980. A “nova fórmula” de tratamento jurisprudencial indicaria

¹⁰³ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Reclamação Constitucional n. 20864. AgR, rel. min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ. 16/2/2016. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 23 jun. 2016.

¹⁰⁴ Humberto Ávila afirma, nesse contexto, que “a fundamentação das decisões [do STF] baseadas no princípio da igualdade é tão obscura que não permite a construção de limitações precisas ao poder de tributar” (ÁVILA, 2004, p. 343).

que “o princípio da igualdade resulta violado quando a diferença à qual atende o legislador não possua *natureza e peso* suficientes para justificar um tratamento desigual”.¹⁰⁵ É fundamental que o legislador “use um critério minimamente razoável no confronto com a finalidade que prossegue”.¹⁰⁶

O autor destaca, todavia, que a “nova fórmula” não teria trazido resultados muito diferentes da mera proibição do arbítrio já que “não custa ao legislador imaginar mil e um motivos minimamente razoáveis para tratar de modo diferenciado os contribuintes”.¹⁰⁷

Sérgio Vasques chama a atenção para a crescente confrontação da igualdade tributária com as razões da extrafiscalidade e destaca o papel deletério que os desígnios da extrafiscalidade podem impor ao sistema tributário, *in verbis*:

Enquanto não isolemos os critérios de repartição adequados a cada área do sistema tributário e enquanto não lhes reconhecemos um valor superior às razões de ordem extrafiscal que com eles se confrontam, a conformação dos tributos públicos fica entregue às discriminações mais variadas. [...] se a prossecução de objectivos de ordenação social torna hoje indispensável a introdução de distinções entre contribuintes assentes em critérios estranhos ao sistema fiscal e conflitantes com a igualdade tributária, a preservação da justiça material do sistema exige o controlo atento desses desvios, sendo de excluir que a igualdade tributária possa ser sacrificada pela invocação das mais ligeiras razões extrafiscais.¹⁰⁸

Em trabalho dedicado à relativização da igualdade tributária, Stefan Huster apresenta a distinção entre fins internos/justiça de um lado e fins externos/utilidade social, de outro. Os primeiros, relacionados estritamente à arrecadação de receita, visam à justa repartição dos encargos tributários. Por esta razão, utilizam como critério dominante a capacidade contributiva, classificado pelo autor como critério intrassistemático. A finalidade de ordenação social, por sua vez, utiliza-se de normas com finalidade estranha à

¹⁰⁵ VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008, p. 49, grifos do original. O autor cita os seguintes acórdãos do *Bundesverfassungsgericht*: de 7 de outubro de 1980, (*Präklusion I*), BverfGE, vol. 55, 72, pp. 88-93; de 23 de julho de 1981 (*Wasserbeschaffungsverbände*), vol. 58, 68, p. 79; de 23 de janeiro de 1990, (*Arbeitsförderungsgesetz 1981*), vol. 81, 156, p. 205. Sobre a evolução da “*neue Formel*” como mecanismo de controle de conteúdo de normas de desequiparação na jurisprudência alemã, vide HUSTER, Stephan. Gleichheit und Verhältnismässigkeit: Der allgemeine Gleichheitssatz als Eingriffsrecht. *Juristen Zeitung*, 49. J., nr. 11, 1994, p. 542.

¹⁰⁶ VASQUES, 2008, p. 50, grifos do original.

¹⁰⁷ Id., *ibid.*, p. 50.

¹⁰⁸ Id., *ibid.*, pp. 51 e 84.

arrecadação de receita pautando-se, por esta razão, em critérios ditos extrassistemáticos que conformam a tributação a finalidades de outras exigências do ordenamento jurídico.¹⁰⁹

Em síntese, na perspectiva da função fiscal, o sistema constitucional tributário apresenta a equiparação entre os contribuintes como regra, vedando a diferenciação por características intrínsecas e, de modo expreso, proscrevendo a diferenciação segundo a profissão ou atividade econômica desenvolvida por aqueles. A possibilidade de desequiparação entre contribuintes, nesse âmbito, dialoga com a capacidade contributiva.

Todavia, em razão da incidência de outros ditames constitucionais admite-se, especialmente em razão de propósitos extrafiscais, a diferenciação por meio de critérios que deixam de dialogar com a capacidade contributiva. Em vista desse distanciamento, doutrina relevante passou a tratar a tributação extrafiscal como incursões da indução estatal da economia localizadas fora do Direito Tributário. Além do trabalho de Stefan Huster citado acima, José Casalta Nabais entende que “a extrafiscalidade integra, não o direito fiscal, mas sim o direito económico” e, nesse sentido, “o princípio da igualdade fiscal não tem em rigor aplicação”.¹¹⁰ No mesmo sentido, Paul Kirchhof sustenta que a tributação extrafiscal pertence materialmente ao Direito Económico Administrativo e, nesse âmbito, especificamente no que diz respeito às desonerações tributárias, devem estas ser tratadas como subvenções para serem válidas.¹¹¹

A postura não parece a mais adequada. Em verdade, tal entendimento, levado às últimas consequências, terá para a doutrina tributária os mesmos resultados que o não-arbítrio teve para a jurisprudência: a incapacidade de direcionar orientações extrafiscais segundo parâmetros tributários consistentes. Além disso, apesar da extrema riqueza da aproximação das desonerações fiscais ao regime das subvenções, afigura-se este ato muito mais adequado à identificação dos efeitos econômicos da desoneração sobre as finanças públicas que à construção de entendimento útil à consistência interna do sistema tributário.

¹⁰⁹ HUSTER, 1994, 541-549. Para o autor a diferenciação entre indivíduos pode, além de justa, ser útil para o bem da coletividade e para atingir os propósitos estatais. Nesse sentido: “*Ungleichbehandlungen können gerecht sein, und sie können nützlich sein. Sie können den unterschiedlichen relevanten Eigenschaften der Vergleichsperson entsprechen, und sie können das allgemeine Wohl fördern. Sie können den internen Zweck haben, einem Gerechtigkeitsmaßstab zu entsprechen, und sie können externe gesellschaftliche Zwecke verfolgen.*” Destaca, por fim, que a análise da desigualdade se estabelece na zona de conflito entre justiça e utilidade (“*Konflikt von Gerechtigkeit und Nützlichkeit*”). Id., *ibid.*, p. 546, tradução nossa.

¹¹⁰ NABAIS, José Casalta. **Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, pp. 658-659.

¹¹¹ KIRCHHOF, Paul. Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung: Steuer und Wirtschaft. **Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften**. Köln: Schmidt, Vol. 73, 1996, 1, p. 3-11. Esse entendimento é identificado também na doutrina norte-americana das *tax expenditures*, conforme será tratado mais adiante.

Para que haja pleno controle da discriminação sem prejuízo da consistência do Sistema Tributário Nacional, os parâmetros que definem a equivalência entre contribuintes, reclamada pelo art. 150, inciso II da Constituição, devem ser trazidos para o centro do debate. Em outras palavras, sob pena de corrosão da lógica tributária constitucional diante das necessidades econômico-sociais as mais diversas, é mister que a diferenciação de viés extrafiscal seja justificada não apenas mediante critérios constitucionais emanados de outras partes da Constituição. O ingresso de tais orientações normativas na formação de normas tributárias deve ser permitido ou vedado pela chancela do princípio (tributário) da igualdade.

Tendo o STF, até o momento, recuado na tarefa de definição de parâmetros, a sedimentação dos critérios de diferenciação depende da compreensão da igualdade insculpida no art. 150, inciso II da Constituição até os seus limites mais amplos. Para tanto, deve-se buscar na qualificação de outros princípios e postulados constitucionais – *e.g.* razoabilidade, proporcionalidade –, ¹¹² bem como no regramento objetivo de certas condutas – *e.g.* limitações legais das isenções tributárias a nível nacional –, os parâmetros adequados de diferenciação entre contribuintes. Além disso, para a plena formação desse quadro ganham relevo, além dos elementos acima, já suficientemente explorados pela doutrina nacional, a compreensão do princípio da segurança jurídica, conforme relevante doutrina; e do princípio da equivalência, desenvolvido no âmbito da doutrina europeia, ¹¹³ e a avaliação de pertinência de sua aplicação no Direito brasileiro.

Especialmente as reflexões em torno do princípio da equivalência, como será demonstrado mais adiante, permitem salto relevante para a compreensão de outras formas de gradação do princípio da igualdade para além dos feudos da capacidade contributiva.

3.1.2. O princípio da capacidade contributiva

A capacidade contributiva é princípio constitucional que admite a congruência entre conteúdos de sentido econômico e fatos jurídicos tributários, autorizando, em certa medida, a utilização daqueles como condicionantes destes. Segundo tal princípio, a exigência de

¹¹² A esse respeito vide: VASQUES, 2008, pp. 86-87; ÁVILA, 2004, pp. 345-348.

¹¹³ Para uma abordagem ampla do princípio e suas variantes, vide: VASQUES, 2008, pp. 251-411.

tributos (criação e cobrança) deve ser orientada pela capacidade econômica do sujeito passivo.

Partindo das lições de Vicente-Arche-Domingo, Paulo de Barros Carvalho revela a existência do conceito jurídico de capacidade contributiva sob dois figurinos distintos: a capacidade contributiva absoluta e a capacidade contributiva relativa.¹¹⁴ A capacidade contributiva absoluta pode ser compreendida como “o dever (pré-jurídico) de o legislador escolher fatos que exibam conteúdo econômico” como “presunção de que, por participar de fatos economicamente expressivos, as pessoas estejam demonstrando condições de contribuir ao Erário”. Ou seja, somente onde houver manifestação de riqueza poderá haver a incidência de tributo.¹¹⁵

Analisando o princípio da capacidade contributiva postulado na Constituição de 1946, Ruy Barbosa Nogueira asseverava tratar-se do reconhecimento, pela lei suprema, que uma tal lei jurídica tributária tem conteúdo econômico,¹¹⁶ ou que, na seara tributária “os ‘fundamentos econômicos’ não são elementos separáveis da própria lei, mas fazem parte de seu conteúdo normativo”.¹¹⁷ No mesmo sentido, José Artur Lima Gonçalves afirma tratar-se da exigência de que “o fato ou estado eleito como apto a gerar o nascimento da obrigação tributária manifeste um mínimo de riqueza”.¹¹⁸

Como decorrência de tais raciocínios, é possível concluir que a capacidade contributiva é, em seu viés absoluto, sobreprincípio constitucional implícito, inerente ao funcionamento do sistema constitucional tributário, pautado pela captura de elementos da realidade econômica que sinalizem a presença de riqueza para a atribuição de juridicidade.

De outro lado, a capacidade contributiva relativa diz respeito ao limite quantitativo da exação, implicando o dever de quantificação do tributo de acordo com a riqueza do contribuinte. É o principal critério de diferenciação dos contribuintes que, em vista da finalidade da lei impositiva, possibilita a relativização do princípio da igualdade.¹¹⁹ Para Regina Helena Costa, o princípio expressa a “aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa”, de modo que “presente a capacidade

¹¹⁴ CARVALHO, 2004, p. 334. No mesmo sentido, COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade contributiva**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 28.

¹¹⁵ CARVALHO, op. cit., p. 334.

¹¹⁶ NOGUEIRA, 1965, p. 42.

¹¹⁷ Id. *ibid.*, pp. 43-44.

¹¹⁸ LIMA GONÇALVES, José Artur. **Isonomia na norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 63.

¹¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 193.

contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo – apto, pois, a absorver o impacto tributário”.¹²⁰

Em relação à Constituição de 1988, doutrina relevante entende tratar-se a capacidade contributiva de sobreprincípio orientador de todo o sistema tributário que, por ser decorrência do princípio da igualdade (art. 5º, *caput* e art. 150, inciso II da Constituição), sequer precisaria ser enunciado.¹²¹ Tal construção teórica encontra sua origem, em parte, na influência que exerceu a ciência jurídica italiana sobre a doutrina brasileira,¹²² mas também na forma intermitente com que o princípio foi positivado no ordenamento jurídico pátrio.¹²³

Diferentemente do texto constitucional de 1946, que trazia a norma como claro princípio orientador do sistema tributário (“art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”), a Constituição atual, em sua literalidade, positivou o princípio de maneira parcial. Houve direcionamento do princípio, em primeiro plano, ao campo dos impostos. Todavia, foi deixada relevante abertura para a atuação estatal em busca de signos de riqueza do contribuinte, conforme art. 145, § 1º, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, *facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificados, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*¹²⁴

¹²⁰ COSTA, Regina Helena. op. cit., p. 28, grifo do original.

¹²¹ Nesse sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 332, NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, *passim*.

¹²² A adoção do princípio pela Constituição Italiana de 1947 (“art. 53. *Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. [...]*”) teria reforçado a adoção de uma concepção positivista do princípio da igualdade pela doutrina italiana, já introduzida na obra de Griziotti. A tendência se espalhou na doutrina a partir da obra de Emilio Giardina (*Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*). COSTA, 2004, p. 20.

¹²³ As cartas de 1981, 1934 e 1937 trouxeram pouca ou nenhuma referência ao princípio da capacidade contributiva. A Carta de 1946 positivou o princípio de forma clara no art. 202. Após, a Emenda Constitucional n. 18, de 1 de dezembro de 1965, afastou o dispositivo contido na Carta de 1946, tendo permanecido silentes sobre a questão a Carta de 1967 e a Emenda Constitucional n. 1/1969. COSTA, op. cit., pp. 21-22.

¹²⁴ Grifos nossos.

Observa-se que o dispositivo positiva, primeiramente, a modalidade relativa do princípio (os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte). Deixa margem, entretanto, à positivação do princípio em sua acepção mais ampla, especialmente ao direcionar as formas pelas quais a administração tributária poderá identificar as manifestações de riqueza do contribuinte, por meio da avaliação de índices de conteúdo econômico (“[é] facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”).

A expressão “sempre que possível” ao final do dispositivo transcrito alcança apenas o “caráter pessoal” dos impostos. Ou seja, somente este elemento pode ser afastado. Porém, não de forma irrestrita, mas exclusivamente quando a estrutura do tributo for incompatível com a apreensão do caráter pessoal do contribuinte. A observância da capacidade contributiva, todavia, é imperativa. Tal é o entendimento pacificado na jurisprudência do STF, conforme o excerto abaixo:

A interpretação, pois, do que está inscrito no § 1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser esta: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida. *Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva*, mesmo os que não tenham caráter pessoal.¹²⁵

É de se destacar as interpretações doutrinárias de que a capacidade contributiva há de ser observada também em outras espécies tributárias além dos impostos. Defendem que também na cobrança de taxas e contribuições deve-se observar a capacidade econômica do sujeito passivo, sob pena de violência contra o princípio em sua “modalidade relativa”, bem como ao feixe de princípios e valores que levam à capacidade contributiva absoluta, v.g. igualdade, proteção da propriedade e outros.

A constatação acima em contextos práticos é elaborada de forma criativa por Sacha Calmon Navarro Coelho, que compreende a realização do princípio em relação a taxas e contribuições de melhoria pelo viés da “incapacidade contributiva”. Cita o exemplo da isenção da taxa judiciária aos pobres e a redução da contribuição de melhoria em relação a propriedades “humilíssimas” que venham a se valorizar extraordinariamente por conta de uma obra pública relevante. O autor conclui que não seria possível imaginar contribuintes

¹²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 153771, Rel. Min. Carlos Velloso. Relator p/ acórdão Min. Moreira Alves. Tribunal Pleno. J. 20.11.1996. DJ 05.09.1997. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 23 dez. 2014, grifos nossos.

vendendo suas residências para pagar a contribuição, o que revela a atuação do princípio.¹²⁶

O entendimento deve ser recebido com ressalvas. Não se questiona que, em situação limítrofe, como na interessante teorização de Sacha Calmon Navarro Coelho, o princípio manifeste alguma força de incidência. Todavia, nesse cenário, é preferível a identificação da vedação à incidência tributária com o mínimo existencial, corolário do princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III da Constituição) e com a vedação à utilização do tributo com efeito de confisco (Art. 150, inciso IV).

Identificar a aplicação do princípio da capacidade contributiva com os tributos comutativos (taxas e contribuições) pode ser a raiz de inúmeras confusões, uma vez que tais tributos são construídos mediante a imputação do custo da atividade estatal aos indivíduos ou grupos que se beneficiaram desta. É preferível, portanto, dizer que as taxas e contribuições não se orientam na capacidade contributiva dos destinatários, mas que, em situações limite, o princípio aplica-se como baliza à iluminação da aplicação do mínimo existencial e do não confisco.

Vale analisar, por outro lado, a posição de Marco Aurélio Greco acerca da extensão do princípio, ao qual atribui “eficácia positiva” para orientar a incidência tributária. O autor afirma que não se deve confundir a manifestação do princípio com “vicissitudes da dívida tributária”, pois “o fato de o contribuinte ter dificuldade para pagar a dívida não significa que não manifestou capacidade contributiva”.¹²⁷

Tal raciocínio faz sentido no âmbito de tributos que captam manifestações estáticas de capacidade contributiva, tais como tributos incidentes sobre o patrimônio, *e.g.* impostos reais. De fato, não será razoável imaginar a hipótese de alguém se esquivar de pagar o IPTU incidente sobre uma cobertura à beira mar por não ter dinheiro em caixa. Este não é o conceito por detrás do princípio.

No entanto, em relação às manifestações dinâmicas capturadas pela hipótese de incidência, por exemplo saída de mercadorias, a ausência de capacidade de pagamento no momento da concretização da operação tributada, mediante recursos dela decorrentes, pode sim ser considerada como ausência de capacidade contributiva.

¹²⁶ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 88.

¹²⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 320.

Importante destacar que a concepção de Greco insere-se em visão mais ampla da Constituição, bem como do princípio da capacidade contributiva. Dedicando atenção à segunda parte do §1º do art. 145 da Constituição, o autor defende que a tributação deve ser compreendida como mecanismo de viabilização de propósitos sociais manifestados no “programa constitucional”.¹²⁸ Desse modo, onde o legislador tributário visou à coleta de recursos privados por meio da prescrição de incidência sobre fatos econômicos como tributáveis, o princípio serve para exaurir o alcance daquela prescrição. Exemplifica o ponto afirmando que “quando a lei estiver se referindo a compra e venda pode ser que ela não esteja se referindo ao nome ‘compra e venda’, mas ao tipo de manifestação de capacidade contributiva que se dá através da compra e venda”.¹²⁹

Antevendo as críticas que tais afirmações poderiam sofrer, o autor ressalta que não está a defender que tributos possam ser cobrados sem lei ou fora do tipo previsto em lei, mas “apenas afirmando que o princípio ilumina o tipo previsto na lei; que esta será irrigada pela interpretação com os olhos da capacidade contributiva, mas sem que isto signifique atropelar a lei ou o tipo nela previsto”.¹³⁰ Ademais, afirma que o princípio direciona-se tanto ao legislador quanto ao aplicador do direito,¹³¹ como de fato deixa claro o art. 145, § 1º da Constituição.

Como conclusão, Greco afirma que o princípio serve de importante baliza para interpretar a lei ou “iluminar a interpretação”. Atribui, assim, eficácia positiva ao princípio, de modo que, a partir dele, o intérprete pode extrapolar o elemento formal escolhido pela lei como passível de incidência, *e.g.* “negócio jurídico X”, e passar a alcançar a capacidade contributiva que está por detrás daquele elemento, *v.g.* reflexo econômico do “negócio jurídico X”. Retornando ao exemplo da compra e venda, assevera: “uma coisa é interpretar o texto no sentido de que foi alcançado o contrato de compra e venda, mas ao tipo de manifestação de capacidade contributiva que se dá através da compra e venda”.¹³²

Tal compreensão, embora coesa, pode revelar graves armadilhas em desfavor do contribuinte. Com esse olhar, é cada vez menos incomum que os entes tributantes adotem o expediente da “tributação de teses”. No lugar da legalidade e da busca do sentido estrito dos enunciados normativos, autoridades fiscais buscam criativas soluções impositivas

¹²⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 307-316.

¹²⁹ Id., *ibid.*, p. 329.

¹³⁰ Id., *ibid.*, p. 333.

¹³¹ Id., *ibid.*, p. 328.

¹³² Id., *ibid.*, p. 329.

pautadas, antes, na releitura de fenômenos econômicos, que em elementos jurídicos precisos.¹³³ O resultado é a captura de eventos muitas vezes descartados pelo legislador, em verdadeira inovação expansiva do ordenamento.

Diante disso, cumpre destacar que a segunda parte do art. 145, § 1º da Constituição, que autorizaria a “utilização aplicada” da capacidade contributiva pela autoridade fiscal, exige, de forma eloquente, que tal aplicação seja feita “respeitados os direitos individuais e nos termos da lei”.

Nesse contexto, é importante mencionar que o CTN restringe de forma clara uso da analogia (art. 108, § 1º).¹³⁴ Ademais, permite a desconsideração de negócios jurídicos em hipóteses pontuais, como a dissimulação da ocorrência do fato gerador (art. 116, parágrafo único)¹³⁵ e nos casos de dolo, fraude ou simulação (art. 149, VII).¹³⁶ Da leitura de tais disposições constata-se que, ao aplicar o princípio da capacidade contributiva, a autoridade fiscal deve observar a lei (por imposição constitucional) e interpretá-la de forma estrita (por imposição legal).

Vale citar as lições de Marcelo Neves acerca da concretização do texto constitucional pelos órgãos encarregados de fazê-lo. Para o autor, os enunciados construídos por aqueles “devem ser, no mínimo, compatíveis com a conexão de disposições constitucionais”, de modo que “o princípio que se pretende introduzir por atribuição indireta ao conjunto do texto constitucional [*e.g.* capacidade contributiva positiva] não seja um corpo estranho, destrutivo da consistência do sistema jurídico”.¹³⁷

¹³³ Em recente estudo sobre a tributação de coligadas e controladas no exterior, Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano expõem tal faceta da atuação estatal e fazem a eloquente observação de que “o que interessa é atender os interesses do Fisco!” (BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. *Tributação do resultado de coligadas e controladas no exterior*, em face da Lei nº 12.973/2014. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. 18º volume. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 352-378 (353)).

¹³⁴ CTN. “Art. 108. [...] § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

¹³⁵ CTN. “Art. 116. [...] parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

¹³⁶ CTN. “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.”

¹³⁷ NEVES, Marcelo. **Entre hidra e Hércules, princípios e regras constitucionais**. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 93. Trata-se da interpretação sistemática dedicada a não “isolar pequenos vocábulos”, conforme proposto por José Maria Arruda de Andrade. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional*. **Revista fórum de direito financeiro e econômico**, ano 1, n. 1 – março/agosto 2012, pp. 249-268 (265).

A capacidade contributiva com eficácia positiva é, portanto, de existência questionável e, ainda que presente no ordenamento brasileiro, não trata, em nenhuma hipótese, no âmbito da aplicação do Direito, de “licença poética” às autoridades fiscais.

Deve-se avaliar, finalmente, a possibilidade de o controle jurisdicional atender ao princípio da capacidade contributiva relativa afastando, em detrimento da lei, a carga incidente sobre um contribuinte quando aquela se mostrar excessiva. Regina Helena Costa defende essa possibilidade, por entender tratar-se a capacidade contributiva de garantia individual do contribuinte.¹³⁸ Entende que “não se estará, por meio da decisão judicial, outorgando, a alguém, benefício não concedido pela lei a outrem; trata-se, tão somente, de afastar a aplicação da lei tributária diante do reconhecimento de sua inconstitucionalidade no caso concreto”.¹³⁹ A autora ressalta, todavia, ser ilegítimo, na sua opinião, que o juiz module a carga fiscal sobre determinado sujeito “[graduando] a imposição tributária segundo critérios que lhe pareçam razoáveis”.¹⁴⁰

Avaliando-se as duas situações verifica-se que, na opinião de Regina Helena Costa, é possível a aplicação da capacidade contributiva pelo judiciário afastando de lei julgada inconstitucional por atentar contra a capacidade contributiva relativa. Por outro lado, entende defeso ao juiz a aplicação parcial de lei, segundo seu critério e gradação.

Em oposição a esse entendimento, Alfredo Augusto Becker afirma que:

O juiz está juridicamente obrigado a declarar a inconstitucionalidade da lei tributária se o legislador tiver escolhido para composição de sua hipótese de incidência fatos que não são signos presuntivos de renda ou capital acima do indispensável. Entretanto, se a hipótese de incidência atendeu à regra constitucional, por ser uma presunção de renda ou de capital acima do indispensável, então, o juiz não poderá nunca “deixar de aplicar” a lei tributária (não poderá deixar de reconhecer a incidência de regra jurídica tributária), mesmo que aquela presunção não se realize num determinado caso concreto singular.¹⁴¹

Para o autor, aceitar o afastamento da lei tributária em um caso concreto por enxergar nele cobrança em valor excessivo implica “substituir o direito pela moral” e “inverter toda a fenomenologia jurídica, pois, a referida regra jurídica tributária tem

¹³⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 87.

¹³⁹ Id., *ibid.*, p. 87.

¹⁴⁰ Id., *ibid.*, p. 88.

¹⁴¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 2002, p. 489.

estrutura lógica e atuação dinâmica idêntica à da regra jurídica que estabelece presunção *juris et de jure*”.¹⁴²

Verifica-se que Becker aceita a reflexão de um magistrado em torno da capacidade contributiva absoluta, mas entende vedada a apreciação da capacidade contributiva relativa na apreciação do caso concreto. Em suma, para o autor, caberia ao juiz somente a análise de adequação, no plano abstrato, dos aspectos da incidência da lei à captação dos signos de riqueza que fundamentaram a sua criação.

Tal opinião está em desacordo com o art. 145, §1º da Constituição de 1988 que, ao colocar a figura do contribuinte como referência, reporta-se nitidamente à capacidade contributiva relativa. Ademais, uma vez que o sistema processual brasileiro admite o controle de constitucionalidade difuso (art. 948 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015), e elege o livre acesso à justiça como princípio (art. 5º, inciso XXXV, “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”), é aceitável que um juiz avalie a capacidade econômica do contribuinte e afaste a incidência de determinada lei no caso concreto.

Como se observa de todo o exposto, o princípio da capacidade contributiva é de aplicação versátil, não se destinando tão somente à atividade legislativa, mas também à solução de conflitos na esfera judicial, bem como à aplicação das regras tributárias pelas autoridades fiscais. A sua importância no âmbito da construção dos regimes especiais é a de ajudar a compreender o princípio da igualdade.

Serve a capacidade contributiva de importante critério objetivo para avaliação de situações econômicas gerais e individuais, que permite balizar a diferenciação de contribuintes. Todavia, no contexto da extrafiscalidade, a possibilidade de opção por critérios de incidência contrastantes com o princípio da capacidade contributiva, para dar efetividade a outras diretrizes constitucionais, demonstra a insuficiência do princípio para o controle de consistência das normas tributárias diferenciadoras.¹⁴³ É por esse motivo que a avaliação do Princípio da Equivalência será realizada de forma minuciosa no quarto e último capítulo do presente trabalho.

¹⁴² Id., *ibid.*, p. 490.

¹⁴³ LA ROSA, Salvatore. **Egualianza Tributaria ed Esenzioni Fiscali**. Milão: Giuffrè, 1968, p. 34. apud. COSTA, 2012, p. 75.

3.1.3. *Generalidade (não-setorialidade)*

Como orientação geral, a norma tributária decorrente da Constituição de 1988 dirige-se à totalidade dos indivíduos que praticarem atos representativos de capacidade econômica e dotados de conexão com o território brasileiro. As regras-matriz de incidência elegem como sujeitos passivos todos aqueles que praticarem determinado ato, independentemente da atividade a que se dedicam.

Trata-se tal característica da generalidade da norma tributante. Seu significado consiste em afirmar que nas situações em que o legislador não elegeu determinado indivíduo ou grupo como destinatário da norma, consideram-se implicados todos os indivíduos da coletividade. Regina Helena Costa define como *princípio da generalidade da tributação* o princípio “segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributo, estão a ele obrigados, sem distinção”.¹⁴⁴

Há, todavia, situações em que o legislador dedica-se a tratar de forma distinta algum sujeito de direito ou situação de fato em específico. Em regra, quando isso ocorre, tendo em vista ser a generalidade uma premissa geral, e em razão da exigência de igualdade pautada pela situação de equivalência entre contribuintes (art. 150, inciso II), a discriminação não ocorre de forma individual, mas mediante a escolha de certos grupos ou setores. Nesses contextos trata o legislador, sem maiores cuidados, de definir como *setorial* ou *não-setorial* os grupos beneficiados ou prejudicados por determinada medida discriminatória.¹⁴⁵

No plano constitucional, o ADCT lida com essa realidade, destacando-a. Ao implantar o Sistema Tributário Nacional formatado na Constituição de 1988, o legislador constitucional viu-se obrigado a trabalhar com numerosas exceções à tributação-regra do regime anterior. Em sendo a intenção dos entes políticos dar aplicabilidade ao novo regime, prescreveu-se o art. 41 com a seguinte redação:

¹⁴⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 53.

¹⁴⁵ Apenas para citar exemplo desse expediente anterior à Constituição de 1988: art. 17 do Decreto-Lei n. 2.433, de 19 de maio de 1988: “Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, importados ou de fabricação nacional, bem como os acessórios, sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, quando: [...] III - adquiridos por órgãos ou entidades da administração pública, direta e indireta, ou concessionárias de serviços públicos, destinados à: a) *execução de projetos de infra-estrutura na área de transporte, saneamento e telecomunicações*; b) *execução de projetos de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica*, constantes do Plano Nacional de Energia Elétrica”, destacou-se.

Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os *incentivos fiscais de natureza setorial* ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.¹⁴⁶

Resta inerente ao comando desse dispositivo o apreço do constituinte pela *isonomia*, identificada na preocupação de reavaliação dos incentivos de natureza setorial; pela *segurança jurídica* dos destinatários, que possuíam expectativa de manutenção dos regimes vigentes; e pela *legalidade*, ao propor que fossem os Poderes Legislativos os responsáveis pelos atos de reavaliação dos incentivos.

O dispositivo não revelou, porém, o que seria a *natureza setorial* dos incentivos. Coube à doutrina preencher esse conceito. Em relevante discussão sobre a recepção do *crédito-prêmio de IPI* pela Constituição de 1988, a *setorialidade / não-setorialidade* (generalidade) ganhou posição de destaque.

Sendo aquele crédito um benefício àqueles que realizassem a venda de produtos ao exterior, e não tendo havido nenhuma espécie de reavaliação do benefício na vigência da Constituição de 1988, passou-se a discutir qual o critério de distinção de setores para fins da aplicação do art. 41 do ADCT. A questão foi estudada pelos mais destacados tributaristas brasileiros. Paulo de Barros Carvalho, em parecer sobre a controvérsia, posicionou-se favoravelmente a uma compreensão mais estreita de incentivo setorial nos seguintes termos:

Entendo por natureza setorial, por exemplo, o grupo de indústrias farmacêuticas ou alimentícias, ou até mesmo empresas localizadas em áreas específicas que recebam incentivos fiscais próprios, tais como a Zona Franca de Manaus etc.¹⁴⁷

No mesmo sentido, José Souto Maior Borges:

Um incentivo à exportação aplicável direta ou indiretamente a todos os agentes econômicos e a todos os produtos industrializados destinados ao comércio exterior não poderá ser considerado setorial, sem ofensa ao regime constitucional mesmo.¹⁴⁸

Helena Taveira Torres, por sua vez, apresentou a seguinte definição:

¹⁴⁶ Tal dispositivo estabeleceu uma exceção à regra geral do art. 34 §5º do ADCT, que determinou que a legislação anterior compatível com o sistema tributário nacional fundado na Constituição de 1988 seria automaticamente recepcionada.

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Parecer. In: CARVALHO, Paulo de Barros, et. al., **Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres**. Barueri: Manole, 2005, pp. 1-32, 18 e 25.

¹⁴⁸ BORGES, 1980, pp. 53-76 (64 e 72).

Incentivos *setoriais* são aqueles dirigidos a domínios específicos da economia, a partir da clássica diferenciação entre primários, secundários e terciários, vinculados à agricultura, extrativismo, produção ou industrialização de certos produtos ou mesmo prestações de serviços, segundo aqueles selecionados, como turismo, informática, construção civil, hotelaria, pesca, mobiliário, financeiro, naval, cinematográfico, mineração, artesanato, entre outros. São incentivos tipicamente gravados pela ‘especificidade’ portanto.¹⁴⁹

A jurisprudência dos tribunais superiores brasileiros, ao final de longa discussão conceitual e significativas mudanças de entendimento,¹⁵⁰ consolidou-se no sentido de que o crédito-prêmio de IPI estaria extinto desde 05 de outubro de 1990, por entender aplicável o art. 41 do ADCT. Ao largo da discussão de aspectos específicos em torno da higidez do benefício no sistema vigente, repleta de detalhes e até contradições, importa aqui concentrar atenção à definição de *setorialidade* que prevaleceu na decisão final do STF.

O entendimento da corte acerca dessa questão pode ser identificado no voto do Min. Ricardo Lewandowski no julgamento do Recurso Extraordinário n. 577.302,¹⁵¹ *in verbis*:

[...] É que a industrialização de produtos, pressuposto determinante para que se configurem as hipóteses de incidência do IPI, imposto ao qual o crédito-prêmio está, inelutavelmente, vinculado, evidencia o caráter setorial do incentivo. Ademais, como é sabido, a classificação da economia, por setores, pelos especialistas, é realizada conforme a intensidade dos recursos que cada atividade utiliza na cadeia de produção e consumo. São os denominados setores formais da economia. [...] Nesses termos, a produção agrícola e extrativa é tradicionalmente classificada como setor primário, enquanto a industrial enquadra-se no setor secundário. Já o comércio e os serviços compõem o setor terciário. Atualmente, existem autores que mencionam ainda mais um setor, o quaternário, no qual se incluem as atividades que desenvolvem pesquisas de ponta. [...] tal expediente semântico não teria o condão de descaracterizar o caráter setorial do incentivo fiscal em questão, eis que ele, indubitavelmente, beneficiou o segmento da economia que se dedica à venda de produtos manufaturados para o exterior.

Da composição de entendimentos entre a doutrina mencionada supra e o entendimento do STF, extraem-se três definições possíveis de *setorialidade*: (i) aquela orientada pela distinção clássica entre setor primário, secundário e terciário da economia,

¹⁴⁹ TORRES, Heleno Taveira. Parecer. In: CARVALHO, Paulo de Barros, *et. al.*, **Crédito-prêmio de IPI: novos estudos e pareceres**. Barueri: Manole, 2005, pp. 124-197 (183).

¹⁵⁰ Partiu do entendimento de que o benefício se mantinha hígido da ordem constitucional de 1988 (*e.g.* AgRg no REsp 329.254/RS), passando pela conclusão de que ele teria sido extinto em 1983 (*e.g.* RESP 541.239/DF) e culminou com o entendimento de que aquele teria sido extinto em 1990 (EREsp 765.134/SC).

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 577302, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, j. 13/08/2009, DJ. 27/11/2009, Repercussão Geral reconhecida para a questão específica da aplicação do art. 41 do ADCT em relação ao crédito-prêmio de IPI, destacou-se.

decorrente da “intensidade dos recursos que cada atividade utiliza na cadeia de produção e consumo”, conforme as palavras de Ricardo Lewandowski, aqui denominada *teoria tricotômica*; (ii) aquela focada na destinação do produto ou serviço, que permite a simples dicotomia exportador/não exportador criticada por José Souto Maior Borges, ora designada *teoria dicotômica*; e (iii) aquela que trata com maior minúcia as atividades econômicas, identificando, de modo específico, as diversas atuações do sujeito privado com setores individuais, *e.g.* pesca, turismo, indústria automotiva etc., conforme proposta de Paulo de Barros Carvalho e Heleno Taveira Torres, a que ora será denominada *teoria tipificante*.

Embora as três propostas tenham sentido lógico e jurídico possíveis, no âmbito específico da discussão do crédito-prêmio de IPI há que se fazer algumas ressalvas. Primeiramente, deve-se observar que a teoria tricotômica, embora tenha relevante sentido ao se conectar com consagrada diferenciação da ciência econômica, não foi utilizada plenamente para pautar os impostos sobre o consumo. Daí consistir em simplificação imprópria associar a incidência do IPI à atividade industrial. A título de exemplo, vale destacar a equiparação do estabelecimento importador ao estabelecimento industrial (art. 7º, inciso I, da Lei n. 7.798, de 10 de julho de 1989), para fins de incidência desse imposto.

A teoria dicotômica, por sua vez, descarta a atividade econômica como critério e foca na destinação do produto ou serviço. Por essa razão, não se alinha com a concepção de setores da economia inerente à realização de políticas tributárias. Parafraseando o excerto de José Souto Maior Borges citado anteriormente, se uma política é destinada a todos os agentes que vendem para o exterior ou a todos os agentes que venderem no âmbito interno, não faz sentido a classificação de tal política como setorial.

Dessa forma, a teoria tipificante afigura-se a mais adequada para compreender o alcance do crédito-prêmio do IPI. Não obstante, no âmbito da identificação do regime geral de tributação e, mais especificamente, dos regimes especiais, as três definições podem ser valiosas. Não há, nesse contexto, critério único de aferição da setorialidade ou não-setorialidade. Deve-se observar, em cada caso, o grupo de contribuintes ou fatos que o legislador buscou atingir e, caso qualquer dos três tipos de agrupamentos propostos acima seja possível, haverá setorialidade, logo, aproximação ao regime especial. Do contrário, haverá a não-setorialidade, o que aproximará o caso da tributação-regra ou regime geral.

Em regra, pauta-se o legislador na teoria tipificante da setorialidade para a definição de políticas tributárias. Para isso, utiliza-se como referência de eventos e pessoas

que pretende atingir (i) setores da atividade econômica, segundo a CNAE, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística¹⁵² ou (ii) produtos classificados segundo a NCM.¹⁵³

Os critérios aqui expostos serão úteis para as reflexões adiante acerca dos regimes especiais. Em relação à identificação do regime geral basta, por enquanto, compreender que este tem como característica fundamental a definição da incidência de acordo com a não-setorialidade (generalidade), exceto no âmbito da *programaticidade* destacado acima.

3.2. Critérios objetivos

3.2.1. Legalidade e tipicidade

A já destacada rigidez do Sistema Tributário Nacional possui na legalidade um de seus pilares fundamentais. Segundo Heleno Torres “no percurso de positivação do direito constitucional, a ‘lei’ sempre apareceu com o indelével caráter garantístico de uma certeza do direito e de realização de justiça”.¹⁵⁴

Na Constituição de 1988, a legalidade é, como se viu, elemento estrutural da República Federativa do Brasil. Aparece formulada sob as vestes da garantia fundamental

¹⁵² A oficialização do CNAE como instrumento de classificação nos cadastros e registros da administração pública deu-se com o Decreto n. 3.500, de 9 de junho de 2000, da Comissão Nacional De Classificação – Concla –, órgão do poder executivo criado pelo Decreto n. 1.264, de 11 de outubro de 1994. A CNAE é organizada em cinco níveis de classificação: seções, divisões, grupos, classes e subclasses. A título ilustrativo, a pesca de polvos pode ser classificada da seguinte forma: (i) *seção*: A - agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura; (ii) *divisão*: 03 – pesca e aquicultura; (iii) grupo: 03 – pesca; (iv) classe: 0311-6 – pesca em água salgada; (v) subclasse: 0311-6/2 – pesca de moluscos em água salgada.

¹⁵³ Critério de classificação de mercadorias utilizado a partir da adesão do Brasil ao Tratado de Assunção, de 26 de março de 1991, que instituiu o Mercosul (aprovado pelo Congresso Nacional pelo Decreto Legislativo n. 197, de 25 de setembro de 1991 e incorporado ao ordenamento brasileiro pelo Decreto n. 350, de 21 de novembro de 1991). O critério é utilizado desde 1995 no país (vide Decreto n. 1.471, de 27 de abril de 1995) e foi definido como referência para Tabela de Incidência do IPI por força do art. 2º do Decreto n. 3.777, de 23 de março de 2001.

¹⁵⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 67. No mesmo sentido, a Constituição de Massachusetts, celebrada como marco fundamental do constitucionalismo declara a supremacia do governo da lei sobre o governo dos homens, *in verbis*: “[The Government of the Commonwealth] may be a government of laws and not of men”. Acerca da evolução do conceito e da importância histórica da lei, Clèmerson Merlin Clève destaca que a supremacia da lei no controle da atuação estatal ocorre no fim do estado absolutista com a ascensão da burguesia no contexto da Revolução Francesa. A resultante desse processo foi a consagração da legitimidade lei, na definição de Carré de Malberg, como “expressão da vontade geral”. Conforme o autor a visão corrente poderia se traduzir da seguinte forma: “na medida em que a lei era, a um tempo, regra criada pela nação pelos seus representantes (questão de forma) e orientada pela razão (questão de fundo), não poderia atentar contra a justiça ou contra a liberdade” (CLÈVE, Clemerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 46-47).

de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, inciso II). No âmbito da atuação estatal, o princípio é renovado na exigência de cumprimento da estrita legalidade pela administração pública (art. 37, *caput*) e sofre importante derivação nas limitações ao poder de tributar por meio da legalidade em matéria tributária, introduzida pelo art. 150, inciso I, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

Em relevante contribuição acerca do viés plural da legalidade no ordenamento jurídico brasileiro, Heleno Torres identifica três importantes papéis conferidos pela Constituição ao princípio, quais sejam:

i) como princípio da “reserva de lei” formal, quanto às matérias para as quais a Constituição exige lei específica (agregue-se a reserva de *lei complementar*); ii) como princípio “da tipicidade”, ou legalidade material, quanto à tipificação exhaustiva dos critérios materiais (ex. art. 150, I, CF); e iii) como princípio da “vinculatividade”, ou princípio de preeminência [...] a exigir submissão de todos os atos administrativos ao império da vontade legislativa (cf.: art. 37 CF) [...] sob a égide do consentimento expedido pela representação da vontade do povo.¹⁵⁵

No que toca ao alcance material da legalidade, Roque Antônio Carrazza esclarece que “o legislador, ao elaborar a lei, deve, obviamente, obedecer a Constituição”, e arremata afirmando que “aceita-se, atualmente, que a *subordinação à lei* encerra a ideia de *subordinação ao Direito como um todo considerado*, o que leva ao dever de obediência também à Constituição, aos tratados internacionais de que o País é signatário, aos princípios gerais – e assim por diante”.¹⁵⁶

Em relação à legalidade em matéria tributária, Heleno Torres destaca que esta “ocupa as três funções referidas” e que a expressão da tipicidade e da vinculatividade concretizam “o máximo preceito democrático segundo o qual ‘instituir tributo’ é o mesmo que dizer: criar lei contendo todos os elementos imprescindíveis à constituição válida de uma relação tributária”. Ao final de tal reflexão, reconstrói o princípio da legalidade tributária mediante a exigência de que “a norma geral e abstrata expressa sob a forma de lei” deve necessariamente conter “a *hipótese normativa* completa, com seus critérios material, espacial e temporal, bem como os critérios que prescrevem a relação jurídico-

¹⁵⁵ TORRES, Heleno Taveira, 2003, pp. 70-71.

¹⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 282 e nota n. 13, grifos do original.

tributária, com seus elementos indicados amiúde: sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota”, além de “prazo, local e modo de pagamento”.¹⁵⁷

Tal exigência de completude da lei tributária caracteriza o princípio da tipicidade, outro vetor fundamental do Sistema Tributário Nacional. A mesma direção apontada por Heleno Torres e Roque Antônio Carrazza caracteriza tal princípio como a exigência de que “*todos* os elementos essenciais da norma jurídica tributária sejam definidos, com grande precisão, na lei da pessoa política competente”.¹⁵⁸ Segundo Carrazza, a exigência de que a lei defina “com grande riqueza de detalhes, os *tipos tributários*” é decorrência implícita do princípio da legalidade e conclui que “só é típico o fato que se ajusta rigorosamente àquele descrito, com todos os seus elementos, pelo legislador”.¹⁵⁹

Paulo de Barros Carvalho identifica dois momentos distintos na verificação da tipicidade: o momento da positivação e o momento da aplicação. O primeiro é pautado pela “estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional”. O segundo, “como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê”.¹⁶⁰

Em relação ao conceito jurídico de *tipo* tal como adotado nas reflexões acima, cabe o apontamento de importante divergência doutrinária. Em trabalho relevante sobre o assunto, Mizabel Derzi alerta para o fato de que a acepção de tipo ou tipicidade tal como disseminadas no direito tributário decorre de crasso erro de terminologia. Em aprofundado cotejo do conceito na lógica geral e na ciência jurídica, a autora tece as seguintes afirmações:

O conceito de classe é definido em um número limitado e necessário de características. Entretanto, o tipo não é definido, mas apenas descrito, suas características não são indispensáveis, sendo que algumas delas podem faltar. [...] no entanto, como nova metodologia jurídica, em sentido próprio, os tipos são abertos, necessariamente abertos, [...] Quando o direito “fecha” o tipo, o que se dá é a sua cristalização em um conceito de classe. Neste contexto, a expressão “tipo fechado” será uma contradição e uma impropriedade. [...] o pensar tipologicamente, o

¹⁵⁷ TORRES, 2003, pp. 71-72, grifos do original. Em sentido análogo, Paulo de Barros Carvalho afirma que uma das exigências do princípio da legalidade é a de que “na *lei tributária* há que se conter todos os elementos necessários à chamada regra-matriz de incidência” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 302-303).

¹⁵⁸ CARRAZZA, 2015, p. 299.

¹⁵⁹ Id., *ibid.*, pp. 300-301, grifos do original.

¹⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, 2004, p. 305.

tipificar, em sentido técnico, ao contrário do que se supõe não é estabelecer rígidos conceitos de espécies jurídicas [...] essa função compete aos conceitos fechados, determinados e classificatórios.¹⁶¹

Ou seja, o conceito de *tipo* teria se desnaturado no Direito, tornando-se sinônimo de seu exato oposto no campo do pensamento lógico, qual seja, a definição de *conceito fechado*. Segundo a autora, “a tendência classificatória do Direito, exacerbada pela necessidade de segurança jurídica, transformou e tende a transformar tipos em conceitos fechados, classificatórios”.¹⁶² O tipo seria aberto por essência, sendo os “tipos fechados”, como destacado, uma contradição em termos.

Tais lições são valiosas e serão retomadas no segundo capítulo quando será buscado o conteúdo de sentido de *regimes especiais*. Todavia, em relação à redefinição do conceito de *tipo* no âmbito legalidade material, deu-se preferência aqui à corrente majoritária que, conforme se verifica por amostragem das lições de Heleno Torres, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carrazza, tratadas acima, muito já avançou na utilização do conceito de tipicidade fechada. Com isso, adotou-se a postura de Heleno Torres de “tentar salvar o uso já consagrado pela práxis, atribuindo a diferenciação entre tipo aberto e fechado, ao que seja “tipo” ou “especificação conceitual”, respectivamente, [...] pelo tênue fio da facilidade de cognição”.¹⁶³

¹⁶¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988, pp. 37-38 e 48.

¹⁶² Id., *ibid.*, p. 43. Ainda segundo a autora, o erro decorreria da introdução do conceito de tipo nos sistemas ibéricos e latino-americanos como correspondente à palavra alemã *Tatbestand*, a qual, por ter o significado muito mais estreito de *fato gerador abstrato* (hipótese de incidência) teria reduzido indevidamente o conceito de *tipo*. Tal tradução de tipo como sinônimo de *Tatbestand*, segundo a autora, atribui ao termo *tipo* “acepção diversa e contraditória àquela anotada na lógica.” Dessa forma, o tipo deixa de ser uma ordem gradual, aberto, e passa a ser um conceito que guarda a pretensão de exatidão. DERZI, Misabel, *op.*, cit., p. 44. Deve-se destacar que, acerca do conceito lógico de tipo destacado por Misabel Derzi, a consagrada doutrina alemã que sedimentou o uso desse termo o faz mediante o vocábulo *Typus*, esse sim com o abrangente conteúdo reclamado pela professora mineira. LARENZ, **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. Springer: Berlin, Göttingen, Heidelberg, 1960, pp. 460 e ss. e *passim*. Em vista de tal divergência, adota-se aqui a tipicidade como tradução de *Tatbestandmässigkeit*, que passou a gozar, no contexto europeu, do mesmo significado garantístico da *tipicidade* tributária para o Direito brasileiro. DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal** – tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e a margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2015, p. 580. Em razão da importância do vocábulo *Tatbestand* para o pensamento jurídico, é relevante destacar também a distinção ente este e o conceito de *Sachverhalt*. Analisando a distinção na obra de Ernst Beling e de Adolf Reinach, Karl Schuhmann e Barry Smith qualificam *Tatbestand* como parcela da prescrição legal, identificando o termo com a hipóteses de fato (“*als Bestandteil des gesetzlichen Rechtssatzes*”). Por outro lado, identificam *Sachverhalt* como “caso concreto da vida que deve se submeter à incidência (julgamento) da norma jurídica” (“*als den konkreten Lebensfall, der juristisch beurteilt werden soll*”) (SCHUHMANN, Karl; SMITH, Barry. Adolf Reinach: an intellectual biography. In: MULLIGAN, Kevin. **Speech act and Sachverhalt**: Reinach and the Foundations of Realist Phenomenology. Dordrecht: Nijhoff, 1987, p. 10, nota 40).

¹⁶³ TORRES, 2003, p. 62.

Em relação à natureza dos veículos introdutórios, citando as lições de Geraldo Ataliba, Roque Antônio Carrazza qualifica a legalidade como “*princípio da estrita legalidade* em matéria tributária, segundo o qual os tributos só podem ser criados ou aumentados por meio de lei ordinária. Não de medida provisória, nem de lei delegada, nem, muito menos, de regulamento, que a isto obsta o desígnio constitucional”.¹⁶⁴

Em relação às Medidas Provisórias, todavia, Carrazza revê sua posição, com pesar, após a EC n. 32, de 11 de setembro de 2001. Diretamente relacionados à legalidade tributária, destacam-se os §1º, inciso III e § 2º adicionados ao art. 62 da Constituição, o qual trata das medidas provisórias, com o seguinte teor:

Art. 62.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: [...]

III - reservada a lei complementar; [...]

§2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Ou seja, após a EC nº 32/2001, somente fica vedada às Medidas Provisórias a criação de tributos sujeitos à reserva de lei complementar, quais sejam, os empréstimos compulsórios e os impostos da competência residual da União; conforme exigem os arts. 148 e 154, inciso I da Constituição. A criação e a majoração de tributos em geral ficam subentendidas como válidas,¹⁶⁵ exigindo-se somente, no caso de impostos, a conversão em lei até o último dia do exercício em que foram editadas para produzir efeitos no exercício posterior, exceto em relação àqueles previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II.

Não se conformando com o teor da EC n. 32/2001, por entendê-lo atentatório ao princípio da legalidade e, assim, à consistência do Sistema Tributário Nacional, Carrazza tece interessante desabafo, *in verbis*:

Todavia, academicamente continuamos a obtemperar que tal emenda constitucional, na parte atinente às medidas provisórias, afronta o princípio da legalidade, máxime em matéria tributária, e, por via de consequência, autonomia e independência do Poder Legislativo. [...]

¹⁶⁴ CARRAZZA, 2015, p. 310. O Professor ressalta, todavia, que somente “de regra” os tributos devem ser criados ou aumentados por lei ordinária, em vista da necessidade de lei complementar para a criação ou aumento dos empréstimos compulsórios e dos impostos da competência residual da União. Id., *ibid*, p. 311.

¹⁶⁵ Nesse sentido, vide Leandro Paulsen: “As medidas provisórias têm força de lei ordinária (art. 62), de modo que podem dispor sobre todas as matérias sob reserva legal.” PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, pp. 187-188.

*pedimos vênia para, em nome da Ciência Jurídica, manter o que vínhamos sustentando nas edições anteriores. É que – talvez quixotescamente – estamos convencidos de que continua valendo o art. 62, com seu parágrafo único, da CF em sua redação originária. Animamos, neste sentido, o clássico e pur si muove, de Galileu Galilei.*¹⁶⁶

Apesar de enaltecer o princípio, Roque Antônio Carrazza destaca não se tratar de princípio ilimitado. Ressalta, ademais, que pensar em qualquer princípio como ilimitado seria absurdo pois “a competência para a legalidade – como, de resto, toda e qualquer competência –, se implica autorizações, encerra também limitações”.¹⁶⁷

As limitações, segundo o autor, seriam os direitos individuais (igualdade, direito adquirido, livre acesso ao judiciário etc.) a conformar o conteúdo das leis; e a vedação à veiculação de que a lei contenha “*provimentos individuais e concretos*, sob pena de veicular atos administrativos ou sentenças, ferindo, assim, o princípio clássico da tripartição do poder”.¹⁶⁸

Em relação ao viés da legalidade que trata da vinculatividade, ganha posição de destaque o art. 142, parágrafo único, do CTN. Ao determinar que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”, revela que não somente no âmbito da criação de tributos, mas também em sua aplicação, está o agente estatal limitado a cumprir de forma estrita as determinações da lei. O agente responsável pelos atos que preparam a cobrança é servo da lei.¹⁶⁹

Sobre tal dispositivo, Paulo de Barros Carvalho afirma tratar-se de “uma conquista no campo da segurança dos administrados, em face dos poderes do Estado moderno” e destaca que como consequência última daquele que “o exercício da administração tributária encontra-se tolhido, em qualquer de seus movimentos, pela necessidade de aderência total aos termos específicos da lei [...]”.¹⁷⁰

¹⁶⁶ CARRAZZA, 2015, pp. 317-318.

¹⁶⁷ Id., *ibid.*, p. 408.

¹⁶⁸ Id., *ibid.*, pp. 409-410, grifos do original.

¹⁶⁹ Trata-se aqui da lei em sentido estrito, como diploma legal emanado do poder legislativo segundo processo legislativo regular, e dos demais atos que tenham a mesma força, como o Decreto-Lei e a Medida Provisória. Sobre o sentido plurívoco do termo “lei” na Constituição de 1988, vide: CLÈVE, 2008, pp. 58-59. Sobre a definição de lei em sentido estrito no ordenamento brasileiro, o autor afirma que “segundo a tendência universal, a Constituição brasileira não adota um conceito material de lei. O significante lei, em sentido lato, pode ser traduzido como ato, em geral normativo, capaz de inovar, originariamente, a ordem jurídica (ato legislativo). Ou seja, com o sentido de ato dotado de força de lei [capacidade de inovação ativa]” (Id., *ibid.*, pp. 63 e 65).

¹⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 305-306.

No tocante às obrigações instrumentais, é importante citar, ainda, as lições de Leandro Paulsen, para quem nessa seara deve operar o princípio da legalidade geral, *in verbis*:

A criação de outras obrigações ou deveres sujeitam-se à garantia geral da legalidade relativa estampada no art. 5º, II, da Constituição. *É o caso das obrigações acessórias, que devem ser criadas por lei, mas não necessariamente de modo exaustivo*, podendo deixar ao Executivo que as especifique e detalhe.¹⁷¹

Finalmente, com especial relevo para a definição de regimes especiais, vale destacar a rigidez com que o sistema tributário tratou as renúncias de tributação. Se para exigir ou aumentar tributos o art. 150, inciso I prescreve a exigência de lei, para afastar a exigência de tributo o art. 150, § 6º foi ainda mais rígido enquanto ao tratamento da legalidade, *in verbis*:

Art. 150. [...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

O dispositivo ressalta a importância do crédito tributário para o Estado e, de forma mediata, para a sociedade. Da mesma forma que o ente tributante está proibido de exigir pagamento sem que haja determinação legal nesse sentido, está proibido de deixar de exigir tributo, a menos que haja lei específica tratando de tal abstenção. Isto é, sempre que determinado ente tributante exercer sua competência e instituir tributo, somente por meio de lei específica que regule especificamente a renúncia daquela exação é que dito sujeito ativo poderá deixar de exigí-la.

Esse ponto será retomado em maiores detalhes na análise das condicionantes constitucionais dos regimes especiais, nos capítulos terceiro e quarto do presente trabalho, ocasiões em que será delineada a reflexão sobre as limitações constitucionais ao poder (direito) de não tributar.

Assim, os contornos do princípio da legalidade tributária, de forma sintética, podem ser afirmados como a imposição constitucional de que cada passo do Estado tributante

¹⁷¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 187.

deve se dar exclusivamente nos limites definidos em lei.¹⁷² A lei, por sua vez, conforme Roque Carrazza, deve respeitar os contornos definidos pela Constituição, seja para instituir tributo ou para renunciar à sua exigência. Em vista de seus caracteres fundamentais, identifica-se na legalidade triplo viés. A legalidade em sentido formal trata da exigência de promulgação de lei como veículo introdutor ou majorador de tributos no Sistema Tributário Nacional. Em sentido material, a legalidade divide-se em tipicidade, consistente na exigência pormenorizada dos elementos da tributação, e vinculatividade, traduzida como a ausência de margem de discricionariedade da autoridade fiscal.

Pela tipicidade a criação do tributo decorre da elaboração de lei, em sentido formal, pelo legislativo competente, devendo a lei instituidora prever todos os aspectos essenciais do tributo que permitam a exata compreensão do *an debeat* e do *quantum debeat*. Além disso, como expressão máxima da vinculação da administração, a lei deverá conter a forma, o tempo e o conteúdo de cada ato efetivo de lançamento e cobrança. Por fim, no que diz respeito às formas de renúncia fiscal constitucionalmente previstas (subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão), é exigida a elaboração de lei específica regulamentando os detalhes da renúncia.

3.2.2. Rigidez da discriminação constitucional de competências

Conforme já mencionado, a Constituição brasileira é detalhada e abundante no tratamento da competência tributária e na delimitação de seu exercício. Antes de descer em minúcia às disposições que revelam esse fato, vale citar as palavras de Geraldo Ataliba acerca do conteúdo tributário da Constituição de 1946, as quais encontram plena ressonância na disciplina da tributação da Constituição de 1988, *in verbis*:

[...] o constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente, a função regulamentar. Nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foi outorgada ao legislador ordinário. A matéria tributária é exaustivamente tratada pela nossa Constituição, sendo o nosso sistema tributário todo moldado pelo próprio constituinte, que

¹⁷² Em caráter de formulação teórica geral, Dino Jarach ressalta o brocardo “*nullum tributum sine lege*” como princípio fundamental do Estado moderno e o define como “[...] *la existencia de un corpus de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde*”. JARACH, Dino. **El hecho imponible**. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p. 27.

não atribuiu à lei menor possibilidade de criar coisa alguma – se não expressamente prevista – ou mesmo introduzir variações não, prévia e explicitamente, contempladas.¹⁷³

Segundo o autor, as razões históricas que teriam levado a esta conformação seriam, do lado do Estado, a necessidade de garantia de autonomia das pessoas políticas brasileiras, por meio da certeza de criação de fontes privativas de receita, e, do lado dos contribuintes, a prevenção de conflitos de competência aptos a ensejar a pluritributação.¹⁷⁴

Em decorrência dessa escolha do constituinte, designa-se “rígida” a Constituição da República Federativa do Brasil. Esse traço pode ser identificado com maior ou menor intensidade em todas as Constituições brasileiras, ao contrário da experiência de outros países,¹⁷⁵ mas é na Carta de 1988 que tal característica desponta com maior clareza.

Como resultante, o que se tem hoje na Constituição é a autorização específica e detalhada para cada ente federado exercer sua competência e instituir determinados

¹⁷³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 18.

¹⁷⁴ Id., *ibid.*, pp. 108 e ss. Geraldo Ataliba fala em “bitributação”. Todavia, utiliza-se aqui do conceito de pluritributação desenvolvido por Heleno Torres, por expressar com maior amplitude o risco de múltiplas incidências potencialmente resultante dos conflitos de competência entre entes da federação. Este autor conceitua o fenômeno como o “concursos de pretensões impositivas” e destaca que a pluritributação pode ser identificada “tanto no interior de um dado sistema jurídico como externamente”. Destaca, todavia, que “em se tratando de Estado federal, esta compreensão deve ser mitigada [...] [tomando] a conotação de um conflito de competências”. Ressalta que haverá propriamente a pluritributação interna se uma mesma pessoa política estabelecer mais de uma exação sobre um único antecedente normativo e cita como exemplo a hipótese de a União instituir, sobre um mesmo fato econômico o IRPJ e o IOF. Afirma, por fim, que a dupla incidência de um mesmo tributo (v.g. IRPJ) configura o *bis in idem*. TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2ª ed.. São Paulo: RT, 2001, pp. 374 e 375, especialmente notas n. 06 e 08.

¹⁷⁵ Geraldo Ataliba compara a rigidez da Constituição de 1946 à flexibilidade das constituições argentina, alemã, norte-americana, francesa e italiana, as quais teriam conferido um “cheque em branco, a ser preenchido discricionariamente – quase arbitrariamente – pelo legislador ordinário” (ATALIBA, Geraldo, 1968, pp. 31-32). A constituição italiana é a máxima expressão de tal modelo, uma vez que não traz qualquer disposição a respeito da demarcação de competências tributárias. As constituições argentina (art. 4º), norte-americana (art. 8º e 16) e francesa (art. 34), atribuem todo o poder de determinação de impostos à lei: mencionando El *Congreso General*, *La Loi* e *The Congress*, respectivamente. Em linha com tal orientação, a Constituição Portuguesa deixa ao legislador ordinário margem absoluta para a configuração da tributação no Estado unitário português (arts. 101 a 105). Em relação à Constituição da República Federal Alemã, todavia, rechaçando parcialmente a afirmação do autor, identifica-se significativa distribuição de competências entre estados (*Länder*) e “União” (*Bund*) de modo amplo (art. 105). Atribui-se aos primeiros competência, concorrente com a União (art. 105), para instituir impostos (i) especiais sobre o consumo (*Verbrauch-und Aufwandsteuern*) (e.g. imposto sobre o cão, imposto sobre bebidas etc.), sem especificação de conteúdo material, e desde que a União não tenha instituído imposto da mesma natureza e (ii) sobre a aquisição de propriedade imobiliária (*Grunderwerbsteuer – GrESt*), bem como competência exclusiva (art. 106, segunda parte) para instituir (iii) imposto sobre grandes fortunas, (iv) imposto sobre heranças, (v) imposto residual sobre o transporte, (vi) imposto sobre a cerveja e (vii) imposto sobre cassinos. À União, atribui-se competência para a instituição dos seguintes impostos (art. 106, primeira parte): (i) alfandegários, (ii) impostos gerais sobre consumo, (iii) impostos sobre transporte rodoviário de mercadorias, sobre automóvel e meios de transporte motorizados, (iv) imposto sobre transferência capital, câmbio e seguros, (v) contribuição para a equalização profissional de pessoas com deficiência, (vi) imposto suplementar sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas, e (vii) quotizações oriundas de exigências da Comunidade Europeia.

tributos.¹⁷⁶ O art. 145 permite à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. O art. 149, § 1º permite a Estados, Distrito Federal e Municípios instituir contribuições previdenciárias para custeio de seus respectivos quadros de funcionários, analogamente ao regime de previdência dos funcionários da União previsto no art. 40.

Os arts. 148, 149, *caput* e 153 da Constituição atribuem privativamente à União competência para instituir (i) empréstimos compulsórios;¹⁷⁷ (ii) contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas; (iii) impostos sobre (a) importação (II), (b) exportação (IE), (c) renda e proventos de qualquer natureza (IR), (d) produtos industrializados (IPI), (e) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), (f) propriedade territorial rural (ITR);¹⁷⁸ e (g) grandes fortunas. Ainda no campo da competência privativa da União, o art. 154 autoriza a instituição de tributos não previstos no art. 153 – poder este denominado *competência residual* –,¹⁷⁹ bem como a criação de impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, em caso de guerra externa.¹⁸⁰

O regime das contribuições sociais é complementado pelo art. 195 da Constituição, que confere à União competência para instituir contribuições, com a finalidade de financiar a seguridade social, incidentes sobre (i) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço; (ii) a receita ou o faturamento; (iii) o lucro; (iv) as receitas de concursos de prognósticos;¹⁸¹ e (v) as receitas do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.¹⁸²

¹⁷⁶ “Distribuição de competências legislativas” (ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, pp. 119-120).

¹⁷⁷ Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, inciso I); ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (Art. 148, inciso II).

¹⁷⁸ Em relação a esse imposto, admite-se a avocação de competência pelo município em que se localiza o imóvel rural (art. 153, §4º, inciso III).

¹⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 243-245. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, pp. 362 e ss. NAVARRO COELHO, 2006, p. 351.

¹⁸⁰ A competência nesse caso não sofre nenhuma restrição constitucional, podendo a União, inclusive, invadir competência de outros entes da federação.

¹⁸¹ Redação dada pela Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998.

¹⁸² Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003.

O art. 155 atribui aos Estados e ao Distrito Federal o poder de instituir impostos sobre (i) transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); (ii) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e (iii) propriedade de veículos automotores (IPVA).¹⁸³

Finalmente, em relação aos Municípios e também ao Distrito Federal,¹⁸⁴ os arts. 149-A e 156 outorgam competência para instituir (i) contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública; e (ii) impostos sobre (a) propriedade predial e territorial urbana (IPTU), (b) transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI) e (c) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.¹⁸⁵

A rigidez demonstrada pela demarcação estrita de competência é importante baliza operativa do Sistema Tributário Nacional. A legalidade em sentido formal e material é forjada objetivamente segundo parâmetros rígidos, com estreitíssima margem à inovação pelo legislador ordinário. Como consequência de tal opção, não é válido qualquer conteúdo de lei para instituir tributos, mas somente aqueles previamente eleitos pelo legislador constitucional. Em vista de tamanha especificidade, Geraldo Ataliba identifica na rigidez um princípio implícito do sistema constitucional,¹⁸⁶ e afirma que “no sistema brasileiro, reteve o constituinte o poder tributário pleno, deferindo à legislatura somente competências específicas, bem delimitadas, hirtas, circunscritas com precisão e rigidez”.¹⁸⁷ Afigura-se sensato e produtivo atribuir-se à rigidez o status de princípio. Como decorrência deste tratamento, onde houver tributo no Brasil, haverá o controle inafastável da Constituição e de todas as garantias que dela decorrem.¹⁸⁸

¹⁸³ Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993.

¹⁸⁴ O Distrito Federal possui a competência para instituir impostos estaduais, por disposição expressa do art. 155 da Constituição; e também municipais, nos termos do art. 147 da Constituição, *in fine*: “ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.”

¹⁸⁵ Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3/1993.

¹⁸⁶ “A característica da rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro se erige em princípio constitucional implícito, que deve se inscrever ao lado dos demais princípios constitucionais tributários. As repercussões desse princípio, tanto de ordem teórica quanto prática, são as mais extensas e importantes, prorrogando-se a todos os setores da matéria tributária e influenciando na estruturação, exegese e aplicação de todos os institutos financeiros” (ATALIBA, 1968, pp. 37-38).

¹⁸⁷ ATALIBA, Geraldo, 1968, p. 32.

¹⁸⁸ Dialogando e aprimorando este entendimento em emblemático estudo sobre a Segurança Jurídica no ordenamento pátrio, Heleno Torres afirma que “a construção de sistema tributário em bases constitucionais

3.2.3. A regra-matriz de incidência como mínimo deôntico da regra impositiva

Após sobrevoar a demarcação constitucional de competências tributárias, é fundamental à compreensão do regime geral de tributação descer aos alicerces do sistema para analisar a estrutura das normas tributárias. O exercício permitirá identificar os elementos típicos (ou conceitos fechados) escolhidos pelo legislador constitucional para o desenho da tributação no país.¹⁸⁹ Para o melhor aproveitamento dessa proposta, será utilizado o consagrado modelo da *regra-matriz de incidência*, ferramental robusto e coeso estruturado por Paulo de Barros Carvalho para descrever a estrutura da norma tributária.¹⁹⁰

Denomina-se *regra-matriz de incidência* a leitura da regra jurídica impositiva que “organiza o texto bruto do direito positivo” e explica a incidência tributária “num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado”.¹⁹¹ Sua construção é obra do cientista do direito, que busca explicar o fenômeno jurídico mediante a depuração dos elementos essenciais do enunciado normativo analisado.

A obtenção da *regra-matriz* tributária abstrata realiza-se pelo processo de isolamento dos componentes sintáticos da norma tributária. A construção decorre da aplicação da estrutura proposta na obra de Lourival Vilanova que, esclarecendo o caráter prescritivo da linguagem do direito positivo, reduz os textos normativos aos componentes descritor/prescritor, hipótese /tese ou, antecedente/consequente.¹⁹²

tem como fim precípua prover o ordenamento de intensa efetividade e segurança jurídica aos direitos fundamentais, diante da função tributária do Estado. *A estrutura do sistema, organizada a partir de determinações objetivas de competências e classificações de tributos ou de regimes impositivos, por si só, já orienta o hermenêuta para a compreensão da estrutura do sistema tributário a partir do ápice, que é a Constituição*” (TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2012, p. 438, grifos nossos).

¹⁸⁹ Lembrando que a norma é constituída de elementos lógicos que reproduzem em linguagem fatos do mundo fenomenológico, sendo a hipótese fática mera mimese do fato a que ela se refere. Ou, como afirma Heleno Torres, “os fatos concretos (eventos) [...] se prestam como ‘motivos’ para a aplicação do Direito” (TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: RT, 2003, p. 63). Geraldo Ataliba fala em “espelho do fato”, “imagem conceitual do fato” ou “seu desenho” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed., 7ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 58).

¹⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 84-88.

¹⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 146.

¹⁹² VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 91-95 e 106. Sobre a aplicação da teoria no campo específico do Direito Tributário, vide

O descritor da norma, hipótese, ou antecedente, traz a previsão de um fato. É o descritor possível da situação fática do mundo (natural ou social, social juridicizada inclusive), colocado na forma “se ocorrer o fato F”.¹⁹³ No campo tributário, em regra, prevê um fato de conteúdo econômico. A chamada hipótese de incidência tributária reproduz em linguagem fatos do mundo do ser que expressam capacidade contributiva.

O prescritor, tese ou conseqüente prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento previsto na hipótese irá propagar. No âmbito tributário estatui um vínculo obrigacional entre Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, como sujeito passivo.¹⁹⁴ O primeiro fica investido no direito de exigir do segundo uma determinada quantia em dinheiro. O segundo fica incumbido do dever jurídico de prestar aquele objeto. Portanto, a formulação do prescritor da norma emerge com a apresentação de um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).¹⁹⁵

Antecedente e conseqüente são conectados pelo functor deôntico. O dever-ser não reside na hipótese como tal, mas “na ligação que se estabelece entre a proposição hipótese e a proposição tese”, obtido com os operadores “obrigado”, “permitido” e “proibido” entre antecedente e conseqüente, como descreve Paulo de Barros Carvalho.¹⁹⁶

A doutrina sobre a regra-matriz reconhece no descritor (antecedente) da norma e no prescritor (conseqüente) a existência de elementos ou dados identificativos específicos. No descritor da norma tributária, encontram-se (i) um critério material (comportamento de uma pessoa), que seja condicionado (a) no espaço (critério espacial) e (b) no tempo (critério temporal). Já no prescritor, identificam-se (i) um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e (ii) um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).¹⁹⁷

O critério material consiste em um núcleo de expressões formado por um verbo seguido de seu complemento. Tais expressões são indicativas de um comportamento

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, pp. 124-160.

¹⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 84.

¹⁹⁴ Id., *ibid.*, p. 84.

¹⁹⁵ Id., *ibid.*, p. 85.

¹⁹⁶ Com maior detalhamento, CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 342-343.

¹⁹⁷ CARVALHO, 2004, pp. 344-345.

humano, seja por uma ação ou por atividades passivas (ser, estar, permanecer etc.), *e.g.* auferir renda.

O aspecto espacial indica o(s) local(is) em que o fato deve ocorrer para que irradie os efeitos que a norma lhe impõe. Pode referir-se a ponto predeterminado – por exemplo repartições alfandegárias no caso do Imposto de Importação –, ou em intervalos territoriais – por exemplo IPTU sobre imóveis situados em determinado município.

O critério temporal consiste no grupo de indicações que oferece elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e o credor.

O critério pessoal, colhido do prescritor da norma, aponta quem são os sujeitos da relação jurídica tributária. Sujeito ativo, credor, de um lado. Sujeito passivo, devedor, de outro.

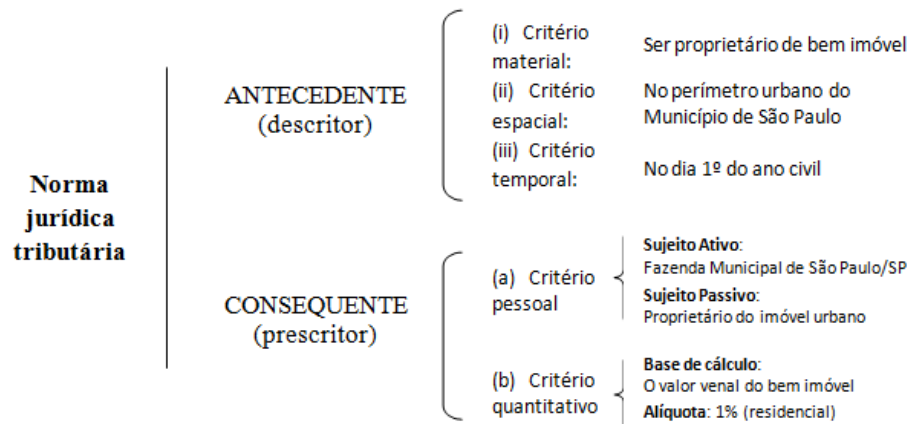
Por fim, o critério quantitativo fala do objeto da prestação que, no caso da *regra-matriz*, consiste na base de cálculo e na alíquota. É nelas que se identificam as referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato para definir o valor a ser pago como tributo.

A base de cálculo é a perspectiva mensurável do aspecto material da *regra-matriz*. É o padrão ou referência para medir um fato tributário ou a intensidade do núcleo factual descrito na norma. A alíquota (et. latim “parte”) consiste na grandeza aritmética (em percentual ou pecúnia) escolhida pelo legislador que, aplicada à base de cálculo define o *quantum debeatur*.

A conjunção desses cinco fatores indicativos permite exhibir de forma completa o núcleo lógico-estrutural da regra-matriz de incidência tributária. O modelo teórico da *regra-matriz* de incidência pode ser esquematizado na forma a seguir, na qual se utilizou, como exemplo a preencher o desenho proposto, a norma que impõe o IPTU em São Paulo/SP:¹⁹⁸

¹⁹⁸ Para identificar o esquema de representação abstrato, sem referência a qualquer tributo, vide CARVALHO, Paulo de Barros, 2004, pp. 344-345.

Figura 1. Regra-matriz de incidência do IPTU do Município de São Paulo/SP



Tal representação equivale a dizer que, em razão do acontecimento do fato previsto na hipótese, a Fazenda Municipal de São Paulo/SP ficou investida, na condição de sujeito ativo, do direito subjetivo público de exigir do proprietário, como sujeito passivo, a importância correspondente a 1% do valor venal do imóvel.

Importa destacar que o modelo da *regra-matriz* de incidência não traz norma individual e concreta que impõe a exação tributária. Trata-se da representação de uma classe de eventos em abstrato, na qual inúmeros eventos em concreto se encaixarão. Ocorrido o encaixe, caberá ao agente responsável realizar a aplicação do Direito, em processo de positivação que culminará na determinação de norma individual e concreta impondo a incidência do tributo.¹⁹⁹

A relevância de tal modelo para a compreensão do regime geral de tributação e, mais adiante, para a identificação dos regimes especiais, decorre de sua capacidade de identificação, de modo simples e uniforme, dos mínimos denominadores da norma impositiva. Com isso, é possível traçar em notação científica rígida os elementos que compõem a incidência padrão e, por outro lado, detalhar em minúcia as alterações que demarcam a exceção inerente aos regimes especiais.

¹⁹⁹ CARVALHO, 2004, pp. 86-87.

3.2.4. Da neutralidade tributária

A terceira e última característica da tributação-regra indicada pela RFB, conforme destacado no início deste capítulo, consiste na neutralidade. A neutralidade da tributação decorre da máxima denominada regra de Edimburgo, materializada no brocardo *leave-them-as-you-find-them rule of taxation* construído pela doutrina econômica liberal. Ou seja, consiste na concepção de que a tributação não deve influenciar, em absoluto, o equilíbrio dos mercados, devendo ser, portanto, neutra em relação ao tráfico econômico.

Em vista da total impossibilidade de que a economia não sofra qualquer influência da tributação, parte da doutrina identifica nessa regra uma utopia, ou objetivo a ser buscado pelo Estado liberal, ainda que jamais seja alcançado.²⁰⁰ A neutralidade serve, portanto, como um mandamento de eficiência ao Estado tributante.

Joachim Lang e Klaus Tipke definem a neutralidade da tributação como a exigência de que “o Direito Tributário permita a realização da neutralidade das decisões e não distorça a opção dos agentes entre formas jurídicas distintas”.²⁰¹

O ingresso da neutralidade como conceito jurídico alinha-se com o Direito de defesa da concorrência.²⁰² Concretiza-se na segurança de que haja igualdade de condições para os agentes privados concorrerem entre si, sendo esse um dos vieses fundamentais do princípio da livre iniciativa. Nas palavras de Eros Roberto Grau: “inúmeros sentidos, de toda sorte, podem ser divisados no princípio [da livre iniciativa], em sua dupla face, ou seja, *enquanto liberdade de comércio e indústria e enquanto liberdade de concorrência*”.²⁰³

No texto da Constituição de 1988, a neutralidade tributária não é indicada como princípio constitucional expreso. Ademais, em vista dos abundantes dispositivos

²⁰⁰ Nesse sentido, BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 141.

²⁰¹ LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. **Steuerrecht**. 18. Auflage. Köln: OVS, 2005, p. 794, tradução nossa.

²⁰² Gilberto Bercovici destaca importante peculiaridade do direito da concorrência no contexto brasileiro ao analisar a Carta Constitucional de 1937 e o Decreto-Lei n. 869, de 18 de novembro de 1938 que trata dos crimes contra a economia popular. Segundo o autor, no Brasil “o direito concorrencial não nasce como consequência do liberalismo econômico, mas como repressão ao abuso do poder econômico, buscando proteger a população em geral e o consumidor, em particular”. BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e constituição dirigente*. In: **Constituição e democracia: estudo em homenagem ao Prof. J. J. Canotilho**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 232.

²⁰³ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 204, grifos nossos.

constitucionais voltados à intervenção econômica ou, em outras palavras, à tributação extrafiscal, não é possível afirmar, sequer, que exista um princípio implícito da neutralidade da tributação.

Em vista disso, há que se fazer relativo esforço exegético para a compreensão do alcance, no sistema constitucional tributário brasileiro, da neutralidade na tributação. Esta deve ser apreendida pela conformação dos princípios da livre concorrência (art. 170, *caput* e inciso IV da Constituição), e da igualdade em matéria tributária (art. 151, inciso II). É nesse sentido que doutrina relevante trata a neutralidade econômica da tributação como uma das derivações do princípio da igualdade.²⁰⁴

Em linha com esse entendimento, Humberto Ávila tece as seguintes considerações:

A neutralidade melhor representa uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência, notadamente no aspecto negativo da atuação estatal. Explica-se. A neutralidade não é diferente da igualdade, mas apenas um aspecto dela [...] quando se analisa a igualdade tendo como referência a atuação estatal, perquire-se o *dever de o ente estatal* respeitar a livre concorrência entre os contribuintes.²⁰⁵

Nesse contexto, o princípio da neutralidade tributária emerge de forma mitigada no ordenamento jurídico brasileiro. Trata da proibição de discriminações entre contribuintes, por parte do Estado, que impliquem distorções na concorrência ou, em outras palavras, consiste na vedação à interferência no regime da concorrência por meio da tributação.

A EC n. 42, de 19 de dezembro de 2013, reforça a identificação de tal princípio implícito ao introduzir o art. 146-A ao texto constitucional com a seguinte redação:

Art. 146-A. A lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Segundo José Luis Ribeiro Brazuna, em estudo específico do dispositivo, este serve de base para uma regra e para um princípio. A primeira consistente na autorização para o estabelecimento de critérios especiais de tributação que sirvam para prevenir desequilíbrios

²⁰⁴ ZILVETI, Fernando. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. **Revista direito tributário atual**. São Paulo, n. 19, 2005, p. 25. Em sentido análogo, Joachim Lang e Klaus Tipke afirmam ser o princípio “uma expressão da imposição tributária uniforme de acordo com a capacidade econômica dos agentes” (LANG, Joachim; TIPKE, Klaus, 2005, p. 794, tradução nossa). Diego Bomfim chama a atenção para o risco de se encarar a neutralidade tributária como um novo nome para o princípio da igualdade “o que tornaria o emprego da expressão absolutamente despidendo e desaconselhável”, de modo a reforçar a necessidade de sua concatenação com o princípio da livre concorrência. BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 87.

²⁰⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 99.

na concorrência. O segundo, o princípio da neutralidade tributária, implicaria em limitação da atividade estatal de cobrança e arrecadação de tributos de modo que esta não crie distúrbios à livre concorrência.²⁰⁶

Observa-se interessante paradoxo: a manifestação mais concreta do princípio da neutralidade tributária no sistema constitucional tributário brasileiro se dá a partir de uma autorização constitucional para a intervenção estatal na economia.

Define-se, portanto, a neutralidade reclamada pela RFB como componente da tributação-regra – e, nesse caso, como característica do regime geral de tributação –, como a não discriminação entre contribuintes segundo critérios que os coloquem em disparidade de forças no âmbito da concorrência econômica. Deve-se destacar que a observância do princípio deve ocorrer tanto no âmbito da obrigação principal quanto das obrigações instrumentais. Não é difícil imaginar contundente obstáculo à atividade econômica de um dado contribuinte por meio da imposição de obrigações de fazer.²⁰⁷

Em relevante reflexão, Diego Bomfim avalia o princípio com repercussões distintas no âmbito da tributação fiscal vis à vis à tributação extrafiscal. Segundo o autor, no âmbito da fiscalidade o princípio deve ser entendido como “um delineador do exercício da competência tributária [...] impondo a realização da neutralidade concorrencial do Estado” que deve “tratar com imparcialidade os agentes econômicos alocados numa mesma situação, não gerando [...] privilégios irrazoados”.²⁰⁸

Na perspectiva extrafiscal, a neutralidade fiscal consiste em “verdadeira regra que impõe a justificação desta [extrafiscalidade], sob pena de flagrante inconstitucionalidade”.²⁰⁹ Ou seja, trata de importante parâmetro de delimitação da discriminação entre contribuintes.

Retornar-se-á ao princípio da neutralidade com maior intensidade mais adiante, quando este será aprofundado, na perspectiva da igualdade e de seus subprincípios, em seu

²⁰⁶ BRAZUNA, José Luis, 2009, p. 145.

²⁰⁷ A Emenda Constitucional n. 87, de 16 de abril de 2015 é exemplo eloquente desse tipo de obstáculo. Ao impor a obrigação de recolher ICMS na modalidade interestadual nas vendas *on-line* para não contribuintes, obrigou todos aqueles que promovem operações desta natureza a manejar a legislação de 27 entes da federação, além de ter de efetivar inscrição estadual em cada estado e no Distrito Federal e ter de lidar com especificidades acessórias de cada uma daquelas. Tais obrigações inviabilizaram a operação de venda *on-line* pelo pequeno comerciante que, em regra, não é capaz de dispor de amplo suporte contábil-fiscal.

²⁰⁸ BOMFIM, Diego, 2015, p. 88.

²⁰⁹ Id., *ibid.*, p. 91.

viés de controle das discriminações entre contribuintes no tratamento dos regimes especiais.

3.2.5. *Telos estatal e Programaticidade*

Já em seu preâmbulo, a Constituição de 1988 afirma-se como instrumento normativo voltado à concretização dos objetivos nacionais de “assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos”.

O art. 3º materializa de forma mais objetiva esse *telos* abstrato, afirmando como objetivos fundamentais da República: (i) construir uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) garantir o desenvolvimento nacional; (iii) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e (iv) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Citando o constitucionalista espanhol Pablo Lucas Verdú, Gilberto Bercovici classifica este dispositivo como *cláusula transformadora* da Constituição, que teria o caráter de explicitar o “contraste entre a realidade social injusta e a necessidade de eliminá-la [...] implicando na obrigação do Estado em promover a transformação da estrutura econômico-social”.²¹⁰

Tais formulações identificam-se com a definição de *Constituição Dirigente*, que Canotilho descreve como documento que contém um “plano” para a alteração da sociedade.²¹¹ No âmbito da classificação das regras que definem tal corpo normativo, é possível afirmar que as disposições que buscam o mencionado propósito transformador, mediante a definição do plano ou programa são denominadas *normas programáticas*.²¹²

²¹⁰ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 244-245.

²¹¹ CANOTILHO, 1994, p. 169.

²¹² Manoel Gonçalves Ferreira Filho afirma ser esse tipo de Constituição “encarecida por juristas de inspiração marxista, como o português Canotilho, que desejam prefigurar na Constituição a implantação progressiva de um Estado socialista, primeiro, comunista, ao final. Exemplo, a Constituição Portuguesa de 1976.” FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 15

Peter Lerche identifica, no contexto alemão, mas deixando claro tratar-se de tendência na maior parte das constituições ocidentais do século XX, a presença de normas dedicadas à “mudança do ambiente” como elemento fundamental da Constituição Dirigente.²¹³ É nessa linha que Luis S. Moncada define Constituição Programática como a Constituição “que encerra o conjunto das normas que visam reagir sobre a ordem econômica de modo a provocar aí certos efeitos, modificando-a e alterando-a em certo sentido preestabelecido”.²¹⁴

José Afonso da Silva define normas programáticas como aquelas resultantes da opção do constituinte por não regular diretamente determinados interesses, mas antes traçar princípios para serem cumpridos pelos órgãos visando à realização dos fins sociais do Estado.²¹⁵ Trata-se, portanto, de claras normas, de estrutura ou de conduta,²¹⁶ orientadas à construção da sociedade por meio da atuação estatal. Outros autores definem normas programáticas como aquelas que “definem objetivos cuja concretização depende de providências situadas *fora* ou *além* do texto constitucional”²¹⁷ ou “que preveem políticas públicas” cuja “aplicabilidade, contudo, depende de outras normas, legislação específica, que a implementem”²¹⁸.

Apesar do relevante poder de orientação do discurso político e das expectativas dos cidadãos que tal teoria oferece, a concepção de *Constituição Dirigente* ou *Programática* foi sendo distorcida no campo da aplicação do Direito, tornando-se a definição, com o passar do tempo, sinônimo de ineficácia concreta das normas que ela continha. Em vista da inexistência de mecanismos de sanção imediatos, norma programática tornou-se sinônimo de norma sem valor concreto.²¹⁹ A construção decorre de um erro: a não distinção entre

²¹³ “Marcas constitucionais que podem ser reduzidas à intenção de mudar o ambiente.” (*Kennzeichen die [einrichten] allgemeinem Zurückführbarkeit auf die Veränderung der Ambiance*) (LERCHE, Peter. **Übermass und Verfassungsrecht**. Goldbach: Keip, 1999. pp. 61-64 e 81, tradução nossa).

²¹⁴ MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Econômico**. 3ª ed., Coimbra, 2000, p. 95.

²¹⁵ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 138.

²¹⁶ Cf. Norberto Bobbio “[...] *si riconosce pure che l’ordinamento giuridico regola la propria produzione di norme giuridiche (per l’appunto le fonti del diritto), si riconosce pure che l’ordinamento giuridico, oltre a regolare il comportamento delle persone, regola anche il modo con cui si devono produrre le regole. Si vuol dire Che l’ordinamento giuridico regola la propria produzione normativa. Abbiamo già visto che vi sono norme di comportamento accanto a norme di struttura*” (BOBBIO, Norberto. **Teoria dell’ordinamento giuridico**. Torino: Giappichelli, 1960, p. 35).

²¹⁷ MENDES; et. al., 2007, p. 21.

²¹⁸ TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 94.

²¹⁹ Cf. BERCOVICI, 2009, p. 248, grifos do original; GRAU, Eros Roberto. **A Constituinte e a Constituição que teremos**. São Paulo: RT, 1985, pp. 44-45 e 50.

aplicabilidade e eficácia da norma.²²⁰ Não é por depender de outra norma ou procedimento que uma prescrição constitucional restará ineficaz.

Ademais, não parece condizente com uma ordem coativa, como é o Direito, que se cogite da existência de normas sem eficácia. André Ramos Tavares afirma, a esse respeito, que “todas as normas constitucionais possuem força normativa, o que implica reconhecê-las, necessariamente, alguma sorte de eficácia, sempre”,²²¹ linha de pensamento à qual este trabalho se filia.

Em diagnóstico preciso, Gilberto Bercovici aponta como causa do fenômeno a adoção acrítica e exagerada da teoria da Constituição Dirigente que criou a falsa concepção de que “a Constituição, por si só, resolve todos os problemas”, deixando-se de lado o Estado e a política que são ignorados quando “justamente por meio da política e do Estado que a Constituição vai ser concretizada”.²²²

No contexto brasileiro atual, todavia, os argumentos contrários à eficácia da norma programática, logo, à efetividade da Constituição Programática, não se sustentam. A existência de mecanismos constitucionais processuais que visam à garantia de aplicabilidade das normas constitucionais, e de seu efetivo manejo, tornam errada tal concepção. Nesse âmbito, destacam-se o mandado de injunção (art. 5º, inciso LXXI da Constituição)²²³ e a possibilidade de ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade por omissão (art. 103, especialmente § 2º, da Constituição)²²⁴.

A jurisprudência recente do STF vem reconhecendo o caráter cogente das normas programáticas. Em precedente contrário ao Município de São Paulo, a corte reconheceu a obrigação deste de matricular crianças de até cinco anos de idade em creches e pré-escolas próximas a suas residências ou ao local de trabalho dos pais. A decisão aplica o art. 208,

²²⁰ A aplicabilidade está no âmbito da vigência da norma, a qual, nas lições de Tércio Sampaio Ferraz Jr., identifica-se com a publicação da norma válida, sendo esta a norma integrada ao sistema (positivada) segundo o processo prescrito para sua produção. A eficácia consiste na aptidão da norma em produzir efeitos. A produção de efeitos decorre de requisitos fáticos, bem como de requisitos de natureza técnico-normativa. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 194-196.

²²¹ TAVARES, 2008, p. 90.

²²² BERCOVICI, 2009, p. 249.

²²³ Art. 5º. [...] LXXI - conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania.

²²⁴ Art. 103. [...] § 2º Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias.

inciso IV da Constituição em seu sentido mais amplo.²²⁵ Acerca do alcance das normas programáticas que derivam do dispositivo, o Ministro Celso de Melo proferiu o seguinte voto:

O caráter programático da regra inscrita no art. 208, IV, da Carta Política – que tem por destinatários todos os entes políticos que compõem, no plano institucional, a organização federativa do Estado brasileiro – impõe o reconhecimento de que as *normas constitucionais veiculadoras de um programa de ação revestem-se de eficácia jurídica e dispõem de caráter cogente*. Ao contrário do que pretende o Município ora recorrente, as normas programáticas vinculam e obrigam os seus destinatários, sob pena de o Poder Público, fraudando justas expectativas nele depositadas pela coletividade, substituir, de maneira ilegítima, o cumprimento de seu impostergável dever, por um gesto irresponsável de infidelidade governamental ao que determina a própria Lei Fundamental do Estado.²²⁶

É por essa razão que entende-se plenamente operacional o conceito de Constituição Programática, o qual foi tomado neste trabalho como sinônimo da Constituição Dirigente concebida por J. J. Canotilho.

Como é de se supor, em vista das já destacadas rigidez e exaustividade da Constituição de 1988 acerca da matéria tributária, o *telos* emanado das disposições programáticas de todos os capítulos da constituição penetra de forma decisiva na formação Sistema Tributário Nacional.

Analisando essa peculiaridade condicionante do sistema tributário, Regina Helena Costa afirma a existência de um princípio implícito denominado *não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação* e esclarece o conteúdo desse princípio nos seguintes termos:

Esse princípio, que se encontra implícito no texto constitucional, é extraído das normas que afirmam que os diversos direitos e liberdades nele contemplados devem conviver harmonicamente com a atividade tributante do Estado. Em outras palavras, se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não

²²⁵ Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: [...] IV - educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade.

²²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 639337 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, j. 23/08/2011, DJe. 14/09/2011. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 06. Ago. 2016, grifos nossos. Em outro importante precedente (RE 592.581), em fase de julgamento em sede de repercussão geral em que se decidirá se o Estado do Rio Grande do Sul tem o dever de reformar estabelecimento prisional melhorando suas condições, Ricardo Lewandowski reafirma o entendimento no sentido de que tais normas são dotadas de “eficácia plena e aplicabilidade imediata”. O desenlace deste caso, especialmente por tratar-se de repercussão geral, será decisivo para a delimitação do alcance das normas programáticas.

pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos.²²⁷

As imunidades tributárias consistem na manifestação concreta desse princípio, o qual, todavia, não se exaure nessa figura desonerativa. As imunidades tratam de normas estabelecidas dentro do Sistema Tributário Nacional que impedem a criação de normas impositivas de tributos relacionadas a bens ou pessoas protegidas ou *imunes*.

A definição de imunidade proposta por Heleno Torres é elucidativa, *in verbis*:

Em termos estritamente normativos, as *imunidades tributárias* são *garantias constitucionais* dirigidas imediatamente à regulação das condutas dos legisladores, que estabelecem a proibição de exercício da competência tributária no âmbito material autorizado pela Constituição, e, em contrapartida, destinadas mediamente aos respectivos beneficiários, atribuindo a estes direito público subjetivo de não tributação sobre os bens do patrimônio, serviços ou situações declarados imunes.²²⁸

Segundo tal orientação doutrinária, portanto, as imunidades emergem no texto constitucional como contornos do poder de tributar, delimitadores da (in)competência tributária dos entes da federação, ainda que não expressas gramaticalmente pela aposição do vocábulo *imune* e suas derivações.²²⁹ Ora são expressos pela vedação à criação de norma tributária relativa a certos bens objetivos, *e.g.* “é vedado [...] instituir impostos sobre [...] livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão” (art. 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição); ora mediante afastamento da incidência em relação a sujeitos específicos, *e.g.* “são *isentas* de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei” (art. 195, § 7º).²³⁰ O conceito jurídico de imunidade é, portanto, construção da doutrina tributária que expressa o conjunto de enunciados constitucionais cujo conteúdo consiste na criação de normas de incompetência.²³¹

²²⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 40.

²²⁸ TORRES, Heleno Taveira. Imunidade tributária e tributos “indiretos”: o caso das entidades de saúde. In: PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Heleno Taveira; SOARES DE MELO, José Eduardo (coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem ao Professor Roque Antônio Carrazza**. v. 1. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 247-308 (251).

²²⁹ Destaca-se que nenhuma norma tributária imunizante da Constituição de 1988 faz uso expresso desse vocábulo ou de suas derivações.

²³⁰ Destacou-se. Como se observa, no caso específico do art. 195, § 7º da Constituição criou-se norma imunizante por meio da aposição imprópria do vocábulo “isenção”.

²³¹ Apenas para citar algumas definições já consagradas, Paulo de Barros Carvalho: “É uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição da República e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”

A demarcação expressa e específica dos assuntos e pessoas que os entes tributantes não podem tributar como marca essencial da imunidade decorre, mais uma vez, da rigidez e da exaustividade do sistema constitucional tributário brasileiro. Não fosse essa a opção do constituinte, emergiria de forma muito mais direta a incapacidade para tributar certos objetos e pessoas, por dedução automática de valores e princípios constitucionais não tributários. Assente com tal entendimento, Regina Helena Costa afirma que a imunidade recíproca, ainda que não prevista expressamente no art. 150, inciso VI, alínea “a”, poderia ser “haurida da conjunção dos princípios federativo e da autonomia municipal”.²³²

Em decorrência desse raciocínio, sustenta-se neste trabalho o entendimento de que o regime geral de tributação é composto também por desígnios programáticos implícitos. Resulta de regras e princípios tributários – dentre os quais se destacam igualdade, neutralidade e progressividade –, bem como de dispositivos que visam à definição de um plano de atuação estatal em relação à sociedade. A orientação para a definição de norma de incidência ou de não incidência tributária é passível de ser extraída tanto das normas tributárias expressas, as quais são abundantes e exaustivas, ou da concretização de normas constitucionais não tributárias orientadoras das atividades econômicas, mediante interpretação prudente e alinhada com os vetores constitucionais dominantes.²³³ Assim, identifica-se no desenho da tributação-regra traços indelévels da intervenção do Estado como decorrência de normas orientadoras do fluxo e das estruturas econômicas.

(CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 371-372); Regina Helena Costa: consista na “exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impositiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação” (COSTA, 2001, pp. 53-54); Hugo de Brito Machado: “Imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 234); Ruy Barbosa Nogueira: “A imunidade é, assim uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: IBDT, 1976, p. 143).

²³² COSTA, 2001, p. 52.

²³³ O entendimento alinha-se com a diretriz de interpretação das imunidades de modo a implementar da forma mais ampla possível o valor por ela privilegiado. MORAES, Bernardo Ribeiro. **Curso de direito tributário**, vol. I, **Sistema tributário da Constituição de 1969**. 1ª ed., 2ª tiragem, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 467. É nesse sentido que José Souto Maior Borges afirma que “as imunidades representam muito mais um problema de direito constitucional do que um problema de direito tributário” (BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 221). Vale reiterar o alerta elaborado por Marcelo Neves acerca da concretização de princípios de que “a atribuição de um princípio de maneira genérica ao texto constitucional não pode ser algo arbitrário, ao sabor do intérprete-aplicador [...]”, sujeita-se a difícil prova de coerência (relacionada à segurança jurídica) e deve garantir que o princípio “que se pretende introduzir por atribuição indireta ao conjunto do texto constitucional não seja um corpo estranho, destrutivo da consistência do sistema jurídico” (NEVES, Marcelo. **Entre hidra e Hércules, princípios e regras constitucionais**. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 93).

Tal característica da tributação-regra é aqui designada *programaticidade*. Resta importante distinguir esta concepção da noção de extrafiscalidade. A esse respeito, vale esclarecer que não se está aqui analisando a possibilidade da atuação do Estado no domínio econômico mediante a tributação, traço essencial da extrafiscalidade. Está-se a constatar que a tributação já nasce condicionada por fatores constitucionais externos, não tributários, que imprimem formato específico ao seu desenho. Trata-se a programaticidade de elemento genético da tributação, identificado tanto na tributação-regra, ora tratada, como na tributação extrafiscal a ser estudada mais adiante no presente trabalho.

3.2.6. Compulsoriedade dos parâmetros de incidência

O fenômeno da tributação identifica-se com a incidência da lei tributária independentemente da vontade do contribuinte, ou apesar desta. O núcleo de referência para tal constatação encontra-se na própria definição de tributo, introduzida pelo art. 3º do CTN, nos seguintes termos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária *compulsória*,²³⁴ em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Acerca do adjetivo *compulsória* destacado no dispositivo, Hugo de Brito Machado ensina que:

[...] a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade. [...] Na prestação tributária a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação.²³⁵

Apesar de a compulsoriedade referir-se, na dicção literal do artigo, à obrigação de pagar o tributo, considerando que tal obrigação dá ensejo a deveres de caráter instrumental que lhe dão suporte – *e.g.* dever de declarar, dever de escriturar²³⁶ –, é possível identificar

²³⁴ Destacou-se.

²³⁵ MACHADO, 2013, pp. 57-58, grifo do original.

²³⁶ Tais obrigações, impostas por meio da legislação tributária, nos termos do art. 96 do CTN, são definidas como *obrigações acessórias* no art. 113, *caput*, do CTN. Parte relevante da doutrina critica a impropriedade da expressão pela ausência de dependência de uma obrigação principal. Cf. NAVARRO COELHO, 2006, pp. 670-671; e pela ausência de conteúdo patrimonial que seria um requisito essencial da obrigação em sentido lato, segundo a teoria geral das obrigações. Cf. CARVALHO, 2004, p. 288. Em sentido oposto, defendendo a

aquela característica não apenas na obrigação de pagar do contribuinte, mas como traço essencial de todos os níveis da relação entre contribuinte e Estado tributante. A possibilidade de imposição de sanções pelo não cumprimento de tais deveres, prescrita pelo art. 113, § 3º do CTN, corrobora tal conclusão.

Não se desconhece, entretanto, a possibilidade de, no tocante ao cumprimento de deveres instrumentais e, muitas vezes, na formatação da obrigação principal, facultar o legislador ao contribuinte mais de uma escolha ante modelos pré-concebidos. A título de exemplo, vale citar o regime de tributação do Imposto de Renda segundo a sistemática do lucro presumido (art. 13, da Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998).²³⁷ Tal situação, marcada pela abertura parcial da tributação à vontade do contribuinte que preencha o requisito de máximo faturamento anual (mediante o modal deôntico “poderá optar”), como será detalhada no próximo capítulo, consiste em manifestação de regime especial de tributação.

Assim, a tributação-regra, seja em relação à obrigação de pagar que lhe serve de núcleo, seja no tocante aos deveres instrumentais que a viabilizam, tem como característica a compulsoriedade. Isso significa dizer que, como regra, a incidência tributária pauta-se na ausência de escolha pelo destinatário da norma quanto à obrigação de pagar, bem como de praticar os atos que viabilizem tal pagamento nos parâmetros definidos na legislação tributária.

4. Da resultante: o regime geral do Sistema Tributário Nacional

À luz do quanto foi exposto nos itens e subitens que compõem o presente capítulo, é possível apresentar, como síntese conclusiva, um conceito de *regime geral de tributação* ou *tributação-regra*.

definição legal, Hugo de Brito Machado afirma que “essa crítica não é procedente. É fruto de uma visão privatista, inteiramente inadmissível em face do Código Tributário Nacional” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 105, p. 127).

²³⁷ Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Diante dos caracteres apresentados, o regime geral emerge como: *sistema de imposição de obrigações tributárias, incidente de forma compulsória e geral (não setorial), construído a partir da Constituição, segundo os contornos rígidos e o programa nela definidos, mediante atividade legislativa competente, e condicionado de forma dominante pelos princípios da igualdade e por todos os seus subprincípios informadores.*

Tal definição tem a forma de um esquema de avaliação, passível de utilização para identificar em hipóteses de incidência tributária diversas, a ocorrência da tributação-regra, ou a sua exceção: o regime especial.

Em vista da rigidez do Sistema Tributário Nacional, marcado pela formatação, já no plano constitucional, de figuras tributárias específicas, identificáveis por suas regras-matriz de incidência, é possível dizer que para cada figura tributária há um, e somente um, regime geral. Ou seja, há o regime geral do Imposto de Renda, do Imposto Sobre Serviços, de cada um dos impostos; há o regime geral das contribuições previdenciárias, das taxas, e assim sucessivamente. Sempre que houver variações da incidência de um determinado tributo, como é o caso do já mencionado imposto de renda sobre o lucro presumido, deve-se analisar qual ou quais aspectos da tributação-regra foram modificados, logo, em que medida o regime analisado pode ser caracterizado como especial.

Em situações limite, é possível identificar a mudança da tributação-regra de tal forma que surja outro regime geral. Este será, no entanto, o novo regime único de tributação de referência.

CAPÍTULO II. IDENTIFICAÇÃO DOS REGIMES ESPECIAIS TRIBUTÁRIOS

Assim como o conceito de *regime geral tributário* ou tributação-regra, analisado até aqui, o objeto de análise do presente capítulo – o *regime especial tributário* – é fruto de construção intelectual, pois não existe como objeto cognoscível fora do Direito Positivo.²³⁸ Assim, o primeiro passo antes de qualquer juízo de valor sobre esse objeto de estudo consiste na sua identificação como conteúdo de sentido dentro do ordenamento jurídico. Somente a partir da identificação de seu significado e da “visualização mental” que este processo permite, serão feitas assertivas científicas sobre tal objeto.

A consagrada distinção entre as abordagens estrutural e funcional do Direito, em que a primeira serve à descrição do ordenamento jurídico e à determinação de “como ele é feito”, enquanto a segunda trata das transformações sociais a que o Direito visa ou na questão de “por que (ou para que) ele é feito”, é aqui reconhecida.²³⁹ Em relação a tais perspectivas metodológicas, adota-se especialmente a análise funcional, uma vez que a disciplina dos regimes especiais, como será demonstrado, está voltada em larga escala para a consecução de finalidades extrínsecas, sociais e econômicas, por meio do Direito.²⁴⁰

Tal opção pode ser claramente identificada na classificação dos tipos de regimes especiais existentes. Sem se descartar a análise estrutural, que serve para identificar e isolar o objeto de estudo, privilegiou-se a finalidade dos regimes instituídos, *e.g.* simplificação da arrecadação, em relação à forma pela qual esses são introduzidos, *e.g.* regimes especiais decorrentes de atos da administração pública.

²³⁸ Veja-se a lição de Lourival Vilanova acerca do Direito como sistema normativo: “O direito é um fato cultural, um de cujos componentes é a linguagem. A linguagem jurídica é o suporte material das formas. [...] As normas estão no mundo do direito positivo, e as descrições de normas no nível do conhecimento jurídico [Ciência-do-Direito]” (VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 64).

²³⁹ “*In parole povere, coloro che si sono dedicati alla teoria generale del diritto si sono preoccupati molto di più di sapere ‘come il diritto sia fatto’ che ‘a che cosa serve’.*” (BOBBIO, Norberto. **Dalla struttura alla funzione**. Nuovi studi di teoria del diritto. Milano: Comunità, 1977, p. 63). Em reflexão análoga, Maccormick enaltece a análise funcional do direito, pautado na premissa de que “[...] *human artefacts and contrivance, including any rules by which people try to live, or get others to live, have to be understood functionally*” (MACCORMICK, Neil. **Institutions of law**. An essay in legal theory. New York: Oxford, 2007, p. 305).

²⁴⁰ Há significativa identificação dos regimes especiais com a realização de propósitos constitucionais, econômico e sociais, por meio da atuação estatal, o que coloca em evidência as normas com “função promocional” (*la funzione promozionale del diritto*), apresentada por Norberto Bobbio como “*l’impegno sempre più diffuso delle tecniche di incoraggiamento in aggiunta a, o in sostituzione di, quelle tradizionali di scoraggiamento*” (BOBBIO, Norberto, op. cit., p. 14).

A metodologia adotada será a mesma do capítulo anterior: a hermenêutica constitucional. Tal se deve (i) ao exaustivo tratamento da Constituição de 1988 sobre o Direito Tributário, pautado na ampla e rígida disciplina das premissas fundamentais desse subsistema jurídico;²⁴¹ (ii) à inclinação garantista da Carta da República e dos influxos de sentido que esta opção irradia a todos os ramos do Direito; e por fim, (iii) pela gama de dispositivos inseridos na Constituição ou criados a partir dela para controle da administração das contas públicas, com decisiva influência sobre os regimes especiais.

Tal construção será feita mediante o pensamento tipológico apresentado por Karl Larenz em sua metodologia da ciência do Direito.²⁴² Com isso, afasta-se da ideia de construção de uma escora semântica ou *conceito rígido* que ancore toda a reflexão acerca dos regimes especiais, mas antes atinge-se uma definição possível dos regimes especiais que contemple, de um lado, a sua formulação semântica a partir da Lei e, de outro, a penetração axiológica em sua construção de sentido normativo pelos operadores do direito, *e.g.* na jurisprudência.

Essa opção condiz com a busca de um modelo constitucional de definição e controle de consistência dos regimes especiais, embora seja, de fato, no plano infraconstitucional, que se encontrem com maior frequência os conteúdos de sentido relacionados a tal instrumento.

Assim, primeiramente serão identificadas as bases estruturais dos regimes especiais, em perspectiva geral de eficácia nacional, decorrente das normas constitucionais estruturantes do Direito Tributário para que, a partir do conteúdo de sentido identificado, sejam colhidos os elementos essenciais de regimes especiais nas normas infraconstitucionais. Por meio desse método será explicitado, ao final desse capítulo, o conceito de *regime especial* no ordenamento jurídico brasileiro.

²⁴¹ Vide item 3.2.2 do presente trabalho. Vale destacar o posicionamento de Geraldo Ataliba a esse respeito: “Com efeito, nenhum outro sistema constitucional tributário do mundo reveste tal característica [rigidez]. Só o sistema brasileiro oferece um quadro sistemático de disciplina da matéria tributária, dotado de rigidez em tão alto grau” (ATALIBA, 1968, p. 22).

²⁴² O autor valoriza o método especialmente por entender que este incorpora e supera a doutrina dos “conceitos gerais e abstratos” (“*abstrakt-allgemeine Begriff*”) da filosofia Hegeliana, bem como o “sistema lógico desses conceitos” (“*logisch System dieser Begriffe*”) de Canaris. LARENZ, **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. Springer: Berlin, Göttingen, Heidelberg, 1960, p. 333, tradução nossa.

1. Dos enunciados ao tipo: parâmetro de definição dos regimes especiais

Preliminarmente é importante destacar o que motiva a identificação de uma definição de regime especial. Como já antecipado, tal postura não guarda nenhuma relação com a tentativa de elaborar uma categoria jurídica nova, ou *conceito geral abstrato* que enalteça os feitos de um trabalho científico tal como a descoberta de um planeta novo imprime a um trabalho físico-astronômico.

A importância de tal raciocínio classificador reside antes em sua relevância para que novas reflexões possam ser feitas no âmbito da doutrina e da jurisprudência, ou na retroalimentação da legislação, de modo a aprimorar a aplicação do Direito. É válido citar nesse contexto as lições de Ruy Barbosa Nogueira:

A utilidade da classificação científica é proveitosa na medida em que serve de instrumento ao estudo, investigação e influência prévia na elaboração da legislação, como contemporânea na sua interpretação e aplicação.²⁴³

Em termos concretos, ao se classificar os regimes especiais dentro do Sistema Tributário Nacional, acredita-se que a orientação de sentido e, especialmente, as consequências jurídicas relacionadas a tal instrumento de política tributária se tornarão previsíveis. Com isso, direciona-se a criação e aplicação dos regimes especiais a um cenário de maior segurança jurídica. O anverso desta moeda consiste no bloqueio ou, de forma mais branda, na modulação das influências políticas e econômicas sobre o sistema tributário.

É evidente que os caminhos possíveis a serem percorridos para o alcance deste desiderato são diversos. A opção pelo pensamento tipológico oriundo da metodologia de Karl Larenz, e não pelo pensamento conceitual,²⁴⁴ tem a vantagem de permitir a coleta de

²⁴³ NOGUEIRA, 1965, p. 98. A reflexão bem se compõe com o consagrado alerta de Rudolf von Jhering acerca da necessidade de que a ciência seja prática, sem se limitar, porém, ao prático (“*Die Wissenschaft darf, um wahrhaft praktisch zu sein, sich nicht auf das Praktische beschränken*”). JHERING, Rudolf von. Die passive Wirkung der Rechte. In. **Jahrbücher für die Dogmatik**. Jena: F. Mauke, 1871, p. 387.

²⁴⁴ É importante frisar que o pensamento tipológico não descarta a formação de conceitos, pelo contrário, o faz a partir da identificação dos elementos observados, mas se afasta daquela forma de pensar por não se pautar na construção de definições rígidas e isoladas (“*Festhalten der isolierten Merkmale*”). LARENZ, 1965, p. 335, tradução nossa. A distinção entre os vocábulos *Vorbild* (modelo) e *Abbild* (imagem), identificando-se o primeiro com o pensamento conceitual e o segundo com o pensamento tipológico é elucidativa.

conteúdos de sentido postos no ordenamento jurídico brasileiro, seu agrupamento e a uniformização dos efeitos jurídicos de inúmeros fenômenos afins. Ademais, uma vez que, dentro deste modelo, a definição de regimes especiais se afasta de um conceito universal e abstrato, possui a vantagem da adaptabilidade a mudanças de orientação legislativa. Por fim, por ser o pensamento tipológico e a construção do sistema jurídico (interno) aberto à penetração dos aspectos valorativos incorporados aos princípios constitucionais, o método ora aplicado ganha, ainda, o mérito de se correlacionar com a dinâmica do sistema tributário constitucional, tal como apresentado nos itens anteriores.

Identifica-se o pensamento tipológico no Direito com a busca das conexões de sentido entre prescrições normativas diversas, aproximando os caracteres semelhantes e afastando os elementos específicos ou particulares, formando-se tipos. O tipo, na concepção de Larenz, estaria situado “a meio do caminho entre o individual, o intuído e o concreto, por um lado, e o conceito abstrato, por outro”, sendo “mais concreto que o conceito”.²⁴⁵

Em trecho esclarecedor sobre esse pensamento, Misabel Derzi afirma que “o conceito de classe é definido em um número limitado e necessário de características”, enquanto “o tipo não é definido, mas apenas descrito, suas características não são indispensáveis, sendo que algumas delas podem faltar. Ele está na imagem geral, na visão ou intuição do total”.²⁴⁶

Importa observar que tal método inverte a lógica classificatória de base aristotélica que parte da definição como conceito abstrato intelectual, ou *essência* da coisa a ser apreendida, e se direciona à formação de gêneros (ou classes) pela coletânea de diferenças identificadas em relação à definição.²⁴⁷ Larenz denomina *sistema externo* (“*äussere System*”) tal método conceitual, ora identificado com o pensamento aristotélico, que deu origem a categorias jurídicas abstratas, tal como se verifica no BGB.²⁴⁸ O autor destaca, todavia, que, na argumentação jurídica, operadores do Direito afastam-se cada vez mais da utilização de conceitos abstratos e usam conceitos *determinados pela função*

²⁴⁵ LARENZ, Karl. **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. 6ª ed. Berlin-Heidelberg: Springer, 1991, p. 463, tradução nossa. E, presume-se, mais abstrato que a figura individual.

²⁴⁶ DERZI, 1988, p. 37.

²⁴⁷ ARISTÓTELES, 1973, pp. 13-14. Acerca do pensamento aristotélico, Mizabel Derzi destaca que o filósofo identifica, em toda espécie de ciência, a abstração e a dedução, de modo que, para aquele, “a ciência procede por abstração, seccionando a realidade, despojando as coisas, que sejam objeto de estudo, dos caracteres que não lhe interessam. Da mesma forma, na ciência, os conhecimentos derivam uns dos outros, em rigorosa sequencia, obtida de maneira apodítica” (DERZI, Misabel, op. cit. p. 35).

²⁴⁸ LARENZ, op. cit., p. 439, tradução nossa.

(“*funktionsbestimmten Begriffen*”) e princípios jurídicos, o que denomina sistema interno (“*innere System*”).²⁴⁹ Como consequência, o Direito cria suas designações próprias que “nem sempre se identificam plenamente com o conceito correspondente de outra ciência”.²⁵⁰

A importância de tal percurso de formação de conceitos²⁵¹ é destacada por Larenz em afirmação reveladora de seu pensamento, *in verbis*:

A lei tem como tarefa agrupar, com clareza, uma grande quantidade de fenômenos da vida, muito diferentes entre si e dotados de alta complexidade, classificá-los mediante notas distintivas de fácil identificação e ordená-los de modo que, *sempre que tais fenômenos sejam idênticos, sejam-lhes atribuídas iguais consequências jurídicas*.²⁵²

Apesar de tal orientação do autor, observa-se que a ciência jurídica de tradição romano-germânica foi historicamente dominada, e ainda é, pela metodologia escolástica dedutiva, tendo nos conceitos abstratos a medida de todo o conhecimento.²⁵³ Esse âmbito é reforçado pela necessidade de segurança jurídica que, segundo Mizabel Derzi, “transformou e tende a transformar tipos em conceitos fechados, classificatórios”.²⁵⁴

Também na tradição da *Common Law*, a oposição ao uso das definições como ponto de partida para o pensamento jurídico orienta relevante vertente do pensamento doutrinário. Critica-se o “agulhão semântico”²⁵⁵ como grave erro de perspectiva da análise jurídica. Nesse sentido, as ideias de H. L. A. Hart encontram ampla aceitação entre juristas daquela tradição.²⁵⁶ Segundo o entendimento de Hart, a construção de definições mediante a busca de palavras ou grupos de palavras que possam substituir outras, “aproximando

²⁴⁹ LARENZ, 1991, p. 439, tradução nossa.

²⁵⁰ Id., *ibid.*, p. 440, tradução nossa. A título de exemplo o autor destaca a classificação de uma *bactéria* pelo direito em confrontação à sua aceção zoológica: “*Aus dem Sinn und dem Zweck der gesetzlichen Regelung wird gefolgert, dass zum Beispiel Bakterien nicht als "Tiere" im Sinne des juristischen Begriffs anzusehen sind, wie immer sie auch zoologisch einzuordnen sein mogen. Dasselbe gilt für die Bildung nachgeordneter Begriffe.*” (id., *ibid.*, p. 440).

²⁵¹ O conceito revela-se, segundo as lições de Alaôr Caffé Alves, “dialeticamente, como uma identidade (de sentido) na diversidade (de situações); uma permanência (identidade) de sentido frente a um fluxo empírico de coisas e processos desdobráveis no tempo e no espaço” (ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica pensamento formal e argumentação**. São Paulo: Edipro, 2000, p. 28).

²⁵² LARENZ, *op. cit.*, p. 441, tradução nossa, destacou-se.

²⁵³ DERZI, 1988, p. 34.

²⁵⁴ Id., *ibid.*, p. 43.

²⁵⁵ Trata-se de definição irônica proposta por Ronald Dworkin para as teorias semânticas do Direito, produzidas por filósofos do direito que teimam em buscar sentidos da lei que supostamente estariam encravados em textos legais e ainda não identificados (“[...] *try to identify the hidden ground rules that must be there, embedded, though unrecognized, in legal practice*”). DWORKIN, Ronald. **Law’s empire**. Massachusetts: Harvard, 1986 p. 45.

²⁵⁶ MACCORMICK, 2007, p. 282.

realidades cujas palavras usamos para falar a respeito”,²⁵⁷ denominada definição “*per genus et differentiam*”, apesar de trazer conforto, “nem sempre é possível e, ainda que possível, nem sempre é esclarecedora”.²⁵⁸

Assim, a construção do conhecimento por meio de definições “depende de condições nem sempre satisfeitas”. Tal método condiciona-se à existência de uma “família ou *genus* mais amplo” que possa conter o elemento sobre o qual se tem clareza. Todavia, se não se tem clareza plena sobre as características dessa família ou gênero, o método fica prejudicado.²⁵⁹ O autor afirma que tal deficiência pode se agravar em relação ao Direito, uma vez que, em seu âmbito, muitas vezes não é possível a regressão para uma definição que contenha características comuns a uma série de elementos a serem definidos. Cita como exemplo o Direito Internacional e o Direito primitivo que, por mais que se possa denominar *Direito*, guarda pouca relação com uma definição de Direito ampla e clarificante.²⁶⁰ E conclui que “nada conciso o suficiente para ser reconhecido como uma definição pode prover uma resposta adequada para a pergunta *o que é Direito?*”.²⁶¹

Acerca da utilidade das definições para o Direito, Maccormick coloca-se a meio caminho entre a negação de sua utilidade e a construção de raciocínios meramente pautados em definições. O autor inaugura o conceito de “definições explicativas” (“*explanatory definitions*”)²⁶² que, ao contrário das definições “léxicas” ou “convencionais”, têm o mérito de colocar balizas aptas a iluminar a compreensão e sugerir que “para uma inquirição teórica, um termo pode ser usado em um sentido específico preferencialmente a um outro”, já que “a habilidade do ouvinte de compreender e avaliar uma explicação depende de um pré entendimento do termo definido”.²⁶³

Tais “definições explicativas”, construídas a partir de textos legislativos, anteprojetos, exposições de motivo, memorandos administrativos, decisões judiciais e inúmeros outros instrumentos, são a materialização dos *objetos do pensamento* em que

²⁵⁷ HART, 1994, p. 14, tradução nossa.

²⁵⁸ Id., *ibid.*, p. 15., tradução nossa. O autor foca suas críticas especialmente na definição de Direito proposta por Austin como “ordem sustentada por ameaças” (“*order backed by threats*”) e na insuficiência desta para esclarecer situações limítrofe no Direito. Id., *ibid.*, p. 17.

²⁵⁹ Id., *ibid.*, p. 15.

²⁶⁰ Id., *ibid.*, p. 15.

²⁶¹ Id., *ibid.*, p. 16, tradução nossa.

²⁶² O autor faz questão de esclarecer que tais definições não são, de forma alguma, “finalizadoras de conversa” (“*conversation-stopping*”). MACCORMICK, 2007, p. 285, tradução nossa.

²⁶³ MACCORMICK, *op. cit.*, p. 285.

consistem as normas jurídicas.²⁶⁴ Assim, embora não existam como objeto físico, tais definições possuem, no entendimento de Maccormick “existência contínua no tempo, mesmo que não haja ninguém lendo ou pensando a respeito em determinado momento”.²⁶⁵ A prova da existência das normas, para o autor, é o fato de que “há episódios ocorridos no mundo real que só são explicáveis pela existência de tais objetos”.²⁶⁶

Extraindo a aplicação prática dessas noções teóricas, Heleno Taveira Torres destaca a importância do processo de posituação do direito, identificando-o com o processo pelo qual se “consiga passar do mais abstrato ao mais próximo do concreto, *guardando vinculação semântica de conteúdos*, com o intuito de orientar a conduta das pessoas em sociedade, [...] *com a finalidade de implantar os valores desejados socialmente*, mediante a aplicação do direito”.²⁶⁷ Em tal reflexão há dupla preocupação relacionada ao processo de posituação. Destaca-se a necessidade de garantir a higidez sistêmica do direito, identificada com a demanda por “vinculação semântica de conteúdos”, e a exigência de sua adequação social, pautada na finalidade de implantar os valores sociais.

Em relação ao método, Heleno Torres chama a atenção para o fato de que tipo e conceito abstrato constituem “relação intrínseca, inseparável, pois não há como escolher entre o conceitual e o típico. Sem os tipos, os conceitos esvaziam-se; sem os conceitos, os tipos quedam-se esfumados e indefinidos”.²⁶⁸ Mediante tal processo intelectual, segundo o autor, e em vista dos propósitos buscados pelo Estado legislador – que podem demandar ora a construção mais cerrada, pautada em conceitos, ora mais abertas, em torno de tipos²⁶⁹ –, o legislador

projeta-se para o mundo dos fatos, recortando, na sua complexa tessitura, as propriedades necessárias para que possa conferir-lhes relevância jurídica, o que faz munido com os parâmetros atribuídos pela Constituição, como igualdade, direito de propriedade, justiça material e igualdade, dentre outros.²⁷⁰

Nos itens e subitens que se seguem, o pensamento tipológico será utilizado para (i) colher, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, as manifestações deontológicas cuja finalidade é a modificação da tributação-regra; (ii) descrever suas características; e (iii)

²⁶⁴ MACCORMICK, 2007, pp. 291-292.

²⁶⁵ Id., *ibid.*, p. 292.

²⁶⁶ Id., *ibid.*, pp. 292-293.

²⁶⁷ TORRES, 2003, p. 57, destacou-se.

²⁶⁸ Id., *ibid.*, p. 58.

²⁶⁹ Id., *ibid.*, p. 60.

²⁷⁰ Id., *ibid.*, p. 66.

identificar uma tipologia dos *regimes especiais* que permita (a) classificar²⁷¹ tais regimes e (b) atribuir consequências jurídicas compatíveis em face das inúmeras manifestações acerca deste tipo jurídico.

2. Manifestação deontica dos *regimes especiais*

2.1. Contornos constitucionais

São escassas, no texto da Constituição de 1988, prescrições legais que tratem de forma específica dos Regimes Especiais Tributários.

Esta categoria é revelada no contexto constitucional somente a partir da EC n. 42, de 19 de dezembro de 2013, no âmbito do regime de simplificação da tributação de pequenas empresas e empresas de pequeno porte (Simples Nacional). Na prática, isso ocorreu mediante a inclusão da alínea ‘d’ ao art. 146, inciso III da Carta Constitucional, bem como do art. 94 ao ADCT, com as seguintes redações:

[CF-88] Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, *inclusive regimes especiais ou simplificados* no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

[ADCT] Art. 94. Os *regimes especiais de tributação* para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição.²⁷²

Como se depreende dos dispositivos transcritos, especialmente do art. 94 do ADCT, o legislador constitucional derivado identificou na realidade fática a existência de regimes especiais instituídos pelos entes da federação²⁷³ e fixou, mediante regra de

²⁷¹ “Separar por classes, segundo a homogeneidade das qualidades (caracteres) dos objetos [...]” (TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 96-156 (122)).

²⁷² Grifos nossos.

²⁷³ Destaque-se o regime simplificado de pagamento de tributos federais pelas então denominadas microempresas e empresas de pequeno porte instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, o

transição, parâmetros constitucionais voltados à estruturação de um tratamento nacional sobre a matéria.

De forma incisiva, e tornando operacional o novo regime proposto, introduziu-se, ainda, por meio da EC n. 42/2013, um parágrafo único ao mesmo art. 146 da Constituição de 1988, com disciplina aprofundada sobre a simplificação que se pretendia alcançar. Esta disciplina pautou-se, essencialmente, na unificação do método de arrecadação:

Art. 146. [...]

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Sem descuidar da necessidade de autonomia financeira dos entes federados, o que foi preservado pela distribuição compulsória e incondicionada dos recursos arrecadados aos entes federados, a medida concorreu para a materialização do princípio constitucional do tratamento favorecido das empresas de pequeno porte brasileiras (art. 170, inciso IX da Constituição). Ademais, deu novo passo no adimplemento do dever dos entes federados de incentivar tais empresas por meio da simplificação, eliminação ou redução de obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, estabelecido no art. 179 da Constituição.

A par da interessante inovação da técnica de tributação que tais mudanças introduziram, o que chama a atenção, para os fins da presente análise, é a permissão para

“Simples Federal”. Estados e Municípios poderiam aderir facultativamente a tal sistema mediante convênio, situação que incluía no regime o ICMS e o ISS. Todavia, raríssimos Municípios fizeram a adesão e, dentre os Estados que assinaram o convênio, nenhum permaneceu. No mesmo contexto histórico, alguns estados resolveram criar regimes simplificados de tratamento às microempresas e empresas de pequeno porte referentes ao ICMS. Dentre eles destacam-se São Paulo e o Rio de Janeiro. Sobre essa retrospectiva histórica, vide SANTIAGO, Sillas. **Simples Nacional**: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 25.

utilização de *regimes especiais*, ao lado de *regimes simplificados*²⁷⁴ pré-existentes às alterações introduzidas no art. 146, como técnica diferenciação e favorecimento de um contribuinte ou grupo de contribuintes específicos, em relação aos demais.

A pré-existência dos *regimes especiais* e dos *regimes simplificados* como forma de diferenciação entre contribuintes revela-se, justamente, pela ausência de detalhamento do ferramental associado a tais técnicas na norma constitucional que autorizou sua utilização. Tal falta, no âmbito de sistema tributário rígido como o sistema constitucional tributário brasileiro, consiste em silêncio eloquente (*beredtes Schweigen*)²⁷⁵ do constituinte derivado. Este simplesmente reconheceu, na fenomenologia jurídica infraconstitucional, a existência de regimes especiais e os arrolou como técnica possível de *discrimen* entre contribuintes de uma dada classe.

É, portanto, fora do texto constitucional, em normativos pré e pós-existentes à Constituição e à EC n. 42/2013, que se devem colher os elementos fundamentais que permitam identificar os caracteres para a reflexão tipificante em torno dos *regimes especiais*. Após a identificação de suas formas e alcances, no próximo item serão selecionadas as características que os aproximam, visando ao alcance de um modelo descritivo que lhes permita o agrupamento, bem como compreender as características que os afastam, ou elementos acidentais, sem que se desnature o conceito. Ao término de tal processo, o regime especial será compreendido como tipo. Somente a partir de tal marco é que serão feitas as reflexões acerca do tratamento jurídico-constitucional dispensado a essa figura e dos critérios autorizadores de sua introdução no ordenamento jurídico brasileiro.

2.2. Os regimes especiais na legislação infraconstitucional

Em vista do demonstrado tratamento lacônico aos regimes especiais no texto constitucional, sem a especificação das propriedades que permitem a sua compreensão,

²⁷⁴ Foca-se a presente análise na expressão *regimes especiais*, a qual, para os fins aqui propostos, inclui os mencionados *regimes simplificados*. A simplificação consiste em espécie de especificização, qual seja, a simplificação ordinária de regime geral pré-existente.

²⁷⁵ Situação em que o silêncio tem eficácia jurídica. Decorre de princípio do direito canônico exposto pelo Papa Bonifácio III de que “*qui tacet consentire videtur, ubi loqui debuit atque potuit*” ou “quem silencia quando podia ou devia se pronunciar torna o silêncio consentimento”, ou no brocardo popular “quem cala consente”. Ebach Jürgen. **Beredtes Schweigen**. Exegetisch-literarische Beobachtungen zu einer Kommunikationsform in biblischen Texten. Munique: Gütersloher, 2014, pp. 28-29.

conclui-se que é nas prescrições infralegais (especialmente Leis e Decretos) que serão identificados os elementos aptos a definir o tipo.

Diante disso, passa-se a analisar alguns regimes especiais no Direito positivo brasileiro. Não há aqui qualquer intenção de catalogar as figuras, de modo que os subitens que se seguem estão muito longe de exaurir a totalidade dos regimes verificados no ordenamento jurídico pátrio. Objetiva-se, sim, a identificação da existência e do *modus operandi* de alguns regimes selecionados para que, a partir dessa primeira observação tipificadora, seja possível fazer asserções com pretensão científica. A escolha teve a preocupação de identificar *regimes especiais* de características e finalidades distintas, que permitissem verificar as diversas formas em que tais regimes se materializam e destacar as propriedades fundamentais que permitem que sejam agrupados sob o signo dos regimes especiais.

Com esse propósito, foram analisados em contornos amplos os seguintes regimes, ou grupos de regimes: (i) Simples Nacional; (ii) Lucro Presumido e Arbitrado no Imposto de Renda; (iii) Regime Especial de ISS das Sociedades Uniprofissionais; (iv) REIDI e REPORTO; (v) Inovar-Auto; (vi) RET e RET PMCMV; (vii) Regimes Especiais do ICMS; (viii) Regimes Especiais do IPI; (ix) RERCT e (x) CPRB.

2.2.1. O Simples Nacional

Conforme destacado supra, o art. 146, inciso III, alínea “d” da Constituição, com redação introduzida pela EC n. 42, de 19 de dezembro de 2003, permitiu a instituição, através de lei complementar, de tratamento favorecido a microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive mediante regimes especiais ou simplificados.

O parágrafo único de mencionado dispositivo autorizou expressamente a instituição de regime único de arrecadação e estabeleceu balizas relevantes para o que viria a ser o novo regime. Dentre elas, destacam-se: (i) seu caráter optativo; (ii) a possibilidade de estabelecimento de condições diferenciadas de enquadramento; (iii) a centralização de sua arrecadação, com imediata distribuição das parcelas pertencentes a cada ente da federação, segundo os critérios vigentes de repartição de receitas e (iv) a possibilidade de arrecadação,

fiscalização e cobrança compartilhada pelos entes federados, inclusive com a instituição de cadastro nacional único de contribuintes.

Com fundamento nesses parâmetros, foi instituído, em 14 de dezembro de 2006, por meio da LC n. 123, o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições²⁷⁶ devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – *Simple Nacional*”.²⁷⁷

O tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte passou, por força do art. 2º da LC n. 123/2006, a ser gerido pelos seguintes órgãos: (i) Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), com funções executivas e administrativas amplas;²⁷⁸ (ii) Fórum Permanente das microempresas e empresas de pequeno porte (Fórum Permanente), com função consultiva;²⁷⁹ e (iii) Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (CGSIM), com função de suporte e apoio administrativo.²⁸⁰

Ao CGSN foi outorgado amplo poder discricionário para a definição do funcionamento do Simples Nacional. Autorizou-se ao órgão definir a forma, a periodicidade e o prazo de entregas de declarações, bem como de recolhimento de tributos (art. 2º, § 9º da LC n. 123/2006).²⁸¹

São consideradas microempresas ou empresas de pequeno porte, as sociedades empresárias, as sociedades simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário (art. 966 do Código Civil), devidamente registrados, e que auferirem receita bruta anual: (i) igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) para a microempresa; e (ii) superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou

²⁷⁶ Chama atenção a menção não técnica a “tributos e contribuições” como se estas não fossem espécie daquele gênero. É possível que houvesse intenção do legislador de enfatizar a inclusão das contribuições no novo regime.

²⁷⁷ A lei trata também de outras questões afetas às microempresas e empresas de pequeno porte, como acesso a crédito e a tecnologia (Art. 1º, inciso III).

²⁷⁸ Vinculado ao Ministério da Fazenda e composto por quatro representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como representantes da União, dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios. As competências do CGSN foram arroladas no art. 4º-A do anexo à Resolução CGSN n. 1, de 19 de março de 2007.

²⁷⁹ Composto por órgãos federais e entidades vinculadas ao setor e presidido e coordenado pela Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República.

²⁸⁰ Composto por representantes dos três entes da federação e demais órgãos de apoio e registro empresarial, para tratar do processo de registro e legalização de empresários e de pessoas jurídicas.

²⁸¹ O CGSN, todavia, não tem braço operacional. É um órgão meramente deliberativo. São as administrações tributárias (RFB, Secretarias Estaduais de Fazenda e Secretarias Municipais de Finanças/Fazenda) que atuam efetivamente. Nesse sentido, vide: SANTIAGO, Sillas. **Simples Nacional**: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 29.

inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais)²⁸² no caso da empresa de pequeno porte.

Por meio da LC n. 128, de 19 de dezembro de 2008, foi acrescentado ao rol de beneficiários do Simples Nacional a figura do Microempreendedor Individual (MEI), com a inserção do art. 18-A à LC n. 123/2006. Deferiu-se ao MEI a possibilidade de optar pelo recolhimento dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta auferida no mês.²⁸³

Considera-se MEI, para os fins de aplicação do Simples Nacional, o empresário individual a que se refere o Código Civil que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais),²⁸⁴ optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar ao regime específico previsto no art. 18-A.

Como regra geral, na dicção do art. 13 da LC n. 123/2006, o Simples Nacional implica o recolhimento mensal mediante documento único de arrecadação²⁸⁵ dos seguintes impostos e contribuições: (i) IRPJ; (ii) IPI;²⁸⁶ (iii) CSLL; (iv) COFINS²⁸⁷; (v) Contribuição para o PIS/PASEP;²⁸⁸ (vi) Contribuição Previdenciária Patronal ao INSS;²⁸⁹ (vii) ICMS;²⁹⁰ e (viii) ISS²⁹¹.

²⁸² Conforme redação dada pela LC n. 155, de 27 de outubro de 2016.

²⁸³ Definiu-se o valor de R\$ 45,65 (quarenta e cinco reais e cinquenta e cinco centavos) a título de contribuição previdenciária patronal, R\$ 1,00 (um real), a título de ICMS, caso seja contribuinte desse imposto e R\$ 5,00 (cinco reais), de ISS, caso seja contribuinte desse imposto (Art. 18-A, § 3º, inciso V). O MEI está isento dos demais tributos operacionais, sujeitando-se, todavia, aos tributos não incluídos na sistemática do Simples Nacional, nos termos do art. 13 §1º da LC n. 123/2006 (e.g. IR sobre venda de bens do ativo imobilizado, ITR e outros).

²⁸⁴ Conforme redação dada pela LC n. 155/2016.

²⁸⁵ Trata-se do Documento Único de Arrecadação do Simples Nacional (DAS) instituído pelo art. 2º da Resolução CGSN n. 11, de 23 de julho de 2007. Posteriormente, houve a derrogação desse diploma legal pela Resolução CGSN n. 94, de 29 de novembro de 2011, cujo art. 37 manteve a nomenclatura DAS para o documento que passou a ser gerado eletronicamente pelo Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional n – Declaratório (PGDAS-D).

²⁸⁶ Exceto quanto ao IPI incidente sobre a importação de bens e serviços.

²⁸⁷ Exceto quanto à COFINS incidente sobre a importação de bens e serviços.

²⁸⁸ Exceto quanto ao PIS/Pasep incidente sobre a importação de bens e serviços.

²⁸⁹ Exceto para os serviços de construção de imóveis e obras de engenharia em geral, execução de projetos e serviços de paisagismo e decoração de interiores, serviços de vigilância, limpeza ou conservação e serviços advocatícios, que permanecem vinculados ao regime geral.

²⁹⁰ Exceto nas operações sujeitas ao regime substituição tributária previstas no art. 13, § 1º, inciso XIII da LC n. 123/2006, nos recolhimentos feitos em nome de terceiros, no ingresso de petróleo e derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização, no desembaraço aduaneiro, nas operações desacompanhadas de documento fiscal, nas operações de antecipação e nas aquisições de outros estados relativas à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. O valor da diferença entre a alíquota interna e a interestadual será calculado tomando por base as alíquotas aplicáveis aos participantes do Simples Nacional.

²⁹¹ Exceto nas hipóteses de substituição tributária ou retenção na fonte e nas importações de serviços.

A base de cálculo é a receita bruta auferida (regime de competência) ou recebida (regime de caixa) no mês com a venda de bens ou serviços.²⁹² O contribuinte deverá optar pelo regime de caixa ou de competência, prevalecendo a opção para todo o ano calendário.²⁹³ Sobre essa base de cálculo deverão incidir as alíquotas únicas, progressivas, que variam de 4,5% a 22,90%,²⁹⁴ conforme a atividade exercida pelo contribuinte e a faixa de faturamento que este atingir em cada mês. Os valores arrecadados têm, em sua composição, os diversos tributos sujeitos à sistemática única de recolhimento (IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, Contribuição Previdenciária Patronal e ICMS ou ISS). O repasse para os entes federados é realizado proporcionalmente ao valor de cada tributo na composição da dívida consolidada, conforme definido nos anexos da LC n. 123/2006. A partilha entre os entes da federação ocorre diretamente pela instituição financeira credenciada no primeiro dia útil posterior ao recebimento, da RFB, das informações relativas à partilha.²⁹⁵

A sistemática excepcional de recolhimento de tais tributos não afasta a incidência de tributos não mencionados expressamente no dispositivo mencionado acima, *e.g.* Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), Imposto de Renda sobre ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente, ITR e outros. O § 1º do art. 13 da LC n. 123/2006 apresenta essas hipóteses de forma exemplificativa.

As microempresas, incluindo o MEI, e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional são isentas das demais contribuições instituídas pela União, inclusive aquelas do denominado *sistema “S”*²⁹⁶.

Não podem se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto na LC n. 123/2006, incluindo a opção pelo regime de arrecadação do Simples Nacional as pessoas jurídicas (i) de cujo capital participe outra pessoa jurídica; (ii) que seja filial, sucursal, agência ou representação, no país, de pessoa jurídica com sede no exterior; (iii) de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra

²⁹² O optante pelo Simples não fará jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

²⁹³ Art. 18, § 3º da LC n. 123/2006 e art. 16 da Resolução CGSN n. 94/2011.

²⁹⁴ Conforme novas tabelas fixadas pela LC n. 155, de 27 de outubro de 2016.

²⁹⁵ Art. 20 e seguintes da Resolução CGSN n. 11/2007. Tal foi o modo de contemporizar a desconfiança entre os entes da federação acerca da sugestão inicial de centralização no Tesouro Nacional da totalidade dos valores recolhidos para posterior distribuição. Sobre tais embates, vide: SANTIAGO, 2013, p. 19-22.

²⁹⁶ Contribuições para entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, tratadas no art. 240 da Constituição, e demais entidades de serviço social autônomo.

empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos dessa lei complementar, nas hipóteses em que a receita bruta global ultrapasse R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais); (iv) cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta lei complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o ultrapasse R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais); (v) cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o valor mencionado no item anterior; (vi) constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo; (vii) que participe do capital de outra pessoa jurídica; (viii) que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar; (ix) resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores; (x) constituída sob a forma de sociedade por ações; ou (xi) cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

Além disso, não poderão recolher seus tributos na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte (i) que seja prestadora de serviços de *asset management*²⁹⁷ ou *factoring*;²⁹⁸ (ii) que tenha sócio domiciliado no exterior;²⁹⁹ (iii) de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal; (iv) que possua débito com o INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa; (v) que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores; (vi) que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica; (vii) que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas; (viii) que exerça atividade de importação de combustíveis; (ix) que exerça

²⁹⁷ Atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber e gerenciamento de ativos.

²⁹⁸ Compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços.

²⁹⁹ Sem prejuízo de ter sócio estrangeiro domiciliado no Brasil.

atividade de produção ou venda no atacado de (a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes, (b) bebidas alcoólicas,³⁰⁰ refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas, preparações compostas, não alcoólicas para elaboração de refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado e cervejas sem álcool; (x) que realize cessão ou locação de mão-de-obra; (xi) que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis; (xii) que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS; e (xiii) com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.³⁰¹

Em síntese, nas palavras de Sillas Santiago, Secretário Executivo do CGSN, o Simples Nacional pode ser definido como

[...] instrumento de política econômico-tributária determinado constitucionalmente, visando favorecer a microempresa e a empresa de pequeno porte pela instituição de um regime diferenciado e unificado de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos dos três níveis de Governo.³⁰²

Ao final, descreve o Simples Nacional como regime de natureza jurídico-tributária complexa que possui as seguintes características:

a) administração conjunta de oito tributos, nos quais ocorre o deslocamento da base de cálculo para a receita bruta auferida ou efetivamente recebida; b) a base de cálculo passa a ser medida por parâmetros diferenciados a partir da opção do contribuinte; c) Pluralidade na capacidade tributária ativa: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; d) alíquota única, mas particionada entre os tributos abrangidos, respeitada a perfeita distribuição entre os detentores da competência tributária; e) incidência facultativa por parte do contribuinte, na medida em que se trata de um regime opcional. A partir dessa opção, para a União o Estado, o Distrito Federal e o Município a nova forma de

³⁰⁰ Exceto micro e pequenas cervejarias, micro e pequenas vinícolas, produtores de licores e micro e pequenas destilarias, nos termos da LC n. 155, de 27 de outubro de 2016.

³⁰¹ É de se destacar que até a promulgação da LC n. 147, de 07 de agosto de 2014, estava vedada a utilização do regime pelas empresas que tivessem por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não. Dentre essas se inclui a advocacia. A revogação do dispositivo que vedava a adesão das empresas dedicadas a essas atividades foi amplamente celebrada por entidades de classe como a Ordem dos Advogados do Brasil.

³⁰² SANTIAGO, 2013, p. 36. O autor discorre, ainda, sobre a possibilidade de identificação do Simples Nacional como novo tributo, especialmente em razão do fenômeno do “deslocamento da base de cálculo de cada um dos tributos abrangidos”, mas descarta a hipótese especialmente por (i) não haver no desenho constitucional do regime, a partir do art. 146, inciso III, alínea “d” da Constituição, a alteração de competência dos entes federados ou autorização para a criação de novo tributo; e (ii) pela pluralidade de sujeitos ativos, sem que haja confusão entre esses sujeitos. Id., *ibid.*, pp. 38-41.

incidência torna-se compulsória, não podendo ser modificada salvo quando a optante incorrer em causa de exclusão do regime.³⁰³

Em vista de tais características, observa-se que o Simples Nacional é efetivo mecanismo de concretização do art. 170, inciso IX³⁰⁴ e, especialmente, do art. 179 da Constituição, *in verbis*:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

A LC n. 123/2006 não se limita a eliminar ou reduzir a carga tributária incidente sobre as operações dos contribuintes a que se destina, mas favorece a simplificação das obrigações acessórias tributárias e previdenciárias. Nesse quesito, o Simples Nacional materializa com proficiência as imposições constitucionais relativas ao princípio da diferenciação favorecida das empresas de pequeno porte.³⁰⁵

No que interessa ao estudo dos regimes especiais de tributação, o Simples Nacional traduz-se em importante figura por demonstrar, com clareza, relevantes desvios em relação à tributação-regra. Estruturalmente, esse regime especial pode ser identificado por (i) *romper com a neutralidade* da tributação mediante a interferência na paridade de forças de contribuintes para atuar no tráfego econômico; (ii) tratar de *regime opcional* (não compulsório), a ser exercido a partir da vontade dos contribuintes a que se outorga tal faculdade; (iii) reduzir ou afastar as obrigações acessórias incidentes; e (iv) reduzir a carga tributária final.

³⁰³ Id., *ibid.*, p. 43.

³⁰⁴ “Art. 170 [...] IX. Princípio do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.”

³⁰⁵ Em contundente opinião contrária, Ives Gandra da Silva Martins afirma que “a norma beneficia mais o fisco que o contribuinte, pois, a título de favorecer ao regime único para as entidades federativas, no que concerne às empresas de pequeno porte, permitirá uma fiscalização única, objetivando manter controle das três esferas da Federação, em nível muito superior ao que se faz na atualidade, com a potencialidade de aumentar o arbítrio e de se facilitar a ‘concussão’ e ‘corrupção’, visto que autorizará o exercício do poder fiscalizatório de todas as esferas e de todas as entidades federativas ao mesmo tempo” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. A emenda constitucional nº 42/03. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Reforma tributária**: emendas constitucionais n. 41 e n. 42 de 2003, e n. 44 de 2004. Belo Horizonte: Fórum, 2004, pp. 151-167 (153)).

Funcionalmente, o Simples Nacional trata de uma confluência de normas de simplificação³⁰⁶ e desoneração parcial, que visam dar efetividade ao princípio do tratamento favorecido das empresas de pequeno porte.

2.2.2. Lucro Presumido e Lucro Arbitrado na apuração do Imposto de Renda

Embora trate, em primeiro plano, de mera modalidade de recolhimento do Imposto de Renda, a sistemática de arrecadação pelo lucro presumido é fonte de importantíssimas reflexões para o estudo dos regimes especiais. A razão disso é o fato de tal modalidade de recolhimento gravitar em torno de significativos aspectos de tomada de decisão de grande parte das empresas brasileiras, além de atrair para si uma vasta gama de normas referentes não apenas ao Imposto de Renda, mas também às contribuições incidentes sobre a receita bruta.³⁰⁷

Como regra geral, o IRPJ é imposto de competência da União³⁰⁸ que incide sobre o lucro real apurado pelas pessoas jurídicas. Segundo o art. 6º do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, refletido no art. 247 do Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda, ou RIR-99), o lucro real é aquele resultante da depuração do lucro líquido da operação³⁰⁹ mediante as adições, exclusões ou compensações previstos na legislação tributária, especialmente nos arts. 249 e 250 do RIR-99.

³⁰⁶ Regina Helena Costa se refere ao regime como “expediente afinado às ideias de racionalidade, economicidade e eficiência, as quais [...] constituem sintomas de praticabilidade” (COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 231).

³⁰⁷ Observe-se que a definição do regime de apuração do Imposto de Renda (lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado) irá definir também a forma de incidência da CSLL [Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995] “Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, [...], mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.”, bem como a sistemática de recolhimento do PIS e da COFINS, que será, em regra, não cumulativa no caso da opção pelo lucro real e cumulativa no lucro presumido (art. 8º, inciso II, da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e art. 10, inciso II, da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

³⁰⁸ Art. 156, inciso III, da Constituição.

³⁰⁹ Apuração do lucro contábil, segundo os princípios de contabilidade aceitos em geral. A partir da inclusão do art. 10-A à Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, pelo art. 5º da Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras passaram a adotar os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, composto pela união das principais entidades de classe e de estudos de contabilidade no Brasil, como normas de referência para a contabilidade empresarial. Além disso, os arts. 189 e seguintes da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 são importantes referências para a definição de lucro líquido no Direito brasileiro.

A apuração se dá mediante a escrituração contábil do contribuinte, a qual, a partir da Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014 deverá ser entregue em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).³¹⁰ As regras de acréscimo e redução do lucro líquido são lançadas no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), também em meio digital a partir da supracitada lei.³¹¹ As regras gerais sobre tais procedimentos são acompanhadas da determinação, no RIR-99, em tom de alerta, que “a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais”.³¹²

Apurar o lucro segundo tais regras é procedimento complexo que demanda investimento de tempo e de recursos. Não é incomum, em grandes empresas, que departamentos inteiros cuidem exclusivamente desse assunto, demandando ainda, no mais das vezes, trabalhos terceirizados de consultores e assessores externos.

Em contexto diverso é possível também que, diante da ausência de escrituração contábil fidedigna, a apuração do IRPJ se torne tarefa impossível pela autoridade fiscal. É em vista dessas situações que o art. 44 do CTN prevê modalidades distintas para a determinação da base de cálculo do IRPJ, *in verbis*:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Assim, apesar de o lucro ser, conforme afirma Roque Carrazza, “o mais exato índice da *capacidade contributiva* da empresa”, resultante das “*mutações patrimoniais positivas*” que uma empresa teve durante certo período de tempo,³¹³ o CTN defere, em prol da simplificação, da praticabilidade³¹⁴ e da eficiência, que se criem mecanismos distintos da apuração do lucro real para a determinação da base de cálculo do IRPJ.³¹⁵ Trata-se dos chamados lucros arbitrado e presumido.

³¹⁰ Após a inclusão do § 6º ao art. 7º do Decreto-Lei n. 1.598/1977.

³¹¹ Conforme nova redação dada ao art. 8º, inciso I, do Decreto-Lei n. 1.598/1977.

³¹² RIR-99, art. 251, *caput* e art. 7º do Decreto-Lei n. 1.598/1977.

³¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 91, grifos do original.

³¹⁴ Definido por Regina Helena Costa como “conjunto de técnicas que visam viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico” (COSTA, 2007, p. 259).

³¹⁵ Paulo Ayres Barreto elucida tal entendimento em importante passagem de sua obra sobre preços de transferência nos seguintes termos: “[...] é forçoso reconhecer, quem quer os fins dá os meios. Se a Constituição outorgou competência tributária para que, v.g., a União institua o imposto sobre a renda, haverá de permitir também o efetivo exercício dessa competência, possibilitando a incidência do imposto sobre fatos que, não obstante denotem acréscimo patrimonial, sejam de difícil controle, em relação aos quais o

O lucro arbitrado consiste na possibilidade de estabelecimento, pelo fisco, de determinado percentual do faturamento de uma empresa como sendo lucro, a par da efetiva apuração do lucro real. Isso irá ocorrer em relação ao contribuinte “cuja escrita [contábil] apresenta-se imprestável, atrasada ou inexistente”,³¹⁶ dando ensejo à lavratura de auto de infração com lançamento de IRPJ em valores arbitrados.³¹⁷

Tal modalidade de apuração da base de cálculo do IRPJ é método excepcional, cujos contornos legais são definidos no art. 148 do CTN, *in verbis*:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, *sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado*, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.³¹⁸

A transcrição acima evidencia como suportes fáticos necessários ao arbitramento a omissão, a reticência ou a mendacidade do contribuinte, perpetrada, respectivamente, pela não prestação de informações ou documentos, ou por sua prestação de forma insatisfatória. O trecho final do dispositivo demonstra a possibilidade de contestação pelo sujeito passivo.

Aliomar Baleeiro apresenta importantes considerações sobre os pressupostos do arbitramento, *in verbis*:

Poderá arbitrar, isto é, estimar, calcular, buscar a verdade dentro ou fora da omissão, reticência, mentira. [...] O procedimento há de ser racional, lógico e motivado. A pena contra a omissão, reticência, ou fraude é da lei, geralmente multa, não porém o arbítrio puro e simples, o que duplicaria ou multiplicaria o peso do castigo. E tanto é esse o fim e objeto do art. 148, que, na cláusula final, ele ressalva, em caso de contestação, a avaliação contraditória (isto é, bilateral) [...].³¹⁹

Havendo documentação suficiente para demonstrar o lucro real, o arbitramento é vedado.³²⁰

contribuinte fica em evidente posição privilegiada, abrindo campo propício à evasão fiscal” (BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 148).

³¹⁶ BARRETO, 2001, pp. 94-95.

³¹⁷ Conforme art. 16, da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

³¹⁸ Destacou-se.

³¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 818.

³²⁰ Na mesma linha, Paulo Ayres Barreto afirma que “só há se cogitar de arbitramento nos casos em que se verificar impossível a apuração do montante real” (BARRETO, 2001, p. 93).

O lucro presumido, diferentemente, consiste na possibilidade de escolha, por determinados contribuintes, de regime de apuração em que percentual presumido de seu faturamento é definido, *a priori*, como lucro. A base de cálculo é definida por meio da aplicação, à receita bruta da empresa, de coeficientes definidos em lei. Tais coeficientes variam de acordo com as atividades realizadas pela empresa optante.

A sistemática atualmente em vigor decorre do art. 15 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e do art. 25 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Segundo tais dispositivos, a base de cálculo do imposto é determinada mensalmente mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta, deduzindo-se as devoluções, vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos.

Para determinadas atividades, o percentual de oito por cento dá lugar aos seguintes coeficientes: (i) 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento); (ii) 16% (dezesseis por cento) ou (iii) 32% (trinta e dois por cento).³²¹ Os percentuais buscam refletir, por aproximação, o lucro que seria alcançado uma vez adotado o regime do lucro real, *e.g.* presume-se em linhas gerais que a margem de lucro de um prestador de serviços seja um pouco maior do que trinta por cento. À base de cálculo apurada pela aplicação de tais coeficientes deve-se somar, integralmente, o valor dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, bem como as demais receitas não operacionais auferidas no mesmo período.³²²

Sendo tal sistemática optativa para o contribuinte, este deve avaliar se o regime lhe é vantajoso. Caso apure, pelo lucro real, margem de lucro superior ao coeficiente presumido, será mais vantajoso optar pelo lucro presumido, se apurar lucro real inferior àquele coeficiente, e os custos de tal apuração não modificarem essa relação, deverá optar pelo recolhimento pelo lucro real.

³²¹ Nos termos dos parágrafos do art. 15 da Lei n. 9.249/1995 c/c art. 14 da Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998: (i) 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; (ii) 16% (dezesseis por cento) para a prestação de serviços de transporte de pessoas; (iii) 32% (trinta e dois por cento), para as atividades de (a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Anvisa, (b) intermediação de negócios, (c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza e (d) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

³²² Art. 25, inciso II, da Lei n. 9.430/96.

A opção será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário pela tributação com base no lucro presumido e deverá ser mantida para todo o período. Caso contrário, o contribuinte ficará sujeito ao pagamento de multa e juros moratórios sobre a diferença de imposto paga a menor.

Caso a pessoa jurídica realize atividades diversificadas, será aplicado, para cada atividade, o percentual correspondente.

Conforme antecipado, não poderá optar pela sistemática do lucro presumido qualquer empresa indistintamente. A opção é condicionada por dois critérios: nível de faturamento anual e a atividade exercida pela pessoa jurídica.³²³ Em relação ao primeiro critério, ao limitar-se a possibilidade de opção pelo regime aos contribuintes que faturem até R\$ 78 milhões anuais, identifica-se claramente nas normas que tocam o lucro presumido a concretização do já destacado princípio do tratamento favorecido às empresas de pequeno porte, enunciado pelo art. 179 da Constituição.

No que toca às atividades cujo acesso ao lucro presumido foi proscrito, como bancos, *factorings*, securitizadoras e outros, este critério não aparece de forma evidente, mas apenas presumido. Presume-se que um banco ou uma *factoring* é pessoa jurídica de grande porte, ganhando plena eficácia o princípio constitucional em voga. Todavia, essa presunção é apenas relativa. Caso isso não se verifique na prática e, somado a isso, inexistam outros critérios constitucionais aptos a justificar o afastamento dessas empresas do regime favorecido, será possível questionar a constitucionalidade do dispositivo que realizou tal discriminação.

³²³ Segundo o art. 14, da Lei n. 9.718/1998, pode optar pela sistemática do lucro presumido a pessoa jurídica cuja receita bruta anual seja igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), e que não exerça as seguintes atividades: (i) bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; (ii) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; (iii) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; (iv) que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996; (v) que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*); (vi) que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. Estas pessoas jurídicas devem se sujeitar necessariamente à apuração do IRPJ pela sistemática do lucro real.

Ante o exposto, embora não se identifique na nomenclatura do lucro presumido e do lucro arbitrado a expressão *regime especial*, tratam-se aqueles de evidentes regimes excepcionais à tributação-regra do IRPJ, portanto, de regimes especiais de tributação. No mesmo sentido está o posicionamento de Hugo de Brito Machado, *in verbis*:

Na legislação do IRPJ [...] o regime geral ou ordinário é o do lucro real, em que o imposto é calculado tendo-se em vista o resultado positivo efetivamente alcançado no período, que é demonstrado através da escrituração contábil. Convivem com este, como regimes especiais – embora sem essa denominação –, os regimes de tributação pelo lucro presumido e pelo lucro arbitrado.³²⁴

Estruturalmente, o lucro presumido pode ser identificado, assim como o Simples Nacional, por (i) *romper com a neutralidade* da tributação; (ii) tratar de *regime opcional* (não compulsório); (iii) reduzir ou afastar as obrigações acessórias incidentes; e (iv) reduzir a carga tributária.

O lucro arbitrado, por sua vez também rompe a neutralidade, todavia, de forma negativa, colocando em desvantagem o contribuinte que ensejou tal sistemática. Ademais, diferencia o contribuinte de forma não opcional, mas compulsória, em razão de atos ou omissões e, ao final, agrava a incidência das obrigações acessórias e aumenta a carga tributária.

Funcionalmente, o lucro presumido trata de uma confluência de normas de simplificação e desoneração parcial, que visam dar efetividade ao princípio do tratamento favorecido das empresas de pequeno porte. Ainda sob o viés funcional, o lucro arbitrado trata de norma excepcional que busca conferir eficiência e praticabilidade, onerando financeiramente e obrigacionalmente os contribuintes que, por sua conduta, ao menos em tese, colocaram-se em situação arbitrariamente vantajosa em relação aos demais.

2.2.3. Regime Especial de ISS da Sociedade Uniprofissional (SUP)

O art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, prevê a possibilidade de cobrança do ISS pelos Municípios segundo critérios especiais em relação a serviços prestados sob a forma do trabalho individual do contribuinte. Tais critérios especiais tratam da possibilidade de cobrança do imposto “em função da natureza do

³²⁴ MACHADO, 1997, p. 75.

serviço ou de outros fatores pertinentes” distintos do valor da remuneração do trabalho. Em outras palavras, defere-se aos Municípios a possibilidade de instituição do ISS mediante a utilização de base de cálculo distinta do valor do serviço faturado.

Complementarmente, quando tal serviço for prestado por sociedades de profissionais de determinadas profissões liberais,³²⁵ de modo que o serviço seja prestado em nome da sociedade, mas com a assunção de responsabilidade pessoal do profissional nos termos da lei, fica autorizada a utilização dos critérios especiais. Nesse caso, deve-se levar em conta o número de profissionais habilitados.

Embora a LC n. 116, de 31 de julho de 2003, tenha derogado o Decreto-Lei n. 406/68, as disposições acima foram mantidas. Dessa forma, subsiste no Sistema Tributário Nacional a possibilidade de instituição de regime especial de ISS de sociedades uniprofissionais. É de se destacar a responsabilidade pessoal do profissional liberal como requisito para a tributação segundo critérios diferenciados.

Fazendo uso dessa atribuição, inúmeros municípios instituíram o regime especial de cobrança favorecida. A título de exemplo, o Município de São Paulo criou o regime especial de recolhimento do ISS para as sociedades uniprofissionais utilizando, como base de cálculo, receita bruta ficta. Assim, nos termos do art. 15, da Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003, utiliza-se como base de cálculo do ISS um valor fixo mensal, tabelado pela autoridade municipal em valor que gravita em torno de meio a dois salários mínimos, multiplicado pelo número de profissionais, no lugar da efetiva receita bruta recebida pela sociedade profissional. Sobre tal base de cálculo, aplica-se a alíquota vigente do ISS correspondente a cada atividade.

É vedada a utilização do regime especial por sociedades que tenham como sócio pessoa jurídica, sejam sócias de outra sociedade, desenvolvam atividade diversa daquela a que estejam habilitados profissionalmente os sócios, tenham sócio que delas participe tão-somente para aportar capital ou administrar e/ou explorem mais de uma atividade.

O regime garante a simplificação do cálculo do ISS, de modo que os contribuintes sequer ficam obrigados a emitir e escriturar documentos fiscais. Além disso, o valor do tributo fica significativamente reduzido na maioria dos casos já que, em regra, o

³²⁵ A norma destaca em *numerus clausus* as profissões de: médicos, inclusive análises clínicas; enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos, veterinários, contadores e afins; agentes da propriedade industrial, advogados, engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos, dentistas, economistas e psicólogos.

faturamento mensal de tais sociedades supera o valor da base de cálculo ficta multiplicada pelo número de profissionais.

Estruturalmente, o regime especial da sociedade uniprofissional destaca-se do regime geral por (i) *romper com a neutralidade* da tributação, favorecendo as sociedades não empresárias cujos profissionais exerçam trabalho individual sujeitos à responsabilidade pessoal; (ii) reduzir ou afastar as obrigações acessórias incidentes; e (iii) reduzir a carga tributária de forma *setorial*.

Funcionalmente, o regime especial da sociedade uniprofissional consiste na incidência de normas de simplificação. A desoneração, conforme verificado no Município de São Paulo, é consequência da realidade econômica das atividades abrangidas antes de efetiva orientação do legislador. O regime busca a dar efetividade ao princípio da igualdade, na medida em que os contribuintes favorecidos são, em razão das atividades que exercem, desiguados negativamente em relação à limitação de responsabilidade.

2.2.4. REIDI e REPORTO

Por meio da Medida Provisória n. 351 de 27 de janeiro de 2007,³²⁶ instituiu-se o REIDI. O regime trouxe modificações na tributação indireta de insumos e serviços empregados na cadeia da infraestrutura. O objetivo expresso é o de beneficiar as pessoas jurídicas que têm projeto aprovado para implantação de obras nos setores de transportes, portos, energia e saneamento básico.

Segundo a Exposição de Motivos Interministerial n. 00003, de 4 de janeiro de 2007, que endereçou à Presidência da República a proposta de criação do REIDI, a sua instituição decorria de dois principais motivos: a constatação de que um maior crescimento da economia demandaria elevados investimentos em obras de infraestrutura; e o reconhecimento de que o Estado não possuía todos os recursos necessários para esses investimentos.

Com isso, instituiu-se o REIDI endereçado a diminuir o custo inicial de projetos e atrair a iniciativa privada também para aqueles empreendimentos, evitando-se, assim, que

³²⁶ Posteriormente convertida na Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007.

o déficit de infraestrutura do país se tornasse um entrave para o desenvolvimento econômico.

Nos termos dos arts. 3º e 4º da Lei n. 11.488/2007, o regime pauta-se na suspensão do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a aquisição interna e sobre a importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, de materiais de construção, de serviços e sobre o aluguel de máquinas, aparelhos e equipamentos para utilização ou incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao ativo imobilizado da pessoa jurídica beneficiária do REIDI. A suspensão se converte em alíquota zero após a utilização ou incorporação do bem ou material na obra de infraestrutura.

O REIDI pode ser usufruído nas aquisições e importações realizadas no período de 5 (cinco) anos, contado da data da habilitação do titular do projeto de infraestrutura. A aprovação do projeto ocorre no âmbito do Ministério responsável pelo respectivo setor mediante expedição de portaria de conteúdo individual e concreto. A aprovação ou desaprovação estão na alçada de discricionariedade de cada Ministério cabendo-lhes, portanto, verificar a conveniência e oportunidade do projeto dentro dos limites outorgados pela lei.³²⁷

A Lei n. 11.488/2007, todavia, não se dedicou a apresentar prescrições definidoras de tais limites, apenas atribuiu ao Poder Executivo competência para regulamentar as formas de habilitação e co-habilitação no regime.

O regime foi regulamentado pelo Decreto n. 6.144, de 03 de julho de 2007, o qual prevê a adesão da pessoa jurídica de direito privado titular do projeto de infraestrutura em duas etapas, a saber: (i) aprovação do projeto de infraestrutura pelos ministérios responsáveis pela área de que trata o projeto e (ii) habilitação perante a RFB.

Em relação aos critérios de aprovação de projetos, o art. 6º, *caput*, do referido decreto, faz nova delegação, de modo a outorgar ao Ministério responsável pelo setor favorecido definir, em portaria, os projetos que se enquadram nos parâmetros do REIDI. Nos parágrafos que se seguem a tal dispositivo há uma centelha de orientação da atividade administrativa: obriga-se os ministérios a verificar se o custo do projeto leva em conta, para o cálculo de preços, tarifas, taxas ou receitas, a suspensão de que trata o REIDI.

³²⁷ Sobre legalidade e parâmetros da discricionariedade administrativa, vide: DI PIETRO, Maria Sylvia. O princípio da segurança jurídica diante do princípio da legalidade. In: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios de direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012, pp. 06-10.

Nota-se evidente preocupação com a observância, pelos projetos de infraestrutura, do paradigma da modicidade tarifária, estabelecido pelo art. 6º da Lei n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, que pode ser definido como

princípio que permite, ao longo do prazo de execução de um contrato, que os usuários possam compartilhar com as concessionárias os ganhos econômicos, de produtividade, bem como aumentos adicionais de receitas obtidos pelos empreendimentos em concessão”.³²⁸

A premissa da observância da modicidade tarifária, e aparentemente só esta, vem sendo adotada pelos Ministérios como parâmetro de aprovação dos projetos de infraestrutura. No âmbito do Ministério dos Transportes isso pode ser verificado na Portaria MT nº 124, de 13.08.2013, que exige, nos projetos de transporte, as estimativas dos investimentos e ganhos decorrentes das desonerações previstas no REIDI e a certificação formal, pelo dirigente máximo do órgão responsável pela regulação do empreendimento, que o REIDI foi considerado no cálculo de preços, tarifas, taxas ou receitas do projeto.

A par de tal baliza objetiva, a aprovação de projetos de infraestrutura para que possam gozar do REIDI encontra-se exclusivamente sob o impreciso manto da discricionariedade administrativa, cujos limites e alcance serão estudados no quarto capítulo deste trabalho.

Obtida a aprovação do projeto, a pessoa jurídica favorecida deve se habilitar perante a RFB, a qual exige daquele apenas o preenchimento de requisitos formais de caráter registral e a comprovação de sua regularidade fiscal. Não há, em princípio, margem para a discricionariedade da RFB nessa etapa.

O REIDI, focado na desoneração do PIS/PASEP e da COFINS, revela a sensibilidade do legislador em relação ao impacto desses tributos no custo de um projeto. Em vista da base de cálculo adotada por tais contribuições sociais, o faturamento bruto, é evidente a oneração de um empreendimento de infraestrutura em função do repasse do valor daqueles tributos, pelo comerciante do insumo ou prestador do serviço, ao adquirente ou tomador à frente do projeto. Dessa forma, o afastamento desses tributos tem impacto

³²⁸ CAMPOS NETO, Carlos Álvares da Silva; SOARES, Ricardo Pereira. A eficiência do Estado e as concessões rodoviárias do Brasil: preocupação com o valor do pedágio e sugestões para operacionalizar a modicidade das tarifas. In: **Texto para discussão**, N. 1.286, Brasília: IPEA, 2007, p. 26. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1791/1/TD_1286.pdf>. Acesso em 09 Jul. 2015.

imediatamente nas finanças da pessoa jurídica dedicada à implantação do projeto de infraestrutura.

Destaque-se ainda que, visando à plena desoneração, a suspensão do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a venda de bens e serviços para pessoa jurídica habilitada ao REIDI não impede a manutenção e a utilização dos créditos pela pessoa jurídica vendedora ou prestadora, no caso de esta ser tributada no regime de apuração não-cumulativa dessas contribuições.

Dentro do mesmo propósito, é permitido, também, nos termos do art. 5º § 2º do mencionado decreto, a co-habilitação de subempreiteiros contratados pelo titular do projeto.

A finalidade do regime é reforçada pela imposição do dever de recolher as contribuições não pagas, acrescidas de juros e multa de mora, pela pessoa jurídica que não utilizar ou incorporar o bem ou material de construção na obra de infraestrutura.

Com relação ao REPORTO, trata-se de iniciativa similar instituída anteriormente ao REIDI, no ano de 2004, com a Medida Provisória n. 206 de 06 de agosto de 2004, posteriormente convertida na Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Seu alcance é mais restrito, focado na concessão de regras de desoneração apenas para modernizar a infraestrutura e superestrutura dos portos. No ano de 2008, a Lei n. 11.774, de 17 de setembro de 2008 estendeu os benefícios aos concessionários de transporte ferroviário.

Em relação às espécies tributárias abrangidas, o REPORTO tem amplitude de desoneração mais vasta que o REIDI. O regime consiste na suspensão do pagamento de IPI, PIS/PASEP, COFINS e Imposto de Importação, na compra de máquinas, equipamentos, peças de reposição e outros bens³²⁹ destinados à composição do ativo imobilizado do beneficiário, para utilização em serviços específicos do setor portuário.

A suspensão do Imposto de Importação e do IPI converte-se em isenção após cinco anos, contados da data da ocorrência do respectivo fato gerador – com a ressalva de que somente máquinas e equipamentos que não possuam similar nacional fazem jus à suspensão do Imposto de Importação. A suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da

³²⁹ O Anexo I do Decreto 6.582, de 26 de setembro de 2008, traz rol taxativo de bens abrangidos pelo REPORTO. Dentre eles, incluem-se aparelhos e instrumentos de pesagem, guindastes, pontes rolantes, pórticos de descarga ou de movimentação, carros-guindastes, empilhadeiras, trilhos e outros elementos de vias férreas.

COFINS converte-se em operação sujeita à alíquota zero após cinco anos, contado da data da ocorrência do respectivo fato gerador.

De acordo com o art. 17 da Lei n. 11.033/2004, as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Os serviços alcançados pelo REPORTO são, exclusivamente: carga/descarga e movimentação de mercadorias, serviços de dragagem, treinamento de pessoal, armazenagem de mercadorias, proteção ambiental, sistemas de segurança e monitoramento e sistemas suplementares de apoio operacional.

São beneficiários do REPORTO: o operador portuário; o concessionário de porto organizado; o arrendatário de instalação portuária de uso público; a empresa autorizada a explorar instalação portuária de uso privativo misto; o concessionário de transporte ferroviário; as empresas autorizadas a explorar instalação portuária de uso privativo exclusivo, inclusive as que operam com embarcações *offshore*; as empresas de dragagem; os recintos alfandegados de zona secundária; e os centros de treinamento de pessoal.

O pedido de habilitação ao REPORTO dá-se exclusivamente perante a RFB. Atualmente, o procedimento é regido pela Instrução Normativa n. 1.370, de 28 de junho de 2013. Os requisitos ali exigidos são estritamente aqueles mencionados nos termos da Lei n. 11.033/2004. Diferentemente do REIDI, não há margem de discricionariedade para a atuação da RFB, que se limita a exigir a comprovação dos requisitos legais subjetivos e objetivos previstos na norma instituidora.

Há no REPORTO, tal como no REIDI, a figura da co-habilitação. São titulares do direito de co-habilitação as pessoas jurídicas fabricantes dos insumos abrangidos pelo regime.

Entre as penalidades previstas na hipótese de utilização de bens adquiridos no mercado interno ou importados com benefícios do REPORTO em finalidades diversas das previstas na legislação, a pessoa jurídica habilitada fica sujeita à multa de 50% sobre o valor de aquisição do bem. A aplicação de tal multa não prejudica a exigência dos tributos suspensos, de outras penalidades cabíveis, bem como dos acréscimos legais.

Especialmente em relação à utilização de créditos de PIS/PASEP e COFINS pelos beneficiários diretos do REIDI e do REPORTO, não há qualquer previsão legal no texto das leis instituidoras desses regimes. Não obstante, em relação ao REIDI, o artigo 13 do Decreto n. 6.144/2007 veda expressamente a possibilidade de desconto dos créditos de PIS/PASEP e COFINS nas aquisições de bens ou serviços com a suspensão do REIDI, nos seguintes termos:

Art. 13. A aquisição de bens ou de serviços com a suspensão prevista no REIDI não gera, para o adquirente, direito ao desconto de créditos apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica quando a pessoa jurídica habilitada ou co-habilitada optar por efetuar aquisições e importações fora do REIDI, sem a suspensão de que trata o art. 2º.

Em sentido análogo, tratando da hipótese de exclusão do REPORTO por desvio de finalidade da aquisição beneficiada pelo regime, o art. 21, § 2º da Instrução Normativa n. 1.370/2013 o quanto segue:

Art. 21. [...]

§ 2º O pagamento dos acréscimos legais e das penalidades de que trata este artigo não gera, para a pessoa jurídica beneficiária do Reporto, direito ao desconto de créditos apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Em ambos os casos, evidencia-se o entendimento fazendário de que o ingresso de bem ou serviço sem o pagamento de PIS/PASEP e COFINS por conta dos regimes especiais em análise, não gera a possibilidade de creditamento por parte dos beneficiários tributados na sistemática não-cumulativa.

O entendimento afigura-se correto, apesar de ser revelado apenas no nível de normas infralegais. Isso porque o artigo 3º da Lei n. 10.637/2002 e o artigo 3º da Lei n. 10.833/2003, que preveem a possibilidade de descontar da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS créditos de PIS/PASEP e COFINS na sistemática não-cumulativa, estabelecem vedações aos descontos dos créditos em casos específicos, como a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, nos seguintes termos: “art. 3º [...] § 2º Não dará direito a crédito o valor: [...] II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”.

Isso significa que somente terá direito a créditos de PIS/PASEP e COFINS quem suportar o pagamento das contribuições na aquisição de bens e serviços onerados por tais tributos.³³⁰ A única exceção corresponde à entrada de insumos isentos com saídas tributadas, prevista na parte final do art. 3º § 2º das leis mencionadas acima.

Como o REIDI e o REPORTO afastam o pagamento das contribuições no momento da aquisição de bens ou serviços, é correto afirmar que não há o creditamento de PIS/PASEP e COFINS por seu beneficiário. Tal mecanismo impede que o beneficiário dos regimes goze de duplo benefício, o de não pagar os tributos e de, ainda assim, creditar-se do valor a que corresponderiam tais tributos.

Observa-se, a partir da dissecação das normas balizadoras do REIDI e do REPORTO, as características que passarão a ser descritas. Do ponto de vista estrutural, os regimes ora tratados rompem com a neutralidade por serem medidas desonerativas focadas tanto no aspecto temporal da regra-matriz de incidência, por meio do instituto da suspensão, quanto no aspecto quantitativo, no momento em que reduzem a zero a alíquota incidente ou convertem a suspensão em isenção.

Tratam-se de regimes instituídos por meio de lei em sentido estrito, mas que dependem da atuação do beneficiário perante a administração pública para que possa fruir dos benefícios do regime. No caso o REIDI, observa-se ampla margem de discricionariedade da administração (Ministérios) para, nos amplos contornos legais, deferir ou não a concessão do regime. No caso do REPORTO, por sua vez, não há margem para a discricionariedade da administração, pois uma vez preenchidos os critérios objetivos e subjetivos previstos na lei e especificados na norma regulamentadora, o titular da atividade beneficiada passa a fazer jus à fruição do regime.

Do ponto de vista finalístico, tratam-se de medidas voltadas à desoneração da carga tributária de projetos em setores econômicos de relevante interesse estatal, quais sejam o setor de infraestrutura e, dentro deste, a atividade portuária. Cumprem, assim, a função extrafiscal de induzir a atividade econômica privada para o desenvolvimento de tais

³³⁰ Esse é o entendimento predominante na jurisprudência, cf.: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp. 1118011/SC; Relator(a) Ministro Benedito Gonçalves; Órgão Julgador: Data do Julgamento 24/08/2010; Data da Publicação/Fonte DJe 31/08/2010; p. 157; vu. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>> Acesso em 09 jul. 2015. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, TRF3; Agravo Legal em Apelação Cível nº 2009.61.00.017676-3/SP; Relatora: Desembargadora Federal Cecília Marcondes; Órgão Julgador: Terceira Turma; publicado no DE em 17.09.2012; vu. Disponível em <<http://www.trf3.jus.br>>. Acesso em 09 jul. 2015.

atividades. Em termos estritos, identifica-se com o princípio econômico da busca pelo pleno emprego (art. 170, inciso VIII da Constituição) e da redução das desigualdades sociais e regionais (art. 170, inciso VII).

2.2.5. *Inovar-Auto*

O Inovar-Auto foi instituído pela Medida Provisória n. 563, de 03 de abril de 2012, posteriormente convertida na lei n. 12.715/12. Trata de importante conjunto de medidas objetivando apoiar o desenvolvimento tecnológico, a inovação, a segurança, a proteção ao meio ambiente, a eficiência energética e a qualidade dos veículos e das autopeças nacionais. O regime tem como peculiaridade a previsão de termo de encerramento. Está previsto para ser aplicado ente 2013 e 2017.

Do ponto de vista subjetivo, os beneficiários do programa são: empresas que produzem veículos no país; empresas que não produzem, mas comercializam veículos no país; e empresas que apresentarem projeto de investimento para produção de veículos no país. Para usufruir dos benefícios é preciso passar por habilitação, a ser solicitada junto ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC – e concedida por ato conjunto dos ministros do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência, Tecnologia e Inovação.

As considerações feitas em relação ao REIDI acerca da margem de discricionariedade do poder executivo podem ser aplicadas ao Inovar-Auto com pequenos ajustes. Isso porque, embora não haja clareza acerca dos parâmetros utilizados para aprovar ou reprovar um projeto ou participante, há na lei instituidora claros propósitos a serem alcançados pelo programa. O desenvolvimento tecnológico, a inovação, a segurança, a proteção ao meio ambiente, a eficiência energética e a qualidade dos veículos e das autopeças nacionais servem de baliza para a autorização do regime.

Como tais desígnios são a materialização de normas e princípios constitucionais expressos, *e.g.* obrigação de proporcionar acesso à ciência e à inovação, proteção ao meio-ambiente equilibrado (art. 23, inciso III e art. 225, *caput* da Constituição), resta a discricionariedade da administração condicionada aos influxos de normas constitucionais

de definição relativamente fechada. Tal questão será tratada em pormenores no terceiro capítulo.

Para que a empresa possa se habilitar ao regime, deverá se encontrar em situação regular em relação aos tributos federais e deverá assumir o compromisso de atingir níveis mínimos de eficiência energética, conforme regulamento. A habilitação terá validade de doze meses e poderá, ao final de cada período, ser renovada por solicitação da empresa, por igual período, com limite de validade máximo o dia 31 de dezembro de 2017.

As empresas habilitadas ao Inovar-Auto poderão apurar crédito presumido de IPI, com base nos dispêndios realizados em território nacional em cada mês-calendário com pesquisa, desenvolvimento tecnológico, inovação tecnológica, insumos estratégicos e outros.

As empresas que apresentem projeto de investimento para produção de veículos no país, habilitadas ao Inovar-Auto, poderão apurar crédito presumido de até trinta por cento do IPI relativamente aos veículos por elas importados, mediante a aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo sobre a base de cálculo do IPI na saída do estabelecimento importador. Nesta última hipótese, ficará suspenso o IPI incidente no desembaraço aduaneiro dos veículos importados.

A lógica desonerativa fica evidenciada, ainda, pela determinação de que os créditos presumidos de IPI não estão sujeitos a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS e não devem ser computados para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O artigo 42 da Lei n. 12.996/14 prevê as hipóteses de cancelamento da habilitação do Inovar-Auto. São elas: descumprimento dos requisitos estabelecidos na lei ou nos atos complementares do Poder Executivo, exceto quanto à empresa que assumir o compromisso de atingir níveis mínimos de eficiência energética; e a utilização de valor a maior de crédito presumido por empresa habilitada ao Inovar-Auto. Neste caso, a empresa deverá promover o estorno da parcela do crédito presumido aproveitado a mais, nos termos dispostos em ato do Poder Executivo. Do contrário, acarretará o cancelamento da habilitação ao Inovar-Auto, deixando-se de aplicar a exceção prevista.

O cancelamento da habilitação ao Inovar-Auto implicará a exigência do imposto que deixou de ser pago desde a primeira habilitação em função da utilização do crédito

presumido do IPI, com os acréscimos previstos na legislação tributária. Se a empresa possuir mais de uma habilitação ao Inovar-Auto, o cancelamento de uma delas não afetará as demais.

Por fim, o art. 43, da lei n. 12.715/12, com redação dada pela lei n. 12.844/13, prevê multas de caráter punitivo para empresas infratoras do referido regime.

Trata-se, portanto, do ponto de vista estrutural, de regime instituído por meio de lei em sentido estrito e que depende da atuação do beneficiário perante a administração pública para que possa se habilitar e fruir do regime. A margem de discricionariedade franqueada à administração pública no contexto do Inovar-Auto é ampla. A habilitação condiciona-se ao aval de uma multiplicidade de Ministérios, cuja orientação para apreciação dos projetos não foi estabelecida claramente no âmbito legal. Tal margem de discricionariedade é relativizada pela clareza de propósitos e bens tutelados pelo regime, os quais encontram clara ressonância no texto constitucional.

Do ponto de vista funcional, o programa é composto por medidas voltadas à desoneração da carga tributária de projetos de interesse nacional, no caso o desenvolvimento do parque automotivo. A previsão expressa de um período máximo de duração aponta para um viés de adequação da economia nacional e incorporação dos agregados de tecnologia que o regime permitirá importar e desenvolver. O Inovar-Auto cumpre, portanto, além das funções de aprimoramento da tecnologia nacional com viés de proteção ao meio ambiente, à segurança, acesso à ciência e à inovação, a função extrafiscal de induzir a atividade econômica privada para o desenvolvimento do setor automotivo, com respaldo, ainda, na busca do pleno emprego (art. 170, inciso VIII da Constituição).

2.2.6. *RET e RET PMCMV*

Visando ao incremento da utilização do regime do patrimônio de afetação pelos incorporadores imobiliários,³³¹ a Lei n. 10.931, de 02 de agosto de 2004 criou o Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação (RET).

³³¹ Regime pelo qual o terreno e demais bens vinculados a uma incorporação imobiliária são segregados do patrimônio do incorporador como afetados ao empreendimento. No caso de insolvência do incorporador, os bens afetados não se comunicam com os bens daquele, só respondendo por dívidas e obrigações vinculadas à

Trata-se de regime pelo qual, à opção do incorporador, condicionada à afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária, a base de cálculo de todos os tributos federais incidentes sobre a incorporação imobiliária passa a ser composta pela receita bruta auferida pela incorporadora na venda das unidades imobiliárias da incorporação somada às receitas financeiras e variações monetárias decorrentes desta operação. Assim, no lugar de aplicar a tributação do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS segundo cada um de seus regimes, o incorporador recolhe, para cada incorporação afetada, em parcela única e definitiva, o valor resultante da aplicação da alíquota de 4% sobre a totalidade da receita auferida.³³²

O incorporador é obrigado a manter escrituração contábil segregada para cada uma das incorporações submetidas ao regime especial de tributação.

O percentual de 4% é considerado, para fins de repartição de receita, da seguinte forma: (i) 1,71% (um inteiro e setenta e um centésimos por cento) como COFINS; (ii) 0,37% (trinta e sete centésimos por cento) como Contribuição para o PIS/PASEP; (iii) 1,26% (um inteiro e vinte e seis centésimos por cento) como IRPJ; e (iv) 0,66% (sessenta e seis centésimos por cento) como CSLL.

O patrimônio de afetação é constituído mediante averbação, no Registro de Imóveis, de termo firmado pelo incorporador e pelos titulares de direitos reais de aquisição sobre o terreno, quando houver. Admite-se a constituição de patrimônio de afetação em qualquer etapa do desenvolvimento da incorporação.

No curso do desenvolvimento da incorporação afetada, cabe ao incorporador uma série de deveres relativos ao patrimônio de afetação, tais como, dever de zelo e boa administração; manutenção e movimentação dos recursos financeiros em conta de depósito específica e individualizada do patrimônio de afetação; e manutenção de escrituração contábil completa, ainda que a legislação tributária específica do RET não o exija.

Embora a Lei n. 10.931/2004 faça menção à figura da comissão de representantes – composta por adquirentes de unidades de uma incorporação afetada –, como órgão pertencente à estrutura de governança do patrimônio de afetação, inexistente em mencionado

incorporação respectiva. CHALHUB, Melhim Namen. **Negócio Fiduciário**. 3ª ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 84-86 e 111-113.

³³² Não sendo a remuneração correspondente às despesas inerentes à incorporação efetiva receita do incorporador, é possível defender a dedução daquela remuneração da base de cálculo do RET. Tal discussão, todavia, extravasa o escopo do presente trabalho.

diploma legal qualquer dispositivo que exija sua constituição, ou que vincule àquela o gozo do RET pelo incorporador.

A compreensão do RET como regime especial perpassa a reconstrução dos fatos históricos que levaram à sua concepção. Nos anos que antecederam a sua criação, mais especificamente em meados da década de 1990, o mercado imobiliário presenciou significativos eventos de crise.³³³ A falência de grandes incorporadoras causou prejuízo imediato a consumidores, que deixaram de receber unidades compradas, e ao sistema financeiro, que sofreu com a conseqüente inadimplência. Tais fatos expuseram a ausência de hígidez sistêmica do mercado imobiliário para enfrentar crises. O problema setorial se alastrou com prejuízo à economia nacional como um todo.

Diante disso, passou-se a discutir com maior intensidade a criação da figura do patrimônio de afetação específico para esse setor.³³⁴ A sua implementação, todavia, trouxe evidentes dúvidas jurídicas e dificuldades práticas para aqueles que a iriam operar, o que se agravou inclusive por medidas irrefletidas introduzidas na primeira versão do modelo do patrimônio de afetação da incorporação imobiliária, *e.g.* imposição de responsabilidade solidária dos adquirentes por dívidas do incorporador no caso de assunção da obra pelos primeiros.³³⁵

Diante disso, buscou-se um regime especial que criasse contexto microeconômico favorável para que os agentes econômicos implantassem o patrimônio de afetação. Estava semeado o terreno para a criação do RET. A Exposição de motivos n. 00027, de 3 de março de 2004, de autoria do então Ministro da Fazenda Antônio Palocci retrata essa realidade na antessala do direito positivo brasileiro. Transcreve-se:

[...] o instituto do patrimônio de afetação tem como objetivo conferir segurança ao mutuário e a toda cadeia de financiamento imobiliário, reduzindo os riscos de falência da incorporadora e permitindo que, caso esse fato eventualmente ocorra, os próprios mutuários possam dar continuidade ao respectivo empreendimento. [...] A necessidade de *criação do regime especial de tributação* para as incorporações

³³³ Citam-se os emblemáticos casos de falência da goiana Construtora Encol S.A. e da paulista Incorporadora BHM S.A. FERRI, Caroline Feliz Sarraf. O regime da afetação patrimonial nas incorporações imobiliárias. **Âmbito Jurídico**. Rio Grande: [s.n.], 2012 Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13121>. Acesso em 17 set. 2016.

³³⁴ A figura já existia em outros ordenamentos jurídicos, destacando-se México, Chile, Peru, Colômbia e a Província de Quebec, e mesmo no Brasil no fideicomisso e no contexto da estruturação do mercado de capitais, em disposições precursoras da constituição de fundos de investimentos, *e.g.* arts. 49 e 50 da Lei n. 4.728, de 14 de julho de 1965. CHALHUB, Melhim Namen. **Negócio Fiduciário**. 3ª ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 80-82 e 109-110.

³³⁵ Medida Provisória n. 2.221, de 4 de setembro de 2001.

imobiliárias afetadas decorre da regra em vigor no âmbito da Medida Provisória 2.221, que impõe a responsabilização solidária dos adquirentes de imóveis pela dívida fiscal da empresa incorporadora, sistemática essa que praticamente inviabiliza a aplicação do instituto do patrimônio de afetação. O novo regime prevê uma tributação simplificada, com a alíquota única de 7% sobre a receita bruta mensal da incorporação afetada, englobando o IRPJ, PIS/PASEP, CSLL e COFINS. Além da questão tributária, está-se também propondo outros ajustes que visam, principalmente, a garantir ao mutuário mecanismos de fiscalização sobre a incorporação.³³⁶

A proposta inicial sofreu uma série de ajustes.³³⁷ A incidência de 7% sobre a receita não tornava atrativa a migração ao regime pelos incorporadores, uma vez que a carga final suportada para os mesmos tributos pela sistemática do lucro presumido perfazia 6,73%.³³⁸ Além disso, o recolhimento inicialmente proposto não seria definitivo para o incorporador, que deveria complementar o valor recolhido no final do exercício, caso os valores apurados pelo regime tributário escolhido (lucro real ou presumido) superasse a carga decorrente do RET.³³⁹

Os ajustes foram construídos conjuntamente com os agentes do setor, de modo que se tem hoje um regime equilibrado que, de um lado, protege o consumidor e o financiador de unidades imobiliárias e, de outro, desonera parcialmente a carga tributária do incorporador que, em contrapartida, é onerado com as imposições de governança decorrentes da constituição do patrimônio de afetação.

Em 2009, por meio da Medida Provisória n. 460, posteriormente convertida na Lei n. 12.024, de 27 de agosto de 2009, no âmbito da implementação do Programa Minha Casa Minha Vida (PMCMV) de incentivo à construção de moradias populares, lançou-se mão novamente do RET. Os projetos de incorporação de imóveis residenciais de interesse social,³⁴⁰ cuja construção fosse iniciada ou contratada a partir de 31 de março de 2009,

³³⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. EM n. 00027/2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/EXPMOTIV/MF/2004/27.htm>. Acesso em: 16 set. 2016.

³³⁷ Para o histórico legislativo vide: MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação da renda imobiliária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 206-209.

³³⁸ Sendo: (i) 2% de IRPJ (base de 8% do faturamento, alíquota de 15% + adicional de 10%); (ii) 1,08 de CSLL (base de 12% do faturamento, alíquota de 9%); (iii) 0,65% de PIS cumulativo (incidente sobre a receita bruta); e (iv) 3% de COFINS cumulativa (incidente sobre a receita bruta).

³³⁹ A esse respeito, Ricardo Lacaz Martins apelidou o RET nesses moldes de “imposto mínimo”, chamando a atenção para o fato de que, caso houvesse apuração a menor, os valores recolhidos no RET não seriam passíveis de restituição. MARTINS, op. cit. pp. 212 e ss.

³⁴⁰ Imóveis destinados à construção de unidades residenciais de valor de até R\$ 100.000,00 (cem mil reais) no âmbito do Programa Minha Casa Minha Vida, de que trata a Lei no 11.977, de 7 de julho de 2009.

passaram a se sujeitar à modalidade favorecida do RET. Para tais empreendimentos, a alíquota incidente sobre a receita da incorporação afetada passou a ser de 1%.³⁴¹

Acerca do RET PMCMV, Ricardo Lacaz Martins chama a atenção para duas importantes características que o distinguem do RET tradicional: (i) necessidade de construção de imóveis até determinado valor para aderir ao regime (atualmente R\$ 100.000,00); e (ii) efetiva inclusão do empreendimento no PMCMV, uma vez que a inclusão não é automática, mas depende da aprovação de projeto pelo agente financiador (na maioria dos casos a Caixa Econômica Federal).³⁴²

Para os propósitos de avaliação tipológica dos regimes especiais, a distinção proposta pelo autor é bastante pertinente. Em linha com suas reflexões, o RET e o RET PMCMV são, quanto à estrutura operacional, regimes iguais, sujeitos somente a alíquotas distintas. Todavia, do ponto de vista estrutural da adesão, e na perspectiva funcional, são dois regimes tributários distintos.

No caso do RET, a isonomia em relação a outros setores da atividade econômica é ajustada para instituir regime simplificado de recolhimento (nesse âmbito, análogo ao lucro presumido), mediante a desoneração da incorporação imobiliária no contexto do patrimônio de afetação. Com isso, visou o legislador à implementação de política pública de proteção da economia popular e do sistema financeiro da habitação, materializando, de forma indireta, o princípio constitucional da defesa do consumidor (art. 170, inciso V da Constituição) e do acesso à moradia (art. 6º da Constituição).

Em relação ao RET PMCMV, a tais desígnios constitucionais acresce-se a materialização, através dos agentes beneficiados pelo regime, de programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais, conforme exigido da União, dos Estados e dos Municípios pela Constituição (art. 23, inciso IX). Trata-se de típico caso de implementação de políticas públicas constitucionalmente definidas por meio do sistema tributário.

³⁴¹ Nesses casos, para fins de repartição de receita, o percentual de 1% (um por cento) é considerado: (i) 0,44% (quarenta e quatro centésimos por cento) como COFINS; (ii) 0,09% (nove centésimos por cento) como Contribuição para o PIS/Pasep; (iii) 0,31% (trinta e um centésimos por cento) como IRPJ; e (iv) 0,16% (dezesseis centésimos por cento) como CSLL.

³⁴² MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação da renda imobiliária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 216-218.

2.2.7. Regimes especiais do ICMS

Em razão da dinâmica contábil-fiscal envolvida na circulação de mercadorias e da importância do ICMS para os orçamentos dos Estados e do Distrito Federal, há uma série de mecanismos de exceção à tributação-regra dos quais lançam mão tais entes federativos para o incremento da eficiência na arrecadação do imposto. Esses mecanismos identificam-se com os regimes especiais por modificar, em determinadas situações, a regra-matriz de incidência do imposto diante de situações específicas. Dentre eles, destacam-se a substituição tributária, prevista no art. 155, inciso XII, alínea “b” da Constituição e nos arts. 6º a 10 da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1986; e o pagamento por estimativa, previsto no art. 26, inciso III da LC n. 87/1986. Ambos são disciplinados em pormenores nas legislações estaduais.

A substituição tributária modifica o aspecto temporal do imposto, que é antecipado³⁴³ ou postergado (diferido), bem como a sujeição passiva do ICMS, mediante a atribuição à figura do substituto da responsabilidade pelo recolhimento do imposto a que o contribuinte substituído era originalmente obrigado. O pagamento por estimativa modifica o aspecto quantitativo do imposto, mediante a utilização de base de cálculo estimada do imposto durante período pré-definido de tempo, fazendo-se, ao final do período definido, o encontro de contas necessário à apuração da base de cálculo efetiva.

Não bastassem tais formas alternativas de recolhimento do ICMS, é comum que os Estados e o Distrito Federal prevejam, ao lado do regime geral de recolhimento do ICMS,

³⁴³ Apesar da previsão expressa do art. 10 da LC n. 87/86 de restituição do ICMS pago em relação a fato gerador presumido que não se realizar, doutrina relevante é crítica ao regime por considerar inconstitucional a exigência de imposto sobre fato gerador presumido futuro, não materializado. CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 539-545 e CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, pp.659-661. Ambos fazem importantes reflexões sobre a norma constitucional inconstitucional, em referência à Emenda Constitucional n. 03, de 17 de março de 1993, que introduz a possibilidade de substituição tributária “para frente”, mediante a inserção do §7º ao art. 150 da Constituição. Na mesma linha, mas chamando a atenção para a abolição de garantias individuais causada pela EC 03/1993, José Eduardo Soares de Melo afirma ser “inadmissível que, em nome de aparente constitucionalidade (fruto da malsinada Emenda 3/1993), se pretenda impor ônus tributários sobre riquezas inexistentes, fatos aleatórios, negócios jurídicos meramente presumidos, permitindo um disfarçado confisco de bens” (MELO, José Eduardo Soares de. **IPi teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 27). Apesar das contundentes e abalizadas críticas doutrinárias, o STF declarou constitucional a substituição tributária para frente por contribuir para combater, segundo o voto do relator Ministro Ilmar Galvão, a sonegação “sem prejudicar a garantia do crédito tributário”, evitando “a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes” e propiciando “maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADin 1.851-4/AL, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08/05/2002, DJ 22/11/2002).

regimes especiais diversos. Tais regimes orientam-se, na maior parte das vezes, pela praticabilidade e disciplinam o momento da arrecadação e da escrituração contábil do imposto e dos elementos essenciais à sua apuração.

O Regulamento do ICMS no Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000 (RICMS-SP), apresenta, em seu Livro III,³⁴⁴ disposições dedicadas aos regimes especiais.³⁴⁵ No âmbito desse conjunto de regras, o Estado de São Paulo utiliza de nomenclatura distinta da normalmente observada para o tratamento do assunto. Denomina-se “procedimento aplicável a diversas atividades” as diferenciações da tributação-regra previamente estabelecidas em relação a setores e atividades que especifica. Com conteúdo distinto, o termo “regimes especiais” é destinado somente aos *regimes especiais consensuais*, referentes às hipóteses em que o contribuinte busca, perante a autoridade fiscal, em procedimento administrativo próprio, um regime específico de recolhimento do imposto.³⁴⁶

As disposições referentes aos regimes especiais específicos do RICMS-SP tratam de pormenores relacionados ao dia a dia das atividades que disciplinam, como a documentação a ser portada pelo feirante e pelo ambulante (arts. 435 e 436); os detalhes da escrituração contábil da venda a prazo (arts. 437 a 440-B); os procedimentos a serem adotados pelo estabelecimento exportador (arts. 441 a 446); a exportação por meio de depósito alfandegado certificado, que prevê a exportação ficta ocorrida no momento da admissão da mercadoria no regime com a emissão de CDA (arts. 447 a 450); o regime especial simplificado de exportação (arts. 450-A a 450-I); os procedimentos a serem adotados em operações com armazéns gerais (art. 451 e anexo VII ao RICMS-SP); procedimentos relativos à devolução e troca de mercadorias (arts. 452 a 454-A); as regras a

³⁴⁴ “Livro III – das diversas atividades e dos regimes especiais”.

³⁴⁵ Identificam-se em todos os Estados previsões análogas de modificação da sistemática de recolhimento do ICMS em relação a atividades específicas, *e.g.* Rio de Janeiro (livros XII a XVII do Decreto n. 27.427, de 17 de Novembro de 2000 – RICMS-RJ), Mato Grosso (art. 712 a 897-D do Decreto n. 2.212, de 20 de março de 2014 – RICMS-MT), Rio Grande do Sul (art. 45 a 62-A e 202 a 230 do Decreto n. 37.699, de 26 de agosto de 1997 – RICMS-RS), Pará (Livro Segundo do Decreto n. 4.676, de 18 de junho de 2001 – RICMS-PA), Pernambuco (Livro Segundo do Decreto n. 14.876, de 12 de março de 1991 – RICMS-PE), dentre outros. As disposições são análogas e muitas vezes decorrem de orientação geral definida em convênios firmados pelos Estados no âmbito do CONFAZ. Diante disso, embora utilizemos aqui a legislação do Estado de São Paulo como referência, as reflexões ora produzidas são pertinentes para a análise da totalidade dos regimes especiais dos demais estados da federação.

³⁴⁶ É possível identificar os dois grupos de regimes especiais em todos os Estados da federação com sistemática semelhante de organização normativa. O Estado de Pernambuco distingue (i) “regimes nominados”, sendo aqueles que aqui chamamos de específicos (embora haja, dispersos ao longo do Decreto n. 14.876/1991, uma série de outros regimes nominados a que se denominou “sistemas especiais de tributação” ou “operações gerais”); de (ii) “regimes inominados”, como sendo os regimes ora denominados consensuais.

serem observadas na distribuição de brindes ou presentes (arts. 455 a 458); as regras de recolhimento do imposto por síndicos, leiloeiros, comissários e inventariantes (arts. 463 e 464); e as operações comerciais e industriais feitas em consignação (arts. 465 a 474).

Há, ainda, a previsão de disciplinas específicas para atividades de importância diferenciada para a arrecadação do ICMS, as quais foram detalhadas em anexos ao RICMS-SP.³⁴⁷

O fundamento de validade de tais regimes encontra-se na significativa margem de competência atribuída aos Estados (i) individualmente, na definição das regras de recolhimento do ICMS, conforme se pode observar nos arts. 6º, 9º, 24, 25 e 26 da Lei Complementar n. 87/1986;³⁴⁸ ou (ii) conjuntamente, por meio de convênios, no que toca a regimes de isenção, redução de base de cálculo, devolução de tributo pago, concessão de créditos presumidos, ou outros incentivos ou favores fiscais, nos termos da Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975.

O que se observa de comum em tais regimes especiais específicos é a disciplina das pequenas exceções atinentes a (i) momento de recolhimento do imposto, (ii) dever e forma

³⁴⁷ Art. 478. As obrigações tributárias relacionadas com as operações, prestações ou atividades econômicas adiante enumeradas são disciplinadas nos seguintes anexos deste regulamento: I - Operações Realizadas por Intermédio de Bolsa - Anexo VIII; II - Empresas de Construção Civil - Anexo XI; III - Operações Realizadas por Fabricante de Veículos e seus Concessionários - Anexo XII; IV - Operações Realizadas por Oficinas de Veículos Automotores - Anexo XIII; V - Operações Realizadas por Empresa Seguradora - Anexo XIV; VI - Transporte de Mercadoria Decorrente de Encomenda Aérea Internacional por Empresa de "Courier" ou a ela Equiparada - Anexo XV; VII - Empresas de Transporte Aéreo, exceto Táxi Aéreo e Congêneres - Anexo XVI; VIII - Empresas de Comunicações - Anexo XVII; IX - Operações com Energia Elétrica - Anexo XVIII; X - Operações Realizadas pela Companhia Nacional de Abastecimento - CONAB - Anexo XIX; Parágrafo único - A disciplina relacionada com a comprovação de internamento de mercadoria nos municípios da Zona Franca de Manaus consta no artigo 84 do Anexo I.

³⁴⁸ Art. 6º. *Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento*, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. [...]

Art. 9º. A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. [...]

Art. 24. *A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto*. [...]

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. [...]

§ 2º *Lei estadual poderá*, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, *permitir que*:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

Art. 26. *Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer*: I - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço dentro de determinado período; II - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço em cada operação; III - que, em função do porte ou da atividade do estabelecimento, o imposto seja pago em parcelas periódicas e calculado por estimativa, para um determinado período, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório [...]. Grifos nossos.

de escrituração, (iii) obrigações acessórias em geral, (iv) momento de saída de mercadoria do estabelecimento, e (v) responsabilidade tributária. Tal ocorre em situações em que a realidade prática confronta a rigidez peculiar da hipótese de incidência do ICMS, *e.g.* venda para recinto alfandegado para fins de exportação, venda consignada. Tais situações práticas, muitas vezes apresentam facetas não previstas na regra abstrata do imposto, obrigando o legislador a estabelecer ajustes e aproximações que permitam a manutenção da coerência do sistema de arrecadação do ICMS.

Ainda no âmbito das facetas da realidade prática que impactam o recolhimento do ICMS, além de tais regimes *pré-definidos*, conforme antecipado acima, é comum que a autoridade fiscal estadual conceda ao contribuinte do ICMS margem para requerimento de regime especial para a sua atividade em casos específicos. Tal previsão decorre, no contexto paulista,³⁴⁹ do disposto no art. 71, *caput*, da Lei Estadual n. 6.374, de 1º de março de 1989,³⁵⁰ refletido e complementado no 479-A do RICMS-SP, *in verbis*:

Artigo 479-A - Com o objetivo de facilitar ao contribuinte o cumprimento das obrigações fiscais, poderá ser permitida, a critério do fisco, a adoção de regime especial para a emissão de documentos e a escrituração de livros fiscais.

§ 1º - O despacho que conceder o regime estabelecerá as normas especiais a serem observadas pelos contribuintes.

§ 2º - Caberá ao Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda decidir sobre os pedidos relativos à matéria tratada neste capítulo, bem como delegar a outras autoridades, em situações determinadas, essa atribuição.³⁵¹

A amplitude temática de tais regimes é reduzida, conforme se observa na dicção do dispositivo transcrito acima. O regime especial consensual é permitido somente em relação às obrigações acessórias de emissão de documentos e de escrituração contábil-fiscal do contribuinte do ICMS. Ainda assim, a concessão dos regimes deve ser avaliada

³⁴⁹ No mesmo sentido: art. 52, do Livro VI do RICMS-RJ; art. 900 do RICMS-MT; art. 202 do RICMS-RS; art. 701 do RICMS-PE e art. 789 do RICMS-PA.

³⁵⁰ “Art. 71. Em casos especiais e com o objetivo de facilitar ou de compelir à observância da legislação tributária, as autoridades que o regulamento designar podem determinar, a requerimento do interessado ou de ofício, a adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais. §1º. O regime especial de ofício, em hipótese de infração contumaz à legislação ou de habitual inadimplência do contribuinte, reconhecida em despacho fundamentado da autoridade administrativa, em cada caso, pode determinar, ainda: 1 - o recolhimento antecipado ou simultâneo do imposto devido, em decorrência de cada operação ou prestação realizada, mediante guia, assegurada a não cumulatividade do imposto; 2 - a prestação de informação relativa ao cumprimento do regime especial de ofício. § 2º. Na hipótese prevista no item 1 do parágrafo anterior, admitir-se-á o recolhimento englobado, por destinatário e/ou por períodos.” (§§ 1º e 2º acrescentados pela Lei n° 10.619, de 19/07/2000).

³⁵¹ Grifos nossos.

critérios pela autoridade fiscal, especialmente com vistas ao não estabelecimento de desigualdades entre contribuintes que se encontrem em uma mesma situação. Não é difícil imaginar que, deferindo-se o recolhimento do ICMS mediante a um regime próprio a um determinado contribuinte, crie-se vantagem competitiva em relação aos seus concorrentes que não obtiveram a mesma autorização.

Por fim, cumpre mencionar os regimes especiais qualificados pelo legislador paulista como “regimes especiais de ofício”, referindo-se àqueles decorrentes da contumácia do contribuinte em relação ao descumprimento de obrigações tributárias ou da identificação, pelo fisco, de situação de dificuldade de cumprimento das obrigações ordinárias pelo contribuinte. Visando à criação de mecanismos que impeçam o descumprimento de mencionadas obrigações, cria-se a possibilidade de instituição de regime especial de recolhimento e fiscalização. É esse o sentido do art. 488 do RICMS-SP, *in verbis*:³⁵²

Artigo 488 - Quando o contribuinte deixar reiteradamente de cumprir as obrigações fiscais, a autoridade fiscal, nos termos do § 2º do artigo 479, poderá impor-lhe regime especial para o cumprimento dessas obrigações (Lei 6.374/89, art. 71).

Artigo 489 - O Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, no interesse do contribuinte ou do fisco, poderá determinar regime especial para o pagamento do imposto, bem como para a emissão de documentos e a escrituração de livros fiscais, aplicável a contribuintes, determinadas categorias, grupos ou setores de quaisquer atividades econômicas ou, ainda, em relação a determinada espécie de fato gerador (Lei 6.374/89, art. 71).

Apesar da estreiteza material do alcance dos regimes especiais consensuais, bem como da especificidade das situações que conduzem aos regimes especiais de ofício, deverá a autoridade fiscal responsável pelo ICMS observar critérios isonômicos estritos e uniformes quando da análise e aplicação de tais regimes especiais. Os princípios tributários da não violação à livre concorrência (art. 146-A da Constituição) e da igualdade (art. 150, inciso II da Constituição), assim como as limitações constitucionais da discricionariedade administrativa e as garantias individuais do contribuinte, deverão servir de pano de fundo às reflexões do administrador público. Isso sem entrar no mérito, neste momento, da inconstitucionalidade inerente aos regimes especiais de ofício, conforme será tratado mais adiante neste trabalho.

³⁵² Também introduzido a partir do art. 71 da Lei n. 6.374/89. No mesmo sentido: art. 5º do Livro XVI do RICMS-RJ, art. 898, § 2º do RICMS-MT, art. 727 do RICMS-PA.

Diante do exposto, identificam-se os regimes especiais de ICMS, do ponto de vista estrutural, como modificações na tributação-regra, pautadas em sua maioria na exigência de praticabilidade. As mudanças decorrentes dos regimes especiais voltam-se à necessidade de adequação do recolhimento do imposto à realidade fática dos contribuintes, por um lado, e à necessidade de eficiência da arrecadação, pelo fisco, de outro. Nessa seara, os regimes especiais tributários são decorrência da realidade complexa que circunda esse tributo. Assim, as medidas de relativização do regime geral por meio de regimes especiais cuidam basicamente da escrituração e das obrigações acessórias inerentes ao recolhimento do imposto. Por essa razão, denominam-se *regimes especiais adjetivos ou formais*.

Exceção a esta mecânica de alteração do regime geral, mas ainda no contexto da eficiência da arrecadação, pode ser identificada nas mencionadas figuras da substituição tributária e do recolhimento por estimativa. Tais medidas são parte da estrutura de recolhimento do ICMS em âmbito nacional e implicam, além de ajustes nas obrigações acessórias que cercam o recolhimento do imposto, modificação nos aspectos temporal e material da regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual são denominados *regimes especiais substantivos ou materiais*.

Finalmente, em relação à carga tributária do imposto, verificam-se também inúmeras medidas de desoneração de que os Estados lançam mão. Tais medidas, todavia, apesar de muitas vezes empenharem a nomenclatura dos regimes especiais, não se afeiçoam com a dinâmica dos regimes especiais ora analisados. Identificam-se antes com as medidas de desoneração, isenção, incentivos fiscais e figuras afins, ajustadas a partir de consensos firmados no âmbito do CONFAZ. A aproximação (ou distanciamento) dessas figuras com os regimes especiais será melhor detalhada nos demais itens deste capítulo.

Do ponto de vista funcional, os regimes especiais de ICMS servem basicamente à simplificação e aperfeiçoamento dos recolhimentos e da fiscalização, o que implica, do lado dos Estados, maior eficiência arrecadatória e, do lado dos contribuintes, a diminuição da complexidade dos atos relativos à gestão e ao recolhimento do imposto.³⁵³

³⁵³ Em sentido análogo, Ricardo Ferreira Bolan atribui aos regimes especiais de ICMS a dupla função de “facilitar a observância da legislação tributária” ou “compelir” à observância dessa legislação. BOLAN, Ricardo Ferreira. **Regimes especiais IPI e ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 78.

2.2.8. Regimes especiais do IPI

O ambiente econômico construído no item acima em relação ao ICMS, e aos regimes especiais que flexibilizam sua aplicação, pode ser aproveitado para o IPI sem maiores ressalvas. Tendo como fato gerador a saída, o desembaraço aduaneiro ou a aquisição em leilão de produto industrializado,³⁵⁴ o IPI é imposto de grande relevância para o tráfico comercial. Além disso, as operações contábil-fiscais que envolvem sua apuração e recolhimento, complexas por albergar a sistemática plurifásica não cumulativa, também são dignas de atenção, em vista de sua relação intrínseca com a formação de preços de produtos industrializados.

Ameniza-se sua complexidade em relação ao ICMS por ser tributo recolhido por apenas um ente da federação, a União. Não obstante, subsistem também em relação ao IPI uma série de exceções e casos especiais de tributação que configuram regimes especiais de tributação, ora modificando aspectos da regra-matriz de incidência do IPI, ora meramente alterando obrigações instrumentais que dão suporte à sua apuração e recolhimento.

No primeiro grupo de exceções passíveis da classificação como regimes especiais que modificam a regra-matriz de incidência, destaca-se, novamente, a substituição tributária. No caso do IPI, o regime especial de substituição tributária consiste em regime especial consensual³⁵⁵ pelo qual, mediante requerimento do contribuinte industrial, este passa a receber produtos e insumos de terceiros com suspensão do imposto e se obriga a fazer o recolhimento, como substituto, do imposto não recolhido na etapa anterior.³⁵⁶⁻³⁵⁷ A

³⁵⁴ Art. 46 do CTN.

³⁵⁵ Em sentido diverso, José Eduardo Soares de Melo entende ser tal regime de substituição uma “faculdade conferida ao contribuinte, com vinculação da Administração Pública que fica compelida à concessão do regime especial” (MELO, José Eduardo Soares de. **IPI teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 27). Não é o que se verifica nas expressões “nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal” e “a Secretaria da Receita Federal *poderá* instituir regime especial de suspensão do imposto.” (art. 35, inciso II, alínea “c”, e §2º, da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, grifos nossos) nem nos parâmetros a serem avaliados pela autoridade fiscal para deferir ou não a substituição, nos termos da Instrução Normativa RFB n. 1.081/2010. Especialmente o art. 6º desse diploma legal dá margem a significativa discricionariedade da autoridade fiscal.

³⁵⁶ Importa destacar a ausência de técnica do legislador, ao tratar como suspensão clara hipótese de diferimento. Enquanto a primeira consiste na postergação do recolhimento a ser realizada pelo próprio sujeito passivo que realizou a operação tributável, o segundo, típico de tributos arrecadados em cadeias plurifásicas, consiste na postergação do recolhimento mediante imputação dos efeitos da obrigação formada em etapa anterior para a próxima operação de circulação. Para maiores detalhes, vide item 5.2. abaixo.

³⁵⁷ Heleno Taveira Torres distingue, ademais, o diferimento da substituição tributária. Segundo o autor, o primeiro “não prescreve para o contribuinte ‘desonerado’ imputação de dever tributário, como ocorre com o substituído, tampouco antecipa fato jurídico tributário; mas, ao contrário, aplica-se posteriormente à formação de obrigação tributária na esfera jurídica do contribuinte cuja obrigação vê-se diferida para o próximo elo da cadeia plurifásica”. O autor guarda o termo “substituição tributária” apenas para a

substituição obrigatória dá-se somente no caso de transporte ou posse de produtos desacompanhados de documentação comprobatória de procedência.³⁵⁸

O regime consensual é previsto no art. 35, inciso II, alínea c da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964³⁵⁹ e refletido no art. 26 do Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI), *in verbis*:³⁶⁰

Art. 26. É ainda responsável, por substituição, o industrial ou equiparado a industrial, mediante requerimento, *em relação às operações anteriores, concomitantes ou posteriores* às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.³⁶¹

Chama a atenção o trecho em destaque no dispositivo supratranscrito. O regime foi introduzido com a possibilidade de requerimento, mediante solicitação do contribuinte, de autorização para a realização substituição tributária “para frente”, concomitante ou “para trás”. Todavia, a RFB, por meio da instrução normativa n. 1.081/2010, regulamentou apenas o regime especial de substituição tributária “para trás”.³⁶² Assim, a previsão do art. 26 do Regulamento do IPI, sendo benefício consensual, não está disponível, por ora, na modalidade progressiva, tão questionada pela doutrina, conforme já destacado supra.

Além da substituição tributária, o art. 134 do Regulamento do IPI, refletindo os benefícios da Medida Provisória n. 2.158, de 24 de agosto de 2001, estabelece o regime especial de apuração do IPI relativo à parcela do frete cobrado pelo transporte de determinados produtos.³⁶³ O regime especial consiste em crédito presumido de IPI, no montante de três por cento do valor do imposto destacado na nota fiscal do frete e é exercido por opção do contribuinte que preencher os requisitos legais.

modalidade “para frente”, com todas as peculiaridades que a cercam. TORRES, Heleno Taveira. ICMS e regimes especiais de tributação na venda de combustíveis: diferimento, substituição e cassação de inscrição estadual nos casos de adulteração. In: CAMPILONGO, Paulo A. Fernandes (coord.). **ICMS aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 147-148. No mesmo sentido, vide: JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. São Paulo: CEJUP, 1986, p. 331. Em sentido distinto José Eduardo Soares de Melo trata o diferimento como sinônimo de substituição tributária “para trás”, ou “substituição regressiva” como denomina o autor. MELO, José Eduardo Soares de. **IPI teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 26 e 28.

³⁵⁸ Art. 35, inciso II, alíneas “a” e “b”, da Lei n. 4.502/1964.

³⁵⁹ Disciplinado pela Instrução Normativa RFB n. 1.081, de 04 de novembro de 2010.

³⁶⁰ Redação introduzida pelo art. 31 da Lei n. 9.430/96.

³⁶¹ Destacou-se.

³⁶² Utiliza-se aqui “substituição tributária para trás” como sinônimo de diferimento.

³⁶³ Colheitadeiras de algodão, de raízes ou tubérculos; motocultores; tratores de lagartas; tratores concebidos para arrastar troncos (*log skidders*); veículos automotores para transporte de 10 pessoas ou mais, com motor de pistão, de ignição por compressão (diesel ou semidiesel); trólebus com volume interno destinado a passageiros e motorista superior a 6 m² e inferior a 9 m²; automóveis de passageiros; veículos para transporte de mercadorias, com motor de pistão e ignição por compressão ou por centelha; e chassis com motor de motocultores, tratores de lagartas, *log skidders* e *dumpers* concebidos para uso fora de rodovias.

Há ainda regimes especiais setoriais de recolhimento do IPI. Dentre eles, merecem destaque o regime especial das empresas que exportam softwares e serviços de tecnologia da informação, previsto no art. 171 do Regulamento do IPI; e o das empresas produtoras de bebidas não alcoólicas específicas, conforme determinado nos arts. 222 e 223 do regulamento.

O primeiro trata da suspensão do IPI incidente sobre os bens sem similar nacional, que sejam importados diretamente pelo beneficiário de Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação (REPES).³⁶⁴ A suspensão converte-se em isenção após o cumprimento do compromisso de exportação, em que o beneficiário se obriga a exportar valor igual ou superior a sessenta por cento de sua receita bruta anual com a venda de softwares e serviços de tecnologia. Para a fruição do regime, o destino do bem beneficiado pela suspensão do IPI deverá ser a incorporação ao ativo imobilizado do beneficiário.

O segundo regime especial setorial, referente às bebidas não alcoólicas, consiste na possibilidade de opção pelo recolhimento do IPI segundo valor base, expresso em reais por litro, concedida às empresas que industrializem ou importem determinadas bebidas não alcoólicas.³⁶⁵

Finalmente, também em relação ao IPI, figuram os regimes especiais de ofício e consensuais em contornos análogos àqueles analisados no âmbito do ICMS.

Em relação ao cumprimento de obrigações instrumentais pelo contribuinte, o art. 387 do Regulamento do IPI prevê a possibilidade de autorização pela RFB, a requerimento do contribuinte, de adoção de regimes especiais para a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais, emitidos por processo manual, mecânico ou eletrônico.

Acerca dos regimes de ofício, o Regulamento do IPI distingue duas modalidades de atuação por parte da RFB. Faz-se referência aos *regimes especiais de controle* e aos *regimes especiais de fiscalização* como figuras distintas.

³⁶⁴ Trata-se de regime especial instituído pela Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2001 em favor da pessoa jurídica que exerça preponderantemente as atividades de desenvolvimento de software ou de prestação de serviços de tecnologia da informação e que assuma compromisso de exportação igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta anual. Além da suspensão do IPI sobre a importação, ora tratada, o regime consiste na suspensão da incidência do PIS e da COFINS, conversível em alíquota zero, sobre as receitas do beneficiário e sobre as importações realizadas por este.

³⁶⁵ Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante; águas. Excluídos néctar de frutas e cerveja sem álcool.

Os regimes especiais de controle tratam de hipóteses de atuação específica da RFB diante da atuação ordinária do contribuinte. Sem que haja qualquer ato de inadimplemento por parte deste, em razão da importância de certos produtos para a economia nacional, fica autorizado o controle especial por meio de tais regimes.³⁶⁶ Os produtos alcançados pelos regimes especiais de controle são: cigarros, pérolas naturais ou cultivadas, pedras preciosas ou semipreciosas e semelhantes, bem como artefatos e joias produzidos com estes, água mineral, cerveja de malte e bebidas não alcoólicas alcançadas pelo regime especial previsto no art. 222 do Regulamento do IPI.

Os regimes especiais de controle tratam da adoção de medidas especiais que envolvem, na maioria dos casos, mecanismos de controle de saída de produtos, tais como equipamentos contadores de produção, a serem instalados e utilizados pelos contribuintes afetados pelos regimes,³⁶⁷ e procedimentos específicos relacionados à entrada e saída de produtos, especialmente em operações de importação e exportação e vendas para lojas francas.³⁶⁸

Os denominados regimes especiais de fiscalização do IPI decorrem do art. 33 da Lei n. 9.430/96, refletido no art. 541 do Regulamento do IPI. Consistem, assim como se observou no caso do ICMS, em exigências extraordinárias da RFB em relação a contribuintes: (i) que embarquem ou resistam à fiscalização; (ii) sobre os quais haja evidências de que são constituídos por interpostas pessoas; (iii) que realizem operações sem a inscrição no cadastro de contribuintes apropriado; (iv) que sejam infratores contumazes da legislação tributária; (v) que comercializem produtos com evidência de contrabando ou descaminho; ou (vi) que pratiquem atos que ensejem conduta passível de representação criminal.

As exigências extraordinárias serão determinadas pela RFB em atos infralegais. O art. 541, § 2º, da Lei n. 9.430/96, traz um rol exemplificativo do que seriam tais medidas extraordinárias, a serem aplicadas isolada ou cumulativamente sem prejuízo da aplicação de penalidades previstas na legislação tributária. O dispositivo fala em (i) manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo; (ii) redução, à metade, dos períodos de apuração e dos prazos de recolhimento dos tributos; (iii) utilização compulsória de controle eletrônico das operações realizadas e recolhimento diário dos

³⁶⁶ Arts. 342 e ss. do Regulamento do IPI.

³⁶⁷ Arts. 373 e 377 do Regulamento do IPI.

³⁶⁸ Art. 343 do Regulamento do IPI.

respectivos tributos; e (iv) exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações tributárias.

Com exceção da sugerida fiscalização ininterrupta pela RFB, que trata de ato discricionário cujo questionamento gira em torno da melhor forma de alocação de recursos públicos, as demais medidas violam expressamente as garantias legais e constitucionais do contribuinte, especialmente por atentarem contra a legalidade e a isonomia.

A análise estrutural e funcional dos regimes especiais de IPI chega a conclusões análogas àquelas proferidas em relação aos regimes especiais do ICMS. Do ponto de vista estrutural são modificações na tributação-regra, também pautadas majoritariamente na exigência de praticabilidade. As medidas especiais tratam, também aqui, de *regimes especiais adjetivos ou formais*.

Exceção a tais regras podem ser verificadas, especialmente, em relação à modalidade de diferimento analisada acima que, por impactar diretamente o aspecto temporal da regra-matriz de incidência do IPI, consiste em *regime especial substantivo ou material*.

O denominado regime especial de atribuição de crédito presumido de IPI em operações de frete, por outro lado, apesar da nomenclatura utilizada, consiste em simples mecanismo de desoneração tributária na perspectiva do presente estudo. A distinção de tais espécies de mecanismo em relação aos regimes especiais será tratada nos subitens a seguir.

Do ponto de vista funcional, os regimes especiais de IPI servem à simplificação e aperfeiçoamento dos recolhimentos e da fiscalização.

2.2.9. RERCT

Em momento histórico sem precedentes em relação ao tratamento dos capitais detidos por brasileiros no exterior, a Lei n. 13.254, de 13 de janeiro de 2016 criou o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT). Trata-se de regime que permite a declaração voluntária de recursos, bens ou direitos³⁶⁹ de origem lícita, remetidos

³⁶⁹ Como exemplos o art. 3º da Lei destaca: depósitos bancários, ativos financeiros, apólices de seguros, depósitos em cartões de créditos, fundos de previdência, participações societárias; ativos intangíveis, como

ou mantidos no exterior por residentes no Brasil, ou repatriados, e que não tenham sido declarados ou que o foram com omissão ou incorreção de dados essenciais. A regulamentação do regime se deu por meio da Instrução Normativa RFB n. 1.627, de 11 de março de 2016 e da Circular BACEN n. 3.787, de 17 de março de 2016.

Do ponto de vista subjetivo, são beneficiados pelo RERCT os residentes ou domiciliados no país em 31 de dezembro de 2014 que sejam ou tenham sido titulares de ativos, bens ou direitos no exterior em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014.

A adesão ao RERCT se dá mediante preenchimento da Declaração de Regularização Cambial e Tributária (DERCAT), disponibilizada em formato eletrônico no sítio de internet da RFB, acompanhada do pagamento do Imposto de Renda à alíquota de 15% sobre o valor dos ativos em 31 de dezembro de 2014 e multa no montante de 100% do valor do imposto apurado. A data limite para adesão ao RERCT foi 31 de outubro de 2016.

O regime cria a ficção de que o valor dos ativos objeto da regularização é ganho de capital auferido pelo contribuinte aderente em 31 de dezembro de 2014. Assim, o valor dos ativos objeto de regularização deve ser convertido em dólares pela cotação, para venda, do último dia útil do mês de dezembro de 2014 e, após, em moeda nacional pela cotação do dólar fixada, para compra, para o último dia útil do mês de dezembro de 2014. Em relação aos recursos já repatriados, a declaração deverá ser feita tendo como base o valor do ativo em reais no último dia de 2014. Em razão da cotação definida pela Lei para a definição da base de cálculo, a carga tributária nominal de 30% sobre o valor dos ativos relativa ao Imposto de Renda e à multa corresponde à carga aproximada de 24%.³⁷⁰

Cumpridas as exigências de adesão ao RERCT antes do trânsito em julgado de decisão criminal condenatória em desfavor do contribuinte aderente, será extinta a punibilidade, em relação aos ativos regularizados, dos seguintes crimes: (i) contra a ordem

marcas, patentes e afins; bens imóveis ou ativos que representem direitos sobre bens imóveis; veículos, aeronaves, embarcações.

³⁷⁰ Considerando as cotações do dólar norte-americano, para compra, nas datas de 31/12/2014 (1 USD = R\$ 2,6556) e 17/09/2016 (1 USD = R\$ 3,26). BRASIL. Banco Central do Brasil. Taxas de câmbio. Disponível em <<http://www4.bcb.gov.br/pec/taxas/port/ptaxnpeq.asp?id=txcotacao>>. Acesso em 17 set. 2016. Em opinião crítica a tal reflexão, Ricardo Lacaz Martins afirma que trata-se de “raciocínio tecnicamente incorreto [que] contribui para dificultar o entendimento do RERCT” uma vez que “o imposto é pago em reais e é fixo em função do congelamento da base de cálculo” (MARTINS, Ricardo Lacaz. RERCT – adesão, exclusão e limites da fiscalização. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Repatriação de recursos**. São Paulo: Migalhas, 2016, pp. 81-95). Em que pese o acerto técnico-aritmético do autor, tal raciocínio subestima o efeito psicológico favorável à adesão ao RERCT gerado pela análise comparativa entre percentual nominal vs. percentual real.

tributária previstos no art. 1º e nos incisos I, II e V do art. 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990; (ii) de sonegação fiscal, conforme definidos na Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965; (iii) de supressão ou redução de contribuições previdenciárias, conforme definido no art. 337-A do Código Penal; (iv) de falsificação ou adulteração de documento público, falsificação de cartão de crédito, falsidade ideológica e uso de documento falso, conforme previsto, respectivamente, nos arts. 297, 298, 299 e 304 do Código Penal, desde que a potencialidade lesiva destes tenha cessado com a prática dos crimes previstos nos itens (i) a (iii) acima; (v) de realização de operação de câmbio não autorizada, ou de prática de ato contrário ao regular funcionamento do sistema financeiro nacional por funcionário público, nos termos do art. 22 da Lei n. 7.492, de 16 de junho de 1986;³⁷¹ e (vi) de lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores, conforme determinado no art. 1º da Lei n. 9.613, de 3 de março de 1998, quando o objeto do crime for bem, direito ou valor proveniente, direta ou indiretamente, dos crimes previstos nos itens anteriores.

Além disso, a adesão produzirá, em relação à administração pública, a extinção de todas as obrigações de natureza cambial ou financeira, principais ou acessórias, inclusive as meramente formais, que pudessem ser exigíveis em relação aos bens e direitos declarados, ficando ressalvadas as exceções previstas na própria lei que instituiu o RERCT.

A regularização excluirá também as multas pela não entrega de declaração de capitais brasileiros no exterior, na forma definida pelo Banco Central do Brasil, bem como as penalidades aplicadas pela Comissão de Valores Mobiliários ou outras entidades regulatórias e as penalidades administrativas relacionadas à ausência de informações relativas a operações com capital estrangeiro por residentes no Brasil.

Na hipótese de o contribuinte apresentar declarações ou documentos falsos relativos aos recursos regularizados, aquele será excluído do RERCT. Como consequência, serão cobrados os tributos, multas e juros incidentes, deduzindo-se o que houver sido pago, sem prejuízo da aplicação das penalidades cíveis, penais e administrativas cabíveis. Todavia, no caso de exclusão, a instauração ou a continuidade de procedimentos investigatórios quanto à origem dos ativos objeto de regularização somente poderá ocorrer se houver evidências documentais não relacionadas à DERCAT.

³⁷¹ Nesse caso, a extinção da punibilidade será restrita aos casos em que os recursos utilizados na prática do crime possuírem origem lícita ou forem provenientes, direta ou indiretamente, de quaisquer dos crimes anistiados.

A par das inúmeras reflexões que o RERCT desperta em relação à obrigação tributária e, especialmente, na seara dos delitos penais e administrativos, é importante focar na reiterada abordagem estrutural e funcional em relação a esse regime, com vistas à coleta de elementos que permitam a reflexão tipológica acerca dos regimes especiais tributários a que este trabalho se propõe.

Do ponto de vista estrutural, o RERCT consiste em regime especial que modifica a obrigação do contribuinte de prestar informações e seu contraponto fático fundamental: o dever de fiscalizar.³⁷² O regime opera essencialmente mediante a flexibilização do dever de apresentar declaração de ajuste anual da pessoa natural,³⁷³ com a anistia tributária, penal e administrativa, da quase totalidade das sanções que a não declaração enseja. Além disso, em relação à obrigação tributária principal, implementa a ficção jurídica do ganho de capital em data única, dos valores e direitos acumulados mantidos no exterior pelo aderente.³⁷⁴

Há quem critique o regime por tratar desigualmente contribuintes em situação equivalente, favorecendo, essencialmente, aqueles que optaram pela irregularidade, em detrimento da moralidade e da economia nacional.³⁷⁵ Em relação a tais críticas, há que se confrontar a moralidade e a aparente quebra da isonomia ao interesse nacional de arrecadação e ao sobreprincípio da segurança jurídica. Acerca dessas questões, a abordagem funcional do regime permite que se façam melhores reflexões.

A abordagem funcional deve ser condimentada com o destaque ao momento de criação do RERCT já antecipado no início deste subitem. Faz-se referência ao crescente cerco a planejamentos tributários internacionais agressivos que as autoridades fiscais do mundo vêm implementando, com significativa adesão do Brasil. A esse respeito, vale destacar dois atos internacionais recentemente formalizados pelo Estado brasileiro.

³⁷² Art. 194 e seguintes do CTN.

³⁷³ Art. 16, da Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999, atualmente regulamentado pela Instrução Normativa RFB n. 1.613, de 01 de fevereiro de 2016.

³⁷⁴ Há quem identifique a criação de um novo tributo tornando o RERCT passível de contestação por não ter sido criado por lei complementar, nos termos da regência da competência residual da União (art. 154, inciso I da Constituição). Cf. COMPARATO, Mario; COSTA, Maria Fernanda de Azevedo. Regime especial de regularização cambial e tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Repatriação de recursos**. São Paulo: Migalhas, 2016, pp. 109-112 (111). O presente estudo não comunga de tal entendimento em razão da forma de operação dos regimes especiais, muitas vezes mediante presunções e ficções, como o deslocamento da base de cálculo que, sem violar garantias individuais nem a higidez do Sistema Tributário Nacional, são compatíveis com o sistema. Para maiores esclarecimentos, vide capítulo IV.

³⁷⁵ FERNANDES, Edison Carlos. Repatriação de recursos: a última chance? In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Repatriação de recursos**. São Paulo: Migalhas, 2016, pp. 29-33 (31).

O primeiro deles consiste na assinatura, por Brasil e Estados Unidos, em 20 de março de 2007, do *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA), promulgado pelo Decreto n. 8.003, de 15 de maio de 2013, para intercâmbio de informações relativas a tributos entre os dois países.

O segundo, e de maior abrangência, consiste no início da vigência no Brasil da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária³⁷⁶, previsto para 1º de outubro de 2016. O país aderiu ao documento em Cannes, em 3 de novembro de 2011 e, em 30 de agosto de 2016, promulgou-se o Decreto nº 8.842 introduzindo no ordenamento jurídico brasileiro, com reservas, a mencionada convenção multilateral.

Pela referida Convenção, os Estados signatários passarão a prestar, entre si, assistência administrativa em matéria tributária, que compreende (i) trocas de informações, (ii) cobrança de créditos tributários, incluindo medidas cautelares e (iii) notificações. Em relação ao Brasil, a norma internacional cobrirá os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e alcançará, compulsoriamente, as movimentações patrimoniais a partir de 1º de janeiro de 2017.

Nessa seara, segundo Heleno Taveira Torres, o RERCT se inclui nos denominados programas de *Offshore Voluntary Disclosure* ou “medidas de ‘justiça de transição’” que consistem na oportunidade de anistiar os contribuintes que, em contexto normativo diverso, realizaram operações financeiras *offshore* contestáveis dentro da nova lógica em curso.³⁷⁷ Nas palavras do autor, “não se pode desconsiderar o cabimento de uma espécie de ‘arrepentimento eficaz’ para todos aqueles que possuem recursos no exterior de origem lícita e não declarados”.³⁷⁸⁻³⁷⁹

Em linha com o entendimento acima, identifica-se no RERCT a função de concretização do princípio da preservação da função social da propriedade (art. 5º, XXIII

³⁷⁶ *OECD's Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* ou *Common Reporting Standard (CRS)*, consiste em documento desenvolvido por OCDE e Conselho da Europa em 1988, posteriormente alterado em 2010. Trata-se do instrumento multilateral mais abrangente existente na atualidade para a realização de trocas de informações entre autoridades fiscais visando a combater fraude e evasão fiscal. Atualmente, 104 jurisdições já aderiram ao documento. Cf. OECD. **Convention on mutual administrative assistance in tax matters**. Paris: OECD, 2016. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>>. Acesso em 17 set. 2016.

³⁷⁷ TORRES, Heleno Taveira. Prefácio. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Repatriação de recursos**. São Paulo: Migalhas, 2016, pp. 05-11 (06).

³⁷⁸ Id., *ibid.*, p. 08.

³⁷⁹ Em abordagem análoga sobre o contexto suíço no pós-guerra, vide: HEROLD, Hans. **Steuerschuld und Amnestie**. Basel: Recht und Gesellschaft, 1945, pp. 51-61.

da Constituição) e da segurança jurídica do contribuinte, ante o cenário de transição de regimes de fiscalização. Em abordagem mais ampla, o regime contribui para a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, inciso II da Constituição), em razão da arrecadação imediata e mediata de novos recursos que irá gerar ao erário, e em contexto mais abrangente, conforme destacado, para a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade (art. 4º, inciso IX da Constituição).

3. Estrutura dos regimes especiais

A análise descritiva dos regimes especiais realizada traz importantes elementos para a construção do pensamento tipológico proposto neste capítulo. O agrupamento de características e a segregação de diferenças fundamentais constitui passo decisivo rumo à identificação da estrutura normativa dos regimes especiais tributários no Direito brasileiro. Os mais de dez regimes analisados acima fornecem os elementos necessários para a delimitação da estrutura provável dos regimes especiais, sem prejuízo da modificação futura desse tipo jurídico, com o passar do tempo, à luz das evoluções da legislação de referência.³⁸⁰

Para estabelecer balizas claras a serem transplantadas para a parte final deste capítulo, onde se buscará definir os regimes especiais como tipo jurídico, os regimes especiais serão agrupados, nesta perspectiva estrutural, segundo três critérios, quais sejam: (i) aquele cujos elementos de análise relacionam-se aos veículos de introdução da norma que institui o regime no ordenamento jurídico (“Critério Fonte”); (ii) quanto ao tipo de ato praticado pelo Estado, em sentido lato, para a existência e concessão do regime (“Critério Ato”); e (iii) quais as modificações implementadas na tributação-regra realizadas (“Critério Forma”).

Primeiramente, em relação ao Critério Fonte, as figuras analisadas permitem a diferenciação binária entre *regimes especiais legais*, decorrentes de leis em sentido estrito, e *regimes especiais administrativos*, decorrentes, imediatamente, de atos da administração, ainda que, mediamente, decorram da lei. Importa destacar que os regimes administrativos

³⁸⁰ É digno de nota o surgimento do RERCT no curso do desenvolvimento do presente trabalho, com significativa inclusão de elementos estruturantes do tipo aqui proposto.

são, necessariamente, delimitados por lei em sentido estrito, por força dos arts. 5º, inciso II e 150, inciso I da Constituição.

A não utilização de um terceiro critério para tratar de *regimes constitucionais* decorre de opção metodológica manifestada no primeiro capítulo deste trabalho. No momento em que se adotou a *programaticidade* como característica do regime geral,³⁸¹ foi decidido incluir, como parte da tributação-regra, todas as prescrições normativas que, apesar de modificarem o regime geral erigido pelas normas constitucionais de conteúdo positivo, nasciam junto com estas e, portanto, não podem ser classificadas como especiais.

Os regimes especiais legais, como antecipado, decorrem da lei. São instituídos seja por meio de lei complementar – *e.g.* Simples Nacional –, ou lei ordinária – *e.g.* regime de apuração do IRPJ pelo lucro presumido. Basta a lei em sentido estrito para o surgimento do direito subjetivo de fruição por seus destinatários.

Em contexto distinto, encontram-se os regimes especiais administrativos. Estes são decorrentes, como é de se esperar, de atos da administração tributária. O traço peculiar de tais regimes é a necessidade de ato da administração tributária como requisito de eficácia. O regime já existe quando da publicação da lei instituidora, todavia, a sua fruição pelos interessados não se inicia de forma automática, mas somente a partir de despacho da autoridade competente. Como exemplo, identificam-se os regimes especiais discricionários do ICMS e do IPI, o REIDI, o REPORTO, o RET e o RET PMCMV que, apesar de previstos de forma genérica nas leis que os instituem, tornam-se eficazes após a veiculação de norma individual da administração tributária.

O Critério Ato distingue, de um lado, os *regimes especiais vinculados* e, de outro, os *regimes especiais discricionários*.³⁸² Em relação aos regimes especiais vinculados, a lei

³⁸¹ Vide item 3.2.5.

³⁸² Parte-se aqui da tradicional distinção entre discricionariedade e vinculação. Nas lições de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, o ato vinculado é o ato para o qual “a lei não deixou opções; ela estabelece que, diante de determinados requisitos, a Administração deve agir de tal ou qual forma.” Distintamente, ao ato discricionário “a lei deixa certa margem de liberdade de decisão diante do caso concreto [...] a adoção de uma ou outra solução é feita segundo critérios de oportunidade, conveniência, justiça, equidade, próprios da autoridade, porque não definidos pelo legislador” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 221). Em relação aos atos discricionários, Celso Antônio Bandeira de Mello destaca que tais atos “melhor se denominariam *atos praticados no exercício de competência discricionária* [...] pois a lei regulou a matéria de modo a deixar campo para uma apreciação que comporta certo subjetivismo” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 432). A doutrina de André de Laubadère, opta por denominar “poder discricionário” ou competência discricionária (*pouvoir (ou competence) discrétionnaire*) como referência aos atos “*lorsque, em présence de circonstances de fait données, l'autorité administrative*

instituidora do regime não deixa margem para a administração tributária decidir se concede ou não o regime, uma vez provocada pelo contribuinte. Cumpridos os requisitos legais pelo contribuinte, caberá à autoridade fiscal homologar a adoção do regime. Como exemplo, verificam-se o regime especial de ISS das sociedades uniprofissionais, o RET e o RET PMCMV.

Vale destacar que, assim como o critério de ingresso, os critérios de exclusão do contribuinte também decorrem da lei, sendo eventual ato de exclusão do regime também um ato vinculado da administração tributária. Descumprido o requisito de adesão pelo contribuinte, como a prestação de serviços distintos do objeto da sociedade uniprofissional, deverá o beneficiário ser excluído pela autoridade fiscal, sem prejuízo do direito de aquele se defender para demonstrar que não descumpriu os requisitos legais.³⁸³

Como regimes especiais discricionários devem ser mencionados os regimes especiais consensuais de IPI e ICMS e o REIDI. Em relação a este último regime, conforme já tratado supra, a discricionariedade é criticável e traz significativa insegurança jurídica aos potenciais beneficiários. Todavia, o regime da lei instituidora, que demanda a manifestação do Ministério responsável pelo setor do requerente segundo critérios pouco objetivos, torna tal regime classificável como discricionário.

Finalmente, em relação ao Critério Forma, a criatividade do legislador obriga o cientista do Direito a segregar a análise em leque muito mais amplo de opções em relação àqueles verificados nos demais critérios. Da análise dos regimes descritos acima, observam-se, ao menos, 12 formas de manifestação dos regimes especiais, quais sejam: (i) deslocamento de base de cálculo, *e.g.* receita bruta como base de cálculo única no caso do Simples Nacional, do RET e do RET PMCMV; (ii) simplificação e/ou supressão de obrigações acessórias, *e.g.* dispensa de escrituração contábil do Lucro Presumido; (iii) presunção legal de base de cálculo em valores fixos ou percentuais pré definidos do faturamento, *e.g.* ISS da sociedade uniprofissional e coeficientes do Lucro Presumido; (iv) suspensão da incidência de tributos, conversível, posteriormente, em alíquota zero ou isenção, *e.g.* suspensão de PIS/PASEP e COFINS no REIDI e suspensão do IPI no

*est libre de prendre telle ou telle décision, a le choix entre ces décisions, outrement dit lorsque as conduite ne lui est pas dictée à l'avance par le droit" . Em contrapartida, classifica o "pouvoir lié lorsque [...] Il n'a plus le choix entre plusieurs décisions, sa conduite lui est dictée à l'avance par la règle de droit" (LAUBADERE, André, et. al. **Traité de droit administratif**. Tome 1. 15^a ed. Paris : EJA, 1999, p. 691).*

³⁸³ Nos termos do art. 5º, inciso LV da Constituição ou, no caso do Município de São Paulo, nos termos do art. 36 da Lei n. 14.107, de 12 de dezembro de 2005.

REPORTO; (v) outorga de crédito presumido em favor do beneficiário, *e.g.* crédito presumido de IPI no Inovar-Auto; (vi) alteração da sujeição passiva do tributo, *e.g.* substituição tributária no IPI e no ICMS; (vii) modificação do aspecto temporal de incidência do tributo, *e.g.* substituição tributária no IPI e no ICMS; (viii) modificação de aspecto espacial da regra-matriz de incidência por meio de ficção legal, *e.g.* regime especial de ICMS nas vendas para recinto alfandegado; (ix) imposição de novas obrigações acessórias (muitas vezes ilegais) aos contribuintes alcançados, *e.g.* regimes especiais de ofício de IPI e ICMS; (x) anistia em relação a penalidades pecuniárias e não pecuniárias, *e.g.* RERCT; (xi) modificação/redução de alíquota, *e.g.* RET e RET PMCMV; e (xii) modificação de aspecto material da regra-matriz de incidência mediante ficção legal, *e.g.* ganho de capital como base de cálculo do RERCT.

Observa-se que os regimes especiais valem-se, muitas vezes, de instrumentos jurídicos já conhecidos na legislação tributária e já consagrados na doutrina. Identificam-se, no ferramental utilizado, as figuras da isenção, da suspensão, da substituição tributária, da anistia, dentre outros institutos. Na maioria dos casos, tais ferramentas são utilizadas em conjunto, não se limitando cada regime especial a uma forma específica. Em outros casos, os institutos são adaptados ou congregados, originando uma figura nova, por exemplo o deslocamento de base de cálculo no RET.

Os instrumentos jurídicos de desoneração e simplificação são, portanto, na perspectiva estrutural, muitas vezes, componentes essenciais dos regimes especiais, *e.g.* suspensão e isenção no Inovar-Auto. Em outros casos, os regimes especiais aproximam-se daquelas figuras de tal forma que podem se confundir com outros institutos do direito tributário, *e.g.* RERCT e anistia.

Todavia, antes de partir para a definição das figuras de que se aproximam conceitualmente ou das que compõem a estrutura dos regimes especiais, serão analisados esses regimes pela perspectiva funcional. A razão que leva a essa interrupção é de ordem prática. Uma vez compreendidos os objetivos gerais que orientam os regimes especiais, estará o leitor munido de instrumental teórico completo para a compreensão das distinções propostas em relação a outros institutos. Feitas essas observações, segue-se à análise da estrutura funcional dos regimes especiais.

4. Função dos regimes especiais

Feita a análise estrutural de regimes especiais relevantes para identificar a forma como se manifestam no sistema jurídico nacional, passa-se a verificar a finalidade dos regimes especiais estudados. A análise da finalidade de tal instituto é de grande relevância para a compreensão de sua natureza e alcance. É ela que permite a interface entre as estruturas de acomodação jurídica desse instituto e as intercorrências de natureza econômica e política.

Em breve análise dos regimes especiais expostos acima, são identificadas, de imediato, seis funções predominantemente realizadas por aquelas figuras, quais sejam: (i) simplificação da arrecadação, em favor do contribuinte, *v.g.* Simples Nacional, regime especial da SUP e regimes consensuais do ICMS e do IPI; (ii) simplificação da fiscalização, em favor do fisco, com (iii) aumento da arrecadação, *v.g.* Lucro Arbitrado no Imposto de Renda e regimes especiais de ofício; (iv) desoneração, total ou parcial, da carga tributária para cumprir um propósito estatal, *v.g.* REIDI, REPORTO e Inovar-Auto, ou (v) para induzir condutas empresariais em favor do interesse geral, *v.g.* RET e RET PMCMV; e (vi) anistiar o contribuinte para materialização de justiça de transição, *v.g.* RERCT.

Evidentemente, não se verificam em cada uma dessas espécies exclusivamente uma ou outra das funções enumeradas. Observa-se a preponderância de uma ou alguma daquelas funções em cada um dos regimes especiais, sendo a separação ora proposta meramente didática. O agrupamento das funções predominantes de cada regime permite a identificação de três grupos de funções das normas que as instituem, de acordo com classificação já consagrada da doutrina, quais sejam, (i) função fiscal; (ii) função extrafiscal; e (iii) praticabilidade e função simplificadora. Tampouco essas definições são estanques.

Em relação aos regimes de desoneração e, com menor intensidade, aos regimes de simplificação que favorecem ao contribuinte, é importante ressaltar a presença de uma função de segundo nível como fundamento dos regimes especiais. A desoneração não é um fim em si mesma, nem é medida que visa ao enriquecimento do contribuinte (nem poderia). Trata-se, pois, de mecanismo jurídico, de eficácia econômica evidente, voltado à realização de propósitos sociais mais amplos. No caso do REIDI, do REPORTO e do

Inovar-Auto, identificam-se, como já se antecipou, o claro propósito de desenvolvimento da economia nacional, com aumento dos níveis de emprego e redução da pobreza. De forma análoga, o Simples Nacional configura tentativa de desburocratização de setores que, em conjunto, são parte representativa da economia nacional, com vistas aos mesmos propósitos acima expostos.

Nesse cenário, ganha relevo o estudo da extrafiscalidade, mediante revisão bibliográfica dos estudos doutrinários a respeito. No entanto, os regimes especiais não se exaurem no contexto da extrafiscalidade. Há importantes aportes de conteúdo originários da finalidade meramente arrecadatória dos tributos no desenho dos regimes especiais. Também são inúmeros os casos em que os contribuintes visam à obtenção de mecanismos favorecidos de recolhimento, ou que as autoridades fazendárias criam métodos diferenciados de arrecadação visando exclusivamente à praticabilidade e à eficiência da arrecadação, sem qualquer preocupação com a realização de propósitos mais amplos. Nesses casos, preponderam as funções fiscal, praticabilidade e função simplificadora.

4.1. Função fiscal

A função fiscal é a mais evidente do sistema tributário e das normas que o compõem. Trata-se da função primordial desse subsistema, caracterizada pela arrecadação de recursos para suprir as necessidades financeiras do Estado. As normas que dão efetividade a essa função objetivam simplesmente a geração de receitas para o ente tributante que as institui.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, fala-se em *fiscalidade* sempre que:

[...] a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos de sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que os outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva.³⁸⁴

Vale, todavia, a ressalva de Karoline Marchiori de Assis que, em importante estudo sobre o tema, destaca que a par do objetivo primordial de arrecadar, é evidente que as normas de finalidade fiscal possuem “efeitos econômicos e sociais (*Gestaltswirkungen*)”,

³⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 255.

entretanto “elas não os perseguem prioritariamente”, de modo que “os efeitos econômicos ou sociais decorrentes das normas de finalidade fiscal são consequências e não finalidades das quais são dotadas essas normas”.³⁸⁵

4.2. Função extrafiscal

Em linhas amplas, a *extrafiscalidade* trata da utilização das regras de imposição tributária para alcançar outros objetivos que não a arrecadação. A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho ressalva que “não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade” de modo que “os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”.³⁸⁶

A doutrina tributária realizou importantes evoluções na construção de modelos explicativos do fenômeno da extrafiscalidade. No Brasil e no exterior o fenômeno foi descrito mediante relevante interface com outros ramos do Direito, *e.g.* Direito Econômico, Direito Ambiental, ou de outros campos de interesse como a Economia. Nessa quadra, segundo o magistério de Carolina Marchiori de Assis, além de mecanismo de financiamento, os tributos correspondem a “um mecanismo de poder, por meio do qual é possível influenciar comportamentos a fim de que estes sejam realizados no modo desejado pelo Estado”, de modo que “a atividade do legislador tributário resulta de exigências econômicas, sociais e políticas”.³⁸⁷

A consagrada doutrina alemã da Escola de Colônia segrega a função das normas tributárias em normas de propósito fiscal (*Fiskalzwecknormen*), normas de propósito social (*Sozialzwecknormen*)³⁸⁸ e normas de simplificação (*Vereinfachungszwecknormen*).³⁸⁹ As normas de propósito social identificam-se pela intervenção do legislador na vida

³⁸⁵ ASSIS, Karoline Marchiori de. Segurança jurídica dos benefícios fiscais. (*Rechssicherheit der steuervergünstigungen*). Tese de doutorado apresentada à Universidade de São Paulo e à Universidade de Münster. São Paulo, 2013, p. 98.

³⁸⁶ CARVALHO, op. cit., p. 256.

³⁸⁷ ASSIS, 2013, p. 94.

³⁸⁸ LANG, Joachim. Rechtstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus, et. al. **Steuerrecht**. 18^a ed. Köln: Otto Schmidt, 2005, p. 84.

³⁸⁹ Id., *ibid*, p. 100.

econômica por ordenação e por indução.³⁹⁰ A esse respeito, Joachim Lang apresenta dois tipos de atuação interventiva, uma dedicada a induzir as condutas individuais em um certo sentido; outra destinada à distribuição da carga tributária (*Verteilung von Steuerlasten*).³⁹¹

Aplicando tais lições, a doutrina brasileira passou a distinguir a função extrafiscal em três subtipos, os quais, função indutora (ou função extrafiscal em sentido estrito), função distributiva e função simplificadora.³⁹² Apesar da coerência desta forma de classificação, optou-se aqui por não adotá-la plenamente. A função simplificadora, no entendimento deste trabalho, deve ser colocada como *tertio genus* e não como subtipo do gênero extrafiscalidade, uma vez que aquela função serve às duas outras funções (fiscal e extrafiscal) não podendo ser identificada com uma nem com a outra.³⁹³ Diante disso, a função simplificadora será estudada aqui como terceira função da norma tributária no próximo subitem.

Em relação à extrafiscalidade, a qual será tratada doravante somente em sua modalidade *stricto sensu*, observa-se como prática comum que os Estados, de forma ampla, utilizam-se de normas extrafiscais como instrumento de intervenção e regulação da economia. O fato foi detectado na história das ciências econômicas há mais de dois séculos.³⁹⁴

O fenômeno e os limites da extrafiscalidade no Direito brasileiro confundem-se com o propósito amplo deste trabalho, de modo que o enfrentamento daqueles será realizado em pormenor no capítulo IV e nas conclusões. Não obstante, é válido tecer breves reflexões a título de introdução.

A principal importância da função extrafiscal é a mudança que implementa na fundamentação e, conseqüentemente, na interpretação da norma tributária. Reduzido o propósito arrecadador torna-se a norma extrafiscal desafiadora de princípios estruturantes

³⁹⁰ “[...] mit Steuern ordnend und lenkend in das Wirtschaftsleben eingreifen“ (Id., *ibid.*, p. 99).

³⁹¹ LANG, Joachim. *Rechtstaatliche Ordnung des Steuerrechts*. In: TIPKE, Klaus, et. al. **Steuerrecht**. 18ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2005, p. 100.

³⁹² Cf. BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 12. Luís Eduardo Schoueri introduz a noção de que o termo extrafiscalidade deve ser segregado em um gênero e uma espécie. O *gênero extrafiscalidade* inclui “além de normas com função indutora (que seria a extrafiscalidade em sentido estrito [...]), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32).

³⁹³ Tal classificação é adotada por Joachim Lang (LANG, Joachim, *op. cit.*, pp. 99-101) e admitida por Luis Eduardo Schoueri (SCHOUERI, Luís Eduardo, *op. cit.*, p. 32).

³⁹⁴ Nesse sentido, e em breve histórico sobre a extrafiscalidade, vide ASSIS, 2013, p. 99.

do Direito Tributário, especialmente da igualdade na vertente *capacidade contributiva* e da neutralidade.³⁹⁵ Diante dos propósitos extrafiscais, inúmeras exceções à tributação-regra passam a ser realizadas e a conviver com o sistema constitucional tributário.

Johanna Hey evidencia a clara conexão entre função extrafiscal e o sistema político ao afirmar que, sendo o interesse geral (*Gemeinwohlinteresse*) a força motriz das normas tributárias extrafiscais, e sendo o conceito de interesse geral um conceito jurídico indeterminado (*unbestimmter Rechtsbegriff*), cada governo e cada parlamento passa a ser um campo de julgamento (*Beurteilungsspielraum*) das medidas extrafiscais.³⁹⁶

O desafio em relação a tais medidas consiste na identificação de fundamentos jurídicos de validade e de legitimidade que autorizem o desvio da tributação-regra sem violar o princípio da igualdade.³⁹⁷

Os regimes especiais podem ser importantes instrumentos de implementação da função extrafiscal. Como exemplo, veja-se o RET. Objetivando incentivar que os incorporadores imobiliários migrassem para um novo modelo de governança, a União propôs uma forma favorecida e simplificada de tributação. Evidencia-se a orientação da conduta dos agentes econômicos em favor da proteção da economia popular e das relações de consumo como fundamento das normas que compõem esse regime.

Visando à adequação de medidas dessa natureza com a integridade do sistema tributário, Heleno Taveira Torres elabora a noção de “‘motivo constitucionalmente determinado’ na formação da norma tributária”. Segundo tal noção, a validade de qualquer ato normativo de criação ou modificação de tributos condiciona-se à sua correlação lógica

³⁹⁵ Joachim Lang fala em relativização do princípio da capacidade contributiva (*Abweichungen vom Leistungsfähigkeitsprinzip*) preservado o princípio da proibição do arbítrio (*Willkürverbot*). Na justificação de normas tributárias de propósito social (*Rechtfertigung von Sozialzwecknormen*), a capacidade contributiva daria espaço a novos princípios como o *princípio do bem estar geral* (*Gemeinwohlprinzip*), *princípio da necessidade* (*Bedürfnisprinzip*) e o *princípio do merecimento* (*Verdienstprinzip*), que incentiva determinados comportamentos sociais. LANG, Joachim. *Rechtstaatliche Ordnung des Steuerrechts*. In: TIPKE, Klaus, et al. **Steuerrecht**. 18ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2005, pp. 99-100, tradução nossa.

³⁹⁶ HEY, Johanna. *Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen*. In: TIPKE, Klaus, et al. **Steuerrecht**. 18ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2005, p. 807, tradução nossa.

³⁹⁷ Nesse sentido, Johanna Hey destaca a impossibilidade de se servir o bem estar geral ferindo-se o princípio da igualdade (*Massnahmen, welche die Grundrechte (einschliesslich der Grundrechte der Dritter), insb. Den Gleichheitssatz, verletzen, dienen nielmals dem Gemeinwohl*). Id., *ibid.*, p. 807.

com um fundamento constitucionalmente prescrito.³⁹⁸ O autor justifica esse padrão de reflexão da seguinte forma:

Para a prática do exercício legislativo, em algumas searas, a competência do Legislador já se encontra estritamente balizada na Constituição Federal, que determina os motivos, prazos e modos de elaboração do texto legal. Assim no Direito Tributário.³⁹⁹

Ante a concordância deste trabalho com os esclarecimentos acima, tratar-se-á com maior profundidade sobre o “motivo constitucionalmente determinado” dos regimes especiais no capítulo III, para que no capítulo final e nas conclusões se possa expor suas vantagens e limitações, bem como a forma como esses interagem com os princípios constitucionais tributários que bloqueiam a livre atividade do legislador tributário, *e.g.* igualdade. Na ocasião, a extrafiscalidade será inevitavelmente retomada.

4.3. Função Simplificadora

Conforme antecipado no subitem acima, a *função simplificadora* é, segundo nosso entendimento, uma terceira função da norma tributária. Trata-se dos mecanismos previstos na legislação que “tornam possível ou facilitam”⁴⁰⁰ a aplicação da norma tributária, tornando-a menos complexa.

Em relação a tais normas é mister que se faça uma primeira separação metodológica colocando, de um lado, as normas que visam à diminuição das obrigações acessórias e a facilitação do pagamento de valores ao fisco, *e.g.* norma que criou o Documento Único de Arrecadação (DAS) do Simples Nacional, e normas que têm a função de aproximar os planos ontológico e deontológico do Direito, atenuando a complexidade inerente à conformação desses dois planos e tornando possível a aplicação da lei tributária, *e.g.* norma que institui o lucro presumido para a apuração do IRPJ.

À função correspondente ao primeiro grupo de normas acima se denominou *função simplificadora em sentido estrito*, ou apenas função simplificadora. À segunda, pautada na

³⁹⁸ TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 96-156 (125).

³⁹⁹ Id., *ibid.*, p. 127.

⁴⁰⁰ LANG, Joachim. Rechtstaatliche Ordnung des Steuerrechts. In: TIPKE, Klaus, et. al. **Steuerrecht**. 18ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2005, p. 101, tradução nossa.

modificação da sistemática de “captura” da realidade pelo direito, em linha com a doutrina dominante, chamou-se *praticabilidade*.⁴⁰¹

A simplificação em sentido estrito não necessita de maiores esclarecimentos, pois refere-se ao conjunto de medidas de ordem prática verificáveis pela redução da burocracia relacionada sobremaneira à apuração e ao pagamento de um tributo.⁴⁰² Quando uma autoridade fiscal disponibiliza um sistema de pagamento disponível em seu sítio de internet integrado com os sítios de qualquer *internet banking* se está diante dessa medida. Por sua singeleza e obviedade, a doutrina pouco ou nada fala a seu respeito.⁴⁰³

A *praticabilidade*, por sua vez, desperta discussões apaixonadas relacionadas aos limites legais à simplificação da realidade pela administração tributária por meio de ficções e presunções. Tal conceito é definido por Regina Helena Costa como “conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”.⁴⁰⁴

A autora, ademais, qualifica a praticabilidade como princípio, em razão da “generalidade e abstração”, bem como por contemplar a “adequada execução do ordenamento jurídico, no campo tributário” e materializar a “supremacia do interesse público sobre o particular”.⁴⁰⁵

Casalta Nabais esclarece o alcance do princípio no Direito português da seguinte forma:

Esse princípio implica, ou pode implicar, que o legislador, por razões de viabilidade prática, não leve as exigências da determinabilidade tão longe quanto abstractamente seria possível e até desejável, permitindo-se-lhe a concessão à administração fiscal duma margem de livre decisão para esta aplicar e executar a lei em conformidade com a sua capacidade administrativa efectivamente existente, mormente lançando mão de técnicas de simplificação como a tipificação ou a estandardização.⁴⁰⁶

⁴⁰¹ “*Praktikabilitätsprinzip*” (LANG, 2005, p. 101). “*Normas de Simplificación*”. (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, pp. 163-164). “Praticabilidade, também conhecida como *praticidade*, *pragmatismo* ou *factibilidade*.” (COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53, grifos do original). “Princípio da Praticabilidade” (NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, pp. 619-626).

⁴⁰² Mas também à obtenção de certidões, formulários de declaração etc.

⁴⁰³ Excepciona essa tendência a dissertação de mestrado de Sérgio Sydionir Saad, que, antes de adentrar no complexo conceito de praticabilidade, ressalta esse viés mais evidente da função simplificadora. SAAD, Sérgio Sydionir. **Simplificação e praticabilidade no direito tributário**. Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p. 17.

⁴⁰⁴ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53.

⁴⁰⁵ Id., *ibid.*, pp. 92-93.

⁴⁰⁶ NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, pp. 619-620.

Sobre as técnicas de tipificação e estandardização, recorre o autor à doutrina de Joachim Lang que cita *Typisierungen* e *Pauschalierungen*, traduzidas como tipificação e estandardização. Tais figuras são citadas por Lang ao lado de outras como formas de uniformização de situações fáticas diversas, desprezando-se suas diferenciações naturais e tributando-as (ou não) de modo unitário.⁴⁰⁷

Visando à proteção do interesse do contribuinte, assim com à higidez do crédito tributário, impõe-se à técnica da praticabilidade as garantias constitucionais que cercam a exação tributária. Dentre elas, destacam-se nesse contexto: legalidade, igualdade, capacidade contributiva, segurança jurídica, tipicidade e neutralidade.

5. Regimes Especiais: figuras estruturantes ou afins

No intuito de identificar os institutos que se aproximam ou são incorporados aos regimes especiais, é válido segregar dois grandes grupos de instrumentos que excepcionam as regras gerais de tributação: (i) instrumentos de desoneração e (ii) instrumentos de simplificação. A opção pela abordagem funcional decorre de motivos evidentes: sendo os regimes especiais compostos integralmente ou parcialmente pelos institutos que ora serão analisados, a busca por critérios estruturais não serve ao propósito de individualização daqueles regimes.

Em primeiro lugar, os instrumentos de desoneração podem ser descritos, assim como os regimes especiais, como institutos que excepcionam a tributação-regra.⁴⁰⁸ Nesse contexto, apesar de todo o esforço em favor da imposição igualitária do encargo fiscal sobre os contribuintes – e do dever destes, em princípio, uniforme, de realização de prestações em favor do erário –, a dinâmica econômico-social exige, por vezes, a criação de formas de diferenciação de setores, indivíduos e atividades. A própria conformação das exigências emanadas da ordem econômica e social que a Constituição pretende

⁴⁰⁷ *Durchschnittsätzen, Vereinfachungsbefreiungen, Freibeträgen und Freigrenzen* (médias, simplificações, isenções, deduções, limites livres de tributação). LANG, Joachim. *Rechtstaatliche Ordnung des Steuerrechts*. In: TIPKE, Klaus, et. al. **Steuerrecht**. 18ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2005, p. 101, tradução nossa.

⁴⁰⁸ Já denominados “instrumentos extrafiscais” pela doutrina. LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras**: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014, p. 36.

implementar, bem como a necessidade de ajustar a dinâmica geral da tributação a certas contingências individuais forjam, no sistema tributário brasileiro, a criação de medidas de desagramento fiscal.

Essas medidas vêm sendo estudadas pelo Direito a partir de perspectiva funcional e identificam-se, especialmente, com a figura dos incentivos fiscais.

Em relação a este conceito-gênero, formado a partir da aglutinação dos institutos mencionados no art. 150, § 6º da Constituição pela enumeração das espécies “isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão”, há inúmeras construções jurídico-positivas delimitando seu alcance. Conseqüentemente, há relevantes estudos que buscam apreender seu sentido.⁴⁰⁹

A doutrina que vem sendo erigida acerca das normas de exoneração honra as lições de Sainz de Bujanda que, já na década de 1950, expressava preocupação a esse respeito, *in verbis*:

[...] *si en el área fiscal hay algo que, em principio, parece que puede someterse a una investigación tan ordenada y precisa como la de la obligación tributaria es, justamente, la exoneración de ese deber.*⁴¹⁰

A análise dos institutos citados no art. 150, § 6º da Constituição servirá de guia para o estudo pretendido. A eles serão somados a suspensão, o diferimento e a redução/supressão de alíquota que, conforme demonstrado nos itens acima, são bastante utilizados como instrumento de política fiscal. Os conceitos de incentivos fiscais e benefícios fiscais serão igualmente analisados de modo a esclarecer com maior amplitude as demais figuras.

A imunidade tributária não será analisada no presente item porque, apesar de implicar a desoneração tributária, conforme a abordagem ora proposta, deve ser entendida como componente da tributação-regra, materializada no texto constitucional em razão da programaticidade, conforme destacado no item 3.2.5 do primeiro capítulo deste trabalho.

⁴⁰⁹ SAMPAIO DÓRIA, A. R. (coord.). **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: Brusco, [s.d.]; BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. São Paulo: RT, 1982; MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015; MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (coord.). **Incentivos Fiscais questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007.

⁴¹⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. La exención en el sistema de Derecho tributario. **Hacienda y derecho**. V. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 393,

5.1 Incentivos fiscais e Benefícios Fiscais

Os incentivos fiscais são indicados no já mencionado art. 41 do ADCT como realidade fática pré-constitucional. Em razão das prescrições contidas neste dispositivo, identificam-se três características referentes ao regime dos incentivos fiscais no ordenamento jurídico pátrio, quais sejam, (i) necessidade de instituição ou confirmação por lei; (ii) temporariedade; e (iii) garantia de direito adquirido somente quando concedidos sob condição e com prazo certo.

Ademais, o art. 174 da Constituição incumbe o Estado, como agente regulador, a exercer a função de *incentivo* da atividade econômica. Alinhado a tal dispositivo, o art. 43, § 2º da Constituição introduz o conceito de *incentivos regionais*, como instrumento de ação da União visando à redução de desigualdades regionais. Além de incentivos não tributários, como igualdade de fretes, tarifas e seguros e concessão de juros favorecidos, o dispositivo inclui isenções, reduções e diferimentos de tributos federais como formas de manifestação de conteúdo tributário material no âmbito de tais incentivos.

A dicção do dispositivo dá a entender tratar-se de mera enumeração de instrumentos,⁴¹¹ sendo possíveis outras medidas de *incentivo* para atendimento do propósito de redução das desigualdades regionais.

O dispositivo serve, no entendimento deste estudo, como relevante referência para a construção do conceito de incentivo fiscal. Da sua exegese conclui-se tratar tal figura *das medidas de favorecimento de agentes econômicos, instituídas por lei, que tragam vantagens tributárias que não impliquem, necessariamente, na redução da carga fiscal* (a inclusão do diferimento é prova disso), *e que vinculem-se a um propósito econômico e social protegido pela Constituição.*⁴¹²

Conforme identificado por Celso de Barros Correia Neto, os incentivos fiscais no Brasil podem ser classificados *lato sensu* ou *stricto sensu*. A primeira classificação consiste em todas as formas de favorecimento do contribuinte, ainda que não diminuam diretamente a carga fiscal, *e.g.* parcelamento. A segunda trata de “disposições especiais de direito tributário que reduzem a carga fiscal, mediante alteração da obrigação principal, a

⁴¹¹ Art. 43, [...] § 2º. Os incentivos regionais compreenderão, *além de outros*, na forma da lei..., destacou-se.

⁴¹² Destaca-se que a previsão acerca de incentivos e benefícios fiscais de ICMS trazida pelo art. 155, inciso XII, alínea “g” da Constituição apenas cita as figuras como um dado objetivo.

fim de favorecer atividades privadas consentâneas ao interesse público”.⁴¹³⁻⁴¹⁴ Observa-se, portanto, a opção constitucional pela acepção lata de incentivo fiscal.⁴¹⁵

Apesar de não previstas de forma expressa no art. 43, § 2º, é possível que os incentivos fiscais se deem de forma não tributária, como mediante subvenções estatais.⁴¹⁶ É o que se pode depreender da compreensão de *igualdade de fretes, tarifas e seguros e concessão de juros favorecidos* dentre as medidas de incentivo. Todavia, a par da igualdade de efeitos orçamentários que os incentivos fiscais tributários e os não tributários imprimem ao Erário, para os fins do presente trabalho, a expressão *incentivos fiscais* ora elaborada será compreendida como sinônimo de *incentivos tributários*.

Diante disso, todas as medidas previstas no art. 150, §6º da Constituição, quais sejam, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão; assim como outras figuras não previstas naquele dispositivo, tais como alíquota zero e redução de alíquota, suspensão, diferimento, remissão e outros, desde que implementadas para cumprir um propósito constitucional específico, podem ser definidas como incentivos fiscais. Basta que haja, por meio de norma jurídica legitimada constitucionalmente, benefício tributário do contribuinte, com ou sem redução da carga tributária pressupostamente devida,⁴¹⁷ para haver o incentivo fiscal.

⁴¹³ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2015, p. 132.

⁴¹⁴ Em linha com a acepção estrita, Alexandre Coutinho da Silveira e Fernando Facury Scaff definem incentivos fiscais como “espécies do gênero *isenção*, que tem por conteúdo primordial a referida função indutora, estimulando ou desestimulando comportamentos do particular” (SILVEIRA, Alexandre Coutinho; SCAFF, Fernando Facury. *Incentivos fiscais na federação brasileira*. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 19-53 (31)).

⁴¹⁵ Em sentido oposto, pautado em pressupostos constitucionais diversos, Francisco Calderaro define “incentivos ou estímulos fiscais” como “normas jurídicas ditadas com finalidades extrafiscais de promoção do desenvolvimento econômico e social *que excluem total ou parcialmente o crédito tributário*.” (CALDERARO, Francisco R. S. **Incentivos Fiscais: sua natureza jurídica**. São Paulo: Aduaneiras, 1977, p. 29, destacou-se).

⁴¹⁶ Embora o instituto das subvenções seja funcionalmente identificado com as figuras ora tratadas, trata-se de conceito de direito financeiro que, nos termos do art. 12, §3º, da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 consistem nas “transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como: I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.” Está, portanto, fora do sistema tributário. Em sentido distinto Luís Eduardo Schoueri destaca a existência de doutrina que define subvenção em acepção ampla como “campo onde se encontram as normas da intervenção indireta de caráter financeiro” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 57). O autor destaca, todavia, que juridicamente o conceito de subvenção pressupõe a realização de despesas, mas não deixa de comparar os incentivos fiscais às subvenções como forma de introduzir a doutrina dos *Tax Expenditures* (id., *ibid.*, pp. 57-58).

⁴¹⁷ José Souto Maior Borges denomina *isenções parciais* todas as formas de redução do *quantum* do tributo devido por meio de “uma redução ou bonificação do débito tributário” (BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 249).

Roberto Ferraz corrobora a necessidade de orientação do incentivo fiscal a um propósito econômico-social constitucionalmente protegido mediante o que concebeu como busca do bem comum, *in verbis*:

[...] *a finalidade escolhida* [para os incentivos fiscais] *haverá de ser uma das constitucionalmente indicadas como formadoras do bem comum* [...] Não se pode admitir que valores atinentes à arrecadação dos impostos sejam aplicados em finalidades setoriais, isto é, em rubricas diferentes daquelas formadoras do bem comum (saúde, educação,...) [...] Não compete, portanto, nem ao Legislativo e muito menos ao executivo, a tarefa de definir quais os casos e limites da tributação. Os critérios já vêm definidos na Constituição; aos Poderes compete a tarefa de aplicá-los.⁴¹⁸

Apesar da amplitude e indefinição do conceito de bem comum, o qual o autor exemplifica com benefícios sociais relacionados à educação, promoção de lazer, cultura, esporte e saúde, assiste razão ao autor em exigir como requisito de legitimidade dos incentivos fiscais o cumprimento do programa constitucional. É essa, aliás, a premissa utilizada aqui para definir incentivos fiscais e que será aplicada para fundamentar as condicionantes dos regimes especiais no próximo capítulo.

Em sentido análogo, mas fundado em pressupostos legais distintos, Tércio Sampaio Ferraz Jr. destaca a função do incentivo na ordem econômica constitucional. Segundo o autor, o incentivo é disciplinado no art. 174 da Constituição, cujos dispositivos, “conjugados com os do art. 170, têm uma função realizadora de uma ordem desejada como fim. A ordem econômica, nesse sentido, tem por fim assegurar a todos a exigência digna, conforme os ditames da justiça social”.⁴¹⁹

Ainda sobre a lição de Roberto Ferraz, em que pese o distanciamento da orientação metodológica do presente trabalho, preocupada em distinguir a estrutura da função dos regimes especiais,⁴²⁰ é de grande valor a carga de exigências funcionais que o autor associa aos incentivos fiscais. O autor acrescenta que “caso não haja qualquer tipo de compromisso

⁴¹⁸ FERRAZ, Roberto. Incentivos fiscais – um enfoque constitucional. **Revista de estudos tributários**. Porto Alegre, n. 28. Nov-dez/2002, pp. 101-107 (104).

⁴¹⁹ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 275-285 (282).

⁴²⁰ Nesse sentido, destaca-se o alerta de Heleno Taveira Torres de que se deve evitar a “entropia de critérios” pois “nenhuma classificação pode aceitar dois critérios classificatórios, a não ser que se eleja novo modelo classificatório; tampouco se poderiam combinar classificações para, ao final, extair-se como resultado conceitos de espécies do gênero tributo. TORRES, 2005, p. 123.

associado à concessão do benefício, a única certeza que se terá é a de que o Estado abriu mão de receita”.⁴²¹

Em outras palavras, o autor reconhece sob a nomenclatura de *benefício fiscal* as medidas de favorecimento de agentes econômicos por mecanismos fiscais tributários e não tributários⁴²² desprovidas de contrapartida do beneficiado. Acrescida a finalidade legítima ao benefício, a qual o autor associa ao bem comum, tem-se a figura do incentivo fiscal.

Esse entendimento alinha-se com as lições de Maria Theresa Soler Roch, para quem:

*La especialidad del incentivo radica em el supuesto de hecho, que aparece delimitado en base a un comportamiento concreto del sujeto destinatario del beneficio. [...] así, en los casos en que la concesión del beneficio se produce de modo automático em relación com supuestos vinculados a requisitos puramente subjetivos [...] estaremos ante un beneficio fiscal, pero no ante una medida del incentivo em sentido estricto.*⁴²³

Adota-se, para os fins do presente trabalho, essa distinção entre incentivo fiscal e benefício fiscal. Qual seja: trata-se de incentivo fiscal a medida de favorecimento do agente econômico, definida em lei com legitimação constitucional, que imponha contrapartidas de cunho econômico e social ao beneficiado, por exemplo REIDI, REPORTO, RET.⁴²⁴ Diversamente, consiste em benefício fiscal a medida de favorecimento que, não obstante possa ter respaldo constitucional, não exige qualquer contrapartida do beneficiado, como o parcelamento de débitos vencidos e não pagos.

Observe-se que, dada a amplitude dos conceitos ora propostos, parte significativa dos regimes especiais pode ser classificada como benefício ou incentivo fiscal. Excepcionam-se aqueles regimes especiais instituídos em desfavor do contribuinte, como os regimes especiais de ofício, ou aqueles que sejam neutros, como os referentes ao controle de atividades específicas como cigarros e bebidas. Em vista da maior abrangência dos regimes especiais tributários, estes se tratam da classe a que pertencem os benefícios e incentivos fiscais como gêneros.

⁴²¹ Id., *ibid.*, p.105.

⁴²² Incluindo expressamente as subvenções.

⁴²³ ROCH, María Teresa Soler. **Incentivos a la inversión y justicia tributaria**. Madrid: Civitas, 1983, p. 50.

⁴²⁴ Nesse mesmo sentido, Hugo de Brito Machado afirma que “nem toda redução ou isenção de tributo deve ser considerada incentivo fiscal, porque este, repita-se, se caracteriza pela finalidade, que é estimular determinado comportamento. MACHADO, Hugo de Brito. **O regime jurídico dos incentivos fiscais**. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 169-199 (173).

A técnica aplicável para implementar os incentivos e benefícios fiscais é vasta, conforme demonstrado nos itens que tratam dos regimes especiais em espécie. A criatividade do legislador tributário pode forjar, dentro dos limites legais e constitucionais, vasto ferramental apto a mudar os regimes de tributação como forma de implementar tais medidas.

Apenas para citar as mais comuns, tem-se a concessão de créditos presumidos, a redução da base de cálculo, a redução e a supressão de alíquota (alíquota zero), além da combinação de mais de um desses métodos. O próximo subitem trata brevemente das figuras mais usuais, especialmente daquelas que vimos utilizadas na construção dos regimes especiais aqui analisados.

5.2. Suspensão e diferimento

Os institutos da suspensão e do diferimento são usados, especialmente na legislação tributária atinente aos tributos não cumulativos, como sinônimos. É o que se observa, *e.g.* do cotejamento da eficácia do art. 14 do Decreto-Lei n. 24, de 07 de janeiro de 1975,⁴²⁵ com o art. 328 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo,⁴²⁶ ambos relacionados ao ICMS.

Em ambos os casos há referência às hipóteses de postergação do recolhimento do imposto para a próxima etapa da cadeia de circulação de mercadorias, sendo que, no primeiro caso, denominou-se a dita figura suspensão e, no segundo, diferimento. Tal postergação se opera, em regra, mediante a atribuição de responsabilidade tributária ao destinatário da mercadoria com tributo diferido ou suspenso.

Todavia, identifica-se também a utilização da expressão *suspensão* em casos em que inexistente tal atribuição de responsabilidade, ficando simplesmente postergado o recolhimento de imposto devido pelo próprio agente que realizou o fato gerador. É o que se

⁴²⁵ Art. 14. Sairão com suspensão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias:

I – as mercadorias remetidas pelo estabelecimento produtor para estabelecimento do Cooperativa [...]

§1º O imposto devido pelas saídas mencionadas nos incisos I e II será recolhido pelo destinatário quando da saída subsequente esteja esta sujeita ou não ao pagamento do tributo.

⁴²⁶ Art. 328. O lançamento do imposto incidente na saída de mercadoria, promovida por estabelecimento rural com destino a cooperativa de que fizer parte, situado neste Estado, fica diferido para o momento em que ocorrer a subsequente saída da mercadoria.

observa no caso do REIDI. Nos termos dos arts. 3º e 4º da Lei n. 11.488/2007, o PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a aquisição de bens e serviços para utilização ou incorporação em obras de infraestrutura ficam suspensos desde a aquisição e são convertidos em alíquota zero após a utilização ou incorporação do bem ou material na obra de infraestrutura. Trata-se de situação distinta em que há adiamento de recolhimento (convertível em extinção de obrigação) sem que haja transmissão de bens a um terceiro ou atribuição de responsabilidade a este.

Diante da ambivalência do conceito de suspensão, por questão de rigor metodológico, utiliza-se para os fins deste trabalho acepções distintas para o instituto da suspensão e do diferimento. Suspensão diz respeito apenas às hipóteses em que há adiamento do dever de pagar o tributo pelo agente que realizou o fato gerador, restando a obrigação de pagar mantida na pessoa deste agente.

O diferimento, por outro lado, consiste no adiamento contido dentro de uma cadeia plurifásica com, necessariamente, substituição do sujeito passivo, que passa a ser o próximo agente do elo da cadeia.⁴²⁷ Desse modo, sempre que a lei fizer menção à suspensão com substituição do sujeito passivo, é de diferimento que estará tratando.

5.3. Moratória

O instituto da moratória é modalidade de suspensão de exigibilidade do crédito tributário que consiste na dilação do prazo para cumprimento da obrigação tributária. Segundo Paulo de Barros Carvalho, “é um favor ampliativo do prazo para que certa e determinada dívida venha a ser paga, por sujeito individualizado, de uma só vez ou em parcelas”.⁴²⁸

⁴²⁷ No mesmo sentido, Roque Carrazza define diferimento como “[...] adiamento do pagamento do tributo [...] não passa de modalidade de substituição tributária (no caso, substituição tributária para trás). É um tipo de benefício fiscal, que, em matéria de ICMS, deve obedecer às mesmas diretrizes que norteiam a concessão de créditos presumidos, isenções etc.” (CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 455-456). Em idêntico sentido, José Eduardo Soares de Melo o define como “técnica impositiva de deslocamento de exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro” (SOARES DE MELO, José Eduardo. **ICMS: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 1998, p. 191). Acerca da doutrina que distingue “diferimento” de “substituição”, vide nota de rodapé n. 357 supra.

⁴²⁸ CARVALHO, 2009, p. 478.

Nos termos do art. 152 do CTN, a moratória em caráter geral deve ser concedida por lei, enquanto a moratória em caráter individual pode ser deferida por despacho administrativo plenamente vinculado à lei que a instituiu. Neste caso, a moratória não gera direito adquirido.

A lei que concede a moratória pode circunscrever a sua aplicabilidade a determinada região do território nacional ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos. Nesse último caso, devem ser observadas em termos estritos as limitações constitucionais ao poder de tributar, especialmente a igualdade entre indivíduos em situação equivalente; com a proibição de distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida, nos termos do art. 150, inciso II, da Constituição.

Em relação à competência para a instituição da moratória, cabe à pessoa jurídica competente para instituir o tributo a que se refira; ou, concorrentemente, à União, nas hipóteses em que esta simultaneamente concede moratória aos tributos por ela administrados ou às obrigações de direito privado.

A lei que concede a moratória deverá especificar: (i) o prazo de duração do favor; (ii) as condições de sua concessão em caráter individual; (iii) os tributos a que se aplica; (iv) o número de prestações e seus vencimentos; e (v) as garantias que devem ser fornecidas no caso de concessão em caráter individual.

A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

5.4. Isenção

A isenção tributária é definida, na clássica lição de Rubens Gomes de Souza, como

[...] o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido [...] na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu *pagamento*; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido.⁴²⁹

⁴²⁹ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financieiras, 1954, p. 59, grifo do original.

Em relação ao termo *favor fiscal*, há críticas doutrinárias relevantes em razão do caráter vinculado do crédito tributário. Dentre elas destaca-se, pela clareza da formulação, a opinião de João Roberto Santos Régnier, *in verbis*:

Como favor fiscal, o benefício decorrente da regra de isenção viria afrontar de maneira inadmissível certas premissas de origem constitucional em torno das quais estrutura-se toda a sistemática tributária nacional. É o caso, v.g., da indeclinável subordinação do regime das isenções aos princípios constitucionais pertinentes à tributação – uma vez entendida a isenção como um corolário do poder de tributar [...] o qual obedece ao princípio da generalidade dos tributos e da igualdade de todos perante o fisco. [...] se encarada como favor, a regra isentiva seria odiosa, porque flagrantemente violatória daquelas premissas constitucionais.⁴³⁰

Em relação à estrutura normativa do instituto, Rubens Gomes de Souza destaca: “é, da própria lei que cria o impôsto, e que definindo as hipóteses em que o impôsto será devido, desde logo enumera aquelas em que o seu pagamento será dispensado”.⁴³¹ É nesse aspecto que sofre as principais críticas doutrinárias.

Na mais notória dessas críticas, José Souto Maior Borges refere-se a tal compreensão como “respeitável posto equivocada” por “transplantar, na análise do sistema tributário nacional, ensinamentos de juriconsultos estrangeiros, sem maior esforço de análise crítica”.⁴³² E esclarece sua posição, nos seguintes termos:

Constitui uma contradição insanável ter como ‘ex lege’ a obrigação tributária (o que não se discute) e, ao mesmo tempo, admitir que essa possa surgir, embora dispensado o pagamento do tributo [...] nada mais equívoco do que admitir, na hipótese, a existência de obrigação tributária insuscetível de produzir efeito jurídico.⁴³³

Conclui dizendo que “na relação jurídica de isenção, ao contrário, não existe obrigação tributária principal”, de modo que “a isenção configura hipótese de desobrigação tributária”.⁴³⁴

Em sentido análogo, mas partindo da classificação teórica das regras de Direito em juridicizante, desjuridicizante e não juridicizante, Alfredo Augusto Becker trata a regra de

⁴³⁰ RÉGNIER, João Roberto dos Santos. **A norma de isenção tributária**. São Paulo: Resenha tributária, 1975, pp. 54-55. Em sentido análogo, o autor critica a concepção da isenção como privilégio legal, a qual coaduna-se com a ordem social do *ancien regime*. Id., *ibid.*, p. 56.

⁴³¹ SOUZA, op. cit., p. 252.

⁴³² BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 136.

⁴³³ Id., *ibid.*, p. 138.

⁴³⁴ Id., *ibid.*, p. 138.

isenção como regra não-juridicizante,⁴³⁵ que “incide para que a [regra] de tributação não possa incidir”. Conclui que a regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, “consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação”. Coerente com esse entendimento, apresenta opinião valiosa de que a formulação das regras de isenção a partir das “hipóteses de incidência de regras jurídicas *implícitas de tributação*” faz sentido “*apenas no plano pré-jurídico da política fiscal quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica de isenção*”.⁴³⁶

Pautado na lição de Lourival Vilanova, Paulo de Barros Carvalho atua “censurando a redação verbal dos dispositivos da lei, mas procurando identificar o fenômeno jurídico que se processa”.⁴³⁷ Valendo-se da distinção entre regras legais e normas, e buscando construir o conteúdo normativo da norma de isenção, afirma que “a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os *parcialmente*”.⁴³⁸ A tese tem o mérito de implementar o que o próprio autor denominou “simultaneidade da dinâmica normativa”.

Assim, no lugar de primeiro surgir a obrigação para depois haver sua exclusão (Rubens Gomes de Souza), ou de primeiro incidir a norma isentiva, de modo a impedir a incidência da norma tributante (Souto Maior e Alfredo Augusto Becker), Paulo de Barros Carvalho defende a construção da norma única de tributação. Esta consiste na resultante da incidência concomitante de uma norma de estrutura (norma de isenção) e de uma norma de postura (norma tributante).

A concepção do autor é a que, para o presente trabalho, deixa menos dúvidas acerca do modo de operar da isenção e, conseqüentemente, de sua abrangência material. Todavia, o fato é que a formulação do CTN prescreve lógica distinta, pautada na incidência seguida da exclusão do crédito. Aparentemente, essa concepção foi introduzida por Rubens Gomes de Souza – um dos autores do Anteprojeto do CTN e defensor da isenção como exclusão do crédito –, no art. 175 desse diploma legal, *in verbis*:

Art. 175. *Excluem* o crédito tributário:

⁴³⁵ “Regra não-juridicizante: quando a incidência da regra jurídica não juridiciza a hipótese de incidência. [...] Se já era fato jurídico, ela incide para permanecer inalterada a sua juridicidade ou seus efeitos jurídicos” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 323). Em sentido análogo, vide: PONTES DE MIRANDA, F.C. **Tratado de direito privado**. V. I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, § 10, ns. 4-6, § 22, n. 03.

⁴³⁶ BECKER, op. cit., pp. 321-325.

⁴³⁷ CARVALHO, 2009, p. 521.

⁴³⁸ Id., *ibid.*, p. 528.

I – a isenção; [...]

Parágrafo único. *A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias*, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.⁴³⁹

Observa-se no dispositivo transcrito, que a isenção implica apenas hipótese de exclusão do crédito, não o afastamento da obrigação. Ou seja, pode-se interpretar que há o nascimento da obrigação tributária sem o dever de pagar o tributo. Trata-se de uma obrigação sem crédito. A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho entende que o significado efetivo da expressão “exclusão do crédito tributário” seria “sinônima de *extinção da obrigação tributária*”, dado o esfacelamento que existirá na obrigação se um dos seus elementos essenciais, o crédito, for excluído.⁴⁴⁰

Destaque-se, todavia, que, ainda que desalinhado com a teoria geral das obrigações,⁴⁴¹ o CTN admite a existência de obrigação tributária sem crédito. É essa a sistemática decorrente da aplicação conjunta do art. 113, §1º com o art. 142 daquele diploma legal. A obrigação tributária (relação tributária entre fisco e contribuinte) surge com a ocorrência do fato gerador. O crédito (polo ativo da relação), todavia, condiciona-se ao lançamento. O lançamento, assim, tem o condão de declarar a existência da obrigação (constituída previamente) e constituir o crédito tributário. O que inexiste na lógica do código é crédito tributário sem obrigação.

Tendo sido esta a concepção adotada na legislação nacional, não se deve lutar contra o fato de que a isenção consiste em mera hipótese de exclusão do crédito, com manutenção da obrigação sem o correspondente crédito. Vale destacar que, pela dicção do art. 175 transcrito acima, identifica-se clara preocupação com a manutenção das obrigações acessórias quando da implementação da regra isentiva. Trata-se a formulação do CTN de tentativa de neutralizar possíveis argumentos em favor da inexigibilidade das obrigações acessórias pela inexistência da obrigação principal, caso esta fosse afastada pela isenção. Tal preocupação descuida do fato de que a obrigação acessória, no sistema tributário, nada tem de acessória, posto que independe da principal.⁴⁴²

⁴³⁹ Destacou-se.

⁴⁴⁰ CARVALHO, 2009, p. 521.

⁴⁴¹ Paulo de Barros Carvalho vai ainda mais longe ao decretar que “não há possibilidade lógica de existir obrigação, recebida aqui com a dimensão semântica de vínculo entre dois sujeitos, sem o binômio antagônico crédito/débito” (Id., *ibid.*, p. 520).

⁴⁴² Vide nota de rodapé n. 236.

Como efeito prático da definição adotada pelo CTN para as isenções verifica-se possível sustentar: (i) a exigibilidade das obrigações acessórias em caso de isenção, ainda que não houvesse regra específica a esse respeito; (ii) a impossibilidade de repetição do indébito no caso de pagamento indevido de tributo isento; e (iii) a inaplicabilidade da anterioridade nos casos em que a isenção vier a ser revogada, já que torna-se possível sustentar que a obrigação principal já existia antes da revogação.⁴⁴³ Não parece que tais conclusões, especialmente a segunda e a terceira, coadunem-se com a função desempenhada pela isenção no Direito constitucional tributário brasileiro, mas é essa a formulação legal do CTN.

O art. 176 do CTN exige que a isenção seja veiculada por lei que especifique as condições e requisitos para sua concessão, os tributos a que se aplica e, quando houver, o prazo de sua duração. O parágrafo único desse dispositivo autoriza que a isenção seja restrita a determinada região, em razão de condições peculiares desta.

Assim, como decorrência do CTN, sem a precisão técnica e os atalhos que uma prescrição legal mais adequada poderiam trazer, *a isenção é regra instituída por lei que desobriga o sujeito de pagar tributo pressupostamente devido, mantendo as obrigações instrumentais a ele relacionados.*

Por determinação expressa do art. 177 do CTN, a isenção, salvo no caso de disposição legal em contrário,⁴⁴⁴ não alcança as taxas e contribuições de melhoria nem os tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Do mesmo modo que são introduzidas no sistema por meio de lei, as isenções podem ser derogadas ou ab-rogadas a qualquer tempo pelo legislador competente. Diante de tal fato, e conferindo segurança jurídica às isenções que exigem alguma contrapartida do contribuinte para a fruição – as chamadas isenções condicionadas –, o art. 178 do CTN preserva da revogação a qualquer tempo as isenções concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições.

As isenções poderão ser concedidas em caráter geral ou a requerimento do interessado acompanhado da comprovação do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou em contrato para a sua concessão. Nesse

⁴⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 652-656.

⁴⁴⁴ Ressalva que torna o art. 177 “irrelevante”, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho. CARVALHO, 2009, p. 537.

segundo caso, por força do art. 179 do CTN a isenção depende de despacho da administração pública e não gera direito adquirido ao contribuinte, prevalecendo as regras gerais de revogação.

Finalmente, em relação à análise funcional da isenção, Rubens Gomes de Souza afirma ser aquela “ditada por uma consideração de conveniência social ou econômica e relacionada seja com a própria pessoa do contribuinte (isenção subjetiva), seja com a natureza dos bens ou operações sujeitas à tributação (isenção objetiva)”.⁴⁴⁵ Tal reflexão inaugura as discussões relacionadas ao papel das normas exonerativas em sentido amplo no contexto jurídico e político nacional, o que será tratado com maior detalhamento no Capítulo III.

5.5. Alíquota zero

Observa-se nas normas de desoneração tributária, especialmente relacionadas ao ICMS e ao IPI, o expediente frequente de atribuir-se o valor zero à alíquota aplicável. Acerca de tal prática, Paulo de Barros Carvalho entende tratar-se de “caso típico de isenção: guarda-lhe a natureza e mantém-lhe as aparências”.⁴⁴⁶ Vale citar as palavras do autor a esse respeito:

Que expediência legislativa será essa que, reduzindo a alíquota a zero, aniquila o critério quantitativo do antecedente da regra matriz do IPI? [...] Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação. [...] é uma fórmula inibitória da operatividade funcional da regra-matriz [...].⁴⁴⁷

Roque Antônio Carrazza manifesta-se de igual forma afirmando que “*alíquota zero* também é fórmula de isenção”. E destaca tratar-se de “uma das técnicas que o legislador tem ao alcance da mão para conceder isenções tributárias”.⁴⁴⁸ Técnica essa que, segundo Hugo de Brito Machado é “*forma de burla*, pelo Poder Executivo, de uma limitação

⁴⁴⁵ SOUZA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 252. Em sentido análogo, Paulo de Barros Carvalho afirma que “o mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade. Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas [...] A par disso, fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejando de modo adequado o recurso jurídico das isenções” (CARVALHO, 2009, p. 535).

⁴⁴⁶ CARVALHO, 2009, p. 532.

⁴⁴⁷ Id., *ibid.*, pp. 529 e 532.

⁴⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 578, nota de rodapé n. 10.

constitucional”, qual seja, a do princípio da legalidade, pois, se por um lado a isenção somente pode ser concedida por lei, por outro, o art. 153, § 1º da Constituição faculta à União a possibilidade de alterar, por decreto, as alíquotas de alguns impostos (II, IE, IPI e IOF).⁴⁴⁹⁻⁴⁵⁰

Em vista do exposto, entende-se possuir a alíquota zero, para o contribuinte, a mesma eficácia que a isenção, com as ressalvas que a mencionada “burla” ao princípio da legalidade pode ensejar.

5.6. Anistia

A anistia versa, no Direito Tributário, sobre o perdão concedido àquele que comete infrações legais relativas a deveres tributários. Sua eficácia consiste no afastamento da penalidade imposta ao infrator de determinação legal. Perdoa-se o ilícito e a multa dele decorrente.⁴⁵¹

A figura aproxima-se da remissão, com a diferença que esta trata do perdão do débito tributário (conteúdo da obrigação principal), enquanto a anistia trata somente da penalidade aplicada por descumprimento de ato. Paulo de Barros Carvalho ressalta outra importante distinção teórica entre as duas figuras. Segundo o autor, “a anistia pode revelar

⁴⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 169-199 (172), grifos nossos. Em sentido diverso, José Eduardo Tellini Toledo afirma que a alíquota zero não se confunde com as hipóteses em que não se forma relação jurídica, caso contrário, não seria possível falar-se em direito a crédito nos casos em que há alíquota zero. TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados – Incidência tributária e princípios constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 171-172. A ressalva de José Eduardo Tellini perde o sentido a partir da mudança de entendimento do STF, após 2007, sobre a possibilidade de creditamento do IPI nas aquisições sujeitas à alíquota-zero. A partir dos REs 353.657/PR e 370.682/SC, a corte fixou entendimento de que “os princípios da não cumulatividade e da seletividade não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero”. Tal entendimento consolidou-se no RE 398.365/RS, julgado pela lógica da repercussão geral. BRASIL. STF. RE 398365, Rel. Min. GILMAR MENDES, j. 27/08/2015, processo eletrônico repercussão geral. DJe. 21/09/2015.

⁴⁵⁰ Sacha Calmon Navarro Coelho distingue a isenção da alíquota zero mediante analogia com o Direito Tributário. A isenção seria como as previsões discriminantes do direito penal, *e.g.* legítima defesa. A alíquota-zero seria como as excludentes de pena, hipótese em que “não se aplica o imposto, mas houve o fato gerador” (NAVARRO COELHO, 2006, pp. 194-195).

⁴⁵¹ Em acepção distinta, no direito penal diz-se anistia o perdão do delito e indulto o perdão da pena cominada. CARVALHO, 2009, p. 538.

o *esquecimento* da infração que fez irromper a medida punitiva, enquanto a remissão nunca incide no fato jurídico tributário”.⁴⁵²

A anistia pode ocorrer de forma expressa ou tácita. No primeiro caso ela deve ser concedida por lei em caráter geral ou limitado, nos termos dos arts. 180 e 181 do CTN. Tal como a isenção, nas hipóteses em que a anistia não é concedida em caráter geral, sua efetivação depende de despacho da autoridade administrativa em requerimento em que o interessado prove o preenchimento das condições e cumprimento dos requisitos legais para sua concessão.

A anistia tácita decorre do art. 106, inciso II do CTN. Trata-se das hipóteses de retroatividade benigna da lei tributária que deixa de tratar determinado ato como ilícito ou que passe a lhe cominar penalidade menos gravosa. A promulgação de leis com essas previsões têm a eficácia de uma anistia, ainda que tal expressão não seja mencionada. Daí porque falar-se em anistia tácita.

As motivações de uma anistia são diversas. Em regra decorrem da mudança de rigor da legislação tributária sobre determinado fato jurídico. Seja mediante o arrefecimento de sanções, ocasião em que a anistia tácita opera, seja em momento prévio ao enrijecimento do tratamento de determinados atos ou fatos, como Heleno Torres destacou no caso do RERCT sob a denominação de “medidas de ‘justiça de transição’”.⁴⁵³

Consiste, portanto, em importante ferramenta de justiça penal e tributária, a ser usada especialmente em momentos de transição jurídica.⁴⁵⁴

5.7. Remissão, transação e parcelamento

Embora a remissão, a transação e o parcelamento não tenham sido verificados dentre o ferramental utilizado nos regimes especiais analisados, é importante mencionar essas figuras, juntamente com breve exposição de suas estruturas e funções.

⁴⁵² CARVALHO, 2009, p. 539.

⁴⁵³ TORRES, 2016, pp. 05-11 (06).

⁴⁵⁴ Em estudo sobre a realidade suíça no pós-segunda guerra, marcada por mudanças expressivas na legislação tributária, Hans Herold apresenta o arrefecimento de legislação material (*Materielle Steuererleichterungen*) e o enrijecimento da legislação formal (*Verschärfungen des formellen Steuerrechts*) como pressupostos fáticos que obrigam a concessão de anistia (*Drang und Zwang zur Amnestie*). HEROLD, Hans. **Steuerschuld und Amnestie**. Basel: Recht und Gesellschaft, 1945, pp. 51-61, tradução nossa.

A *remissão*⁴⁵⁵ consiste em figura análoga à anistia, distinguindo-se desta por desonerar não o valor decorrente de sanção imposta, de natureza sancionatória, mas o crédito tributário principal, de natureza obrigacional. Para que a remissão opere, é necessário que exista crédito tributário propriamente constituído, caso contrário se estaria no campo da isenção.

O art. 172 do CTN prevê a possibilidade de autorização, por lei, à autoridade administrativa da faculdade de concessão de remissão, total ou parcial do crédito tributário, por meio de despacho fundamentado, desde que observados: (i) a situação econômica do sujeito beneficiado; (ii) erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo quanto à matéria de fato; (iii) diminuta importância do crédito tributário; (iv) a equidade, consideradas as características pessoais ou materiais do caso; ou (v) condições peculiares a determinada região do território da autoridade tributante. O referido despacho que não gera direito adquirido.

A transação aparece no art. 171 do CTN como figura possível de instituição por meio de lei que autorize os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária a celebrar concessões mútuas visando à composição de litígio e consequente extinção do crédito tributário. Exige-se, portanto, diferentemente do Direito Civil, que haja litígio prévio entre contribuinte e autoridade fiscal para que haja a transação. Embora o legislador não esclareça de que litígio se trata, entende-se que se trata de litígio na acepção mais abrangente, contemplando discussões judiciais e administrativas.⁴⁵⁶

Apesar do trâmite recente de inovador projeto de lei sobre o instituto da transação,⁴⁵⁷ não houve até o momento qualquer avanço legislativo no sentido de criar uma lei geral sobre a transação em Direito Tributário. Por outro lado, o judiciário e as repartições administrativas estão abarrotados de litígios em que, obrigados a buscar o resultado total, contribuintes e fisco defendem longas e inglórias posições. Assim, a transação no Direito brasileiro que poderia levar à imediata cessação de milhares de conflitos com a reversão de valores ao erário é, por ora, uma realidade distante.

⁴⁵⁵ Recorrendo à origem etimológica da palavra, Paulo de Barros Carvalho esclarecer que “remissão, do verbo remitir, é perdão, indulgência, indulto, diferente de *remição*, do verbo remir, e que significa resgate” (CARVALHO, 2009, p. 501).

⁴⁵⁶ Nesse sentido, vide: CARVALHO, 2009, p. 501.

⁴⁵⁷ Projeto de Lei nº 5.082, de 20 de abril de 2009.

Por fim, o parcelamento consiste na possibilidade de pagamento fracionado de créditos devidamente constituídos com a garantia de suspensão da exigibilidade do valor total enquanto as parcelas são adimplidas. Por se tratar de dilação dos prazos de pagamento, Paulo de Barros Carvalho identifica no parcelamento uma espécie do gênero moratória.⁴⁵⁸

Além da possibilidade de fracionamento do crédito em 60 parcelas, ou 84 parcelas no caso do contribuinte em recuperação judicial, conforme autorizam os arts. 10 e 10-A da Lei n. 10.522, de 19 de junho de 2002, observa-se no passado recente no Brasil a instituição de amplos programas de parcelamento, sobremaneira no âmbito Federal, que combinam essa figura com a da anistia.⁴⁵⁹ Apesar das críticas comumente feitas a essas iniciativas, em razão do privilégio não isonômico que elas geram aos devedores contumazes, trata-se de importante mecanismo de estímulo econômico em tempos de crise, seja pela preservação de valores no caixa do contribuinte, ou pelo efetivo ingresso massivo de recursos que angaria no momento das adesões.

6. Regimes especiais: epítome

Feitas as reflexões acima acerca da estrutura e da função dos regimes especiais, encerra-se este capítulo com a tentativa de identificação de uma classificação tipológica que permita alcançar todas as manifestações desse fenômeno jurídico no ordenamento pátrio. Para tanto, como medida de prudência, serão retomadas em breve síntese as espécies detalhadas, ressaltando-se e agrupando-se as suas principais características conforme o quadro abaixo:

⁴⁵⁸ CARVALHO, 2009, p. 485.

⁴⁵⁹ Lei n. 11.941/2009 e suas sucessivas reedições pelas Leis n. 12.865, de 9 de outubro de 2013 e Lei n. 12.996, de 18 de junho de 2014, denominadas, respectivamente, REFIS da Crise e REFIS da Copa.

Figura 2. Quadro sintético dos regimes especiais.

Regimes especiais: espécies analisadas					
Nome	Adesão	Estrutura	Função	Fundamento Jurídico	Setor
Simplex Nacional	voluntária condicionada	unificação BC alteração alíquotas documento único	simplificação praticabilidade extrafiscal: desoneração	tratamento favorecido microempresa e empresa de pequeno porte	abrangente
Lucro Presumido	voluntária condicionada	presunção BC alteração alíquotas	simplificação praticabilidade	tratamento favorecido empresa médio porte	abrangente
Lucro Arbitrado	compulsória condicionada	arbitramento BC	praticabilidade	eficiência discricionariedade	abrangente
Regime Especial ISS SUP	voluntária	arbitramento BC	extrafiscal: desoneração simplificação	igualdade: equalização responsabilidade pessoal	sociedades de profissionais liberais
REIDI	voluntária condicionada	suspensão PIS/COFINS conversível em alíquota zero	extrafiscal: desoneração	modicidade tarifária desenvolvimento nacional	infraestrutura
REPORTO	voluntária condicionada	suspensão PIS/COFINS e IPI conversível em isenção (IPI) ou alíquota zero (PIS/COFINS)	extrafiscal: desoneração	desenvolvimento nacional	infraestrutura portuária
Inovar-Auto	voluntária condicionada	crédito presumido IPI suspensão IPI importação	extrafiscal: desoneração	desenvolvimento tecnológico proteção meio ambiente pleno emprego	indústria automotiva
RET	voluntária	unificação BC redução de alíquotas documento único	extrafiscal: indução patrimônio de afetação simplificação	proteção relações consumo e economia popular	incorporação imobiliária
RET PMCMV	voluntária condicionada	unificação BC redução de alíquotas	extrafiscal: indução patrimônio de afetação e	proteção relações consumo e economia popular	incorporação imobiliária

		documento único	desoneração simplificação	acesso à habitação	
Regimes especiais padroniza dos ICMS	compulsória condicionada ou voluntária condicionada	redução de obrigações acessórias estimativa de BC mudança do aspecto temporal da regra-matriz mudança aspecto espacial regra-matriz mudança sujeito passivo	simplificação praticabilidade extrafiscal: desoneração	eficiência discricionariedade desenvolvimento local (guerra-fiscal)	abrangente
Regimes especiais padroniza dos IPI	compulsória condicionada ou voluntária condicionada	redução de obrigações acessórias mudança aspecto temporal e espacial da regra-matriz mudança de sujeito passivo suspensão conversível em isenção crédito presumido de IPI	simplificação praticabilidade extrafiscal: desoneração	eficiência discricionariedade desenvolvimento nacional	abrangente
Regimes consensuais ICMS e IPI	voluntária condicionada	redução de obrigações acessórias diferimento (IPI)	simplificação praticabilidade	igualdade discricionariedade	indústria e comércio
Regimes de ofício ICMS e IPI	compulsória	enrijecimento obrigações acessórias enrijecimento fiscalização	praticabilidade fiscal (arrecadação)	eficiência discricionariedade	Abrangente (concentração em bebidas, cigarros, pedras e metais preciosos e tecnologia no caso do IPI)
RERCT	voluntária	anistia redução de alíquota modificação aspecto material e	simplificação praticabilidade fiscal	segurança jurídica (justiça de transição) função social da	peças físicas: abrangente

		temporal regra- matriz	(arrecadação) extrafiscal: indução à regularização	propriedade	
--	--	---------------------------	---	-------------	--

6.1. Classificação

À luz das características apresentadas na tabela e tendo em vista a organização estrutural e funcional dos regimes especiais conforme critérios de fonte, ato e forma, apresentados na parte inicial do item 3 deste capítulo, o presente estudo classifica os regimes especiais tributários como: *tratamento diferenciado do contribuinte ou de grupos de contribuintes, instituído por lei ou por atos administrativos a requerimento desses ou por imposição da autoridade fiscal, no limite da lei, mediante normas que modificam a tributação-regra para desonerar, anistiar e (ou) simplificar as obrigações tributárias do contribuinte, ou para simplificar a atividade arrecadadora estatal.*

A possibilidade de sua instituição em favor do fisco revela finalidades distintas do incentivo e do benefício fiscal, de modo que os regimes especiais tributários são classe mais abrangente, da qual fazem parte os incentivos fiscais e os benefícios fiscais.

Destacam-se como núcleo principal dessa classificação a modificação da tributação-regra e a delimitação legal do alcance do regime especial. Como núcleo secundário, sua forma de instituição, por opção ou imposição. Tais elementos definem um caractere essencial dos regimes especiais: serem uma *alternativa* legal ao regime geral de tributação.

6.1.1. Reflexão prática: CPRB – regime especial ou novo regime geral?

Definido o regime especial a partir da reflexão tipológica construída ao longo deste capítulo, passa-se a aplicar a definição em breve análise prática. Entende-se que a presente reflexão será útil para aclarar eventuais dúvidas sobre o alcance da definição ora apresentada.

A Medida Provisória n. 540, de 2 de agosto de 2011, introduziu significativa modificação no regime de recolhimento da contribuição previdenciária patronal. Determinou que empresas de diversos setores⁴⁶⁰ passariam a adotar o faturamento bruto no lugar da folha de pagamento como base de cálculo dessa contribuição. As alíquotas incidentes eram de 1,5% ou 2,5%.⁴⁶¹ A nova base de cálculo para a contribuição patronal foi instituída com lastro no art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição e denominada Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (ou CPRB).

Posteriormente, novas atividades foram incluídas, dentre elas o *call center*⁴⁶² a construção civil, o transporte rodoviário, metroferroviário e ferroviário de passageiros e as obras de infraestrutura.⁴⁶³ Outras atividades como arquitetura, engenharia e manutenção de máquinas foram abrangidas pela nova sistemática e posteriormente excluídas.⁴⁶⁴

Objetivava-se, com a medida, desonerar o custo tributário das atividades contempladas visando à “formalização das relações de trabalho e ao fomento das atividades de tais setores” e incentivar “a implantação e a modernização de empresas com redução dos custos de produção”.⁴⁶⁵

Quando a MP n. 540/2011 foi convertida na Lei n. 12.546, de 14 de dezembro de 2011, a adoção da nova base de cálculo, até então obrigatória para os setores abrangidos, passou a ser uma faculdade. O modal deôntico obrigatório “deverá” (recolher), implícito na expressão “incidirá sobre a receita bruta”, foi substituído pelo modal facultativo “poderá” (recolher). A mudança veio a atender a setores empresariais que entendiam que, se o propósito da nova contribuição era desonerar as atividades que ela alcançava, caberia ao contribuinte avaliar qual base de cálculo serviria melhor a esse fim.

⁴⁶⁰ Inicialmente as empresas prestadoras de serviços de tecnologia da informação e de tecnologia da comunicação e as produtoras de uma vasta gama de produtos de primeira necessidade como vestuários, papel higiênico, cobertores e mantas, roupas de cama, cortinas, sacos em tecido, artefatos têxteis, calçados, assentos, móveis e outros.

⁴⁶¹ Posteriormente modificadas para 2%, 3% e 4,5% pela Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015.

⁴⁶² Lei n. 12.715, de 17 de setembro de 2012.

⁴⁶³ Lei n. 12.844, de 19 de julho de 2013.

⁴⁶⁴ Incluídas pela Medida Provisória n. 612, de 4 de abril de 2013 e excluídas pela Lei n. 12.844, de 19 de julho de 2013.

⁴⁶⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de Motivos Interministerial n. 122, de 2 de agosto de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm>. Acesso em: 01 out. 2016.

A par das discussões sobre os erros e acertos relacionados à criação da CPRB, importa ao presente trabalho verificar se a nova modalidade de recolhimento pode ser compreendida como um regime especial tributário.

A CPRB configura mudança da tributação-regra da contribuição patronal operada pela modificação do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência desse tributo. A nova modalidade foi instituída por dispositivo com eficácia de lei. Assim, o primeiro núcleo de referência da classificação de regime especial tributário ora estabelecida foi preenchido. Em relação ao componente alternatividade, pertencente ao núcleo secundário da definição, o caráter facultativo da CPRB permite que se lhe atribua a classificação de regime especial tributário.

Não obstante, também na forma obrigatória como foi originalmente instituída pela MP n. 540/2011, em razão da setorialidade do regime, podia-se entender tal figura como regime especial de tributação. Portanto, a CPRB sempre foi, nas duas roupagens apresentadas, na forma obrigatória e na facultativa, regime especial de tributação das contribuições previdenciárias patronais em razão da setorialidade que lhe é inerente.

Feitas tais ponderações de ordem prática, marcadas, muitas vezes, como foi aqui demonstrado, por respostas casuísticas do legislador ou do agente fiscal a demandas sociais, passa-se a analisar as condicionantes dos regimes especiais na perspectiva constitucional.

CAPÍTULO III. CONDICIONANTES DOS REGIMES ESPECIAIS NO PLANO CONSTITUCIONAL

Em vista do aparente casuísmo que marca a criação de regimes especiais no plano infraconstitucional e da ausência de um marco constitucional específico para a disciplina dessa figura, deve-se buscar vetores que condicionam os regimes especiais na Constituição de 1988. Tal método de análise, pautado na hermenêutica do sistema constitucional tributário, permitirá avaliar a consistência dos regimes especiais no tocante às normas que validam e legitimam a sua criação dentro do sistema tributário.⁴⁶⁶

Para que tal análise seja profícua, as prescrições constitucionais do Direito Tributário analisadas até aqui serão confrontadas àquelas dedicadas à estruturação do ordenamento jurídico brasileiro e, mais especificamente, do Estado brasileiro, no que diz respeito ao sistema econômico e social. O ponto focal serão as normas que derivam da conjunção dos princípios informadores do Direito Tributário, os denominados sobreprincípios,⁴⁶⁷ e as normas dedicadas ao desenho da ordem econômica (Constituição Econômica), de modo que, ao final, busca-se identificar as normas condicionantes dos regimes especiais em perspectiva ampla.

Em relação aos sobreprincípios analisados, retoma-se brevemente as lições do item 2 do Capítulo I, que trata do Sistema Tributário Nacional, destacando, em razão de sua proeminência como parâmetro geral de análise de regras que excepcionam o sistema,⁴⁶⁸ o princípio da segurança jurídica.

Em relação à análise das normas que delineiam o sistema econômico, cabe aqui breve parêntese em relação à perspectiva selecionada. Não se está a privilegiar a ordem econômica sobre outros subsistemas sociais ou sobre o sistema constitucional tributário, disciplinados na Constituição de 1988. Está-se tão somente destacando as orientações

⁴⁶⁶ Com isso, evita-se natureza política de decisões adotadas no âmbito do Direito, com o “abandono das razões, essências e fundamento do ordenamento jurídico, da racionalidade jurídica, em prol de outra perspectiva”, como diagnosticado por José Maria Arruda de Andrade na concretização da Constituição Econômica quando influenciada pela política. ANDRADE, José Maria Arruda de., 2012, p. 265.

⁴⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Princípios e sobreprincípios na interpretação do Direito. In: LUCCA, Newton de, et. al. (coord.) **Direito constitucional contemporâneo**. Homenagem ao Professor Michel Temer. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 279-280.

⁴⁶⁸ ASSIS, Karoline Marchiori de. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais**. (*Rechtssicherheit der steuervergünstigungen*). Tese de doutorado apresentada à Universidade de São Paulo e à Universidade de Münster. São Paulo, 2013, pp. 16 e 22.

gerais de impacto econômico,⁴⁶⁹ uma vez que, no entendimento deste estudo, são essas a imprimir com maior intensidade o condicionamento dos regimes especiais. Assim, é a partir delas que as reflexões necessárias ao presente trabalho serão feitas.

É na verificação dos propósitos estatais de conteúdo econômico, materializado em normas constitucionais, que os regimes especiais tributários encontrarão seu primeiro fundamento de justificação. Ou seja, a materialização de propósitos estatais em normas de âmbito constitucional é compreendida como elemento fundamental de diferenciação dos regimes especiais e de normas emanadas no âmbito destes que modificam a igualdade entre indivíduos.

Não se afirma, todavia, que os regimes especiais tributários justificam-se tão-somente nas normas constitucionais de conteúdo econômico ou na Constituição Econômica, como definida a seguir. Até porque, conforme destacado no item 3.1.1 do primeiro capítulo, adota-se aqui a noção de igualdade – e de delimitação da desigualdade –, proposta por Celso Antônio Bandeira de Melo, a qual é pautada por cinco cânones. Assim, a completude de um modelo sólido de legitimação dos regimes especiais demandará o retorno ao sistema constitucional tributário, especialmente sobre as normas que permitem ou bloqueiam a diferenciação entre contribuintes, o que será feito no quarto e derradeiro capítulo deste trabalho.

A reflexão estritamente tributária, entretanto, seria estéril sem a compreensão das demandas oriundas de outros subsistemas da Constituição que se integram ao sistema constitucional tributário. Com isso, restará preenchido, ademais, o requisito “normativo” de discriminação entre sujeitos de direito apresentado por Bandeira de Mello: a necessidade de relacionamento do critério de diferenciação com “interesses constitucionalmente protegidos”.⁴⁷⁰

⁴⁶⁹ E, conseqüentemente, sociais, em linha com a “ordem econômica e social” definida por Eros Grau. GRAU, Eros Roberto. **Elementos de direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 40.

⁴⁷⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 41.

1. A Constitucionalização como parâmetro de consistência e segurança jurídica

Na história recente da sociedade, especialmente a partir das revoluções liberais, identifica-se a positivação de textos constitucionais, com supremacia hierárquica nos ordenamentos jurídicos estatais, como forma de limitação do poder político.⁴⁷¹ Trata-se da emergência do Direito frente ao poder político do Estado, decorrente da força fáctico-material, exercida por alguns indivíduos. Nesse momento, os textos constitucionais surgem para delimitar o poder, por meio de regras com pretensão de universalidade.⁴⁷²

Em decorrência de tal fato histórico, relevante doutrina aponta para a constitucionalização como movimento de diferenciação entre Direito e Política,⁴⁷³ antes amalgamados pelo exercício do poder soberano sem freios e limites normativos claros. Segundo Marcelo Neves, “ao emprego do termo ‘constitucionalização’ subjaz a ideia de que nem toda ordem jurídico-política estatalmente organizada possui uma Constituição ou, mais precisamente, desenvolveu satisfatoriamente um sistema constitucional”.⁴⁷⁴ A partir disso, Neves apresenta sua noção de constitucionalização derivada da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann, *in verbis*:

[...] a Constituição na acepção moderna é fator e produto da diferenciação funcional entre direito e política como subsistemas da sociedade. Nessa perspectiva, a constitucionalização apresenta-se como processo através do qual se realiza essa diferenciação. [...] a Constituição em sentido

⁴⁷¹ Gilberto Bercovici destaca como viés do constitucionalismo, e da criação do “*droit constitutionnel*” em substituição ao “*droit politique*”, “uma estratégia deliberada de contenção da decisão política com a elaboração de um modelo de Estado perfeitamente jurídico, entendido como dotado de personalidade jurídica. [...] A personalidade jurídica do Estado dá coerência e credibilidade a todo o sistema de direito público. O Estado é soberano e limitado ao mesmo tempo” (BERCOVICI, Gilberto. O ainda indispensável direito econômico. In: **Direitos humanos, democracia e república**. Homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp.503-519 (506-507)). Sobre o início do *droit constitutionnel* como disciplina jurídica, vide: FAVOREU, Louis. **Droit constitutionnel**. 13ª ed. Paris: Dalloz, 2010, pp. 11-12.

⁴⁷² Ernst Böckenförde destaca que a colocação da supremacia do Direito originário da razão (*Vernunft*) livre (*selbstbezogenen*) como base da ordem político-social, decorrente da revolução francesa, é um ponto de inflexão na história da humanidade. BÖCKENFÖRDE, Ernst Wolfgang. **Staat-nation Europa**. Studien zur Staatslehre, Verfassungstheorie und Rechtsphilosophie. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1999, p. 13. Para demonstrar a importância desse fato, transcreve trecho hiperbólico de Hegel: “*Solange die Sonne am Firmament steht und die Planeten und sie herumkreisen, war dies nicht gesehen worden, dass der Mensch sich auf den Kopf, d.h. auf den Gedanken stellt und die Welt nach diesem erbaut*”. Em vernáculo: “desde que o sol está no firmamento e os planetas giram em torno dele, não se viu o homem centrar ‘na cabeça’, ou melhor, no pensamento, e a partir disso passar a construir o mundo”. G. W. F. Hegel. **Vorlesung zur Philosophie der Geschichte**. T. 4. Stuttgart: Aug. Lit., 1961, p. 593, apud. BÖCKENFÖRDE, Ernst, op. cit., p. 13

⁴⁷³ Id., *ibid.*, pp. 505-507. No mesmo sentido e com ênfase acerca da *diferenciação sistêmica* entre Direito e Política: NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: Martins Fontes. 2000, p. 65.

⁴⁷⁴ NEVES, op. cit., p. 64.

especificamente moderno apresenta-se como uma via de “prestações” recíprocas e, sobretudo, como mecanismo de interpenetração (ou mesmo de interferência) entre dois sistemas sociais autônomos, a política e o direito, na medida em que ela “possibilita uma solução jurídica do problema de auto-referência do sistema político e, ao mesmo tempo, uma solução política do problema de auto-referência do sistema jurídico”. [...]⁴⁷⁵

Trocando em miúdos, o autor identifica na constitucionalização a forma encontrada pela sociedade para estabelecer algum controle de conteúdos da atuação política estatal pelo Direito. Verifica-se, complementarmente, por meio da constitucionalização, a possibilidade de ingresso de conteúdos políticos no sistema jurídico positivo, garantindo-lhes legitimação e efetividade.

Apesar da visualização de influxos de comunicação política e jurídica tornada possível pela clara visão de Marcelo Neves, ela não será referendada como padrão de análise no presente trabalho. Em razão da metodologia aqui proposta, pautada na hermenêutica constitucional e, em nível mais elevado, no *positivismo metódico-axiológico*, adota-se a noção de que, promulgada a Constituição, o poder político se transfere a essa como poder jurídico,⁴⁷⁶ limitando-se aos contornos que ela (a Constituição) lhe impuser.⁴⁷⁷ Com isso, como propõe Heleno Torres, resta “excluída qualquer outra fonte de legitimação pré ou supraconstitucional, de ordem política, religiosa ou social”.⁴⁷⁸

Complementando essa noção, Heleno Torres destaca que, com o *Estado Constitucional de Direito*, construção teórica do final do século XVIII⁴⁷⁹ e aperfeiçoada principalmente da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen,⁴⁸⁰ “a Constituição assumiria uma posição de preeminência no fechamento do sistema, já que ‘poder’ e ‘direito’ coincidiriam na Constituição”.⁴⁸¹ O controle jurisdicional de constitucionalidade serviria,

⁴⁷⁵ Id., *ibid.*, pp. 65-67.

⁴⁷⁶ No mesmo sentido: TORRES, Heleno Taveira. O princípio da segurança jurídica na construção do estado democrático de direito. In: LUCCA, Newton de, et. al. (coord.) **Direito constitucional contemporâneo**. Homenagem ao Professor Michel Temer. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 413-428 (427).

⁴⁷⁷ BÖCKENFÖRDE, Ernst Wolfgang. **Staat-nation Europa**. Studien zur Staatslehre, Verfassungstheorie und Rechtsphilosophie. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1999, p. 127.

⁴⁷⁸ TORRES, Heleno Taveira, *op. cit.*, p. 424.

⁴⁷⁹ BÖCKENFÖRDE, Ernst Wolfgang, *op. cit.*, p. 127.

⁴⁸⁰ KELSEN, Hans. **Reine Rechtslehre**. Einleitung in die rechtswissenschaftliche Problematik, 1. Aufl. Leipzig-Wien: Franz Deuticke, 1934. Kelsen entende tautológica a expressão “Estado de Direito” pois, em sua concepção, “*jeder Staat ist ein Rechts-Staat*” (Todo Estado é um Estado de Direito) (KELSEN, Hans. **Reine Rechtslehre**. 2. Aufl. Wien: Franz Deuticke 1960, p. 314).

⁴⁸¹ TORRES, Heleno Taveira, *op. cit.*, p. 424. O autor destaca, no tocante à fundamentação formal e material do Estado moderno, a passagem por três momentos, a saber, “do *Estado de Direito* legislativo para o *Estado Constitucional* e, em seguida, para o *Estado Democrático de Direito*” (*id.*, *ibid.*, p. 425).

nessa concepção, como mecanismo de defesa do sistema jurídico contra investidas políticas contrárias ao seu conteúdo.

Em perspectiva distinta, mas pautado nas mesmas premissas, Virgílio Afonso da Silva identifica como decorrência da constitucionalização do direito “a irradiação dos efeitos das normas (ou valores) constitucionais aos outros ramos do direito”.⁴⁸² Ressalta, todavia, recorrendo à visão dos autores Schuppert e Bumke, que o mero exercício da competência decisória e legislativa ordinária não dá ensejo à constitucionalização do direito, “caso contrário, toda e qualquer atividade legislativa seria expressão desse fenômeno”.⁴⁸³ A constitucionalização da lei se identificaria, portanto, com as leis cujo conteúdo material se destinam à “eliminação de situações infraconstitucionais inconstitucionais ou àquelas que, por exigência expressa e específica da própria constituição, complementam a eficácia de algumas normas constitucionais”.⁴⁸⁴

Após definir constitucionalização, Virgílio Afonso da Silva, inspirado por Louis Favoreu, aponta, por fim, como efeitos deste fenômeno (i) a progressiva unificação da ordem jurídica, de modo que as normas constitucionais passam a ser o fundamento comum dos diversos ramos do direito, (ii) a relativização entre o direito público e o privado e, com destaque, (iii) a simplificação da ordem jurídica, de modo que “o eixo essencial da ordem jurídica deixa de ser a lei e passa a ser a Constituição”.⁴⁸⁵

É possível identificar a partir de tais aportes teóricos dois efeitos imediatos na tendência “constitucionalizante”, quais sejam: a seleção de conteúdos sociais relevantes (políticos, econômicos, ambientais e sociais *strictu sensu*) para a devida determinação de consequências jurídicas rígidas; e, conseqüentemente, o esvaziamento da margem de livre atuação dos órgãos e sujeitos aplicadores do Direito, *e.g.* legislador e executivo, em relação a tais conteúdos. Deu-se a “passagem da onipotência do legislador para a submissão do legislador e da lei à Constituição (i), hierarquicamente superior à lei ordinária, e garantida por uma jurisdição de controle de constitucionalidade (ii)”⁴⁸⁶.

A “constitucionalidade”, como qualidade das normas que se alinham com o conteúdo material da Constituição funciona, portanto, com limitação ao poder estatal em

⁴⁸² AFONSO DA SILVA, Virgílio. **A Constitucionalização do direito. Direitos fundamentais nas relações entre particulares**. São Paulo: Malheiros. 2007, p. 19.

⁴⁸³ Id., *ibid.*, pp. 43-44.

⁴⁸⁴ Id., *ibid.*, p. 44.

⁴⁸⁵ Id., *ibid.*, pp. 48-49.

⁴⁸⁶ TORRES, 2012, pp. 413-428 (426).

todas as suas manifestações. Inclusive em contexto de “absolutismo democrático” (*demokratischem Absolutismus*), conforme a concepção de Ernst-Wolfgang Böckenförde, “sendo independente da forma de Estado, bem como da autoridade investida do poder de coerção (*Träger der Verfassunggebenden Gewalt*)”.⁴⁸⁷

Há um terceiro efeito, apontado por Cristiana Faldini como uma das facetas da superação do positivismo clássico, que diz respeito à vinculação da norma jurídica a valores, e não mais à mera implementação de vontades políticas.⁴⁸⁸

Esses traços podem ser identificados com clareza na Constituição de 1988, demonstrados na expressa opção pelo Estado Democrático de Direito, conforme identificado em seu preâmbulo (“Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça...”) e em no art. 1º, *caput* (“art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito...”).

Ademais, a explícita opção por enunciados normativos abertos, de elevada carga axiológica (princípios e valores), ao lado de rígidas regras de controle da atuação estatal, identificados ao longo de todo o texto constitucional em vigor, demonstram com clareza o modelo escolhido.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro identifica como subjacente a tal modelo de Estado duas ideias fundamentais: “a de vincular a lei aos ideais de justiça, ou seja, a de submeter o Estado ao Direito e não à lei em sentido puramente formal” e “[a] participação do cidadão na gestão e no controle da Administração Pública”.⁴⁸⁹

Em relação à natureza dos conteúdos de regras e princípios previstos na Constituição de 1988, Virgílio Afonso da Silva esclarece que:

[...] a Constituição brasileira consagra também outros direitos fundamentais que não aqueles chamados de “clássicos”, ao contrário do que ocorre com a constituição alemã, cujo catálogo de direitos

⁴⁸⁷ BÖCKENFÖRDE, 1999, p. 128, tradução nossa.

⁴⁸⁸ FALDINI, Cristiana Corrêa Conde. A Constitucionalização do direito administrativo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 262.

⁴⁸⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. 500 anos de direito administrativo brasileiro. **Revista da procuradoria geral do estado da Bahia**. V. 26, jan./dez. 2000, pp. 48-49.

fundamentais consagra essencialmente direitos de caráter liberal, ou seja, liberdades públicas. [...] O caso brasileiro é, portanto, diverso, já que, além dos direitos de cunho meramente protetivo, a Constituição garante também direitos sociais e os chamados direitos dos trabalhadores.⁴⁹⁰

Diante disso, os princípios e regras constitucionais são irradiados sobre todos os ramos do Direito. O exercício do poder estatal é condicionado, no âmbito legislativo, pela limitação da liberdade material do legislador imposta pelas garantias e programas constitucionais. No âmbito executivo, o administrador público passa a ter de adotar, ao lado da legalidade, as determinações constitucionais como fundamento de seus atos. Por fim, para o Poder Judiciário, a norma constitucional passa a servir de parâmetro para a interpretação de todas as normas do sistema jurídico.⁴⁹¹

No âmbito tributário, em razão da rigidez e exaustividade da Constituição⁴⁹² a influência da demarcação constitucional nos conteúdos normativos das espécies tributárias e, conseqüentemente, dos regimes especiais, é notória. Esse fato ocorre com tal intensidade, conforme destaca Heleno Torres, porque os tributos, por serem normas jurídicas, e não realidades ontológicas “em uma espécie de ser-em-si”, “devem ser criados e aplicados conforme o sistema (constitucional) tributário para que os atos de criação e de exigibilidade tenham validade e legitimidade sistêmica e possam obrigar os contribuintes, preservados os direitos e garantias fundamentais”.⁴⁹³

Ainda nas palavras do autor, “o garantismo constitucional tributário desvela-se do compromisso da Constituição do Estado Democrático com a concretização da ordem axiológica ao longo de todo o Sistema Tributário, cogente para os atos de aplicação material”.⁴⁹⁴ A segurança jurídica em sentido jurídico positivo na esfera tributária é, portanto, a resultante das normas e princípios que, de forma rígida, constroem a realidade tributária brasileira a partir da Constituição.

A segurança jurídica como *princípio-garantia* é, como sintetiza Heleno Torres, “um princípio síntese, construído a partir do somatório de outros princípios e garantias

⁴⁹⁰ AFONSO DA SILVA, 2007, p. 23.

⁴⁹¹ BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 32.

⁴⁹² ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 15. Para o conceito aprofundado vide item 2 do Capítulo I.

⁴⁹³ TORRES, Heleno Taveira. **Sistema constitucional tributário e segurança jurídica**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2012, p. 471.

⁴⁹⁴ TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a constituição**. Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 355-375 (360).

fundamentais” e tem “a função de servir como *mandamento de proteção* dos princípios e seus valores, com a finalidade de conferir previsibilidade quanto à concretização de direitos em grau máximo”.⁴⁹⁵ Da segurança jurídica, derivam as garantias de proibição de excesso, proporcionalidade, razoabilidade, acessibilidade e confiança legítima, como garantias aos contribuintes que, ainda que não sejam expressamente definidas, emergem como modalidades de “limitações constitucionais ao poder de tributar”.⁴⁹⁶

Feitos esses esclarecimentos, passa-se à definição do princípio da segurança jurídica, nos termos propostos na doutrina de Heleno Torres, nos seguintes termos:

[...] princípio garantia constitucional, que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na aplicação de normas, mediante certeza jurídica e estabilidade do ordenamento na efetividade de direitos e liberdades fundamentais, assegurada como direito público fundamental.⁴⁹⁷

É nesse contexto que a segurança jurídica como sobreprincípio orientador da Constituição ganha intensidade no âmbito dos regimes especiais tributários. A penetração das normas de eficácia econômica decorrentes da Constituição Econômica no sistema constitucional tributário como força criadora de regimes especiais há de passar pelo complexo filtro de constitucionalidade forjado segundo o princípio-síntese da segurança jurídica e seus componentes essenciais. Somente assim o critério do fundamento constitucional heterônomo na diferenciação entre indivíduos, conforme sugerido por Celso Antônio Bandeira de Mello, terá efetividade na seara tributária.

Feitas essas ponderações conceituais, passa-se a discorrer brevemente sobre as normas que delineiam o propósito estatal a ordem econômica.⁴⁹⁸

⁴⁹⁵ Id., *ibid.*, p. 368.

⁴⁹⁶ TORRES, 2012, p. 369.

⁴⁹⁷ Id., *ibid.*, p. 369.

⁴⁹⁸ Adota-se nesse momento o sentido de “ordem econômica *mundo do ser*” cunhado por Eros Grau. GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 70. Ou, ainda, “relação entre fenômenos econômicos e materiais”, definida por Vital Moreira para a ordem econômica como “*conceito de fato*”. MOREIRA, Vital. **A ordem jurídica do capitalismo**. Coimbra: Centelha, 1973, pp. 67-68.

2. Direito econômico e formação do *telos* Estatal

Em importante momento de formação da doutrina jurídico-publicista brasileira, a discussão acerca da existência de um Direito Econômico foi pauta de intenso debate. Embora a questão já esteja superada,⁴⁹⁹ especialmente em razão de sua inclusão no art. 24, inciso I da Constituição. A reconstrução dos cânones que marcaram essa discussão e, especialmente, os conceitos que desta resultaram é de suma relevância para orientar a reflexão em torno da interpretação das normas jurídicas de conteúdo econômico, dentre as quais estão as normas definidoras de regimes especiais. Nesse sentido, Eros Roberto Grau destaca que “pensar Direito Econômico é optar pela adoção de um modelo de interpretação essencialmente teleológica, funcional, que instrumentará toda a interpretação jurídica [...] é concebê-lo – o Direito Econômico – como um novo método de análise, substancial”, que o transforma, segundo o autor, em “sincretismo metodológico”.⁵⁰⁰ É válido reconstruir em breves linhas a origem e a posição ocupada por esse ramo do Direito.

Em relação ao nascimento do Direito Econômico, ou de sua consciência como campo de delimitação de normas jurídicas, Fábio Konder Comparato afirma que:

O direito econômico nasce com a primeira guerra mundial, que representa de fato o fim do século XIX e o superamento de uma certa concepção clássica da guerra e da economia. [...] a partir de 1914 a guerra é um fenômeno social totalitário, que submete a seus fins todas as tarefas e ocupações, que interessa diretamente todas as classes sociais, sem exceção. [...] em período bélico, todas as funções do Estado são monopolizadas pelo conflito armado. [...] nada escapa ao absolutismo da guerra – economia, ciência, arte, e até mesmo a religião.⁵⁰¹

O Estado, em tal realidade, passaria a submeter a economia privada ao esforço da guerra, surgindo “uma regulamentação abundante, estrita e minuciosa das atividades econômicas que transforma em pouco tempo o panorama clássico do direito patrimonial, abolindo princípios, deformando institutos e confundindo fronteiras.”⁵⁰²

O fenômeno era, para alguns juristas, um direito bélico, transitório. Todavia, na visão de parte significativa da doutrina, incluída a visão de Comparato, “tratar-se-ia de um direito da economia ou direito econômico” em surgimento e com caráter definitivo. O que

⁴⁹⁹ GRAU, op. cit. p. 152.

⁵⁰⁰ GRAU, 2005, p. 153, grifo do original.

⁵⁰¹ COMPARATO, Fábio Konder. O indispensável direito econômico. In: Comparato, Fábio Konder. **Ensaio e pareceres de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1978, pp. 452-472 (455).

⁵⁰² Id., *ibid.*, p. 456.

veio a se confirmar com a crise de 1929 que teria sido “o verdadeiro dobre de finados do clássico *laissez faire*”.⁵⁰³⁻⁵⁰⁴

A segunda guerra mundial, a paz armada que compôs o período da *guerra fria* e a integração dos mercados após a liquidação dos impérios coloniais intensificou o movimento de atuação dos Estados *na* e *sobre* a economia, em esfera nacional e supranacional, na segunda metade do século XX.⁵⁰⁵ Assim, “o intervencionismo se transforma em um novo atributo do capitalismo”.⁵⁰⁶

Enquanto parte da doutrina preocupou-se com “simples reenquadramento dos institutos públicos ou privados” alguns passaram a conceber uma espécie de “ordenamento constitucional da economia, no qual se situariam os princípios básicos que devem reger as instituições econômicas”.⁵⁰⁷

O fato é que o Estado passou a atuar de forma sistemática na direção do conjunto da economia, o que implicou uma transformação nas técnicas e instituições do Direito.⁵⁰⁸ Assim, “sob o aspecto teleológico, o surgimento do direito econômico representa um

⁵⁰³ Id., *ibid.*, pp. 456-45, grifos do original.

⁵⁰⁴ Importante destacar as lições de Eros Roberto Grau, de que “jamais se realizou, na prática, o modelo teórico do liberalismo” e que mesmo o liberalismo econômico real verificado no período pós-revoluções nasceu fadado ao fracasso pela tensão deletéria entre capital e trabalho sem intermediação do Estado. Ademais, o poderio avassalador dos monopólios privados, sem controle, criaria verdadeiro “totalitarismo econômico” (GRAU, Eros Roberto. **Elementos de direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 16). Eros Grau destaca, ainda, que o capitalismo seria inviável sem o Estado, “cuja penetração na esfera econômica já se manifestava na instituição do monopólio estatal da emissão da moeda – *poder emissor* –, na consagração do *poder de polícia* e, após, nas codificações, bem assim na ampliação dos serviços públicos [...]” e que “o mercado é uma *instituição jurídica* [...]”. Cita Natalino Irti para quem o mercado não é uma instituição espontânea mas “uma instituição que nasce graças a determinadas reformas institucionais, operando com fundamento em normas jurídicas que o regulam, o limitam, o conformam, é um *locus artificialis*.” E conclui que “não é por acaso que o Estado Moderno tenha surgido na Europa quase concomitantemente com o mercado capitalista e o cálculo econômico [...] é que o Terceiro Estado, a burguesia, apropriou-se do Estado e é a seu serviço que este põe o direito, instrumentando a dominação da sociedade civil pelo mercado” (GRAU, 2005, pp. 25-31). No mesmo sentido, Fábio Konder Comparato destaca que “a orientação finalística da ação governamental, em que pesem as proclamações ideológicas dos defensores do mercado livre, existe até mesmo nos Estados mais fundamente marcados pelo neoliberalismo triunfante. Basta lembrar que é hoje unânime o reconhecimento, entre os economistas liberais, de que toda política econômica estatal deve orientar-se para a realização das quatro metas constitutivas do chamado ‘quadrilátero mágico’: a estabilidade monetária, o equilíbrio cambial, o crescimento constante da produção nacional e o pleno emprego” (COMPARATO, Fábio Konder. Juízo de constitucionalidade de políticas públicas. In: Clève, Clèmerson Merlin; BARROSO, Luis Roberto (org.). **Doutrinas essenciais: direito constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 149-165 (156)).

⁵⁰⁵ COMPARATO, 1978, p. 458.

⁵⁰⁶ GRAU, 2005, p. 18.

⁵⁰⁷ COMPARATO, *op. cit.*, p. 462.

⁵⁰⁸ No contexto alemão recente, Wolfgang Schäuble destaca o clamor por mais intervenção estatal, segundo o autor “quanto maior aparenta ser o problema, mais frequentemente e mais alto o clamor pela regulação estatal” (SCHÄUBLE, Wolfgang. Grundordnung auf dem Weg durch die Zeit. In: HUBER, Peter M. **Das Grundgesetz zwischen Stabilität und Veränderung**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2007, pp. 65-72 (66), tradução nossa).

estímulo constante ao aperfeiçoamento das instituições jurídicas em função de seus objetivos concretos”.⁵⁰⁹

Tal contexto fático, segundo Norbert Reich, conduziu a ciência à identificação de dupla instrumentalidade do Direito (*doppelten Instrumentalität des Rechtes*). A análise de Jürgen Habermas⁵¹⁰ e Claus Offe⁵¹¹, segundo Reich, foi decisiva para essa compreensão. A dupla função do Direito consistia em, de um lado, disponibilizar normas e institutos para a organização dos processos econômicos mediante *e.g.* contrato, propriedade privada, propriedade industrial e outros e, de outro, em servir deliberadamente como meio e instrumento do Estado para influenciar os processos de mercado e introduzir nestes objetivos do Estado Social. O Direito seria então duplamente instrumentalizado, de um lado pelos agentes de mercado, de outro pelo Estado (Social).⁵¹²

Nessa mesma linha, Eros Grau descreve que “passou a norma jurídica, a partir deste século [século XX], a ser concebida já não apenas como instrumento para a harmonização de interesses, mas também como ferramenta para a realização de fins determinados”.⁵¹³ Nesse ínterim:

Impõe-se, nessa empreitada, o abandono de posições que apenas divisavam no Direito o objetivo de preservação da ordem, impondo-se ao jurista o desempenho de um papel ativo, que encaminhe, na busca da realização do desenvolvimento, a conformação dos valores econômicos às motivações éticas da sociedade.⁵¹⁴

Desse modo, segundo o Professor, “do estado liberal – caracterizado primordialmente pela sua destinação exclusiva à preservação da ordem, segurança e paz – passamos ao que se convencionou chamar, em largos traços, Estado Social – quando se o concebe como instrumento de justiça social e desenvolvimento”.⁵¹⁵

O Estado Social, segundo Eros Grau, caracteriza-se justamente pela ação sistemática sobre a economia, com estreita correlação entre os planos político e econômico, de modo que justiça social e desenvolvimento são perseguidos como ideais sociais.⁵¹⁶ Gilberto Bercovici destaca que com o Estado Social, governar passou a ser o

⁵⁰⁹ COMPARATO, op cit., p. 472.

⁵¹⁰ HABERMAS, Jürgen. **Legitimationsprobleme im Spätkapitalismus**. 13ª ed. Berlin: Suhrkamp, 1973.

⁵¹¹ OFFE, Klaus. **Strukturprobleme des kapitalistischen Staates**. 7ª ed. Berlin: Suhrkamp, 1986.

⁵¹² REICH, Norbert. **Markt und Recht**. Theorie und Praxis des Wirtschaftsrechts in der Bundesrepublik Deutschland. Ulm: Hermann Luchterhand, 1977, pp. 64-65, tradução nossa.

⁵¹³ GRAU, Eros Roberto. **Elementos de direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 11.

⁵¹⁴ Id., *ibid.*, p. 13.

⁵¹⁵ Id., *ibid.*, p. 18.

⁵¹⁶ Id., *ibid.*, p. 19.

“planejamento do futuro”, com o estabelecimento de políticas de médio e longo prazo. Por meio deste, ‘o *government by policies*’ vai além do mero ‘*government by Law*’ do liberalismo”. A execução de políticas públicas é tarefa primordial do Estado, com a exigência de racionalização técnicas para a implementação dessas.⁵¹⁷

Em relação a essa evolução do papel do Estado e sua repercussão imediata nas Constituições e, especialmente, nas teorias jurídicas da Constituição, Heleno Taveira Torres destaca dois momentos evolutivos: a já mencionada passagem do Estado Liberal para o Estado Social e, posteriormente, a passagem do Estado Social para o Estado Democrático de Direito.⁵¹⁸

Segundo o autor, as dificuldades de justificação da atuação do Estado Social, a necessidade de maior efetividade aos direitos sociais e a correspondente mudança que ambos iriam gerar nos mecanismos de intervencionismo estatal culminaram na noção de Estado Democrático de Direito. Este “traz consigo garantias formais e materiais para converter os direitos sociais e econômicos em realidade” e obriga o Estado a receber novas competências e “assumir um papel ativo e presente, por meio de políticas públicas, planos efetivos e medidas reais de eliminação das desigualdades sociais e regionais, erradicação da pobreza e oferta de uma rede de proteção social, permanentemente.” Heleno Torres destaca, por fim, que “a noção de Estado Social não se afasta da Constituição do Estado Democrático de Direito”,⁵¹⁹ dando a entender que esta engloba aquele.

A resultante dessa soma de vetores normativos, nem sempre alinhados e uníssonos, forma, na concepção do presente estudo, o *telos* do Estado. Isso pode ser verificado no contexto brasileiro e no exterior. Como consequência, a construção da norma jurídica, dentre elas a tributária, deve se dar pelo aplicador do Direito à luz da interpretação

⁵¹⁷ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 58. Gilberto Bercovici destaca que antes da Constituição de 1988 a experiência brasileira de planejamento se resumiu a três grandes momentos: o Plano de Metas (1956-1961), o Plano Trienal (1962-1963) e o II Plano Nacional de Desenvolvimento (1975-1979). Cf. Id., *ibid.*, pp. 71-77. Fernando Henrique Cardoso destaca especialmente a importância do Plano de Metas por ter possibilitado a “penetração da cúpula governamental pela influência de um setor de técnicos e intelectuais” e “além disso, significou também o início da formação de uma nova burocracia e resultou na inclusão, no plano, de objetivos (que estavam explícitos politicamente pelo menos no segundo governo de Vargas) que aceitavam como necessária a mobilização de novas camadas da população *a partir do Estado*”(CARDOSO, Fernando Henrique. **A construção da democracia**: estudos sobre a política brasileira. 3ª ed. São Paulo: Siciliano, 1993, p. 146).

⁵¹⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**. Teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, pp. 82-84.

⁵¹⁹ Id., *ibid.*, p. 84.

constitucional, a qual é necessariamente perpassada por normas de conteúdo social e econômico diversos.

2.1. O “justo-certo”, a economicidade e a Constituição Econômica

Na perspectiva funcional das normas de Direito Econômico, Washington Peluso Albino de Souza introduz o conceito de “*justo-certo*”, pautado na tentativa de construir um entendimento que “harmonize a explicação do *certo econômico*, dado pela Economia, com o *modo de ser justo*, dado pelo Direito”.⁵²⁰ Dessarte, o autor procura conceituar o Direito Econômico como um ramo capaz de atender a qualquer tipo de organização econômico-social da sociedade moderna, distanciando-o da concepção de “modelo jurídico antiliberal” propugnada por muitos teóricos.⁵²¹⁻⁵²²

Nesse mesmo sentido são as lições de Giovani Clark e Leonardo Corrêa:⁵²³

A Constituição, no que se refere à ordem econômica, não aderiu integralmente ao modelo econômico unidimensional pró-mercado ou neoliberal, como desejam alguns intérpretes mais afoitos. A opção é pela pluralidade de concepções axiológicas no que tange aos principais fatores de produção: terra, trabalho, capital. [...] percebe-se pela simples leitura do art. 170 da Constituição da República que a ideologia constitucionalmente adotada reflete diversas matrizes de pensamento.

O princípio que permitiria a conformação entre o justo e o certo na concepção de Washington Peluso Albino de Souza seria a “economicidade”, a qual seria portadora da “medida do econômico”, consistindo em princípio que permite a melhor forma de atrelar a política econômica aos valores constitucionalmente assegurados. Na perspectiva funcional

⁵²⁰ SOUZA, Washington Peluso Albino. O conceito e objeto do direito econômico. In: SOUZA, Washington Peluso Albino; CLARK, Giovani (coord.). **Direito econômico e a ação estatal na pós-modernidade**. São Paulo: LTR, 2011, pp. 17-26 (19), grifos do original.

⁵²¹ Id., *ibid.*, p. 25.

⁵²² István Cottely destaca a conexão de sentido de normas de conteúdo econômico, levando à ideologia como elemento central ou objeto do direito. COTTELY, István. **Teoría del derecho económico**. Buenos Aires: Figuerio artes gráficas, 1971, *passim*. Em sentido análogo, com implicações para as ciências como um todo, Herbert Marcuse, em crítica ao conceito de racionalidade proposto por Max Weber, denuncia a existência de uma ideologia de dominação (“[...] *eine bestimmte Form uneingestander politischer Herrschaft durchsetzt.*”) inerente à formação da técnica científica pós-revolução industrial (*sie [Herrschaft] gehen schon in die Konstruktion des technischen Apparats selbst ein*). A técnica científica seria, per se, um instrumento de dominação (seja da natureza ou do homem). HABERMAS, Jürgen, *Technik und wissenschaft als ideologie*. **Merkur deutsche Zeitschrift für europäischen Denken**. N. 243. H. 7, Stuttgart: Ernst Klett, 1968, pp. 591-610 (592), tradução nossa.

⁵²³ CLARK, Giovani; CORRÊA, Leonardo. Teoria das normas e o direito econômico: um diálogo com a filosofia do direito. In: SOUZA, Washington Peluso Albino; CLARK, Giovani (coord.). **Direito econômico e a ação estatal na pós-modernidade**. São Paulo: LTR, 2011, pp. 27-45 (39-40).

é a economicidade “instrumento de interpretação e decisão para harmonizar dispositivos ideológicos originalmente passíveis de contradição” que convivem no ordenamento constitucional.⁵²⁴ No entendimento do presente estudo, a *economicidade* é especificização da *programaticidade*, colhendo desta somente os elementos constitucionais aptos a irradiar efeitos na esfera econômica.

Nesse espectro, Alberto Venâncio Filho aponta a existência de diversas formas de atuação estatal, que variam do mero exercício de poderes gerais de legislação e polícia, essenciais para manter a ordem pública, à assunção da responsabilidade de organizar e dirigir a economia do país.⁵²⁵ As Constituições brasileiras, desde 1934, compreendem, quase invariavelmente, um capítulo denominado “Da ordem Econômica e Social”. Exceção faz a Carta de 1937, que trata apenas “Da Ordem Econômica”.⁵²⁶

Na Constituição de 1988, optou-se por disciplinar a “Ordem Econômica e Financeira” (Título VII) em título distinto da “Ordem Social” (Título VIII). É provável que, em função da exaustividade com que se pretendeu tratar as questões sociais, em matérias que muitas vezes distanciam-se do viés econômico – e.g. direito dos índios a suas crenças e tradições, trazido no art. 231 – o texto constitucional tenha sido organizado com tal distinção.

Sobre o escopo desses capítulos, Eros Grau destaca que se tais matérias são econômicas são, necessariamente, sociais, uma vez que “*o econômico é uma fração do social*”. Assim, antes de uma oposição há uma integração da primeira na segunda, sendo precisa a individualização verificada na Constituição de 1937.⁵²⁷

Geraldo de Camargo Vidigal também critica a tautologia dos textos constitucionais. Todavia o faz em sentido oposto. Para este, o conteúdo econômico englobaria o social,

⁵²⁴ SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico**. 3ª ed. São Paulo: LTR, 1994, pp. 28-29.

⁵²⁵ VENÂNCIO FILHO, Alberto. **Intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil**. Ed. Fac-similar da de 1968. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 5.

⁵²⁶ GRAU, 1981, p. 40.

⁵²⁷ Eros Grau destaca, ainda, que pode ter havido na distinção a intenção de enfatizar o fato de existirem preocupações do social ausentes na “ordem espontânea, do Estado Liberal”. Mas reforça a existência de uma tautologia também nessa intenção já que “*todas as matérias contidas na Constituição são de natureza social, inexistindo parte dela que da ordem social possa se apartar*” (GRAU, op. cit., p. 46-47, grifos do original).

uma vez que este seria tomado em acepção restrita, pelo Direito Constitucional, como “disciplina jurídica dos contratos de trabalho e a organização da previdência social”.⁵²⁸

A ordem econômica, para Eros Grau, trataria de:

Um conjunto de princípios jurídicos de conformação do processo econômico, desde uma visão macrojurídica, conformação esta operada mediante o condicionamento da atividade econômica a determinados fins políticos do Estado [...]⁵²⁹

Tais fins políticos seriam decorrentes de uma opção ideológica que visa à “substituição da ordem espontânea da economia, do liberalismo, por uma ordem institucional e premeditada, artificial em relação àquela”.⁵³⁰ Grau destaca, ainda, o fato de que os princípios que norteiam a ordem econômica gravitam em torno dos institutos da propriedade e do contrato e que tais princípios inexistiam no Estado Liberal “estruturando-se então de modo espontâneo aqueles regimes, não sujeitos que estavam a princípios juridicamente definidos”.⁵³¹

Portanto, pode-se concluir que as normas constitucionais cujo escopo é a orientação da economia – e, por reflexo, da sociedade –, segundo um objetivo forjado no texto constitucional (*telos* estatal), operam, materialmente, pelo conceito de justo-certo. Quanto ao elemento funcional, elas visam implementar, por meio do direito, mudanças em uma direção política e ideológica predeterminada.

Ao conjunto de normas constitucionais elaboradas com este propósito, denominou a doutrina de *Constituição Econômica*,⁵³²⁻⁵³³ cujo estudo, nas palavras de Gilberto Bercovici

⁵²⁸ VIDIGAL, Geraldo de Camargo. **Teoria geral do direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 86. O autor fundamenta seus comentários na Carta de 1934.

⁵²⁹ GRAU, op. cit., p. 48. Nesse âmbito, está-se diante da ordem econômica *mundo do dever ser*, caracterizada por Eros Grau como “parcela da ordem jurídica” (GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 70).

⁵³⁰ GRAU, 1981, p. 48.

⁵³¹ Id., *ibid.*, p. 48.

⁵³² Definida por Vital Moreira como “conjunto de preceitos e instituições jurídicas que, garantindo os elementos definidores de um determinado sistema econômico, instituem uma determinada forma de organização e funcionamento da economia e constituem, por isso mesmo, uma determinada ordem econômica; ou, de outro modo, aquelas normas ou instituições jurídicas que, dentro de um determinado sistema e forma econômicos, garantem e (ou) instauram, realizam uma determinada ordem econômica concreta.” Conclui o autor sobre a importância do estudo da Constituição Econômica que esta é “por um lado, a garantia jurídica de uma concreta forma econômica de um determinado sistema econômico; por outro lado, é fundamento de uma determinada ordem econômica” (MOREIRA, Vital. **Economia e constituição**. Coimbra: Faculdade de direito de Coimbra, 1974, pp. 35 e 39).

⁵³³ Norbert Reich identifica três dimensões distintas para a expressão Constituição Econômica (*Wirtschaftsverfassung*). A primeira consiste na significação de que na Constituição um determinado modelo econômico foi fixado, há portanto uma Constituição com propósito econômico evidenciado. A segunda consiste na soma de regras constitucionais que atribuem à intervenção estatal uma determinada direção. A

“possibilita uma melhor compreensão das vinculações entre o sistema econômico, a ordem jurídica e as relações políticas e de poder, permitindo uma visão integrada da constituição no sistema social total de que faz parte”.⁵³⁴

No contexto do presente trabalho, será concedido também às disposições constitucionais dedicadas à “ordem social” que trouxeram qualquer influxo normativo para o contexto da ordem econômica e, conseqüentemente, à conformação dos regimes especiais, o tratamento e as reflexões inerentes à Constituição Econômica.

3. *Telos* estatal e política econômica na Constituição de 1988

Antes de identificar na estrutura da Constituição Econômica brasileira os caracteres que orientam a conformação dos regimes especiais tributários, importa fazer breve incursão em sua construção. A análise histórico-fática de sua formação, seguida da breve avaliação das normas resultantes daquele contexto, é primordial para a identificação dos princípios da ordem econômica pertinentes à análise dos regimes especiais, como será feito a seguir.

A concepção do Estado como substituto da espontaneidade da economia com vistas ao desenvolvimento é evidenciada, no Brasil, na tradição industrialista e intervencionista existente no Brasil desde 1930, com a ascensão de Getúlio Vargas. Entretanto, teria sido na incorporação das orientações da CEPAL (*Comisión Económica para América Latina*), a partir do Segundo Governo Vargas (1951-1954) que esta doutrina desenvolvimentista passou a ser vista como útil para a concepção de desenvolvimento nacional. A criação do grupo misto CEPAL-BNDE é a institucionalização dessa tendência.⁵³⁵

terceira consiste nas normas que, apesar de conformar o processo econômico, não orientam a atuação estatal, mas antes asseguram uma série de garantias no interesse dos sujeitos do mercado (*Marktsubjekte*), tais como livre iniciativa e propriedade privada. REICH, Norbert. **Markt und Recht**. Theorie und Praxis des Wirtschaftsrechts in der Bundesrepublik Deutschland. Ulm: Hermann Luchterhand, 1977, pp. 74-77, tradução nossa.

⁵³⁴ BERCOVICI, Gilberto. **Direito econômico do petróleo e dos recursos minerais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 210.

⁵³⁵ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 48.

Para a CEPAL, a industrialização era a única forma de os países latino-americanos desenvolverem-se aproveitando o progresso técnico. A concepção evolucionista da economia liberal neoclássica, pautada na ideia de que o desenvolvimento ocorre gradual e espontaneamente, com as instituições permitindo ao máximo o desenvolvimento da iniciativa individual, seria uma ilusão para a América Latina.⁵³⁶ Assim, a “decidida intervenção planificada do Estado” era vista como essencial.⁵³⁷

Todavia, não propugnava a CEPAL substituir o mercado pelo Estado. A proposta era encontrar um equilíbrio entre as duas forças, de modo que o sistema proposto fosse “o de uma economia capitalista de mercado com a presença de um Estado intervencionista forte”.⁵³⁸ Nesse contexto, destacando o papel do planejamento como “principal promotor do desenvolvimento”,⁵³⁹ Gilberto Bercovici qualifica o “plano” como a “expressão da política geral do Estado” a qual é “guiada por valores políticos e ideológicos, consagrados, no caso brasileiro, no texto constitucional”.⁵⁴⁰

A previsão da função de planejamento do Estado enunciada no art. 174 da Constituição é manifestação concreta dessa concepção.

A nova concepção funcional da atuação estatal pelo Direito – da qual o ideário da CEPAL é uma das manifestações concretas – implicou, ademais, a incorporação ao texto constitucional de demandas oriundas de forças sociais diversas.⁵⁴¹ A Constituição de 1988 reflete essa tendência ao abranger uma série de direitos e matérias econômico-sociais superando a mera estruturação da separação entre Estado e sociedade. Trata-se de uma

⁵³⁶ Acerca do conteúdo material das políticas sugeridas pela CEPAL, Gilberto Bercovici destaca, em primeiro momento a fase do “*desarrollo hacia adentro*” caracterizada pela política de industrialização por substituição das importações, adotada até a década de 1950. A partir do final da década de 1950 e início da década de 1960, a distribuição de renda, a reforma agrária e a inclusão social tornam-se pontos centrais do discurso desenvolvimentista da CEPAL. A política deliberada de industrialização, todavia, mantém-se como núcleo essencial da visão de desenvolvimento daquela entidade. BERCOVICI, 2011, pp. 16-23.

⁵³⁷ BERCOVICI, 2005, p. 50.

⁵³⁸ BERCOVICI, 2005, p. 51.

⁵³⁹ O autor distingue “modernização” de “desenvolvimento”. Na primeira, embora se identifique o progresso de técnicas e crescimento econômico, “mantém-se o subdesenvolvimento, agravando a concentração de renda”. O desenvolvimento supera aquele conceito, consistindo na transformação das estruturas socioeconômicas e institucionais com vistas à eliminação das desigualdades. Id., *ibid.*, p. 54.

⁵⁴⁰ Id., *ibid.*, p. 70.

⁵⁴¹ Segundo Cícero Araújo, o Estado nacional-desenvolvimentista teve seu padrão fundamental preservado na Constituição de 1988. Para o autor “a nossa nova Constituição consagrou, por certo, a mudança do regime político; porém, substantivamente, ela manteve intacta, e em certos aspectos reforçou, o padrão nacional desenvolvimentista da infraestrutura estatal, num momento em que as pressões contra esse padrão começavam a ser esmagadoras.” Isso teria causado a impressão de um “processo constituinte incompleto” (ARAÚJO, Cícero. O processo constituinte: sociedade civil e povo na transição. In: GOULART, Jefferson O. **As múltiplas faces da constituição cidadã**. São Paulo: Cultura Acadêmica, 2009, pp. 21-22).

Constituição “dirigente” ou “programática”, conforme já foi detalhado no primeiro capítulo.⁵⁴² A principal característica deste tipo formatação constitucional, segundo Gilberto Bercovici é tornar-se a Constituição a premissa material da política.⁵⁴³

O componente programático da Constituição de 1988 é evidente,⁵⁴⁴ delimitado pelos propósitos da República Federativa do Brasil, a qual é preenchida com elementos que denotam a tentativa de estabelecimento de um projeto nacional de desenvolvimento. A Constituição Econômica é instrumento da *programaticidade* que visa modificar a ordem econômica verificada na realidade fática. O art. 3º incorpora princípios de política social e econômica que dão suporte a tal orientação, *in verbis*:

Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I- construir uma sociedade livre, justa e solidária; II- garantir o desenvolvimento nacional; III- erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV- promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Segundo Gilberto Bercovici, o art. 3º “é um instrumento normativo que transformou fins sociais e econômicos em jurídicos, atuando como linha de desenvolvimento e de interpretação teleológica de todo o ordenamento constitucional” é, assim, uma “norma objetiva” ou “norma-fim”. Diante disso, observa o autor que a Constituição de 1988 comporta, além de traços de uma constituição econômica pautada na ordenação da atividade econômica, a “função de reforma ou transformação estrutural”.⁵⁴⁵

Para Eros Roberto Grau tal dispositivo, juntamente com o art. 170 da Constituição, define “um modelo econômico de bem-estar”, o qual “não pode ser ignorado pelo Poder Executivo, cuja vinculação pelas definições constitucionais de caráter conformador e impositivo é óbvia”.⁵⁴⁶

É de se destacar que, para os fins do presente trabalho, serão analisadas, sob o desígnio de Constituição Econômica, também as orientações contidas no título dedicado à

⁵⁴² BERCOVICI, op. cit., p. 58. Cita como exemplo clássico a Constituição de Weimar de 1919. A esta acrescenta-se a Constituição Mexicana de 1917, que dedicou longo capítulo a definir direitos aplicáveis ao trabalho e à previdência social, sem porém institucionalizar tais direitos, mas atribuindo ao Congresso a incumbência de emitir as leis que o fariam. GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 43.

⁵⁴³ Id., *ibid.*, p. 59.

⁵⁴⁴ Neste trabalho houve um distanciamento, conforme já exposto, das concepções que se utilizam do termo “programático” como sinônimo de não vinculativo ou meramente indicativo de intenção.

⁵⁴⁵ BERCOVICI, 2011, pp. 209-210.

⁵⁴⁶ GRAU, 2005, p. 47.

Ordem Social que sejam conformadoras da atividade econômica segundo o viés da “questão social”. Assim, o capítulo dedicado aos princípios econômicos conformadores dos regimes especiais tratará do incentivo à ciência e à tecnologia, do direito ao meio ambiente equilibrado, da proteção às manifestações desportivas nacionais e outros princípios incluídos na seção dedicada à ordem social.

3.1. Breve digressão histórica: da constituinte à Constituição de 1988

Quanto às influências relacionadas ao conteúdo econômico e social, a Constituição de 1988 foi construída a partir de influxos diversos de interesses. Estes, decorrentes da atuação organizada ou difusa de atores sociais, deram forma a disposições jurídicas após ampla e plural discussão na Assembleia Nacional Constituinte. A esse respeito, vale citar as palavras de Fernando Henrique Cardoso, membro da assembleia:

Aquele assembleia algo caótica era a expressão do Brasil popular gerado nas décadas anteriores pelo regime autoritário e contra ele. Pelo regime, por causa do “milagre econômico”, com maior urbanização, mais migração interna, mais diferenciação de classes. Contra o regime, porque as novas classes e grupos nos anos 1980, e desde o fim dos 1970, começaram a se mobilizar e não encontravam mais posições no mercado, sofrendo com a inflação em alta e com a perda de dinamismo econômico.⁵⁴⁷

Acerca dos grupos decisivos na elaboração do texto constitucional, Cardoso destaca que “as forças mais organizadas que marcavam presença na vida nacional, fora o empresariado, eram as corporações produtivas estatais, as igrejas, os sindicatos e as associações, tanto de trabalhadores quanto de funcionários.” Afirma que todas apareceram nos debates constitucionais, “tratando de defender seus valores e interesses”.⁵⁴⁸⁻⁵⁴⁹

⁵⁴⁷ CARDOSO, Fernando Henrique. **A arte da política**: a história que vivi. 6ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012, p. 107.

⁵⁴⁸ Id., *ibid.*, p. 107.

⁵⁴⁹ Em sentido análogo, Paulo Bonavides e Paes de Andrade destacam que a imprensa acusava haver na constituinte “a organização de lobbies de interesses, os mais variados (o *lobby santo*, da Igreja Católica; o *lobby evangélico* das várias ramificações protestantes; o *lobby* dos prefeitos, dos governadores, das multinacionais, das mulheres, dos cartorários, dos servidores públicos etc., como influenciadores ou deformadores da vontade da Constituinte” (BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História constitucional do Brasil**. 8ª ed. Brasília: OAB, 2006, p. 476).

As palavras do então Presidente da República, José Sarney, ao receber das mãos de Afonso Arinos de Melo Franco o anteprojeto constitucional, em 18 de setembro de 1986, também ilustram esse fato:

O relatório da Comissão Provisória de Estudos Constitucionais é muito mais que uma proposta. É um acervo de contribuições [que] contém inovações e encerra [...] *sugestões dos mais diversos setores da sociedade brasileira.*⁵⁵⁰

No campo da ordem econômica e social, José Afonso da Silva enfatiza que enquanto correntes conservadoras defendiam “um retorno ao Liberalismo, com maiores garantias à iniciativa privada”, correntes “mais à esquerda” postulavam maior controle público da economia, liberdade e autonomia a sindicatos, ampliação de direito de greve, garantias mais efetivas do Direito do Trabalho, seguridade social em lugar da simples previdência social, direito à saúde, à educação, ao meio ambiente saudável, direitos dos idosos, proteção dos consumidores e outros direitos.⁵⁵¹

Quanto ao formato, que enfatizava tal pluralismo, Fernando Henrique Cardoso destaca que “cada constituinte tinha o direito de apresentar as sugestões que quisesse, e estas seriam encaminhadas às respectivas comissões temáticas”. Além disso, o regimento “abria espaço para emendas populares, portanto oriundas de não constituintes”. Ademais, “os constituintes não se dividiam apenas quanto a questões conjunturais ou de tramitação. Suas opiniões discrepavam nas questões econômicas, nas questões sociais em geral e no alcance da ação do Estado”, de modo que “os parlamentares se dividiam como em um caleidoscópio quanto a esses diversos temas.”⁵⁵²

Diante disso, embora se possa identificar no produto final da constituinte linhas da doutrina desenvolvimentista descrita acima, a qual se forjava no Estado Brasileiro desde o início da década de 1930, não se limita o texto da atual Constituição da República a incorporar somente essa visão de mundo.⁵⁵³ A esse respeito, Jorge Miranda afirma que:

⁵⁵⁰ Cf. BONAVIDES; ANDRADE, 2006, p. 457, grifos nossos.

⁵⁵¹ SILVA, José Afonso da. **O Constitucionalismo brasileiro** – evolução institucional. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 85.

⁵⁵² CARDOSO, 2012, pp. 107 e 111-112.

⁵⁵³ Paulo Bonavides e Paes de Andrade destacam que, em estudo realizado por David Fleischer, professor da Universidade de Brasília, a distribuição político-ideológica dos constituintes seria: direita, 12%; centro-direita, 24%; centro, 32%; centro-esquerda, 23% e esquerda, 9%. Não obstante, os autores entendem que o resultado seria “evidentemente falho” e que, na verdade, pelas decisões assumidas, “a maioria da constituinte era conservadora e o mais fiel retrato de sua composição pode ser melhor aferido pelas votações de alguns pontos conflitantes” (BONAVIDES; ANDRADE, 2006, pp. 478-479).

A constituição econômica [brasileira] apresenta-se moderadamente nacionalista, com compromisso entre tendências liberais e estatizantes, e nem sempre em sintonia com as incumbências assumidas pelo Estado na ordem social.⁵⁵⁴

Os temas discutidos foram também bastante diversificados, não se limitando a tratar de questões tradicionalmente relacionadas à atividade estatal. A questão indígena, o garimpo, questões ambientais, a defesa do consumidor, a busca pelo pleno emprego, a reforma agrária e urbana, a diminuição das desigualdades regionais, e outras questões fáticas candentes enriqueceram o já profícuo ambiente contextual em que se forjou a então nova Constituição.⁵⁵⁵

Nesse âmbito, Paulo Bonavides e Paes de Andrade destacam que “[...] a Constituinte congressual, perdendo em parte o traço elitista, típico das Constituintes passadas, soube congregar o povo e ouvir a sua palavra, soube auscultar os centros de opinião e dialogar com o País”.⁵⁵⁶

As consequências dessa vasta gama de influências no capítulo que trata da Ordem Econômica são evidentes, como será visto a seguir.

3.2. A Constituição Econômica na Constituição de 1988

Em razão da pluralidade destacada acima, à estrutura programática do texto constitucional, coerente com os preceitos do art. 3º que a instituem, somam-se prescrições de variadas orientações com eficácia econômica e social. Como resultado pode-se identificar funções econômicas diversas a orientar o texto constitucional que, segundo José Afonso da Silva, “revelam o caráter de compromisso constitucional entre o Estado Liberal e o Estado Intervencionista”.⁵⁵⁷

⁵⁵⁴ MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 151.

⁵⁵⁵ Fernando Henrique Cardoso chama a atenção para a importância central que os temas dívida externa, taxa de juros, direitos trabalhistas e reforma agrária ganharam na discussão constituinte, bem como à influência que essas questões geraram no tratamento jurídico da propriedade, dos direitos sociais e da ordem econômica. CARDOSO, 2012, pp. 112-122. Sobre a preocupação com a questão indígena, vide: CARVALHO, Wanderlino Teixeira de; CUNHA, Manuela Carneiro da. A questão indígena e interesses minerários na Constituinte. In: FERNANDES, Francisco Rego Chaves, et. al. **A questão mineral na Amazônia: seis ensaios críticos**. Brasília: CNPQ, 1987. Sobre a discussão na constituinte em torno do garimpo e da soberania energética do Brasil, vide: BERCOVICI, 2011, pp. 228 e 235.

⁵⁵⁶ BONAVIDES; ANDRADE, 2006, p. 491.

⁵⁵⁷ SILVA, 2011, p. 457.

Tais funções, segundo o escólio de Gilberto Bercovici, imprimiriam, conjuntamente, quatro conjuntos de ordenações do ordenamento jurídico por meio das prescrições oriundas da Constituição Econômica. A ordem econômica fática é forjada a partir da concretização dessas funções.

O primeiro conjunto de ordenações é atinente à instituição da ordem pública econômica ou “das regras do jogo econômico, especialmente as limitações à liberdade econômica”. O segundo, direcionado à “satisfação das necessidades sociais”, materializada na “previsão de direitos sociais e econômicos e nos dispositivos relativos aos serviços públicos”. O terceiro, na função de “direção do processo econômico geral”, a qual pode ser identificada em “dispositivos relativos ao desenvolvimento, pleno emprego, política monetária e distribuição de renda”. E finalmente, o quarto, orientado na “função transformadora”, que além de prevista no transcrito art. 3º identifica-se nas disposições relacionadas à reforma urbana e à reforma agrária e em diversas outras disposições encontradas no texto constitucional.⁵⁵⁸

Essas funções aglutinam-se e materializam-se em princípios orientadores da ordem econômica que se espraiam para todo o ordenamento jurídico, incluindo, evidentemente, o Sistema Constitucional Tributário. Este subsistema, respeitadas as limitações constitucionais ao poder de tributar, sofre clara influência dos vetores da Constituição Econômica pela incidência de tais princípios conformadores.

Dessa forma, passa-se a analisar o alcance de tais princípios no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente na conformação dos regimes especiais tributários.

3.3. “Domando” os regimes especiais: princípios orientadores da ação estatal

A aplicação do Direito tem como ponto de partida a depuração dos sentidos possíveis dos enunciados normativos positivados. Tal processo ocorre ora mediante a articulação lógica dos próprios enunciados jurídicos, visando à construção de um enunciado-síntese, ora com o auxílio de conceitos oriundos de outros sistemas sociais (não

⁵⁵⁸ BERCOVICI, 2011, p. 210.

jurídicos) de orientação e condicionamento do pensamento.⁵⁵⁹ Em ambos os casos, cabe ao Direito, como sistema social instituído para solucionar conflitos, estabelecer critérios de seleção da resposta mais adequada dentre um rol de soluções possíveis.⁵⁶⁰

A criação da regra individual e concreta pelo administrador público, *e.g.* Secretário da Fazenda, como resposta às demandas sociais decorre da articulação de elementos jurídicos e não jurídicos (fático-conjunturais). Nesse momento, na perspectiva do Estado Democrático de Direito analisada supra, o agente movimenta o sistema jurídico desde suas raízes mais profundas, para, a partir das normas constitucionais e infraconstitucionais, entregar uma resposta.

É evidente que, no momento da emissão de tal norma individual pelo administrador tributário, nem a norma jurídica concreta já existe desde o surgimento do fato, sendo apenas revelada pelo aplicador do Direito, nem esse aplicador atua totalmente à mercê de qualquer norma antecedente, segundo sua mera vontade.⁵⁶¹ É fácil constatar que esta análise, levada às últimas consequências, implicaria um ambiente de absoluta imprevisibilidade das decisões e, portanto, de evidente insegurança.

Há, por outro lado, uma relativa tendência de uniformização do pensamento em direção a algumas poucas soluções para um dado problema. As razões para tal corte de possibilidades decorrem tanto da existência de significados mínimos incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem, quanto de mecanismos de indução da interpretação,⁵⁶² como o estabelecimento de ferramentas de unificação de decisões, por exemplo as súmulas vinculantes.

⁵⁵⁹ Acerca da construção de sentido do texto constitucional, Heleno Torres afirma que há uma “*interconstitucionalidade* necessária entre as constituições parciais [financeira, econômica, político-federativa e social], ao lado de sua abertura sistêmica para a realidade” (TORRES, Heleno Taveira, **Direito constitucional financeiro**, teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos tribunais, 2014, p. 88, grifos do autor).

⁵⁶⁰ Sobre o conceito sociológico de autopoiese (“*autós*” (‘por si próprio’) e *poíesis* (‘criação’, “produção”)) e sua aplicação no campo jurídico: NEVES, 2014, pp. 127-140. Para uma abordagem crítica da relação entre Direito e moral na solução de casos concretos, vide: HART, H.L.A. Lon L. Fuller: *The Morality of Law* (first published 1965). In: **Essays in jurisprudence and philosophy**. Oxford: Clarendon Press, 1983, p. 64.

⁵⁶¹ No âmbito tributário, são elucidativas as palavras de Tácio Lacerda Gama: “Os enunciados introduzidos, por sua vez, devem versar sobre a matéria programada na norma de competência, não podendo ser conflitantes com suas disposições materiais **m(s.c.e.t.)** [sujeito competente, espaço e tempo]. Até porque, no processo de positivação do direito, sob o ponto de vista material, a função da norma inferior é prescrever, com maior precisão que a anterior, os âmbitos de vigência pessoal, comportamental, espacial e temporal.” (GAMA, Tácio Lacerda. A sanção pelo exercício irregular de competências jurídicas – uma análise estrutural. In: SOUZA, Priscila (coord.). **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 941-965 (943)).

⁵⁶² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 52-55.

O processo de positivação do Direito no Brasil é marcado, como demonstrado, pelo estabelecimento de fins a serem alcançados e valores a serem preservados, a partir do norte constitucional estabelecido, por toda a sociedade. Tal característica dos ordenamentos jurídicos modernos também serve de mecanismo seletor do alcance de enunciados prescritivos.

A orientação de sentido decorrente de regras constitucionais identifica-se primordialmente com os princípios explícitos ou implícitos no texto constitucional. Tais princípios, identificados como “linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos”⁵⁶³ servem para moldar o entendimento do aplicador do Direito, criando uma linha tendencial de construção de normas concretas a partir do texto positivado.

Os princípios constitucionais ora aparecem de forma explícita, com o viés de orientação direta de condutas e, portanto, aptos a proporcionar resultado imediato, ora são produto de raciocínio ou valoração implícita. Esta decorre de autorização do próprio sistema (art. 5º, § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados [...])”, como “normas que resultam de outras ou da harmonização de várias entre si”, nas lições de Ruy Barbosa Nogueira,⁵⁶⁴ e que levam à construção de regras concretas e são reveladas a partir destas.

A título de exemplo do primeiro caso, pode-se apontar os princípios que regem a administração pública: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Como exemplo de “raciocínio ou valoração implícita” revelado por regras concretas, pode-se mencionar o princípio da razoabilidade que, embora não seja prescrito em nenhuma regra constitucional, resulta da incidência simultânea de princípios e regras diversos da Constituição, tais como (i) segurança; (ii) igualdade; e (iii) justiça (preâmbulo); (iv) proteção do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito (art. 5º, inciso XXXVI); e (v) o dever de fundamentar decisões que impõem pena de prisão (art. 5º, inciso LXI). A conformação de tais regras, ao lado de outras, segue um padrão lógico apto a

⁵⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 267.

⁵⁶⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965, p. 27.

permitir a construção de critérios de análise acerca do grau de justiça na construção da norma individual para a resolução do caso concreto.

Paulo de Barros Carvalho identifica, ainda, dentre os princípios constitucionais de “raciocínio ou valoração implícita”, aquilo que denomina “sobreprincípios constitucionais”, uma espécie de vetor resultante da atuação de outros princípios e que revela um componente axiológico decisivo a orientar todo o sistema jurídico. Cita a segurança jurídica como sobreprincípio implícito resultante da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade e da universalidade da jurisdição. A esse respeito, observa que “quanto à dita implicitude do sobreprincípio da segurança jurídica [constata-se] o fato de não se ter notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita”.⁵⁶⁵

Além dos princípios, que emolduram o sistema constitucional da administração pública, normas concretas de hierarquia constitucional condicionaram decisivamente a aplicação do Direito Administrativo.

Tal ocorre tanto pela necessidade de observância direta de normas concretas. *e.g.* a necessidade de preenchimento de cargos públicos com pessoas portadoras de deficiência (Art. 37, inciso VIII), bem como em virtude do controle externo, com balizas constitucionais, exercido por meio do Poder Judiciário. Como consequência, identifica-se o estado de submissão do administrador, que vê as fronteiras de sua atuação demarcadas pelas normas constitucionais.

Assim, por diferentes mecanismos, os princípios irrompem do texto constitucional como orientações para a construção de sentido de normas destinadas a se espriar por todo o ordenamento jurídico, delimitando o espectro possível de preenchimento de “zonas de penumbra” textual-normativa e, em última análise, moldando a forma de atuação do aplicador do direito, *e.g.* o administrador público, de acordo com o programa constitucional.

Os princípios constitucionais emergem como elemento fundamental no processo de construção da norma jurídica, conforme esclarece Eros Roberto Grau:

O que peculiariza a interpretação da Constituição, de modo mais marcado, é o fato de ser ela *o estatuto jurídico do político*, o que prontamente nos remete à ponderação de “valores políticos”. Como, no entanto, esses “valores” penetram o nível do jurídico, na Constituição,

⁵⁶⁵ CARVALHO, 2013, pp. 277-278.

quando contemplados em princípios – sejam em *princípios explícitos*, seja em *princípios implícitos* – desde logo se antevê a necessidade de tomarmos, tais princípios, como conformadores da interpretação das regras constitucionais.⁵⁶⁶

O autor destaca, ainda, que em relação aos princípios identificados como “norma objetivo”, o direito “passa a ser operacionalizado tendo em vista a implementação de políticas públicas, políticas referidas a fins múltiplos e específicos.” Nessas situações, “a pesquisa dos fins da norma, desenrolada no contexto funcional, torna-se mais objetiva; *a metodologia teleológica repousa em terreno firme.*”⁵⁶⁷

Os regimes especiais tributários, conforme demonstrado, têm como função precípua concretizar necessidades econômicas e sociais mediante a modificação da tributação-regra. Tal modificação se dá para desonerar ou anistiar o contribuinte, ou para simplificar o recolhimento de tributos (em favor do fisco, do contribuinte ou de ambos). Tais funções imediatas servem a propósitos mais amplos, cuja legitimidade dependerá, conforme parcialmente antecipado nos capítulos antecedentes, do respeito a critérios constitucionais determinados. Esta exigência decorre especialmente da necessidade de um fundamento constitucional para que se possa implementar a diferenciação entre contribuintes sem desrespeitar o princípio da igualdade.

3.4. Princípios da ordem econômica como motivos constitucionalmente determinados dos regimes especiais

Sendo os regimes especiais ferramentas para a concretização de propósitos econômicos, é evidente que se submetem aos princípios que regem a Constituição Econômica segundo a lógica do justo-certo, imprimindo a *economicidade* à interpretação constitucional.

Em razão disso, debruça-se o presente estudo sobre esses princípios a partir de agora, com a ressalva de que não se está a procura de análise aprofundada de cada um deles em razão do escopo diverso a que se refere o presente trabalho. Os princípios ora

⁵⁶⁶ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 163-164.

⁵⁶⁷ Id., *ibid.*, p. 167, grifos do original.

enunciados serão tratados somente quando e na medida em que se relacionarem com o fenômeno tributário dos regimes especiais, objeto deste estudo.

3.4.1. *Soberania nacional e desenvolvimento nacional equilibrado*

O princípio da soberania nacional (art. 170, inciso I da Constituição) possui dupla função, a saber: instrumental e como objetivo a ser alcançado. No primeiro caso, assim como todos os demais princípios arrolados nos incisos I a IX do art. 170, trata-se de instrumento para “assegurar a todos existência digna”. Em relação aos objetivos a serem alcançados, “assume a feição de *diretriz*”, dotada, segundo Eros Grau, de “caráter *constitucional conformador*” apto a justificar a “reivindicação pela realização de políticas públicas” voltadas a viabilizar a participação da sociedade brasileira no mercado internacional em condições de igualdade.⁵⁶⁸

Ainda nas palavras de Eros Grau, cogita-se aí de “*soberania econômica*”, sem a qual não há soberania política (art. 1º, inciso I da Constituição), inexistindo o próprio conceito de Estado brasileiro. A concretização desse princípio, segundo o autor, demanda a integração econômica com o resto do mundo, a modernização da economia e a ruptura de nossa situação de dependência em relação às sociedades desenvolvidas.⁵⁶⁹

No mesmo sentido, José Afonso da Silva afirma que esse princípio trata da “*soberania nacional econômica*” voltada a promover a ruptura da dependência da economia brasileira em relação aos centros capitalistas desenvolvidos, tarefa que a Assembleia Constituinte “confiou à burguesia nacional, na medida em que constitucionalizou uma ordem econômica de base capitalista” (pautada na livre iniciativa, conforme art. 170, *caput* da Constituição).⁵⁷⁰

O desenvolvimento nacional, objetivo da República Federativa do Brasil (art. 3º, inciso II da Constituição) deve ser equilibrado, sendo esta característica acrescida no contexto da conformação do planejamento estatal (art. 174, §1º). Assim, o princípio do *desenvolvimento nacional equilibrado* é requisito da construção e manutenção da soberania

⁵⁶⁸ GRAU, 2005, pp. 225-226, grifos do original.

⁵⁶⁹ Id., *ibid.*, p. 225.

⁵⁷⁰ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 792.

econômica. Segundo Eros Grau, a ideia de desenvolvimento suplanta o mero crescimento econômico, uma vez que pressupõe “um processo de mobilidade social contínuo e intermitente” que leve a “um salto, de uma estrutura social para outra, acompanhado da elevação do nível econômico e do nível cultural-intelectual comunitário”.⁵⁷¹

A soberania econômica e o desenvolvimento nacional equilibrado justificam, por exemplo, o regime do Inovar-Auto, instituído pela MP n. 563/2012, objetivando apoiar o desenvolvimento tecnológico, a inovação, a segurança, a proteção ao meio ambiente, a eficiência energética e a qualidade dos veículos e das autopeças nacionais, como já visto.

3.4.2. *Propriedade privada e função social da propriedade*

Os incisos I e II do art. 170 da Constituição erigem a propriedade privada e a função social da propriedade como princípios da ordem econômica. Tais disposições apenas reforçam, no contexto da ordem econômica, as previsões contidas no art. 5º, incisos XXII (“é garantido o direito de propriedade”)⁵⁷² e XXIII (“a propriedade atenderá a sua função social”).⁵⁷³

Visando esclarecer o conteúdo de tais disposições, Eros Grau destaca que a noção de propriedade privada atende à *função individual*, justificada pela garantia de que o indivíduo possa prover sua subsistência e de sua família.⁵⁷⁴ Humberto Ávila identifica na enunciação jurídica da propriedade “a dimensão normativa preponderante ou sentido normativo direto de *princípios*”, que estabelece “o dever de buscar um ideal de *disponibilidade, expressividade, explorabilidade, funcionalidade*, relativamente a determinados bens jurídicos incorporados à esfera jurídica do particular”.⁵⁷⁵

⁵⁷¹ GRAU, 2005, p. 216.

⁵⁷² Em relação aos direitos inerentes à propriedade privada, o art. 1.228 do Código Civil dispõe que “o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”.

⁵⁷³ Em relação às restrições ao uso da propriedade segundo a função social, os §§ 1º e 2º do Código Civil enunciam: “art. 1.228. [...]§ 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas. § 2º São defesos os atos que não trazem ao proprietário qualquer comodidade, ou utilidade, e sejam animados pela intenção de prejudicar outrem”.

⁵⁷⁴ GRAU, 2005, p. 238.

⁵⁷⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 322.

A *função social* se justifica quando há um “excedente desse padrão”, *e.g.* quando uma propriedade é detida para fins de especulação ou acumulada sem destinação ao uso pressuposto.⁵⁷⁶ Eros Grau destaca, ainda, que a propriedade privada é pressuposto fundamental da função social da propriedade pois “a ideia de *função social* como vínculo que atribui à propriedade conteúdo específico, de sorte a moldar-lhe um novo conceito, só tem sentido e razão de ser quando referida à *propriedade privada*”,⁵⁷⁷ já que a propriedade pública já serve, *per se*, ao exercício de uma função pública, pressupostamente coletiva.

A função social da propriedade é esclarecida como conceito, para o mencionado autor, nos seguintes termos:

[...] o princípio da função social da propriedade impõe ao proprietário – ou a quem detém o poder de controle, na empresa – o dever de *exercê-lo* em benefício de outrem e não, apenas, de não o exercer em prejuízo de outrem.⁵⁷⁸

Ou seja, atribui-se à propriedade, instituição essencialmente de Direito Privado, uma exigência tida como exclusiva do Direito Público: a necessidade de observância de uma finalidade como condicionante do poder.⁵⁷⁹ O proprietário passa a ter um poder-dever, sancionável juridicamente, de empregar a propriedade segundo o interesse coletivo,⁵⁸⁰ de modo que “o bem-estar coletivo deixa de ser responsabilidade exclusiva da sociedade, para conformar também o indivíduo”.⁵⁸¹

Ainda segundo Eros Grau, a maior relevância da função social da propriedade determinada constitucionalmente se manifesta em concreção nas regras do §2º do art. 182 da Constituição, que trata de política urbana e, principalmente, do art. 184, que trata da reforma agrária.

O princípio da proteção à propriedade privada pode ser identificado na anistia concedida pelo RERCT que, complementando a mencionada “justiça de transição” permitirá, mediante a redução significativa das sanções por ausência de declaração, que os contribuintes aderentes possam dispor do patrimônio que constituíram fora do país. Heleno

⁵⁷⁶ Id., *ibid.*, p. 238.

⁵⁷⁷ Id., *ibid.*, grifos do original.

⁵⁷⁸ Id., *ibid.*, p. 245.

⁵⁷⁹ SUNDFELD, Carlos Ari. Função social da propriedade. In: DALLARI e, Adílson Abreu; FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Temas de direito urbanístico I**. São Paulo: RT, 1987, p. 21.

⁵⁸⁰ COMPARATO, Fábio Konder. Função social da propriedade dos bens de produção. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. N. 63. São Paulo: RT, jul-set/1986, pp. 75-76.

⁵⁸¹ BERCOVICI, Gilberto. Comentários aos arts. 170 ao 173 da Constituição Federal. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura (coord.). **Comentários à constituição federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 1949.

Torres destaca também a materialização da função social da propriedade por meio desse regime especial “pela reintegração ao mercado interno do patrimônio de brasileiros disperso pelos mais variados países, e especialmente em paraísos fiscais”.⁵⁸²

3.4.3. *Livre iniciativa e livre concorrência*

A livre iniciativa (art. 170, *caput* e parágrafo único da Constituição) é princípio estruturante da ordem econômica presente no ordenamento jurídico brasileiro desde 1934. O princípio deriva da soberania popular, que se estendeu para o contexto econômico na forma de garantia constitucional de liberdade de exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (art. 5º, inciso XIII), público ou privado,⁵⁸³ bem como de liberdade de associação (art. 5º, incisos XVII e XX), por todo cidadão.

O princípio se manifesta na liberdade plena do exercício das faculdades econômicas individuais ou coletivas, abrangendo todas as formas de produção (material e intelectual) e comércio. Tal liberdade, todavia, já nasce na Constituição brasileira limitada pelos princípios da legalidade, da segurança e do direito à vida, uma vez que se admite a exigência de qualificação profissional legalmente prevista como limite ao exercício profissional, bem como de autorização para certas atividades. O interesse coletivo justifica essa restrição na medida em que o livre exercício de certas profissões, *e.g.* medicina, advocacia, corretagem de valores, poderia significar riscos aos seus usuários e à economia popular.

O regime especial da sociedade uniprofissional (SUP) materializa o princípio da livre iniciativa. Em vista da exigência de responsabilidade pessoal dos profissionais organizados sob essa forma societária, restam anulados parcialmente os benefícios e valores inerentes à liberdade de associação. Cria-se situação anti-isonômica em relação às sociedades empresárias. A desoneração do ISS aparece como mecanismo de equalização concretizando a livre iniciativa como atributo da associação entre profissionais liberais.

O princípio constitucional da livre concorrência (art. 170, inciso IV) deriva e complementa o princípio da livre iniciativa, na medida em que tutela o sistema de mercado

⁵⁸² TORRES, Heleno Taveira. Prefácio. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Repatriação de recursos**. São Paulo: Migalhas, 2016, pp. 05-11 (10-11).

⁵⁸³ BERCOVICI, *op. cit.*, p. 1940.

contra as tendências açambarcadoras da concentração capitalista.⁵⁸⁴ O art. 173, §4º completa esse princípio ao estabelecer que a lei irá reprimir o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.⁵⁸⁵

O princípio permite a intervenção do Estado na liberdade de iniciativa dos agentes econômicos visando à proteção do mercado como espaço de concorrência. Nesse sentido, e na forma com que o princípio aparece materializado, a exemplo do citado art. 173, §4º, o espaço abstrato de livre concorrência já surge, paradoxalmente, com a ausência de liberdade de concorrência.

A concorrência presume a criação e aprimoramento de vantagens competitivas entre agentes, pautadas, portanto, nas diferenças entre eles. A aceitação da plena liberdade de concorrência implicaria, em última *ratio*, a imposição do poder econômico, logo, a ausência de concorrência livre. Isso somente deixaria de se manifestar se o mercado se organizasse, espontaneamente, em torno do consumidor, o que, na prática, não se verifica.⁵⁸⁶

O aparente paradoxo é dissipado com o esclarecimento apresentado por Eros Grau acerca da estrutura do princípio da livre concorrência na ordem constitucional, *in verbis*:

[...] o princípio da liberdade de concorrência ou da livre concorrência assume, no quadro da Constituição de 1988, sentido conformado pelo conjunto dos demais princípios por ela contemplados; *seu conteúdo é determinado por sua inserção em um contexto de princípios*, no qual e com os quais subsiste em harmonia.⁵⁸⁷

Assim, a livre concorrência aparece como princípio delimitado geneticamente pela liberdade, pela dignidade da pessoa, pela livre iniciativa, pela função social da propriedade, pela defesa dos consumidores, pela busca do pleno emprego e por todos os demais

⁵⁸⁴ SILVA, 2009, p. 795.

⁵⁸⁵ No nível infraconstitucional, o princípio se materializa na Lei n. 8.884/94, que estabelece as infrações à ordem econômica, sancionando-as; cria o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência – SBDC, composto pela Secretaria de Direito Econômico (SDE) e pela Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE), ambas vinculadas ao Ministério da Fazenda; e pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), autarquia federal. Tais órgãos possuem competências complementares, relativas à prevenção e repressão ao abuso do poder econômico e a condutas anticompetitivas.

⁵⁸⁶ GRAU, 2005, p. 209.

⁵⁸⁷ Id., *ibid.*, p. 212, grifos nossos.

princípios que visam garantir a existência digna e os ditames da justiça no âmbito da atividade econômica.⁵⁸⁸

Os regimes especiais discricionários de IPI e ICMS em favor dos contribuintes podem ser indicados como exemplo de manifestação da livre concorrência nos moldes definidos acima. Diferenciam-se os critérios de cumprimento de obrigações acessórias pelos contribuintes beneficiados visando afastar distorções operacionais que os coloquem em desvantagem competitiva.

A livre concorrência é tema bastante sensível ao Direito Tributário, especialmente no campo dos regimes especiais. Não é difícil imaginar uma situação em que a autoridade fiscal conceda regime especial discricionário a determinado contribuinte e este passe a ter vantagens competitivas deletérias sobre seus concorrentes. O exemplo torna-se mais enfático no âmbito dos regimes especiais de desoneração. Imagine-se que, no campo de discricionariedade atribuído ao poder executivo no âmbito do REIDI, admita-se um grupo construtor no regime e não se admita, por qualquer motivo, o seu concorrente. A disparidade de forças para concorrer poderá anular a livre concorrência e os bens que esta busca.

Os princípios da legalidade e da igualdade em matéria tributária, em todas as suas manifestações, são os principais elementos para restringir tal disfunção. Esta questão será tratada em maior detalhe no próximo capítulo deste trabalho.

3.4.4. *Defesa do consumidor*

O princípio da defesa do consumidor, indicado como princípio constitucional da ordem econômica (art. 170, inciso V), é explicitação do papel especial ocupado pelo consumidor como sujeito de direitos fundamentais no âmbito constitucional. Tratou a

⁵⁸⁸ Em análise funcional, Alexandre Aragão destaca que “a ordem jurídica capitalista quer a batalha entre os agentes de mercado mas, ao mesmo tempo, procura evitar a vitória definitiva de algum deles sobre os demais, com o que a própria existência do mercado ficaria comprometida”. ARAGÃO, Alexandre. Princípios gerais da atividade econômica. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura (coord.). **Comentários à constituição federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 1978. Em sentido análogo, Norbert Reich destaca que apesar de originário de demandas de proteção entre concorrentes, o Direito da Concorrência (*Wettbewerbsrecht*) acaba tendo o propósito de proteger a coletividade e os consumidores. REICH, Norbert. **Markt und Recht**. Theorie und Praxis des Wirtschaftsrechts in der Bundesrepublik Deutschland. Ulm: Hermann Luchterhand, 1977, p. 204, tradução nossa.

Constituição de conferir ao consumidor “indiscutível superioridade jurídica para compensar a sua evidente inferioridade de fato, enquanto agente econômico mais vulnerável nas relações de consumo”.⁵⁸⁹

Esse papel é materializado e operacionalizado em diversos dispositivos no texto constitucional, ou que deles se derivam. Citem-se os art. 5º, inciso XXXII que determina a obrigação do Estado brasileiro de promover, na forma da lei, a defesa do consumidor; e o art. 48 do ADCT, que obriga o Congresso Nacional a elaborar em até 120 dias da vigência da Constituição um Código de Defesa do Consumidor. A Lei n. 8.048, de 11 de agosto de 1990 concretiza parcialmente tais exigências. Sendo lei ordinária federal, pode ser revogada ou excepcionada por outras leis ordinárias.

Na esfera tributária, o artigo 150, § 5º da Constituição exige que sejam criadas por lei medidas para que os consumidores tenham esclarecimentos sobre os impostos incidentes sobre mercadorias e serviços.⁵⁹⁰ Além disso, a seletividade, em razão da essencialidade do produto e a não-cumulatividade, expressos no art. 153, § 3º, incisos I e II, para o IPI, e no art. 155, § 2º, incisos I e III para o ICMS, podem ser identificados também como manifestação da proteção do consumidor no âmbito constitucional. Isso porque, no âmbito desses impostos, o consumidor é o contribuinte de fato.

O RET é regime especial que materializa o princípio da proteção ao consumidor, na medida em que induz o incorporador imobiliário a constituir patrimônio de afetação aos empreendimentos, limitando, com isso, que em situação de insolvência do incorporador os consumidores se prejudiquem.

3.4.5. Defesa do meio ambiente e desenvolvimento sustentável

Assim como a proteção do consumidor, o princípio econômico da defesa do meio ambiente (art. 170, inciso VI, da Constituição) consolida, no âmbito econômico, princípio que ocupa posição de destaque na Carta de 1988.⁵⁹¹

⁵⁸⁹ MENDES, Gilmar Ferreira, et. al. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 1296.

⁵⁹⁰ A Lei federal n. 12.741, de 8 de dezembro de 2012, cumpre essa exigência.

⁵⁹¹ José Afonso da Silva destaca que o capítulo do meio ambiente é um dos mais importantes e avançados da constituição de 1988. SILVA, 2009, p. 847.

Apenas para citar exemplos, o art. 5º, inciso LXXIII atribui legitimidade ativa a todos os cidadãos para propor ação popular que vise anular ato lesivo ao meio ambiente. O art. 23, inciso VI atribui à União, ao Distrito Federal, aos Estados e aos Municípios o dever de proteger o meio ambiente e combater a poluição. O art. 186, inciso II condiciona a função social da propriedade rural à utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e à preservação do meio ambiente. Finalmente, o art. 225 traz ampla disciplina do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e do correspondente dever do Poder Público e da coletividade de defendê-lo e preservá-lo para as futuras gerações. O dispositivo traz, ainda, em seus parágrafos as medidas e providências necessárias para garantir a efetividade desse direito.

José Afonso da Silva destaca a defesa do meio ambiente como manifestação do direito fundamental à vida⁵⁹² e, como tal, como valor preponderante que deve estar acima de quaisquer considerações como as de desenvolvimento, respeito ao direito de propriedade, e da iniciativa privada. Para o autor, o que está em jogo quando se discute a tutela da qualidade do meio ambiente é a qualidade da vida humana.⁵⁹³

Para Eros Grau, o princípio da defesa do meio ambiente conforma a ordem econômica (ontológica) informando os princípios da garantia do desenvolvimento e do pleno emprego. Estes pressupõem a economia “autossustentada, suficientemente equilibrada para permitir ao homem reencontrar-se consigo próprio, como ser humano e não apenas como um dado ou índice econômico”.⁵⁹⁴ Na mesma linha, Gilberto Bercovici destaca que o art. 225, §2º da Constituição, ao dispensar atenção à recuperação do ambiente degradado pela exploração de recursos minerais, manifesta expressamente a decisão constitucional de elevar o desenvolvimento sustentável como conformador da atividade econômica e do desenvolvimento no país.⁵⁹⁵

A defesa do meio ambiente é de extrema relevância no contexto tributário da extrafiscalidade, na medida em que o tributo pode ser utilizado com grande força como um dos instrumentos aptos a desencorajar os agentes econômicos de práticas nocivas ao meio

⁵⁹² Visão antropocêntrica, à qual se opõe a concepção “ecocêntrica”, pautada na ideia que a tutela do ambiente é focada neste, sendo sua defesa, promoção e preservação valores próprios destacados do ser humano. MADDALENA, Paolo. **Dano Pubblico Ambientale**. [S.l]: Rimini, 1990, pp. 83-85.

⁵⁹³ SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 849.

⁵⁹⁴ GRAU, 2005, p. 251.

⁵⁹⁵ BERCOVICI, 2011, p. 231.

ambiente.⁵⁹⁶ Há crescente preocupação da doutrina com o uso de tais ferramentas, especialmente na tentativa de colocá-las a meio termo entre a efetividade das medidas, do ponto de vista ambiental, e as limitações inerentes ao sistema tributário, no âmbito de uma “fiscalidade ambiental”.⁵⁹⁷ Outra preocupação é evitar que a título de preservação ambiental criem-se novos tributos com finalidade meramente arrecadatória.⁵⁹⁸

Em relação aos regimes especiais tributários aqui analisados, observa-se o princípio da proteção ao meio ambiente, bem como da busca pelo desenvolvimento sustentável, materializados na fundamentação do Inovar-Auto.

3.4.6. *Redução das desigualdades sociais e regionais*

O art. 170, inciso VII, da Constituição, comporta dois princípios complementares: o da redução das desigualdades sociais e o da redução das desigualdades regionais. Tais princípios reproduzem o objetivo da República Federativa do Brasil de redução das desigualdades, contido no art. 3º, inciso III da Constituição, e complementam o propósito de erradicação da pobreza e da marginalização também contidos neste dispositivo.

Os princípios partem do reconhecimento de uma realidade de fato do país: a existência de pobreza, marginalização e desigualdades, estas verificadas tanto entre indivíduos e grupos, quanto em regiões geográficas. A esse respeito, Eros Roberto Grau destaca que o texto constitucional nada mais requer “senão que o homem deixe de ser vadio e pedinte (o que é coerente)” o que pode-se realizar mediante medidas que lhe assegurem trabalho e condições de dignidade. Destaca o autor que os princípios funcionam como fundamento para a reivindicação de políticas públicas que permitam superar as “desuniformidades entre os flancos moderno e arcaico do capitalismo brasileiro”.⁵⁹⁹

Identifica-se no RET PMCMV, analisado no Capítulo II deste trabalho, o princípio da redução das desigualdades sociais como um dos fundamentos que o legitimam. A

⁵⁹⁶ TORRES, 2005, pp. 96-156 (99).

⁵⁹⁷ Herrera Molina sugere que a *fiscalidad ambiental* requer um duplo tratamento “*como parte integrante del ‘Derecho Ambiental’, y como modulación de la dogmática tributaria*”. MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributario ambiental**. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 13.

⁵⁹⁸ Heleno Torres destaca a existência de vários tributos dotados desta disfunção no contexto europeu. TORRES, 2005, p. 99.

⁵⁹⁹ GRAU, 2005, pp. 218-219.

redução dos custos tributários relacionados à construção de habitações de interesse social tornam possível que indivíduos naturalmente tolhidos da possibilidade de obter moradia própria possam acessar esse benefício.

No âmbito das desigualdades regionais, Gilberto Bercovici destaca que o desenvolvimento não é um fim em si mesmo. O grande objetivo por trás do princípio está em elevar as condições sociais de vida da população atingida, reduzindo as diferenças nas oportunidades econômicas e sociais entre os habitantes das várias regiões brasileiras.⁶⁰⁰ Nesse sentido, destaca-se a diferença já apresentada entre desenvolvimento e crescimento, na qual o primeiro tem viés qualitativo, sobre o viés predominantemente quantitativo do segundo. Bercovici afirma, ainda, que o federalismo cooperativo, ou federalismo solidário,⁶⁰¹ modelo adotado no País, tem como diretriz igualar as condições sociais e de vida, em todo o território nacional.⁶⁰²

O princípio da redução das desigualdades regionais opera mediante instituições, *e.g.* organismos regionais de desenvolvimento, bem como por instrumentos tributários e orçamentários. O art. 43 que trata de incentivos regionais, conforme já analisado no item 5.1 do Capítulo II, e o art. 165, §4º, ambos da Constituição, trazem expressivo rol de opções atinentes aos dois primeiros grupos de instrumentos.

Em relação aos instrumentos tributários, o art. 151, inciso I da Constituição permite à União conceder incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.⁶⁰³ Com fundamento nesse dispositivo, o art. 3º da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, instituiu benefício de redução do Imposto de Renda de até 75% para projetos de instalação, modernização, ampliação ou diversificação nas áreas de atuação da SUDAM⁶⁰⁴ e da SUDENE⁶⁰⁵.

⁶⁰⁰ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 239.

⁶⁰¹ Na doutrina italiana, a qual tem destacada importância no tratamento da redução de desigualdades regionais em razão do *Mezzogiorno*, fala-se em “*principio di solidarietà ‘interpersonale’ ed ‘interterritoriale’*” (PUZZO, Fernando. Il regionalismo differenziato in Italia e Spagna. In: DOMINICI, Domenico, et. at. (coord.). **Il regionalismo differenziato**. Il caso italiano e spagnolo. Milão: Giuffrè, 2004, pp. 517-565 (518).

⁶⁰² BERCOVICI, 2003, p. 240.

⁶⁰³ A esse respeito, Ives Gandra da Silva Martins entende ser “a única forma de descompetitividade que é considerada constitucional” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre Estados. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 225-243 (237)).

⁶⁰⁴ Superintendência para Desenvolvimento da Amazônia, autarquia especial atualmente em funcionamento sob a égide da Lei Complementar n. 124, de 3 de janeiro de 2007.

Tal disposição relativizou a regra que determina a uniformidade da tributação em todo o território nacional em favor da concretização do princípio da redução das desigualdades regionais, em prol da Amazônia e do Nordeste brasileiro.⁶⁰⁶

3.4.7. Busca do pleno emprego

O princípio da busca do pleno emprego (art. 170, inciso VIII da Constituição) conjuga os princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III), da proteção ao emprego (art. 7º, incisos I a III), da proteção contra a automação (art. 7º, inciso XXVII) e da valorização do trabalho (art. 170, *caput*). Isso significa que a ordem econômica prioriza o valor do trabalho humano acima de todos os demais valores da economia de mercado, possibilitando a compreensão de que o capitalismo concebido deve se humanizar.⁶⁰⁷

O objetivo revelado pelo vocábulo *pleno* trata da máxima inclusão no mercado de trabalho de todos os cidadãos que estejam em condições para tanto. A concretização desse princípio se dá com a implementação de políticas que incrementem a abertura de postos de trabalho.

Em outra visão do princípio, este pode significar o ideal keynesiano de pleno emprego de todos os fatores de produção que estiverem disponíveis. Nesse sentido, complementa o princípio da função social da propriedade na medida em que obriga o empregador a exercer o poder-dever de empregar plenamente os recursos produtivos à sua disposição.⁶⁰⁸ Traria assim a consequência marcante de tornar inconstitucional a implementação de políticas públicas recessivas.⁶⁰⁹

⁶⁰⁵ Superintendência para Desenvolvimento do Nordeste, autarquia especial atualmente em funcionamento sob a égide da Lei Complementar n. 125, de 3 de janeiro de 2007.

⁶⁰⁶ Iniciativa análoga foi realizada na República Alemã após a queda do muro de Berlim. Na ocasião, foram autorizados benefícios de depreciação acelerada e deduções extraordinárias para operações realizadas no âmbito da “região assistida” (*Fördergebiet*) que incluía os novos estados da República Federal Alemã (*neuen Bundesländer*) e a cidade de Berlim (incluindo Berlim ocidental). A experiência resultou em expressivo desequilíbrio orçamentário. FANN, Wen-Ching. **Die Verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuervergünstigung**. Baden-Baden: Nomos, 2009, p. 49.

⁶⁰⁷ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 802 e 804.

⁶⁰⁸ GRAU, 2005, p. 253.

⁶⁰⁹ Id., *ibid.*, p. 253.

Os regimes especiais que desoneram a atividade produtiva, *e.g.* REIDI, REPORTO, RET, contribuem para a concretização desse princípio em todas as suas acepções.

3.4.8. Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte brasileiras

O princípio do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País (art. 170, inciso IX da Constituição) fundamenta a realização, e reivindicação pelos interessados, de políticas públicas que atribuam tratamento privilegiado a essas categorias de empresas.

O princípio é concretizado no art. 179 da Carta Magna, que autoriza os entes federados a dispensar às microempresas e às empresas de pequeno porte definidas em lei tratamento jurídico diferenciado que simplifique, elimine ou reduza suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, incentivando-as.

Em razão do caráter fragmentário das políticas públicas que tais disposições ensejaram quando de suas primeiras aplicações, caminhou o constituinte derivado no sentido de criar disposições que possibilitassem a criação de políticas dessa natureza em nível nacional. A EC n. 42, de 19 de dezembro de 2003 modificou o art. 146 da Constituição que trata da Lei Complementar Tributária, abrindo definitivamente essa possibilidade. A criação do Simples Nacional a partir da competência autorizada por essa emenda é a manifestação concreta desse princípio.

3.4.9. Princípio do tratamento prioritário da pesquisa científica e do incentivo à criação de tecnologia

Um traço de inovação relevante do ordenamento jurídico constitucional brasileiro relaciona-se à questão da autonomia e do desenvolvimento científico e tecnológico. Nessa seara, o art. 218 da Constituição impõe ao Estado o dever de incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológica. A priorização da pesquisa científica e a determinação do apoio à formação de pessoas nas áreas de ciência, pesquisa e tecnologia emergem como diretrizes essenciais dessa orientação constitucional.

Tal conjunto de disposições teve papel relevante na configuração de princípios constitucionais específicos de caráter econômico e social tanto no campo da pesquisa científica básica quanto no âmbito da pesquisa tecnológica. Visando à melhor compreensão do alcance e, especialmente, dos propósitos desses princípios, é válido distinguir política científica de política tecnológica. A primeira direciona-se às atividades científicas que pesquisam e produzem conhecimentos potencialmente utilizáveis, mas que não são incorporados diretamente no processo produtivo, enquanto a segunda refere-se à geração e aquisição de tecnologia a ser utilizada em processos produtivos e sociais, tratando, assim, da apropriação dos resultados científicos para fins econômicos.⁶¹⁰

Há uma significativa desconexão entre ciência e tecnologia no Brasil, conforme demonstra estudo comparativo entre o nível de produção científica, representado pelo número de artigos e publicações científicas, em face da capacidade de transformá-la em inovação tecnológica, medida pelo número de patentes e inovações.⁶¹¹ Tal realidade justifica que se distingam os dois princípios ora tratados, aos quais caberá a orientação de políticas públicas que os materializem.

No âmbito dos regimes especiais tributários, identifica-se também no Inovar-Auto a materialização do princípio do incentivo à criação de tecnologia, sem que haja, todavia, a necessária materialização do princípio do tratamento prioritário da pesquisa científica, pelas razões destacadas acima.

3.4.10. Outros princípios econômicos condicionantes dos regimes especiais

O art. 170 da Constituição não visa ao hermetismo dos princípios que estruturam e orientam a ordem econômica (âmbito do dever ser) da República Federativa do Brasil, pelo contrário, sua redação funcionalista, voltada à promoção da “existência digna conforme os ditames da justiça social” demonstra sua textura aberta a outros princípios.⁶¹² Assim,

⁶¹⁰ BERCOVICI, 2011, p. 212.

⁶¹¹ OCTAVIANI, Alessandro. **Recursos genéticos e desenvolvimento**. Os desafios furtadiano e gramsciano. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 192-193.

⁶¹² LEÃO, Martha Toribio. **Crítérios para o controle das normas tributárias indutoras**: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014, p. 56.

identificam-se, esparsos nos títulos que tratam da ordem econômica e da ordem social, diversos dispositivos enunciadores de princípios expressos ou implícitos.

Vale citar, a título de exemplo, a promoção e incentivo ao turismo como fator de desenvolvimento social e econômico (art. 180 da Constituição); a garantia de padrão de qualidade do ensino (art. 206, inciso VII); o princípio do acesso universal e igualitário à saúde (art. 196); e o princípio do incentivo ao desporto (art. 217).

Esses princípios podem dar ensejo a legítimas exigências de realização de políticas públicas por parte do Estado, com evidente impacto na fenomenologia dos regimes especiais tributários.

4. Patologias e fragilidades dos motivos constitucionalmente determinados como único fundamento dos regimes especiais

Conforme destacado na seção inicial deste capítulo, os princípios que regem a organização econômica são elementos essenciais na formatação dos regimes especiais tributários. Por meio das orientações de sentido que imprimem especialmente no processo legislativo, dão coerência e fundamentação constitucional para a criação jurídica, tendo sido denominados, por essa razão, *motivos constitucionalmente determinados*, com inspiração na doutrina de Heleno Torres.⁶¹³

Sendo a fundamentação constitucional dos critérios de diferenciação entre indivíduos elemento fundamental do princípio da igualdade, na formulação de Celso Antônio Bandeira de Mello aqui adotada, cumprem tais princípios papel relevante na justificação dos regimes especiais.

Todavia, como já alertado, a concretização do sistema constitucional tributário, principiologicamente orientado pela segurança jurídica, não se satisfaz tão somente com o preenchimento desse requisito de legitimidade. Desenvolve-se, a seguir, a justificativa dessa formulação teórica, apresentando alguns problemas práticos fundamentais que cercam o fenômeno da posituação dos regimes especiais.

⁶¹³ TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 96-156 (125). Para maior detalhamento, vide item 4.2 do Capítulo II do presente trabalho.

4.1. A fragmentação da ação estatal

No âmbito do Estado Social, governar deixou de ser a mera gestão de eventos conjunturais e se tornou o planejamento do futuro, com o estabelecimento de políticas a médio e longo prazo.⁶¹⁴ Não obstante, no âmbito nacional, apesar de a Constituição prover amplo rol de orientação de atividades prestacionais do Estado, não estabeleceu uma linha única de atuação para os propósitos que valoriza. Como Constituição Programática que é, prevê normas que estabelecem embasamento jurídico constitucional para a política sem, todavia, indicar de modo predeterminado os meios pelos quais os fins propostos sejam atingidos. Ou seja, a Constituição não substitui a política, mas “torna-se sua premissa material”.⁶¹⁵

A administração pública reflete tal faceta fragmentária da sociedade muitas vezes de modo pernicioso. A eficiência do Estado aparece, não raro, a serviço de interesses particularistas, desconectada de uma perspectiva coletiva de modo amplo.⁶¹⁶

O problema se origina na história nacional, em que o Estado *patrimonialista*⁶¹⁷ teria sido forjado pela apropriação do poder estatal pela minoria dirigente composta pelo comércio e pela coroa, e que ambas, “não obstante suas discordâncias sociais, se entendem num plano subterrâneo”, de modo que “o comércio enriquece; o estamento consome senhorialmente”.⁶¹⁸⁻⁶¹⁹

Diante desses fatos e em razão da inexistência de coesão social apta a indicar linhas diretivas de uma atuação política coordenada,⁶²⁰ não há no campo da atuação do Estado brasileiro um arranjo centralizador das ações que as molde com uniformidade. A esse respeito, a partir de 1980, inexistiu no país um planejamento propriamente dito, como

⁶¹⁴ BERCOVICI, 2005, p. 57.

⁶¹⁵ Id., *ibid.*, p. 59.

⁶¹⁶ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito administrativo e políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 6.

⁶¹⁷ Id., *ibid.*, pp. 6 e ss.

⁶¹⁸ FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**. Formação do patronato político brasileiro. 3ª ed., São Paulo: Globo, 2001, p. 91.

⁶¹⁹ Em contexto mais recente, Gilberto Bercovici denuncia outra consequência grave desse fenômeno ao tratar da “teoria da captura” de órgãos estatais por agentes privados, e afirma que “tão ou mais perniciosas que as ‘falhas de mercado’ (*market failures*) [são] as ‘falhas de governo’ (*government failures*) provenientes da cooptação do Estado e dos órgãos reguladores para fins privados”. BERCOVICI, 2005, pp. 84-85.

⁶²⁰ Reforça essa constatação o histórico da constituinte analisado no item 3.1. Na mesma linha, destaque-se a atual existência de 35 partidos políticos sem uma identidade clara. BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Partidos políticos registrados no TSE**. Disponível em: <<http://www.tse.jus.br/partidos/partidos-politicos/registrados-no-tse>>. Acesso em: 01 out. 2016.

técnica de intervenção,⁶²¹ “método de ação dirigido a um fim determinado”⁶²² ou quadro geral onde se opera a coordenação das técnicas de Direito Econômico,⁶²³ apesar da atribuição inequívoca dessa função ao Estado brasileiro pelo art. 174, *caput*, da Constituição. Houve o abandono da política nacional de desenvolvimento de modo que a atuação estatal passou a ser “desprovida de uma diretriz global para o desenvolvimento nacional”.⁶²⁴

Visando identificar uma força diretiva única que operacionalize as disposições da Constituição de 1988, relevante doutrina jurídica brasileira procurou definir o conceito de *políticas públicas* como vetor racionalizante da atividade estatal. Em rigorosa análise, Gilberto Bercovici destaca que esse movimento da ciência jurídica foi acompanhado, no âmbito das ciências sociais,⁶²⁵ pelo deslocamento do estudo do papel do Estado na sociedade para uma discussão setorial em torno de determinadas políticas.

O autor identifica nessa tendência a tentativa de substituição do Direito por instrumentos de análise econômica para a compreensão das instituições estatais.⁶²⁶ Assim, embora reconheça a importância das políticas públicas na “revisão dos pressupostos individualistas do Direito Administrativo”, critica a tentativa de compreensão do papel do Estado no processo de desenvolvimento exclusivamente por meio desse conceito. Destaca que, como essas são sempre “programas setoriais”, portanto, fragmentadas,⁶²⁷ não é possível adotar a proposta de rearticular todo o Direito público ao redor do conceito de política pública.⁶²⁸

O presente trabalho não discorda dessa opinião. Não obstante, no âmbito estrito da análise de consistência dos regimes especiais tributários, pode-se identificar na doutrina das políticas públicas importante instrumento de medição. Em outras palavras, embora não seja possível compreender a atuação estatal de forma monolítica a partir do conceito de políticas públicas, é possível, por meio destas, realizar uma análise de adequação vertical

⁶²¹ SOUZA, Washington Albino Peluso de. **Direito econômico**. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 449.

⁶²² GRAU, Eros Roberto. **Planejamento econômico e regra jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 12.

⁶²³ COMPARATO, 1978, pp. 452-472 (463-465).

⁶²⁴ BERCOVICI, 2005, p. 60.

⁶²⁵ Nesse âmbito, cita a obra de Marcus André Melo. MELO, Marcus André. Estado, governo e políticas públicas. In: MICELI, Sergio (org.). **O que ler na ciência social brasileira (1970-1995)**. 2ª ed., vol. 3. São Paulo/Brasília: Sumaré, 2002, pp. 59-99 (69 e 81-82).

⁶²⁶ BERCOVICI, 2005, p. 62.

⁶²⁷ Id., *ibid.*, p. 63.

⁶²⁸ Id., *ibid.*, p. 63.

dos regimes especiais, e suas principais interfaces, desde a Constituição até os atos que lhes dão efetividade. A noção de políticas públicas permite a criação do conceito de *governança* dos regimes especiais de que iremos tratar no quarto e último capítulo deste trabalho.

4.2. Ainda sobre fragmentação estatal: a chamada guerra-fiscal

Outro aspecto de relevante da fragmentação da atuação estatal diz respeito a disputas internas entre entes da federação por receitas tributárias. Orientados pela recepção de novos empreendimentos produtivos privados, estados e municípios procuram conceder, em alguns casos à revelia da lei tributária, incentivos fiscais e financeiros de naturezas diversas. Os regimes especiais de tributação podem ser instrumentos úteis nessa forma de atuação.

Do ponto de vista jurídico, essa disputa, vulgarmente denominada “guerra-fiscal”, tornou-se possível em razão da descentralização da competência tributária para a instituição de tributos sobre o consumo entre os entes da federação. Historicamente, tal descentralização remonta à EC n. 18, de 1º de dezembro de 1965, cujos parâmetros relacionados à tributação do consumo, pautados na descentralização, foram reproduzidos na Constituição de 1988.

Em vista de tal fragmentação, Estados e Municípios “leiloam”⁶²⁹ vantagens tributárias para que investidores se instalem em seus territórios. Com isso, a política fiscal torna-se passível de manipulação conforme os interesses econômicos dos agentes beneficiários dessas vantagens em detrimento da concretização de propósitos estatais amplos e de longo prazo. A ausência de planejamento estatal, causa e consequência desse fato, é retroalimentada pela atuação política de agentes econômicos.

Uma das consequências graves dentro desse quadro é a ausência de clareza acerca do impacto das medidas adotadas unilateralmente por estados no amplo quadro das desigualdades regionais. É de se supor que Estados com menor necessidade imediata de caixa possam agravar as desigualdades regionais ao lançar mão de incentivos fiscais unilaterais descoordenados. Esses Estados podem abrir mão de receita visando à

⁶²⁹ A expressão é cunhada por Ives Gandra da Silva Martins. MARTINS, 2015, pp. 225-243 (241).

implantação de empreendimentos em seu território que lhe tragam retornos futuros. Um Estado que tenha necessidades imediatas de caixa não poderá lançar mão de tal expediente. Evidencia-se que, sem efetiva articulação federativa planejada e em conjunto, o poder econômico pode ser usado eficazmente em favor de interesses locais com efeitos deletérios a outras regiões.

Com ênfase no impacto econômico dessa disputa entre entes da federação, Ricardo Varsano destaca que ela provoca “erros de sinalização econômica que criam divergências entre os objetivos nacionais e estaduais e entre a melhor estratégia de desenvolvimento do Estado a curto e a longo prazo”.⁶³⁰

Ives Gandra da Silva Martins identifica nesse fenômeno a fragilização da autonomia dos entes federativos, a qual, na visão do autor, é pautada na tríplice divisão entre autonomia política, administrativa e financeira.⁶³¹ Pode-se dizer que a formatação de regimes especiais de modo fragmentário segundo interesses privados, de acordo com essa sistemática, traduz-se na relativização da autonomia financeira, a qual é pressuposto material das duas outras autonomias.

O sistema constitucional tributário não é desprovido de defesas em relação à guerra-fiscal. Verifica-se no texto constitucional e em leis complementares estruturantes dos tributos sobre o consumo, especialmente do ICMS onde o problema é mais sério, dispositivos capazes de neutralizar parcialmente essa patologia.

O art. 155, incisos IV e V, da Constituição, atribui ao Senado o papel de *guardião* do pacto federativo no que toca à definição do ICMS. Cabe àquele definir, por maioria absoluta, as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; as alíquotas mínimas nas operações internas; e as alíquotas máximas nas mesmas operações, visando a resolver conflito específico que envolva interesse de Estados.

Além disso, o art. 155, inciso IX, dispõe sobre a sistemática de incidência interestadual como forma de distribuição de recursos entre os Estados. Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor localizado em outro Estado, adota-

⁶³⁰ VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. In: BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Planejamento e políticas públicas**, n. 15, jun. 1997, p. 4.

⁶³¹ MARTINS, 2015, p. 242.

se alíquota interestadual determinada pelo Senado Federal⁶³² e atribui-se ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Finalmente, com extrema relevância para a pacificação da guerra-fiscal, o art. 155, 2º, inciso XII, atribui à Lei Complementar a função de definir os principais componentes da regra matriz de incidência, bem como os parâmetros operacionais do imposto. A alínea “g” desse dispositivo atribui à Lei Complementar a função de regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Em vista de tais disposições, foi promulgada a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, denominada Lei Kandir,⁶³³ a qual é estruturante do padrão de funcionamento do ICMS em seus mais precisos pormenores. A existência de tal diploma legal uniformiza a incidência do imposto em nível nacional, de modo a fechar de forma significativa a possibilidade de arbitramento entre e contra Estados da federação.

Além disso, do ponto de vista institucional, o art. 1º da Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975,⁶³⁴ definiu que as isenções, reduções de base de cálculo, devoluções de tributo, concessões de créditos presumidos e quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais que impliquem redução ou supressão do ICMS devem ser concedidos ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. Tais convênios são promovidos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), órgão colegiado vinculado ao Ministério da Fazenda, nos termos do Decreto n. 7.482, de 16 de maio de 2011.

Os convênios devem ser celebrados por representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, em reuniões que tenham participação de representantes da maioria das

⁶³² A resolução do Senado n. 22, de 19 de maio de 1989 estabelece a alíquota de 12% a ser retida pelo Estado de origem, exceto com relação às operações de saída das Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo. Nesses casos, a alíquota será de 7%.

⁶³³ Em homenagem ao seu criador, o economista Antônio Kandir. Em conversas particulares com Kandir no âmbito do presente trabalho, foi confidenciada a profunda interferência de setores políticos interessados na manutenção de uma ordem não institucionalizada como principal obstáculo à criação e implementação da lei em toda a sua potencialidade. A proposta original trazia mecanismos rígidos de pacificação da guerra fiscal e foi mutilada antes de sua deliberação pelo Congresso por senadores de Estados que se beneficiavam com a guerra fiscal. Kandir afirmou ainda que “a melhor forma de acabar de vez com a guerra fiscal somente poderia ser implementada através de Emenda Constitucional pela qual lutei junto com outros parlamentares em 1999 e que quase emplacou: a transformação do ICMS em imposto cobrado no destino ao invés de na origem. A cobrança na origem é que torna muito fácil e atrativa a prática da guerra fiscal”.

⁶³⁴ Recepcionada pela Constituição de 1988, conforme determinado no art. 34 do ADCT.

unidades da federação, sob a presidência de membro do Governo Federal. Conforme o art. 2º de referida lei, a concessão de benefícios depende sempre de decisão unânime dos Estados representados. A sua revogação, por outro lado, depende de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes às reuniões.

Em relação ao ISS, o art. 156 §3º da Constituição atribuiu à lei complementar a função de definir regras gerais, especialmente mediante a fixação de alíquotas máximas e mínimas, e a regulação das formas e condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.⁶³⁵

Fazendo valer tais dispositivos, o Poder Judiciário vem sendo grande protagonista, ao lado do Senado Federal, como agente pacificador da guerra-fiscal.⁶³⁶

Como se pode observar, entretanto, tais formas de neutralização não se coadunam com uma atuação estatal proativa, que vise à construção de um plano de ação. Mesmo no âmbito do CONFAZ, em razão da inexistência de critérios que alinhem interesses em torno de uma política de desenvolvimento nacional, queda-se em aberto ampla margem para a implementação de políticas não estruturadas. Se a centralização da tributação sobre o consumo em um único ente não é uma realidade possível, a construção de um padrão de governança dos regimes especiais, como trataremos a seguir, além de endereçar a construção de caminho jurídico para a implementação de políticas de desenvolvimento, dota o poder judiciário de maior consistência para a avaliação repressiva de práticas nocivas ao *telos* estatal impresso na Constituição.

⁶³⁵ Atualmente, a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003 preenche essa função.

⁶³⁶ Em relação ao ICMS é de se destacar o agravo regimental em medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n. 4.635/SP. No acórdão, importantes premissas foram definidas em repreensão às medidas de “justiça com as próprias mãos” pelos Estados, no tocante às medidas de incentivo e combate à desoneração do ICMS. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4635 MC-AgR-Ref, Relator. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, j. 11/12/2014, DJe 12/02/2015. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 22 out.2016. Vide Também a proposta de súmula vinculante do STF n. 69, de autoria do Ministro Gilmar Mendes, com o seguinte teor: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante nº 69. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=3143828&tipoApp=RTF>. Acesso em: 22 out. 2016). Em relação ao ISS, em caso recente o STF julgou a ADPF n. 190 em que julgou inconstitucional lei do Município de Poá/SP que reduz a base de cálculo do ISS. No entendimento da corte, mencionado município teria violado a determinação Lei Complementar n. 116/2003 que define a base de cálculo do ISS e o art. 88 do ADCT, que determina a alíquota mínima de 2% para o ISS. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=326349>>. Acesso em 19 out. 2016. Decisão ainda não publicada na data do acesso.

4.3. O processo legislativo como fator de insegurança: o uso retórico dos motivos constitucionalmente determinados e o *pork barrel* brasileiro

Como se pode observar ao longo dos itens acima, as normas constitucionais dedicadas ao tratamento de questões econômicas e sociais são dotadas de elevada carga retórica. Por serem aptas a implementar mudanças na vida cotidiana de vasta gama de indivíduos, suas prescrições são de compreensão instantânea e induzem posicionamentos imediatos, às vezes apaixonados, de seus receptores.

Não é incomum que discussões de impacto estrutural em temáticas como a educação e a saúde causem grande comoção. Valendo-se de tal atributo, agentes políticos usam, muitas vezes, os *motivos constitucionalmente determinados* para impor mudanças ao Direito desconectadas de seus pressupostos estruturantes. Isso se dá através dos mecanismos de permeabilidade que o próprio Direito cria para o sistema político, como o processo legislativo,⁶³⁷ ou na atuação dos agentes do Estado que, por serem seres humanos em primeiro lugar, atendem a pressões da sociedade mediante respostas jurídicas em seus campos de atuação.

O uso retórico⁶³⁸ dos motivos constitucionalmente determinados tem, portanto, forte potencial criador no âmbito das políticas tributárias. Permite a simplificação das motivações jurídicas relativas à validade e legitimidade, sem a necessidade de se adentrar em pormenores de difícil compreensão ao agente legislativo ou à população leiga que pode servir de anteparo de legitimação.

A existência de grupos e pessoas dispostos a usar desses expedientes para obter vantagens individuais apresenta alto potencial destrutivo à consistência interna do sistema tributário. Em estudos de caso que demonstram as relações entre grupos de empresas e

⁶³⁷ Em abordagem identificada com a teoria dos sistemas, Marcelo Neves destaca o uso simbólico de normas, especialmente da Constituição, como “mecanismo que põe a autonomia do direito generalizadamente em questão” com a “sobreposição do sistema político ao jurídico”. Destaca o autor, todavia, que tal fenômeno não é puramente negativo, uma vez que “da referência retórica ao texto constitucional é possível, com êxito maior ou menor, construir-se perante o público a imagem de um Estado ou um governo identificado com os valores constitucionais” (NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, pp. 150-151).

⁶³⁸ No campo dos direitos humanos, em que a carga de valor das questões tratadas ganha maior intensidade, Marcelo Neves destaca que “todo o intento por imponer unilateralmente la ‘razón moral’ de los derechos humanos puede tener resultados destructivos para la ‘razón jurídica’ de los mismos”. O autor cita o uso de retórica política-militar dos Estados Unidos no âmbito da OTAN (especialmente do argumento da “guerra ao terror” como justificativa para a segunda invasão ao Iraque) como uma força simbólica que “dificulta u obstaculiza su fuerza normativa” (NEVES, Marcelo. *La Fuerza Simbólica de los derechos humanos*. **DOXA – Cuadernos de filosofía del derecho**. Alicante. n. 27, 2004, pp. 143-180 (174-175)).

coalizões políticas no Brasil, Sérgio Lazzarini cita exemplos de “máquinas de captura de *benefícios públicos*”⁶³⁹ e destaca que “a expansão multissetorial de determinados grupos pode justamente ser explicada pela sua capacidade diferenciada de lidar com políticas governamentais e setores com forte interferência no Estado”.⁶⁴⁰

Em reflexão semelhante, ainda no contexto da elaboração de leis segundo interesses não coletivos, Orlando Gomes destacava, na década de 1960, a suscetibilidade do sistema tributário à política das oligarquias ao denunciar que tributação dos fazendeiros em economias menos desenvolvidas era obstada pela força e influência que estes exerciam sobre o governo. Nesse âmbito, afirmava que “a despeito de enfraquecidos com o desenvolvimento do país, os ‘coronéis’ ainda têm poder bastante para evitar que sobre seus domínios incidam impostos elevados”.⁶⁴¹

A resultante de tais interações legislativas pode ser verificada na prática também no campo dos regimes especiais tributários. Uma amostra recente trata da criação, pelo Município de São Paulo, de créditos presumidos para pagamento de IPTU e ISS da empresa construtora do estádio de futebol denominado Arena Corinthians.⁶⁴² Sob a motivação econômica da então vindoura Copa do Mundo de Futebol da FIFA, a qual se fundamenta constitucionalmente pelo dever de fomento das práticas desportivas (art. 217, *caput* da Constituição) e de promoção e incentivo ao turismo como fator de desenvolvimento social e econômico (art. 180 da Constituição), criou-se regime especial de desoneração do ISS passível de questionamentos à luz das limitações constitucionais ao poder de (não) tributar.

Outra questão relevante na seara dos processos legislativos com impacto no orçamento público é a questão dos *pork barrels*. Trata-se de figura qualificada pela ciência política como ferramenta de captação de votos e recursos eleitorais mediante a apropriação de despesas governamentais por políticos em projetos que favorecem exclusivamente seus redutos eleitorais.⁶⁴³ A problemática se apresenta pois, não obstante recursos públicos

⁶³⁹ LAZZARINI, Sérgio. **Capitalismo de laços** – os donos do Brasil e suas conexões. 4ª tiragem. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 68, grifos do original.

⁶⁴⁰ Id., *ibid.*, p. 69.

⁶⁴¹ GOMES, Orlando. **Direito e desenvolvimento**. Salvador: Universidade da Bahia, 1961, p. 130.

⁶⁴² Lei Municipal n. 15.413, de 20 de julho de 2011, cujos arts. 2º e 6º estabelecem, além da isenção do ISS incidente na construção do estádio, a criação de CID, até o valor de R\$ 420 milhões de reais atualizados monetariamente pelo IPCA, para serem usados na quitação de IPTU e ISS do investidor que viabilizasse o estádio. Os CIDs podem ser cedidos para quitação de débitos de terceiros.

⁶⁴³ Para a explicação dessa curiosa denominação, vide nota de rodapé n. 24, *supra*.

sejam angariados perante o jurisdicionado em geral, o mecanismo permite o uso daqueles para fins privados.

No âmbito internacional a figura deu origem a importantes estudos relacionando investimentos e política eleitoral.⁶⁴⁴⁻⁶⁴⁵ Há pesquisa acerca do *pork barrel* no contexto brasileiro, com a conclusão de que o país é muito eficiente na distribuição de benesses com interesses particulares, mas absolutamente inativo na concretização de políticas que atendam a interesses nacionais.⁶⁴⁶

Uma vez que a implementação de regimes especiais propicia, na maioria dos casos, renúncias de receita pelo Estado, sua consequência econômica (não necessariamente jurídica) é análoga a uma despesa pública. Tal questão será melhor aventada no próximo capítulo, quando se irá tratar das teorias jurídicas que dispensam ao tratamento dos incentivos fiscais em sentido amplo a lógica do gasto tributário. De todo modo, a figura do *pork barrel* é ilustrativa da patologia relacionada aos regimes especiais em processos legislativos fundados em motivos de elevado apelo popular.

O bloqueio de patologias como as mencionadas no presente subitem e nos subitens anteriores demanda a complementação da ideia dos motivos constitucionalmente determinados como parâmetro de diferenciação ente contribuintes. É o que se procurará fazer no quarto e derradeiro capítulo deste trabalho.

⁶⁴⁴ Jun Saito elaborou estudo que correlaciona a expansão da rede do *shinkansen* (o trem bala japonês) com a obtenção de votos para as localidades beneficiadas pela rede. SAITO, Jun. Pork-barrel politics and partisan realignment in Japan. In: REED, Steven, et. al. (org.). **Political change in Japan: electoral behavior, party realignment, and the Koizumi reforms**, 2009, pp. 67-86.

⁶⁴⁵ Em análise prática do *pork barrel* na seara da obtenção de fundos para investimento em transportes intermodais de superfície nos Estados Unidos da era Clinton, Robert Jay Dilger proferiu a icônica afirmação de que “quando a política do porco conflita com princípios do federalismo, o porco quase sempre irá prevalecer.” (“*When the politics of pork conflicts with federalism principles, pork Will almost always prevail*”) (DILGER, Robert J. TEA-21: Transport policy, pork barrel politics, and American federalism. **Publius. The journal of federalism**. V. 28. V. 01, winter 1998, pp. 49-69 (69)).

⁶⁴⁶ AMES, Barry. Electoral rules, constituency pressures, and Pork Barrel: bases of voting in the Brazilian congress. **The journal of politics**, vol. 57, n. 02, pp. 324-343, St. Louis: Washington University, maio de 1995. O autor destaca a ausência de coerência de programas políticos e a fragmentação partidária como elemento fundamental desse quadro (Id., *ibid.*, pp. 330 e ss.). Destaca, ainda, que José Sarney, enquanto presidente, teria usado habilmente o *pork barrel* para recrutar deputados no tratamento de assuntos constitucionais de acordo com seus entendimentos pessoais (Id., *ibid.*, p. 336).

CAPÍTULO IV. GOVERNANÇA E CONTROLE DOS REGIMES ESPECIAIS

Visando selecionar de forma consistente os influxos sociais que impõem ao sistema tributário a criação de regimes especiais, é necessário buscar, no Direito posto, critérios de avaliação e controle. Torna-se tarefa imprescindível construir uma plataforma de controle de regimes especiais que permita, primeiramente, a agregação de motivos constitucionalmente relevantes e outros elementos positivos que justifiquem a criação de um regime especial e, em segundo momento, o estabelecimento de mecanismos de avaliação e controle daqueles regimes.

A adequação social dos regimes especiais requer avaliação ampla, que se inicia com a análise da legalidade do ato que os instituiu e continua com a avaliação dos critérios materiais que fundamentaram o *discrimen*.

Diante do amplo rol de possibilidades juridicamente válidas, é necessário ao operador do Direito, especialmente ao administrador público, articular instrumentos diversos para que a intervenção estatal na economia surta os efeitos esperados. Nesse cenário, a validade jurídica de um regime especial, pautada essencialmente na observância das leis tributárias que autorizam ou vetam os mecanismos de diferenciação – *e.g.* art. 150 §6º da Constituição –,⁶⁴⁷ embora condição necessária para a aprovação e manutenção do regime no ordenamento jurídico, não é suficiente para a avaliação de sua eficácia social.

Cabe consignar que essa avaliação de eficácia não se dá à mercê do Direito, mas a partir dele. Não se está a avaliar no campo difuso da política se houve ou não atendimento de grupos específicos de interesse, mas antes a checar se houve ou não adequação objetiva entre o regime especial e o programa constitucional. Alude-se, aqui, à imperiosidade de identificar nas normas que compõem o sistema jurídico as ferramentas aptas a organizar tais influxos de informação de maneira propositiva.

Diante dessa orientação, ao lado dos instrumentos tradicionais de controle, eficazes para barrar a criação de regimes especiais não válidos, é forçoso que se busquem estruturas aptas a selecionar, dentro de contexto jurídico mais amplo, a adequação dos regimes para a

⁶⁴⁷ Art. 150. [...] § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

consecução de propósitos sociais plasmados nas normas jurídicas, especialmente na Constituição. Em outras palavras, é necessário que se criem parâmetros de governança⁶⁴⁸ aos regimes especiais.

O instituto das políticas públicas⁶⁴⁹ – campo de incidência de influxos de comunicação multidisciplinar com vistas à organização da atividade política do Estado –, é importante ferramental na criação de tais parâmetros de governança e controle. Enxergar as políticas públicas como mecanismo de controle de consistência (*a priori* ou *a posteriori*) das normas jurídicas que tratam dos regimes especiais coaduna-se com a visão do Direito como fonte definidora dos objetivos estatais.⁶⁵⁰

Nessa seara, o Direito pode ser definido como “uma diretriz normativa (prescritiva) que delimita, ainda que de forma geral e sem determinação prévia dos meios, o que deve ser perseguido em termos de ação governamental”.⁶⁵¹ Nessa acepção, o Direito é como “uma bússola cujo norte são os objetivos dados politicamente, de acordo com os limites de uma ordem jurídica”.⁶⁵²

Além dessa dimensão que trata do conteúdo das prescrições normativas, também no campo formal, o Direito é relevante mecanismo de organização das atividades que permeiam as políticas públicas. A positivação, inerente às construções jurídicas, consiste, por si só, em sistema de controle de legitimidade destas. Assim, conforme esclarece Diogo Coutinho, “ao serem politicamente moldadas, as políticas públicas passam, *a priori* e/ou *a*

⁶⁴⁸ A partir de reflexões sobre governança identificados na obra de André-Jean Arnaud, oriundas da gestão empresarial, Orlando Vilas Bôas Filho define governança como conjunto de procedimentos e estruturas cuja finalidade seria gerir eficazmente atividades complexas, assegurando a transparência e equilíbrio de poderes entre seus múltiplos interessados. VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. As transformações da regulação jurídica na sociedade contemporânea: a governança como paradigma. **Revista direito GV**. São Paulo. v. 12., n. 1, 2016, pp. 251-259 (251).

⁶⁴⁹ Na definição de Maria Paula Dallari Bucci, políticas públicas são “programas de ação governamental visando a coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados” (BUCCI, 2002, p. 241). Na perspectiva da ciência política, Eduardo Marques entende tratar-se do “conjunto de ações implementadas pelo Estado e pelas autoridades governamentais em um sentido amplo” (MARQUES, Eduardo. As políticas públicas na ciência política. In: **A política pública como campo multidisciplinar**. São Paulo: UNESP, 2013, pp. 23-46 (24)).

⁶⁵⁰ Diogo Coutinho propõe a distinção entre Direito como instrumento e Direito como elemento constitutivo no âmbito das políticas públicas. No primeiro caso, as políticas públicas seriam definidas “extrajudicialmente, no campo da política, cabendo ao arcabouço jurídico a função eminentemente instrumental de realizá-los.” No segundo, o Direito seria “ele próprio, uma fonte definidora dos próprios objetivos aos quais serve como meio”. O autor destaca que essas duas descrições não são necessariamente antagônicas ou excludentes. COUTINHO, Diogo. O direito nas políticas públicas. In: MARQUES, Eduardo; FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de. **A política pública como campo multidisciplinar**. São Paulo: UNESP, 2013, pp. 181-200 (195).

⁶⁵¹ Id., *ibid.*, p. 195.

⁶⁵² Id., *ibid.*, p. 195.

posteriori pelos crivos de constitucionalidade e de legalidade que as situam como válidas ou não em relação ao conjunto normativo mais amplo”.⁶⁵³

O estudo das normas jurídicas que delimitam os regimes especiais tributários na perspectiva das políticas públicas tem o mérito de agregar visão prospectiva do uso daqueles instrumentos tributários. Com isso, no lugar da postura reativa de limitação desses regimes, pautada estritamente em regras jurídicas de incidência posterior à tomada de decisão – geralmente para barrar a eficácia de um elemento antijurídico –, obtém-se elementos de construção que permitem direcionar a elaboração de regras jurídicas que, especialmente em perspectiva finalística, são dotadas de consistência em relação a propósitos constitucionais amplos. É esse o propósito da governança que norteará as elaborações do presente capítulo.

Do ponto de vista do controle negativo dos regimes especiais tributários, não se descarta, ao lado da análise de validade, a utilização das políticas públicas como parâmetro de aglutinação vertical das normas que delimitam os regimes especiais tributários. Com isso, busca-se fixar parâmetros jurídicos para o controle de discricionariedade administrativa visando à intervenção harmônica do judiciário em questões de mérito, *e.g.* no controle judicial de constitucionalidade de atos administrativos específicos. Nesse âmbito, a análise aqui proposta tratará de demonstrar os mecanismos existentes e seus limites normativos.

1. Controle dos regimes especiais: delimitação da discricionariedade administrativa

Antes de aprofundar o estudo das políticas públicas e da governança como instrumento e método de definição e controle da ação estatal, é importante refletir sobre o atual estado da arte dos estudos acerca da discricionariedade da administração pública. Tal reflexão deve pautar-se, fundamentalmente, nos limites objetivos decorrentes da lei, bem como do entendimento jurisprudencial.

Analisando-se o impulso constitucionalizante na parte preambular do capítulo III deste trabalho em relação ao Direito Administrativo, constatou-se uma inevitável

⁶⁵³ COUTINHO, 2013, p. 196.

atenuação da margem de discricionariedade da administração pública. Tal limitação ocorre essencialmente de duas formas. Por um lado, o próprio administrador público, por influência da ciência do Direito Administrativo, ou pela relação dialética com os jurisdicionados, exclui, por indução, as soluções não conformes à Constituição do seu rol de possibilidades. Trata-se da autolimitação da discricionariedade.

Além disso, a administração passa a sofrer com maior intensidade o controle externo do mérito de suas decisões, impulsionado por partes interessadas como indivíduos, empresas, Ministério Público e outros, que se utilizam do poder judiciário para tanto. O influxo de pretensões decorrente da atuação difusa desses atores acaba por afastar do ordenamento, por meio do processo judicante, as soluções não conformes à Constituição. Denomina-se, aqui, tal fenômeno de heterolimitação da discricionariedade.

Consequência imediata da constitucionalização do Direito Administrativo, conforme diagnóstico de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, é a ampliação da legalidade e, como resultado, a redução da discricionariedade. Nas palavras da autora, “na medida em que cresce o sentido da legalidade (que deixa de abranger apenas a lei posta pelo Parlamento e passa a abranger atos normativos da Administração Pública, além de princípios e valores) reduz-se a discricionariedade”.⁶⁵⁴

Identifica-se, com o mencionado fenômeno da “ampliação da legalidade”, a superação do paradigma da legalidade como liberdade individual pela noção de legalidade forjada sob o molde da igualdade.⁶⁵⁵ No lugar da permissão à realização de tudo o que a lei não vedar, a reflexão acerca da legalidade passa a compreender a possibilidade de equalização dos indivíduos a partir da lei.⁶⁵⁶ Assim, interesses individuais e transindividuais constitucionalmente consagrados dilatam o alcance possível das leis, impingindo-lhes a marca dos valores e princípios previstos no texto constitucional.

⁶⁵⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Da constitucionalização do Direito Administrativo: reflexos sobre o princípio da legalidade e da discricionariedade. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 176.

⁶⁵⁵ Id., *ibid.*, p. 178.

⁶⁵⁶ Alinhado a esse paradigma no campo tributário e expressando posição extremada a respeito, Maurice Duverger afirma que a tributação é mecanismo de equalização social entre os indivíduos. Contextualiza sua ideia mediante a máxima de que a igualdade entre indivíduos não se dá perante os tributos, mas através deles. “*Il ne s’agit plus cette fois d’une égalité devant l’impôt, mais d’une égalité par l’impôt*” (DUVERGER, Maurice. **Institutions Financières**. Paris: Thémis, Presses Universitaires de France, 1956, p.114).

Trata-se do princípio da legalidade material, a partir do qual a atuação da administração pública é pautada pelos valores e normas contidos no texto constitucional,⁶⁵⁷ tendo em vista que a lei que a condiciona “tem o papel de realizar os valores consagrados na Constituição”.⁶⁵⁸ Diante disso, a discricionariedade administrativa – compreendida como a “faculdade que a lei confere à Administração para apreciar o caso concreto, segundo critérios de oportunidade e conveniência, e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas validas perante o direito”⁶⁵⁹ – fica tolhida de ampla parcela em razão da incorporação paulatina da norma constitucional na atuação do administrador público.

É, todavia, no contexto da heterolimitação da administração que se identifica, de forma mais concreta, a mitigação do poder discricionário como decorrência da constitucionalização. Por meio da apreciação judicial das decisões administrativas, há o encolhimento do conceito de “mérito administrativo”, entendido este como as questões cuja resolução depende de mera avaliação da administração segundo os critérios de conveniência e oportunidade.

A finalidade e o motivo passaram a ser incluídos – ao lado de competência, forma e objeto – como elementos essenciais do ato administrativo, abrindo-se flanco para a apreciação judicial das matérias que antes estavam supostamente adstritas somente às prerrogativas da administração.⁶⁶⁰ Sobre essa questão, dar-se-á tratamento específico nos tópicos que se seguem.

Ainda a respeito da finalidade, Fábio Konder Comparato destaca que a “objeção à judiciabilidade das políticas governamentais” é falsa.⁶⁶¹ Frisa, ainda, que não apenas as finalidades expressas ou implícitas da atuação política do Estado, mas também as formas como esses fins são buscados, são sujeitas ao juízo de constitucionalidade.⁶⁶²

⁶⁵⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 270. Cristiana Faldini ressalta, todavia, que tal condicionamento constitucional da legalidade não pode significar a possibilidade de descumprimento da norma positivada mediante o pretexto de melhor atendimento de finalidades constitucionais. FALDINI, 2010, p. 262.

⁶⁵⁸ DI PIETRO, op. cit., p. 182.

⁶⁵⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 2001, p. 67.

⁶⁶⁰ DI PIETRO, 2010, p. 184-85.

⁶⁶¹ COMPARATO, Fábio Konder. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas. In: **Interesse Público**. v. 4. n. 16. Out/dez. 2002, pp. 49-63 (60).

⁶⁶² O Professor destaca, ainda, que a vedação à apreciação, pelo judiciário, de questões exclusivamente políticas, decorrente do art. 68 da Constituição de 1934, teria contribuído para o entendimento equivocado da não submissão de decisões administrativas ao controle do judiciário. A esse respeito esclarece, todavia, que

Essa tendência é intensificada a partir da década de 1990, por influência do Direito europeu acerca da aplicação dos conceitos jurídicos indeterminados.⁶⁶³ Tais doutrinas encontraram, no Brasil, terreno fértil na ampla gama de prescrições normativas com essa natureza na Constituição de 1988.⁶⁶⁴ Como consequência, ampliou-se a margem de interpretação de textos normativos, a qual, em última instância, é realizada pelo Poder Judiciário. Daí originou-se a concepção de que “a discricionariedade administrativa começa quando termina o trabalho de interpretação”.⁶⁶⁵

Apesar de reconhecer, no âmbito do programa financeiro do Estado brasileiro, a “necessária deferência à autonomia do Poder Executivo quanto à vinculação de suas decisões e escolhas, pelo mérito administrativo”,⁶⁶⁶ Heleno Torres identifica clara limitação à discricionariedade a partir da Constituição:

[...] a discricionariedade do legislador é limitada, pela consagração da vinculação do ato legislativo às normas e fins (materiais) da Constituição, para efeito da compatibilidade e congruência vertical do sistema de normas jurídicas em nosso sistema. É aplicabilidade do princípio da *proporcionalidade*, ou da vedação ao *excesso de poder*.⁶⁶⁷

A constitucionalização do Direito em geral e, especialmente, do Direito Administrativo, encoraja a atuação do Poder Judiciário no tratamento de questões de mérito administrativo.⁶⁶⁸ Diz respeito à emergência do paradigma da concretização judicial

“não se deve confundir competência *ratione materiae* com competência *ratione muneris*. A declaração de guerra ou a licença para que seja processado judicialmente um deputado constituem, escusa dizê-lo, atos que refogem inteiramente à competência funcional do judiciário. Mas nenhum deles fica imune ao juízo de compatibilidade com as regras especificamente postas pela Constituição, para a sua prática” (COMPARATO, 2002, p. 60).

⁶⁶³ Em análise ampla dessa questão, Ana Paula Dourado vê a utilização de conceitos indeterminados como a resultante do reconhecimento da margem de livre apreciação administrativa, de um lado; e do fenômeno da massificação do procedimento administrativo por questões de ordem prática, de outro. O fenômeno teria se intensificado nas últimas décadas do século XX na Europa. DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal** – tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e a margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 572-576.

⁶⁶⁴ Id., *ibid.*, p. 186.

⁶⁶⁵ DI PIETRO, 2010, p. 186.

⁶⁶⁶ TORRES, Heleno Taveira, **Direito constitucional financeiro, teoria da constituição financeira**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2014, p. 30.

⁶⁶⁷ TORRES, 2005, pp. 126-127.

⁶⁶⁸ Em julgamento recente, o Tribunal Regional Federal da Primeira Região interveio no mérito administrativo de assentamentos realizados pelo INCRA em razão da exigência da defesa do meio ambiente (CF, art. 170, inciso VI) e da classificação da Floresta Amazônica como patrimônio nacional (CF, art. 225, § 4º). BRASIL. Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Agravo de Instrumento n. 6404-3582.2012.40.10000, Rel. Des. Souza Prudente. J. 30.10.2013. DJ 10.12.2013. Disponível em: <www.trf1.jus.br>. Acesso em 13. Mar. 2015. Em sentido análogo, ver Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial n. 476.067/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, J. 22.05.2014, DJe 28.05.2014.

da Constituição, ou da releitura brasileira do “devido processo legal em sentido substantivo”.⁶⁶⁹

Importa destacar, todavia, que em razão da amplitude das normas constitucionais e, especialmente, da vagueza de muitas de suas disposições, a abertura decorrente da limitação constitucional à discricionariedade administrativa cria o risco de gerar inconsistências na materialização dos direitos que, efetivamente, tais normas pretendem tutelar. O recurso à norma constitucional sem que haja efetiva depuração de sentidos em vista do caso concreto e precisa identificação de propósitos em aplicação contextual daquela norma poderá redundar em casuísmo do aplicador do Direito. Exemplos não faltam dessa ocorrência, conforme demonstrado cuidadosamente no final do terceiro capítulo deste trabalho.

Diante disso, deve-se buscar parâmetros jurídicos que permitam a aplicação consistente do programa constitucional sem que, em decorrência de reflexões abstratas, seja instituído um constante regime de exceção. Delinear tais parâmetros é o objetivo de todo o presente capítulo.

2. “Domesticando” os regimes especiais: políticas públicas como fator de análise vertical

Os princípios constitucionais da ordem econômica tratados no terceiro capítulo deste trabalho pautam a atuação estatal no âmbito das políticas públicas. Todavia, assim como todas as normas programáticas insculpidas no ordenamento jurídico brasileiro, tais princípios são alma sem corpo se não concretizados pelo Estado.⁶⁷⁰ Repousam no limbo à espera de um corpo que lhes dê vida.

⁶⁶⁹ Trata-se de tendência identificada no Direito norte-americano em que a revisão e anulação de atos administrativos considerados contrários aos princípios e direitos constitucionais é permitida. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 195.

⁶⁷⁰ A referência ao Estado aqui se dá primordialmente em relação ao Poder Executivo, muito embora não se despreze a implementação de normas programáticas pelo Judiciário como uma realidade, dentro do “ativismo judicial”, definido por Eduardo Maneira como “uma postura do magistrado de revisar termos e questões *prima facie* de competência de outros poderes”. Maneira distingue *hard activism* de *soft activism*. Sendo o primeiro “exercitado sem a utilização de parâmetros jurídico-normativos, por meio da aplicação direta ao caso de argumentos filosóficos e ou pragmáticos sem a mediação de norma jurídica legal ou constitucional”,

A constante falha na implementação do conteúdo dessas normas deu azo à concepção equivocada⁶⁷¹ de norma programática como sinônimo de norma sem eficácia, conforme tratado no primeiro capítulo.⁶⁷² A superação dessa concepção se dá no momento em que *programaticidade* se materializa moldando a realidade fática e ganha forma no mundo do ser. Isso pode se dar, na forma predominantemente negativa, no âmbito do controle judicial⁶⁷³ ou, na forma predominantemente positiva, por meio da atuação executiva estatal. Tal atuação ocorre no âmbito do que se define, doutrinariamente, como políticas públicas.⁶⁷⁴

Segundo Fábio Konder Comparato, um dos raros teóricos do Direito contemporâneos a buscar uma elaboração técnica do conceito de política foi Ronald Dworkin.⁶⁷⁵ A ideia de política na definição deste autor tem o significado de “programa de ação”, derivada da noção de política (*policy*). Dworkin distingue *policy* de *principle* para se referir a padrões (*standards*) específicos pelos quais juristas elaboram seus raciocínios para tratar de casos complexos (*hard cases*), e chega ao seguinte conceito de política:

[...] tipo de padrão de conduta (*standard*) que estabelece um objetivo a ser alcançado, geralmente um aprimoramento em alguma característica econômica, política ou social de uma comunidade (ainda que alguns objetivos sejam negativos, de forma a estipular que alguma característica presente seja protegida contra mudanças abruptas).⁶⁷⁶

A distinção ganha forma e clareza quando Dworkin, opondo *principles* a *policies*, destaca que “argumentos baseados em política justificam uma decisão mostrando que, apesar do fato de que os indivíduos efetivamente beneficiados pela decisão possam não ter direito ao benefício, prover o benefício irá implementar uma meta coletiva de uma

e o segundo, aquele que “recorre à Constituição para regular uma política pública ou regulamentar uma norma constitucional diante da omissão injustificada do legislador ordinário ou do Poder Executivo” (MANEIRA, Eduardo. Ativismo judicial e seus reflexos em matéria tributária. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a constituição. Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 269-282 (271)).

⁶⁷¹ Acerca desse equívoco, Fábio Konder Comparato destaca que “a juridicidade das normas que simplesmente declaram tais fins (as *Zielnormen* dos alemães), ou que impõem a realização de determinado programa de atividades – as normas propriamente programáticas –, já não pode ser posta em dúvida nesta altura da evolução jurídica” (COMPARATO, 2011, p. 161).

⁶⁷² Vide item 3.2.5 do Capítulo I.

⁶⁷³ Não se despreza a implementação de normas programáticas pelo Judiciário como uma realidade, dentro do “ativismo judicial”.

⁶⁷⁴ Vide nota de rodapé n. 649 supra.

⁶⁷⁵ COMPARATO, 2002, p. 57.

⁶⁷⁶ DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. 18ª ed. Massachusetts: Harvard, 2001, p. 22, tradução nossa.

comunidade política”.⁶⁷⁷ Ou seja, ao contrário do argumento baseado em princípio, que estabelece um direito individual, evidencia-se no argumento pautado na política a consolidação de um *telos* estatal que se desprende do seu destinatário, o sujeito do direito individual.

Partindo da distinção estabelecida por Dworkin, Fábio Konder Comparato cria o conceito jurídico de *política* como programa de ação. Faz questão de destacar, todavia, que não se confunde tal concepção com as noções de norma nem de ato jurídico, *in verbis*:

A primeira distinção a ser feita, no que diz respeito à política como programa de ação, é de ordem negativa. Ela não é uma norma nem um ato, ou seja, ela se distingue nitidamente dos elementos da realidade jurídica, sobre os quais os juristas desenvolveram a maior parte de suas reflexões, desde os primórdios da *iurisprudencia* romana.⁶⁷⁸

O conceito de política, para o autor, pauta-se na noção de atividade cunhada no Direito Comercial como superação do conceito de “ato de comércio” e instala-se no direito público como “o cerne da moderna noção de serviço público, de procedimento administrativo e de direção estatal da economia”. Salienta, ainda, que embora a política se destaque da norma e dos atos, ela acaba os englobando como seus componentes.⁶⁷⁹

A distinção apresentada tem, na teoria de Comparato, eficácia prática relevante. Ao se divisar política como atividade dos atos e normas que a compõem, o juízo de validade destes não se confunde com o juízo de validade daquela. O autor destaca que:

A política, como conjunto de normas e atos, é unificada pela sua finalidade. Os atos, decisões ou normas que a compõem, tomados isoladamente, são de natureza heterogênea e submetem-se a um regime jurídico que lhes é próprio.⁶⁸⁰

Ou seja, é possível que uma lei editada no âmbito de uma política pública seja inconstitucional sem que esta o seja.⁶⁸¹ De outra quadra, é possível que uma política pública seja julgada inconstitucional em razão da incompatibilidade da finalidade que persegue em relação aos objetivos constitucionais e, não obstante, os atos e normas que a compõem sejam constitucionais.⁶⁸²⁻⁶⁸³

⁶⁷⁷ DWORKIN, 2001, p. 294, tradução nossa.

⁶⁷⁸ COMPARATO, 2002, p. 57.

⁶⁷⁹ COMPARATO, 2011, p.159.

⁶⁸⁰ Id., *ibid.*, p. 159.

⁶⁸¹ COMPARATO, 2002, p. 58.

⁶⁸² COMPARATO, 2011, p. 159.

Em linha com as noções acima, Maria Paula Dallari Bucci desenvolveu a noção de política pública como atividade estatal materializada na concatenação de atos de prestação positiva do Estado em vista de uma finalidade predeterminada.⁶⁸⁴ A autora definiu políticas públicas como “programas de ação governamental visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados”.⁶⁸⁵

A identificação do Direito, por meio do Poder Legislativo e (ou) do Executivo, como definidor das políticas públicas, alinha-se com a função das normas programáticas da Constituição, *e.g.* “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidem sobre mercadorias e serviços” (art. 150, §5º). Nesse contexto, segundo a autora, a lei se torna instrumento de governo, deixando de ser somente “a expressão por excelência da soberania popular”,⁶⁸⁶ de modo que a concepção de *government by policies* vem a substituir a concepção clássica de *government by Law* mediante o exercício combinado de várias tarefas do Estado Social.⁶⁸⁷

Contudo, há demandas que, embora previstas perfunctoriamente no texto constitucional, emergem da necessidade fática, da reprodução da vida social e econômica, por exemplo o incentivo à infraestrutura por meio do REIDI.

Em ambos os casos, a formalização da política pública por meio de lei, ato administrativo ou pela construção de um programa governamental a torna cogente. A alma programática ganha corpo e vem do limbo à Terra para cumprir o papel para qual fora idealizada.

O crivo de legalidade e constitucionalidade que torna as políticas públicas válidas no ordenamento jurídico é parte do seu processo de juridicização.⁶⁸⁸ Todavia, no âmbito dos atos estatais voltados à intervenção na sociedade, como já antecipado, essa avaliação

⁶⁸³ Em caso mais extremo de avaliação de legitimidade, Eros Roberto Grau destaca que “quando diante de um Direito ilegítimo (que nada obsta seja legal), verificaremos que deixa ele de ser instrumento de organização social, passando, em regra, a cumprir a função de instrumento de organização – isto é, de justificação – do exercício do poder por um grupo dominante. O direito vigente nos Estados totalitários, frequentemente legal, é ilegítimo” (GRAU, 1981, p. 06).

⁶⁸⁴ Incorporando a noção de Norberto Bobbio de função promocional (*la funzione promozionale del diritto*) (BOBBIO, 1977, pp. 14 ss.). BUCCI, 2002, pp. 241 e ss.

⁶⁸⁵ BUCCI, 2002, p. 241.

⁶⁸⁶ *Id.*, *ibid.*, p. 241.

⁶⁸⁷ COMPARATO, Fábio Konder. **Para viver a democracia**. São Paulo: Brasiliense, 1989, p. 102.

⁶⁸⁸ COUTINHO, Diogo. O direito nas políticas públicas. In: SUNDFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. **Contratos públicos e direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 467.

não é suficiente. É necessário testar a adequação social da medida à luz do Direito que a inspira e dirige.

Nesse cenário, abandona-se a concepção pautada na neutralidade do Direito na formação de conteúdo das políticas públicas, em que o conteúdo destas é tomado como dado ou como produtos de escolhas políticas sobre as quais o Direito e seus operadores têm pouco controle.⁶⁸⁹ Parte-se, em vez disso, da concepção de que o Direito é “fonte definidora dos próprios objetivos aos quais serve como meio”.⁶⁹⁰

Com isso, não se identifica plena independência das políticas públicas em relação ao modelo de Estado Social que as instituiu. Ou seja, apesar de poderem ser forjadas, especialmente em relação a aspectos operacionais, pelo governo que as implementou, elas são instrumento apto a coordenar orientações políticas e econômicas por meio do Direito, na forma de diretrizes pré-estabelecidas no texto constitucional.

A construção de um modelo teórico de políticas públicas consentâneo com as regras de Direito emanadas da Constituição e aderentes às demandas dos diferentes grupos que compõem a sociedade é um grande desafio. É nesse contexto que se destaca o papel do Direito das políticas públicas como aglutinador de normas e instituições que permitirão, no microcosmo da tributação, materializar os propósitos constitucionais nos regimes especiais.

Em linha com tal pensamento, e identificado que fatores políticos podem comprometer o sucesso das instituições jurídicas no contexto da atuação estatal, Maria Paula Dallari Bucci propõe a construção de um modelo que possa reproduzir “o processo de comunicação entre a política e o direito, que se dá no nível da Constituição, nos níveis inferiores da hierarquia normativa”, desse modo, “todo o direito público, desde a Constituição até os atos administrativos, passando pelas leis complementares e ordinárias, pelos decretos de regulamentação e execução, deveria expressar essa comunicação entre o jurídico e o político [...]”.⁶⁹¹

Seguindo esta orientação da autora, uma vez identificadas as políticas públicas como resultantes da confluência de normas jurídicas orientadoras de propósitos estatais, torna-se possível a identificação de um mecanismo jurídico que permita medir a

⁶⁸⁹ Id. *ibid.*, p. 466.

⁶⁹⁰ Id., *ibid.*, p. 466.

⁶⁹¹ BUCCI, 2002, p. 39.

legitimidade entre orientações de conteúdo econômico e social como definidoras de regimes especiais tributários.⁶⁹²

Entretanto, a noção de políticas públicas não poderá, por si só, orientar os múltiplos vetores que as identificam. É necessário que se estabeleça um mecanismo de coordenação e síntese das múltiplas demandas da sociedade e seu cotejo imediato com o Direito, sob pena de paralisar a autoridade fiscal a que se dirigem ou, ainda pior, de se induzir esta autoridade a atuar à margem do Direito. Portanto, a coordenação das políticas públicas exige uma nova conformação do Direito Administrativo e, especialmente, dos agentes estatais que o compõem. O paradigma da governança, em substituição ao conceito de regulação,⁶⁹³ é o elemento fundamental dessa mudança.

2.1. A governança como parâmetro de execução e medição de políticas públicas

Como consequência da mudança de padrão de atuação do Estado do paradigma do Estado Liberal para o Estado Social, conforme analisado acima,⁶⁹⁴ o Direito Administrativo – entendido como “conjunto harmônico de princípios jurídicos que regem os órgãos, os agentes e as atividades públicas tendentes a realizar concreta, direta e imediatamente os fins desejados pelo Estado”⁶⁹⁵ – passa a ter de se reinventar. De uma orientação predominantemente negativa, dedicada a conter a discricionariedade do governo,⁶⁹⁶ deve buscar uma orientação positiva, pautada na coordenação da ação estatal.⁶⁹⁷

⁶⁹² Não se adota aqui a noção de sistemas sociais autopoieticos que interagem entre si mediante abertura cognitiva ou acoplamentos estruturais, como propõe a teoria Luhmanniana. Trata-se, meramente, da constatação fática de que agentes econômicos podem, por meio da política, moldar o Direito de acordo com seus interesses. Para uma avaliação sistemática dessa interação vide: NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil**. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 20. Para a definição Luhmanniana de Constituição como acoplamento estrutural entre Política e Direito, vide LUHMANN, Niklas. *Verfassung als evolutionäre Errungenschaft*. **Rechts-historisches Journal** 9. Frankfurt sobre o Meno: Löwenkrau pp. 176-220 (193 ss).

⁶⁹³ LOBEL, Orly. The renew deal: the fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought. **Minnesota Law Review**. Nov. 04. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=723761>>. Acesso em 08 set. 2016, pp. 262-390 (263).

⁶⁹⁴ Vide nota de rodapé n. 39 supra.

⁶⁹⁵ BUCCI, op. cit., p. 10.

⁶⁹⁶ BUCCI, 2002, p. 11.

⁶⁹⁷ Para Maria Paula Dallari Bucci, sem essa mudança de orientação, qualquer iniciativa dedicada a implementar as demandas da sociedade fracassará, ou implicará na atuação mediante “administração paralela”, nas zonas de penumbra da lei (id., ibid., p. 20). Sobre a “administração paralela”, Gilberto

Tal demanda por mudanças foi diagnosticada de forma pioneira no Direito norte-americano do início do século XXI por Orly Lobel. Segundo o autor, as mudanças causadas por elementos externos ao Direito – *e.g.* tecnologia, globalização, emergência de modos de produção alternativos–, bem como por elementos internos – como a identificação da defasagem das teorias jurídicas existentes, pautadas em dicotomias superadas como esquerda/direita, crítico/construtivo, regulado/desregulado – implicaram a mudança do padrão de pensamento jurídico. Houve a “mudança de um modelo regulatório para um modelo de governança” em que “agentes administrativos dos diversos níveis, cada vez mais, promovem a divulgação de programas e emitem orientações não vinculantes (*nonbinding guidelines*) no lugar da tradicional promulgação, implementação e execução de jurídicas de modo impositivo (*top down*)”.⁶⁹⁸

Ainda segundo Lobel, tal mudança marcaria o “*Renew Deal*” do Direito estatal norte-americano⁶⁹⁹ em decorrência da necessidade de compartilhamento pelo alcance de objetivos sociais amplos por governo, indústria e sociedade. A governança como parâmetro de atuação dos agentes estatais, definida como “o leque de atividades, funções, e exercício de controle por atores públicos e privados para a promoção de finalidades sociais, políticas e econômicas”⁷⁰⁰ implica a “arquitetura de um sistema legal que aguarde constante melhoria e adaptação”.⁷⁰¹ O extrato fundamental de tal mudança consiste na passagem de um modelo em que a melhor política nacional deveria ser implementada por *experts* estatais, típico do modelo regulatório das agências, para um modelo em que as tomadas de decisão se dão em um campo de atuação que envolve atores diversos, típicos da governança.⁷⁰²

Analisando a obra de Adré-Jean Arnaud, Orlando Villas Bôas Filho destaca que este modelo seria originário do padrão de atuação dos agentes empresariais da “*corporate*

Bercovici destaca que o Plano de Metas se deu, no governo Kubitschek, quase à margem dos textos legais, mediante a atuação do BNDE e do Conselho do Desenvolvimento, órgão máximo de coordenação e execução do plano criado *ad hoc* pelo Decreto n. 38.744, de 1º de fevereiro de 1956. BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 73-74.

⁶⁹⁸ LOBEL, Orly. The renew deal: the fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought. In: **Minnesota Law Review**. Nov. 04. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=723761>>. Acesso em 08.09.2016, pp. 262-390 (263-264 e 275), tradução nossa.

⁶⁹⁹ A feliz expressão é cunhada em confronto com o “*new deal*”, marca da intervenção estatal do governo de Franklin Roosevelt após a crise de 1929. Segundo o autor, da mesma forma que o *new deal* impôs novo paradigma à atividade econômica pela força da regulação, o *renew deal* seria a marca da atuação estatal do século XXI, orientada pelo paradigma da governança. LOBEL, 2004, p. 267.

⁷⁰⁰ LOBEL, 2004, p. 264, tradução nossa.

⁷⁰¹ Id., *ibid.*, p. 275, tradução nossa.

⁷⁰² LOBEL, 2004, pp. 293-294.

governance”, o qual teria se espreado para o campo do Direito Público por meio da “*global governance*”. Segundo o autor, no período pós-segunda guerra mundial, as agências internacionais forjadas no Tratado de Bretton Woods conceberam tal modelo de gestão como padrão, materializado nos princípios que formam o chamado “Consenso de Washington”: disciplina fiscal, abertura da economia ao comércio mundial, estímulo a investimentos estrangeiros, privatização, desregulação e respeito à propriedade e aos contratos. Tais princípios, adotados por agências como o Banco Mundial e Fundo Monetário Internacional, materializaram-se em exigências a serem observadas por todos os países, principalmente os endividados, em nome do que se passou a denominar *good governance*.⁷⁰³

A par da crítica possível à dimensão colonialista que se pode identificar em tal modelo, o autor acredita que este passou a garantir a paz mundial pelo “impulso à cooperação, ao entendimento e à moderação mútua entre os Estados nacionais”. É nesse sentido que a gestão “piramidal e autoritária” das entidades internacionais teria dado espaço para a “rede” como estrutura de tomada de decisão.⁷⁰⁴

Mencionando a terminologia de Arnaud, Orlando Villas Bôas Filho indica “a progressiva passagem de uma ação política outrora fundada no governo (*gouvernement*) para outra fundada na governança (*gouvernance*)” com o “declínio da concepção *top-down* que atribui apenas aos governantes a incumbência de criação do ‘dever-ser’”.⁷⁰⁵ Observa-se a convergência imediata entre os conceitos de *gouvernement/gouvernance* e a distinção entre *regulation/governance* de Lobel. O autor conclui que tal mudança implica “a progressiva substituição, no debate jurídico, dos conceitos clássicos de ‘governo’, ‘lei’ e ‘regulamentação’ pelos de ‘governança’, ‘políticas públicas’, ‘ação direta’, resolução de conflitos e, especialmente, ‘regulação’”.⁷⁰⁶

Em conformidade com as premissas de tal orientação doutrinária e convergindo com o diagnóstico de Maria Paula Dallari Bucci, Diogo Coutinho indica a necessidade de adequação do Direito Administrativo como instrumental teórico para atender a tais demandas. Segundo o autor, da mera ordenação de atos administrativos, deve esse Direito

⁷⁰³ VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. As transformações da regulação jurídica na sociedade contemporânea: a governança como paradigma. **Revista direito GV**. São Paulo. V. 12., n. 1, pp. 251-259 (253).

⁷⁰⁴ Id., *ibid.*, p. 254.

⁷⁰⁵ Id., *ibid.*, p. 256.

⁷⁰⁶ O conceito de regulação aqui adotado decorre da concepção de Arnaud que a define, em oposição à governança global, como a governança no plano nacional. Id., *ibid.*, p. 256 e nota de rodapé n. 12.

comutar-se em “tecnologia” de implementação (construção e operação) de políticas públicas.⁷⁰⁷

Apesar de o presente trabalho reconhecer a importância que o novo paradigma da governança impõe à reflexão jurídica, é importante frisar que não se defende aqui a total superação da doutrina administrativista que dedicou e dedica relevantes esforços para construir, a partir dos conceitos jurídicos de ato administrativo, legalidade e constitucionalidade, padrões de limitação da discricionariedade administrativa. O conceito de governança é complementar e subsidiário a tal doutrina; complementar porque orienta, além dos mecanismos de controle da atuação do Estado, a atuação positiva deste na implementação de políticas públicas; subsidiário porque trata, também, de dar critérios à discricionariedade,⁷⁰⁸ moldando-a de acordo com os padrões constitucionalmente definidos.⁷⁰⁹⁻⁷¹⁰

Ada Pellegrini Grinover ensina que, no contexto do Estado Social, o controle da constitucionalidade das políticas públicas não se refere apenas ao bloqueio de violações frontais da Constituição pelos atos do poder público, “mas também por intermédio do cotejo desses atos com os fins do Estado”.⁷¹¹

Em reflexão que converge com esse entendimento, Maria Paula Dallari Bucci afirma que “as políticas públicas podem ser entendidas como forma de controle prévio de

⁷⁰⁷ COUTINHO, 2015, pp. 459 e 465.

⁷⁰⁸ BUCCI, 2002, p. 40.

⁷⁰⁹ Parte-se da distinção entre governar e administrar proposta por Maria Paula Dallari Bucci: “[...] governar é estabelecer um entendimento comum mínimo entre os interesses que participam da sociedade e os atores sociais que participam do jogo político, para garantir as condições de gerência da coisa pública. Administrar é gerir tecnicamente, dentro de regras legais, a coisa pública. O bom governo seria aquele que integrasse política e administração” (BUCCI, 2002, p. 106). A definição usa a distinção entre administração pública poder, “isenta de vinculação legal” vs. administração pública sujeito de direito, como “simples execução legal” de atos administrativos de Maria Sylvia Zanella Di Pietro. DI PIETRO, 1991, p. 19.

⁷¹⁰ As mudanças reclamadas afastariam o Direito Administrativo brasileiro de sua matriz francesa, aproximando-o do Direito Administrativo inglês. Este é subdivisão do Direito Constitucional, não tendo sido desligado do tronco original, e “é definido em função das políticas públicas, começando a atuar depois da formulação delas”. Segundo Maria Paula Dallari, essencialmente, o direito administrativo inglês é “a parte do direito constitucional que revela que limites tangíveis e aplicáveis podem ser postos para a ação administrativa” (BUCCI, 2002, p. 68). De modo análogo, no Direito Administrativo norte-americano, em que o Direito Administrativo é tradicionalmente campo do direito pautado pela atuação das agências reguladoras, as políticas públicas são, na definição da autora, “a face afirmativa da regulação”. A consequência imediata é a “nota acentuada de direito econômico” que permeia o Direito Administrativo norte-americano. BUCCI, op. cit., pp. 69 e 76.

⁷¹¹ GRINOVER, Ada Pellegrini. O controle jurisdicional de políticas públicas. In: HORBACH, Carlos Bastide, et. al. (coord). **Direito constitucional, estado de direito e democracia**. Homenagem ao Professor Manoel Gonçalves Ferreira Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 25-53 (29).

discricionariedade na medida em que exigem a apresentação dos pressupostos materiais que informam a decisão, em decorrência da qual se desencadeia a ação administrativa”.⁷¹²

A autora funde os conceitos de políticas públicas – direito substantivo –, com a noção de governança – *modus agendi*, conforme adotado no presente capítulo –, na medida em que define as primeiras como o aparato institucional amplo que permite o controle da atuação dos agentes estatais. Por esse mecanismo, segundo Bucci:

Desfaz-se o mito da Administração como máquina de execução neutra ou inerte, na medida em que o desenho institucional de determinada política depende do conhecimento dos organismos administrativos, dos procedimentos, da legislação, do quadro de pessoal disponível, das disponibilidades financeiras, enfim, de um conjunto de elementos que se não pode, sozinho, desencadear a ação – porque depende do impulso da direção política do governo –, pode, por outro lado, transformar-se em obstáculo para a implementação dessa iniciativa.⁷¹³

As palavras acima são absolutamente pertinentes no contexto dos regimes especiais tributários. Somente com o conhecimento dos organismos, dos procedimentos, da legislação, do quadro de pessoal disponível, das disponibilidades financeiras e, acrescentasse, da identificação de motivos constitucionalmente determinados e da compreensão destes em confronto com outros princípios e regras, é possível criar um padrão de governança para as exceções da tributação-regra.

3. Balizas de governança dos regimes especiais tributários

À luz das reflexões tecidas no tópico anterior, identifica-se inegavelmente os regimes especiais tributários como uma das formas de manifestação das políticas públicas. Todavia, ao contrário do campo aberto das políticas públicas em geral, em que há evidente dificuldade na identificação de medidas jurídicas que as condicione de modo consistente, o Sistema Tributário Nacional oferece precisos parâmetros de conformação daqueles regimes.

Dando continuidade à exposição do capítulo inaugural do presente trabalho, em que esse sistema foi descrito como forma de indicar os contornos da tributação-regra, passa-se

⁷¹² BUCCI, 2002, p. 265.

⁷¹³ Id., *ibid.*, p. 268.

a extrair dos conceitos ali apresentados os elementos fundamentais, previstos pelo próprio sistema, para a recepção de demandas excepcionais, pelo Direito Tributário, de outros campos do Direito.

3.1. Microparâmetros de governança: limites legais

Conforme antecipado no final do capítulo III, quando se tratou da guerra fiscal, existe no Sistema Tributário Nacional mecanismos de controle da criação de regimes especiais. Os mecanismos de limitação decorrentes do subsistema que trata do ICMS e do ISS, conforme analisado, funcionam como importantes sentinelas na criação de ferramentas de governança relacionadas a esses impostos. Os dispositivos ali abordados, todavia, são fragmentários, além de tratarem muito mais da forma – *e.g.* exigência de unanimidade no CONFAZ – e de questões pontuais referentes ao conteúdo das normas de exceção – *e.g.* definição de alíquotas máximas e mínimas.

É a própria legislação infraconstitucional, especialmente nas normas de abrangência nacional, derivadas das leis complementares tributárias e financeiras, que define os parâmetros essenciais de governança e controle para o estabelecimento desses regimes. A compreensão dos parâmetros que delimitam os regimes especiais deve se dar em complemento à própria noção de limitação do poder de tributar. José Souto Maior Borges enfatiza essa complementaridade quando afirma que “no poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e o reverso de uma medalha”, de modo que “o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao reverso”.⁷¹⁴

Nesse âmbito, o CTN é a principal referência legislativa a ser analisada, especialmente por ser o principal repositório das normas gerais de Direito Tributário do ordenamento jurídico brasileiro. Acerca do plurívoco e abstrato conceito de norma geral tributária, não se irá adentrar nas inúmeras discussões sobre a eficácia do conceito, optando-se por deixá-las demarcadas nas notas de rodapé que compõem o presente capítulo.⁷¹⁵ Ilustrando essa compreensão, foi adotada a lição de Hugo de Brito Machado,

⁷¹⁴ BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 21.

⁷¹⁵ Segundo Rubens Gomes de Souza, a positivação do conceito de normas gerais consistiu, antes de manifestação da técnica jurídica tributária, de uma fórmula verbal encontrada por Aliomar Baleeiro, deputado federal à época das discussões que levaram à criação do Código Tributário Nacional, para vencer uma resistência política. Souza declara que tal informação decorria de confissão do próprio Aliomar Baleeiro,

que destaca a eficácia das normas gerais tributárias em todo o território nacional e as define como “normas sobre como fazer normas em sede de tributação”.⁷¹⁶

Tal raciocínio alinha-se com a noção de Pontes de Miranda sobre a função da lei complementar tributária, que “não se trata de lei de tributação, mas sim de lei sobre leis de tributação”.⁷¹⁷ A justificativa para essa figura no contexto da federação seria o fato de “o federalismo brasileiro ser *normativamente centralizado, financeiramente repartido e administrativamente descentralizado*”.⁷¹⁸

Em passado recente, a súmula vinculante n. 08 do STF sedimentou importante orientação acerca do alcance de regras gerais tributárias, ao determinar que as regras de prescrição e decadência em matéria tributária, inclusive previdenciária, deveriam observar ao regramento dos arts. 173 e 174 do CTN, por determinação do art. 146, inciso III, alínea b da Constituição.⁷¹⁹

in verbis: “Eu teria que verificar essa afirmativa, mas creio que esta confissão não ficou nos limites do confessorário. Algo existe naquele livrinho *Andaimas da Constituição*, em que ele confessa que sua primeira idéia, primeira e última, era atribuir à União competência para legislar sobre direito tributário, amplamente e sem a limitação contida no conceito de normas gerais [...] Afora isto, ele não via e não achava necessário delimitar, de outra maneira, a competência que queria fosse atribuída ao Legislativo da União [...] Entretanto, ele encontrou resistência política, de se esperar e muito forte, em nome da autonomia dos Estados e da autonomia dos Municípios, em nome de temores, justificados ou não, de se abrir uma porta, pela qual se introduzisse o fantasma da centralização legislativa” (SOUZA, Rubens Gomes de. ATALIBA, Geraldo. CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao código tributário nacional**: parte geral. São Paulo: RT, 1975, pp. 05-06, grifos do original).

⁷¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. A lei complementar como agente normativo ordenador. In: **Estudos de direito tributário em homenagem ao Professor Roque Antônio Carrazza**. v. 1. PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Heleno Taveira; SOARES DE MELO, José Eduardo (coord.). São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 612-656 (648).

⁷¹⁷ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967** – com a emenda n. 1, de 1969. São Paulo: RT, 1970, p 383. Ademais, comentando o art. 18, § 1º da Constituição de 1967, que inspirou a redação do art. 146 da Constituição de 1988 que trata das normas gerais tributárias, Pontes de Miranda define as regras gerais de direito tributário como “as que concernem a ‘conflitos de competência’ tributária entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, e as que regulem as limitações constitucionais do poder tributário [...]” (Id., *ibid.*, p 361). Paulo de Barros Carvalho, apesar da introdução de novas funções à lei complementar pelo art. 146, inciso III, alíneas a e b, da Constituição de 1988, ao lado do regramento dos limites constitucionais ao poder de tributar e da resolução de conflitos de competência, mantém-se fiel à dupla função da lei complementar tributária enunciada por Pontes de Miranda. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 232.

⁷¹⁸ MACHADO, op. cit., p. 648.

⁷¹⁹ Súmula Vinculante n. 08: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Aplicação das súmulas no STF: súmula vinculante n. 08. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1209>>. Acesso em: 01 nov. 2016. Em relação ao precedente representativo do entendimento da súmula, destaca-se o RE n. 556.664-1/RS, *in verbis*: (...) As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988).

A prevalência do CTN ratifica a centralização normativa da federação brasileira e confere importante norte à eficácia das regras gerais tributárias. Diante de tais considerações, passa-se a tratar das regras do CTN pertinentes ao tratamento dos regimes especiais.

3.1.1. Microparâmetros expressos no Código Tributário Nacional

Boa parte das regras do CTN que impõem limites expressos aos regimes especiais já foram devidamente analisadas no âmbito das “figuras estruturantes ou afins” dos regimes especiais tributários, no item 5 do capítulo II deste trabalho. Não obstante, visando à sedimentação dos limites normativos à criação de regimes especiais – até porque, como ficou esclarecido naquele item, os regimes especiais na maior parte das vezes buscam referência naquelas figuras, usadas, muitas vezes, de forma combinada –, faz-se necessário breve retorno àqueles institutos. Insta frisar que sempre que a reflexão aqui induzida demandar melhor compreensão de institutos específicos, como isenção ou parcelamento, bem como de suas condicionantes, como limites à revogação da regra isentiva, recomenda-se o retorno àquele capítulo, onde o assunto foi tratado em maior profundidade.

Analisando as normas do CTN de maior pertinência ao assunto ora tratado, é possível identificar cinco grandes grupos de restrições à criação de regimes especiais, aptos a indicar seus *microparâmetros* de governança. São eles: (i) normas que restringem a redução/exclusão/extinção da obrigação principal tributária; (ii) normas que impõem limites objetivos e subjetivos à atuação arrecadadora das autoridades fiscais; (iii) normas que limitam a exclusão ou redução de penalidades; (iv) normas que impõem limites à criação e aplicação da lei tributária; e (v) normas que impõem garantias e privilégios do crédito tributário.

Passa-se, assim, a tratar de cada um deles.

Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. (...) *O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias*. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 556664, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL DJe. 14/11/2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em 01 nov. 2016, grifos nossos.

3.1.1.1. Normas que restringem a redução/exclusão/extinção da obrigação principal tributária

No grupo das normas que restringem a redução/exclusão/extinção da obrigação principal tributária, destacam-se como principais disposições do CTN os artigos.: 3º; 13; 14; 152 a 155-A; 156; 165 a 169 inciso XI; 170 e 170-A; 171; 172; e 175 a 179.

O art. 3º define, *in fine*, a necessidade de “atividade administrativa plenamente vinculada” para a cobrança de tributos, o que impõe, formalmente, a necessidade de tratamento legal de toda e qualquer peculiaridade da cobrança. A autoridade fiscal não poderia tributar e nem deixar de tributar quando e na forma que a lei impusesse.⁷²⁰ Assim, o vocábulo “plenamente” denotaria, no contexto complexo da tributação, uma “supervinculação” do administrador e, no limite, a impossibilidade de efetivação da cobrança, uma vez que demandaria a existência de leis capazes de prever todas as hipóteses de materialização do plano ontológico.

Diante da impossibilidade de tal circunstância, Paulo de Barros Carvalho entende que a expressão deve ser lida “sem o exagero que deflui do texto” e reconhece a existência de muitas situações em que o procedimento de arrecadação tributária é integrado pela vontade do administrador público, evidentemente, dentro de balizas legais.⁷²¹ Os regimes especiais tributários denominados discricionários são os que mais sofrem a influência deste dispositivo. Nestes, deve o administrador tributário pautar-se nos limites legais das normas que lhe atribuem certa margem de discricionariedade.

O art. 13, parágrafo único, do CTN, defere à União instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder, mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum. Tal dispositivo, no entanto, não se coaduna com a disciplina da competência entre os entes da federação na Constituição de 1988, especialmente em vista do art. 151, inciso III, que veda a instituição de isenções heterônomas (“É vedado à União: [...] instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”). Assim, embora prevista, a possibilidade de isentar tributos de outros entes no âmbito da concessão de serviços públicos demanda a

⁷²⁰ A vinculação é reiterada no art. 142, parágrafo único do CTN.

⁷²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 26.

compreensão dos limites constitucionais à isenção, sendo fundamental a observância dessa exigência no modelo de governança que ora se pretende.

O art. 14 condiciona o regime das imunidades de partidos políticos, fundações e entidades sindicais, instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos à observância dos seguintes requisitos: (i) não distribuírem lucros ou dividendos, (ii) aplicarem integralmente no país os recursos para a manutenção de seus objetivos institucionais e (iii) manterem contabilidade organizada.

Tal dispositivo está no âmbito da programaticidade, portanto, da tributação-regra, não sendo, em primeiro exame, pertinente à delimitação dos regimes especiais tributários. Todavia, no âmbito da definição da governança desses regimes, em razão da isonomia e coerência do Sistema Tributário Nacional, compreende-se que tais exigências, uma vez aptas a condicionar o rígido regime das imunidades, devem ser respeitadas no desenho de regimes especiais que desonerem contribuintes.

Os arts. 152 a 155-A tratam dos limites à concessão da moratória, conforme detalhado no item 5.3 do capítulo II. Os arts. 175 a 179, por sua vez, tratam das isenções, cuja análise foi aprofundada no item 5.4 do segundo capítulo. Deve-se destacar, todavia, a importância central do regime legal das isenções para as reflexões destinadas ao controle de segurança jurídica dos regimes especiais tributários. Sua relevância é tamanha que a jurisprudência tem adotado as regras que tratam da revogação de isenções como ponto de referência para o tratamento dos benefícios fiscais de forma ampla.⁷²² Essa questão será aprofundada no subitem que trata do direito adquirido como baliza do princípio da segurança jurídica.

Tanto em relação à moratória quanto ao regime das isenções, é importante destacar que tratam-se de regimes especiais instituídos em favor do contribuinte, cujas regras limitadoras garantem a segurança jurídica destes e do Estado. A segurança jurídica, para o contribuinte, deriva da previsibilidade de tais regimes dentro dos contornos das regras gerais tributárias, vez que ele não deverá ser surpreendido com a extinção do benefício. Ademais, também o administrador tributário fica ciente das limitações que tem para instituir ou revogar o benefício.

⁷²² Arrisca-se aqui a dizer que o tratamento doutrinário dispensado por José Souto Maior Borges a todas as figuras desonerativas como “isenções parciais” tenha encorajado esse entendimento. BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 281.

Destaque-se, por fim, que em razão da impossibilidade de aplicação da analogia para exigir tributo não previsto em lei e da equidade para dispensar tributo devido (art. 108, §§ 1º e 2º do CTN), as sólidas previsões relacionadas à moratória e, especialmente, à isenção não podem ser usadas indistintamente para outras modalidades de regimes especiais, *e.g.* dispensa de documento específico, suspensão de tributo. Assim, a governança desses regimes deve ser buscada em outras normas, como as que tratam da aplicação da lei no tempo, ou nos macroparâmetros constitucionais, conforme tratado a seguir.

O art. 156, inciso XI do CTN prevê a possibilidade de extinção do crédito tributário por dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. A Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016, em seu art. 4º, passou a detalhar tal modalidade de extinção exigindo: (i) que a dação seja precedida de avaliação do bem ou dos bens ofertados, que devem estar livres e desembaraçados de quaisquer ônus; (ii) que a dação abranja a totalidade dos créditos que se pretende liquidar com atualização, juros, multa e encargos legais, sem descontos, assegurando-se ao devedor a possibilidade de complementação em dinheiro; e (iii) a inaplicabilidade da modalidade aos créditos do Simples Nacional.

Os arts. 165 a 169 versam sobre a restituição dos tributos pagos indevidamente, direito exclusivo daquele que assumiu o encargo tributário ou, no caso de transferência a terceiro, desde que devidamente autorizado por este. O instituto é decorrência imediata do princípio geral da vedação ao enriquecimento sem causa, concretizado nas regras do art. 884 e ss. do Código Civil, e do direito à propriedade, introduzido pelo art. 5º, *caput* e inciso XXII da Constituição, de modo que seu tratamento não deveria dispensar maiores restrições. Qualquer tentativa de restrição a direito de restituição pela autoridade fiscal deve observar a regra geral como baliza.⁷²³

Os arts. 170 e 170-A referem-se à compensação de tributos em casos semelhantes aos destacados acima. Dada a maior complexidade da compensação frente à restituição, decorrente da necessidade de controle de créditos e débitos a favor e contra a Fazenda para confrontação e compensação, o art. 170 exige que haja lei específica prevendo condições e

⁷²³ Em sentido análogo, Gabriel Lacerda Troianelli destaca o caráter meramente declaratório do ato administrativo que trata do ressarcimento. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Fundamentos constitucionais do direito ao ressarcimento do indébito tributário. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo. n. 27. pp. 20-30. Dez. 1997, p. 24.

garantias para o instituto. Exige-se, ademais, que a compensação de créditos objeto de contestação judicial ocorra somente após o trânsito em julgado da decisão correspondente.

Os institutos da restituição e da compensação, porém, ganham ares mais complexos nas situações não relacionadas diretamente com pagamento irregular. O ambiente dos tributos não cumulativos, especialmente do ICMS, do PIS/PASEP e da COFINS, é profícuo para as reflexões sobre o assunto. A esse respeito, as disposições introduzidas nos arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430, de 24 de dezembro de 1996, pela Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002,⁷²⁴ e nas normas infralegais que os regulamentam⁷²⁵ trazem importantes elementos para a reflexão acerca de um modelo de governança que trate dessas questões. As discussões de ordem prática que permeiam tais dispositivos extravasam o âmbito federal e inspiram o regramento do assunto pelas autoridades fiscais de todos os entes da federação.

A respeito de tais dispositivos, chamam a atenção principalmente as questões relacionadas à impossibilidade de utilização de créditos de terceiros (art. 74, § 12, inciso II, alínea 'a') e a vedação à compensação de/com tributos federais de/com créditos previdenciários.⁷²⁶ No primeiro caso, a vedação consiste em uma resposta ao mercado de créditos tributários, vivido pelos operadores do Direito, especialmente na década de 1990, com grande insegurança jurídica tanto para os contribuintes quanto para o Fisco. A vedação veio a simplificar a questão, embora possa ser questionável sua adequação aos desígnios de uma tributação compatível com a dinâmica da economia atual.⁷²⁷

Quanto à incompatibilidade forçada em relação às contribuições previdenciárias, é digno de severas críticas o vacilo do legislador federal quando da unificação, pela Lei n. 11.457, de 16 de março de 2007, das atividades fazendárias na RFB. No lugar da anterior

⁷²⁴ Convertida na Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

⁷²⁵ Atualmente, a instrução normativa n. 1.300, de 20 de novembro de 2012, cria verdadeiro manual de restituição, compensação, ressarcimento e reembolso dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

⁷²⁶ O art. 26, parágrafo único da Lei n. 11.457/2007, determina não serem aplicáveis as disposições do art. 74 da Lei n. 9.430/96 às contribuições previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, quais sejam: (i) contribuições sociais das empresas, incidentes sobre a folha de pagamentos (alínea 'a'), (ii) contribuição dos empregadores domésticos (alínea 'b') e (iii) contribuições dos trabalhadores, sobre o seu salário de contribuição (alínea 'c'). Destaque-se que as contribuições incidentes sobre o faturamento e o lucro (alínea 'd') não foram alcançadas por esta restrição, sendo, portanto, plenamente defensável que a CPRB pode ser compensada com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, *e.g.* CSLL, PIS, COFINS.

⁷²⁷ Há, no âmbito dos Estados, ainda que de forma tímida, autorizações para a utilização de créditos de terceiros para quitação do ICMS. A título de exemplo, vide anexo VIII do Decreto n. 43.080, de 13 de dezembro de 2002 do Estado de Minas Gerais (Regulamento do ICMS de Minas Gerais).

divisão entre atividades da administração da Receita Federal e do INSS, a administração tributária supostamente seria consolidada. Todavia, a vasta gama de exceções criadas para esta integração tornou-se responsável por uma série de complexidades e paradoxos, sendo a impossibilidade de plena compensação de tributos federais um dos sintomas desse regime incompleto de transição.

Finalmente, os arts. 171 e 172 tratam da transação e da remissão, os quais foram tratados em detalhes no item 5.7 do segundo capítulo.

3.1.1.2. Normas que impõem limites objetivos e subjetivos à atuação arrecadadora das autoridades fiscais

Entre as normas que impõem limites objetivos e subjetivos à atuação arrecadadora das autoridades fiscais, destacam-se como principais disposições do CTN os artigos: 121 a 134; 148; e 194 a 200.

Os arts. 121 a 134 do CTN tratam das hipóteses excepcionais de responsabilização de terceiros que não sejam os efetivos promotores do fato que ensejou a incidência tributária. Logo, dizem respeito aos limites de caráter subjetivo à imposição tributária.

Dentre as especificidades que permeiam tais dispositivos, trazem os arts. 121, 124 e 128 importantes noções estruturantes. O art. 121 determina que o sujeito passivo da obrigação principal tributária é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade tributária. Seu parágrafo único, ademais, classifica o sujeito passivo em contribuinte ou responsável.⁷²⁸ Será contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a situação descrita como fato gerador (hipótese de incidência) e responsável quando, sem que seja contribuinte, disposição expressa de lei o eleja como sujeito passivo da obrigação tributária. São, portanto, a relação com o fato gerador e a disposição expressa em lei os principais elementos a serem observados na construção de regimes especiais tributários.

⁷²⁸ O dispositivo incorporou a distinção da teoria dualista do vínculo obrigacional, por meio da qual a obrigação pode ser decomposta em: *Schuld (debitum)* e *Haftung (obligatio)*. A *Schuld* consiste no dever de observar certo comportamento e prestar o conteúdo da obrigação. Surge da relação obrigacional estabelecida entre sujeito ativo e sujeito passivo, vinculando-os. A *Haftung* é a sujeição patrimonial de um sujeito em relação ao credor, a qual pode decorrer de elementos externos à relação, e.g. da Lei. ANTUNES VARELA, João de Matos. **Das obrigações em geral**. 10ª Ed. v. 1. Coimbra, Almedina, 2003, pp. 143-47.

Já o art. 124 atribui responsabilidade solidária pelo crédito tributário às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei. O interesse comum é o foco no resultado jurídico comum, com atribuição de um mesmo efeito, diferentemente do interesse contraposto. Visando esclarecer tal distinção, vale citar as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores. [...] a solidariedade entre contribuintes somente pode se operar no pólo da relação que comporte o contribuinte.⁷²⁹

A atribuição de responsabilidade extraordinária decorrente da lei, conforme previsto tanto no art. 121 quanto no art. 124, porém, não se dá de forma livre. É necessário, também nesse caso, que haja relação entre o responsável tributário e o fato gerador como decorrência do art. 128 do CTN, *in verbis*:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, *vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação*, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.⁷³⁰

Ou seja, além das limitações constitucionais acerca da obrigação tributária que garantem previsibilidade em relação aos sujeitos passivos, toda e qualquer atribuição de responsabilidade extraordinária que se procure criar em termos legais deverá observar o art. 128 do CTN. Por conseguinte, a atribuição de responsabilidade solidária ou por transferência pela lei tributária deve ocorrer somente em relação a sujeitos vinculados à obrigação tributária.⁷³¹

⁷²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva. 1996 pp. 220 e 311. Aplicando tal entendimento ao ICMS, Renato Nunes destaca que “somente caberá solidariedade no pólo vendedor da mercadoria, dado ser este o contribuinte desse imposto” (NUNES, Renato. A relação entre solidariedade e a responsabilidade tributária prevista no art. 128 do CTN. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles; LÔBO, Marcelo Jatobá (coord.). **Questões controvertidas em matéria tributária** – uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Fórum. 2004, p. 424). No mesmo sentido, vide: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 215.

⁷³⁰ Grifos nossos.

⁷³¹ Em igual sentido, vide NUNES, 2004, pp. 424-25.

Tais disposições têm relevante importância especialmente no contexto dos regimes discricionários, em que a autoridade fazendária busca mecanismos alternativos de satisfação de créditos perante pessoas diferentes do contribuinte originário.

O art. 148 impõe restrições ao arbitramento como técnica de lançamento, consistindo em importante norma de referência para a limitação objetiva da atividade arrecadadora. Em relação a tal limitação e ao alcance das restrições impostas por tal dispositivo, faz-se referência ao item 2.2.2 do capítulo II, que aborda o regime especial de tributação do Imposto de Renda pelo lucro arbitrado e analisa o arbitramento com a devida profundidade.

Os arts. 194 a 200 versam sobre a atividade de fiscalização. Os dispositivos asseguram eficácia aos procedimentos fiscais, sem descuidar da garantia de direitos aos fiscalizados. Merecem destaque os arts. 194, 195, 197, 198 e 199.

O art. 194, parágrafo único, deixa claro que a legislação referente à fiscalização aplica-se sem restrições a todas as pessoas, “naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal”. Representa marco relevante acerca da igualdade entre sujeitos potenciais da atividade fiscalizadora.

O art. 195 estabelece em seu *caput* que “não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los”, o que pode gerar questionamento em relação a regimes especiais que visam ao estreitamento do poder de fiscalização, adstringindo-o a elementos específicos. Seu parágrafo único prevê relevante regra em favor do contribuinte ao condicionar o período de guarda da documentação fiscal ao prazo prescricional dos créditos tributários das operações a que aquele se refere.

O art. 197 obriga terceiros detentores de informações relevantes para a fiscalização⁷³² a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. O parágrafo único

⁷³² Quais sejam: (i) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; (ii) os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; (iii) as empresas de administração de bens; (iv) os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; (v) os inventariantes; (vi) os síndicos, comissários e liquidatários; (vii) quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

do dispositivo, de forma salutar, garante o sigilo dos fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a guardar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

O art. 198 impõe à autoridade tributária o dever de sigilo em relação às informações obtidas, sem prejuízo do disposto na legislação criminal sobre a responsabilidade pela quebra de sigilo.

Por fim, os arts. 198, § 2º e 199 preveem o intercâmbio de informação sigilosa entre os entes da administração pública interna e internacional. Acerca das trocas de informações internas, o art. 199 dispõe que “a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio”. A exigência de lei ou convênio especificando tal possibilidade é o principal fundamento para a plena validade do art. 7º, § 2º, da Lei n. 13.254/2016 que proíbe à RFB, ao Conselho Monetário Nacional, ao Banco Central e aos demais órgãos públicos intervenientes do RERCT a divulgação ou o compartilhamento das informações prestadas pelos declarantes com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, inclusive para fins de constituição de crédito tributário.

Finalmente, em relação às trocas com Estados estrangeiros, o parágrafo único do art. 199 determina que “a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos”. A esse respeito, vale destacar o Decreto n. 8.842, de 30 de agosto de 2016, que introduz no ordenamento jurídico brasileiro a convenção multilateral sobre assistência mútua administrativa em matéria tributária.⁷³³

A governança de qualquer regime especial que vise ao aprimoramento ou à limitação da fiscalização tributária deverá observar cuidadosamente os limites destacados neste subitem.

⁷³³ Para análise mais detalhada, vide item 2.2.9 do Capítulo II e nota de rodapé n. 376.

3.1.1.3. Normas que limitam a exclusão ou redução de penalidades

O art. 97, inciso VI do CTN condiciona a redução de penalidades ou a sua dispensa à previsão expressa em lei, sendo esta a principal regra geral ao tratamento favorecido das sanções em matéria tributária.

Além disso, em contornos específicos, os arts. 180 a 182 tratam da anistia em matéria tributária, a qual foi tratada pormenorizadamente no item 5.6 do segundo capítulo. As delimitações desse instituto são relevantes para a governança de regimes especiais que visem ao afastamento ou exclusão de sanções impostas a contribuintes, como é o caso do RERCT.

3.1.1.4. Normas que impõem limites à criação e aplicação da lei tributária

As denominadas normas de aplicação, interpretação e integração da legislação tributária, previstas nos arts. 100 e 105 a 112 do CTN, possuem relevância prática para a aplicação do Direito Tributário em todas as suas manifestações. Muito embora o tratamento desses dispositivos extravase o âmbito do presente trabalho, sendo possível elaborar dissertação específica apenas para estudá-los, é relevante tecer considerações sobre algumas disposições estruturantes do sistema contidas naqueles artigos.

O art. 100 do CTN dispõe, em seu inciso III, sobre as “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” como normas complementares às leis. Além disso, seu parágrafo primeiro determina que “a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”. Trata-se, portanto, de relevante instrumento de proteção da confiança do contribuinte em relação ao fisco, o qual constitui importante faceta da segurança jurídica, conforme será melhor tratado adiante.

Possuem especial destaque para as questões ora tratadas, em razão da limitação de eficácia que impõem a todas as normas do sistema, os artigos: 106; 108, §§ 1º e 2º; e 110 do CTN.

O art. 106 trata das hipóteses em que a aplicação retroativa da legislação tributária é possível, limitando-a às seguintes situações: (i) casos em que tal legislação seja meramente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; e (ii) tratando-se de ato não definitivamente julgado, (a) quando deixe de defini-lo como infração, (b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo,⁷³⁴ (c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A regra privilegia a coerência do sistema, mediante aplicação retroativa da norma meramente interpretativa. Acerca da eficácia dessa aplicação, Leandro Paulsen esclarece que “se [as leis novas] meramente esclarecem o sentido de outra anterior, não estarão inovando na ordem jurídica [...] *esta retroatividade será meramente aparente, vigente que estava a lei interpretada.*”⁷³⁵

A segunda parte do dispositivo protege o que se denomina retroatividade benigna da norma sancionadora, desde que os atos a que ela se refere não tenham sido definitivamente julgados.⁷³⁶ Sempre que, antes do trânsito em julgado da discussão referente à conduta antijurídica do contribuinte, houver a possibilidade de diminuição da penalidade imposta a esse em decorrência de norma posterior ao ato, esta norma deve retornar ao passado e incidir sobre a conduta antijurídica praticada.⁷³⁷

O art. 108, *caput*, do CTN apresenta a possibilidade de integração do Direito mediante a utilização, para a aplicação do Direito Tributário, nesta ordem: da analogia, dos princípios gerais do Direito Tributário, dos princípios gerais do Direito Público e da equidade. Segundo Hugo de Brito Machado, é uma opção do legislador brasileiro conceder ao aplicador do Direito “autorização para *criar* uma norma específica”, a qual encontra ressonância em outras disposições do ordenamento, como o art. 4º das LINDB e no art.

⁷³⁴ Hugo de Brito Machado e Paulo de Barros Carvalho não enxergam diferença entre os subitens “(a)” e “(b)” destacados, afirmando ser a mesma coisa deixar de tratar o ato como infração ou como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão. MACHADO, 1997, p. 71. CARVALHO, 2004, p. 94.

⁷³⁵ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário** – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 825, grifos nossos.

⁷³⁶ Diferencia-se da retroatividade benigna do Direito Penal pois, neste último, também os casos decididos em decisão transitada em julgado são alcançados pela lei posterior que favorecer o agente conforme determina o art. 2º do Código Penal, com redação dada pela Lei n. 7.209, de 11 de julho de 1984.

⁷³⁷ Tal possibilidade é deferida ainda que tenha se encerrado processo de conhecimento e se esteja diante da execução, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 196.665/RS, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, j. 16/11/1999, DJ 21/02/2000.

126 do CPC de 1973 com a vedação do *non liquet* (“o juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de Direito”), o que denomina de “Teoria das Lacunas”.⁷³⁸

Os §§ 1º e 2º do art. 108 servem para lembrar a prevalência da legalidade sobre as demais formas de aplicação do Direito. O §1º dispõe que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”, representando importante marco na delimitação da legalidade como principal parâmetro da obrigação de pagar tributos. A regra privilegia a legalidade em desfavor da aplicação do princípio da igualdade.⁷³⁹ Assim, sempre que inexistir exigência de tributo, no nível da lei tributária, não cabe ao intérprete buscar conteúdos de sentido análogos em outras normas para fundamentar a incidência.

O §2º dispõe sobre o limite à utilização da equidade, prescrevendo que “o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”. Novamente, privilegia-se a legalidade em desfavor da igualdade e da justiça distributiva.⁷⁴⁰

Por fim, o art. 110 do CTN determina o quanto segue:

Art. 110. lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A respeito de tal dispositivo, Heleno Torres diz tratar-se da imposição de “limites da intervenção legislativa no exercício de competências tributárias”, sendo “a mais lídima afirmação das funções de norma geral em matéria de legislação tributária, prescrita pelo art. 146, I, da CF, em favor da eliminação de eventuais conflitos de competência, em matéria tributária”.⁷⁴¹ Afirma, todavia, que se tal dispositivo não existisse no sistema, os resultados da inter-relação entre conceitos de Direito Privado e o Direito Tributário deveriam ser rigorosamente os mesmos, uma vez que a aplicação que o art. 110 propõe é

⁷³⁸ MACHADO, 1997, p. 105, grifo do original.

⁷³⁹ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 750.

⁷⁴⁰ Paulo de Barros Carvalho afirma que a equidade confunde-se, na evolução histórica do Direito, com a própria justiça, como depõe a expressão em latim *aequitas sequitur legem*. CARVALHO, 2004, p. 104.

⁷⁴¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 81.

inerente à ideia de repartição de competências e de prevalência dos princípios constitucionais como pressupostos estruturantes do Direito Tributário.⁷⁴²

Em entendimento análogo, Paulo de Barros Carvalho esclarece que o art. 110 do CTN protege a distribuição constitucional de competência tributária, nos seguintes termos:

O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas [Constituição Federal, Constituição dos Estados e Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios] para desenhar as faixas de competências oferecidas às pessoas políticas.⁷⁴³

Tais balizas são de extrema relevância para o aplicador do Direito dedicado à elaboração de regimes especiais tributários. Do lado do administrador público, verifica-se a impossibilidade de inovação do sistema por mecanismos que vulnerarem a legalidade, esta entendida em sentido amplo, que contempla o alcance de sentido decorrente de sua interpretação. Do lado do contribuinte, por mais benéfico que deva ser o julgamento de seus atos, conforme exige a retroatividade benigna, não poderá restar prejudicada a incidência da norma tributante em razão de uma aplicação benevolente do Direito.

3.1.1.5. Normas que impõem garantias e privilégios ao crédito tributário

Os arts. 183 a 193 do CTN tratam das garantias e privilégios do crédito tributário. Dentre as determinações dessa parte do código, possuem fundamental relevância as disposições cogentes que tratam do crédito tributário em situação de falência, liquidação ou recuperação judicial de sujeitos passivos, conforme previsto nos arts. 186 a 191-A.

A importância desses dispositivos no contexto dos regimes especiais dá-se por questões empíricas. A necessidade de instituição de regimes especiais torna-se, muitas vezes, premente nos casos em que contribuintes encontram-se em crise de solvência. Assim, em razão do tratamento rígido dado pelo CTN a tais circunstâncias, é fundamental que se observem tais balizas para que eventuais regimes criados nesse contexto sejam consistentes.

⁷⁴² TORRES, 2003, p. 84.

⁷⁴³ CARVALHO, 2004, p. 105.

O art. 186 determina que, como regra geral, os créditos tributários possuem prevalência sobre todos os demais, exceto em relação aos trabalhistas não cedidos a terceiros. No âmbito da falência, o parágrafo único do dispositivo determina que o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar,⁷⁴⁴ nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado. As multas tributárias, por sua vez, preferem apenas aos créditos subordinados.⁷⁴⁵

O art. 187 afasta a cobrança de créditos tributários do concurso de credores e estabelece a ordem de preferência somente entre os entes de direito público, fixando a seguinte hierarquia: (i) União; (ii) Estados e Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pro-rata; e (iii) Municípios, conjuntamente e pro-rata.

Os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos durante o processo de falência são extraconcursais, por determinação do art. 188 do CTN.

Por fim, o art. 191-A impõe a necessidade de apresentação da prova de quitação de todos os tributos, por meio de certidões negativas (art. 205 do CTN) ou positivas com efeito de negativa (art. 206 do CTN), resguardado o direito de suspensão da exigibilidade, nos termos do art. 151 do CTN, para a concessão de recuperação judicial.

3.1.2. Da finalidade como elemento revelador dos microparâmetros legais

Ao lado dos microparâmetros legais destacados acima, e complementando-os, importa destacar o conceito de finalidade como importante baliza de definição de regimes especiais, sobremaneira na perspectiva da limitação do ato administrativo que concede e revoga tais regimes. É de se alertar, todavia, que o termo finalidade não pode ser compreendido em sua acepção leiga, dado o estado da arte dos estudos de Direito Administrativo a seu respeito.

A doutrina jurídica ocidental desconsiderou, por muito tempo, a eficácia da finalidade para o Direito. Isso sofreu significativa mudança a partir da obra de Rudolf Von

⁷⁴⁴ Art. 85 da Lei n. 11.101, de 9 de fevereiro de 2005.

⁷⁴⁵ Previstos em lei ou em contrato ou créditos de sócios e administradores sem vínculo empregatício, nos termos do art. 83, inciso VIII, da Lei n. 11.101/2005.

Jhering acerca da finalidade dos atos humanos e sua influência no Direito.⁷⁴⁶ Em reflexões derivadas da finalidade dos atos privados, o autor tece cogitações acerca da finalidade nos atos do Estado. Nessa seara, embora reconheça a importância da estrita legalidade que, por ser pautada na absoluta submissão do Estado à lei faria desaparecer “o acaso e o arbítrio”,⁷⁴⁷ entende que um tal modelo absoluto carece de viabilidade. Em vista disso, defende a avaliação do propósito (finalidade) dos atos estatais como mecanismo seguro de flexibilização da legalidade.⁷⁴⁸

Em lição precursora desse fenômeno no cenário brasileiro, sob a perspectiva do abuso de direito, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello esclarece que:

[...] há uma confusão entre o exercício abusivo de direito e a falta de direito. Nesta não se tem, realmente, direito; enquanto naquele se o possui, apenas se exerce de forma contrária à ordem jurídico-normativa. *Portanto, o abuso é cometido no exercício de um direito subjetivo, em ato formalmente lícito, mas precedendo, materialmente, de ilicitude, por transbordar dos limites da justiça*; enquanto a falta de direito consiste na prática de atos à margem do direito – portanto, sem direito.⁷⁴⁹

Assim, segundo o autor, haverá *ilegalidade indireta* no ato da administração pública quando a prática deste “exceder os limites do razoável”. Esse entendimento teria dado origem à doutrina da *teoria dos motivos determinantes* do ato administrativo, por influência da jurisprudência do Conselho de Estado de França, por volta do início do século XX. Faz-se necessário, segundo essa teoria, confrontar a motivação do ato ao fato que lhe deu origem, devendo o segundo ser suficiente para justificar o primeiro.⁷⁵⁰

Em perspectiva análoga, mas intensificada, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello identifica, ainda, os casos em que a prática do ato é realizada sem qualquer atenção à finalidade por que lhe foi outorgada a competência. Essa posição teria dado origem à teoria

⁷⁴⁶ Segundo Jhering “ato não pode conceber-se sem o fim”, de modo que “agir e agir com um fim, são expressões equivalentes”. Mesmo no caso de desvio por coação, o autor entende que há uma finalidade: evitar as consequências da ameaça. Até os atos de um louco são providos de fim. Embora extravagantes, têm uma finalidade própria. JHERING, Rudolf Von. **A evolução do Direito**. Trad. de O. de Meulenaere, [s.l.], [s.d.], pp. 25-30. No mesmo sentido: JHERING, Rudolf Von. **Der Zweck im Recht**, primeiro tomo. 2ª ed. Leipzig: Breitkopf und Härtel, 1884, pp. 258-261.

⁷⁴⁷ De modo que Estado parecerá com um relógio trabalhando com “imperturbável regularidade” (JHERING, [s.d.], p. 323).

⁷⁴⁸ Id., *ibid.*, pp. 323 e s.

⁷⁴⁹ BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios gerais de direito administrativo**. Vol. I. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 492, grifos nossos.

⁷⁵⁰ Id., *ibid.*, p. 494.

do *desvio de poder*,⁷⁵¹ também por influência da jurisprudência do Conselho de Estado francês.⁷⁵²

Em vista da análise subjetiva de vontade que esta última teoria demanda, ela vem sendo abandonada em favor da *teoria dos motivos determinantes*,⁷⁵³ a qual se alinha à apuração de razoabilidade e proporcionalidade do ato praticado em sentido amplo.⁷⁵⁴ Assim, a concepção de finalidade do ato administrativo de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello converge com o teste de proporcionalidade tratado nos subitens a seguir.

Celso Antônio Bandeira de Mello aprimora o tratamento da finalidade do ato administrativo quando a descreve como corolário essencial do princípio da legalidade, *in verbis*:

[...] tomar uma lei como suporte para a prática de ato desconforme com sua finalidade não é aplicar a lei; é desvirtuá-la; é burlar a lei sob pretexto de cumpri-la. Daí por que os atos incursos neste vício - denominado “desvio de poder” ou “desvio de finalidade” são nulos. Quem desatende ao fim desatende à própria lei. [...] Assim, *há desvio de poder e, em consequência, nulidade do ato, por violação da finalidade legal, tanto nos casos em que a atuação administrativa é estranha a qualquer finalidade pública quanto naqueles em que o fim perseguido, se bem que de interesse público, não é o fim preciso que a lei assinalava para tal ato.* [...] na imagem feliz do precitado Caio Tácito: “A regra de competência não é um cheque em branco”.⁷⁵⁵

Em matéria tributária, na qual a legalidade imprime marca indelével de segurança e sistematicidade, as palavras transcritas anteriormente têm completa aderência. A aplicação da lei tributária pela administração pública, se em desconexão da finalidade para qual ela

⁷⁵¹ Definida na obra de André de Laubadère como “*lorsqu’une autorité administrative accomplit un acte de as compétence mais em vue d’un but autre que celui pour lequel l’acte pouvait légalement être accompli*” (LAUBADÈRE, André de. **Traité de droit administratif**. 6ª ed., Paris: Générale, 1973, p. 534).

⁷⁵² Para Bandeira de Mello, a teoria do abuso de direito incorpora e unifica a teoria do desvio de poder e dos motivos determinantes. BANDEIRA DE MELLO, op. cit., pp. 494 e 496.

⁷⁵³ Na doutrina de Gaston Jèze, amplamente citada como reflexão fundante dessa teoria, o contorno dos motivos determinantes é significativamente mais amplo. O autor francês parte da ideia de que os motivos da administração seriam o bom funcionamento dos serviços públicos, o que torna fluida a noção de motivos determinantes. JÈZE, Gaston. **Les principes généraux du Droit Administratif**, vol. II. Paris: Marcel Giard, 1925, pp. 210 e ss.

⁷⁵⁴ BANDEIRA DE MELLO, 2007, pp. 494 e s.

⁷⁵⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 106-107, grifos nossos. Em perspectiva diversa, mas sem descartar a importância da finalidade, Augustín Gordillo destaca a importância da análise dos “fatos” que cercam os atos administrativos, “expressados ou não na motivação”, como principal mecanismo de compreensão do ato administrativo. Nesse caso, o autor sugere a busca do “fato” para além das palavras que introduziram o ato, em linha com o uso da finalidade ora sugerido. Nas palavras do autor: “[...] *el análisis del acto desde el punto de vista fáctico comprende indispensablemente el estudio de los hechos, expresados o no en la motivación del acto [...] o sea, de al ‘causa’ o motivo que el acto tiene en dicha realidad, independientemente de cuáles sean sus expresiones de razones, o invocación de argumentos em la motivación*” (GORDILLO, Augustín. **Tratado de derecho administrativo**. T. I. 8ª ed. Buenos Ayres: Fundación de Derecho Administrativo, 2003, I-34).

foi concebida, deve ser invalidada pelos mecanismos de controle de legalidade e constitucionalidade.⁷⁵⁶

No âmbito dos regimes especiais tal entendimento pode trazer vantagens ou desvantagens ao contribuinte, mas não é isso que está em questão. Importa a adequação do regime instituído com as condicionantes sociais gerais que penetram nos textos normativos como norte orientador da ação estatal. Nessa seara, destaca-se o escólio de Heleno Torres, *in verbis*:

Perscrutar a *finalidade* dos atos administrativos de concessão de incentivo fiscal ou regime especial é fundamental. Pelo exame de finalidade é possível que um regime especial tenha conteúdo de incentivo fiscal ou de isenção, [...] Somente a finalidade do ato pode conferir solução a esse complexo tema, dada a expectativa de confiança legítima que se forma em favor dos contribuintes que se aproveitam de incentivos, isenções ou benefícios fiscais.⁷⁵⁷

Assim, o controle de finalidade é importante parâmetro de adequação (ou descarte) dos motivos constitucionalmente determinados que condicionam modificações na tributação-regra. Com isso, resta a legalidade fortalecida como critério de apreciação material dos regimes especiais.

3.1.3. *Tax expenditures: os limites impostos pelo Direito Financeiro*

A análise estritamente tributária dos limites aos regimes especiais, assim como o estudo dos motivos constitucionalmente determinados analisados previamente, oferece uma visão apenas parcial da questão. Partindo-se de tal premissa e tendo em vista, nesse momento, prioritariamente os regimes especiais de desoneração, identifica-se nas normas de Direito Financeiro, em especial naquelas que limitam a ação estatal em relação à redução da arrecadação, importante baliza para a criação do modelo de governança que ora se pretende.

⁷⁵⁶ Em outro trabalho de nossa autoria, rechaçou-se por desvio de finalidade, a vinculação da expedição do certificado de conclusão de obra, pelo Município de São Paulo, à prova de quitação do Imposto Sobre Serviços nas obras de construção civil, vide: SOUZA, Pedro Guilherme G. de. O ISS sobre serviços de construção no Município de São Paulo: aspectos controvertidos e segurança jurídica. In: SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de.; DANTAS, Rodrigo Numeriano D. (Coord.) **Obrigação tributária e segurança jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, pp. 201-225 (223).

⁷⁵⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2012, p. 632, grifos do original.

Tal percepção é comungada por relevante doutrina atual que, derivando da compreensão tributária dos incentivos fiscais, introduziu a análise do tema sob a perspectiva do gasto tributário (*tax expenditure*).⁷⁵⁸ O conceito surgiu em trabalho elaborado pelo *Treasury Department* dos Estados Unidos em 1968 para tratar das renúncias de receitas e, posteriormente, foi incorporado ao *Congressional Budget Act* de 1974.⁷⁵⁹ O conceito trata da realização de despesas governamentais em prol de atividades ou grupos favorecidos, efetivadas mediante o sistema tributário, no lugar de garantias diretas, empréstimos ou outras formas de assistência do governo.⁷⁶⁰

Em simplificação elucidativa, Fernando Scaff e Alexandre Coutinho da Silveira afirmam que tal modelo de análise “obriga o operador a considerar cada unidade de moeda renunciada no âmbito da receita como uma unidade gasta no âmbito da despesa”.⁷⁶¹ Para os autores, essa mudança de visão tem o mérito de impor maior transparência e controle à renúncia de receita, uma vez que “a despesa pública é notadamente acompanhada de maior formalidade”.⁷⁶² Abordando o viés do controle, Francisco Carlos Ribeiro de Almeida destaca a incapacidade do Estado brasileiro de controlar e de avaliar os resultados que obtém em relação ao que deixa de arrecadar nas renúncias de receita.⁷⁶³

⁷⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. **Lei de responsabilidade fiscal – 10 anos de vigência – questões atuais**. Florianópolis: Conceito, 2010. Em perspectiva mais ampla, a doutrina norte-americana que trata das escolhas estatais, denominada *Public Choice* tem importante papel na aproximação entre a construção do orçamento e a distribuição das funções entre agentes públicos e privados. Premchand destaca que “*the budgetary process is only a conduit for the identification of the parameters that influence decisions on the magnitude of expenditures. Primary concerns at this stage are the allocative efficiency of resources between public and private sectors and among the various services within government*” (PREMCHAND, A. **Government budgeting and expenditure controls: theory and practice**. Washington: IMF, 1983, p. 70).

⁷⁵⁹ SURREY, Stanley; MCDANIEL, Paul. **Tax expenditures**. 1st Reprint. Massachusetts: Harvard, 2014, p. 01-02.

⁷⁶⁰ “[...] *government spending for favored activities or groups, effected through the tax system rather than through direct grants, loans, or other forms of government assistance*.” Id., *ibid.*, p. 03. O termo teria evoluído a partir da legislação do imposto de renda norte-americano, com a figura das “*tax loopholes*” ou lacunas da tributação, muito bem utilizadas por advogados tributaristas. Após a tomada de consciência de que tais lacunas teriam sido originadas deliberadamente por decisão do Congresso, passou-se a denominá-las como “*tax preferences*” do legislador. Finalmente, quando se reconheceu que tais preferências consistiam em programas de gastos governamentais, adotou-se o conceito de “*tax expenditure*”, ou despesas tributárias. Id. *ibid.*, p. 25, tradução nossa.

⁷⁶¹ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 36.

⁷⁶² Id., *ibid.*, p. 37.

⁷⁶³ Em relação à União, o autor destaca que “o governo federal ainda não instituiu mecanismos de controle que permitam conhecer, em nível agregado e por exercício financeiro, os montantes de recursos renunciados, os beneficiários destes recursos e os resultados efetivos comparados aos objetivos dos planos do governo” (ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília, v. 31, n. 84, pp. 19-62 (20). Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojsp/index.php/RTCU/article/download/984/1045>>. Acesso em 16 nov. 2016).

Assim, seja em razão da falta de transparência ou da incapacidade de avaliação de resultados, regimes especiais que impõem renúncias de receita reclamam regras de governança que absorvam a perspectiva do gasto público. Partindo-se da premissa de que, do ponto de vista econômico, tem esse gasto o mesmo impacto que a renúncia de receita, buscam-se mecanismos jurídicos que os aproximem, de modo a impedir que a silenciosa e inominada concessão de benefícios tributários, em oposição à transparente e nominada destinação das despesas, torne-se causa de injustiça e disfunção orçamentária.

O controle das finanças públicas é questão nacional de máxima importância e, como tal, compõe capítulo específico da Constituição. Nesse contexto, o art. 165, § 6º da carta constitucional dispõe que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.⁷⁶⁴ Com a mesma finalidade, o art. 70 atribui ao Congresso Nacional, mediante controle externo, e a cada poder, mediante controle interno, o dever de fiscalizar as renúncias de receita sob a perspectiva da legalidade, da legitimidade e da economicidade.⁷⁶⁵ Ou seja, não está o administrador público livre para favorecer setores ou indivíduos sem a devida prestação de contas.

A rigidez do Direito Financeiro com as regras de exceção da tributação-regra foi incrementada a partir da promulgação da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal. Tal norma foi instituída no âmbito de competência atribuído ao congresso para a criação de lei orçamentária nacional, pelo art. 163, inciso I da Constituição. A análise específica desta lei deve ser considerada na construção de um modelo de governança para os regimes especiais.

⁷⁶⁴ Ricardo Lobo Torres destaca que a inspiração desse dispositivo constitucional teria sido a lei orçamentária norte americana. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (coord.). **Incentivos Fiscais questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, pp. 327-345 (329).

⁷⁶⁵ O art. 1º, §1º da Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992 atribui ao Tribunal de Contas da União, órgão consultivo do Congresso Nacional, a função de fiscalizar as renúncias de receita e subvenções sob as perspectivas da legalidade, da legitimidade e da economicidade. Identificam-se disposições em sentido análogo nas legislações estaduais. No âmbito Paulista, o art. 2º, inciso XVIII impõe ao Tribunal de Contas do Estado, órgão consultivo da Assembleia Legislativa do Estado o dever de “julgar renúncia de receitas, contratos, ajustes, acordos e atos jurídicos congêneres”.

O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal tem fundamental importância na delimitação de toda e qualquer medida desonerativa a ser implementada em âmbito nacional,⁷⁶⁶ nas seguintes palavras:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - *demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária*, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; [...]

II - *estar acompanhada de medidas de compensação*, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º *A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.*⁷⁶⁷

Com a introdução de tal prescrição legal no ordenamento jurídico, Marcos Nóbrega e Carlos Maurício Figueiredo entendem que, no âmbito do Direito Financeiro, a renúncia fiscal aproximou-se definitivamente da noção de despesa. Se do ponto de vista econômico as duas realidades eram claramente convergentes, a partir da introdução desse dispositivo a aproximação ganhou forma no plano da eficácia jurídica dos institutos, especialmente em razão da exigência de mecanismos de compensação das reduções de receita.⁷⁶⁸

Maria Emilia Miranda Pureza destaca que o tratamento das renúncias de receita pela Lei de Responsabilidade Fiscal é ainda mais rígido que o controle das despesas públicas, uma vez que, no regime da lei, a “renúncia de receita fiscal não se compensa com

⁷⁶⁶ Em visão radical, Kiyoshi Harada afirma que o remédio do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal às desonerações evidenciaria o fato de que “incentivo fiscal fere o princípio da isonomia, à medida que favorece um grupo ou determinado setor e onera outro grupo ou outro setor da atividade econômica”. E conclui, imagina-se que inspirado no art. 151, inciso I da Constituição, que “em princípio, ele [incentivo fiscal] só pode ser utilizado como instrumento de correção das desigualdades socioeconômicas entre diversas regiões do país” (HARADA, Kiyoshi. Incentivos fiscais em face da lei de responsabilidade fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (coord.). **Incentivos Fiscais questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, pp. 245-252 (249)).

⁷⁶⁷ Grifos nossos.

⁷⁶⁸ NÓBREGA, Marcos, FIGUEIREDO, Carlos Maurício. Renúncia de receita; guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. In: NÓBREGA, Marcos, FIGUEIREDO, Carlos Maurício. **Lei de responsabilidade fiscal: aspectos polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 122.

cortes de despesas e nem mesmo com o alargamento natural da base tributária em razão de crescimento da economia, o que torna politicamente mais difícil o cumprimento dessas condições”.⁷⁶⁹ Tal análise é absolutamente pertinente, de modo que, em perspectiva estritamente jurídica, apesar de análogas economicamente, as figuras desonerativas tributárias e as despesas orçamentárias não podem se confundir.⁷⁷⁰

Outra inovação oriunda do Direito Financeiro que, inspirada no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, vem sendo inserida anualmente, desde 2006, nas Leis de Diretrizes Orçamentárias, diz respeito à limitação de prazo para as medidas que impliquem renúncia fiscal.⁷⁷¹ Apesar da preocupação com o controle das medidas desonerativas que essa determinação carrega, a limitação temporal pode se mostrar inadequada diante dos objetivos específicos de tais medidas, muitas vezes legitimamente dedicados à implementação de projetos de longo prazo.

Ao lado de tais disposições, o art. 11 da LRF trata de outro relevante microparâmetro financeiro de governança dos regimes especiais tributários, ao definir que:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

Tais disposições confirmam que o alargamento de escopo do regime jurídico dos *tax expenditures* é significativamente profícuo para a compreensão do fenômeno dos regimes especiais tributários, essencialmente no tocante ao seu controle restritivo. A título de exemplo vale destacar o recente veto a parte do art. 1º da Lei n. 13.329, de 1º de agosto de 2016 que, mutilando as disposições relativas ao mecanismo de desoneração do PIS/PASEP e da COFINS para aqueles que investissem em infraestrutura, inviabilizou o

⁷⁶⁹ PUREZA, Maria Emilia Miranda. (2007). **Disciplinamento das renúncias de receitas federais: inconsistências no controle dos gastos tributários**, pp. 09-10. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividadelegislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2007/Estudo05/2007.pdf>> Acesso em: 02 julho. 2014.

⁷⁷⁰ No mesmo sentido, vide: ROSA, José Rui Gonçalves. Benefícios ou gastos tributários: aperfeiçoando critérios de identificação e de estimativa de renúncia de receita. In: **Orçamento público em discussão**. n. 04. Brasília: Senado Federal, 2013, p. 02.

⁷⁷¹ Nesse âmbito, art. 118, § 4º da Lei n. 13.408, de 26 de dezembro de 2016 (Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2017) determina que “os projetos de lei aprovados ou medidas provisórias que resultem em renúncia de receita em razão de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira, creditícia ou patrimonial, ou que vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos, *deverão conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos.*” Grifos nossos.

Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento do Saneamento Básico – REISB.⁷⁷²

A justificativa para o veto presidencial, orientada por opinião dos Ministérios da Fazenda e do Trabalho e Emprego foi justamente o não preenchimento dos requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal para a criação do regime especial de desoneração, *in verbis*:

Entende-se que o art. 54 do Projeto de Lei configuraria óbvia renúncia de receita tributária, não-acompanhada do prévio cumprimento das condições estabelecidas pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, na medida em que prevê como créditos a pagar, para efeito de apuração da COFINS e do PIS/PASEP, os valores correspondentes a investimentos em ativo permanente. Essa medida poderá trazer graves repercussões sobre o alcance das metas de equilíbrio fiscal.⁷⁷³

Escapa todavia à abordagem focada exclusivamente na função desonerativa tal como orientada na doutrina dos *tax expenditures* a compreensão de elementos idiossincráticos do conceito-gênero dos regimes especiais tributários. Não é incomum, como se demonstrou no capítulo II do presente trabalho, que “pacotes de medidas” sejam implementados no sistema de recolhimento para otimizar (contra ou a favor do contribuinte) o recolhimento de tributos, *e.g.* mediante diferimento e suspensão de tributos, ou mediante o enrijecimento das informações a serem prestadas ao fisco. Tais medidas são, invariavelmente, introduzidas em roupagens semânticas que estão fora do conceito de medidas desonerativas, mesmo em suas mais dilatadas formas.

Assim, apesar da evidente importância que a incorporação da doutrina do gasto tributário à legislação fiscal trouxe aos regimes especiais tributários, essa incorporação pouco ou nada agregou à elaboração de diretrizes positivas que orientem a criação dos regimes. A análise estritamente orçamentária, que exige demonstrações contábeis e a adoção de medidas de compensação, não possibilita a avaliação dos resultados sociais decorrentes dos regimes especiais tributários.

⁷⁷² O texto original do Projeto de Lei do Senado n. 95 de 2015 que originou a mencionada Lei previa a introdução do art. 54-C à Lei n. 11.445, de 5 de janeiro de 2007 (Lei de Diretrizes para o Saneamento Básico) que permitia a dedução como créditos de PIS/PASEP e de COFINS dos recursos próprios ou onerosos investidos em projeto aprovado pelo Ministério das Cidades para a realização de serviços públicos de saneamento básico “ou serviços correlatos, de alta relevância e interesse social”.

⁷⁷³ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Emenda à Mensagem n. 09, de 5 de janeiro de 2007. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Msg/VEP-09-07.htm>. Acesso em: 19 nov. 2016.

Tal resultado decorre de incorporação viesada da doutrina dos *tax expenditures*. Ao perquirir sobre os critérios de legitimação de gastos tributários no Direito norte-americano, Stanley Surrey e Paul McDaniel demonstram clara preocupação em confrontar resultados de tais gastos com aqueles resultantes de despesas diretas decorrentes de políticas públicas estatais. Assim, uma análise comparativa de conveniência das medidas desonerativas e, conseqüentemente, a fixação de critérios de legitimidade dessas, deveria questionar quais seriam suas vantagens e desvantagens da desoneração ante a realização de uma despesa direta.⁷⁷⁴

Tal análise comparativa, no entanto, servirá apenas para identificar a eficiência quantitativa do gasto, não necessariamente para identificar se houve ou não privilégios decorrentes da desoneração. Ademais, haverá contextos em que o ineditismo de uma dada política pública, ou mesmo a incompatibilidade entre esta e a estrutura institucional estatal disponível, tornarão qualquer comparação inviável.

Isto posto, por mais que se reconheça a importância da doutrina dos *tax expenditures* para a compreensão dos regimes especiais, ela não é adotada aqui de forma ilimitada como um novo paradigma para a governança de tais regimes. Os instrumentos de Direito Financeiro são apenas parte do arsenal jurídico dogmático apto a lidar com tal realidade. Caso contrário, estar-se-ia falhando gravemente na tentativa de construção de um modelo que permitisse o diálogo entre as mudanças implementadas na tributação-regra e os resultados sociais delas decorrentes.

3.2. Macroparâmetros constitucionais de governança

Após a descida a aspectos legais de limitação dos regimes especiais, retorna-se ao plano constitucional para a análise das grandes premissas orientadoras da governança dos regimes especiais que aqui se propõe. A ideia é partir da microrregulação à macrorregulação dos regimes especiais para que, compondo-se as variáveis de cada um de seus núcleos normativos, possa-se apresentar, em conclusão, o modelo de governança dos regimes especiais tributários no Direito brasileiro.

⁷⁷⁴ SURREY, Stanley; MCDANIEL, Paul. **Tax expenditures**. 1st Reprint. Massachusetts: Harvard, 2014, pp. 27 e 99-117.

As reflexões produzidas no âmbito das regras jurídicas que demarcam a questão, especialmente os dispositivos do CTN e da Lei de Responsabilidade Fiscal analisados acima, serão essenciais para a compreensão que se pretende atribuir a normas de maior abrangência e abstração como as normas constitucionais orientadoras daqueles regimes.

Conforme leciona José Souto Maior Borges, o princípio fundamental que estrutura o Estado federal é a repartição de competências.⁷⁷⁵ Nesse modelo, os entes federados não são soberanos, sendo “imprópria a doutrina da soberania para a qualificação jurídica do exercício do poder tributário”.⁷⁷⁶ A competência tributária no Brasil consiste, portanto, “numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário”.⁷⁷⁷ Ela nasce com a Constituição.

O art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, já enunciado supra, coloca em cheque essa ideia de “autorização” ao exigir a instituição de arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação como requisito essencial da responsabilidade da gestão fiscal.⁷⁷⁸ Diante de tal determinação, e no novo cenário de política fiscal contracionista com redobrada vigilância das contas dos estados e municípios, a efetiva instituição e arrecadação dos impostos da competência de cada ente torna-se a diretriz orientadora da política tributária. Pode-se falar, nesse contexto, em “soberania do equilíbrio orçamentário”.

⁷⁷⁵ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 29.

⁷⁷⁶ Id., *ibid.*, p. 30.

⁷⁷⁷ BORGES, 2001, p.30. Em sentido análogo, Carvalho, Souza e Ataliba definem a competência tributária como “a faculdade de editar normas jurídicas de direito tributário, vale dizer, criar obrigações tributárias, criar deveres (SOUZA, Rubens Gomes de. ATALIBA, Geraldo. CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao código tributário nacional**: parte geral. São Paulo: RT, 1975, p. 81). Enfatizando a importância da norma geral tributária no desenho da competência, destacam que “a Constituição e as normas gerais simplesmente delimitam as esferas de competência de cada qual e não haverá tributo criado pela lei nacional, como não há pela Constituição. Os tributos são sempre criados – dentro da esfera de competência que foi traçada pela Constituição e completada pela norma geral – pelo legislador ordinário da União, dos Estados e dos Municípios” (Id., *ibid.*, p. 72).

⁷⁷⁸ O STF já se pronunciou favoravelmente à constitucionalidade do dispositivo, embora o tenha discutido apenas tangencialmente ao tratar da LRF como um todo. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2238/DF, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, j. 09/08/2007, DJe 11/09/2008. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 29 dez. 2016. Embora sejam escassas as decisões aplicando o dispositivo, há precedentes que lhe reforçam a eficácia. O TCU, ao apreciar desonerações concedidas pelo estado de Goiás supostamente em desacordo com tais disposições determinou que “o TCU não deve admitir que [...] certo ente federado tenha acesso indiscriminado às transferências voluntárias federais, mormente quando se constata que, no presente caso concreto, [...] esse ente estatal não promoveu a efetiva arrecadação do imposto, já que se valeu da indevida concessão de isenção tributária sabidamente inconstitucional e ilegal”. Todavia, entendeu que não cabe ao TCU decidir se o ente estatal deve, ou não, sofrer as restrições da LRF “cabendo essa atribuição muito mais ao Ministério da Fazenda e ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, devendo-lhes ser, então, enviada recomendação nesse sentido” (BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 2142/2014, Rel. Min. Marcos Bemquerer j. 20/08/2014. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br>. Acesso em 29 dez. 2016).

Em definição compatível com esse cenário, Tácio Lacerda Gama define a competência tributária como

A aptidão jurídica, modalizada em *obrigatório ou em permitido*, para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.⁷⁷⁹

As normas de competência são marcadas, de um lado, pelo critério subjetivo, pela investidura de poder a um ente ou indivíduo para criar e impor normas (*einen Individuum die Macht verleihen, Normen zu setzen und anzuwenden*),⁷⁸⁰ de outro, pelo critério objetivo, pela proibição do exercício da competência fora do quadro material definido.⁷⁸¹

Relacionando tais determinações em silogismo simples, conclui-se que as normas tributárias de competência podem ser definidas como regras que conferem autorização (ou dever, a depender do alcance do art. 11 da LRF) às pessoas políticas, para inovar o ordenamento jurídico tributário criando e aplicando normas, assim como delimitam a exata amplitude de tal inovação. Com isso, tem-se que o poder tributário é um poder de Direito, regulado e limitado por este, e não um poder de fato. Assim é “como o poder de polícia, o poder penal, o poder judiciário, uma das múltiplas manifestações do poder geral do Estado”.⁷⁸²

As normas que definem a competência tributária no Direito brasileiro foram construídas, na herança constitucional brasileira e notadamente na Constituição de 1988, com traços de extrema rigidez.⁷⁸³ A esse respeito, Heleno Taveira Torres identifica tais normas com as limitações constitucionais ao poder de tributar, definindo-as como “normas de estrutura que têm por missão limitar as autonomias das pessoas do federalismo”.⁷⁸⁴ Em outras palavras, segundo o autor, o legislador infraconstitucional deve buscar no texto

⁷⁷⁹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma Teoria da Nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 343, grifos nossos.

⁷⁸⁰ KELSEN, Hans. **Allgemeine Theorie der Normen**. Wien: Manz, 1979, p. 82.

⁷⁸¹ De acordo com Alf Ross: “*If an attempt is made to exercise competence ultra vires (outside the scope of the competence) no legal norm is created*” (ROSS, Alf. **Directives and norms**. London: Routledge & Kegan Paul, 1968, pp. 130-131).

⁷⁸² BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 25 e 27.

⁷⁸³ Acerca da Carta Constitucional de 1946, Geraldo Ataliba afirma que “da hirta distribuição de faculdades tributárias, da implícita consagração da permissibilidade expressa, como condição do exercício da tributação, decorre necessariamente a inflexibilidade total do sistema” (ATALIBA, 1968, p. 24).

⁷⁸⁴ TORRES, Heleno Taveira. Sistema constitucional e competências tributárias. **Interesse Público**, v. 14, n. 76, nov/dez, Belo Horizonte, 2012, p. 179-199.

constitucional, e nas normas complementares a que aquele se refere, os limites estritos de sua atuação na esfera tributária.

Sem retornar ao exaustivo tratamento da atribuição de competência, já realizado no primeiro capítulo deste trabalho, basta para a reflexão ora proposta compreender que as competências resultam justamente das limitações implícitas e explícitas que a Constituição estatui. Primeiramente, a partir de normas permissivas, definem-se os tributos passíveis de instituição pela União, pelos Estados e pelos Municípios. Após, nos fatos não inseridos na normatização constitucional da tributação, aqueles atos e fatos caracterizados pela não escolha do legislador constitucional ou, nas normas imunizantes, os suportes-fáticos não tributáveis ou hipóteses de não incidência.

Além dos suportes fáticos não tributáveis por escolha do legislador constitucional, a atividade do ente tributante se sujeita a uma série de constringências, tais como as garantias individuais, que limitam e dosam o alcance material da tributação;⁷⁸⁵ as diretrizes para o bom funcionamento do Estado e da economia, como normas que limitam a possibilidade de redução arrecadação do Estado *sponte sua*;⁷⁸⁶ e normas que visam à previsibilidade e certeza do direito.

Dentre tais grupos de constringências, as garantias individuais, especialmente a da igualdade e da não discriminação perante a lei (art. 5º, *caput*, art. 150, II e art. 151 da Constituição), e as diretrizes para o bom funcionamento do Estado, especialmente o controle de renúncia de receitas (arts. 70, 150 §6º e 165, § 6º da Constituição),⁷⁸⁷ são de especial interesse na delimitação dos regimes especiais. Além disso, princípios implícitos decorrentes das regras dedicadas ao regime dos benefícios ou “isenções parciais”, como a razoabilidade a proporcionalidade e a proteção da confiança, permitem a plena operacionalidade do Sistema Tributário Nacional em relação às regras que excepcionam a tributação-regra.

Essas normas, ao impor, em alguma medida, a necessidade de tributação uniforme e distante da margem de discricionariedade do ente tributante, sugerem a prevalência do

⁷⁸⁵ NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976, p. 100.

⁷⁸⁶ NÓBREGA, Marcos; FIGUEIREDO, Carlos Maurício. Renúncia de receita; guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. In: **Lei de Responsabilidade Fiscal: Aspectos Polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 122.

⁷⁸⁷ E, como uma derivação e especificação desse controle, no campo do ICMS, o art. 155, §2º, inciso XII, alínea g.

regime geral ou uma primeira forma de restrição aos regimes especiais no Direito brasileiro. Todavia, ao contrário do que possam indicar as teorias que defendem o absolutismo da indisponibilidade do crédito tributário, tais vedações não são absolutas. Até porque a extrema rigidez com a não tributação subverteria a essência da competência tributária, orientada antes pela faculdade que pelo dever de tributação.

A par da relativa flexibilidade que o sistema concede ao ente tributante no nível das regras constitucionais, as normas de Direito Financeiro e as garantias individuais impõem ao sistema tributário os caracteres mais rígidos de controle das exceções relativas à tributação. A própria busca pelo bom funcionamento do Estado, materializada na restrição ao estabelecimento de privilégios fiscais, encontra no princípio da igualdade o seu fundamento último de legitimação. Ou seja, apesar das determinações da LRF que tolhem o “direito de não tributar”, é antes a necessidade de tratamento equânime de contribuintes mediante regras gerais e abstratas, que um abstrato dever fundamental de impor tributos que atribui o traço de rigidez aos regimes especiais tributários.⁷⁸⁸

O texto constitucional traz macro-orientações acerca da limitação à instituição de regimes especiais, as quais devem ser trabalhadas e confrontadas com aqueles desígnios constitucionais já analisados que, por outro lado, justificam a criação desses mesmos regimes. É da ordenação lógica dos princípios e regras constitucionais que orientam a formação de regimes especiais, em contraponto aos princípios e regras constitucionais que os restringem, que serão estabelecidas, ao lado dos microparâmetros analisados, as molduras da matriz de governança dos regimes especiais tributários.⁷⁸⁹

⁷⁸⁸ Sylvio Faria tece importante conexão dessa orientação principiológica com a noção de generalidade da tributação, nos seguintes termos: a generalidade significa tratamento igual para os indivíduos iguais e não tratamento igual para todos os indivíduos indistintamente. É neste sentido de tratamento igual para todos os indivíduos da mesma capacidade contributiva que se deve entender o caráter de generalidade do imposto. FARIA, Sylvio Santos. **Problemas jurídicos e econômicos da tributação**. Salvador: Livraria Progresso, 1958, p. 22.

⁷⁸⁹ Nesse sentido, busca-se a melhor conformação entre orientações constitucionais diversas, em linha com a orientação de Canaris de que “[...] não é tarefa do pensamento teleológico, tanto quanto vem agora a propósito, encontrar uma qualquer relação ‘justa’, a priori no seu conteúdo – por exemplo no Sentido do Direito Natural ou da doutrina no ‘direito justo’ – mas apenas uma vez legislado um valor (primário), pensar todas as suas consequências até o fim, transpô-lo pra casos comparáveis, solucionar contradições com outros valores já legislados e evitar contradições derivadas do aparecimento de novos valores” (CANARIS, Claus-Wilhelm. **Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz**: entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts. 2ª ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1983, pp. 45-46, tradução nossa).

3.2.1. Da legalidade como macroparâmetro moldura da governança: o Tatbestand sistemático

Em vista do detalhado tratamento da legalidade, ao lado da tipicidade, realizado no item 3.2.1 do primeiro capítulo, e da importância desses institutos para o Sistema Tributário Nacional, o presente estudo não retornará à minúcia acerca de tão importante princípio.

Todavia, visando resgatar sua importância como mecanismo de controle de consistência do sistema, de modo a cancelar seu tratamento como macroparâmetro constitucional de governança dos regimes especiais, é válido retomar as reflexões de Roque Antônio Carrazza e Heleno Torres sobre a importância desse princípio, cuja precisão teórica permitiria que fossem adotadas, ao lado da máxima contida na Constituição de Massachusetts de que “*The Government of the Commonwealth may be a government of laws and not of men*”, como verdadeiros aforismos do constitucionalismo moderno, *in verbis*:

[...] no percurso de positivação do direito constitucional, a “lei” sempre apareceu com o indelével caráter garantístico de uma certeza do direito e de realização de justiça.⁷⁹⁰

[...] aceita-se, atualmente, que a *subordinação à lei* encerra a ideia de *subordinação ao Direito como um todo considerado*, o que leva ao dever de obediência também à Constituição, aos tratados internacionais de que o País é signatário, aos princípios gerais – e assim por diante.⁷⁹¹

Tal amplitude e força da lei para o Direito Tributário é intensificada em virtude da rigidez da Constituição em matéria tributária. Desse modo, é possível identificar as restrições constitucionais à criação de exceções à tributação-regra pela legalidade (arts. 43, § 2º e 150 §6º) como dotadas de significativa eficácia restritiva à discricionariedade do legislador que irá cumprir tal comando, e do agente estatal que deverá implementar as medidas excepcionais na tributação. Isso porque, em tais dispositivos, a legalidade não aparece meramente como obrigação formal, mas como mecanismo de controle de adequação da norma concreta aos desígnios da Constituição. Com isso, tais regras ajudam a construir a “garantia de certeza do direito”, na visão de Heleno Torres, e clausuram as exceções da tributação-regra à “ideia de subordinação ao Direito como um todo considerado”, reclamada por Carrazza.

⁷⁹⁰ TORRES, 2003, p. 67.

⁷⁹¹ CARRAZZA, 2015, p. 282 e nota n. 13, grifos do original.

Tal viés da legalidade, como aglutinadora de orientações sistêmicas do Direito Tributário é crescente diante do aumento da complexidade da tributação. Esse fenômeno já foi detectado pela doutrina europeia que, para garantir maior consistência conceitual, passou a definir essa característica da legalidade como *Tatbestand* sistemático,⁷⁹² consistente nas proposições jurídicas abstratas utilizadas de modo específico na construção do tipo tributário e suas características essenciais.⁷⁹³

O papel da legalidade na conformação de tal fórmula de consistência do sistema tributário pode ser identificado no trabalho de Ana Paula Dourado, nos seguintes termos:

Como se sabe, a reserva de lei, na tradição do constitucionalismo liberal, continua a ser o instrumento mais eficaz para assegurar a igualdade, por esta aparecer associada à lei geral e abstracta, sendo certo que, embora a generalidade e a abstração constituam pressupostos de igualdade, elas não são suficientes – porque *a legislação fiscal, segundo a praxis contemporânea, já não transmite uma Ideia de Lei geral, avessa a benefícios (ou até privilégios), e portanto não atribui à administração e aos tribunais um critério de decisão e de confiança.*⁷⁹⁴

Conforme se observa no trecho transcrito, embora relevante para o sistema, a legalidade não é suficiente como parâmetro de limitação do amplo leque de opções legítimas que o legislador possui para a definição dos conteúdos normativos em matéria tributária. A solução apresentada pela autora para tal problema demanda que a justiça fiscal “seja pensada na perspectiva do tipo, com um recuar da conformação dos regimes segundo a individualidade”,⁷⁹⁵ de modo que “o princípio da igualdade é satisfeito com a utilização da tipificação nas diversas categorias de normas do *Tatbestand* sistemático”.⁷⁹⁶

Este estudo toma por base o diagnóstico apresentado por Ana Paula Dourado acerca da insuficiência do princípio da legalidade para delimitar de forma consistente diferenciações em situações tributárias complexas, como é o caso dos regimes especiais. Todavia, adota-se outra solução para lidar com essa questão.

⁷⁹² Para detalhes sobre o alcance do vocábulo *Tatbestand* e a celeuma que trata de seu relacionamento com o conceito de tipicidade, vide nota de rodapé n. 162 supra.

⁷⁹³ DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal** – tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e a margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2015, p. 593. Para a autora, enquanto os *Tatbestände* de impostos seriam “tipos estruturais econômicos, ou situações da vida tipificadas carregadas de avaliação econômica”, os *Tatbestände* sistemáticos seriam enunciados jurídicos que definem o tributo “compostos por uma escala ordenada entre uma descrição de tipos relativamente aberta à concretização, e a descrição de tipos simplificadora e fechada (tipificações), de forma a tentar respeitar simultaneamente os princípios de justiça e legalidade fiscais” (Id., *ibid.*, p. 594).

⁷⁹⁴ DOURADO, 2015, p. 623, grifos nossos.

⁷⁹⁵ Id., *ibid.*, p. 624.

⁷⁹⁶ Id., *ibid.*, p. 626. No caso, a autora tratou especificamente da figura do imposto de renda português.

No entendimento aqui defendido, a tipicidade, ainda que compreendida na amplitude do conceito de *Tatbestand* sistemático, é falha como parâmetro único de aglutinação dos desígnios do Sistema Constitucional Tributário. A densidade conceitual que a utilização exclusiva dessa figura demandaria do legislador e da autoridade tributária para que soluções sistêmicas consistentes sejam produzidas revelam essa insuficiência. Assim, opta-se por buscar suporte em outros macroparâmetros constitucionais para a composição da governança dos regimes especiais.

3.2.2. *Segurança jurídica como segundo macroparâmetro de governança*

O conceito jurídico positivo de segurança jurídica como norma de proteção de “direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na aplicação de normas”,⁷⁹⁷ foi detalhado no início do capítulo III. Retorna-se aqui a essa temática por identificar-se na segurança jurídica, em duplo viés, relevância fundamental para o desenho da governança dos regimes especiais.

O primeiro viés, de caráter geral, trata da segurança jurídica como “*mandamento de proteção* dos princípios e seus valores”, ou diretriz de estabilidade sistêmica do Direito.⁷⁹⁸ Em razão do imperativo de consistência e coerência na aplicação do Direito que subjaz a esta noção,⁷⁹⁹ a segurança jurídica é demandante, independentemente de uma finalidade ontológica corrente, de critérios consistentes de criação, manutenção e extinção de regimes especiais.

O segundo viés tem perspectiva concreta, segundo a qual o conceito de segurança jurídica, em razão de sua “finalidade de conferir previsibilidade quanto à concretização de direitos em grau máximo”,⁸⁰⁰ permite, por outro lado, a elaboração de critérios de

⁷⁹⁷ TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a constituição**. Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 355-375 (368).

⁷⁹⁸ Id., *ibid.*, p. 368.

⁷⁹⁹ Trata-se do axioma (proposição fundamental intuitiva) da coerência, “segundo o qual cada norma jurídica extrai sua validade de normas que lhe são superiores, até mesmo a própria Constituição, que tem sua validade na denominada ‘norma fundamental’, como pressuposto incontestável e logicamente *a priori*, a propiciar o fechamento do sistema” (TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2012, p. 98, grifos do original).

⁸⁰⁰ TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a constituição**. Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 355-375 (368).

confiança na aplicação do Direito. Há relevante preocupação com a estabilidade dos regimes especiais tanto da perspectiva do contribuinte que, muitas vezes, estrutura a sua atuação contando com um regime especial, quanto do fisco, que lança mão de formas diferenciadas de recolhimento e controle que, se não dotada de hígidez ante o sistema tributário total, pode implicar significativas perdas de arrecadação e de controle.

A instituição do Sistema Tributário Nacional no texto constitucional (Título VI, Capítulo I), ao lado da certeza da legalidade tributária (art. 150, inciso I da Constituição), na visão de Heleno Torres traz, por si só, “substancial densidade normativa” que pode ser traduzida em segurança jurídica, uma vez que tal enunciação garante “a preservação das competências dos entes federativos, segundo limites bem definidos, e a concretização dos direitos e liberdades fundamentais”, de modo a efetivar “as funções de certeza, de estabilidade sistêmica e de confiança legítima na concretização do Sistema Constitucional Tributário, segundo os fins eleitos e os meios de determinação do regime jurídico dos distintos tributos que podem ser exigidos no ordenamento”.⁸⁰¹

Extravasando o Direito Tributário, a segurança jurídica, além de referida no Preâmbulo⁸⁰² e nos arts. 5º, 6º e 103-A⁸⁰³ da Constituição decorreria, segundo Heleno Torres, do somatório de outros princípios e garantias fundamentais.⁸⁰⁴ Destaca, nesse ínterim, o princípio da irretroatividade (art. 5º, XXXVI e 150, inciso III, ‘a’) e, principalmente, os princípios implícitos (art. 5º, §2º e 150, *caput*),⁸⁰⁵ que garantiriam a eficácia do princípio da segurança jurídica apesar de sua não enunciação.⁸⁰⁶

⁸⁰¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2012, p. 191 e 193.

⁸⁰² “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.” Grifos nossos.

⁸⁰³ O art. 5º, *caput*, e o art. 6º garantem a todos os brasileiros e estrangeiros o direito à segurança em sentido amplo. O art. 103-A, §1º, introduzido pela Emenda Constitucional n. 45, de 30 de dezembro de 2004, tratou do conceito por sua antítese, nos seguintes termos “§ 1º A súmula [vinculante] terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave *insegurança jurídica* e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica”, grifos nossos.

⁸⁰⁴ TORRES, Heleno Taveira, op. cit., p. 194.

⁸⁰⁵ “Art. 5º, [...] § 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados [...]. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte [...]”

⁸⁰⁶ TORRES, Heleno Taveira, op. cit., p. 196.

Tais demarcações prescritivas tornam possível afirmar a positivação da segurança jurídica como princípio constitucional, o que lhe garante evidente eficácia normativa.⁸⁰⁷

Em razão de sua natureza de princípio implícito, Karoline Marchiori de Assis apregoa sua operacionalização prática antes como “expressão” do Direito que a manifesta na concretização de outros princípios e regras jurídicas, que como “aplicação”.⁸⁰⁸ Diante disso, destaca que

Não há que se pretender a aplicação prática e direta da segurança jurídica, de modo que sua eficácia se manifesta por meio de seus princípios e regras voltadas à sua concretização. A eficácia da segurança jurídica requer concretizações e diferenciações, tendo em vista sua abstração e complexidade. Dessa forma, o recurso argumentativo à segurança jurídica é feito por meio de aspectos, garantias ou institutos específicos, tais como o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada, o princípio da irretroatividade, dentre outros.⁸⁰⁹

Dessa forma, ao lado da previsibilidade assegurada pela elaboração de parâmetros de discriminação entre contribuintes, certeza do Direito material, a segurança jurídica se sobressai como mecanismo apto a assegurar a certeza do Direito no tempo. Sob o primeiro aspecto, a governança dos regimes especiais tem sido buscada, ao longo deste capítulo, a partir de elementos constitucionais e infraconstitucionais que tratam, essencialmente, da igualdade entre contribuintes e do bom funcionamento do Estado. São critérios que demandam a equalização dos sujeitos passivos diante de procedimentos e de carga tributária, ou que justifiquem a diferenciação.

Sob o segundo aspecto, ganham importância as determinações relativas à “temporalidade normativa”, a qual é pautada pela bidimensionalidade, decorrente do fato de ser a aplicação da norma jurídica direcionada tanto ao passado quanto ao futuro.⁸¹⁰ Nesse âmbito, Karoline Marchiori de Assis chama a atenção para os mecanismos voltados à proteção da segurança jurídica em relação à modificação do ordenamento jurídico, destacando o princípio da não surpresa, a irretroatividade e a proteção dos direitos adquiridos.⁸¹¹

⁸⁰⁷ ASSIS, Karoline Marchiori de. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais.** (*Rechtssicherheit der steuervergünstigungen*). Tese de doutorado apresentada à Universidade de São Paulo e à Universidade de Münster. São Paulo, 2013, pp. 40-43.

⁸⁰⁸ Id., *ibid.*, p. 84.

⁸⁰⁹ Id., *ibid.*, p. 85.

⁸¹⁰ TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 1, 2011, pp. 45-62 (46).

⁸¹¹ ASSIS, Karoline Marchiori de., *op. cit.*, p. 333.

A não surpresa seria pautada fundamentalmente na observância do princípio da anterioridade (art. 150, inciso III, ‘b’ da Constituição), que veda a cobrança de tributo “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, e na espera nonagesimal (art. 150, inciso III, ‘c’ da Constituição), que veda a cobrança de tributo “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.⁸¹²

Embora tais regras tratem especificamente de circunstâncias em que há o aumento ou instituição de tributos, são de relevância fundamental para pautar as hipóteses de revogação de regimes especiais. Em reflexão análoga no contexto específico dos benefícios fiscais, Karoline Marchiori de Assis defende a aplicabilidade daquelas regras aos casos de extinção desses benefícios por ser isso “um agravamento tributário, devendo, portanto, ser equiparada à majoração de tributos”.⁸¹³ Em decisões recentes, o STF se posicionou em igual sentido.⁸¹⁴

No tocante aos regimes especiais que não impliquem desoneração, entende-se que tais dispositivos são inaplicáveis, de modo que a sua revogação possui eficácia imediata em relação ao contribuinte.

A irretroatividade em matéria tributária decorre do art. 150, inciso III, alínea “a” da Constituição que proíbe cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”. Em relação a normas meramente interpretativas ou que dispensem tratamento mais benéfico aos contribuintes, deve-se destacar as disposições do art. 106 do CTN, devidamente tratadas no item 3.1.1.3 do presente capítulo. A aplicação do princípio enunciado na Constituição deve se dar

⁸¹² Id., *ibid.*, p. 334.

⁸¹³ Id., *ibid.*, p. 336.

⁸¹⁴ IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 564225 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, j. 02/09/2014, DJe. 18/11/2014. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 19 nov. 2016.

segundo os parâmetros definidos nas prescrições do CTN. A norma resultante de tal construção revela evidente conteúdo de proteção da segurança jurídica.⁸¹⁵

Em razão da oneração imposta ao contribuinte, com efeito análogo à instituição de tributo, Karoline Marchiori de Assis defende a irretroatividade das normas que revoguem benefícios fiscais.⁸¹⁶ O entendimento coaduna-se com a aplicação exata do alcance da retroatividade no Direito Tributário brasileiro, decorrente do art. 106 do CTN que só autoriza a retroatividade quando esta trouxer benefícios ao contribuinte ou quando lhe forem neutras do ponto de vista da incidência tributária.

3.2.2.1. Proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada

Em relação à proteção do direito adquirido, o art. 5º, inciso XXXVI da Constituição destaca que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Trata-se, no entendimento de Heleno Torres, de “medida específica de garantia da segurança jurídica material”,⁸¹⁷ de modo que “a resistência dessa tríade de garantias oferece ao contribuinte proteção contra qualquer ato de órgão do Estado”, pois “se até mesmo à lei é vedado modificar o ato jurídico perfeito e o direito adquirido, que dirá às autoridades administrativas. E, de igual modo, os atos do judiciário”.⁸¹⁸

O autor destaca, ademais, que o ato jurídico perfeito deve ser protegido tanto em relação aos atos e negócios jurídicos que servem como suporte fático para a aplicação do direito tributário, *e.g.* contratos entre particulares, como àqueles atos decorrentes da própria legislação tributária, *e.g.* ato de adesão a parcelamento.⁸¹⁹ A enunciação constitucional da denominada tríade de proteção é suficientemente clara e sem qualquer restrição que permitisse a sua não aplicação ao Direito Tributário, razão pela qual o entendimento exarado pelo autor não requer retoques. Todavia, é válido destacar a

⁸¹⁵ Heleno Torres destaca que “por força do art. 146, III, da CF tem-se no CTN fonte expressiva de regras que garantem a eficácia das leis para o futuro (*lex prospicit, non respicit*) e vedam a retroatividade” (TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 335, grifos do original).

⁸¹⁶ ASSIS, 2013, pp. 339-340.

⁸¹⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2012, p. 334.

⁸¹⁸ Id., *ibid.*, p. 335.

⁸¹⁹ Id., *ibid.*, p. 341.

existência de vozes contrárias à proteção do direito adquirido em matéria tributária em vista da prevalência do interesse público sobre o Direito de particulares.⁸²⁰

Contrapondo tal entendimento, Carolina Marchiori de Assis destaca que a noção de direito adquirido serve à proteção do interesse público justamente na medida em que, garantindo ao indivíduo a certeza do direito consumado, atende à segurança jurídica.⁸²¹

Em vista da importância central da figura da isenção no âmbito dos benefícios fiscais e, por consequência, dos regimes especiais desonerativos, o tratamento da questão intertemporal relacionada a estes, que seja condizente com os desígnios constitucionais da segurança jurídica, passa pela análise do art. 178 do CTN, tratado no item 5.4 do capítulo II deste trabalho, cujo teor estabelece que “a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo”.

Ou seja, as isenções por tempo indeterminado podem ser revogadas a qualquer tempo por serem meras expectativas de direito, mantidos os efeitos relacionados aos fatos ocorridos durante a vigência da lei isentiva. Por outro lado, as isenções que sejam, simultaneamente, (i) condicionadas ao cumprimento de certas exigências e (ii) limitadas no tempo devem vigor por todo o período para o qual foram previstas.

A aplicação de tal dispositivo em seus termos estritos está pacificada na jurisprudência, tendo sido objeto do enunciado da Súmula n. 544 do STF (“*Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.*”).⁸²²

A par do rigor com que a matéria é tratada, será passível de questionamento a revogação de isenção que venha a ser concedida por tempo indeterminado mas sujeita a implementação de condições. Em tal cenário, embora o *telos* motivador do art. 178 do CTN seja garantir a eficácia do benefício concedido a quem realiza dispêndio, a necessidade de observância de dois critérios fundamentais enunciados na regra, quais sejam, prazo e contraprestação do contribuinte, não permite afirmar que a onerosidade

⁸²⁰ ASSIS, 2013, p. 345.

⁸²¹ Id., *ibid.*, p. 346.

⁸²² Em que pese não haver menção ao prazo de concessão da isenção no texto da súmula, a aplicação desta pelo STF tem se ocorrido rigorosamente nos casos em que o benefício tem prazo determinado. Vide: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 582926 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, j. 10/5/2011, DJe 27/5/2011; RE 90295, Rel. Min. Cordeiro Guerra, Segunda Turma, j. 18/09/1979, DJ 15/10/79; RE 82201, Rel. Min. Cordeiro guerra, Segunda Turma, j. 31/10/1975, DJ. 26/12/1975. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 26 nov.2016.

imposta ao contribuinte, por si só, seja suficiente para garantir-lhe direito adquirido. Tampouco a mera previsão de prazo de duração da isenção será suficiente para sua irrevogabilidade, caso aquela seja incondicionada.

A aplicação do regime das isenções condicionadas é estendida pela doutrina e pela jurisprudência dominantes aos benefícios fiscais.⁸²³ Tal entendimento coaduna-se com o tratamento proposto aos incentivos fiscais setoriais pelo art. 41, § 2º do ADCT,⁸²⁴ bem como com o princípio da segurança jurídica que se pode extrair do tratamento das isenções, conforme detalhado acima.

A aplicação expansiva do art. 178 do CTN para todas as figuras desonerativas tem ocorrido, inclusive, à revelia do art. 111 do CTN, o que vem resultando em satisfatória concretização da certeza da duração temporal dos benefícios fiscais. O tratamento conferido por José Souto Maior Borges aos benefícios fiscais, os quais qualificou como “isenções parciais”,⁸²⁵ atribuindo àqueles as condicionantes eficaciais destas, trouxe importante contribuição para a sedimentação desse entendimento.

No âmbito dos regimes especiais, entende-se aqui que tais conclusões são aplicáveis para todos aqueles regimes que prevejam desoneração, ainda que indireta, de tributos.

Relativamente às medidas que modifiquem tão somente o regime das obrigações acessórias, a aplicação de tais pressupostos de segurança jurídica dependerá da demonstração de que o contribuinte restou afetado por ônus excessivo em razão da modificação de um dado regime especial. A garantia de expectativa legítima, tratada no subitem a seguir, presta importante contribuição a esse entendimento.

Por fim, a coisa julgada, enunciada no art. 5º, inciso XXXVI da Constituição, ganha concretude no art. 502 do CPC⁸²⁶ (“denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”).⁸²⁷ O art. 503

⁸²³ ASSIS, Karoline Marchiori de., op. cit., p. 365.

⁸²⁴ “art. 41. [...] §2º A revogação [dos incentivos fiscais setoriais] não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.” Grifos nossos.

⁸²⁵ BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias S.A., 1969, p. 281.

⁸²⁶ Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015.

⁸²⁷ Cândido Dinamarco define tal consequência jurídica como “*eficácia preclusiva da coisa julgada material*” e esclarece seu conteúdo como “*a aptidão, que a própria autoridade da coisa julgada material tem, de excluir a renovação de questões suscetíveis de neutralizar os efeitos da sentença cobertos por ela*”.

desse diploma legal, ademais, reforça o alcance do instituto ao afirmar que a decisão que julga o mérito, total ou parcialmente, tem força de lei nos limites da questão principal decidida de forma expressa.⁸²⁸

Observam-se como elementos nucleares a imutabilidade e a indiscutibilidade, que funcionam como mecanismo de bloqueio ao reingresso na discussão pacificada pela decisão definitiva. Forma-se, assim, a *res judicata* entre os litigantes.⁸²⁹ Em razão da consolidação de pretensões que esse instituto permite, Heleno Torres o destaca como “uma das mais representativas expressões de segurança jurídica, na função estabilizadora do sistema jurídico”.⁸³⁰ Mediante a coisa julgada qualquer incerteza se dissipa e o Direito passa a tratar a realidade fática sob o prisma definido na realidade jurídica da sentença transitada em julgado, ainda que uma e outra realidades não sejam plenamente correspondentes.⁸³¹

A segurança jurídica da coisa julgada tem como limite funcional a possibilidade de rescisão da decisão definitiva produzida de forma inválida. Trata-se da ação rescisória, mecanismo processual definido no art. 966 do CPC que visa à proteção do direito subjetivo individual diante do formalismo decorrente da imutabilidade da coisa julgada. A perscrutação das hipóteses prescritas em *numerus clausus* em que tal mecanismo pode ser ativado – relacionadas a atos jurisdicionais praticados com vício de vontade ou desvio de poder, bem como a erros crassos de fato ou de direito –, demonstra a sua importância como mecanismo de garantia da segurança jurídica.

Com especial interesse aos regimes especiais, chama atenção a possibilidade de rescisão da decisão que violar manifestamente norma jurídica (art. 966, inciso V do CPC). Esta hipótese, caso manejada de forma hábil pela autoridade fiscal ou pelo contribuinte pode levar a situações de profunda insegurança, tendo em vista a possibilidade de mudança

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. V. III, 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 323, grifos do original.

⁸²⁸ Enrico Tullio Liebman, cuja doutrina inspirou a elaboração da regra no âmbito do Código de Processo Civil de 1973, com reflexos evidentes no Código de Processo Civil de 2015, define a coisa julgada como a “imutabilidade do comando emergente de uma sentença”. LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e autoridade da sentença**. Rio de Janeiro: Forense, trad. bras. de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires, 3ª ed., 1984, p. 54.

⁸²⁹ Cândido Rangel Dinamarco fala em “imunização geral dos efeitos da sentença”. DINAMARCO, Cândido Rangel, op. cit., p. 302.

⁸³⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2012, p. 347.

⁸³¹ Cândido Dinamarco destaca que “pelo que significa na vida das pessoas em suas relações com os bens da vida ou com outras pessoas, a coisa julgada material tem por substrato ético-político o valor da segurança jurídica, que universalmente se proclama como indispensável à paz entre os homens ou grupos” (DINAMARCO, Cândido Rangel, op. cit., p. 303).

de alcance que as normas sofrem ao longo do tempo em razão de sua interpretação na jurisprudência. É em razão disso que o STF instituiu o enunciado da Súmula n. 343 destacando que “não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, *quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais*”.⁸³²

Tal posicionamento revela a importância da coisa julgada material para a estabilidade do sistema, bem como o cuidado que se deve tomar em relação à utilização dos mecanismos capazes de flexibilizá-la. Nesse sentido, Heleno Torres afirma que a garantia da coisa julgada é “o principal meio do ordenamento jurídico para a realização da segurança jurídica no Estado Constitucional de Direito no âmbito da tutela jurisdicional”, e critica veementemente ofensivas fundadas na *flexibilização da coisa julgada* e da *coisa julgada inconstitucional*⁸³³ apontando-as como risco à estabilidade do Direito.⁸³⁴

Tais doutrinas do Direito⁸³⁵ têm como norte orientador a suposta prevalência de princípios gerais de justiça em detrimento da regra da coisa julgada material. Apesar da nobreza do propósito que as movimenta, não se comunga no presente estudo com tal possibilidade em razão do eterno e inaceitável semovente terreno que ela institui. O Direito como mecanismo de pacificação social não pode conviver com tamanha inconstância.⁸³⁶

Diante disso, entende-se que as propostas de flexibilização da coisa julgada, ainda que no caso de inconstitucionalidade, com todo o respeito das inúmeras e abalizadas opiniões em sentido contrário, será possível somente no âmbito da regra processual e das exceções que a compõe, *e.g.* regramento das obrigações de trato continuado (art. 505, inciso I do CPC) e rescisão, dentro do prazo bienal (art. 975, *caput* do CPC).

⁸³² Grifos nossos.

⁸³³ Destaca-se como representativa da influência dessa doutrina para a segurança jurídica a decisão proferida no REsp 226.436. No caso, houve expressa relativização da coisa julgada material em investigação de paternidade julgada anteriormente improcedente por ausência de provas. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 226.436/PR, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, j. 28/06/2001, DJ 04/02/2002, p. 370. Na doutrina vide: OTERO, Paulo. **Ensaio sobre o caso julgado inconstitucional**. Lisboa: Lex, 1993. no Direito brasileiro: TALAMINI, Eduardo. **Coisa julgada e constituição: limites da relativização da coisa julgada**. Tese de Doutorado apresentada da à Universidade de São Paulo, 2004; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Coisa julgada inconstitucional**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

⁸³⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2012, p. 353.

⁸³⁵ Para uma crítica dessa perspectiva sob a denominação de “neoconstitucionalismo”, vide: NEVES, 2014, pp. 171-196.

⁸³⁶ Em sentido oposto, Cândido Dinamarco contemporiza afirmando que a segurança jurídica como pressuposto informador da coisa julgada “só não pode prevalecer quando a estabilidade do julgado significar imutabilidade de situações de contrariedade a outros valores humanos, éticos ou políticos de igual ou maior porte” (DINAMARCO, 2003, p. 303).

Além desses parâmetros constitucionais que visam à imutabilidade, existem outros mecanismos reveladores da segurança jurídica aptos a lidar com a revogação de regimes especiais, sejam eles desonerativos ou não. Nesse ínterim, também como resultante das normas que orientam a atuação do fisco no CTN, destaca-se o mandamento de proteção da confiança legítima.

3.2.2.2. A proteção da confiança em sentido estrito

Esse viés do princípio da segurança jurídica, definido na visão de Heleno Torres como mandamento de proteção da confiança legítima *stricto sensu*,⁸³⁷ resulta da legalidade, da impessoalidade, da eficiência e da moralidade administrativa, expressamente previstas no texto constitucional (arts. 5º, inciso II; 37; e 150, inciso I da Constituição), e impõe à administração pública que aja com previsibilidade nas relações com particulares. Na visão do autor a importância de tal princípio é manifesta pois “ter direito a um sistema diferenciado e coerente de normas é ter a garantia de equilíbrio, confiança, estabilidade e certeza do direito vigente e aplicável de modo eficiente”.⁸³⁸

No nível da regra jurídica, o princípio deriva do artigo 100, inciso III e parágrafo único do CTN.⁸³⁹ Verifica-se a confiança legítima como importante baliza para a parametrização do exercício do Poder Executivo na administração e fiscalização tributária. Tal princípio permite àquele que não conhece detalhadamente todas as regras aplicáveis ao ato que praticou possa ter um norte orientador de suas obrigações tributárias.

Caso a autoridade administrativa adote, reiteradamente, determinado entendimento ou procedimento referente ao cumprimento de obrigações acessórias, ser-lhe-á proscrito aplicar penalidades decorrentes de uma eventual mudança de entendimento ou interpretação àquele contribuinte que seguiu os parâmetros originais.⁸⁴⁰

⁸³⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2012, pp. 215-223.

⁸³⁸ Id., *ibid.*, pp. 228-229.

⁸³⁹ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. [...] Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

⁸⁴⁰ Há precedentes relevantes concretizando a aplicação do princípio nos âmbitos judicial e administrativo: “RECOLHIMENTO REITERADO DO ISS. COSTUME. ARTIGO 100, III E PARÁGRAFO ÚNICO DO

Na visão de Roque Antônio Carrazza, a confiança legítima consistiria em uma dimensão da boa-fé objetiva, aplicável ao direito público como mecanismo de preservação da confiança e do agir conforme práticas de boa conduta como garantia da certeza da efetividade do direito subjetivo.⁸⁴¹

Na mesma linha, Karl Larenz identifica a aplicação desse princípio na jurisprudência do *Bundesverfassungsgericht* como princípio da confiança dos cidadãos no legislador no contexto alemão.⁸⁴²

Tal compreensão do princípio permite a aplicação de amplo arcabouço interpretativo construído no seio da doutrina privatista, com pretensão de universalidade, para todo o ordenamento jurídico, no contexto do estudo da boa-fé. O princípio *nemo potest venire contra factum proprium*, ou simplesmente a proibição do comportamento contraditório por um mesmo sujeito de direito,⁸⁴³ seria uma derivação dessa garantia de segurança jurídica na preservação da expectativa legítima.⁸⁴⁴

Ademais, a regra contida no artigo 100 do CTN seria uma manifestação da *suppressio* em matéria tributária,⁸⁴⁵ que consistiria na vedação ao fisco de, quando não

CTN. AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. BOA-FÉ. CONTRIBUINTE. MULTA. EXCLUSÃO. JUROS MORATÓRIOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. *DIES A QUO*. NOTIFICAÇÃO.[...] A falta de pagamento de ICMS, pelo fato de se presumir ser contribuinte do ISS, não impõe a condenação em multa, devendo-se incidir os juros e a correção monetária a partir do momento em que a empresa foi notificada do tributo estadual. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 215.655. Primeira Turma. Rel. Min. Francisco Falcão. DJ 30.09.2003. Disponível em <www.stj.jus.br>. Acesso em 26 nov. 2016.

“IRPF - RESTITUIÇÃO INDEVIDA - OBSERVÂNCIA DE PRÁTICA REITERADA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA - EXCLUSÃO DE PENALIDADE E JUROS - A observância das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas constituem normas complementares que excluem a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora (CTN, art. 100, parágrafo único). Recurso provido. Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.” BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 102-46.458. Rel. Antonio de Freitas Dutra. 1º Conselho de Contribuintes. 2ª Câmara. J. 13.08.2004. Disponível em: < https://idg.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em 26 nov. 2016.

⁸⁴¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 452-454.

⁸⁴² Karl Larenz identifica a aplicação desse princípio na jurisprudência do *Bundesverfassungsgericht* como princípio da confiança (*Vertrauensprinzip*) dos cidadãos no legislador. E o identifica como princípio imanente do sistema alemão (“*immanentes Prinzip unserer Rechtsordnung*”). LARENZ, Karl. **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. 6ª ed. Berlin-Heidelberg: Springer, 1991, p. 424, tradução nossa.

⁸⁴³ “[...] há *venire contra factum proprium*, em primeira linha, numa de duas situações: quando uma pessoa, em termos que, especificamente não a vinculem, manifeste a intenção de não ir praticar determinado acto e, depois, o pratique e quando uma pessoa, de modo, também, a não ficar especificamente adstrita, declare pretender avançar com certa actuação e depois se negue” (MENEZES CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. 2ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2001, p. 746).

⁸⁴⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2012, p. 232.

⁸⁴⁵ A *suppressio* consiste em outra manifestação do princípio da boa-fé em que, segundo Menezes Cordeiro, não tendo sido exercido determinado direito dentro de certo lapso temporal, tal direito não poderá mais ser exercido. MENEZES CORDEIRO, op. cit., p. 797.

exercitou seu direito em certo período de tempo, fazê-lo a qualquer tempo, desde que tal omissão evidencie estabilidade duradoura suficiente para aperfeiçoar o suporte fático da reiteração da prática.⁸⁴⁶

Ante tais entendimentos doutrinários, conclui-se que os padrões de regência temporal e material da expectativa legítima entre contribuinte e fisco, expressões da segurança jurídica, são peças chave para o estabelecimento da governança dos regimes especiais tributários. Na ausência de previsão legal a uma série de fatos inerentes a estes regimes, tais preceitos tornam possível a aplicação consistente do Direito Tributário em apreço ao sobreprincípio da segurança jurídica.

3.2.3. Proporcionalidade, razoabilidade e proibição de excesso como macroparâmetros de governança

No que toca à identificação e mensuração de restrições a direitos e a materialização dos elementos que as compõem, o princípio da segurança jurídica identifica-se em grande medida com os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da proibição do excesso. Embora tais formulações não sejam identificáveis de forma explícita no plano da Constituição de 1988, é inegável que ocupam posição de destaque, como macroparâmetros implícitos no sistema constitucional brasileiro, com evidente reflexo no Sistema Tributário Nacional.

Apesar de a razoabilidade não encontrar parâmetros definidores em normas constitucionais ou infraconstitucionais expressas,⁸⁴⁷ intuitivamente, não é desprovido de razão que se busque concretizá-la como orientação essencial da fundamentação da atuação estatal. Assim, em que pese não se desprezar a doutrina que busca a sua identificação como subprincípio⁸⁴⁸ do princípio da proporcionalidade, entende-se aqui a razoabilidade como

⁸⁴⁶ TORRES, op. cit., p. 243.

⁸⁴⁷ Nesse sentido, Heleno Taveira Torres identifica a razoabilidade como “a garantia constitucional contra o arbítrio mais elástica que se conhece”. Cf. TORRES, op. cit., p. 657.

⁸⁴⁸ Partindo da distinção de Canotilho entre princípios, subprincípios e regras constitucionais, pode-se classificar o subprincípio como ideia diretiva que concretiza, em formulações específicas um outro princípio de maior densidade semântica. CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. (18ª reimpressão) Coimbra: Almedina, [s.d.], p. 1.173.

princípio autônomo⁸⁴⁹ que permite identificar, de plano, situações incoerentes ou inadequadas e dar-lhes o devido tratamento.

A vantagem de tal entendimento é facilmente inferida a partir do raciocínio de Heleno Torres a esse respeito:

A razoabilidade inteira-se com a situação subjetiva e visa a conferir estabilidade entre esta e a aplicação do ordenamento jurídico, seja qual for a situação ou caso concreto, sem limites materiais, princípios ou regras, ou testes prefixados. [...] o recurso à razoabilidade servirá para conferir elasticidade à valoração das condições materiais, finalísticas, subjetivas e formais de cada caso. [...] constituindo-se em fundamental instrumento para coibir abusos não controlados propriamente pela proibição de excesso ou pelo princípio de proporcionalidade.⁸⁵⁰

Especialmente no âmbito do controle da administração pública, identifica-se a proporcionalidade como orientação em virtude do art. 71, inciso VIII da Constituição, que obriga o Tribunal de Contas da União à verificação de proporcionalidade entre o dano causado ao erário e a multa imposta.⁸⁵¹ Ademais, sobressai-se a proporcionalidade como mandamento orientador da atividade estatal, no campo do processo administrativo, em razão de sua inserção no art. 2º da Lei n. 9. 784, de 29 de janeiro de 1999.⁸⁵²

A proibição ao excesso pode ser identificada, no âmbito tributário, na vedação à utilização do tributo com efeito de confisco, expressa no art. 150, inciso IV da Constituição.

Todavia, não é no âmbito desses dispositivos e de suas múltiplas irradiações de efeitos que tais princípios se exaurem. Tampouco decorre dessas ou de outras inserções na legislação brasileira a existência desses como princípios jurídicos. As palavras emblemáticas de Canotilho acerca da aplicação prática desses princípios demonstram sua amplitude:

⁸⁴⁹ Segundo Heleno Torres, a identificação do princípio da razoabilidade como subprincípio relacionado à proporcionalidade decorre de uma confusão doutrinária e jurisprudencial. TORRES, Heleno Taveira, **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 657 e 659. Todavia, não se descarta por completo o relacionamento implícito entre razoabilidade e proporcionalidade pois, em regra, em suas aplicações práticas, esses princípios em conjunto têm maior ênfase à inconsistência de uma dada situação de fato que se pretenda questionar.

⁸⁵⁰ TORRES, op. cit., pp. 660-662.

⁸⁵¹ “Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: [...] VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, *multa proporcional ao dano* causado ao erário; [...]”. Destacou-se

⁸⁵² “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, *proporcionalidade*, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.” Destacou-se.

Através de *standards* jurisprudenciais como o da proporcionalidade, razoabilidade, proibição de excesso, é possível hoje recolocar a administração (e, de um modo geral, os poderes públicos) num plano menos sobranceiro e incontestado relativamente ao cidadão.⁸⁵³

Diante disso, passa-se a tratar, nos breves contornos que os objetivos do presente trabalho permitem, da emergência e incorporação destes princípios ao Direito e, conseqüentemente, ao pensamento jurídico brasileiro.

A proporcionalidade permeia a reflexão jus-filosófica desde os primórdios, de modo que podem ser identificadas, já em Aristóteles, nas noções de equilíbrio, prudência e, especialmente, “justa medida”.⁸⁵⁴ A sua identificação como norma de conteúdo jurídico ocorre no século XVIII, segundo Canotilho, como “máxima suprapositiva” limitadora das restrições administrativas da liberdade individual, tendo sido introduzida no Direito Administrativo no século XIX como princípio geral do direito de polícia.⁸⁵⁵ Posteriormente, segundo o autor, o “princípio da proporcionalidade em sentido amplo” passou a se identificar com o “princípio da proibição de excesso”, especialmente em decisões judiciais europeias, *in verbis*:

Na qualidade de regra de razoabilidade – *rule of reasonableness* – desde cedo começou a influenciar a jurisprudência dos países de *Common Law*. Através da regra da razoabilidade, o juiz tentava (e tenta) avaliar caso a caso as dimensões do comportamento razoável tendo em conta a situação de facto e a regra do precedente.

Canotilho identifica a europeização da proporcionalidade na forma de *proibição do excesso* em razão do “cruzamento das várias culturas jurídicas europeias”.⁸⁵⁶ A doutrina europeia, marcadamente influenciada pela doutrina alemã, identifica o princípio com a restrição de direitos, liberdades e garantias por atos do poder público, de um lado, e com o “domínio lógico que se estende aos *conflitos de bens jurídicos* de qualquer espécie”, de outro.⁸⁵⁷ Em relação a este segundo viés, é simbólico o entendimento de Karl Larenz, que

⁸⁵³ CANOTILHO, [s.d.], p. 268, grifos do original.

⁸⁵⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 637.

⁸⁵⁵ “A intuição da dimensão material do princípio não é nova como atrás se acentuou. Já nos séculos XVIII e XIX, ela está presente na ideia britânica de *reasonableness*, no conceito prussiano de *Verhältnismässigkeit*, na figura de *détournement du pouvoir* em França e na categoria italiana do *eccesso di potere*” (CANOTILHO, [s.d.], pp. 266-268).

⁸⁵⁶ Id., *ibid.*, p. 267.

⁸⁵⁷ CANOTILHO, [s.d.], p. 272, grifos do original.

define o princípio da proporcionalidade como “princípio de Direito material que serve de guia metodológico para a concretização da norma judicial”.⁸⁵⁸

Em decorrência da obra de Robert Alexy,⁸⁵⁹ o pensamento jurídico ocidental teria passado a enfatizar a proporcionalidade como mecanismo de definição do conteúdo essencial de princípios da resultante da atuação conjunta destes, mediante o seu *sopesamento*.⁸⁶⁰

Aproximando-se essencialmente do viés de controle da atuação estatal, Heleno Taveira Torres propõe a aplicação da proporcionalidade com maior eficácia jurídica no contexto das restrições de direitos, liberdades e garantias, pugnando que a proporcionalidade deve ser “empregada quando evidenciada, ainda que potencialmente, qualquer afetação ao conteúdo essencial do direito ou da liberdade fundamental”.⁸⁶¹ Serve, portanto, de parâmetro racional constitucionalmente orientado de criação de restrições a direitos fundamentais sem que se lhes retire eficácia essencial.⁸⁶²

Diante disso, o autor defende que o princípio tenha “eficácia bidimensional, no âmbito específico do princípio como limitador de direitos,” esclarecendo esta fórmula nos seguintes termos:

De um lado confere à atuação dos poderes públicos um importante instrumento de escolhas e do modo de aplicação das regras jurídicas, para preservar direitos fundamentais e evitar restrições desnecessárias às liberdades individuais, mediante testes prévios que permitam verificar, com segurança jurídica, a acomodação entre as medidas a serem adotadas e as finalidades constitucionais. De outro lado, deve ser sempre alegado por quem sofra restrições inadequadas, desnecessárias ou desproporcionais sobre direitos e liberdades.⁸⁶³

Essa visão é adequada a um modelo de governança que permita, como se pretende, a orientação *a priori* do administrador na concepção e aprovação de regimes especiais de tributação e, de outro lado, o seu controle de legalidade e constitucionalidade pelo Poder Judiciário. A proporcionalidade, atuando com vistas à garantia de segurança jurídica,

⁸⁵⁸ “[...] *materiales Rechtsprinzip, das zum methodischen Leitfaden richterlicher Normkonkretisierung wird*” (LARENZ, 1991, p. 412, tradução nossa).

⁸⁵⁹ ALEXY, Robert. **Theorie der Grundrechte**. Berlin: Suhrkamp, 1986, *passim*.

⁸⁶⁰ Heleno Torres identifica e, posteriormente, critica essa orientação dominante nos seguintes termos: “preferível falar em *proporcionalidade* como garantia constitucional que estabelece critérios de controle sobre as restrições a direitos e liberdades fundamentais, a simples instrumento de sopesamento. TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 647.

⁸⁶¹ Id., *ibid.*, p. 647.

⁸⁶² Id., *ibid.*, pp. 648-649.

⁸⁶³ Id., *ibid.*, p. 647.

permite que os *motivos constitucionalmente determinados* sejam concretizados em pleno respeito aos direitos fundamentais, como a legalidade e, especialmente, a igualdade entre contribuintes e suas derivações.

No modo de operar, o princípio da proporcionalidade volta-se a obrigar o aplicador do Direito a buscar a adequação entre fins e meios⁸⁶⁴ de modo a permitir “uma avaliação de meio e de imprescindibilidade em relação a certo ‘fim’ ou ‘objetivo’ constitucional a ser perseguido”.⁸⁶⁵

A conformação entre os motivos constitucionalmente determinados e os direitos fundamentais que eles potencializam ou limitam deve ocorrer, portanto, segundo parâmetros de avaliação entre os fins a serem buscados, em cada ato, e os meios para tanto. Com isso, as finalidades constitucionais restarão materializadas no conteúdo de justificação do despacho, da decisão, ou da regulamentação direcionada aos regimes especiais tributários.

A aplicação do princípio da proporcionalidade, segundo Heleno Torres, dá-se pela decomposição daquele em três elementos fundamentais, ou subprincípios, a serem levados em consideração ao se aplicar o “teste” de proporcionalidade dos atos e fatos jurídicos, quais sejam: “adequação ou idoneidade (i)”, “necessidade (ii)” e “proporcionalidade *stricto sensu*”.⁸⁶⁶

A idoneidade relaciona-se à avaliação de coerência entre a medida que se pretende adotar e o fim a que se busca. Ou seja, pauta-se na justificação de que as medidas restritivas a serem avaliadas são efetivamente capazes de atingir o propósito constitucionalmente definido a que elas se voltam.⁸⁶⁷ Destaca, ademais, que nessa avaliação, toda vez que uma medida “não se mostre adequada ao fim proposto, pela capacidade de gerar lesão a certo direito ou garantia constitucional, não se deve prosseguir

⁸⁶⁴ Peter Lerche, relevante expoente da doutrina da proibição do excesso no âmbito do Direito Constitucional alemão destaca como principal mandamento desse princípio a necessidade de se medir o relacionamento entre meio e fim (“*Mittel und Zweck werden in ihren ‘Verhältniss’ zueinander gewogen.*”). de modo que a busca por um propósito não se torne desmedida. LERCHE, Peter. **Übermass und Verfassungsrecht**. Goldbach: Keip, 1999, p. 19, tradução nossa. Em sentido análogo, Larenz trata da “*Angemessenheit von Mittel und Zweck*” (LARENZ, 1991, p. 424). Na mesma linha Joachim Lang fala em “*Rationalität der Zweck-Mittel-Relation*” (LANG, Joachim. *Rechtstaatliche Ordnung des Steuerrechts*. In: TIPKE, Klaus, et. al. **Steuerrecht**. 18ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2005, p. 127-128).

⁸⁶⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 648.

⁸⁶⁶ Id., *ibid.*, p. 654. Em sentido análogo, vide: CANOTILHO, [s.d.], p. 270.

⁸⁶⁷ TORRES, *op. cit.*, p. 652.

com a pretensão de proporcionalidade”.⁸⁶⁸ De outro modo, as limitações constitucionais freiam a proporcionalidade dentro de quadrantes específicos.

A título de exemplo, observem-se os destacados regimes especiais discricionários. Imagine-se um regime que, em razão de suposta contumácia no não recolhimento de tributos, imponha ao sujeito passivo a observância de deveres instrumentais que lhe exponha como mau pagador, *e.g.* pela aposição da inscrição “mal pagador, somente aceitar essa nota se acompanhada do comprovante de recolhimento do imposto” em cada nota de saída. A simples interferência da medida no regime privado da concorrência, bem como a mitigação da reputação de tais sujeitos passivos, demonstram a inidoneidade da medida.⁸⁶⁹

Uma vez atendido o requisito de idoneidade, a adoção de medidas restritivas de direitos fundamentais não pode dispensar a busca pelo meio menos gravoso aos indivíduos. Nesse ínterim, Heleno Torres destaca o postulado da *indispensabilidade ou meio menos restritivo*.⁸⁷⁰ Mediante este postulado, deve-se buscar aferir se, “entre os meios idôneos ou adequados, existe algum que se possa revelar menos gravoso, no limite do necessário, para atingir o propósito constitucional, com a menor afetação a direitos e liberdades”.⁸⁷¹

Heleno Torres ressalta que “em todos os países que praticam essa metodologia exige-se que venham demonstradas e provadas as hipóteses examinadas para o teste de idoneidade e, em seguida, no que tange à necessidade, para definir a legitimidade da opção”.⁸⁷²

Como terceira e última etapa do processo de aplicação da proporcionalidade, Heleno Torres propõe a avaliação do postulado da proporcionalidade *stricto sensu*,⁸⁷³ orientada na busca pela “justa medida” entre “o sacrifício imposto pela restrição e o benefício por ela prosseguido”. Segue destacando a possível confusão que tal avaliação

⁸⁶⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 653.

⁸⁶⁹ É em razão de reflexões práticas como essa que, na visão deste estudo, o princípio da proporcionalidade, especialmente seu elemento essencial “idoneidade”, aproxima-se da razoabilidade.

⁸⁷⁰ TORRES, *op. cit.*, p. 654, grifos do original. De forma análoga, Peter Lerche destaca a necessidade (*Erforderlichkeit*) ou imprescindibilidade (*Notwendigkeit*), sinônimos para o autor, como “modalidade especial da proporcionalidade”. Ademais, Lerche reúne a proporcionalidade e a necessidade sob a denominação de “proibição do excesso”. LERCHE, 1999, pp.19-20.

⁸⁷¹ TORRES, Heleno, *op. cit.*, p. 654.

⁸⁷² *Id.*, *ibid.*, p. 654.

⁸⁷³ No âmbito do tratamento da proporcionalidade como sinônimo de proibição ao excesso, Canotilho destaca a “proporcionalidade em sentido estrito” como tradução exata de *Verhältnismässigkeit*. CANOTILHO, [s.d.], p. 270. Em sentido diverso, Joachim Lang utiliza a razoabilidade (*Zumutbarkeit*) como sinônimo de proporcionalidade em sentido estrito. LANG, 2005, p. 128.

pode gerar em relação às teorias que associam a proporcionalidade à ponderação ou sopesamento. A ponderação entre meios disponíveis e fins constitucionais, ainda que possa ser chamada de ponderação, não pode se confundir com a técnica de sopesamento como mecanismo de solução de *colisões de princípios*.⁸⁷⁴

Assim, a verificação de proporcionalidade em sentido estrito consiste na avaliação do caso concreto mediante a verificação entre os valores e desvalores que uma medida gera em relação aos propósitos constitucionais em avaliação. De modo que os valores são os índices de coerência entre a medida e os princípios que a inspiraram e o desvalor consiste na interferência excessiva ou imoderada nestes ou em outros princípios ou direitos constitucionais. A diferença entre tal método e o método do sopesamento é evidenciada na apuração de resultados de um e de outro. Enquanto este último caso tem como resultado a sintetização de um vetor resultante da múltipla combinação de princípios, no caso da proporcionalidade em sentido estrito, pode-se ter como resultado a soma zero, pautada pela simples não efetivação da medida a ser avaliada.⁸⁷⁵

Canotilho define a proporcionalidade em sentido estrito como “princípio da justa medida”. Trata da necessidade de responder à questão de se “o resultado obtido com a intervenção é *proporcional* à ‘carga coactiva’ da mesma”, de modo que:⁸⁷⁶

Meios e fim são colocados em equação mediante um juízo de ponderação, com o objectivo de se avaliar se o meio utilizado é ou não desproporcionado em relação ao fim. Trata-se, pois, de uma questão de “medida” ou “desmedida” para se alcançar um fim: pesar as desvantagens dos meios em relação às vantagens do fim.

Há que se apresentar, todavia, importante ressalva apresentada por Heleno Torres em relação a essa última etapa do método de avaliação da proporcionalidade para que esta não se converta em mecanismo de arbítrio. Nas suas palavras:

O que se espera não é a criação de regra ad hoc (universalismo) para a solução de todos os casos; tampouco apenas para determinada situação (particularismo), em detrimento das demais. Ao mesmo tempo, não é algo que se possa resolver por simples intuicionismo ou com recurso à discricionariedade. Aplica-se a proporcionalidade entre o regime constitucional que protege o direito ou liberdade e a medida de restrição,

⁸⁷⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 654.

⁸⁷⁵ Heleno Torres demonstra a adequação desse critério no Direito brasileiro especialmente à luz do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 que destaca a proporcionalidade como princípio a ser observado pela administração pública no processo administrativo. Id., *ibid.*, p. 656.

⁸⁷⁶ CANOTILHO, [s.d.], p. 270.

para examinar se os meios adotados não foram desproporcionais, não razoáveis ou excessivos.⁸⁷⁷

Em recente estudo sobre os limites à extrafiscalidade, Martha Toribio Leão utiliza-se de tal metodologia tripartite de controle de proporcionalidade para a avaliação de legitimidade do que denomina, na terminologia de Luís Eduardo Schoueri, normas tributárias indutoras. Assim, segundo ela, a medida tributária deve ser (i) adequada para promover a finalidade extrafiscal a que visa promover; (ii) necessária, devendo ser a medida que menos restrinja direitos de propriedade, de liberdade, de igualdade e da capacidade contributiva dos contribuintes; e (iii) compensatória, os benefícios gerados devem ser comparados com os malefícios que possa gerar.⁸⁷⁸

A autora observa que o princípio da proporcionalidade é fundamental nesse contexto, tendo em vista que as restrições decorrentes de normas indutoras afetam tanto o contribuinte destinatário dessas normas como os demais, no caso, por exemplo, da concessão de benefícios fiscais.⁸⁷⁹ Conclui sobre a necessidade do exame da proporcionalidade, nos seguintes termos:

Esta necessidade cresce de importância diante das normas tributárias indutoras, especialmente porque ao utilizar a tributação como meio de intervenção, o Estado pode causar restrições aos direitos de liberdade e propriedade, *além de se afastar da medida de comparação geral para a distinção dos contribuintes – a capacidade contributiva*. Essas restrições, por conseguinte, precisam ser ponderadas com a promoção das finalidades extrafiscais como forma de controle da atuação pública e salvaguarda dos contribuintes contra possíveis excessos.⁸⁸⁰

A clara e esmerada análise realizada por Martha Toribio Leão, assim como suas conclusões, é inspiradora ao tratar da importância do controle de proporcionalidade dos regimes especiais tributários e, de um ponto de vista mais amplo, do modelo de governança que se pretende desenvolver. No entanto, em vista da menção à capacidade contributiva como única medida de comparação geral para a distinção dos contribuintes, conforme proposto no trecho transcrito, entende-se aqui que o modelo proposto ainda não se encontra completo. Isso porque o “afastamento da medida de comparação” não deve ser, na visão deste estudo, uma consequência da extrafiscalidade.

⁸⁷⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2012, p. 656.

⁸⁷⁸ Martha Toribio. **Crítérios para o controle das normas tributárias indutoras**: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014, pp. 107-111.

⁸⁷⁹ Id., *ibid.*, p. 111.

⁸⁸⁰ Id., *ibid.*, pp. 112-113, grifos nossos.

Há outra medida de comparação de contribuintes. Trata-se do *princípio da equivalência*. Aposta-se que é diante desse princípio que se pode dar um passo adiante, de modo a elaborar um modelo de governança que permita que medidas interventivas do Estado não impliquem qualquer distanciamento do princípio da igualdade.

3.2.4. Igualdade como quarto e último macroparâmetro de governança dos regimes especiais

Conforme destacado no primeiro capítulo deste trabalho, ocupa o princípio da igualdade uma situação de proeminência para o Direito Tributário. O tratamento equânime dos contribuintes é exigência do art. 150, inciso II da Constituição e se propaga como princípio orientador de uma série de outras regras e princípios, tais como a não discriminação e a vedação a privilégios em matéria tributária.⁸⁸¹ Em vista disso, é comum que as reflexões acerca das limitações ao tratamento desigual entre contribuintes, dentre as quais se inserem as que lastreiam o presente trabalho, tenham na igualdade importante ponto focal de reflexão.

Não obstante, adotou-se aqui a cautela que a questão requer. Partindo do alerta de Heleno Torres de que “é pedir muito do princípio da igualdade que este responda por todo o conteúdo da justiça tributária”,⁸⁸² não se caiu na tentação de concentrar o estudo da legitimidade dos critérios de diferenciação da tributação em uma noção de justiça que se origina integralmente no princípio da igualdade. Não é por outro motivo que foi reintroduzido esse princípio apenas como um dos diversos pilares da estrutura de governança dos regimes especiais.

Assim, embora se tenha usado de forma relevante o recurso à doutrina estrangeira, principalmente europeia, sobre o tratamento da igualdade no Direito Tributário, procurou-se aplicar as conclusões desses estudos de forma pontual e mitigada.

Em vista do caráter eminentemente extrafiscal de quadrantes significativos dos regimes especiais tributários, e dos motivos constitucionalmente determinados que na

⁸⁸¹ A partir da conjugação entre esses dois subprincípios do princípio da igualdade, Heleno Torres destaca, ainda, como princípios derivados, a generalidade e a universalidade. TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2012, p. 605.

⁸⁸² Id., *ibid.*, p. 603.

maioria dos casos os motivam, o assunto traz reflexões práticas que colocam em zona de franco confronto a garantia da igualdade e a modificação da tributação-regra em favor de indivíduos ou grupos. Basta invocar qualquer dos regimes de caráter majoritariamente setorial, tal como o REPORTO, estudado no segundo capítulo, para se concluir que há uma tensão entre o tratamento igualitário dos contribuintes, definido no texto constitucional, e as exigências sociais e econômicas que condicionam o Direito Tributário.

Essa tensão é evidenciada pela doutrina nacional e estrangeira, que ainda hoje não definiu um parâmetro sólido de relacionamento entre a igualdade e a extrafiscalidade. Identificam-se dois principais grupos de posicionamentos doutrinários acerca dessa conflituosa relação. De um lado, há aqueles que defendem existir uma ruptura entre a extrafiscalidade e o princípio da igualdade tributária,⁸⁸³ de modo que a primeira deve procurar seu fundamento de validade fora do Direito Tributário.⁸⁸⁴

O segundo grupo reconhece a complexa relação entre extrafiscalidade e as condicionantes do sistema constitucional tributário e buscam legitimá-las em regras e princípios conformadores do sistema tributário.⁸⁸⁵ Nesse caso, a razoabilidade, a proporcionalidade e a vedação ao arbítrio despontam como principais mecanismos de conformação.⁸⁸⁶⁻⁸⁸⁷ O distanciamento do princípio da igualdade por essa doutrina existe,

⁸⁸³ Nesse sentido: HUSTER, Stephan. Gleichheit und Verhältnismässigkeit: Der allgemeine Gleichheitsatz als Eingriffsrecht. **Juristen Zeitung**, 49. J., n. 11, 1994, p. 541-549; NABAIS, José Casalta. **Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, pp. 658-659; KIRCHHOF, Paul. Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung: Steuer und Wirtschaft. **Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften**. Köln: Schmidt, Vol. 73, 1996, 1, pp. 3-11.

⁸⁸⁴ Joachim Lang fala em *princípio do bem estar geral* (Gemeinwohlprinzip), *princípio da necessidade* (Bedürfnisprinzip) e o *princípio do merecimento* (*Verdienstprinzip*) como parâmetros. LANG, Joachim, 2005, pp. 99-100, tradução nossa. Vide nota de rodapé n. 394 supra.

⁸⁸⁵ Em emblemático estudo sobre a capacidade contributiva, Federico Maffezzoni afasta-se desse princípio para explicar as motivações extrafiscais “*dei fini sociali enunciati dalla nostra Costituzione*”, contrapondo “*il principio di capacità contributiva*” ao que denominou “*principi distributivi extrafiscali*”, sendo este baseado, à luz da Constituição italiana, na legalidade e na construção, pela lei, de “um sistema coordenado de controle da atividade extrafiscal”. (MAFFEZZONI, Federico. **Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario**. Turim: Vincenzo Bona, 1970, pp. 322-323. Tradução nossa).

⁸⁸⁶ Carlos Palao Taboada adota os conceitos de *razonabilidad e prohibición de las discriminaciones arbitrarias* como critérios de controle da extrafiscalidade. TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria : aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário** – Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 285-303 (295).

⁸⁸⁷ Há ainda aqueles que pugnam pela ilegitimidade das medidas extrafiscais que discriminem contribuintes. Kioshi Harada defende que somente incentivos fiscais usados como instrumento de correção das desigualdades socioeconômicas das diversas regiões do país, conforme autorizado expressamente pelo art. 151, inciso I da Constituição, não implicam quebra de isonomia. Do contrário, qualquer tipo de incentivo fiscal viola a Constituição por afronta ao princípio da igualdade, “à medida que favorece um grupo ou determinado setor e onera outro grupo ou outro setor da atividade econômica” (HARADA, Kiyoshi. Incentivos fiscais em face da lei de responsabilidade fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (coord.). **Incentivos Fiscais questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP,

no entendimento deste trabalho, em razão da dificuldade de se justificar a extrafiscalidade em cotejo com a capacidade contributiva.⁸⁸⁸ Por conta da exacerbação desse subprincípio, na doutrina brasileira, como principal manifestação do princípio da igualdade,⁸⁸⁹ a dificuldade se impôs.

Marciano Seabra de Godoi, expoente da segunda corrente, procura conectar os dois grupos doutrinários ao propor que seja realizada, em primeiro momento, a busca de motivos constitucionais (não tributários) para a discriminação e, em seguida, tais orientações sejam confrontadas com o sistema tributário por meio da razoabilidade, *in verbis*:

[...] uma discriminação que não encontre espeque nas faculdades econômicas dos contribuintes não viola necessariamente a isonomia tributária, desde que o discrimen parta de diferenças concretas e reais e as conecte racionalmente a metas realizadoras de valores positivados na constituição [...] desde que a regra discriminatória se sustente frente ao teste, inerente ao caráter discursivo e pragmático do Estado democrático de Direito, *da razoabilidade das leis*.⁸⁹⁰

O presente estudo comunga de tal aproximação, todavia, com uma pequena distinção. Enquanto o autor defende que a razoabilidade seria responsável por construir o liame de racionalidade entre a regra isentiva e o princípio da igualdade,⁸⁹¹ entende-se aqui

2007, pp. 245-252 (249)). John Rawls defende a utilização do princípio da diferença como parâmetro: “*the basic structure should allow organizational and economic inequalities so long as these improve everyone’s situation, including that of the least advantaged, provided these inequalities are consistent with equal liberty and fair equality of opportunity* [...] Thus, the principles of justice, in particular the difference principle, apply to the main public principles and policies that regulate social and economic inequalities” (RAWLS, John. **Political Liberalism**. New York: Columbia, 1996, p. 282).

⁸⁸⁸ Conforme Regina Helena Costa, “em razão da extrafiscalidade, *autorizada está a prescindibilidade da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do contribuinte*, para que se atinjam finalidades outras que não a mera obtenção de recursos, homenageadas pela ordem constitucional – como, por exemplo, a função social da propriedade, a proteção ao meio ambiente, o incentivo à cultura etc. Vale dizer, o Poder Público pode instituir tributos progressivos ou regressivos sem se ater à pertinência que os mesmos deveriam guardar com a riqueza do sujeito passivo” (COSTA, 2012, p. 77, grifos nossos). Nesse contexto, destaca, ademais, que as isenções ora convergem ora contrastam com o princípio da capacidade contributiva. Segundo a autora, as chamadas “isenções técnicas” afastam a incidência quando houver ausência de capacidade contributiva. As “isenções políticas”, por sua vez, seriam verdadeiras exceções ao princípio. Tais isenções “beneficiam, em regra, pessoas que detêm capacidade de contribuir. Exatamente por isso, as isenções políticas devem ser instituídas com toda cautela possível”, visando à preservação da isonomia. Id., *ibid.*, p. 77. Joachim Lang fala em relativização do princípio da capacidade contributiva (*Abweichungen vom Leistungsfähigkeitprinzip*) na justificação de normas tributárias de propósito social (*Rechtfertigung von Sozialzwecknormen*). LANG, Joachim, 2005, pp. 99-100, tradução nossa. Vide nota de rodapé 394 supra.

⁸⁸⁹ Sacha Calmon Navarro Coelho destaca a capacidade contributiva como princípio “afim da igualdade”, ademais, embora entenda que a extrafiscalidade deva ser controlada pela igualdade e pela generalidade, não tece maior esclarecimentos sobre essa interação. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 86 e 89.

⁸⁹⁰ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 196.

⁸⁹¹ Id., *ibid.*, pp. 202 e 205.

que a razoabilidade e a igualdade não se aproximam. Trata-se de dois princípios distintos, oriundos de matizes diferentes.⁸⁹² Assim, embora concorde-se que a igualdade deva ser mantida como critério hígido da diferenciação extrafiscal, não será a razoabilidade o princípio responsável por estabelecer essa higidez.

Não há, portanto, a possibilidade de se cogitar modificações legítimas da tributação-regra que não observem o princípio da igualdade ou que o implementem por caminho transversal mediante a análise de razoabilidade. Embora a capacidade contributiva possa restar, nesse contexto, mitigada ou mesmo afastada por imposição de natureza extrafiscal, a igualdade deve continuar operando sob outras manifestações de eficácia, como o princípio da equivalência. Caso contrário, a modificação da tributação-regra que se propõe será ilegítima.

3.2.4.1. O princípio da equivalência como critério de diferenciação

Conforme sedimentado ao longo desse trabalho, por força da exigência imposta pelo art. 150, inciso II da Constituição, o Sistema Tributário Nacional há de se adequar ao tratamento igual de indivíduos em situações equivalentes. Sendo o aspecto patrimonial do indivíduo o principal traço captado pelo legislador tributário abstrato, o cânone da igualdade materializa-se principalmente no tratamento igual dos indivíduos que tenham a mesma capacidade contributiva. Tal orientação se espalha para todo o ordenamento jurídico brasileiro e orienta de forma decisiva a tributação.

Todavia, como antecipou-se no subitem acima, a capacidade contributiva não é a única forma de materialização do princípio da igualdade, apesar do enorme apelo que imprimiu e imprime na doutrina que trata da diferenciação entre contribuintes.

Ademais, entende-se que a busca pela conformação da extrafiscalidade com as limitações à discriminação entre indivíduos somente através dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade é inadequada por insuficiência.

⁸⁹² Cf. Diego Bomfim, *in verbis*: “o princípio da igualdade será importante como um dos fundamentos necessários para verificação da proporcionalidade da medida” (BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 81). Em outra passagem, o autor destaca que a regra da proporcionalidade trata de um dos “novos critérios eleitos pelo legislador para fins de aplicação da igualdade tributária e sua finalidade” (id., *ibid.*, p. 192). Cf. MOSCHETTI, Francesco. **El principio de la capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1980, pp. 265, 277-278, *apud*. GODOI, 1999, p. 195; LEÃO, 2014, pp. 111-113.

Ainda que não se credite ao princípio da igualdade a sua inafastabilidade ou dominância plena quando houver o fenômeno da extrafiscalidade, a máxima efetivação do art. 150, inciso II da Constituição e, especialmente, do dever de tratar igualmente aqueles que estejam em *situação equivalente*, exige que se observe tal princípio mesmo em situações limite.

A investigação da equivalência reclamada pelo dispositivo constitucional em comento somente por meio da abstrata busca da razoabilidade e da proporcionalidade, assim como pela invocação genérica da igualdade sem discriminar seus atributos de eficácia concreta, traduz-se em controle muito rudimentar das exceções à tributação-regra. Tal método, em situação extrema, enclausura a resposta jurídica para estímulos de ordem política dentro de um rol de amplitude binária: permitir ou rejeitar a instituição ou manutenção de um dado regime especial. Tal orientação é, portanto, limitada na criação de um padrão de governança dos regimes especiais. Para superar tal entrave, é necessário que o Direito Tributário abra caminhos para a recepção de parâmetros quantificadores.⁸⁹³

Sampaio Dória, já na década de 1970, em trabalho dedicado a avaliar incentivos fiscais, alertava para a necessidade de aferição numérica dos resultados de todas as modalidades de incentivo fiscal, *in verbis*:

[...] o incentivo é método de atuação empírica, a reclamar constantes adequações de rumo, e criador de artificiais atmosferas econômicas [...] propõe-se a revisão crítica, sob tais ângulos, dos estímulos tributários vigentes. Preocupação maior, que norteou as pesquisas, foi a de ancorar na realidade das cifras, se o permitissem as estatísticas e a extensão temporal do programa de incentivos considerados, os resultados concretos obtidos. *Qualquer avaliação daqueles, desligada desses pressupostos de fato, conquanto árduos de se coligirem e sistematizarem, seria fútil.*⁸⁹⁴

Em vista disso, compreender o princípio da igualdade para além de seu subprincípio da capacidade contributiva é fundamental para o sucesso da construção de um modelo de governança efetivamente útil. Para tal compreensão, é necessário reconstruir, ainda que brevemente, as premissas que compuseram o núcleo originador da apreciação

⁸⁹³ Repudia-se, de plano, qualquer tentativa reducionista de aproximação entre o modelo que ora se quer construir com o mero cálculo econômico aplicado aos regimes especiais. Os mecanismos de quantificação inserem-se no amplo contexto da governança dos regimes especiais e trata-se somente de um item de avaliação, limitados por todos os macro e microparâmetros desenvolvidos nesse capítulo. A interação dinâmica entre a quantificação com os demais parâmetros de governança é detalhado no último subitem desse capítulo.

⁸⁹⁴ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto (org). **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: Brusco, [s.d.], pp. 09-10.

econômica como condicionante da tributação na história do pensamento econômico. Através desta reconstrução, restará revelado outro conceito-chave que, ao lado da capacidade contributiva, constitui a estrutura *jusfilosófica* do princípio da igualdade, o princípio da equivalência.

Em obra precursora do pensamento jurídico, Samuel Von Pufendorf atribuiu às contrapartidas do soberano a fundamentação para a imposição de tributos, de modo que “os tributos moderadamente impostos e justamente estabelecidos a serviço do público seriam as remunerações que cada homem paga à *Commonwealth* com a finalidade de defesa e segurança sua e de seu patrimônio, e de manter as despesas inafastáveis para esse fim”. Assim, “tudo aquilo que os indivíduos pagam à *Commonwealth*, em verdade, não são nada mais que o *Preço da Paz*”, de modo que “todos que possuam igual parcela na paz, devem pagar igualmente por isso”.⁸⁹⁵

Pufendorf conclui a teoria de que os tributos seriam o preço da paz por meio de observação de extrema relevância para o presente estudo. O pensador germânico sustenta que “todas as imunidades e privilégios [tributários] assegurados pela *Commonwealth* a pessoas ou grupos de pessoas em particular não serão razoáveis para além da compensação, por aqueles que deles usufruírem, através do extraordinário *Mérito* dos serviços que eles prestam”. E conclui que a equidade consiste no equilíbrio entre “a carga tributária e o benefício da paz”.⁸⁹⁶

Por fim, ao refletir sobre a distribuição de encargos entre indivíduos que gozem de “iguais porções de paz”, Pufendorf destaca ser razoável que a tributação incida proporcionalmente aos ganhos.⁸⁹⁷ Mas reconhece, todavia, a dificuldade de se identificar o quanto cada indivíduo “vale”, assim como o quanto cada indivíduo ganha. A preocupação

⁸⁹⁵ “[...] *A farther Right which belongs to the Sovereign is, that he can take away Part of the Goods of the Subject by way of Tax. For Taxes moderately imposed, and faithfully laid out in the Service of the Publick, are only the Wages which every Man pays the Commonwealth for the Defence and Security of himself and Fortunes; and to maintain the Expences unavoidably necessary to that End*” (PUFENDORF, Samuel, Freiherr von. Trad. do Latin para o Inglês KENETT, Basil. **Of the Law of nature and nations**. Livro VIII. Capítulo V. London: Lawbook Exchange, 2010, p. 827, tradução nossa).

⁸⁹⁶ “All Immunities and Privileges granted in Commonwealths to particular Men, or Orders of Men, are no further reasonable, than as they who enjoy them balance them, by the extraordinary Merit of the service they do”. PUFENDORF, Samuel, Freiherr von. Trad. do Latin para o Inglês KENETT, Basil. **Of the Law of nature and nations**. Livro VIII. Capítulo V. London: Lawbook Exchange, 2010, p. 828, tradução nossa.

⁸⁹⁷ Id., *ibid.*, p. 828.

condiz com a realidade fática especialmente em vista da época em que a sua obra foi escrita, no século XVII.⁸⁹⁸

Observa-se no pensamento de Pufendorf a razoabilidade como baliza fundamental da tributação e, especialmente dos benefícios e exceções da tributação-regra. Esses, segundo o autor, devem ser graduados por meio de relação entre custo e benefício gerado pelo “elevado mérito” dos serviços de cada indivíduo, o que se identifica, como será melhor tratado a seguir, com o Princípio da Equivalência. Por fim não deixa de reconhecer a necessidade de se dosar a tributação de acordo com os ganhos, em que se identifica a origem, também, do Princípio da Capacidade Contributiva.

Em reflexão que converge com tais proposições, Adam Smith afirma, em sua obra fundamental, que a tributação dos cidadãos de um Estado deve ocorrer “*na proporção de suas capacidades, observada a receita que são capazes de obter sob a proteção do Estado*”. Além disso, os cidadãos devem contribuir “*na proporção de seus interesses no Estado*”. A observância ou inobservância desses parâmetros consistiria, na visão do autor, na equidade ou iniquidade da tributação.⁸⁹⁹

Essas premissas levaram a doutrina ocidental a estruturar o princípio da capacidade contributiva,⁹⁰⁰ nos termos e alcance tratados no primeiro capítulo desse trabalho. A par dessa contribuição, é possível concluir dos trechos destacados acima que extrair do pensamento clássico tão somente a capacidade contributiva como condicionante da tributação é reducionismo inadequado. Observa-se implícita nas expressões “preço da paz”, “compensação pelos serviços que prestam”, “sob a proteção do Estado” e “na proporção de seus interesses no Estado”, que a perspectiva da finança individual não era o único parâmetro de atribuição de carga tributária considerado pelos autores citados. Subjazem às noções de “proteção”, “compensação” e “proporção do interesse” dois caracteres justificadores da tributação: o custo e o benefício.

⁸⁹⁸ Id., *ibid.*, p. 829.

⁸⁹⁹ “*The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state. The expense of government to the individuals of a great nation is like the expense of management to the joint tenants of a great estate, who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in the estate. In the observation or neglect of this maxim consists what is called the equality or inequality of taxation*” (SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. [S.l.], 1776, versão digital distribuída por Feedbooks. p. 655, tradução nossa. Disponível em: <<https://www.goodreads.com/ebooks/download/25698?doc=748>>. Acesso em 14. Nov. 2016).

⁹⁰⁰ COSTA, Regina Helena, 2012, pp. 19 e ss.; TORRES, Hleno Taveira, 2012, pp. 589 e ss.

Premissado por esses pensamentos, mas pautado pela teoria securitária do benefício (*Assekuranztheorien*), que tratava a tributação como um prêmio de seguro pela proteção do Estado,⁹⁰¹ Joachim Lang destaca que, segundo o princípio do benefício, “o tributo é equivalente (*Gegenwert*) ao desempenho (*Leistung*) do Estado, ou ao custo imposto a este.” Em vista disso, defende que, abstratamente, é possível a substituição da capacidade contributiva pela efetiva distribuição dos tributos em razão da distinção dos cidadãos beneficiários (das atividades estatais) dentre os contribuintes. Somente a *impossibilidade prática dessa distinção*, segundo o autor, fez com que, no século XVIII, o princípio da capacidade contributiva prevalecesse sobre o princípio da equivalência.⁹⁰²

Na esteira de tal raciocínio, em abordagem inovadora sobre o princípio da igualdade,⁹⁰³ Sérgio Vasques resgata o princípio da equivalência como “a exigência de que os tributos públicos se adequem ao custo que o sujeito passivo gera à administração ou ao benefício que a administração lhe proporciona”.⁹⁰⁴ O autor destaca o duplo viés atribuído ao princípio da equivalência pela ciência econômica e pela ciência jurídica. Informa que o princípio ora é compreendido como critério de igualdade, “servindo à justa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes”, ora como um critério de eficiência, “que serve para melhor afectar os recursos públicos escassos às necessidades múltiplas e alternativas a que o estado deve prover”.⁹⁰⁵

Sérgio Vasquez trata o princípio como critério de eficiência nas ciências econômica e financeira e defende que “à ciência jurídico-fiscal cabe sempre olhar ao princípio da equivalência como critério de igualdade antes de o encarar como critério de eficiência”.⁹⁰⁶ Conclui que “no plano constitucional o princípio da equivalência releva,

⁹⁰¹ LANG, Joachim. *Rechtstaatliche Ordnung des Steuerrechts*. In: TIPKE, Klaus, et. al. **Steuerrecht**. 18ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2005, p. 85, tradução nossa.

⁹⁰² Id., *ibid.*, p. 85, tradução nossa.

⁹⁰³ No âmbito econômico, o autor destaca tratar-se o princípio da equivalência desdobramento da teoria microeconômica da utilidade, aplicada aos tributos, de modo a forjar o entendimento de que o princípio se associa à “exigência de que os tributos públicos se adequem ao custo provocado pelo contribuinte ou ao benefício por ele aproveitado”. Cita os mecanismos tributários de internalização de externalidades, *e.g.* tributação extrafiscal do tabaco e do álcool, ou princípio do poluidor pagador; como manifestações concretas dessa teorização. VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008, pp. 337-338, nota n. 03.

⁹⁰⁴ Id., *ibid.*, p. 338. O pressuposto jurídico do Princípio, conforme enunciado pelo autor, é o art. 13º da Constituição da República Portuguesa: “art. 13º - Princípio da Igualdade. 1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei. 2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação econômica, condição social ou orientação sexual.

⁹⁰⁵ Id., *ibid.*, p. 352.

⁹⁰⁶ Id., *ibid.*, p. 354, grifos do original.

portanto, *em primeira linha*, enquanto expressão de igualdade, mas releva também, *em segunda linha*, enquanto instrumento de eficiência”⁹⁰⁷.

Ao tecer reflexões sobre a equivalência como critério de quantificação de tributos, o autor reconhece no princípio da igualdade, ademais, uma projeção do princípio da proporcionalidade que “domina toda a actividade legislativa e administrativa”, o que permitiria assegurar que o sacrifício decorrente da tributação “não excede o estritamente necessário à realização do interesse público”⁹⁰⁸⁻⁹⁰⁹.

Ressalta, todavia, que é possível identificar situações em que se verifica violação ao princípio da igualdade sem que se viole o princípio da proporcionalidade, “como sucederá quando se introduza entre dois grupos de pessoas um tratamento arbitrariamente diferenciado sem que, no entanto, a medida tomada se revele grosseiramente desnecessária, inadequada ou desproporcionada”⁹¹⁰.

Evoluindo a partir dessa reflexão e da eventual desconexão que medidas de desigualdade entre contribuintes podem ter em relação à capacidade económica individual, Sérgio Vasques conclui serem a capacidade contributiva e a equivalência “*concretizações alternativas da igualdade tributária*”, uma vez que “o princípio da igualdade não possui o mesmo sentido em todo o sistema tributário mas um sentido que é diferente consoante a área do sistema em que o projectemos”⁹¹¹.

O foco de reflexão do autor português que o conduz ao desenvolvimento do princípio refere-se aos critérios de repartição que melhor se adequam aos tributos. Enquanto os impostos, por seu carácter unilateral, identificam-se de forma mais precisa com a capacidade contributiva,⁹¹² os tributos comutativos identificam-se com o princípio da

⁹⁰⁷ VASQUES, 2008, p. 356, grifos do original.

⁹⁰⁸ A reflexão é feita especialmente no âmbito das taxas e das contribuições, identificados pelo autor como mais precisamente conectados à avaliação de equivalência. A dinâmica dos impostos, para o autor, identifica-se melhor com o princípio da capacidade contributiva. Id., *ibid.*, pp. 357 e 359, grifos do original.

⁹⁰⁹ Ricardo Lobo Torres comunga do mesmo entendimento, o qual constrói, todavia, a partir da noção de benefício na doutrina de Adam Smith. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, vol. 4, pp. 45 e s.

⁹¹⁰ VASQUES, *op. cit.*, pp. 337-338 e p. 360.

⁹¹¹ Id. *Ibid.*, p. 366, grifos nossos.

⁹¹² “É a natureza rigorosamente unilateral do imposto que apela, portanto, ao princípio da capacidade contributiva. Se do que se trata é de fazer com que os membros de uma comunidade contribuam para despesas *que podem aproveitar a todos de modo indistinto*, a solução que se afigura materialmente justa é a de fazer com que cada um contribua na *medida da sua força económica*” (Id., *ibid.*, p. 369, grifos do original).

equivalência.⁹¹³ A partir daí, evidencia-se que o critério de equiparação/diferenciação entre contribuintes pode não guardar relação com a capacidade econômica destes, mas sim com a quantidade de utilização da atividade estatal e, conseqüentemente, com o quanto custam para o Estado ou com o benefício que dele extraem.⁹¹⁴

O custo e o benefício são os mínimos denominadores a que se reduz o princípio da equivalência. Trata-se, na visão do autor, de critérios alternativos na repartição de taxas e contribuições, “constituindo antes do mais uma questão de interpretação o saber se um tributo comutativo se dirige à compensação dos custos provocados pelo sujeito passivo ou do benefício que a administração lhe proporciona”,⁹¹⁵ mas admite que muitas vezes podem se aplicar de modo conjunto em um determinado tributo.

Em linha com o entendimento de Joachim Lang tratado previamente, Sérgio Vasques reconhece que, especialmente pela facilidade de aplicação, a cobertura de custos é o critério dominante de repartição dos tributos comutativos.⁹¹⁶ A busca e efetiva compreensão do benefício alcançado por determinado contribuinte é, deveras, significativamente mais complexa e custosa para a administração tributária, razão pela qual o benefício vem se mostrando critério pouco utilizado. O fato é que, segundo o Sérgio Vasques, vedada pela aplicação do princípio da equivalência é a instituição de tributos comutativos “sobre factos que não revelem uma coisa nem outra”.⁹¹⁷

Partindo da macrorreflexão proposta pela doutrina fundamental estudada acima e adentrando ao Direito Tributário brasileiro, observa-se que o princípio da equivalência é absolutamente compatível com o Sistema Constitucional Tributário brasileiro. No regime jurídico das taxas, identifica-se a equivalência sob a dominância da repartição de custos, como se observa do art. 145, inciso II, da Constituição, que condiciona a cobrança das taxas ao exercício efetivo do poder de polícia ou à utilização efetiva ou potencial de

⁹¹³ “O princípio da equivalência constitui o critério de igualdade materialmente adequado à repartição dos tributos comutativos. Servindo as taxas e as modernas contribuições à compensação de prestações administrativas efetivas ou presumidas, não se pode, com efeito, admitir que a sua repartição seja feita de outro modo que não de acordo com o custo que representam para a administração ou de acordo com o benefício que representam para o sujeito passivo” (VASQUES, 2008, p. 403).

⁹¹⁴ Acerca desta lógica distributiva dos tributos comutativos vis a vis à dos impostos, mas sem a derivação para a identificação do princípio da equivalência, vide: NABAIS, 2004, pp. 474-476.

⁹¹⁵ VASQUES, op. cit., p. 406.

⁹¹⁶ Id., ibid., p. 410.

⁹¹⁷ Id., ibid., p. 446.

serviços públicos divisíveis.⁹¹⁸ A vinculação demonstra que a cobrança da taxa visa à recomposição de uma despesa estatal.

Além disso, o art. 145, § 2º estabelece que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”, o que revela não apenas da regra-matriz abstrata possível de incidência das taxas, mas também que os impostos e as taxas são orientados de forma dominante por princípios distintos. Da leitura do § 2º em confronto ao já destacado § 1º do mesmo art. 145, especialmente com a parte que determina que os impostos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, é possível concluir que o regime constitucional das taxas alinha-se com parâmetros que não podem se confundir com a capacidade contributiva. Se os impostos são dosados segundo esta última, e as taxas não podem se apropriar das hipóteses de incidência próprias daqueles, resta evidenciado o distanciamento das taxas em relação à capacidade contributiva.⁹¹⁹⁻⁹²⁰

As contribuições de melhoria identificam-se, por sua vez, com o princípio da equivalência pelo critério do benefício do contribuinte. Em relação a tal figura tributária, enunciada pelo art. 145, inciso III da Constituição, o art. 81 do CTN especifica que seu propósito é “fazer face ao custo de obras públicas de que decorra a valorização imobiliária”. O art. 82, § 1º do CTN, no que lhe concerne, ao instituir como parâmetro de cobrança o rateio do custo da obra pública entre os imóveis beneficiados, não deixa qualquer dúvida que o critério de repartição da contribuição de melhoria é orientado pela

⁹¹⁸ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;” Grifos nossos.

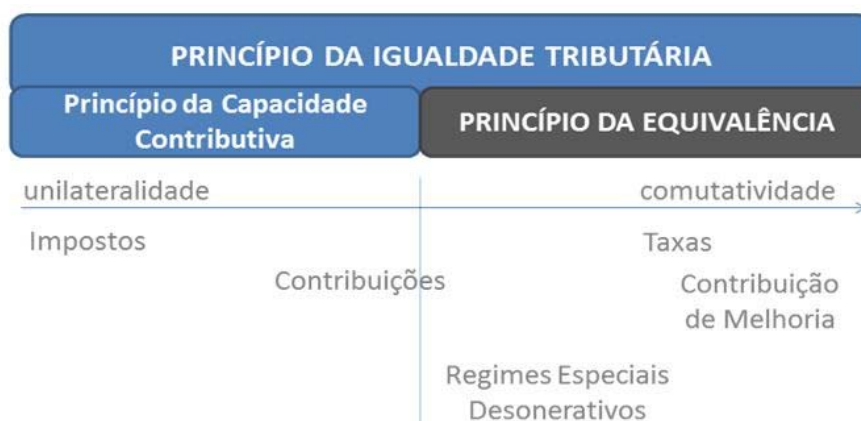
⁹¹⁹ Em sentido distinto, vide NAVARRO COELHO, 1999, p. 88. Conforme já destacado no subitem dedicado à capacidade contributiva, entende-se que esta somente se relaciona com as taxas em seu conteúdo residual mínimo, na garantia do mínimo existencial. Ainda assim compreende-se que o mínimo existencial relaciona-se antes com o princípio constitucional da dignidade da pessoa humana e com a vedação ao confisco que com a capacidade contributiva.

⁹²⁰ Essa compreensão subsiste apesar do estreito e, na opinião deste trabalho, equivocado entendimento do STF em relação ao alcance do art. 145 § 2º. Em 17.02.2010, foi publicada a Súmula Vinculante nº 29 do STF com o seguinte enunciado: “É constitucional a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.” (destacou-se). O erro está em extrair critério de identidade da vedação contida no art. 145, § 2º da Constituição. O legislador constitucional teve o cuidado de afastar a aproximação mais sutil entre a definição de taxas e impostos, no lugar de vedar somente a situação limite pautada na identidade entre um e outro. A esse respeito cumpre ressaltar que a fórmula da vedação da identidade entre base de cálculo de taxas em relação à de impostos foi adotada na Constituição de 1967/69 (art. 19 [...] § 2º Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.). Ou seja, a escolha da expressão “própria de impostos” pelo constituinte de 1988 foi cuidadosa e não tratava de vedar somente os casos em que houvesse plena identidade entre critérios. Infelizmente tal sutileza foi atropelada pelo STF. A vedação ao uso de base de cálculo *própria* de impostos do texto constitucional demonstra, a nosso ver, que nenhuma grandeza econômica passível de ser apreendida por um imposto poderá ser utilizada como hipótese de incidência das taxas.

equivalência segundo o viés do benefício econômico do destinatário decorrente da valorização de seu imóvel.⁹²¹

Observa-se, assim, que o princípio da equivalência, como exigência de adequação dos tributos ao custo que o sujeito passivo gera ao Estado ou ao benefício que extrai deste, guarda compatibilidade com o sistema constitucional tributário brasileiro. Sua localização e alcance no Direito Tributário brasileiro, cotejado com o princípio da capacidade contributiva, podem ser compreendidos por meio da figura a seguir:

Figura 3. Princípio da Equivalência



No entanto, a análise desse princípio como critério de repartição formulada nos termos acima revela apenas seu viés negativo. Trata da justificação do sistema de recomposição daquilo que o sujeito passivo retira do Estado ou do benefício que dele extrai, sem cogitar de possíveis acréscimos e contribuições que o particular é capaz de entregar ao Estado. Tal aspecto do princípio, conforme proposto por Sérgio Vasques e

⁹²¹ Nesse mesmo sentido, mas sem se valer da denominação Princípio da Equivalência, José Geraldo Ataliba Nogueira destaca que “se é verdade que à organização do sistema tributário sempre estão presentes considerações de justiça e equidade e se é exato que êsses princípios informam, de maneira geral, todo o sistema e cada instituto da tributação, nenhum, entretanto, nasceu de forma tão viva e tão direta dos reclamos mais veementes daqueles princípios”. ATALIBA NOGUEIRA, José Geraldo. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p.104. Mais adiante, ao diferenciar a contribuição de melhoria de impostos e taxas esclarece que “se nasceu a contribuição de melhoria de exigência de equidade e imperativo de justiça distributiva, no sentido de evitar a locupletação de alguns à custa de todos, e se o fundamento jurídico da exação é a isonomia, não teria cabimento algum se permitisse o excesso contrário, que seria o enriquecimento de todos à custa de alguns; que os vizinhos de obras públicas as financiassem, quando elas vão em benefício de toda a coletividade” (Id., *ibid.*, p. 129).

reproduzido sem maiores críticas pela doutrina,⁹²² privilegia apenas uma das faces da moeda da utilidade: a da “desutilidade” que um dado contribuinte pode gerar.

No âmbito da justificação dos regimes especiais, faz sentido cogitar-se da utilidade decorrente de um ato particular em favor da coletividade, bem como de eventual *desutilidade distorciva* criada pela atuação estatal relativamente a indivíduos e grupos. Nessa seara, a equivalência como parâmetro de comparação entre contribuintes pode ser a chave para, superando a capacidade contributiva, compreender-se o alcance do “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação *equivalente*” reclamado pelo legislador constitucional no já tratado art. 150, II.

Trabalhar o princípio da equivalência para além da compreensão demonstrada anteriormente pode ser útil para responder adequadamente, sem se recorrer aos postulados gerais da proporcionalidade e da segurança jurídica ou ao regime de Direito Financeiro das *tax expenditures*, à motivação extrafiscal que leva o Estado brasileiro a criar diferenciações entre contribuintes. A busca pela equivalência entre contribuintes segundo critérios de utilidade poderá trazer novo alcance ao princípio da igualdade, com aplicação prática relevante no âmbito dos regimes especiais tributários.⁹²³

Em capítulo dedicado às mudanças de orientação nos sistemas científicos, Claus-Wilhelm Canaris destaca que, frequentemente, os princípios jurídicos gerais são primeiramente aplicados na prática e muito depois propriamente formulados como princípios.⁹²⁴ Em reflexão complementar a tal entendimento, Karl Larenz afirma que os princípios jurídicos não são “estabelecidos” (*gesetzt*), mas sim “encontrados” (*gefunden*) ou “descobertos” (*entdeckt*). Destaca, ademais, que os princípios raramente são precisos a ponto de poderem ser aplicados diretamente. A concretização de um princípio efetua-se

⁹²² O debate em torno do princípio no Brasil dá-se no contexto estreito da análise da estrutura dos tributos comutativos. A esse respeito, vide: BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, pp. 198-200. BORGES, Felipe Garcia Lisboa; MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu. *Taxas: equivalência e igualdade*. **Observatório da Jurisdição Constitucional**. Ano 7, no. 2, jul./dez. 2014, pp. 126-139. GODOI, 1999, p. 205.

⁹²³ Distancia-se o presente trabalho, nesse ponto, da Doutrina de Sérgio Vasques, para quem a extrafiscalidade consiste em “desvio, positivo ou negativo, face à tributação que é ditada pelo princípio da equivalência e num desvio que não se explica pelas razões da praticabilidade mas pela presença de valores que no caso concreto se entende deverem prevalecer sobre o princípio da equivalência”. VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008, p. 581. A posição que ora se adota é a de que o princípio da equivalência não é mitigado ou afastado na extrafiscalidade, mas é aquele que justifica esta como critério válido de discriminação entre contribuintes.

⁹²⁴ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz**: entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts. 2ª ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1983, pp. 72-73 e nota de rodapé n. 37, tradução nossa.

por intermédio da lei, da jurisprudência ou como “formação de um percurso para o convencimento”, de modo a atender ao caso particular em concreto. Segundo ele, “geralmente são formulados a partir da teoria do direito ou em juízo, no julgamento de um *leading case* e a partir daí encontram, maior ou menor, reconhecimento na consciência jurídica do tempo”.⁹²⁵

O princípio da equivalência não superou sequer a primeira etapa indicada por Canaris, estando muito distante de seu reconhecimento na consciência jurídica nacional. Todavia, a complexidade relacionada ao estabelecimento de critérios objetivos para a discriminação que compõe os regimes especiais reclama a utilização e aprimoramento desse princípio como forma de implementação e avaliação daqueles regimes. A estruturação de parâmetros de governança a partir do princípio da equivalência pode bem vir a preencher esse caminho lógico de reformulação da ciência jurídica.

Observe-se o caso do Regime Especial de Investimento em Saneamento Básico destacado no item que trata dos *tax expenditures*. O veto presidencial aos dispositivos que constituem a “regra-matriz” do benefício que tal regime propunha feriu de morte a sua eficácia. Pautado em um único parâmetro, a necessidade de demonstração de recomposição das receitas renunciadas, a Presidência da República descartou o regime. Em análise consentânea com o princípio da equivalência, o desfecho possível seria outro.

Isso seria possível sem que a Lei de Responsabilidade Fiscal fosse ferida, uma vez que o art. 14 exige apenas que um dos incisos de seu *caput* seja preenchido para que desonerações tributárias sejam concedidas ou ampliadas. Assim, mediante análise de equivalência entre os contribuintes beneficiados pelo regime (e o ônus que teriam) com os demais contribuintes, seria possível compor o motivo constitucionalmente justificado da criação do REISB com a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias, exigida pelo primeiro inciso daquele dispositivo.

Assim, cumprido o requisito orçamentário, a avaliação numérica dos benefícios que, em médio e longo prazo, o REISB poderia trazer, tanto em termos sociais; *e.g.*

⁹²⁵ “‘Positivierung‘ durch Gesetz, Rechtsprechung oder eine sich bildende Verkehrsüberzeugung [...] erstmalig bewusst von der Lehre oder auch von einem Gericht, in einem ‘leading case’, formuliert, und finden dann, mehr oder weniger rasch, allgemeine Anerkennung im Rechtsbewusstsein der Zeit”. LARENZ, **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. Springer: Berlin, Göttingen, Heidelberg, 1960, p. 315, tradução nossa.

redução de índices de mortalidade e de enfermidades da população afetada; quanto em termos econômicos, *e.g.* incremento da base de arrecadação de tributos incidentes sobre o fornecimento de água e esgoto, poderiam justificar a sua criação. A desigualdade dos indivíduos e grupos beneficiados pelo regime decorreria da *desutilidade* inicial que enfrentariam na implementação da empreitada, o que poderia justificar o tratamento tributário mais benéfico do REISB. Assim, no lugar do bloqueio simplista justificado pela perda de arrecadação, ou da elástica justificação decorrente somente de seus *motivos constitucionalmente determinados*, o princípio da equivalência permitiria a efetiva avaliação de legitimidade desse regime especial para seu efetivo controle.

Observa-se que a justificativa de impossibilidade técnica de apuração de benefícios, apontada como responsável pela hipertrofia da capacidade contributiva como critério de igualdade já não se sustenta. A ideia Pufendorfiana de “Mérito dos serviços prestados” pelos contribuintes pode ser analisada através de ferramentas de econometria que permitam o cotejamento de variáveis e séries de dados. Pode-se comparar, com significativa margem de segurança, o grau de correlação entre volumes de investimento em saneamento e índices de mortalidade. A análise do REISB na perspectiva do princípio da equivalência é, portanto, possível, razoável e adequada constitucionalmente mediante a aplicação do princípio da equivalência.

De forma sintética, sustenta-se aqui que o princípio da equivalência é o parâmetro forte de manifestação do princípio da igualdade não apenas no âmbito dos tributos comutativos. Também no caso das exceções da tributação-regra, independentemente da figura tributária a que se refiram, tal princípio tem caráter estruturante no Direito Tributário brasileiro.

Caminhar para a utilização da equivalência como método de quantificação e comparação entre contribuintes ou grupos de contribuintes é dispensar aos regimes especiais o tratamento jurídico que a sua efetiva governança requer. Isso envolve estabelecer parâmetros positivos de atuação administrativa⁹²⁶ e dar critérios à discricionariedade, moldando-a de acordo com os padrões constitucionalmente definidos. É aqui que o princípio da equivalência emerge com todo o seu vigor.

Não se pretende, ressalte-se, desvirtuar o sistema jurídico mediante a introdução de critérios quantitativos como única *ratio* de avaliação. É por esse motivo que o princípio da

⁹²⁶ BUCCI, 2002, p. 40.

equivalência é somente um dos macroparâmetros de governança dos regimes especiais. Sua manifestação deve se adequar à incidência simultânea dos demais parâmetros tratados, de modo que, da inter-relação entre todos, obtenha-se um controle dos regimes especiais que seja, de um lado, adequado socialmente e, de outro, hígido sistemicamente,⁹²⁷ na perspectiva do Sistema Constitucional Tributário.

4. Da síntese do modelo: a matriz jurídica de governança e controle dos regimes especiais – critérios para o *discrimen*

Feitos tais aprofundamentos teóricos, passa-se a descrever o modelo de governança dos regimes especiais como resultante de todos os parâmetros de conformação até aqui analisados.

Não se busca nesse momento criar uma linha de montagem de regimes especiais, nem apresentar uma concatenação de atos cuja resultante seja a identificação de legitimidade ou ilegitimidade de um regime especial. A síntese do modelo visa à apresentação de um quadro de reflexões necessárias, a serem pautadas pelo legislador, pelo agente administrativo ou pelo judiciário na elaboração e no controle dos regimes especiais.

Assim, apresetam-se os critérios a serem levados em consideração na elaboração dos regimes especiais:

- (i) *motivos constitucionalmente determinados*: primeiramente, o *discrimen* previsto no regime especial deve se adequar a regra ou a princípio constitucional que justifique a modificação da tributação-regra; o motivo pode estar previsto de modo explícito ou implícito, bem como nas normas do Sistema Tributário Nacional ou fora dele, no campo da Constituição Econômica; esse parâmetro, embora necessário, não é suficiente para a conformação de regimes especiais tributários;
- (ii) *microparâmetros de governança*: identificado o motivo constitucionalmente determinado, a medida a ser adotada deverá se adequar às regras previstas nas

⁹²⁷ Segundo a doutrina de Marcelo Neves, “A justiça diz respeito ao processamento do paradoxo da decisão que seja, ao mesmo tempo, juridicamente consistente e socialmente adequada, envolvendo simultaneamente o abstrato e o concreto, o geral e o individual” (NEVES, Marcelo. **Entre hidra e Hércules, princípios e regras constitucionais**. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 180).

regras constitucionais de eficácia concreta, *e.g.* art. 151, inciso I da Constituição, ou em regras infraconstitucionais, *e.g.* art. 178 do CTN; deve, ademais, respeitar os limites do Direito Financeiro determinantes da teoria dos *tax expenditures*, *e.g.* art. 14 da LRF e, por fim, observar o corolário da finalidade, de modo que a aplicação dos microparâmetros legais seja adequada aos fins perseguidos pelos dispositivos que os criaram; nesse ponto, o tipo de regime especial definido por sua função (fiscal, extrafiscal ou simplificadora) é determinante para uma análise consistente de finalidade;

(iii) *macroparâmetros de governança*: inexistindo microparâmetros de governança que atendam plenamente aos propósitos de modificação da tributação-regra, deve-se buscar opções não padronizadas para tal modificação; nesse caso, nenhum regime especial poderá ser instituído sem se adequar, ainda que parcialmente, a cada um dos seguintes grupos de princípios e regras constitucionais que definem os macroparâmetros, a saber, *legalidade*, no sentido material do *Tatbestand* sistemático; *segurança jurídica*, no sentido da proteção da confiança em sentido amplo;⁹²⁸ *razoabilidade e proporcionalidade*; e *igualdade*, com dominância do subprincípio da capacidade contributiva nos regimes especiais de função fiscal e da equivalência nos regimes de função extrafiscal ou simplificadora.

O esquema abaixo representa a incidência de tais parâmetros de conformação:

Figura 4. Governança na gênese dos regimes especiais:



⁹²⁸ Que, sinteticamente, “envolve os valores da certeza jurídica (*i*), da estabilidade sistêmica (*ii*), e da proteção da confiança legítima *stricto sensu* (*iii*)” (TORRES, Heleno Taveira. Prefácio. in: SOUZA, Pedro Guilherme G. de; DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. **Obrigação tributária e segurança jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2016).

Ainda que a apuração dos microparâmetros em primeiro plano soe contraintuitiva, tal opção se justifica. Isso porque a existência de microparâmetros de governança prontos e acabados, *e.g.* regime jurídico das isenções, permite que análises valorativas complexas sejam descartadas na elaboração do regime especial tributário. Presume-se que o filtro principiológico que pauta os macroparâmetros já foi feito no processo legislativo que levou aos microparâmetros, de modo que grandes reflexões acerca de valores e princípios são, nesse caso, prescindíveis.

Adota-se, portanto, o entendimento de que somente quando da ausência de uma regra específica a endereçar um motivo constitucionalmente relevante é que se deve recorrer à análise principiológica. Caso contrário, deve-se adotar a solução concreta prevista na regra, tanto na criação de regimes especiais, quanto em seu controle.⁹²⁹

Existindo vedação expressa à instituição de regimes especiais no âmbito dos microparâmetros de governança, observada a finalidade desse parâmetro, somente com a exclusão do elemento vedado das normas que compõem o regime, ou com a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo que impôs a vedação (pela incidência dos macroparâmetros ou não) é que o regime especial tributário poderá se legitimar. Em outras palavras, os macroparâmetros de governança não servem para negar eficácia aos microparâmetros inibidores das exceções à tributação-regra, mas para flexibilizar e iluminar a aplicação dos microparâmetros de eficácia positiva.

Com isso, se diminui o risco de que a criação de regimes especiais sirva ao que Marcelo Neves descreveu como “encobrimento estratégico de práticas orientadas à satisfação de interesses avessos à legalidade e à constitucionalidade e, portanto, à erosão continuada da força normativa da Constituição”.⁹³⁰

A título de exemplo, o art. 148 do CTN não poderá ser afastado mediante a invocação dos macroparâmetros de governança para se criar regime especial que imponha o arbitramento sem que haja a insubsistência de informações prestadas pelo contribuinte. Diante da vedação expressa a esse expediente pelo dispositivo em comento, não há que se

⁹²⁹ Adota-se a prudência em vista do “fascínio pelos princípios” que sugere sua “superioridade intrínseca sobre as regras” e o risco que quebra da consistência da ordem jurídica pela “compulsão ponderadora”, conforme alertado por Marcelo Neves (NEVES, 2014, pp. 191-192 e 194). O autor destaca que “caso sempre se pudesse recorrer a princípios constitucionais, chegaríamos a um modelo em que o critério direto e definitivo seria sempre afastável *ad hoc* pelo critério mediato de solução do caso, levando à falta de consistência da ordem jurídica, diluída no social com base em um substantivo principiológico, desastroso em uma sociedade complexa” (Id., *ibid.*, p. 192).

⁹³⁰ NEVES, *op. cit.*, p. 196.

cogitar de qualquer argumentação que privilegie os macroparâmetros principiológicos em detrimento da regra expressa do CTN.

Na mesma linha, quando a regra autorizadora for completa, não há necessidade de se adentrar nos macroparâmetros de governança para a criação do regime especial tributário a que tal regra se refere. A título de exemplo, o art. 151, inciso I da Constituição permite que, identificada a redução de desigualdades regionais como motivo constitucionalmente relevante, crie-se regra de discriminação sem maior aprofundamento sobre os macroparâmetros constitucionais de governança. O mesmo se dá em relação ao Simples Nacional, idealizado como regra já no plano constitucional. A criação de regimes especiais nesse contexto é simples e direta, sendo a apreciação dos macroparâmetros dispensável *a priori*.

Todavia, embora *a priori* esses casos sejam de avaliação mais simples, reclamam maior atenção ao controle *a posteriori* para que se evite o abuso na aplicação da regra constitucional. Em vista disso se sobressaem no controle, administrativo ou judicial relativos à manutenção e “dosagem” dos regimes especiais, e com maior ênfase àqueles instituídos com maior grau de concretização já na Constituição, os seguintes critérios:

(i) *finalidade, razoabilidade e proporcionalidade*: a verificação da adequação entre os objetivos enunciados no regime especial e os objetivos a que se propõem é fundamental ao longo de toda a vigência de tais regimes, sendo possível a revogação ou extinção dos regimes que já tenham atingido sua finalidade, ou daqueles que não a atingiram nem atingirão, por inadequação entre fim e meios; nesses casos, sempre respeitando o princípio da segurança jurídica em sentido amplo;

(ii) *segurança jurídica*: por serem regimes excepcionais, há especial preocupação com a consistência jurídica desses em relação às normas que conformam a tributação-regra, de modo que a avaliação contínua dos regimes especiais à luz das normas do Sistema Tributário Nacional atende à função estabilizadora do princípio da segurança jurídica; não obstante, em vista da confiança legítima que criam em seus destinatários, os regimes especiais devem ser avaliados sempre, sem que se descuide dos efeitos graves que sua revogação ou extinção podem causar na órbita individual e difusa, na perspectiva da proteção da confiança e da certeza do Direito;

(iii) *equivalência*: a quantificação dos regimes especiais, em cotejo com as finalidades que estes buscam, é uma necessidade premente no campo das exceções à tributação-regra; sendo tal averiguação possível em vista dos recursos tecnológicos atualmente existentes, pugna-se pela constante verificação da adequação social dos regimes especiais “ancorada na realidade das cifras”;⁹³¹ o recurso à avaliação de equivalência entre os indivíduos beneficiados e os não beneficiados por um regime especial é, antes, o chamamento à verificação fática da finalidade desse regime que a busca de um ideal teórico abstrato.

O modelo ora proposto, é importante repetir, não deve ser aplicado de modo estático. O rol de ideias apresentado pode ser utilizado segundo a ordem que a necessidade concreta demandar, sem se descuidar, porém, do fluxo de condições definidas acima, nem dos contornos estreitos que se atribuiu a cada princípio e regra que compõe o que se usou chamar de governança dos regimes especiais.

Busca-se com isso contribuir com a doutrina do Direito Tributário, de modo que os controles jurídicos da atividade estatal não sejam maleáveis à mera conveniência política, como se dá na atual atuação das casas que representam o Poder tripartite da República Federativa do Brasil. Por outro lado, pretende-se evitar o simplório pré-julgamento dos regimes especiais tributários como mera “vantagem, ganho ou benefício”.⁹³² Espera-se que, em cima de tais reflexões, pensadores futuros possam dar continuidade ao presente estudo a fim de conformar os regimes especiais tributários a efetivos propósitos do país, a serviço de seus cidadãos.

⁹³¹ Na terminologia de Sampaio Dória. SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto (org). **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: Brusco, [s.d.], pp. 09-10.

⁹³² Em crítica contundente a tal reducionismo, vide: TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2012, p. 633.

CONCLUSÕES

Com o objetivo de delimitar o alcance das exceções introduzidas no Sistema Tributário Nacional mediante os chamados regimes especiais tributários, e visando ao aprimoramento dos controles dedicados a estes, iniciou-se o presente trabalho com a busca da compreensão dos regimes especiais como fenômeno jurídico.

Tal busca exigiu que no primeiro momento fosse identificado o regime geral de tributação ou “tributação-regra”, para que a partir dos desvios realizados por normas demarcadoras da incidência tributária, os regimes especiais pudessem ser melhor compreendidos.

Esse caminho, embora árduo pela amplitude normativa da tributação-regra, alinha-se com os atuais estudos produzidos pela Receita Federal do Brasil em torno da compreensão do impacto econômico dos chamados gastos tributários. Além disso, o método empregado permitiu que já no campo da regra geral fosse possível identificar, em grandes contornos, a margem atribuída pelo próprio sistema tributário à criação de suas exceções. Nesse momento, a legalidade, a igualdade em suas diversas formas de manifestação e a generalidade surgiram como traço indelével da tributação no Brasil.

A reflexão em torno do conceito de tipicidade, toda a estabilidade que esse traz ao sistema tributário e sua organização, mediante a compreensão da teoria da regra-matriz de incidência, foram construções essenciais nessa etapa. Por meio delas foi possível estruturar pensamento que, na parte final deste trabalho, permitiu a compreensão da legalidade na perspectiva do *Tatbestand* sistemático como critério de conformação dos regimes especiais tributários.

Além disso, identificou-se a programaticidade como caractere essencial da Constituição e, conseqüentemente, do Sistema Tributário Nacional. Nessa parte, verificou-se no regime geral de tributação uma série de influxos normativos visando à atuação estatal em relação à realidade. Assim é que o Sistema Tributário Nacional é instrumentalizado, em parte, para o atendimento de propósitos estatais amplos.

Conclui-se o primeiro capítulo com a classificação do regime geral de tributação como *sistema de imposição de obrigações tributárias, incidente de forma compulsória e geral (não setorial), construído a partir da Constituição, segundo os contornos rígidos e o*

programa nela definidos, mediante atividade legislativa competente, e condicionado de forma dominante pelo princípio da igualdade e todos os seus subprincípios informadores.

No segundo capítulo, passou-se ao mapeamento de exceções à tributação-regra, admissíveis como regimes especiais tributários no ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, se usou da orientação de Karl Larenz acerca do pensamento tipológico. Antes de buscar uma definição ou amarra semântica, agrupou-se as prescrições normativas indicativas de exceções à regra geral, de modo a identificar os componentes dos regimes especiais tributários.

Diversas figuras foram analisadas, muitas delas consagradas, mas que muitas vezes passam despercebidas como regimes especiais, tamanha é sua aplicação diária, *e.g.* lucro presumido na apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Mediante a identificação de figuras diversas buscou-se reconhecer os seus elementos fundamentais, o que permitiu uma análise estrutural-funcional dos regimes especiais, em linha com a orientação doutrinária de Norberto Bobbio.

A análise funcional permitiu a identificação de três funções essenciais desses regimes: (i) o incremento da função fiscal, (ii) a função extrafiscal e (iii) a função simplificadora da tributação. Tais funções foram essenciais para a avaliação de finalidade dos atos administrativos praticados no âmbito dos regimes, na parte final do trabalho.

Além disso, identificada a função extrafiscal, foi possível trazer para a discussão vasto arsenal doutrinário dedicado a compreender os fenômenos tributários orientados por interesses sociais ou econômicos.

Ainda no âmbito do segundo capítulo, a análise de figuras jurídicas consolidadas como os incentivos fiscais, a isenção, a moratória, a anistia, dentre outras, trouxe melhor compreensão dos instrumentos jurídicos disponíveis para o estabelecimento de exceções no âmbito da tributação-regra. A análise dessas figuras permitiu a identificação de parte significativa da estrutura dos regimes especiais posto que esses são construídos, em inúmeros casos, a partir da aplicação direta ou da fusão dessas figuras.

Na parte final do segundo capítulo agrupou-se os regimes especiais mediante classificação estrutural-funcional, para que do cotejo entre cada um deles fosse possível a elaboração de uma classificação.

Assim, os regimes especiais foram classificados como *tratamento diferenciado do contribuinte ou de grupos de contribuintes, instituído por lei ou por atos administrativos a requerimento desses ou por imposição da autoridade fiscal, no limite da lei, mediante normas que modificam a tributação-regra para desonerar, anistiar e (ou) simplificar as obrigações tributárias do contribuinte, ou para simplificar a atividade arrecadadora estatal.*

Visando à aplicação prática do conceito desenvolvido, finalizou-se o segundo capítulo com a análise da CPRB, de modo a se concluir que esta contribuição, em razão da setorialidade e, posteriormente, em virtude de seu caráter facultativo, consiste em regime especial de recolhimento da contribuição previdenciária patronal.

Feito o estudo classificatório, seguiu-se à análise, no terceiro capítulo, das condicionantes constitucionais dos regimes especiais tributários. Nesse contexto, uma vez identificado que os impulsos normativos que conduzem à elaboração de regimes especiais tributários originam-se de diversos capítulos da Constituição distintos do Sistema Tributário Nacional, passou-se ao estudo do conceito de Constituição Econômica e de seus caracteres fundantes, v.g. economicidade e “justo-certo”, para que se pudessem compreender outras lógicas jurídicas conformadoras do Direito Tributário. Buscou-se o estado da arte da doutrina de Direito Econômico para que se pudesse compreender, em termos jurídico-positivos, o *telos* estatal da Constituição de 1988.

Identificados os princípios que regem a atuação estatal no campo econômico, o conceito jurídico de *motivos constitucionalmente determinados*, segundo a construção de Heleno Torres, passou a ser utilizado como fundamento jurídico de validade e legitimidade das exigências de modificação da ordem tributária. Esses motivos foram analisados de modo que se procurou exaurir as orientações de sentido que os compunham. A redução das desigualdades regionais, a busca pelo pleno emprego, a defesa do meio ambiente e outros motivos constitucionais foram estudados detidamente.

A par da relevância dos motivos constitucionalmente determinados como fator de redução de complexidade no controle de legitimidade dos regimes especiais, concluiu-se que tais determinações são insuficientes como únicas escoras jurídicas para os regimes especiais. Tal entendimento decorreu da identificação de patologias relacionadas ao uso dos motivos constitucionalmente determinados, modo desprovido da consistência e estabilidade que o conceito busca, em razão da inexistência de um planejamento estatal

claro, conforme o diagnóstico de Gilberto Bercovici, e também em razão da influência deletéria de setores da sociedade no processo legislativo. Nessa seara, diversas patologias foram adotadas, como a guerra-fiscal, motivada pela alegada tentativa de redução de desigualdades regionais e sociais e o uso retórico dos motivos constitucionalmente determinados para obtenção de benefícios individuais, no que se denominou, com diversos exemplos, de *pork barrel* brasileiro.

Concluiu-se o terceiro capítulo com a clara percepção de que embora “domem” os regimes especiais tributários, os motivos constitucionalmente determinados são insuficientes para “domesticá-los”. Em outras palavras, a consistência jurídica identificada nesse conceito é insuficiente para evitar o esfacelamento sistêmico do Direito Tributário por meio das inúmeras e variadas exceções que lhe são impostas.

Em vista desse diagnóstico determinou-se, no capítulo final deste trabalho, construir parâmetros que permitissem o controle consistente dos regimes especiais tributários. Voltou-se ali aos elementos conformadores da tributação-regra em razão da constatação de que os critérios de discriminação nela identificados são a porta de entrada válida para os motivos constitucionalmente determinados. A premissa adotada foi a de que somente o Sistema Tributário Nacional pode oferecer os padrões de discriminação que compõem as suas exceções.

As conclusões, entretanto, não se exaurem no plano estático da norma tributária. Procurou-se analisar a sua aplicação no âmbito da dinâmica dos atos administrativos e dos amplos contornos de que esses são dotados, em razão do poder discricionário concedido aos agentes fiscais. A delimitação da discricionariedade administrativa foi importante parâmetro de análise, de modo que o controle constitucional da discricionariedade foi estudado à luz da doutrina e da jurisprudência mais recentes. Nesse contexto, as políticas públicas como novo conceito de direito administrativo, forjado no estudo da atuação governamental coordenada por normas e instituições, conforme a doutrina de Maria Paula Dallari Bucci, trouxe importante viés de sistematicidade a essa parte do estudo.

As políticas públicas, na amplitude conceitual proposta por Bucci, tornaram possível a identificação de mecanismo jurídico de medição da legitimidade de orientações de conteúdo econômico para a formação de regimes especiais tributários. Todavia, em linha com a própria doutrina que se aprofundou nesse esquema de reflexão e que identifica nos elementos fundantes do Direito Administrativo tradicionais restrições ao uso das

políticas públicas, como instrumento dotado de eficácia jurídica, buscou-se no paradigma da governança, em substituição à regulação, segundo a doutrina de Orly Lobel, as escoras necessárias para a criação de parâmetros consistentes de delimitação dos regimes especiais.

Com isso, revelou-se na parte final do quarto capítulo os micro e os macroparâmetros jurídicos de balizamento da governança dos regimes especiais. Os primeiros estruturam-se em regras específicas do Sistema Tributário Nacional, elaboradas a partir da Constituição por meio de normas infraconstitucionais, com destaque ao CTN e à Lei de Responsabilidade Fiscal (que trouxe à pauta a teoria dos *tax expenditures*). Nesse momento, o conceito de finalidade do ato administrativo foi explorado como elemento estabilizador da aplicação do Direito. Atentou-se para o possível desvirtuamento dos microparâmetros por desconexão entre as normas que os compõem e seus propósitos orientadores.

Os macroparâmetros jurídicos de governança entram em ação quando os microparâmetros destacados acima falham em justificar a concessão de regimes especiais. Sempre que isso acontecer, nenhum regime especial poderá ser instituído sem se adequar, ainda que parcialmente, a cada um dos seguintes parâmetros: *legalidade*, no sentido material do *Tatbestand* sistemático; *segurança jurídica*, no sentido da proteção da confiança; *razoabilidade e proporcionalidade*; e *igualdade*, com dominância do subprincípio da capacidade contributiva nos regimes de função fiscal e da equivalência nos de função extrafiscal ou simplificadora.

Desvendou-se o princípio da equivalência, presente na reflexão jusfilosófica desde Pufendorf e Adam Smith, como subprincípio do princípio da igualdade. O princípio da equivalência foi nublado historicamente pela hiperexpansão da capacidade contributiva como subprincípio concretizador da igualdade na doutrina ocidental. Não obstante, deve emergir com relevância explicativa no contexto da discriminação entre indivíduos, por estar contido com clareza no art. 150, inciso II da Constituição.

O teste de equivalência entre contribuintes segundo critérios de utilidade poderá trazer novo alcance ao princípio da igualdade, com aplicação prática relevante no âmbito dos regimes especiais tributários. Deve-se cuidar, todavia, para que o princípio da equivalência não se expanda em hipertrofia reduzindo a governança dos regimes especiais a mera equação econômica; o princípio deve, necessariamente, ser aplicado em modelo de governança rígido, confrontado com os outros princípios e regras que o compõem.

Além disso, é preciso dispensar cuidado especial na justificação dos regimes especiais por meio dos macroparâmetros de governança apresentados. Isso para não incorrer no erro de dilatar de forma excessiva as regras que compõem o Sistema Tributário Nacional mediante o “fascínio principiológico”, conforme identificado por Marcelo Neves.

A par da crítica que se pode fazer acerca da complexidade e onerosidade da tributação-regra, bem como do incremento desses problemas pelo uso exagerado de exceções, pode-se concluir que o Sistema Tributário Nacional, rígido e exaustivo, complementado por normas de Direito Financeiro, é rico em prescrições aptas a frear os influxos discriminadores que criam regimes especiais tributários em favor de pessoas e grupos. Basta o impulso organizador e a prudente aplicação dos princípios e regras daqueles dois plexos normativos para que os regimes especiais sejam nada mais que instrumento eficaz de adequação do sistema jurídico às exigências da complexa realidade social.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO DA SILVA, Virgílio. **A Constitucionalização do direito. Direitos fundamentais nas relações entre particulares**. São Paulo: Malheiros, 2007.

ALEXY, Robert. **Theorie der Grundrechte**. Berlim: Suhrkamp, 1986.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. In: **Revista do Tribunal de Contas da União**. Brasília, v. 31, n. 84, pp. 19-62 (20). Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojsp/index.php/RTCU/article/download/984/1045>>. Acesso em 16 nov. 2016.

ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica pensamento formal e argumentação**. São Paulo: Edipro, 2000.

AMES, Barry. **Electoral rules, constituency pressures, and Pork Barrel: bases of voting in the Brazilian congress**. The journal of politics, vol. 57, n. 02, pp. 324-343, St. Louis: Washington University, maio de 1995.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. **Revista fórum de direito financeiro e econômico**, ano 1, n. 1 – março/agosto 2012, pp. 249-268 (265).

_____, José Maria Arruda de. Existe, realmente, um aumento estrondoso de renúncias tributárias? **Consultor Jurídico, Estado da Economia**, 20.dez.2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-dez-20/estado-economia-existe-realmente-aumento-estrondoso-renuncias-tributarias>>. Acesso em 07.abr. 2016.

ANTUNES VARELA, João de Matos. **Das obrigações em geral**. 10ª Ed., v. 1. Coimbra, Almedina, 2003.

ARAGÃO, Alexandre. Princípios gerais da atividade econômica. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura (coord.). **Comentários à constituição federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

ARAÚJO, Cícero. O processo constituinte: sociedade civil e povo na transição. In: GOULART, Jefferson O. **As múltiplas faces da constituição cidadã**. São Paulo: Cultura Acadêmica, 2009.

ARISTÓTELES. **Tópicos-I**. VALLANDRO, Leonel, BORNHEIM, Gerd (trad.). São Paulo: Abril Cultural, 1973.

ASSIS, Karoline Marchiori de. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais**. (*Rechtssicherheit der steuervergünstigungen*). Tese de doutorado apresentada à Universidade de São Paulo e à Universidade de Münster. São Paulo, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

_____. **Elementos do direito tributário**. (notas taquigráficas do Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **Hipótese de incidência tributária.** 6ª ed., 7ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.

ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cleber. Regime Especial. **Revista de direito tributário**, ano 14, janeiro-março de 1990, nº 51. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

ATALIBA NOGUEIRA, José Geraldo. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário.** São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos princípios:** da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **Teoria da igualdade tributária.** 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo.** 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.** 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios gerais de direito administrativo.** Vol. I. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência.** São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Tributação do resultado de coligadas e controladas no exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário.** 18º volume. São Paulo: Dialética, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: **Direito administrativo e seus novos paradigmas.** Belo Horizonte: Fórum, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário.** 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999.

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

_____. **Teoria geral do direito tributário.** 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição.** São Paulo: Max Limonad, 2003.

_____. **Constituição econômica e desenvolvimento.** São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Constituição econômica e constituição dirigente. In: **Constituição e democracia: estudo em homenagem ao Prof. J. J. Canotilho.** São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Comentários aos arts. 170 ao 173 da Constituição Federal. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura (coord.). **Comentários à constituição federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. O ainda indispensável direito econômico. In: **Direitos humanos, democracia e república**. Homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. **Direito econômico do petróleo e dos recursos minerais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BOBBIO, Norberto. **Teoria dell ordinamento giuridico**. Torino: Giappichelli, 1960.

_____. **Dalla struttura alla funzione**. Nuovi studi di teoria del diritto. Milano: Comunità, 1977.

BÖCKENFÖRDE, Ernst Wolfgang. **Staat-nation Europa**. Studien zur Staatslehre, Verfassungstheorie und Rechtsphilosophie. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1999.

BOLAN, Ricardo Ferreira. **Regimes especiais IPI e ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015.

BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História constitucional do Brasil**. 8ª ed. Brasília: OAB, 2006.

BORGES, Felipe Garcia Lisboa; MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu. Taxas: equivalência e igualdade. In: **Observatório da Jurisdição Constitucional**. Ano 7, no. 2, jul./dez. 2014.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

_____. **Isenções tributárias**. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 102-46.458. Rel. Antonio de Freitas Dutra. 1º Conselho de Contribuintes. 2ª Câmara. J. 13.08.2004. Disponível em: <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em 26 nov. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. EM n. 00027/2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/EXPMOTIV/MF/2004/27.htm>. Acesso em: 16 set. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Demonstrativo de Gastos Tributários 2015**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2015>>. Acesso em: 22 fev. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Demonstrativo dos Gastos Tributários para o ano de 2016**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/DGTPLOA2016FINAL.pdf>>. Acesso em: 27 dez. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Emenda à Mensagem n. 09, de 5 de janeiro de 2007. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Msg/VEP-09-07.htm>. Acesso em: 19 nov. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça, REsp. 1118011/SC; Relator(a) Ministro Benedito Gonçalves; Órgão Julgador: Data do Julgamento 24/08/2010; Data da Publicação/Fonte DJe 31/08/2010. vu. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>> Acesso em 09 jul. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial n. 476.067/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, J. 22.05.2014, DJe 28.05.2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>> Acesso em 09 jul. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 196.665/RS, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, j. 16/11/1999, DJ 21/02/2000. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>> Acesso em 09 jul. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 215.655. Primeira Turma. Rel. Min. Francisco Falcão. DJ 30.09.2003. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 26 nov. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 226.436/PR, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, julgado em 28/06/2001, DJ 04/02/2002. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 26 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADin 1.851-4/AL, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08/05/2002, DJ 22/11/2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 06. Ago. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Aplicação das súmulas no STF: súmula vinculante n. 08. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1209>>. Acesso em 01 nov.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. ARE 639337 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, j. 23/08/2011, DJe. 14/09/2011. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 06 ago. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 405.579, rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJ. 03/08/2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 213.201, rel. Min. Sepúlveda Pertence. Primeira Turma, DJ. 12/09/1997. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 22.06.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 167.922, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ. 24.03.1995. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 22.06.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 166.122, rel. Min. Celso de Mello, Primeira Turma, DJ. 10.03.1995. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 22.06.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 405.579, rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Repercussão Geral. DJ. 21/10/2010. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 556664, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL DJe. 14/11/2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em: 01 nov.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 564225 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, j. 02/09/2014, DJe. 18/11/2014. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 19 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 577302, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, j. 13/08/2009, DJ. 27/11/2009, Repercussão Geral reconhecida para a questão específica da aplicação do art. 41 do ADCT em relação ao crédito-prêmio de IPI. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 19 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 582926 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, j. 10/5/2011, DJe 27/5/2011; Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 26 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 82201, Rel. Min. Cordeiro guerra, Segunda Turma, j. 31/10/1975, DJ. 26/12/1975. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 26 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 90295, Rel. Min. Cordeiro Guerra, Segunda Turma, j. 18/09/1979, DJ 15/10/79; Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 26 nov.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Reclamação Constitucional n. 20864. AgR, rel. min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ. 16.2.2016. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 23.06.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 153771, Rel. Min. Carlos Velloso. Relator p/ acórdão Min. Moreira Alves. Tribunal Pleno. J. 20.11.1996. DJ 05.09.1997. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 23. Dez. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 203.954/CE, Rel. Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. J. 20/11/1996, DJ 07/02/1997. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 17. jun. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 2238/DF, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, j. 09/08/2007, DJe 11/09/2008. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 29 dez. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 2142/2014, Rel. Min. Marcos Bemquerer j. 20/08/2014. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br>>. Acesso em: 29 dez. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, TRF3; Agravo Legal em Apelação Cível nº 2009.61.00.017676-3/SP; Relatora: Desembargadora Federal Cecilia Marcondes; Órgão Julgador: Terceira Turma; publicado no DE em 17.09.2012; vu. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br>>. Acesso em: 09 jul. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Agravo de Instrumento n. 6404-3582.2012.40.10000, Rel. Des. Souza Prudente. J. 30.10.2013. DJ 10.12.2013. Disponível em: <www.trf1.jus.br>. Acesso em: 13. Mar. 2015.

_____. Tribunal Superior Eleitoral. **Partidos políticos registrados no TSE**. Disponível em: <<http://www.tse.jus.br/partidos/partidos-politicos/registrados-no-tse>>. Acesso em: 01 out. 2016.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito administrativo e políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002.

CALDERARO, Francisco R. S. **Incentivos Fiscais: sua natureza jurídica**. São Paulo: Aduaneiras, 1977.

CAMPOS NETO, Carlos Álvares da Silva; SOARES, Ricardo Pereira. A eficiência do Estado e as concessões rodoviárias do Brasil: preocupação com o valor do pedágio e sugestões para operacionalizar a modicidade das tarifas. In: **Texto para discussão**, N. 1.286, Brasília: IPEA, 2007, p. 26. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1791/1/TD_1286.pdf> Acesso em: 09 Jul.2015.

CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**. V. II. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz: entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts**. 2ª ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1983.

CANOTILHO, J.J. Gomes. Constituição dirigente e vinculação do legislador: **contributo para compreensão das normas constitucionais programáticas**. 2ª ed. Coimbra: Coimbra ed., 1994.

_____. **Direito Constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. (18ª reimpressão) Coimbra: Almedina, [s.d.].

CARDOSO, Fernando Henrique. **A construção da democracia: estudos sobre a política brasileira**. 3ª ed. São Paulo: Siciliano, 1993.

_____. **A arte da política: a história que vivi**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 25ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **ICMS**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

- _____. **Curso de direito tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. **Teoria da norma tributária**. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.
- _____. Parecer. In: CARVALHO, Paulo de Barros, et. al., **Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres**. Barueri: Manole, 2005.
- _____. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. **Curso de direito tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. Princípios e sobreprincípios na interpretação do Direito. In: LUCCA, Newton de, et. al. (coord.) **Direito constitucional contemporâneo**. Homenagem ao Professor Michel Temer. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- _____. **Direito tributário linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARVALHO, Wanderlino Teixeira de; CUNHA, Manuela Carneiro da. A questão indígena e interesses minerários na Constituinte. In: FERNANDES, Francisco Rego Chaves, et. al. **A questão mineral na Amazônia: seis ensaios críticos**. Brasília: CNPQ, 1987.
- CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova Constituição do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- CHALHUB, Melhim Namen. **Negócio Fiduciário**. 3ª ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- CLARK, Giovani; CORRÊA, Leonardo. Teoria das normas e o direito econômico: um diálogo com a filosofia do direito. In: SOUZA, Washington Peluso Albino; CLARK, Giovani (coord.). **Direito econômico e a ação estatal na pós-modernidade**. São Paulo: LTR, 2011.
- CLÈVE, Clemerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. São Paulo: RT, 1982.
- _____. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- COMPARATO, Fábio Konder. O indispensável direito econômico. In: Comparato, Fábio Konder. **Ensaio e pareceres de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- _____. Função social da propriedade dos bens de produção. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. N. 63. São Paulo: RT, jul-set/1986.
- _____. **Para viver a democracia**. São Paulo: Brasiliense, 1989.

_____. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas. In: **Interesse Público**. v. 4. n. 16. Out/dez. 2002, pp. 49-63.

_____. Juízo de constitucionalidade de políticas públicas. In: Clève, Clèmerson Merlin; BARROSO, Luis Roberto (org.). **Doutrinas essenciais: direito constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

COMPARATO, Mario; COSTA, Maria Fernanda de Azevedo. Regime especial de regularização cambial e tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Repatriação de recursos**. São Paulo: Migalhas, 2016.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Princípio da capacidade contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COTTELY, István. **Teoría del derecho económico**. Buenos Aires: Figuerio artes gráficas, 1971.

COUTINHO, Diogo. O direito nas políticas públicas. In: MARQUES, Eduardo; FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de. **A política pública como campo multidisciplinar**. São Paulo: UNESP, 2013.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. 500 anos de direito administrativo brasileiro. **Revista da procuradoria geral do estado da Bahia**. V. 26, jan./dez. 2000.

_____. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. Da constitucionalização do Direito Administrativo: reflexos sobre o princípio da legalidade e da discricionariedade. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. O princípio da segurança jurídica diante do princípio da legalidade. In: MARRARA, Thiago (org.). **Princípios de direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Direito Administrativo**. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DILGER, Robert J. TEA-21: Transport policy, pork barrel politics, and american federalism. **Publius. The journal of federalism**. V. 28. V. 01, winter 1998, pp. 49-69.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. V. III, 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal** – tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e a margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2015.

DUVERGER, Maurice. **Institutions Financières**. Paris: Thémis, Presses Universitaires de France, 1956.

DWORKIN, Ronald. **Law's empire**. Massachusetts: Harvard, 1986.

_____. **Taking rights seriously**. 18ª ed. Massachusetts: Harvard, 2001.

EBACH, Jürgen. **Beredtes Schweigen**. Exegetisch-literarische Beobachtungen zu einer Kommunikationsform in biblischen Texten. München: Gütersloher, 2014.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Impostos concorrentes na Constituição de 1946**. Ed. limitada. Rio de Janeiro, 1964.

FALDINI, Cristiana Corrêa Conde. A Constitucionalização do direito administrativo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010.

FANN, Wen-Ching. **Die Verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuervergünstigung**. Baden-Baden: Nomos, 2009.

FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**. Formação do patronato político brasileiro. 3ª ed., São Paulo: Globo, 2001.

FARBER, Daniel A., FRICKEY, Philip P. **Law and public choice**. Chicago: University of Chicago, 1991.

FARIA, Sylvio Santos. **Problemas jurídicos e econômicos da tributação**. Salvador: Livraria Progresso, 1958.

FAVOREU, Louis. **Droit constitutionell**. 13ª ed. Paris: Dalloz, 2010.

FERNANDES, Edison Carlos. Repatriação de recursos: a última chance? In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Repatriação de recursos**. São Paulo: Migalhas, 2016.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Introdução ao estudo do direito**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

FERRI, Caroline Feliz Sarraf. O regime da afetação patrimonial nas incorporações imobiliárias. In: **Âmbito Jurídico**. Rio Grande: [s.n.], 2012 Disponível em:

<http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13121>. Acesso em: 17 set. 2016.

FERRAZ, Roberto. Incentivos fiscais – um enfoque constitucional. **Revista de estudos tributários**. Porto Alegre, n. 28. Nov-dez/2002.

FULLER, Lon L. **The morality of law**. 2 ed. New Haven: Yale, 1969.

GAMA, Tácio Lacerda. A sanção pelo exercício irregular de competências jurídicas – uma análise estrutural. In: SOUZA, Priscila (coord.). **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Competência tributária: fundamentos para uma Teoria da Nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GOMES, Orlando. **Direito e desenvolvimento**. Salvador: Universidade da Bahia, 1961.

GORDILLO, Augustín. **Tratado de derecho administrativo**. T. I. 8ª ed. Buenos Ayres: Fundación de Derecho Administrativo, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **Planejamento econômico e regra jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **Elementos de direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____. **A Constituinte e a Constituição que teremos**. São Paulo: RT, 1985.

_____. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GRINOVER, Ada Pellegrini. O controle jurisdicional de políticas públicas. In: HORBACH, Carlos Bastide, et. al. (coord). **Direito constitucional, estado de direito e democracia. Homenagem ao Professor Manoel Gonçalves Ferreira Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 25-53.

HABERMAS, Jürgen, Technik und wissenschaft als ideologie. **Merkur deutsche Zeitschrift für europäischen Denken**. N. 243. H. 7, Stuttgart: Ernst Klett, 1968.

_____. **Legitimationsprobleme im Spätkapitalismus**. 13ª ed. Berlin: Suhrkamp, 1973.

HARADA, Kiyoshi Incentivos fiscais em face da lei de responsabilidade fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (coord.). **Incentivos Fiscais questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007.

HART, H.L.A. FULLER, Lon L.: The Morality of Law (first published 1965). In: **Essays in jurisprudence and philosophy**. Oxford: Clarendon Press, 1983.

HART, H.L.A. **The Concept of Law**. 2nd Ed. New York: Oxford, 1994.

- HEROLD, Hans. **Steuerschuld und Amnestie**. Basel: Recht und Gesellschaft, 1945.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad econômica y sistema fiscal**. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- HEY, Johanna. Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen. In: TIPKE, Klaus, et. al. **Steuerrecht**. 18^a ed. Köln: Otto Schmidt, 2005.
- HUSTER, Stephan. Gleichheit und Verhältnismässigkeit: Der allgemeine Gleichheitssatz als Eingriffsrecht. **Juristen Zeitung**, 49. J., nr. 11, 1994.
- JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: SAGA, 1969.
- _____. **El hecho imponible**. 2^a ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.
- JÈZE, Gaston. **Les principes généraux du Droit Administratif**, vol. II. Paris: Marcel Giard, 1925.
- JHERING, Rudolf Von. Die passive Wirkung der Rechte. **Jahrbücher für die Dogmatik**. Jena: F. Mauke, 1871.
- _____. **Der Zweck im Recht**, primeiro tomo. 2^a ed. Leipzig: Breitkopf und Härtel, 1884.
- _____. **A evolução do Direito**. Trad. de O. de Meulenaere, [s.l.], [s.d.].
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. São Paulo: CEJUP, 1986.
- KELSEN, Hans. **Reine Rechtslehre**. Einleitung in die rechtswissenschaftliche Problematik, 1. Aufl. Leipzig-Wien: Franz Deuticke, 1934.
- _____. **Reine Rechtslehre**. 2. Aufl. Wien: Franz Deuticke, 1960.
- _____. **Allgemeine Theorie der Normen**. Wien: Manz, 1979.
- KIRCHHOF, Paul. Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung: Steuer und Wirtschaft. In: **Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften**. Köln: Schmidt, Vol. 73, 1996.
- LA ROSA, Salvatore. **Egualianza Tributaria ed Esenzioni Fiscali**. Milão: Giuffrè, 1968.
- LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. **Steuerrecht**. 18. Auflage. Köln: OVS, 2005.
- _____. Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts: In: TIPKE, Klaus, et. al. **Steuerrecht**. 18^a ed. Köln: Otto Schmidt, 2005.
- LARENZ, **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. Springer: Berlin, Göttingen, Heidelberg, 1960.
- _____. **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. 6^a ed. Berlin-Heidelberg: Springer, 1991.
- LAUBADÈRE, André de. **Traité de droit administratif**. 6^a ed. Paris: Générale, 1973.
- LAUBADERE, André, et. al. **Traité de droit administratif**. Tome 1. 15^a ed. Paris : EJA, 1999.

LAZZARINI, Sérgio. **Capitalismo de laços – os donos do Brasil e suas conexões**. 4ª tiragem. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014.

LERCHE, Peter. **Übermass und Verfassungsrecht**. Goldbach: Keip, 1999.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e autoridade da sentença**. Rio de Janeiro: Forense, trad. bras. de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires, 3ª ed., 1984.

LIMA GONÇALVES, José Artur. **Isonomia na norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993.

LOBEL, Orly. The renew deal: the fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought. **Minnesota Law Review**. Nov. 2004. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=723761>>. Acesso em 08 set. 2016, pp. 262-390.

LUHMANN, Niklas. Verfassung als evolutionäre Errungenschaft. **Rechts-historisches Journal** 9. Frankfurt sobre o Meno: Löwenkrau pp. 176-220.

MACCORMICK, Neil. **Institutions of law**. An essay in legal theory. New York: Oxford, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. A lei complementar como agente normativo ordenador. In: **Estudos de direito tributário em homenagem ao Professor Roque Antônio Carrazza**. v. 1. PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Heleno Taveira; SOARES DE MELO, José Eduardo (coord.). São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 612-656.

_____. (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015

MADDALENA, Paolo. **Dano Pubblico Ambientale**. [S.l.]: Rimini, 1990.

MANEIRA, Eduardo. Ativismo judicial e seus reflexos em matéria tributária. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a constituição**. Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 269-282.

MARQUES, Eduardo. As políticas públicas na ciência política. In: **A política pública como campo multidisciplinar**. São Paulo: UNESP, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao código tributário nacional**. vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. emenda constitucional nº 42/03. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Reforma tributária: emendas constitucionais nº 41 e nº 42 de 2003, e nº 44 de 2004**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

_____. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre Estados. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (coord.). **Incentivos Fiscais questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007.

MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação da renda imobiliária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. RERCT – adesão, exclusão e limites da fiscalização. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Repatriação de recursos**. São Paulo: Migalhas, 2016.

MAXEY, Chester Collins. **National Municipal Review: a Little History of Pork**. Washington D.C.: National Municipal League, 1919, p. 691.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO, Marcus André. Estado, governo e políticas públicas. In: MICELI, Sergio (org.). **O que ler na ciência social brasileira (1970-1995)**. 2ª ed., vol. 3. São Paulo/Brasília: Sumaré, 2002.

MENDES, Gilmar Ferreira, et. al. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MENEZES CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha. **Da Boa Fé no Direito Civil**. 2ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2001.

MIGUEL, Carolina Romanini. **Regimes especiais de ICMS: natureza jurídica e limites**. Tese de doutorado apresentada perante a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2012.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributario ambiental**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Econômico**. 3ª ed. Coimbra, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Curso de direito tributário**, vol. I, Sistema tributário da Constituição de 1969. 1ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

MOREIRA, Assis. OMC considera ilegais programas da política industrial brasileira. **Valor Econômico**. Caderno Brasil. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/4773829/omc-considera-ilegais-programas-da-politica-industrial-brasileira>>. Acesso em: 03 dez. 2016.

MOREIRA, Vital. **A ordem jurídica do capitalismo**. Coimbra: Centelha, 1973.

_____. **Economia e constituição**. Coimbra: Faculdade de direito de Coimbra, 1974.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de la capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1980.

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

_____. **Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Coisa julgada inconstitucional**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. La Fuerza Simbólica de los derechos humanos. **DOXA – Cuadernos de filosofía del derecho**. Alicante. n. 27, pp. 143-180, 2004.

_____. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

_____. **A constitucionalização simbólica**. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. **Entre hidra e Hércules, princípios e regras constitucionais**. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

NÓBREGA, Marcos, FIGUEIREDO, Carlos Maurício. Renúncia de receita; guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. In: NÓBREGA, Marcos, FIGUEIREDO, Carlos Maurício. **Lei de responsabilidade fiscal: aspectos polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965.

NUNES, Renato. A relação entre solidariedade e a responsabilidade tributária prevista no art. 128 do CTN. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles; LÔBO, Marcelo Jatobá (coord.). **Questões controvertidas em matéria tributária – uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Fórum, 2004.

OCTAVIANI, Alessandro. **Recursos genéticos e desenvolvimento**. Os desafios furtadiano e gramsciano. São Paulo: Saraiva, 2013.

OECD. **Convention on mutual administrative assistance in tax matters**. Paris: OECD, 2016. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>>. Acesso em: 17 set. 2016.

OFFE, Klaus. **Strukturprobleme des kapitalistischen Staates**. 7ª ed. Berlin: Suhrkamp, 1986.

OTERO, Paulo. **Ensaio sobre o caso julgado inconstitucional**. Lisboa: Lex, 1993.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____. **Curso de direito tributário completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____. Capacidade colaborativa: **princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. V. I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

_____. **Comentários à Constituição de 1967** – com a emenda n. 1, de 1969. São Paulo: RT, 1970.

PREMCHAND, A. **Government budgeting and expenditure controls: theory and practice**. Washington: IMF, 1983.

PUFENDORF, Samuel, Freiherr von. Trad. do Latin para o Inglês KENETT, Basil. **Of the Law of nature and nations**. Livro VIII. Capítulo V. London: Lawbook Exchange, 2010.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. (2007). **Disciplinamento das renúncias de receitas federais: inconsistências no controle dos gastos tributários**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2007/Estudo052007.pdf>> Acesso em: 02 julho. 2014.

PUZZO, Fernando. Il regionalismo differenziato in Italia e Spagna. In: DOMINICI, Domenico, et. at. (coord.). **Il regionalismo differenziato**. Il caso italiano e spagnolo. Milão: Giuffrè, 2004.

RAWLS, John. **Political Liberalism**. New York: Columbia, 1996.

RÉGNIER, João Roberto dos Santos. **A norma de isenção tributária**. São Paulo: Resenha tributária, 1975.

REICH, Norbert. **Markt und Recht**. Theorie und Praxis des Wirtschaftsrechts in der Bundesrepublik Deutschland. Ulm: Hermann Luchterhand, 1977.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. **Os princípios constitucionais da fiscalidade portuguesa**. Coimbra: BFDC, 1966, vol. XLII.

ROCH, María Teresa Soler. **Incentivos a la inversión y justicia tributaria**. Madrid: Civitas, 1983.

ROSA, José Rui Gonçalves. Benefícios ou gastos tributários: aperfeiçoando critérios de identificação e de estimativa de renúncia de receita. In: **Orçamento público em discussão**. n. 04. Brasília: Senado Federal, 2013.

ROSS, Alf. **Directives and norms**. London: Routledge & Kegan Paul, 1968.

SAAD, Sérgio Sydionir. **Simplificação e praticabilidade no direito tributário**. Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. La exención en el sistema de Derecho tributario. In: **Hacienda y derecho**. V. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

SAITO, Jun. Pork-barrel politics and partisan realignment in Japan. In: REED, Steven, et al. (org.). **Political change in Japan: electoral behavior, party realignment, and the Koizumi reforms**, 2009.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto (org). **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: Brusco, [s.d.].

SANTIAGO, Sillas. **Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHÄUBLE, Wolfgang. Grundordnung auf dem Weg durch die Zeit. In: HUBER, Peter M. **Das Grundgesetz zwischen Stabilität und Veränderung**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHUHMANN, Karl; SMITH, Barry. Adolf Reinach: an intellectual biography. In: MULLIGAN, Kevin. **Speech act and Sachverhalt: Reinach and the Foundations of Realist Phenomenology**. Dordrecht: Nijhoff, 1987.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **O Constitucionalismo brasileiro – evolução institucional**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. [S.l.], 1776, versão digital distribuída por Feedbooks. p. 655, tradução nossa. Disponível em: <<https://www.goodreads.com/ebooks/download/25698?doc=748>>. Acesso em: 14. Nov. 2016.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **ICMS: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 1998.

SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de.; DANTAS, Rodrigo Numeriano D. (Coord.) **Obrigação tributária e segurança jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, pp. 201-225.

SOUZA, Rubens Gomes de. ATALIBA, Geraldo. CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao código tributário nacional**: parte geral. São Paulo: RT, 1975.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.

_____. **Compêndio de legislação tributária**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Direito econômico**. São Paulo: Saraiva, 1980.

_____. **Primeiras linhas de direito econômico**. 3ª ed. São Paulo: LTR, 1994.

_____. O conceito e objeto do direito econômico. In: SOUZA, Washington Peluso Albino; CLARK, Giovani (coord.). **Direito econômico e a ação estatal na pós-modernidade**. São Paulo: LTR, 2011.

STARK, David, LASZLO, Bruszt. *Enabling constraints*: fontes institucionais de Coerência nas políticas públicas no pós-socialismo. **Revista brasileira de ciências sociais**. Vol. 13, nº 36. São Paulo: SCI-Elo, 1998.

SUNDFELD, Carlos Ari. Função social da propriedade. In: DALLARI e, Adílson Abreu; FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Temas de direito urbanístico I**. São Paulo: RT, 1987.

SURREY, Stanley; MCDANIEL, Paul. **Tax expenditures**. 1st Reprint. Massachusetts: Harvard, 2014.

TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidade contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário** – Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 285-303.

TALAMINI, Eduardo. **Coisa julgada e constituição**: limites da relativização da coisa julgada. Tese de Doutorado apresentada da à Universidade de São Paulo, 2004.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

TEUBNER, Gunter. *Altera pars auditatur*: das Recht in der Kollision anderer Universalitätsansprüche. **Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie**, Beiheft, 65. Wiesbaden: steiner.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados** – Incidência tributária e princípios constitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001.

_____. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Parecer. In: CARVALHO, Paulo de Barros, et. al., **Crédito-prêmio de IPI**: novos estudos e pareceres. Barueri: Manole, 2005.

_____. ICMS e regimes especiais de tributação na venda de combustíveis: diferimento, substituição e cassação de inscrição estadual nos casos de adulteração. In: CAMPILONGO, Paulo A. Fernandes (coord.). **ICMS aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 147-148.

_____. Temporalidade e segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 1, 2011, pp. 45-62.

_____. Sistema constitucional e competências tributárias. **Interesse Público**, v. 14, n. 76, nov/dez, Belo Horizonte, 2012.

_____. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

_____. O princípio da segurança jurídica na construção do estado democrático de direito. In: LUCCA, Newton de, et. al. (coord.) **Direito constitucional contemporâneo**. Homenagem ao Professor Michel Temer. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____. **Sistema constitucional tributário e segurança jurídica**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2012.

_____. Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário e a constituição**. Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____. **Direito constitucional financeiro, teoria da constituição financeira**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2014.

_____. Imunidade tributária e tributos “indiretos”: o caso das entidades de saúde. In: **Estudos de direito tributário em homenagem ao Professor Roque Antônio Carrazza**. v. 1. PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Heleno Taveira; SOARES DE MELO, José Eduardo (coord.). São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 247-308.

_____. A Magna Charta completa 800 anos e influencia nossa Constituição Tributária. **Consultor Jurídico**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jun-10/consultor-tributario-magna-charta-influencia-nossa-constituicao-tributaria>>. Acesso em: 06 jun. 2015

_____. Prefácio. In: SOUZA, Pedro Guilherme G. de; DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. **Obrigação tributária e segurança jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

_____. Prefácio. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Repatriação de recursos**. São Paulo: Migalhas, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. (coord.). **Incentivos**

Fiscais questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, pp. 327-345.

_____. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. **Lei de responsabilidade fiscal – 10 anos de vigência – questões atuais.** Florianópolis: Conceito, 2010.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Fundamentos constitucionais do direito ao ressarcimento do indébito tributário. **Revista dialética de direito tributário.** São Paulo. n. 27. pp. 20-30, dez. 1997.

VALLADÃO, Alfredo. **Regime jurídico das águas e da indústria hidro-elétrica.** 2ª tiragem. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1943.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. In: BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Planejamento e políticas públicas,** n. 15, jun. 1997.

VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária.** Coimbra: Almedina, 2008.

VENÂNCIO FILHO, Alberto. **Intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil.** Ed. Fac-similar da de 1968. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

VIDIGAL, Geraldo de Camargo. **Teoria geral do direito econômico.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo.** 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005.

VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. As transformações da regulação jurídica na sociedade contemporânea: a governança como paradigma. **Revista direito GV.** São Paulo. V. 12., n. 1, 2016, pp. 251-259.

WORLD BANK. **Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency.** Washington: World Bank, 2016, p. 198. Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2016.

ZILVETI, Fernando. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. **Revista direito tributário atual.** São Paulo, n. 19, 2005.