



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS - FDA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD
MESTRADO EM DIREITO**

FELIPE CARVALHO OLEGÁRIO DE SOUZA

**CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA DE BENEFÍCIO FISCAL E
O DIREITO À IGUALDADE DE TRATAMENTO**

MACEIÓ, ALAGOAS, 2008



*Your complimentary
use period has ended.
Thank you for using
PDF Complete.*

[Click Here to upgrade to
Unlimited Pages and Expanded Features](#)

HO OLEGÁRIO DE SOUZA

**CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA DE BENEFÍCIO
FISCAL E O DIREITO À IGUALDADE DE TRATAMENTO**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Alagoas ó UFAL.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo

MACEIÓ - 2008

Catlogação na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico
Bibliotecária Responsável: Betânia Almeida dos Santos

S731c Souza, Felipe Carvalho Olegário de.
Controle de constitucionalidade da norma de benefício fiscal e direito à
igualdade de tratamento / Felipe Carvalho Olegário de Souza. ó Maceió, 2008.
111 f.

Orientador: Gabriel Ivo.
Dissertação (mestrado em Direito) ó Universidade Federal de Alagoas.
Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2008.

Bibliografia: f. 105-111.

1. Direito constitucional ó Brasil. 2. Direito tributário ó Brasil. 3. Benefício
fiscal. 4. Controle da constitucionalidade. 4. Igualdade. I. Título.

CDU: 342.99:336.2

FELIPE CARVALHO OLEGÁRIO DE SOUZA

**CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA DE BENEFÍCIO FISCAL E O
DIREITO À IGUALDADE DE TRATAMENTO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Área de Concentração do Curso: Fundamentos Constitucionais dos Direitos.

Linha de Pesquisa: Transformações do Direito.

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e a julgou nos seguintes termos:

Prof. Dr. FRANCISCO WILDO LACERDA DANTAS

Julgamento: APROVADO Assinatura: [assinatura]

Prof. Dr. [assinatura]

Julgamento: Aprovado Assinatura: [assinatura]

Prof. Dr. GEORGE SARMENTO
GEORGE SARMENTO
Prof. Dr. George Sarmento Lins Júnior
Coordenador do Mestrado
Faculdade de Direito de Alagoas-FDAUFAL

Julgamento: Aprovado Assinatura: [assinatura]

Menção Geral: Aprovado

Coordenador do Curso:

Prof. Dr. George Sarmento Lins Júnior.

Maceió, Al, 06 de abril de 2009





*Your complimentary
use period has ended.
Thank you for using
PDF Complete.*

[Click Here to upgrade to
Unlimited Pages and Expanded Features](#)

À memória de minha Vó Zeca.

A meus pais, Ricardo e Margarida, e meus tios, Joaquim e Paulo.

À Vanessa, minha loucura saudável (valeu, Drummond!).

À Liara, pelas perguntas, que já não consigo responder.



PDF Complete
*Your complimentary use period has ended.
Thank you for using PDF Complete.*

[Click Here to upgrade to Unlimited Pages and Expanded Features](#)

ADECIMENTOS

Método e rigor de cientista, ternura e ouvido de professor. Minha gratidão e renovada admiração a esse alagoano, Professor Doutor Gabriel Ivo.

Aos Professores da Banca Examinadora, Drs. Francisco Wildo, Querino Mallman e Geílson Salomão, pela leitura do trabalho.

Aos meus irmãos David e Igor, pela colaboração e compreensão.

Aos companheiros de escritório Vitor, Bruno, Carlos, Diego, Igor e Luciana, pela paciência, amizade e solidariedade nesses dois anos de caminhada.

Aos amigos de livros e de vinhos, Djalma, Cristiano e Jamesson, pelas discussões nas bibliotecas e nos bares.

Aos amigos da 2ª Turma do Mestrado em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas, pelo convívio saudável e fraterno nesses dois anos.

Ao corpo docente do Mestrado em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas, na pessoa de seu coordenador, Prof. Dr. George Sarmiento, que jamais se escusou de fazer o melhor pelo Curso.

A Giovana, pelos incentivos e cuidados.



Your complimentary
use period has ended.
Thank you for using
PDF Complete.

[Click Here to upgrade to
Unlimited Pages and Expanded Features](#)

RESUMO

O trabalho, em suas primeiras linhas, tem como objeto a posição e a função dos benefícios fiscais na Constituição Federal de 1988, fazendo distinção entre normas de estrutura e normas de conduta. Ainda no início da pesquisa, dá-se atenção às finalidades dos benefícios fiscais. O princípio da capacidade contributiva e sua relativização pela instituição de tratamento tributário mais ameno também são examinados sob a perspectiva do princípio da proporcionalidade. Expressado o juízo do autor sobre os benefícios fiscais na Carta Magna, entendendo-os como normas de estrutura reguladoras da conduta do legislador, passa-se a descrever o processo de positivação do direito. O estudo da positivação do direito é inserido nos aspectos mais relevantes do controle de constitucionalidade, porque, em sendo os benefícios fiscais normas constitucionais de estrutura, cabe ao legislador agir para criá-los. A referência às chamadas decisões interpretativas, interpretação conforme e decretação de nulidade sem redução de texto, é contextualizada com as premissas da vagueza e da ambigüidade da linguagem prescritiva, o que culmina na separação de texto e norma. Nesse cenário, procede-se crítica à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no tocante à tese do legislador positivo. Em seguida, apresenta-se a definição de direitos fundamentais, incluindo nesta os direitos dos contribuintes. Tecem-se comentários ao direito de igualdade e suas significações. Por fim, com arrimo no direito fundamental à igualdade de tratamento, conclui-se ser possível a extensão de benefícios fiscais a contribuintes que se encontrem na mesma situação de fato.

Palavras-Chave: Benefício fiscal, texto, norma, controle de constitucionalidade da norma, interpretação conforme, decretação de nulidade sem redução de texto, legislador positivo e igualdade.



PDF
Complete

Your complimentary
use period has ended.
Thank you for using
PDF Complete.

[Click Here to upgrade to
Unlimited Pages and Expanded Features](#)

ABSTRACT

Il lavoro, in sue prime linee, ha come oggetto, la posizione e la funzione di benefici fiscali nella Costituzione di 1988, facendo distinzione tra norme di condotta e di struttura. Anche nell'inizio della ricerca, si dà attenzione alle finalità dei benefici fiscali. Il principio di capacità e la sua relativizzazione per la istituzione di trattamento tributario più ameno sono esaminati sopra la prospettiva dello principio della proporzionalità. Espresso il giudizio dell'autor sopra i benefici fiscali nella Magna Carta, gli comprendendo come norme di struttura regolatore della condotta di legislatore, si passa a disceverare il processo di positivizzazione del diritto. Lo studio della positivizzazione del diritto è inserito negli aspetti più importanti dello controllo di costituzionalità, perchè, essendo i benefici fiscali norme costituzionale di struttura, compete al legislatore agir per crearli. La referenza alle chiamate "decisione interpretative", interpretazione conforme e decretazione de nulidad senza riduzione di testo, è contestualizzata con ambiguidade e vaghezza della linguaggio prescrittiva, che giunge nella separazione di testo e norme. In questo scenario, si procede critica alla giurisprudenza del Supremo Tribunal Federal in relativo alla tese del "legislatore positivo". In sequenza, si apresenta la definizione di diritti fondamentali, includendo in questa i diritti degli contribuenti. Tessenò comentari al diritto di eguaglianza e suoi significative. Per finale, con sostegno nel diritto fondamentale alle eguaglianza di trattamento, si conculue essere possibile la "estensione" degli benefici fiscali all contribuenti che si incontrano nella stessa situazione di fatto.

Parole chiave: Beneficio fiscale, testo, norma, controllo di costituzionalità della norma, interpretazione conforme, decretazione de nulidad senza riduzione di testo, legislatore positivo e eguaglianza.



Your complimentary
use period has ended.
Thank you for using
PDF Complete.

[Click Here to upgrade to
Unlimited Pages and Expanded Features](#)

*Se a própria existência cotidiana lhe parecer pobre, não a acuse.
Acuse a si mesmo, diga consigo que não é bastante poeta para
extrair as suas riquezas. Rainer Maria Rilke*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. BENEFÍCIOS FISCAIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: DAS NORMAS DE ESTRUTURA À FUNÇÃO	
1.1. Considerações iniciais.....	13
1.2. Justificativa constitucional dos benefícios fiscais	15
1.3. As normas de estrutura construídas a partir do texto constitucional.....	19
1.4. A regra matriz de incidência tributária.....	24
1.5. Os benefícios fiscais e a regra-matriz de incidência tributária.....	25
1.6. Os benefícios fiscais e suas funções constitucionais.....	28
1.6.1. Redução da desigualdade sócio-econômica entre regiões.....	29
1.6.2 Colaboração com o Poder Público na realização de valores e metas constitucionais.....	30
1.6.3. Desenvolver atividade social e economicamente relevante.....	33
1.7. A proporcionalidade da norma de benefício fiscal como exceção ao princípio da capacidade contributiva.....	34
2. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL: DO TEXTO À NORMA	
2.1. Preliminares ao texto: normas de produção jurídica	40
2.2. O fato jurídico de produção normativa: enunciação.....	44
2.3. Enunciação-enunciada como relato do fato jurídico de produção normativa que possibilita o controle de constitucionalidade da enunciação e a questão dos convênios na veiculação de benefícios fiscais do ICMS.....	46
2.4. O controle de constitucionalidade da norma.....	49
2.4.1. A significação dos textos.....	49
2.4.2. Das limitações à significação nos benefícios fiscais.....	51
2.4.3. Da interpretação conforme e da declaração de nulidade parcial sem redução do texto: funções semânticas e pragmáticas.....	53
2.4.4. Alcance e limites dos efeitos das decisões interpretativas.....	55
2.4.5 Da vagueza e da ambigüidade da tese do legislador positivo e benefícios fiscais.....	61

L DOS CONTRIBUINTES À IGUALDADE DE O NOS BENEFÍCIOS FISCAIS

3.1. As diversas fundamentações dos direitos fundamentais.....	72
3.1.1. Da teoria jusnaturalista dos direitos fundamentais.....	72
3.1.2. Da teoria ética ou axiológica dos direitos fundamentais.....	73
3.1.3. Da teoria historicista ou positivista dos direitos fundamentais.....	74
3.1.4. Da opção pelo modelo positivista.....	76
3.2. Dos direitos fundamentais dos contribuintes.....	78
3.3. Do direito fundamental dos contribuintes à igualdade.....	80
3.3.1 O problema semântico.....	81
3.3.2. Igualdade-princípio (igualdade material).....	81
3.3.3. Igualdade-postulado.....	84
3.3.4 Igualdade-regra.....	84
3.3.5 Os efeitos da igualdade-regra: superação da tese do legislador positivo.....	87
3.4. O problema pragmático.....	94
3.4.1 O direito à igualdade de tratamento e os benefícios fiscais.....	94
3.4.2 Das restrições à legitimidade processual e a falta de controle dos benefícios fiscais que violam o direito de igualdade de tratamento.....	97
CONCLUSÕES.....	100
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	105

INTRODUÇÃO

A preocupação com a escassez de recursos públicos para efetivação dos direitos fundamentais não mais se resume aos chamados direitos sociais, pois a proteção dos direitos de liberdade também demanda quantia substancial de dinheiro do Estado.

Nos estados fiscais, aqueles em que o Poder Público se mantém pela arrecadação de tributos dos particulares, toda renúncia de riqueza é sentida e só se justifica, no Brasil, por ter como objetivo a *a)* redução da desigualdade sócio-econômica entre as regiões do país, *b)* a colaboração com o Poder Público na realização de valores e metas constitucionais e *c)* o desenvolvimento de atividade social e economicamente relevante.

Mesmo revestidos de funções relevantes, os benefícios fiscais são despesas públicas, pois se apresentam como sacrifício de recursos que, em regra, ingressariam no Erário por meio da tributação de fatos presuntivos de riqueza, incluindo-se no conceito de prestações positivas do Estado Social.

Os benefícios fiscais, como normas jurídicas que são, agem na inibição da incidência de um(s) do(s) critério(s) da regra-matriz de incidência tributária, suavizando a prestação pecuniária à qual originalmente estaria obrigado o contribuinte.

Entretanto, essa inibição (exclusão) da incidência sempre será parcial, revelando que os benefícios fiscais não se dirigem a todos os critérios da regra-padrão tributária, de modo que, naturalmente, alguns contribuintes serão contemplados e outros não.

Tem-se, então, que, analiticamente, os benefícios fiscais, ainda que voltados para consecução de objetivos gravados nos textos do ordenamento constitucional brasileiro, promovem regramento diferenciador que deve ser compatível com a igualdade e as demais normas constitucionais.

Com os benefícios fiscais, a tributação é *predominantemente* extrafiscal, de sorte que se afasta a capacidade contributiva do sujeito passivo, para examinar se o meio eleito pelo legislador para atingir as metas constitucionais segue o postulado da proporcionalidade, devendo ser *adequado* para a realização da finalidade prescrita; *necessário*, no sentido de restringir o menos possível a capacidade contributiva; e *proporcional em sentido strito*, pois as vantagens trazidas pela regulação diferenciada devem superar os sacrifícios a direitos fundamentais de terceiros.

Opta-se por um corte metodológico, vez que o ponto de partida do estudo são os benefícios fiscais legítimos, que operam distinção dentro dos limites constitucionais e se apresentam como instrumentos hábeis para perseguir as funções determinadas pela Carta Magna.

O problema que se intenta descrever, e para o qual serão propostas soluções, se refere à instituição de benefícios fiscais que, no plano dos textos, e não no campo das normas, aparenta inconstitucionalidade parcial.

Tal situação se dá quando o Legislador, ao inovar o ordenamento jurídico com textos, cria uma norma de benefício fiscal que veicula exclusão ou omissão de contribuinte que poderia ser contemplado com a regulação diferenciada.

A preocupação com o tema não é gratuita. Isto porque o Supremo Tribunal Federal, em reiteradas decisões, vem considerando que os benefícios fiscais são políticas públicas estatais norteadas pela discricionariedade da Administração, não cabendo ao Poder Judiciário intrometer-se em tal seara.

Muitas, no entanto, são as razões que se levantam contra esse posicionamento.

A começar da linguagem dos textos jurídicos, marcada pela polissemia, a ambigüidade e a vagueza dos termos, sendo algo corriqueiro o alargamento e a restrição do âmbito de incidência das normas, decisão essa que cabe unicamente ao aplicador credenciado pelo sistema.

Ademais, no ordenamento jurídico brasileiro, com as denominadas decisões interpretativas, interpretação conforme e pronúncia de nulidade sem redução do texto atestam a plurivocidade de significações que podem surgir de um enunciado prescritivo.

Estudo cuidadoso da jurisprudência do Supremo também indica que não há critérios seguros para os significados da tese do legislador positivo, invocada para deter eventual ímpeto criativo da Corte.

Debate-se, também, o papel do direito à igualdade de tratamento aos contribuintes que se encontram em idêntica situação de fato (constitucionalmente positivada) e suas conseqüências.

Intenta-se responder se os significados de *proibição de arbítrio*, *o ônus de justificação da diferenciação ao Estado* e a *impessoalidade, abstração e generalidade* do direito de igualdade de tratamento são suficientemente eficazes para determinar a extensão do benefício fiscal.

Com argumentações no plano da pragmática, demonstram-se importantes aspectos, que vão desde a inconveniência na decretação da inconstitucionalidade parcial, em face da exclusão ou omissão do benefício a alguns contribuintes, à inútil espera por um legislador sábio em seu labor.

1. BENEFÍCIOS FISCAIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: DAS NORMAS DE ESTRUTURA À FUNÇÃO

1.1. Considerações iniciais

Por se constituir o Estado brasileiro uma república federativa formada pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios¹, é que qualquer regulação de conduta diferenciada, de início, causa toda sorte de questionamento, não sendo rara a imposição da alcunha de *privilégio* ao elemento discriminador.

Deveras, é da igualdade de tratamento entre pessoas e, também, entre Estados, perante a ordem jurídica, que se extraem tantas outras configurações de nossa república federativa².

Com efeito, expõe Geraldo Ataliba que, do princípio republicano decorre a prescrição de que se prestigie a isonomia *diante da e na lei*, devendo esta ser abstrata, genérica e impessoal para adequar-se ao regime constitucional do art. 5º, I³.

O comando do art. 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988, se espalha por todo o seu texto e também deixa suas impressões, com intensidade, no sistema tributário, sendo praticamente reproduzido no art. 150, II⁴, o que levou José Souto Maior Borges a declarar que a õgeneralidade da tributação é a rigor um subprincípio⁵ à disposição daquele fixado pelo art. 5º.

Acontece que, historicamente, os estados republicano-federativos foram impingidos a dar novos contornos à igualdade, mormente quando do surgimento do chamado estado social (=providência, de bem estar social, intervencionista.). Manteve-se o *texto* básico de que õtodos são iguais perante a lei, mas, com novos *contextos*, alterou-se o sentido.

¹ CF/88, art.1º, *caput*.

² Concurso público (CF/88, art. 37, II), licitação (CF/88, art. 37, XXI), elegibilidade (CF/88, art. 14, §3º), convênios de ICMS (CF/88, art. 155, §2º, XII, g), representação dos Estados no Senado Federal (CF/88, art.46).

³ BRASIL. Constituição Federal, art. 5º, I: õArt. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituiçãoõ(...)

⁴ BRASIL. Constituição Federal, art. 150, II: õArt. 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;õ(...)

⁵ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 45.

Trabalhando com especial vagar nos estados de direito contemporâneos mais relevantes, o liberal e o social, Luigi Ferrajoli diferencia as veias legitimadoras dessas duas formas de organização política. Se de um lado o estado liberal existe para não *piorar* a vida dos particulares, o intervencionista busca *melhorar* as condições materiais e culturais dos cidadãos⁶.

Paulo Bonavides complementa tal noção, discorrendo que o estado social é aquele no qual a pressão das massas se reflete na política, impondo ao Poder Público que garanta direitos do trabalho, da previdência, da educação e da saúde; intervenha na economia; enfim, ãestenda sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual⁷.

Um documento normativo que inaugura uma nova ordem jurídica, mormente quando introduzido por meio de procedimentos democráticos, como é o caso da Constituição brasileira de 1988, dificilmente se reveste de um único modelo político. Em nosso direito positivo constitucional, não pode o estudioso deixar de reconhecer a existência de enunciados prescritivos que se amoldam aos programas dos atuais estados sociais⁸, mas que, por outro lado, convivem em ambiente estruturado pelo modo capitalista de produção⁹, marcado pela liberdade de iniciativa e livre concorrência.

Para viabilizar a realização dos ideais do estado social, o ordenamento jurídico é composto de normas que veiculam mensagens prescritivas ao Poder Público, *obrigando-o* a perseguir determinados fins, ao tempo em que lhe *permitem* o manejo de instrumentos legitimamente criados pelo direito positivo.

Hodiernamente, em substituição aos signos õpacote econômicoõ e õplano de governoõ, consagrados nas décadas de 1960 e 70, pode denominar-se de *políticas públicas* o conjunto de normas jurídicas que permitem ao Estado utilizar determinados meios para consecução dos fins que lhe são prescritos constitucionalmente.

Em geral, as políticas públicas são um conjunto normas jurídicas que prescrevem ao Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) prestações positivas em favor dos administrados a partir dos recursos arrecadados por meio da tributação da riqueza particular.

⁶ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão. Teoria do Garantismo Penal**. Trad. de Fauzi Hassan Choukr. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 795.

⁷ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 186.

⁸ CF/88, arts. 3º; 146, III, õdõ; 150, §6º; 151, I e III; 155, XII, õgõ; 170, IV e IX; 179; 215 e 218.

⁹ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 30 e ss.

Ainda que analiticamente correta a afirmativa de Paulo Bonavides, acerca da ocupação da esfera privada pelo estado providência, a insuficiência da ação dos entes públicos para satisfazer as metas positivadas nas Constituições fez com que, em nome destes valores e, mediante a promessa de prêmios, os particulares fossem (e sejam) induzidos a colaborar com o Estado.

Nesse contexto, a instituição de benefício fiscal é, dentre outras, uma política pública de que o Estado pode valer-se para reduzir a desigualdade regional e concretizar os valores constitucionalmente previstos¹⁰, por meio da permissão de impulsionar as atividades econômica e socialmente relevantes para o Constituinte de 1998, suavizando a prestação tributária decorrente de alguns fatos jurídicos de conteúdo econômico¹¹.

A utilização de benefícios fiscais se insere na necessidade de equipar o Estado inaugurado em 1988 com meios alternativos aos consagrados institutos de direito administrativo que, por vezes, não respondem à exigência de cumprimento de prestações positivas que visam à promoção do desenvolvimento regional¹².

A atenuação da prestação fiscal, mesmo que voltada para consecução de objetivos caros ao ordenamento constitucional de estado social, promove regramento diferenciado que deve ser compatível com as demais normas de idêntica hierarquia, pois está inserida numa república federativa.

Deve-se, pois, de início, buscar os elementos jurídicos que compõem os benefícios fiscais para contextualizá-los com os limites estabelecidos na Constituição de 1988, com especial atenção à constitucionalidade do tratamento diferenciado dos contribuintes.

1.2. Justificativa constitucional dos benefícios fiscais e o entendimento acerca das sanções positivas

Afirma Norberto Bobbio que a análise histórica dos textos constitucionais deixa claro que nos Estados Sociais sucessores daqueles orientados pelo abstencionismo intervencionista do

¹⁰ SHOURI, Luís Eduardo. Acordos de Bitributação e Incentivos Fiscais: o Papel das Cláusulas de *Tax Sparing & Matching Credit*. In MARTINS, Ives Gandra Silva *et ali* (coords.). **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 253-263.

¹¹ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 215.

¹² BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdade Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 194.

liberalismo se tornou comum a utilização de técnicas de encorajamento em detrimento de normas de repressão ou de bloqueio¹³.

Em contraposição aos ordenamentos jurídicos do liberalismo clássico, que, para reprimir condutas, valiam-se de normas que as transformavam em difíceis, impossíveis ou desvantajosas, os Estados de Providência convertiam o agir e/ou a omissão humana em necessários, fáceis e vantajosos¹⁴.

De fato, nos estudos do jusfilósofo italiano, não há aprofundamento no sentido de apontar para quais finalidades o direito positivo deve ser mais promocional do que repressor, vez que os artigos condensados na mencionada obra tratam de certificar a existência da *função* premial dos ordenamentos jurídicos.

A despeito do encantamento com a teoria de Norberto Bobbio, expoente do positivismo italiano, que relativizava o caráter sancionador-repressor do ordenamento jurídico, ao descrever a existência de *sanções positivas*, tal pensamento deve ser visto por outro ângulo.

Imediata, porém, é a necessidade de, antes de analisar essa teoria, esclarecer o entendimento acerca do termo *sanção*, que dista de qualquer unanimidade de sentido.

Para Eurico Marcos Diniz de Santi, o signo *sanção* tem como possíveis significados: *a*) relação jurídica prescritora de conduta reparadora de descumprimento de vínculo obrigacional; *b*) relação jurídica que confere direito a sujeito ativo de uma norma primária e dever de o Estado-Juiz efetivar a prestação a qual estava obrigado o sujeito passivo da citada norma primária; e *c*) relação jurídica constituída em sentença condenatória¹⁵.

Por seu turno, Luís Cesar Souza de Queiroz também endossa a ambigüidade do termo *sanção*, atribuindo-lhe três sentidos: *a*) ato político do chefe do Poder Executivo que tem o efeito de confirmar o resultado do processo legislativo (CF/88, art. 66); *b*) pena ou castigo contido no conseqüente de norma primária punitiva e *c*) atividade regulada por norma secundária, somente aplicável pelo Estado-Juiz¹⁶.

Orlando Gomes, analisando a estrutura da norma jurídica, afirma que esta é composta de um *preceito*, que determina uma conduta a ser seguida pelos destinatários da norma, e de uma

¹³ BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**. Trad. de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 2. A expressão *bloqueio* é de FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 275-285.

¹⁴ BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**. Trad. de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 15.

¹⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p.45.

¹⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 45.

sanção, que, em virtude da função dissuasória do direito, apresenta-se como *pena* aos que desobedecem aos comandos do preceito¹⁷.

O Professor Marcos Bernardes de Mello, a despeito de não compreender que o direito positivo seja ontologicamente sancionador, descreve *sanção* como õconseqüência negativaõ aos que desrespeitam às prescrições normativas constantes do ordenamento jurídico¹⁸.

Em monografia voltada para *sanção* no direito tributário, Paulo Roberto Coimbra Silva aponta que a proximidade entre *sanção* e *prêmio* vem da constatação de que ambos estão localizados no conseqüente de uma norma¹⁹.

A semelhança entre os dois institutos, no entanto, é só essa. Para o professor em comento: *a)* a sanção é imprescindível ao direito, enquanto o prêmio se caracteriza por ser dispensável (facultativo); *b)* a sanção é conseqüente de uma norma cujo antecedente constitui-se de ato/fato ilícito e o prêmio, em contrário, apresenta-se como conseqüência de norma cuja hipótese se trata de um ato/fato de relevância sócio-econômica, incentivado pelo ordenamento jurídico; *c)* a sanção é conseqüência de uma norma secundária e o prêmio de uma norma primária²⁰.

Depreende-se das teses dos mencionados teóricos do direito que *sanção*, de uma forma ou de outra, tem sempre caráter de resposta à conduta que nega os comandos prescritivos da ordem jurídica.

Para teoria aqui aceita, como será aprofundado adiante, o que se denomina de *sanção premial* (positiva) é a conseqüência de uma norma jurídica primária, reguladora da conduta entre Estado e contribuinte, que consiste na prescrição de condutas obrigatórias, proibidas e permitidas.

Ou seja, a dita *sanção positiva* (o benefício de pagar menos tributo, de receber créditos presumidos, de gozar de um prazo maior para satisfazer a obrigação tributária, etc.) é uma conduta a que o Poder Público tem a obrigação de aceitar (conseqüente) em face de um comportamento do contribuinte voltado para *a)* reduzir a desigualdade sócio-econômica entre as regiões do país *b)* colaborar com o Poder Público na realização de valores e metas constitucionais e *c)* desenvolver atividade social e economicamente relevante (antecedente).

¹⁷ GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 5.

¹⁸ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico ó Palmo da Existência**. 14ª ed. Sao Paulo: Saraiva, 2007, p.256.

¹⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 71.

²⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 73. No item 1.3 do presente estudo, discorrer-se-á sobre a estrutura lógica das normas, indicando-se o papel da sanção na ordem jurídica.

No entanto, para o entendimento correto da justificativa constitucional dos benefícios fiscais, é preciso que o foco esteja nas metas e objetivos que se põem como impositivos aos entes federativos e não nas vantagens aos destinatários das normas em destaque.

O incentivo, o encorajamento, o benefício etc. são comportamentos (conseqüências) permitidos ao Estado para *premiar* o contribuinte. Antes de tal expediente, porém, há a *obrigação* do Poder Público de cumprir as prescrições constitucionais: redução de desigualdade sócio-econômica entre as regiões brasileiras, a efetivação de direitos de prestação positiva e o desenvolvimento de atividades econômicas e sociais relevantes.

Interesse público aqui considerado não como um meio retórico e vago, utilizado para o legislador buscar apoio da sociedade (na crítica levada a cabo por José Eduardo Faria²¹), mas aquele definido pelo direito positivo.

O conceito de interesse público é qualificado por Celso Antônio Bandeira de Mello como sendo aquele em *ôplexo de interesses dos indivíduos enquanto partícipes da Sociedade (entificada juridicamente no Estado)*²², de sorte que se verifica ter sido a CF/88 generosa em interesses da Sociedade, pois desde o desenvolvimento regional ao planejamento familiar foram alvos da proteção constitucional.

A Constituição Federal de 1988 é farta de enunciados que permitem o exercício da competência legislativa do Estado para criar vantagens aos contribuintes que lhe assistem na *função* de materializar direitos a prestações positivas (direitos sociais, econômicos e culturais) e outros valores constitucionais merecedores de guarda estatal²³.

Nesse sentido, Marcelo Neves, tecendo impressões a respeito do crédito-prêmio de IPI (uma espécie de benefício fiscal no pensamento do autor de Pernambuco), assevera que tal norma não constitui um prêmio para o contribuinte, mas antes o produto da concretização de um *dever* constitucional principiológico do Estado de garantir a não-cumulatividade e, a *fortiori*, de um *direito* do contribuinte a ser beneficiário da mais ampla desoneração com base no princípio correspondente²⁴.

²¹ FARIA, José Eduardo. A Definição do Interesse Público. In SALLES, Carlos Alberto (org.). **Processo Civil e Interesse Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Associação Paulista do Ministério Público, 2003, p. 79-90.

²² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 63 (grifos originais).

²³ BRASIL. Constituição Federal, arts. 146, III, *ôdö*; 150, §6º; 151, I e III; 155, XII, *ögö*; 170, IV e IX; 179; 215 e 218, entre outros.

²⁴ NEVES, Marcelo. Crédito-Prêmio de IPI: Vigência Normativa. **Revista de Direito do Estado**. Ano 2, n.º 5, Rio de Janeiro: Renovar, jan/mar 2007, p. 397-424 (grifos no original).

Igualmente ao jurista citado, pensa o Supremo Tribunal Federal, que já decidiu que os benefícios fiscais têm sua instituição condicionada à perseguição de finalidade constitucionalmente imposta ao Estado²⁵.

Demais disso, observa-se que a infração do Estado às obrigações constitucionais das quais é titular fundamenta a aplicação de sanções (aqui sem o complemento õnegativasö, porque no entendimento adotado inexistem sanções positivas ou premiaias) como a decretação de inconstitucionalidade por ação ou omissão.

Procedida à inversão, na qual se posiciona como fundamento o interesse público e como meio o prêmio (benefício, vantagem, incentivo), a doutrina de Norberto Bobbio, certamente, reflete as novas funções prescritas constitucionalmente ao Estado no limiar do século XX.

1. 3. As normas de estrutura construídas a partir do texto constitucional

Nos presentes tempos, um dos assuntos que mais fomenta o debate entre os juristas é o da aplicação direta das normas constitucionais (especialmente de direitos fundamentais), independentemente de conformação por meio da atividade legislativa infraconstitucional. Esse fenômeno é também observado no concernente aos benefícios fiscais, pois, como dissertado no item anterior, portam vantagens aos sujeitos passivos tributários abarcados pela normatização diferenciada.

A questão em destaque pode ser enfrentada pelas áreas de conhecimento da Filosofia, da Sociologia e/ou da Teoria Geral do Direito, que, por argumentos diversos, combatem algumas

²⁵ BRASIL. STF, RE 403205 / RS, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 19/05/2006, p. 43:öRECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. ICMS. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO. PROTOCOLO INDIVIDUAL. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA PUBLICIDADE NÃO CONFIGURADA. 1. Falta aos incisos XIII e LVII do art. 5º da Constituição Federal o devido prequestionamento (Súmulas STF nºs 282 e 356). 2. O Poder Público detém a faculdade de instituir benefícios fiscais, desde que observados determinados requisitos ou condições já definidos no texto constitucional e em legislação complementar. Precedentes do STF. 3. É dever da Administração Pública perseguir a satisfação da finalidade legal. O pleno cumprimento da norma jurídica constitui o núcleo do ato administrativo. 4. Concessão de benefício fiscal mediante ajuste entre Administração Pública e administrado. "Protocolo individual". Instrumento de intervenção econômica que impõe direitos e obrigações recíprocas. Dever jurídico da Administração Pública de atingir, da maneira mais eficaz possível, o interesse público identificado na norma. 5. Princípio da razoabilidade. Hipótese que carece de congruência lógica exigir-se o comprometimento da Administração Estadual em conceder benefício fiscal presumido, quando a requerente encontra-se inadimplente com suas obrigações tributárias. 6. Violação ao princípio da publicidade não configurada. Negativa de celebração de "protocolo individual". Incontroversa existência de autuações fiscais por prática de infrações à legislação tributária estadual. Interesse preponderante da Administração Pública. 7. Recurso extraordinário conhecido e improvidoö.

sérias impropriedades dos que defendem, sem distinção, a aplicação, no caso concreto, da Carta Magna.

Em passos ligeiros, cite-se o ensaio filosófico de Gregorio Robles, no qual expõe a influência do jusnaturalismo racional na formação da teoria de que os direitos humanos afastam qualquer tipo de compromisso do indivíduo, sendo ãum fato social palpável que na sociedade de nossos dias o sentimento do dever é obscuro, com freqüência parece extinto, enquanto seu oposto, o sentimento reivindicativo, alcança as maiores cotas de intensidade²⁶.

Socialmente, observa-se que, face ao processo de constitucionalização simbólica, que bloqueia qualquer esforço na concretização dos preceitos constitucionais, os direitos fundamentais atuam como esperança última de inclusão de setores da sociedade no gozo de prestações do Estado²⁷, de modo que a pressão dos excluídos influencia a concepção de que a Constituição tem aplicação direta em casos individuais.

É sob a ótica da Teoria Geral do Direito, porém, que se faz mais interessante a discussão acerca da aplicação das normas constitucionais, pois, nessa disciplina da Ciência do Direito, encontra-se a distinção de Norberto Bobbio entre normas de conduta e normas de estrutura (competência, produção jurídica)²⁸, que, analiticamente, auxilia a compreensão do agir legislativo na criação de benefícios fiscais a partir dos enunciados da Constituição de 1988.

A doutrina de Noberto Bobbio tem como ponto de partida a premissa de Hans Kelsen de que o conteúdo de toda norma jurídica é uma conduta humana²⁹, que, necessariamente, deverá ser obrigatória, permitida ou proibida³⁰.

O teórico italiano, no entanto, vai além, afirmando que, junto às normas que regulam diretamente o *comportamento* dos homens (normas de conduta), prescrevendo-lhes obrigações, permissões e proibições, existem normas que *estruturam* (normas de competência ou de produção

²⁶ ROBLES, Gregorio. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. Trad. de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p.18. No campo do direito tributário, José Casalta Nabais vê-se obrigado a declarar que ão não há direito fundamental de não pagar impostos. NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 186.

²⁷ NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. Guarulhos: Acadêmica, 1994, p. 71.

²⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10ª ed. Brasília: UnB, 1999, p. 33.

²⁹ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. de João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 33-36.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 29.

jurídica) o processo pelo qual são criadas, modificadas e extintas as normas de conduta³¹. Em verdade, as normas de estrutura também disciplinam condutas, mas condutas que, tão-só, introduzem normas no ordenamento.

As normas jurídicas têm estrutura lógica bimembre³², composta pelas normas primária e secundária, que se apresentam na mesma forma: se uma *hipótese* (=antecedente, descritor) deve ser imputada uma *tese* (=conseqüente, prescritor).

Da NORMA PRIMÁRIA DE CONDUTA, vê-se que, na *hipótese*, há descrição de um fato possível de acontecer e que tem vinculação com o ser humano em sua intersubjetividade; e, na *tese*, prescreve-se o surgimento de uma relação jurídica³³, cujo objeto será uma conduta na qual o sujeito ativo terá o direito de exigí-la e o sujeito passivo o dever de cumpri-la.

Levada em consideração sua inteireza, a estrutura da norma jurídica não se esgota naquela primária. Isto porque, sendo um *dever ser*, passível de descumprimento pelos destinatários, a norma somente estará completa ó ou melhor, só será jurídica ó se prever uma sanção institucionalizada, estatal, veiculada pela norma secundária.

Dessa feita, a NORMA SECUNDÁRIA DE CONDUTA, igualmente, terá como estrutura lógica: se uma *hipótese* (=antecedente, descritor) deve ser uma *tese* (=conseqüente, prescritor). Nesse caso, a hipótese será constituída por um fato caracterizado como infração (negação) à conduta prescrita no conseqüente da norma primária e o prescritor uma relação jurídica na qual o sujeito ativo (em face da proibição da autotutela na maior parte dos ordenamentos jurídicos) terá o direito à ação e o Estado o dever de prestação jurisdicional³⁴.

Presença massiva nas Constituições, as normas de competência também portam os modais deônticos mencionados, de maneira que veiculam relações jurídicas nas quais as condutas são a permissão para legislar sobre determinada matéria, a obrigação de seguir o procedimento estabelecido e a proibição de alterar alguns conteúdos.

Quanto à estrutura lógica das normas de competência, é a mesma das normas de conduta, podendo ser assim representada:

³¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10ª ed. Brasília: UnB, 1999, p. 47.

³² VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2005, p. 117.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 26 e 30.

³⁴ MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 75.

NORMA PRIMÁRIA DE PRODUÇÃO JURÍDICA: se uma *hipótese* (o fato do exercício da competência pela autoridade legitimada mediante o processo legislativo estabelecido, no tempo e local determinados) deve ser imputada uma *conseqüência* (a permissão de o sujeito ativo produzir, em conformidade com as regras do sistema, norma que cria, revoga ou modifica outra norma e o dever de os sujeitos passivos cumprirem as determinações contidas nas normas produzidas)³⁵.

NORMA SECUNDÁRIA DE PRODUÇÃO JURÍDICA: se uma *hipótese* (a desconformidade da atividade do legislador com o prescritor da norma primária) deve ser imputada uma *conseqüência* (a relação jurídica entre o órgão de controle de constitucionalidade e a autoridade legisladora, cujo objeto será a conduta obrigatória do Estado-Juiz expelir a norma produzida invalidamente).

Trazendo esse acervo teórico à Constituição Federal de 1988, no que pertine aos benefícios fiscais, percebe-se a utilidade de fazer a distinção procedida por Norberto Bobbio.

É que nossa Carta Magna, longe de criar direito do contribuinte ao gozo de tratamento fiscal mais ameno, dispõe que os benefícios fiscais são normas jurídicas cujas edições são permitidas³⁶ ao legislador e ao administrador para transformar em realidade as metas contidas em normas programáticas³⁷.

Assim, não se pode, do texto constitucional, construir uma norma primária como:

(HIPÓTESE) Dado o contribuinte domiciliado em região social e economicamente pouco desenvolvida, *deve ser* (CONSEQÜÊNCIA) beneficiado por tratamento fiscal suavizado.

Em absoluto.

Do texto constitucional, extraem-se normas primárias de produção jurídica como:

³⁵ IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 27 e 29.

³⁶ Como exemplo, CF/88, art. 151, I: o Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, *admitida* a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; (...)

³⁷ PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Econômico. In SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. II**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1109-1124.

(HIPÓTESE) Dada a existência de órgão legislativo, *deve ser* (CONSEQUÊNCIA) a permissão do exercício da competência de tal órgão para criar benefícios fiscais que reduzam o desequilíbrio sócio-econômico entre regiões do País.

Ou

(HIPÓTESE) Dada a existência de órgão legislativo, *deve ser* (CONSEQUÊNCIA) a permissão do exercício da competência de tal órgão para criar benefícios fiscais que estimulem a proteção do desporto nacional, a pesquisa e a tecnologia, a absoluta prioridade da criança e do adolescente, a produção de bens e valores culturais.

Também se cria(m), a partir dos enunciados da Constituição Federal de 1988, norma(s) de estrutura com modal deôntico de proibição:

(HIPÓTESE) Dada a existência de órgão legislativo, *deve ser* (CONSEQUÊNCIA) a proibição do exercício da competência de tal órgão para criar benefícios fiscais para pessoa jurídica inadimplente com o sistema de seguridade social.

Da mesma forma, constrói-se norma de estrutura com modal deôntico obrigatório:

(HIPÓTESE) Dada a existência de órgão legislativo, *deve ser* (CONSEQUÊNCIA) a obrigação do exercício da competência de tal órgão por meio do instrumento introdutor lei complementar para criar normas gerais para os benefícios fiscais estaduais referentes ao ICMS.

Essa diferenciação entre normas de conduta e normas de estrutura deve ser observada pelos que adentram no estudo dos benefícios fiscais, principalmente quando se busca desvendar sua justificativa constitucional.

1.4. A regra matriz de incidência tributária

Fixada que foi, no item anterior, a estrutura lógica inerente a toda norma (de conduta e de competência), grifado o binômio ôdada uma hipótese deve ser uma teseö, assim formalizado:

$$Se \tilde{p} \rightarrow q\tilde{o}$$

Passa-se, nesse momento, à construção da regra-matriz de incidência, norma-padrão dos tributos, para, em seguida, compreender-se a função desempenhada pelos benefícios fiscais a partir desse modelo.

A regra-matriz de incidência tributária é uma norma de conduta que disciplina relação jurídica entre o contribuinte e o Estado³⁹. É composta de uma hipótese na qual se descrevem notas típicas um fato social que apresente presunção de riqueza e de um conseqüente em que está imputada a obrigação de pagar alguma quantia ao Erário.

Se há pretensão de estudar os benefícios fiscais considerando-os como normas de desvio do tratamento tributário padrão, deve-se conhecer primeiro a regra para depois apreender a exceção.

Na obra de Paulo de Barros Carvalho⁴⁰, os componentes da regra-matriz de incidência tributária são destrinchados, tanto na hipótese como no conseqüente, o que facilita o entendimento não só da norma do tributo, mas, também, daquelas que fogem à estrutura padrão, como é o caso dos benefícios fiscais.

Nesse diapasão, o professor em destaque averba que na hipótese da regra-matriz de incidência tributária serão estabelecidos pelo legislador três critérios para descrever o fato passível de ser capturado pela norma: a) material, b) espacial e c) temporal⁴¹. O conseqüente, por sua vez, é composto pelos critérios d) pessoal e e) quantitativo.

Pelo critério material da hipótese da regra-matriz de incidência tributária, o legislador escolhe um verbo que, forçosamente, será pessoal e de predicação incompleta, ão que importa a obrigatória presença de um *complemento*⁴². Já o critério espacial, delimita os locais físicos nos quais pode a regra-matriz de incidência tributária desencadear a relação jurídico-tributária. O

³⁸ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2005, p. 106. \tilde{p} é um fato (hipótese), \tilde{q} a conduta (conseqüência) e \rightarrow o modal deôntico.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 261.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 255 e ss.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 267.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 269, grifos nossos.

critério temporal constitui-se de elementos que definem a ocasião em que se inicia o vínculo jurídico formado a partir da incidência da norma tributária⁴³.

Pronta a hipótese da regra-matriz de incidência tributária, passa-se à organização do conseqüente. No critério pessoal, têm-se os sujeitos ativo e passivo, sendo o primeiro titular do direito de exigir valores pecuniários e o segundo obrigado a satisfazer tal prestação⁴⁴. Base de cálculo e alíquota são os componentes do critério quantitativo, servindo, respectivamente, para medir a intensidade do comportamento do sujeito passivo e para indicar a quantia que será objeto do dever tributário.

Conclui-se que, para haver fato jurídico capaz de suscitar o pagamento de prestação pelo contribuinte, a norma tributária terá que conter, em sua hipótese, a descrição de um fato composto por verbo carente de complemento, a delimitação física do espaço no qual possa acontecer o fato, a indicação do momento a partir do qual poderá haver a incidência da norma e, em sua tese, os sujeitos que deverão travar a relação jurídica respectiva e a grandeza pecuniária que medirá a intensidade do objeto de tal relação.

1.5. Os benefícios fiscais e a regra-matriz de incidência tributária

Se, para incidir, a norma jurídica tributária necessita dos três critérios do antecedente (material, espacial e temporal) para, em seu conseqüente, prescrever uma relação jurídica com os outros dois critérios a que se fez referência (pessoal e quantitativo), alguns benefícios fiscais, como exceção ao regime geral dos tributos que são, mexem com a configuração da regra-matriz de incidência tributária.

Por outra via, mesmo sendo a regra-matriz norma de comportamento (fisco e contribuinte), a norma de benefício fiscal, que lhe diminui a atuação, surge da incidência de uma norma de produção jurídica⁴⁵, que cria uma terceira norma.

Para facilitar a exposição, denominem-se:

NA1: Norma de produção jurídica
NA2: Norma jurídica resultado do fato jurídico de produção normativa

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 275.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 311 e ss.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 502.

NA3: Norma de conduta ó regra matriz de incidência tributária

O sistema de benefício fiscal é formado pelas seguintes normas:

NB1: Norma de produção jurídica

NB2: Norma jurídica resultado do fato jurídico de produção normativa

NB3: Norma de conduta que prescreve tratamento tributário diferenciado

Ao regular a produção do direito, o que inclui a criação, a modificação e a extinção de normas, nas normas de estrutura, acontecido o fato relatado em seu antecedente, do conseqüente deverá surgir nova realidade tão-somente no plano normativo⁴⁶.

Como asseverado, a regra-matriz NA3, sim, atinge a conduta, obrigando o contribuinte a retirar de seu patrimônio certa quantia em favor do Estado.

A norma que veicula a isenção NB3 (benefício fiscal utilizado no exemplo de Paulo de Barros Carvalho, mas que se aplica aos demais que atingem a regra-matriz), para se concretizar, ou seja, para diminuir ou extinguir a prestação tributária, necessita da incidência prévia de uma norma constitucional de estrutura NB1, que, por meio de NB2, lance textos no sistema jurídico, que, interpretados, vão de encontro a um ou mais critérios daquela norma-padrão, apenas atingindo o comportamento do particular indiretamente⁴⁷.

De imediato, porém, surge a perplexidade: se a regra-matriz de incidência tributária NA3 é modificada em um ou mais de seus critérios pela norma de estrutura NB1 que veicula textos mediante a NB2, como é regulado o comportamento do sujeito passivo contemplado pelo alívio tributário?

A rigor, a conduta do contribuinte que usufrui de algum tratamento tributário mais ameno é regulada pela norma NB3 criada a partir da significação dos textos introduzidos pela norma concreta e geral NB2, que decorre do fato jurídico produtor de norma, resultado da incidência da norma de estrutura NB1.

A fenomenologia acima descrita poderia ser assim representada:

⁴⁶QUEIROZ, Luís Cesar de Souza. Regra Matriz de Incidência Tributária. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006 (p. 223-260).

⁴⁷CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 504.

(HIPÓTESE) Dado o exercício da competência do órgão legislativo, no tempo e no espaço, mediante o procedimento estabelecido, *deve ser* (CONSEQÜÊNCIA) a relação jurídica na qual os destinatários da norma NB2 têm o dever de acatá-la como documento constitucionalmente designado para inserir textos no ordenamento.

Inovou-se, tão-só, o mundo normativo, de sorte a introduzirem-se na ordem jurídica enunciados prescritivos que possibilitem a criação de normas de conduta (contribuinte e fisco) divergentes da norma-padrão.

Após essa mudança no plano normativo, que faz ingressar no mundo do direito critérios diferenciados aos originalmente estabelecidos na regra-matriz de incidência, é que se pode falar em regulação distinta da conduta daqueles contribuintes agraciados pelo benefício fiscal.

Dessa maneira, ter-se-ia ao lado dos textos que permitem a concepção da regra-matriz de incidência tributária NA3 (norma de comportamento), enunciados carreados pela norma NB2, que documenta o fato jurídico resultado da incidência da norma de estrutura NB1, fazendo adentrar no ordenamento jurídico mudanças em algum(ns) critério(s) daquela primeira, de modo a possibilitar a criação de uma nova norma de conduta entre Fisco e contribuinte, caracterizada pela suavização da prestação tributária NB3.

A ofensiva da norma que faz incluir textos NB2 concorrentes aos critérios da regra-matriz NA3, no entanto, é parcial, porque suprime apenas um pedaço daqueles. Ou seja, coartado da incidência da regra-matriz o sujeito passivo SP~~o~~ a norma-padrão permanece intacta em relação aos sujeitos passivos SP~~o~~, SP~~o~~, SP~~o~~ etc. Assim também se dá com os demais critérios.

Cite-se o exemplo dos arts. 2º e 4º da Lei n.º 11.484, de 31 de maio de 2007⁴⁸, que, alterando os critérios pessoal (sujeito passivo), material (complemento) e quantitativo (alíquota) da regra-matriz do imposto sobre produtos industrializados ó IPI, reduz a zero a alíquota das

⁴⁸ BRASIL. Lei n° 11.484, de 31 de maio de 2007:öArt. 2º É beneficiária do Padis a pessoa jurídica que realize investimento em pesquisa e desenvolvimento ó P&D na forma do art. 6º desta Lei e que exerça isoladamente ou em conjunto, em relação a dispositivos: I ó eletrônicos semicondutores classificados nas posições 85.41 e 85.42 da Nomenclatura Comum do Mercosul ó NCM, as atividades de: a) concepção, desenvolvimento e projeto (design);b) difusão ou processamento físico-químico; ou c) encapsulamento e teste; II ó mostradores de informação (displays) de que trata o § 2º deste artigo, as atividades de: a) concepção, desenvolvimento e projeto (design); b) fabricação dos elementos fotossensíveis, foto ou eletroluminescentes e emissores de luz; ou c) montagem final do mostrador e testes elétricos e ópticos. (...) Art. 4o Nas vendas dos dispositivos referidos nos incisos I e II do *caput* do art. 2º desta Lei, efetuadas por pessoa jurídica beneficiária do Padis, ficam reduzidas: (...) II ó a 0 (zero) as alíquotas do IPI incidentes sobre a saída do estabelecimento industrial;(...)ö

vendas de mostradores de informação (*display*) fabricados por empresas beneficiárias do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores ó PADIS.

Assim:

a) os outros contribuintes (sujeitos passivos ó critério pessoal) que vendam mostradores de informação (*display*), mas que não optem por ingressar no PADIS, continuarão a sofrer a incidência da regra-matriz do IPI;

b) os sujeitos passivos aderentes do PADIS vendedores de outros produtos industrializados que não os incluídos nos incisos I e II do *caput do art. 2º* da Lei n.º 11.484/2007 (critério material) pagarão o IPI estatuído pela regra-matriz;e

c) a alíquota para os demais sujeitos passivos que não estejam no PADIS ou mesmo aqueles que estejam e não industrializem os mostradores de informação (*display*), continuará a mesma.

Do exemplo citado, apreende-se que a norma de conduta que beneficia o contribuinte NB3 é formada por critérios da regra-matriz de incidência NA3 (no exemplo, o verbo do critério material, o tempo, o espaço e a base de cálculo) e da norma NB2, que, mediante a aplicação de estrutura modificadora NB1, insere novos textos no ordenamento jurídico.

Entre os benefícios fiscais que alteram a regra-matriz de incidência tributária, podem ser mencionadas a isenção, a redução e/ou eliminação da alíquota ou base de cálculo e a dedução de despesas presumidas. Não modificam, porém, a regra-padrão de incidência, a remissão, a anistia, a simplificação das obrigações acessórias e o maior prazo para adimplemento da prestação⁴⁹.

1.6. Os benefícios fiscais e suas funções constitucionais

Como já explanado, o próprio Texto Constitucional indica as finalidades da instituição de benefícios fiscais, que são, acentuadamente, as de: *a)* reduzir a desigualdade sócio-econômica entre as regiões do país *b)* colaborar com o Poder Público na realização de valores e metas constitucionais e *c)* desenvolver atividade social e economicamente relevante. Essas funções merecem destaque na formulação do raciocínio ora proposto.

⁴⁹ CORREIA NETO, Celso Barros. **Definição e Limites dos Incentivos Fiscais: Um Estudo do Caso do Acordo dos Usineiros e das Leis Alagoanas n.ºs 6.004/98 e 6.445/03.** Maceió: Universidade Federal de Alagoas (Trabalho de Conclusão de Curso), 2007, p. 17.

1.6.1. Redução da desigualdade sócio-econômica entre regiões

Os benefícios fiscais se configuram em políticas públicas de direito tributário destinadas a estimular a cooperação do particular com o Estado para diminuir as desigualdades entre as regiões brasileiras e a realizar valores e metas constitucionalmente prestigiados.

O gozo de benefícios fiscais criados para minorar as desigualdades regionais não vincula o particular a qualquer tipo de contraprestação. Ou seja, se após decisão política de conveniência e oportunidade, fincada na proporcionalidade da medida, a União entende que para desenvolver uma de suas regiões deve prescrever tratamento tributário mais suavizado para o contribuinte que lá esteja domiciliado, não há necessidade de exigir daquele qualquer conduta especial.

Isto porque o interesse público concernente aos benefícios fiscais regionais é atendido tão-somente pelo fato de o contribuinte praticar suas atividades econômicas na região contemplada com a política pública tributária diferenciadora. Para realização dos outros valores constitucionais, que não seja a redução da desigualdade sócio-econômica entre as regiões brasileiras, é que se deve prescrever contraprestação do particular.

Em sentido contrário, Roberto Ferraz afirma que, mesmo nos benefícios fiscais concedidos para encurtar a desproporção entre regiões, a União deve condicionar o gozo daqueles à realização de condutas, pelos contribuintes, afinadas com o que o referido autor chama de *bem comum* (preservação do meio ambiente, educação, lazer, esporte, etc.)⁵⁰.

Compreensível é a preocupação desse pesquisador com a eficiência da política pública tributária, o que não pode ser olvidado pela União, mas, para ser válida, a lei que estabelece o benefício fiscal com fulcro na Constituição Federal, art. 151, I, não necessariamente deve obrigar o contribuinte a uma contraprestação.

Ao contribuinte que, p.ex., monte indústria no Nordeste, motivado por incentivos fiscais cuja finalidade seja a redução de desigualdades econômicas, a União não está obrigada a exigir-lhe a construção de escolas, o patrocínio de atividades desportivas e culturais etc.

Para o Supremo Tribunal Federal, em decisão acerca da constitucionalidade do art. 2º da Lei n.º 8.393/91, a localização em si, enquanto critério de discriminação tributária guarda

⁵⁰ FERRAZ, Roberto. Incentivos Fiscais - Um Enfoque Constitucional. *Revista de Estudos Tributários* n.º 28, Porto Alegre: Síntese, nov-dez/2002, p.101-107.

correlação com a necessidade de tratamento legislativo distinto, tendente a estimular produção de açúcar de cana nas regiões beneficiadas⁵¹.

Nesse contorno, a alteração procedida pela norma de estrutura de benefício fiscal na regramatriz de incidência tributária, no concernente aos incentivos criados pela União Federal a partir do texto da Constituição, art. 151, I, justifica-se apenas pelo critério espacial, vez que, nos demais locais físicos, continuará a vigor a norma tributária padrão.

1.6.2 Colaboração com o Poder Público na realização de valores e metas constitucionais

A presença marcante de enunciados na Constituição que permitem ao Estado legislar para estabelecer benefícios fiscais aos contribuintes que colaboram consigo na realização de valores e metas prescritas naquele documento normativo não suscitou o debate que o tema merece.

Somente em 2006, quando se discutia no Congresso Nacional a implantação de benefícios fiscais para os sujeitos passivos que fomentassem atividades desportivas é que, pela reação da classe artística, que alegava prejuízo ao incentivo à cultura com a edição daquela legislação, se tomou conta da importância jurídica e financeira dessas normas tributárias⁵².

Os fatos acima reportados descrevem bem a disputa por recursos oriundos da riqueza particular cuja destinação se vincula à promoção de valores constitucionalmente protegidos, típica de um Estado Social onde pululam as obrigações que devem ser atendidas pelo poder público.

É que os benefícios fiscais se configuram em despesas públicas, pois se apresentam como sacrifícios de recursos que, em regra, ingressariam no Erário por meio da tributação de fatos presuntivos de riqueza⁵³. Incluem-se, sem maiores questionamentos, no conceito de prestações positivas do Estado Social.

⁵¹ BRASIL. STF. AI N.º 515.168 ó AgR-ED, Rel. Min. Cezar Peluso, DJ de 22/10/2005. ðTRIBUTO. Imposto sobre produtos industrializados. IPI. Alíquota. Fixação. Operações relativas a açúcar e álcool. Percentual de 18% (dezoito por cento) para certas regiões. Art. 2º da Lei nº 8.393/91. Ofensa aos arts. 150, II, 151, I, e 153, 3º, I, da CF. Inexistência. Finalidade extrafiscal. Constitucionalidade reconhecida. Improvimento ao recurso extraordinário. Não é inconstitucional o art. 2º da Lei federal nº 8.393, de 30 de dezembro de 1991ö.

⁵² **Artistas Protestam Contra a Lei de Incentivo ao Esporte.** Disponível em <http://g1.globo.com/Noticias/Rio/0,,AA1396578-5606,00.html>, acesso em 21/12/2006.

⁵³ MARTINS, Guilherme Waldemar DøOliveira. **A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português.** Coimbra: Almedina, 2004, p. 24.

Num primeiro olhar, o cientista do direito capta que, no ordenamento jurídico pátrio, primordialmente, a concretização de valores e metas da Constituição cabe ao Estado, sendo a ajuda particular subsidiária.

Embora se caracterizem como exceção ao regime tributário geral, os benefícios fiscais não podem ser considerados algo de sobremaneira excepcional, pois são políticas públicas de uso corriqueiro no estado social⁵⁴.

Acontece que, conforme exposto acima, o direito é um *dever ser*, no qual há sempre possibilidade de descumprimento das prescrições veiculadas pelas normas jurídicas. Esse desrespeito não se dá unicamente na violação da conduta humana, mas, também, no exercício da competência do legislador.

Com os benefícios fiscais de auxílio dos particulares ao Estado na concreção de valores e metas constitucionais, o jurista enxerga um incremento substancial desses instrumentos tributários, não sendo exagero, nem ideológico, afirmar que a cultura e o esporte brasileiros, p.ex, não teriam como sobreviver sem a iniciativa privada⁵⁵, responsável por metade do dinheiro gasto com essas atividades.

O aumento das finalidades do Estado leva a uma natural ampliação da arrecadação de tributos⁵⁶, mas a máquina administrativa, mesmo dispondo de maiores somas, não consegue, por si só, colocar em prática todas as obrigações que lhe são prescritas.

Entre as dificuldades para implantação de direitos sociais, há que se fazer menção aos custos econômico-financeiros e administrativos elevados das prestações⁵⁷. Ainda que correta a assertiva de Luigi Ferrajoli, hoje, pode ser considerada incompleta.

⁵⁴ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2ª ed., Coimbra: Almedina, 2003, p. 409.

⁵⁵ No ano de 2006, os ôgastos tributários com cultura, expressão utilizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, advindos de benefícios fiscais para essa atividade foi de aproximadamente R\$ 575.000.000,00 (quinhentos e setenta e cinco milhões de reais), informação disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2006/DGT2006.pdf>, acesso em 22/02/2008. O orçamento executado do Ministério da Cultura foi de R\$ 661.165.000,74 (seiscentos e sessenta e um milhões, cento e sessenta e cinco mil reais e setenta e quatro centavos) http://www.cultura.gov.br/politicas/dados_da_cultura/index. Parece-nos que, diante do caráter subsidiário dos benefícios fiscais em comento, a diminuição gradual da participação do Estado na materialização desses valores, é passível de questionamento.

⁵⁶ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 212.

⁵⁷ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão. Teoria do Garantismo Penal**. Trad. de Fauzi Hassan Choukr. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 796.

Isto porque, além do elevado gasto orçamentário que os direitos sociais exigem das pessoas políticas de direito público, direitos de abstenção (=negativos, de defesa, de liberdade, primeira dimensão) vêm, a cada dia, necessitando de mais verbas do Estado para serem efetivados.

O Professor J.J. Gomes Canotilho, no final da década de 1980, em ensaio recentemente republicado, argumentava que um dos problemas mais sérios para a garantia dos direitos de liberdade, que, classicamente, tinham como pressuposto uma omissão do Estado, era justamente a organização da Administração Pública em sentido amplo, no qual estariam incluídos Executivo e Judiciário⁵⁸, o que implicava (e implica) custos financeiros.

Atualmente, pois, não há como sustentar que os direitos de liberdade possam ser assegurados sem a presença de um Estado minimamente estruturado para proteger a vida, a propriedade privada, as liberdades religiosa e de pensamento, entre tantos outros. Mais uma vez observa-se que o texto básico (õtodos têm direito à liberdadeö) mantém-se, mas o sentido é modificado pelo contexto.

Conseqüência disso é um Estado que, ao tempo em que se sofisticava na arrecadação de tributos provenientes dos particulares, por outro lado, em face do agigantamento de suas tarefas e despesas, também concede mais benefícios, mormente os fiscais, para que cidadãos e empresas lhe socorram nas funções que dantes eram exclusivas do Poder Público.

Exemplifique-se com o caso do Estado de São Paulo, o que mais produz riquezas na federação brasileira, que, há pouco, por iniciativa do Poder Executivo, enviou à Assembléia Legislativa projeto de lei que beneficiava os contribuintes do imposto de propriedade de veículo automotores ó IPVA que tivessem perdido, por furto ou roubo, seus veículos⁵⁹.

No caso do parágrafo acima, parece haver mais uma compensação pela má prestação de um serviço público (segurança) do que a proteção de um valor constitucional, indicando o descompasso da medida com as funções dos benefícios fiscais.

Assim, além dos benefícios fiscais aos contribuintes que empregam esforços na concretização de direitos sociais à cultura (CF/88, art. 216, §3º), ao desporto (CF/88, art. 217, §4º), à proteção das crianças e adolescentes (CF/88, art. 227, §3º, VI), às micro e pequenas

⁵⁸ GOMES CANOTILHO, J.J. Constituição e Défice Procedimental. *In Estudos sobre Direitos Fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 69-84.

⁵⁹ **Veículo roubado pode ter isenção de IPVA em SP**, disponível em <http://economia.uol.com.br/ultnot/2007/12/06/ult4294u883.jhtm>, acesso em 06 de dezembro de 2007.

empresas (CF/88, art. 146, III, *õdõ*) outras despesas de competência do Estado vêm sendo cobertas com amparo dos particulares que usufruem de benefícios fiscais.

Da arquitetura constitucional dos benefícios fiscais que promovem valores e metas prescritas ao Poder Público, descreva-se, ainda, que a criação de tais normas é permitida a todos os entes federativos, por tratar-se de competência comum à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios⁶⁰.

1.6.3. Desenvolver atividade social e economicamente relevante

Por derradeiro, parece haver na Constituição Federal de 1988 normas de produção jurídica que permitem o exercício da competência legislativa no intuito de criar benefícios fiscais como meios de desenvolver atividades sociais e econômicas relevantes.

A importância desses benefícios fiscais, denominados pela doutrina de benefícios *setoriais*, é tanta que José Souto Maior Borges afirma existirem benefícios *setoriais* e *não-setoriais*⁶¹.

Conforme exposto acima, podem classificar-se os benefícios fiscais pelas funções exercidas no ordenamento constitucional, como sendo instrumentos de *a*) redução da desigualdade sócio-econômica entre as regiões brasileiras, *b*) colaboração com o Estado na realização de valores e metas constitucionais e *c*) desenvolvimento de atividades sociais e econômicas de relevo.

Os benefícios *setoriais*, na síntese de José Souto Maior Borges, são aqueles que alteram a regra-matriz de incidência tributária nos critérios material e pessoal⁶².

No critério material, há suavização da prestação tributária de uma atividade econômica, mexendo-se tanto no verbo quanto no complemento. *Setorial* é o benefício que estimula condutas mais genéricas como industrializar ou exportar, como também aquele que especifica a conduta, como industrializar *computadores* ou exportar *automóveis*, p.ex.

Já quando se muda o critério pessoal para instituir benefício fiscal *setorial*, contemplam-se alguns sujeitos passivos com a redução do gravame em detrimento de outros, mesmo que estes pratiquem a ação ou a omissão prevista no critério material da regra estimuladora.

⁶⁰ BRASIL. Constituição Federal, arts. 23; 216, §3º; 217, §4º; 227, §3º.

⁶¹ BORGES, José Souto Maior. Sobre o Crédito-Prêmio à Exportação. **Revista Dialética de Direito Tributário** 112. São Paulo: Dialética, janeiro de 2005, p. 78-94.

⁶² BORGES, José Souto Maior. Sobre o Crédito-Prêmio à Exportação. **Revista Dialética de Direito Tributário** 112. São Paulo: Dialética, janeiro de 2005, p. 78-94.

A diferenciação se dá no contribuinte, incentivando o industrial e não o comerciante que exporta, p.ex.⁶³. Percebe-se que o critério material, *exportar*, é idêntico para ambos os sujeitos passivos, mas o legislador, nesse tipo de benefício, distorce a regra-matriz de incidência tributária com base no critério pessoal.

Tal como os benefícios fiscais que se destinam à promoção das regiões menos avançadas econômica e socialmente, os benefícios *setoriais*, para serem válidos, não necessitam impor conduta ao sujeito passivo, de modo que a justificativa para a regulação diferenciada reside na própria atividade econômica do contribuinte⁶⁴.

Igualmente aos benefícios fiscais manejados para cooperar na eficácia social dos valores e metas constitucionais, os *setoriais* também têm sua criação permitida para todos os entes federativos, nos termos da norma de produção jurídica construída a partir da leitura da Constituição Federal, art. 23, §1^o⁶⁵.

1.7. A proporcionalidade da norma de benefício fiscal como exceção ao princípio da capacidade contributiva

A doutrina do direito tributário brasileiro, mormente aquela desenvolvida após a Constituição de 1988, não mais admite uma distinção forte entre tributos fiscais e extrafiscais, com base na premissa de que os primeiros teriam como única função abastecer os cofres públicos para o custeio de despesas gerais e os segundos seriam mais um instrumento para intervenção do Estado na economia, na busca de uma realidade distinta⁶⁶.

Hoje, quando se descrevem as funções fiscal e extrafiscal dos tributos, não mais se fala em *exclusividade*, mas em *prevalência* de uma sobre a outra, a depender das características de cada imposto⁶⁷.

⁶³ BORGES, José Souto Maior. Sobre o Crédito-Prêmio à Exportação. **Revista Dialética de Direito Tributário** 112. São Paulo: Dialética, janeiro de 2005, p. 78-94.

⁶⁴ A título de exemplo, cf. a Lei n.º 9.493/99, que concede isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados ó IPI na aquisição de equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos(...); e a Lei n.º 11.196/2005, que institui o Regime Especial de Tributação para Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação(...).

⁶⁵ BRASIL. Constituição Federal: oArt. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (...) Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 245.

⁶⁷ Recentemente, com o final da vigência a contribuição sobre movimentação financeira (CPMF), viu-se o quanto o imposto sobre operações financeiras (IOF) também pode ter função fiscal, dantes relevada. *In Governo adota*

No mais, com a publicação da Lei Complementar n.º 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, que, em seu art. 14⁶⁸, prescreve a necessidade de compensarem-se as perdas de receitas decorrentes da instituição de benefícios fiscais, há um reforço argumentativo substancial para o entendimento ora descrito.

Ou seja, no Brasil, após a Lei de Responsabilidade Fiscal, toda norma de benefício tributário (função extrafiscal) deverá prever a compensação de receitas (função fiscal), certamente pela arrecadação de outros tributos, sendo analiticamente acertada a conclusão de inexistência baseada tão-somente na extrafiscalidade.

Segundo o magistério de Humberto Ávila, a proporcionalidade é um postulado que orienta o intérprete na construção de normas jurídicas que veiculam condutas-*meios* para realização de *fins específicos*, mediante a aferição da necessidade, da adequação e da proporcionalidade em sentido estrito da medida prescrita⁶⁹.

Para o autor do Rio Grande do Sul, somente poderá haver aplicabilidade do postulado da proporcionalidade se estiver presente alguma relação de causalidade específica entre meio e fim, entendendo-se este último como um estado desejado de coisas, ou, como quer Paulo de Barros Carvalho, uma realidade distinta.

Os fins podem ser internos ou externos ao direito. São internos quando o resultado da medida é alcançado na própria pessoa ou situação a que se dirige aquela conduta-meio; externos quando, na vida prática, consegue-se apreender a causalidade da medida⁷⁰, verificando se, de fato, tal meio é capaz de concretizar o fim específico para o qual fora utilizado.

Examina-se a proporcionalidade da medida, primeiramente, pela sua *adequação*, averiguando-se se há correspondência quantitativa, qualitativa e probalística da conduta-meio para alcançar a finalidade projetada pela Administração Pública.

medidas para recompor a perda da CPMF, Disponível em <http://www.andima.com.br/sinopse/arqs/sinopse.pdf>, acesso em 24/01/2008.

⁶⁸ BRASIL. Lei Complementar n.º 101/2000: §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.

⁶⁹ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. In SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. I.** São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 329-347.

⁷⁰ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. In SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. I.** São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 329-347.

Pesquisar a *necessidade* da conduta-meio significa analisar se há instrumentos alternativos que cheguem da mesma ou de melhor forma (=menor sacrifício de direitos fundamentais) ao objetivo traçado, em comparação com a escolha do Estado.

Já o controle da *proporcionalidade em sentido estrito* leva o intérprete a observar se as vantagens advindas da consecução dos fins são superiores à privação de direitos fundamentais de terceiros.

Em regra, quando há intervenção na esfera econômica do particular para carrear recursos voltados à manutenção dos afazeres ordinários do Estado (função fiscal), os tributos são instituídos com base no princípio da capacidade contributiva na tentativa de distribuir igualmente a carga tributária⁷¹, consistindo aquela em fim interno, porque òé tanto medida, pois consiste em critério para a tributação justa, quanto fim, pois estabelece algo cuja existência fundamenta a própria realização da igualdade⁷².

Cuida-se, o mecanismo da capacidade contributiva, de fundamento racional do tributo, uma vez que, por esse instrumento, o legislador deve limitar-se a escolher atos e fatos econômicos que se relacionem direta e coerentemente com a prestação (pagamento do tributo) imposta pela norma⁷³. Em suma, a dinâmica usual da tributação prescreve que fatos e atos de riqueza devem ser objetos de prestações pecuniárias, de acordo com a potencialidade de cada contribuinte para suportar a exação fiscal.

Se a imposição estatal pretende atingir fins específicos, previstos na Carta Política (extrafiscalidade), tais como a diminuição da desigualdade regional (art. 151, I), a regulação da atividade econômica (art. 174), a difusão da cultura (art. 216,§3º), o desenvolvimento científico (art. 218) e a proteção do meio ambiente (art. 225), o tratamento dado aos contribuintes com base no princípio da capacidade contributiva cede face à *proporcionalidade* da medida adotada para a consecução das finalidades anunciadas⁷⁴.

Tem-se, então, que na tributação *predominantemente* extrafiscal, o meio eleito pelo legislador para atingir as metas constitucionais segue o postulado da proporcionalidade, devendo

⁷¹ ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário ó Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 415, p. 407-464.

⁷² ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. In SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. I**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 329-347.

⁷³ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 496.

⁷⁴ ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário ó Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 418, p. 407-464.



Your complimentary
use period has ended.
Thank you for using
PDF Complete.

[Click Here to upgrade to
Unlimited Pages and Expanded Features](#)

ser *adequado* para a realização da finalidade prescrita; *necessário*, no sentido de restringir o menos possível a capacidade contributiva; e *proporcional em sentido strito*, uma vez que a vantagem do tratamento favorável supere o princípio da capacidade contributiva⁷⁵.

⁷⁵ÁVILA, Humberto. O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário ó Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 419, p. 407-464.