

INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ATIVIDADE ECONÔMICA POR MEIO DE TRIBUTOS

STATE INTERVENTION IN ECONOMIC ACTIVITY THROUGH TAXES

Marcella Gomes de Oliveira¹
Demetrius Nichele Macei²

RESUMO

O presente artigo visa demonstrar por meio das noções fundamentais, elencando o Direito Estado, o Tributo, a Administração Pública e o sistema constitucional tributário, a importância da figura da extrafiscalidade no Direito Tributário ensejando a intervenção do Estado tanto como regulador de condutas, bem como, ampliando o bem-estar social como um espírito do Estado com a sua essência constitucional. Desta forma, ao utilizar o título exemplificativo o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI busca-se que ocorra uma maior visualização da intervenção estatal na sociedade brasileira como uma forma de incentivar o comércio observando o disposto presente na Constituição Federal da República Federativa do Brasil.

PALAVRAS CHAVE: Extrafiscalidade; Intervenção do Estado; Imposto de Produtos Industrializados; Constituição Federal; Direito Tributário.

ABSTRAT

This article aims to demonstrate through fundamental concepts, listing the state law, the Tribute, the Public Administration and the tax constitutional system, the importance of the figure of the Tax Law extrafiscality occasioning state intervention both as a regulator of conduct as well, expanding the welfare state as a one spirit with its constitutional essence. Thus, the use of example the Tax on Industrialized Products - IPI is seeking that occurs a larger view of state intervention in Brazilian society as a way to encourage trade by observing the provisions of the present Constitution of the Federative Republic of Brazil.

¹ Graduada em Direito pelo Centro Universitário Curitiba UNICURITIBA, mestranda do Programa de Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania pelo UNICURITIBA, membra do Grupo de Pesquisa Cidadania Empresarial e advogada do Escritório de Advocacia Oliveira e Destro Advogados Associados com concentração em Direito Empresarial e Tributário.

² Advogado. Pós Doutorando na Faculdade de Direito do Largo São Francisco (USP). Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestre em Direito Econômico e Social e Especialista em Direito Empresarial, ambos pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Paraná. É Professor de Direito Tributário na graduação, especialização e mestrado na Faculdade de Direito Curitiba (UNICURITIBA).

KEYWORDS: Extrafiscality; State Intervention; Industrialized Products Tax; Federal Constitution; Tax Law.

1 INTRODUÇÃO

A construção acerca das noções de Direito, Estado e Tributo torna possível que seja discutido o tema principal que se refere à intervenção estatal por meio de tributos.

Traz-se a figura da Administração Pública como sendo o exercício da função essencial da Administração e também no sentido de sua regulação em conformidade com a Constituição Federal e também o Direito Constitucional Tributário que se mostra como categoria básica no qual os sistemas constitucionais se edificam.

A extrafiscalidade possui um papel de regular condutas, não apenas uma função arrecadatória, nesse sentido traz-se a figura do IPI, o Imposto de Produtos Industrializados, para demonstrar uma das formas que a intervenção estatal pode ocorrer através de tributos, influenciando no comportamento das pessoas e na ordem econômica para fomentar o comércio e potencializar a produção industrial interna.

Além disso cabe ainda mencionar a vulnerabilidade do contribuinte, que é potencializada pelo Estado frente ao poder que este detém como criador da regra obrigacional, formalizador e cobrador da obrigação e também como julgador por meio dos órgãos administrativos e judiciais.

Por fim é possível trazer a título ilustrativo a redução de alíquota para a linha branca e também para veículos ensejando um aumento no consumo e uma melhora tanto para a venda de tais produtos como também para a qualidade de vida dos indivíduos da sociedade, desta forma é possível verificar a essência constitucional no sentido da intervenção buscando um bem-estar social.

2 NOÇÕES DE DIREITO, ESTADO E TRIBUTO

O Direito emerge como sistema de regras de conduta designado a disciplinar o comportamento humano e como sua derivação, temos o Direito Positivo que é considerado um sistema formado por enunciados prescritivos através dos quais constroem-se normas jurídicas decorrentes de sua interpretação. Outra classificação que se evidencia do Direito é o Direito Material e o Processual, sendo que aquele versa sobre as normas que tratam da própria distribuição dos bens da vida, enquanto que o Direito Processual regula o processo como uma série encadeada de atos destinada a dirimir o conflito e as normas que disso cuidam.

É importante definir o homem como um ser social dotado de livre-arbítrio, sendo que tal liberdade e sociabilidade demonstram a necessidade de um mecanismo regulamentador, ou seja, aparece a figura do Direito como sistema de regras de conduta visando disciplinar o comportamento humano³.

Quanto ao Estado, este foi criado para buscar imprimir uma maior eficácia às regras de conduta criadas pelo Direito e, de forma a se manter exige em troca o pagamento de tributos aos que estão submetidos ao seu poder. Na opinião de Hugo de Brito Machado Segundo:

Com o advento dos modernos Estados de Direito, Democráticos, limitados pelo Direito, as pessoas que integram ou corporificam o Estado também passaram a se submeter, no exercício de suas funções, a regras de conduta previamente estabelecidas. O ramo do Direito que cuida disso chama-se *Direito Público*, e, mais especificamente, no que toca à subdivisão ocupada de disciplinar a cobrança de tributos, *Direito Tributário*.⁴

Sobre o Estado brasileiro é importante frisar que este é a entidade jurídica que regula as relações econômicas e sociais daqueles que integram uma determinada população em certo território, sendo que a figura da relação jurídica:

Esta é definida como relação entre sujeitos jurídicos, quer dizer, entre o sujeito de um dever jurídico e o sujeito do correspondente direito (Berechtigung) ou – o que não é o mesmo – como relação entre um dever jurídico e o correspondente direito (Berechtigung) [...]

Dizer que dever e direito se correspondem significa que o direito é um reflexo do dever, que existe uma relação entre dois indivíduos dos quais um é obrigado a uma determinada conduta em face do outro. Em ambos os casos é uma relação constituída pela ordem jurídica.⁵

A ciência do Direito Tributário – construída através da necessidade de o Estado regulamentar suas relações – estuda o Direito Positivo, no qual a linguagem prescritiva é utilizada pelo legislador de uma forma técnica e livre com aplicação no direito dependente da norma tributária constituída através do intérprete.

O Estado Democrático de Direito tem sua atividade e sua forma de organização política determinadas e limitadas pelo direito, sendo que o Estado é estruturado na juridicidade estatal que tem como suas dimensões fundamentais o governo de leis, o reconhecimento de direitos, a garantia de tribunais independentes, o pluralismo, o funcionamento do sistema de organização estatal, as liberdades e garantias, a organização do poder (segundo o princípio da divisão de poderes), o primado do legislador, que estão subordinadas ao exercício do poder do Estado, ou seja, aos

³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2010. v. 37, p. 01.

⁴ MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 02.

⁵ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 182-183.

princípios da responsabilidade e controle feito por meio de instrumentos jurídicos determinados constitucionalmente⁶.

O Estado deve subordinar-se ao direito de forma que ele, os poderes locais e regionais, os órgãos, funcionários ou agentes dos poderes devam respeitar, observar e cumprir as normas jurídicas da mesma forma como devem fazer os particulares, portanto o Estado age e atua por meio do Direito, significando que o exercício do poder só pode efetivar-se através de instrumentos jurídicos institucionalizados pela ordem jurídica, de forma a garantir o princípio geral da segurança jurídica, que protege os cidadãos contra incertezas provocadas pelo Poder Público⁷. Como afirma Marilene Rodrigues:

Assim, a segurança jurídica em suas dimensões e em sentido geral abrange todas as relações entre cidadãos e Poder Público, sejam decorrentes de funções administrativas ou judicial e principalmente em relação a proteção e tutela constitucional de respeito ao direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

O desafio está sempre em encontrar o justo equilíbrio entre direitos dos contribuintes, de um lado, e os poderes da administração de outro lado, para que não sejam exercidos de forma arbitrária, retirando direitos do contribuinte, que são constitucionalmente assegurados, para fins de arrecadação dos tributos e aplicação em gastos públicos.⁸

No que se refere a tributo, este tem como sua noção empírica a de que o particular deve entregar uma quantia em dinheiro ao Estado, limitada através do direito. Em sua perspectiva ideológica, o tributo ocorre por meio da fixação de critérios legais, solidariedade social, capitalismo, conflitos iminentes entre particulares e Estado ou então entre os próprios entes competentes para tributar, ou ainda entre os próprios particulares.

Existe um conceito unitário de tributo que é utilizado pela Constituição Federal permitindo ao jurista identificar as principais características comuns das taxas, empréstimos compulsórios, contribuições especiais e impostos para lhes dar operacionalidade jurídica⁹. Desta forma, para Ricardo Lobo Torres:

O tributo, noção nuclear do Direito Constitucional Tributário, é a categoria básica sobre a qual se edificam os sistemas constitucionais tributários (do nacional ao federado e ao internacional) e a partir da qual se formam as

⁶ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O tributo e suas finalidades. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 192.

⁷ RODRIGUES, loc. cit.

⁸ Ibid., p. 193.

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos fundamentais e finalísticos do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 35.

diferenças para com as figuras próximas do preço público e da multa, integrantes do fenômeno da quase-fiscalidade, e das contribuições econômicas e sociais, nos ordenamentos que cuidam da extrafiscalidade e da parafiscalidade. O termo tributo aparece inúmeras vezes na Constituição Tributária, sem qualquer definição: o art. 150, I, veda a exigência ou o aumento do tributo sem lei que o estabeleça; o art. 151, I, proíbe a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional; o art. 150, III, dispõe sobre a irretroatividade e a anualidade dos tributos; o art. 150, IV, veda a utilização do tributo com efeito de confisco. De rara complexidade pelas inúmeras funções que exerce no seio da Constituição Tributária, o conceito de tributo há que ser entendido de modo unitário, através da definição que lhe abarque todas as características. Mas a unidade, que lhe dá sentido, é ao mesmo tempo a sua perdição, por não se adequar à complexidade fiscal do Estado de Direito dos nossos dias.¹⁰

Observa-se que o conceito de tributo não deve ser buscado apenas no discurso da Constituição, da doutrina e do Código Tributário Nacional, mas também na jurisprudência que fez o balizamento para a compreensão de suas diversas espécies.

A edificação do conceito de tributo se deve à contribuição do trabalho do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Constitucionais em países como Áustria, Alemanha, Itália e Espanha de forma antecipada às definições legais de modo a interpretá-las ou oferecer pauta para sua normatividade em ordenamentos em que são omissas¹¹.

É necessário visualizar o tributo e sua relação entre Estado e história para que se possa estabelecer uma relação jurídica-tributária, nas palavras de Rogério Martins:

Pelo que vê, “História”, “Tributo” e “Estado” sempre caminham juntos e a relação jurídica-tributária foi sempre uma relação advinda do poder do Estado e nunca uma relação voluntária por parte do indivíduo. Outrossim, a coerção sempre foi o elemento que dá a eficácia à relação jurídico-tributária, uma vez que é a imposição fiscal clássica norma de rejeição social.

Por se tratar de uma relação jurídica de poder e com eficácia conferida por coerção é que o indivíduo procura, no ordenamento jurídico, normas que o resguardem a fim de se evitarem abusos por parte do Poder Tributante.

Nesta esteira de raciocínio é que a nossa Constituição Federal contempla todo um capítulo às “Limitações ao Poder de Tributar”, assim como cada vez mais cresce na sociedade o conceito de “direito do contribuinte”, existindo já projeto de “Código de Defesa do Contribuinte” em curso perante o Congresso Nacional, assim como a edição da Lei Complementar nº 101/2000, denominada “Lei de Responsabilidade Fiscal”, visando a conter e gerenciar os gastos do Poder Público.

¹⁰ TORRES, loc. cit.

¹¹ Ibid., p. 36.

Os direitos do contribuinte e mecanismos para sua defesa são necessários, uma vez que o Estado possui uma gama de atividades e funções a ele conferida pela Constituição Federal e demais normas jurídicas.¹²

Para que o contribuinte possa exercer seus direitos e os mecanismos para sua defesa, necessita de recursos obtidos por meio da exploração de seu patrimônio, da sua entrada no mercado financeiro e também da arrecadação de tributos da sociedade. Essa última modalidade refere-se à que mais financia a atividade estatal, porém o montante arrecadado nem sempre é bem gerido ou aplicado, portanto a imposição tributária acaba por tornar-se injusta, inadequada ou desmensurada, entendendo que a “Política Tributária” – sistemática adotada pelo Estado – objetivando o cumprimento de suas finalidades de maneira eficaz e onerando o mínimo possível a sociedade pode vir a se transformar em um instrumento de defesa do contribuinte¹³.

O tributo é criado no Estado de Direito cobrado e pago conforme as normas jurídicas estabelecidas¹⁴, e são cobrados para:

[...] restringir a demanda doméstica contrapondo-se à expansão dela decorrente de gastos governamentais, evitando a inflação e, principalmente para realizar a equidade ou justiça fiscal, impedindo que contribuintes de renda mais baixa suportem encargos tributários relativamente mais elevados do que os de renda mais alta.¹⁵

Cabe destacar que a tributação tem como finalidades: os objetivos econômicos de desenvolvimento, de estabilização interna da economia (de forma a combater o desemprego e a inflação), a estabilização externa da economia (buscando o equilíbrio do balanço de pagamentos internacionais e formação de reservas monetárias conversíveis), a realização da equidade ou justiça fiscal, a finalidade política no sentido de distribuição do poder através do fortalecimento da federação, a finalidade jurídica para a proteção dos direitos do contribuinte e a finalidade administrativa referente à realização na prática das demais¹⁶.

Para que possa realizar suas finalidades o Estado necessita da contribuição de todos os integrantes da sociedade, para que assim atenda as despesas públicas na medida da capacidade contributiva dos mesmos, porém a sociedade também possui interesse no funcionamento e existência do Estado, e assim, deve proporcionar a ele os meios

¹² MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. A política tributária como instrumento de defesa do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p.133.

¹³ MARTINS, loc. cit.

¹⁴ MELLO, Gustavo Miguez de. O tributo: finalidades econômica, jurídica, política e administrativa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 423.

¹⁵ MELLO, 2007, p. 425.

¹⁶ Ibid., p. 426.

adequados para o atendimento das necessidades públicas por meio de pagamento de tributos¹⁷. Neste sentido Marilene Rodrigues afirma que:

A tributação é por excelência instrumento de geração de recursos para o Estado. Mas é preciso que haja lei que autorize a exigência de tributo e que esta lei esteja em harmonia com a Constituição e com os princípios e garantias dos contribuintes, para que possa ser exigido. A não-observância dos preceitos constitucionais pela lei que institui o tributo torna inconstitucional a exigência tributária. A capacidade que o cidadão possui para contribuir com os gastos públicos deve ser respeitada. O ponto de equilíbrio da tributação deve ser traduzido por aquilo que possa ser razoável e coerente com o objeto econômico do tributo, de forma a dimensionar a racionalidade do seu pagamento.¹⁸

Assim a concepção harmônica das normas tributárias e a relevância da matéria a ser examinada envolvem a liberdade individual e a defesa do interesse público para o desenvolvimento das atividades pelo Estado. Portanto no Estado Democrático de Direito a transferência de riquezas do particular para o Estado configura a finalidade essencial da imposição tributária, para que assim seja possível o exercício de suas principais atividades políticas, econômicas e sociais, em benefício da sociedade sem violar os direitos e garantias do contribuinte¹⁹.

Ainda a se falar de tributo:

O conceito jurídico de tributo é construído à luz dos princípios e normas constitucionais, devendo ser interpretado de forma sistemática. O Código Tributário Nacional conceitua tributo em seu art. 3º, em que se lê: *“Tributo é toda prestação 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.”*²⁰

O principal fundamento do tributo é o meio de suprir recursos para que o Estado promova a justiça social, cabe salientar que o tributo tem ligação com a capacidade contributiva, pois o ônus do tributo que o contribuinte deve suportar não deve sacrificar o mínimo existencial ou o necessário físico. Em princípio a tributação tem seu limite estabelecido no nível de produção de bens, coisas e serviços e de tal limite deduz-se o indispensável para que seja feita a manutenção dos habitantes do país no padrão médio de vida²¹.

¹⁷ RODRIGUES, 2007, p. 191.

¹⁸ RODRIGUES, loc. cit.

¹⁹ RODRIGUES, 2007, p. 191.

²⁰ Ibid., p. 198.

²¹ RODRIGUES, loc. cit.

Deve ser entendido então que os direitos dos contribuintes têm de ser respeitados pela Administração Pública, para que dessa forma não ocorram excessos ou desvio de finalidade²². De modo que:

Compete aos Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) tornar válido e eficaz o conteúdo implícito e explícito da Constituição Federal, o que somente será possível considerando-se os elementos de avaliação dos fatos, valores e normas, e de razoabilidade, que acabam impondo limites a qualquer atuação injusta ou arbitrária desses órgãos.

Nesse sentido, tendo em vista os diversos fatores antes mencionados, que resultam na adoção de uma política fiscal incoerente, torna-se impossível mensurar corretamente a carga tributária em face das reais necessidades referentes ao bem-estar social e à manutenção do Estado.

Cabe, portanto, ao Direito e a seus intérpretes ajustá-la aos níveis de menor rejeição social, de forma razoável, observando as garantias constitucionais do contribuinte, para uma imposição tributária com racionalidade.²³

É possível invocar perante a administração o princípio da razoabilidade que se demonstra diretamente vinculado ao controle da discricionariedade, pois a imposição tributária, quando ocorre ofensa ao princípio da capacidade contributiva, deixa de ser razoável e assim, toda a carga tributária que ultrapassar o princípio da razoabilidade de forma a impedir que o contribuinte desenvolva suas atividades e sua cidadania tem características de confisco.²⁴

Assim sendo, o planejamento da economia tem seu reflexo no Direito Tributário ou por meio de leis ou através de atos administrativos submetidos diretamente à Constituição²⁵, de forma a ser necessária uma filosofia do tributo sob a perspectiva de considerar os diferentes tipos de imposições tributárias que oneram, com pesada carga tributária, o contribuinte, sem que haja retorno com serviços públicos proporcionais a essa contribuição, portanto, a relação de poder que o Estado exerce frente à arrecadação tributária faz com que os governos arrecadem mais do que o considerado necessário para custear as despesas públicas, sujeitando assim o contribuinte a uma ação coercitiva²⁶.

Tal filosofia deve ser estabelecida em relação à integração da Ciência das Finanças e do Direito Financeiro tendo de ser consideradas as relações econômicas entre Poder Público e particulares. As finalidades e o estudo do tributo devem levar em conta toda a atividade estatal na realização de uma receita ou através de uma administração do produto arrecadado ou então por meio de realização de investimentos. Considera-se aqui

²² Ibid., p. 199.

²³ RODRIGUES, 2007, p. 202.

²⁴ RODRIGUES, loc. cit.

²⁵ RODRIGUES, loc. cit.

²⁶ Ibid., p. 203.

os direitos e garantias do contribuinte presentes na Constituição Federal, que limitam o poder de tributar²⁷, desta forma afirma Marilene Rodrigues:

Os direitos e garantias do contribuinte, no momento, encontram-se em crise em nosso país por serem constantemente violados. A elaboração de leis tributárias e sua aplicação pela Administração Pública não estão comprometidas em dar efetividade a esses direitos. O compromisso maior é com uma política de maior arrecadação tributária.

O poder Executivo Federal por sua vez, com reiteradas edições de Medidas Provisórias, fora das hipóteses autorizadas pela Constituição (art. 62), tem produzido legislação com efeitos meramente arrecadatórios, em substituição ao Poder Legislativo em suas funções primordiais.

Isto repercute diretamente no Poder Judiciário, que fica abarrotado com ações judiciais que reclamam a violação de direitos constitucionalmente assegurados, o que impossibilita maior celeridade da Justiça, reclamada pela sociedade.

O que se constata, portanto, é que os direitos e garantias do contribuinte estabelecidos pela Constituição são mais demonstrados no discurso que na prática, pois o que se verifica é que diariamente são tais direitos violados, razão pela qual *as finalidades do tributo precisam ser repensadas de forma mais ampla em confronto com as reais necessidades do Estado* para cumprir a sua atuação perante a sociedade.²⁸

O problema é jurídico e não filosófico, o problema, então, não é mais fundamentar o direito, mas sim protegê-lo, pois não se trata de saber dos direitos ou seu fundamento ou sua natureza, cabe saber o modo mais seguro para que eles sejam garantidos de forma a impedir que, apesar das declarações solenes, eles continuem a ser constantemente violados.²⁹

A se falar de uma autêntica política tributária, esta deve ter como objetivo o Estado como todo submetido ao princípio da legalidade em submissão da Administração às Leis, devendo cumpri-las e praticá-las de modo que toda atividade de todos os seus agentes obedeça às disposições legais fixadas pelo Poder Legislativo para que seja eficaz. Desta forma devem ser aplicados os recursos arrecadados nas necessidades básicas da população e quando os tributos forem vinculados, os recursos devem ter sua aplicabilidade efetivada para as finalidades às quais foram instituídos, conforme ações coordenadas possibilitando maiores resultados, com diminuição dos gastos públicos, sem desperdícios e com retorno compatível em serviços públicos³⁰.

3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E SUA REGULAÇÃO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

²⁷ RODRIGUES, 2007, p. 203.

²⁸ Ibid., p. 204.

²⁹ RODRIGUES, loc. cit.

³⁰ RODRIGUES, 2007, p. 205.

A Administração Pública examinada pela ótica objetiva ou material faz com que ela seja entendida como o exercício da função essencial da Administração, ou seja, a função administrativa em si, ou o encargo que compete com predominância ao Poder Executivo. Quando examinada de forma subjetiva ou formal entende-se a Administração Pública como conjunto de pessoas jurídicas, agentes públicos e órgãos que exercem a função administrativa como objetivo³¹.

Desta forma a Administração Pública em seu sentido formal é o conjunto de órgãos instituídos para a realização dos objetivos do Governo e em sentido material mostra-se como conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral. Ela pode ainda ser analisada em acepção operacional como desempenho perene e sistemático, legal e técnico dos serviços próprios realizados pelo Estado ou que por ele são assumidos para o benefício da coletividade³².

Existe ainda a subdivisão direta e indireta da Administração Pública, que nas palavras de Marcio Pestana:

A expressão *administração direta e indireta*, prestigiada pela atual Constituição Federal, provém do Decreto-Lei nº 200/67, que promoveu no Brasil uma reforma administrativa no plano federal, irradiando, a partir deste diploma e do Ato Institucional 8/69, tal concepção administrativa aos Estados e Municípios (estes com mais de 20 mil habitantes).

A distinção básica de ambas as espécies de administração é a de que a Administração Pública direta encontra-se concentrada no *núcleo* do respectivo Poder, tal qual tracejado pelo próprio Texto Constitucional; já a designada Administração Pública indireta encontra-se na *periferia* deste núcleo, sob os auspícios da descentralização administrativa.³³

Pode-se ainda analisar a Administração Pública em relação ao processo administrativo-tributário, pois tal processo mostra-se presente tanto na Administração Pública direta quanto na indireta, essa análise deve ser tomada no campo federal, dado que envolve discussões entre o administrado e a Administração Pública sobre tributos e obrigações travados diretamente no Ministério da Fazenda de forma específica na Secretaria da Receita Federal, ou seja, na seara da Administração Pública federal direta.

No âmbito da Administração Pública federal indireta inserem-se as figuras das Autarquias, por exemplo, o caso do Banco Central do Brasil ou o que ocorre no Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. É importante diferir os domínios em que o processo administrativo-tributário ocorrerá e identificar seus agentes, pois é através disso que se pode determinar o conjunto específico de códigos ordenadores de condutas de

³¹ PESTANA, Marcio. **A prova no processo administrativo-tributário: a teoria da comunicação**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 09.

³² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993. p.60.

³³ PESTANA, 2007, p. 16.

repercussões efetivas no processo administrativo-tributário catalogado previamente de acordo com a ordem jurídica³⁴.

Sobre a Administração Pública Marilene Rodrigues afirma que:

A constitucionalização dos princípios da Administração Pública, na forma estabelecida pelo art. 37 da Constituição Federal – que em sua atuação deve obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência – procurou reestruturá-la para atender aos elementos democráticos que caracterizam a República Federativa do Brasil nos contornos expressos no art. 1º da CF.

A estrutura da Administração Pública, assim colocada, que em relação ao seu próprio agente, que em relação ao administrado, na prática, não se mostra eficiente, razão pela qual é oportuna a discussão em torno de um conceito mais amplo de tributo.³⁵

Conclui, portanto a autora que:

- 1) O poder não pode ser exercido como um fim em si mesmo, mas como serviços à sociedade para não ser desviada sua finalidade.
 - 2) No Estado contemporâneo, há necessidade de uma intensa participação na coisa pública. Os contribuintes devem deixar de ser súditos de um Estado-tutor para se transformar em cidadãos de um Estado-instrumento.
 - 3) O Direito Administrativo não pode mais apenas se preocupar em estabelecer *limites ao poder*, ou em *garantir os direitos individuais* diante do poder, sua preocupação deve voltar-se para a elaboração de fórmulas que possibilitem a *efetivação dos direitos sociais, econômicos, coletivos e difusos*, os quais exigem prestações positivas por parte do Estado.
 - 4) Para uma avaliação global das deficiências do sistema tributário torna-se necessário o exame amplo de questões a partir de parâmetros de integração da Ciência das Finanças, do Direito Financeiro, considerando-se as relações econômicas entre particulares e Poder Público, o nível de carga tributária em confronto com os serviços públicos prestados, os gastos da administração e a real necessidade de recursos públicos que são arrecadados.
- Além dessa avaliação global é preciso que sejam elaboradas leis em harmonia com a Constituição, com respeito aos direitos e garantias do contribuinte, em consonância com todo ordenamento jurídico, para que possam ser cumpridas com a necessária segurança jurídica e com o dever público do cidadão de pagar tributos.³⁶

A Administração, em um sentido mais amplo, aparece como todo aparelhamento do Estado preordenado à realização dos seus serviços, e visa à satisfação das

³⁴ Ibid., p. 17-18.

³⁵ RODRIGUES, 2007, p. 206.

³⁶ RODRIGUES, 2007, p. 207.

necessidades da coletividade, desta forma ela não pratica atos de governo, mas sim atos de execução com maior ou menor autonomia funcional definida pela competência do órgão ou de seus agentes, sendo tais atos denominados atos administrativos³⁷.

Por ser uma atividade neutra normalmente vinculada à lei ou à norma técnica, a Administração mostra-se como uma conduta hierarquizada, ela executa sem responsabilidade constitucional ou política, mas com responsabilidade técnica e legal pela execução. Conclui-se então que ela é o instrumento disposto pelo Estado para colocar em prática as opções políticas do Governo que age como uma conduta independente, política e discricionária com responsabilidade constitucional e política³⁸.

Deste modo a Administração detém o poder de decisão somente no âmbito de suas atribuições e nos limites legais de sua competência executiva, podendo somente opinar e decidir sobre assuntos técnicos, financeiros, jurídicos ou de conveniência e oportunidade administrativas sem ser facultado a ela a opção política da matéria.³⁹

Quanto à regulação no Direito, esta se refere no sentido de o Direito ser uma ciência deontica, voltada ao dever-ser, sendo que o conceito de regulação jurídica decorre dos textos legais, especialmente o constitucional.⁴⁰

A regulação administrativa reporta-se ao caput do art. 174 da CF, de modo a estabelecer que toda função estatal é normativa e que administrar é, em regra, realizar a edição de normas concretas, pois o próprio texto constitucional (art. 49, inciso V e art. 169 da CF) indica possibilidade de função administrativa normativa.⁴¹

A palavra regulação é constitucionalmente ambígua, sendo que a regulação administrativa em sentido estrito não consiste em atividade no sentido constitucional, quando da edição de normas abstratas. Regular é efetuar ponderações no plano concreto.⁴²

No Direito Brasileiro regulamentação significa a edição de normas abstratas através do chefe do Executivo para que se torne possível a fiel execução das ponderações legislativas. Todo regulamento é executivo no Direito Brasileiro.⁴³

Desta forma a finalidade da regulação possui referência a uma atividade, edição de um ato normativo e produto dessa atividade, para os efeitos do ato administrativo editado e seu resultado jurídico produzido, sendo que tanto a atividade quando o resultado são conceitos definidos pela finalidade.⁴⁴

A regulação nos termos do art. 174 ocorre não apenas pela função de fiscalização mas também pela função de incentivo (fiscalização refere-se à função

³⁷ MEIRELLES, 1993, p. 61.

³⁸ MEIRELLES, loc. cit.

³⁹ MEIRELLES, loc. cit.

⁴⁰ MARTINS, Ricardo Marcondes. **Regulação administrativa à luz da Constituição Federal**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 100.

⁴¹ Ibid., p. 104-105.

⁴² Ibid., p. 106.

⁴³ Ibid., p. 108.

⁴⁴ Ibid., p. 119.

administrativa ordenadora; incentivo refere-se à função administrativa fomentadora). O fomento pode ser caracterizado pela voluntariedade e pelo objetivo de satisfação indireta das necessidades públicas.⁴⁵

Existe um terceiro meio de regulação que é a exploração direta da atividade econômica, conforme o art. 173 da CF, essa regulação ocorre por três formas: por direção; por indução; e por participação. Tal classificação aplica-se também à intervenção do Estado na ordem econômica, sendo que toda regulação é uma intervenção na ordem econômica mas a recíproca não é verdadeira.⁴⁶

O reconhecimento da interferência no comportamento dos demais por um agente econômico é garantido pela CF conforme seu art. 173, §4º, que proíbe o abuso do poder econômico⁴⁷, e como definição toma-se o poder econômico no seguinte sentido:

Poder econômico quer dizer poder de controlar os preços. Na concorrência perfeita ninguém o detém: os agentes econômicos são suficientemente numerosos, de modo a assegurar que nenhum deles afete o preço de mercado. Há dois tipos de poder econômico: o *monopólio* é a capacidade do vendedor e o *monopsônio* é a capacidade do comprador de influenciar no preço. Vale dizer: *monopólio* é um mercado em que existe apenas um vendedor e muitos compradores; *monopsônio* é um mercado em que existe apenas um comprador e muitos vendedores. Em ambos os casos o preço não é ditado pelo mercado, mas pelos agentes econômicos. Os economistas propõem a intervenção estatal como meio de enfrentamento dessa falha de mercado, indicando três alternativas básicas: (a) lei antitruste, pelas quais o governo pode impedir a fusão de empresas e, pois, a formação de monopólios; (b) fixação de preços; (c) apropriação pública do monopólio ou estatização do monopolista.⁴⁸

O sistema jurídico brasileiro aparece assentado no valor fundamental da liberdade⁴⁹. Acerca da regulação administrativa, esta refere-se à atividade econômica, ou seja, à interferência da Administração Pública sobre a atividade econômica⁵⁰; a regulação por ordenação consiste na restrição do direito fundamental à livre iniciativa econômica concretizada pela atuação da Administração Pública.⁵¹

4 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

⁴⁵ MARTINS, 2011, p. 128-129.

⁴⁶ Ibid., p. 133.

⁴⁷ Ibid., p. 242-243.

⁴⁸ Ibid., 2011, p. 90.

⁴⁹ Ibid., p. 239.

⁵⁰ Ibid., p. 240.

⁵¹ MARTINS, 2011, p. 241.

O sistema constitucional tributário é formado pela Constituição Federal, pelas normas de estrutura, pela carga axiológica e pela perspectiva sistemática. A principal regra normativa tributária está disposta na CF, na qual a matéria tributária quase se esgota, principalmente em seu âmbito de criação e competência. Em relação às normas cabe salientar que:

Visto que as normas não só prescrevem (ou proíbem) uma determinada conduta como também podem conferir autorização (competência) para uma determinada conduta, não é supérfluo realçar que, quando a um indivíduo é conferida competência para uma determinada conduta, ele não tem de ser, por tal motivo, obrigado a essa conduta.⁵²

A matéria tributária disposta na Constituição Federal possui algumas características, tais quais: rigidez, amplitude, exaustividade, pouca mobilidade para o legislador infraconstitucional, discriminação de competência tributária, limitações do poder tributário, a existência de quatro plexos normativos (Municípios, Estados, União Federal em sua perspectiva interna e União Federal em sua perspectiva internacional) e por fim as cláusulas pétreas.

Acerca das noções do Direito Constitucional Tributário, de acordo com Rodolfo R. Spisso:

El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios e normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestas coactivamente, que atañen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura.⁵³

Cabe introduzir ainda a figura da parafiscalidade que é a situação em que ocorre a delegação de capacidade ativa circunscrita em três atividades: a arrecadação, a fiscalização e a cobrança. É importante diferenciá-la da extrafiscalidade e da fiscalidade, pois elas se diferem de acordo com os objetivos fiscais.

Os objetivos fiscais, que formam a fiscalidade, têm como premissa a arrecadação de receita para o erário, já os motivo extrafiscais, que configuram a extrafiscalidade, utilizam-se dos tributos para regular a conduta dos particulares, incitando a função promotora que parte da premissa de que o direito pode ser utilizado para promover, incentivar ou inibir comportamentos, ou seja, os tributos de arrecadação fiscal atingem a

⁵² KELSEN, 1998, p. 131.

⁵³ SPISSO, Rodolfo R. **Derecho constitucional tributario: principios constitucionales del gasto público doctrina judicial de la corte suprema de justicia de la nación**. 2 ed. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. 1.

propriedade dos particulares e os considerados extrafiscais atingem a liberdade dos mesmos.

4.1 EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A supremacia do interesse público sobre o do privado é um princípio relevante do Direito Tributário, no sentido de que:

[...] pela supremacia do interesse público sobre o do particular, o Estado, na busca da realização das metas constitucionais, pode exigir o sacrifício de recursos dos indivíduos.

Em termos positivos, o princípio encontra guarida no objetivo fundamental da República Federativa do Brasil em construir uma sociedade solidária (art. 3º, I) em que, é razoável considerar, todos devem contribuir para que o Estado alcance seus objetivos, representados genericamente pelo bem comum.⁵⁴

Inserido nesse aspecto traz-se a figura da extrafiscalidade que impõe a tributação de maneira que o Estado possa obter efeitos não arrecadatários mas sim econômicos, políticos e sociais, buscando os fins que lhe são impostos pela CF.⁵⁵

O desenvolvimento econômico e a tributação aparece no sentido de que as preocupações com o desenvolvimento ultrapassam às voltadas para o crescimento quantitativamente considerado e também para as correções do mercado, de forma que o desenvolvimento busca minimizar ou anular as baixas dos ciclos econômicos.⁵⁶

5 INTERVENÇÃO DO ESTADO E O BEM-ESTAR SOCIAL COMO ESPÍRITO DO ESTADO E A ESSÊNCIA CONSTITUCIONAL

O art. 174 confirma o conceito de atividade econômica em sentido amplo, pelo qual o Estado deve regular o setor público e o privado. Assim como art. 170 define que tanto setor público como privado devem pautar sua atuação na valorização do trabalho humano.⁵⁷

Para realizar a adequação do uso do vocábulo intervenção entende-se que ele serve para referir a atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido

⁵⁴ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 36.

⁵⁵ Ibid., p. 46.

⁵⁶ Ibid., p. 88.

⁵⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988: interpretação e crítica**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 109.

estrito (domínio econômico)⁵⁸, nas palavras de Ricardo Marcondes Martins

O *sistema econômico* sem a intervenção do Estado não funciona adequadamente. Negar isso é atentar contra uma obviedade. Contudo o *controle* do Estado não é *absoluto*, não é *total*: os agentes econômicos têm *liberdade*. Trata-se de um *regime capitalista*. Daí ser tecnicamente correto falar em *intervenção*, ingerência do Estado no campo de *outrem* a regulação é uma espécie de *intervenção* (*supra*, II/6.4.4). onde não há *liberdade*, não há, do ponto de vista jurídico, *regulação* em sentido estrito. O texto constitucional de 1988 é, nesse ponto, de técnica invulgar: regulação diz respeito à atividade econômica, campo dos particulares sujeito à intervenção do Estado.⁵⁹

No XII Simpósio do IET Luís Eduardo Schoueri afirmou o seguinte ponto acerca da intervenção sobre o domínio econômico:

O que é intervir sobre o domínio econômico? Intervir sobre o domínio econômico significa, num sentido negativo, corrigir distorções do mercado. Por exemplo, quando há empresas formando um monopólio, pode-se fazer uma intervenção para criar concorrência, para gerar novos agentes no mercado. É uma intervenção do Estado que almeja corrigir falhas do mercado.

Por outro lado, muitas vezes a intervenção sobre o domínio econômico também ocorrerá positivamente, para concretizar objetivos da própria Constituição. No art. 170 deste diploma, nós encontramos objetivos de atuação positiva do Estado, como, por exemplo, erradicar desigualdades regionais, diminuir as desigualdades sociais, promover a microempresa, garantir a soberania nacional, assegurar o exercício da função social da propriedade.

A intervenção do Estado é que pode, então, ser motivada: no sentido negativo para correções de distorções no mercado e no sentido positivo, para concretizar os princípios da ordem econômica.⁶⁰

Já Eros Roberto Grau faz a distinção de três modalidades de intervenção: intervenção por absorção, pela qual o Estado assume integralmente o controle dos meios de produção; intervenção por participação, pela qual o Estado assume o controle de parcela dos meios de produção; e intervenção por direção, pela qual o Estado exerce pressão sobre a economia ou por indução, quando o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos

⁵⁸ Ibid., p. 148.

⁵⁹ MARTINS, 2011, p. 280-281.

⁶⁰ SHOUERI, Luís Eduardo. Exigências da CIDE sobre *royalties* e assistência técnica ao exterior. **REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**, Porto Alegre, v. 7, n. 37, p. 144-162, mai/jun. 2004, p. 147-148.

mercados.⁶¹

A intervenção por indução ocorre em dois pontos, a saber: o primeiro quando o Estado onera por imposto elevado o exercício de determinado comportamento; e o segundo decorrente da execução, por ele, de obras e serviços públicos de infraestrutura, que tendem a otimizar o exercício da atividade econômica em sentido estrito em certas regiões.⁶²

Não há qualquer demasia em lembrarmos, aqui, que a interpretação da Constituição, indispensável ao desvendamento do quanto por ela definido a esse respeito, explícita ou supostamente, envolve também a interpretação dos fatos, tal como se manifestam em um determinado momento.⁶³

Traz-se ainda a intervenção no comércio por tabelamento de preços que é uma das matérias em que mais tem se exercido o poder de intervenção⁶⁴, sendo que:

O fundamento da intervenção do estado no setor do comércio encontra sua razão na doutrina do poder de polícia, definido por FREUND sucintamente como o poder de promover o bem-estar público, restringindo e regulando o uso da liberdade e da propriedade. Na doutrina e na jurisprudência norte-americana, o exercício das faculdades intervencionistas foi feito, utilizando as atribuições contidas na famosa cláusula do comércio (art. 1º, seção 8ª da Constituição), que atribuía ao Congresso o poder de regular o comércio entre as nações estrangeiras e entre os vários Estados e entre as tribos indígenas. A conceituação do poder de polícia em nossa doutrina jurídica provoca, a nosso ver, a discussão sobre a intervenção do Estado no domínio econômico, facultada não só à União, como também aos Estados Federados e aos Municípios.⁶⁵

A existência de um “poder ordenador” acompanha a história da sociedade, não sendo característica do momento moderno, ou seja, eram várias as formas de intervenção pública determinadas a fim de evitar abusos nas satisfações individuais demonstradas pelos interesses ou exercício de direitos e liberdades atribuídos aos particulares. Verifica-se o afastamento da autotutela como uma exigência sociocultural, entendendo o Estado nacional e suas formas de intervenção conduzindo ao reconhecimento de diversos sistemas econômicos e correntes de pensamento.⁶⁶

Releva-se que:

⁶¹ GRAU, 2007. p. 148-149.

⁶² GRAU, 2007. p. 150-151.

⁶³ Ibid., p. 136.

⁶⁴ VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 255.

⁶⁵ Ibid., p. 256-257.

⁶⁶ GABARDO, Emerson. **Interesse público e subsidiariedade**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 155.

Toda economia é um sistema ou um tipo, “no sentido de um conjunto de elementos ordenados unitariamente e dotados de certa estabilidade”. Por conseguinte, possui elementos pessoais (produtores, consumidores), materiais (meio de produção, matéria prima) e processos (produção, distribuição), podendo ser caracterizado segundo dois critérios fundamentais: o modo-de-produção (foco de Karl Marx) e o tipo-de-coordenação (foco de Max Weber). O primeiro trata das relações entre produtores, meios ou instrumentos de produção e os próprios produtos (por exemplo, o capitalismo defende a apropriação privada dos meios; o socialismo, a sua expropriação). O segundo critério indica a pré-ordenação da ação econômica, por exemplo, sugerindo a economia de mercado (autonomia dos indivíduos típica do capitalismo) ou a economia dirigida (interferência de uma entidade central e superior típica do socialismo). Há várias possibilidades entre estes modelos estruturantes e, ademais, em uma economia concreta nunca há um único sistema econômico puro (embora sempre haja um dominante).

O Estado social, desse modo, caracteriza-se por introduzir por meio da ordem constitucional um específico modelo de forte intervenção cujo modo-de-produção é pautado pela apropriação mista dos meios de produção e por um esquema de planejamento parcial em um sistema econômico predominantemente capitalista. Estruturação esta que, a partir das mudanças institucionais ocorridas na última década do século XX, passou a ser determinada fortemente pelo equilíbrio fiscal e pela preferência pelas parcerias privadas, em oposição ao momento antecedente, cuja característica era justamente contrária, ou seja, de imposição do déficit e da intervenção direta como meios de fomento econômico.⁶⁷

A “essência constitucional” pode ser referida pela forte ligação com a “experiência constitucional” ensejando uma práxis em concordância com a consciência política geral de uma determinada comunidade, pois Constituição, Estado e política não podem ser compreendidos de maneira dispersa, devendo ser buscado um equilíbrio.⁶⁸

Ressalta-se que a reserva constitucional não se mostra incompatível com o desenvolvimento constitucional, de modo que a Constituição não pode ser imutável, necessita de uma capacidade de evolução histórica, mas sem ser volúvel. Existe uma interligação necessária entre o espírito do Estado com a essência da Constituição, ambos envolvidos pelo “sentimento jurídico”, que fornece a ligação mental para a configuração público-institucional⁶⁹, pois o sentimento constitucional firma inter-relações de forma permanente entre Estado, sociedade civil e natureza.⁷⁰

Por meio da relação indissociável do Estado e Constituição ressaltam-se três princípios de ordenação das instituições políticas presentes no regime democrático: reconhecimento dos direitos fundamentais; representatividade social da política e seus dirigentes; consciência acerca de cidadania. O direito não pode ser apenas um componente formal da Constituição, deve ser reconhecido pelo sentimento coletivo

⁶⁷ Ibid., p. 156.

⁶⁸ Ibid., p. 167.

⁶⁹ GABARDO, 2009, p. 168.

⁷⁰ Ibid., p. 170.

proveniente da sociedade civil⁷¹. Assim o Estado social parte da premissa de um modelo que tenha como pressuposto a positividade, passando a ser o modelo típico de uma sociedade que faz a máxima exigência.⁷²

Conforme o pensamento de Amartya Sen percebe-se que:

Na lógica intervencionista de Smith, o argumento básico é que os sinais de mercado podem ser enganos, e as consequências do livre mercado podem ser um grande desperdício de capital, efeito do empenho privado em empreendimentos mal orientados ou míopes, ou do desperdício privado de recursos sociais. Jeremy Bentham criticou Smith em uma longa carta que lhe escreveu em março de 1787, defendendo a não-intervenção no mercado. Esse é um episódio notável na história do pensamento econômico, com o principal intervencionista utilitarista fazendo preleção para o guru pioneiro da economia de mercado sobre as virtudes da alocação de mercado.⁷³

É perceptível o posicionamento de Amartya Sen no sentido de um desenvolvimento social que se envolve em diversos âmbitos, especialmente econômico e político, verificando um certo intervencionismo com reservas, inclusive em formas de incentivo para a regulação do mercado.

O Estado deve se responsabilizar pelo incremento civilizatório da sociedade, de maneira a proteger os indivíduos no caso de possível retrocesso nas esferas socioeconômica, sociocultural e socioambiental⁷⁴. Pode-se mencionar que uma concepção constitucional da democracia torna-se necessária no sentido de que as decisões coletivas devem ser tomadas pelas instituições políticas cuja estrutura, composição e práticas tratem a todos os membros da sociedade como indivíduos com consideração e respeito de forma igualitária.⁷⁵

É necessário a neutralidade institucional do Estado frente às concepções que são rivais de bem e, a partir dessa premissa, é preciso de uma neutralidade ética, concluindo que tanto a tolerância não limitada quanto a tolerância ilimitada seriam da mesma forma tão destrutivas ao tecido social como uma unificação ética totalitária, ou seja, ser intolerante a respeito de algumas coisas é a mesma condição para ser tolerante a respeito de outras, firmando uma dualidade entre tolerância e intolerância de forma que essa dualidade mostra-se incrivelmente mais importante que os polos isolados de cada um dos lados, relacionando-se intrinsecamente com a solidariedade.⁷⁶

⁷¹ Ibid., p. 171.

⁷² Ibid., p. 174.

⁷³ SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 149-150.

⁷⁴ GABARDO, 2009, p. 178.

⁷⁵ Ibid., p. 182.

⁷⁶ Ibid., p. 188-189.

6 VULNERABILIDADE DO CONTRIBUINTE

Parte-se da premissa de que o Estado de Direito potencializa a vulnerabilidade existente na relação tributária, pois é ao mesmo tempo criador da regra obrigacional, na qual figura como sujeito ativo (através de seus órgãos legislativos) e ainda formalizador e cobrador da obrigação em que aparece como credor (por intermédio de seus órgãos fazendários). Ainda é possível ao Estado julgar a lide e executar o título executivo através dos órgãos administrativos e judiciais.

Desta forma o Estado fiscal mostra-se como único credor nos ditames do Direito, pois é criador, executor e julgador da relação tributária obrigacional, de forma que o sujeito passivo figura como único devedor, restando evidente a vulnerabilidade do contribuinte frente ao credor onipotente⁷⁷. No entendimento de James Marins:

Sem dúvida este ente jurídico domina amplamente os três momentos da relação tributária. Momento estático, relacionado ao Direito Tributário Material (DTM); e crítico, relativo ao Direito Processual Tributário (DTP). Semelhante condição de controle pluripotencial do devedor pelo credor não ocorre nas relações obrigacionais civis ou comerciais, quer sejam, *excontractus*, e portanto diretamente decorrentes de contratos, cédulas ou mesmo quando *ex lege, i.e.*, decorrentes da lei.⁷⁸

Verifica-se também que:

A vulnerabilidade do contribuinte, que se deduz deste tríplice apoderamento do Estado, e, portanto, da Fazenda Pública, leva à existência de sensível assimetria de forças entre credor-estatal e cidadão-contribuinte e fornece o fundamento para conceituar, sinteticamente, a vulnerabilidade do contribuinte como *a condição factual de susceptibilidade do cidadão diante da tríplice função exercida pelo Estado no âmbito da relação tributária*.⁷⁹

Analisa-se a suscetibilidade do cidadão na relação fiscal sob três perspectivas que espelham as funções do Estado, sejam elas: o Estado como criador da norma jurídico-fiscal causando a vulnerabilidade material do contribuinte; o Estado como aplicador da norma jurídico-fiscal de modo a causar a vulnerabilidade formal do contribuinte; e por fim o Estado como julgador da lide fiscal causando a vulnerabilidade processual do contribuinte⁸⁰.

⁷⁷ MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 24.

⁷⁸ *Ibid.*, p. 25.

⁷⁹ MARINS, loc. cit.

⁸⁰ MARINS, loc. cit.

A vulnerabilidade material do contribuinte possui natureza político-econômica, visto que o vínculo material tributário não se esgota na norma tributária por esta obedecer fatores políticos e econômicos, assim, a norma tributária ingressa no ordenamento influenciada pelo fato político-legislativo e de modo subsequente sua função arrecadatória acaba por assumir um relevo político-econômico, tornando vulnerável a relação material do contribuinte frente a Fazenda Pública⁸¹.

Sobre a vulnerabilidade formal do contribuinte, esta atua dentro do Direito Tributário Formal, responsável por fiscalizar, lançar e cobrar, ou seja, autotutelar a fase de atuação do vínculo obrigacional administrativamente⁸². Assim, a vulnerabilidade mostra-se através da dificuldade do controle jurídico do atuar fazendário, o que corrói a segurança dos princípios materiais conquistados, de modo que o desequilíbrio entre as prerrogativas da Administração tributária na autotutela dos seus interesses acaba tornando vulnerável o sujeito passivo da obrigação⁸³.

Nesse sentido é importante mencionar, conforme o palestrante Humberto Ávila durante sua fala no XII Simpósio do IET, a seguinte afirmação:

[...] precisamos analisar a Constituição Federal e a Constituição Federal estabelece ora dispositivos que protegem o contribuinte, ora os dispositivos que protegem os interesses fazendários, e vamos ter que ver como vamos interpretar cada um deles e como é que vamos harmonizar ambos os dispositivos.⁸⁴

Cabe ao Estado, portanto, promover a tutela dos conflitos intersubjetivos dos particulares de modo criterioso e independente, porém, põe-se a prova o Estado quando este é chamado para promover, com grau satisfatório de critério e independência, o conflito em que ele mostra-se como sujeito de direitos. A vulnerabilidade processual do contribuinte se exprime quando a função jurisdicional do Estado, administrativa ou judicial, ocorre especificamente no caso de o julgador integrar os quadros funcionais do próprio Estado, gerando assim susceptibilidade ao contribuinte.⁸⁵

7 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

No art. 153, IV da CF é possível trazer um dos focos da intervenção no Estado tanto no mercado, como na ordem econômica, tal artigo refere-se acerca da competência

⁸¹ MARINS, 2009, p. 26.

⁸² Ibid., p. 37.

⁸³ Ibid., p. 40.

⁸⁴ SHOUERI, 2004, p. 122.

⁸⁵ Op. cit., p. 47-48.

da União de instituir impostos sobre, no caso do inciso IV é o IPI, Imposto sobre Produtos Industrializados, considerado um imposto nominado.⁸⁶

Os impostos nominados estão previstos nas seções específicas do sistema tributário nacional, sendo a seção III a que regula os impostos federais, abrangendo os arts. 153 e 154 da CF, assim, constata-se que a CF atribui competências tributárias às pessoas políticas através de uma técnica específica, consistente na indicação das materialidades que estão sujeitas à tributação⁸⁷. “A instituição de impostos nominados que não observa estritamente o conteúdo dos conceitos constitucionais situa-se além das competências tributárias e, conseqüentemente, no campo da ilegitimidade constitucional.”⁸⁸

A materialidade do IPI exprime-se no seguinte sentido:

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) era designado até 1965 “Imposto de Consumo”, denominação que não expressava adequadamente a sua materialidade. Foi a EC 18/65 que, ao distribuir as competências tributárias por meio da indicação da materialidade sujeita à imposição, conferiu-lhe a alcunha atual (art. 11, *caput*), no que foi seguida pelas Cartas de 1967 e 1969. Mantendo essa tradição, a Constituição de 1988 outorga à União competência para a tributação das operações iniciais com “produtos industrializados”.

Não sendo restrita a competência à tributação da “industrialização de produtos”, afigura-se compatível com a Constituição e previsão do CTN no sentido de que, além da hipótese central de saída do estabelecimento industrial (que representa a tributação da industrialização ou, mais especificamente, da alienação pelas próprias indústrias, de bens industrializados), o tributo também é devido na importação e na arrematação de produtos industrializados (art. 46)

O conceito de “produtos industrializados” é constitucional e não está sujeito à alteração pelo legislador. A exegese da Constituição, entretanto, leva-nos à conclusão de que o conteúdo desse conceito constitucional não diverge daquele adotado pelo CTN ao definir como industrializado: “o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo” (art. 46, parágrafo único).⁸⁹

Já a base de cálculo possível do IPI deverá de consistir em uma dimensão do conteúdo econômico da materialidade, o calor integral ou parcial da operação, a base de cálculo refere-se ao art. 47, II, a, do CTN, que regulando a hipótese central de incidência do IPI (alienação de produtos pelas indústrias) dispõe que “A base de cálculo do imposto é (...) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.”⁹⁰ Pg. 222

⁸⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 213.

⁸⁷ *Ibid.*, p. 213.

⁸⁸ *Ibid.*, p. 214.

⁸⁹ VELLOSO, 2007, p. 221-222.

⁹⁰ *Ibid.*, p. 222.

É possível da incidência do IPI sobre o valor da operação, revelando ilegítima a inclusão da base de cálculo dos valores correspondentes aos descontos incondicionais, que são as reduções do valor proposto no início, refletidas no valor da operação.⁹¹

Em uma conferência acerca do Imposto sobre Produtos Industrializados: questões polêmicas, o palestrante Nelson Jobim propõe o seguinte raciocínio:

Vamos admitir o seguinte: desaparece, no meu ponto de vista, por força desta limitação, o uso da alíquota do IPI para efeitos de beneficiamento ou incentivos de setores industriais da economia. Observem bem o que quero dizer com isso. Vamos admitir que, por razões de política econômica e política industrial, o Governo resolva fazer uma política industrial, contrária ao neoclássicos, para incentivar determinados setores da economia. Vamos admitir que o setor, resolvido, que o Governo Resolva, por razões de política econômica e mais industrial, beneficiar o setor, por exemplo, de embalagens, porque precisa, por uma série de razões, beneficiar o setor de embalagens. E aí ele resolve dar alíquota zero, ou redução de alíquota, etc. Enfim, alíquota zero conforme o tema que nós estamos tratando, em relação àquele setor industrial de embalagens. Ora, se a lógica verdadeira é esta aqui, acaba o beneficiamento do setor de embalagem de beneficiar toda a cadeia produtiva, porque você não está beneficiando. Por essa técnica aqui, você não beneficiaria o setor, você beneficia, você beneficia um o produto final. E o que pode acontecer? A embalagem é usada para remédio, mas é usada para cigarro, também. E se o governo resolve, pela via da alíquota zero, incentivar o setor de embalagem, acaba também beneficiando algo que não sabe onde vai parar, porque não tem como ter controle onde vai parar esta embalagem. Beneficiará todo o produto final.⁹²

Outra parte muito significativa do texto, na qual fica ainda mais clara a intervenção do Estado mostra-se no sentido de que:

Então, vocês observem que o IPI, digamos, o manejo na alíquota do IPI, era vinculado a motivos extrafiscais, ou seja, de formas de intervenção no domínio econômico, e políticas monetária e fiscal e também de exportações. Ora, na medida em que você pretendeu fazer isso, e se a técnica leva a isto aqui, inviabiliza uma política econômica voltada a setores industriais. Por quê? Porque vai fazer com que todo o manejo e toda a graduação de uma alíquota de determinado ambiente vão bater no produto final. Observem. Por que se estabelecia a isenção por lei e a alíquota zero por decreto? Evidentemente que a alíquota zero, conforme claramente a

⁹¹ Ibid., p. 223.

⁹² JOBIM, Nelson. Imposto sobre produtos industrializados: questões polêmicas. **REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**, Porto Alegre, v. 7, n. 38, p. 5-27, jul/ago. 2004, p. 14.

Constituição de 67 estabeleceu, a alíquota zero visava, exatamente, às políticas econômica, industrial e monetária.⁹³

Ampliando o discurso e em conformidade com o pensamento de Luís Alberto Warat:

As palavras da lei não são constituintes exclusivos do significado jurídico, não são conteúdos unívocos, nem axiomas de aplicação automática, nem premissas inquestionáveis, que mediante o silogismo lógico conduzem a conclusões inquestionáveis. As normas jurídicas não têm uma significação unívoca, que pode ser reproduzida pela ciência jurídica. A significação jurídica tem emissores e receptores heterogêneos, e não está contida de forma unívoca nas normas jurídicas válidas.

[...]

A significação jurídica está imbrincada na própria materialidade social, a determina e, por sua vez, é determinada por ela. No fundo, ver as normas como o sentido objetivo das condutas humanas não deixa de ser uma forma mítica de apresentação da função social do direito.⁹⁴

A utilização de tributos com função extrafiscal mostra-se possível de diversas maneiras, inclusive em casos aparentemente improváveis. Para tanto, são necessárias ações de intervenção estatal, mediante Decretos, no sentido de alcançar os setores que são alvo da atuação tributária extraordinária.

Através da extrafiscalidade o Estado tem utilizado muitos tributos como meio de intervenção em setores sociais, mostrando a diversificação das práticas estatais para interferência direta na sociedade. O exemplo mais atual é a redução de impostos para produtos da linha branca, como geladeiras e fogões, fomentando e facilitando a aquisição deste tipo de utilitários para a população, além da utilização de tributos para a preservação do meio ambiente.

Um exemplo recente da utilização do caráter extrafiscal desse imposto é a criação do Decreto n.º 7.567/2011, que diminuiu as alíquotas incidentes sobre veículos com no mínimo 65% (sessenta e cinco por cento) de conteúdo nacional e, conseqüentemente, majorou as alíquotas de IPI para carros importados, elevando de 13% para 43% o percentual aplicado a esses produtos. Essas alterações, além de aumentar o erário, contribuíram para o crescimento da indústria automobilística nacional, uma vez o aumento supracitado acabou onerando de forma demasiada os produtos da indústria internacional.

⁹³ Ibid., p. 15.

⁹⁴ WARAT, Luís Alberto. **Introdução geral ao direito II**: a epistemologia jurídica da modernidade. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 146-147.

Dessa maneira, tem-se que a utilização prática da extrafiscalidade depende apenas da motivação do Estado (em um sentido amplo) e da política tributária por ele exercida.

CONCLUSÃO

Verifica-se a importância do Direito Estado e Tributo no sentido de que o Direito deve ser analisado conforme a perspectiva histórica e geográfica, pois muda de acordo com a geografia, a história e o âmbito cultural no qual é criado, interpretado e aplicado.

Desta forma surgem as figuras da Administração Pública que se refere o exercício da função essencial da Administração, o encargo que compete ao Poder Executivo ou o conjunto de pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos que realizam como objetivo a função administrativa, cabe mencionar ainda que a Administração Pública deve ter sua regulação à luz da CF, reportando-se ao art. 174 da CF trazendo a função administrativa normativa

A Constituição Federal, as normas de estrutura, a carga axiológica e a perspectiva sistemática formam o sistema constitucional tributário brasileiro, de modo que a principal regra normativa tributária encontra-se disposta na CF. A competência tributária versa sobre a aptidão para criar ou modificar tributos, englobando um amplo poder político, observados os critérios para a partilha da competência delimitados pela Constituição.

Portanto o sistema de regras de conduta que disciplina o comportamento humano decorre do Direito Positivo que constrói normas jurídicas provenientes de sua interpretação. O Estado, criado para efetivar as regras de conduta dispostas pelo Direito, se mantém em troca de pagamento de tributos aos que se encontram submetidos ao seu poder.

O tributo ocorre a partir da fixação de critérios legais, capitalismo, solidariedade social e conflitos imanentes entre o Estado e particulares ou entre os próprios entes que detêm competência para tributar ou então pelos próprios particulares. O conceito unitário do tributo encontra subsídio legal na Constituição Federal, de modo a identificar as características comuns dos tributos a fim de lhes dar operacionalidade jurídica. É tido como noção nuclear do Direito Constitucional Tributário, pois se mostra como categoria básica através da qual os sistemas constitucionais tributários se edificam, sua conceituação, no entanto não deve permanecer apenas nos discursos da CF, da doutrina e do CTN, mas também na jurisprudência que permite a compreensão de suas variadas espécies.

Ressalta-se a função da extrafiscalidade no Direito Tributário no sentido de regular condutas, visando um fim econômico, político ou social, em conformidade com a CF. Nesse sentido é possível trazer a função de intervenção do Estado e o bem-estar

social com essência constitucional, falando-se em intervenção como ingerência do Estado no campo de outrem. A intervenção possui diversas espécies tais como a intervenção por absorção, por participação e por direção. Trata-se ainda a intervenção no comércio por tabelamento de preços fundando-a na doutrina do poder de polícia.

A essência constitucional está ligada com a consciência política geral de uma determinada comunidade, devendo buscar um equilíbrio entre Constituição, Estado e política.

Porém é importante frisar que o Estado potencializa a vulnerabilidade do contribuinte existente na relação tributária, pois se mostra ao mesmo tempo como criador da regra obrigacional, formalizador e cobrador da obrigação em que aparece como credor, e ainda é possível ao Estado julgar a lide e executar o título executivo por meio dos órgãos administrativos e judiciais, portanto o Estado aparece como único credor nos ditames do Direito, pois é criador, executor e julgador da relação tributária obrigacional, de modo que o sujeito passivo mostra-se como único devedor, deixando evidente a vulnerabilidade do contribuinte em relação ao Fisco.

O IPI aparece como uma figura exemplificativa da intervenção do Estado, pertinente nos conceitos acima descritos observando sua função de tributo, caracterizando sua função não somente arrecadatória mas também sua função extrafiscal, tal imposto está disposto no art. 153, IV da CF, podendo ser utilizado para efeitos de beneficiamento ou incentivo de setores industriais da economia.

Verifica-se que da redução de alíquota para a linha branca e veículos, teve um impacto direto da intervenção do Estado na economia, sendo possível mencionar seus efeitos como o alto estímulo de compras, o inchaço de carros nas ruas, uma maior venda de produtos fomentando a economia, alterando o comportamento da população, observando uma função social para o estímulo do comércio.

REFERÊNCIAS

GABARDO, Emerson. **Interesse público e subsidiariedade**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988: interpretação e crítica**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

JOBIM, Nelson. Imposto sobre produtos industrializados: questões polêmicas. **REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**, Porto Alegre, v. 7, n. 38, p. 5-27, jul/ago. 2004.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª. ed., 4ª tiragem, São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARTINS, Ricardo Marcondes. **Regulação administrativa à luz da Constituição Federal**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. A política tributária como instrumento de defesa do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MELLO, Gustavo Miguez de. O tributo: finalidades econômica, jurídica, política e administrativa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

PESTANA, Marcio. **A prova no processo administrativo-tributário: a teoria da comunicação**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O tributo e suas finalidades. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SHOURI, Luís Eduardo. Exigências da CIDE sobre *royalties* e assistência técnica ao exterior. **REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**, Porto Alegre, v. 7, n. 37, p. 144-162, mai/jun. 2004.

SPISSO, Rodolfo R. **Derecho constitucional tributario: principios constitucionales del gasto público doctrina judicial de la corte suprema de justicia de la nación**. 2 ed. Buenos Aires: Depalma, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos fundamentais e finalísticos do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007.

SÉLLOS-KNOERR, Viviane Coêlho de (Org.); OPUSZKA, P. (Org.). **Fundamentos Econômicos do Direito Empresarial e Impactos Sociais**. 01. ed., v. 01. Rio de Janeiro: Editora Clássica, 2012.

WARAT, Luís Alberto. **Introdução geral ao direito II**: a epistemologia jurídica da modernidade. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.