XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

ANA PAULA BASSO

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2018 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejamquaisforemosmeiosempregadossemprévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof.
Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Ana Paula Basso; Maria de Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-605-5
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidade Federal da Bahia - UFBA
Salvador – Bahia - Brasil
https://www.ufba.br/

XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 13 a 15 de junho de 2018, foi realizado o XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Salvador – BA em parceria com a Universidade Federal da Bahia (UFBA), com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país com a temática central Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural.

Neste contexto, os artigos apresentados no Grupo de Trabalho 16 - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento social, econômico e político brasileiro.

Neste Livro encontram-se publicados 14 artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Empresarial destacadamente com um viés representativo do Direito com a Economia.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre o contencioso administrativo, o planejamento tributário, o princípio da capacidade contributiva e a vedação do tributo confiscatório, o direito à informação fiscal, a execução fiscal, a interpretação econômica das normas bem como considerações sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Imposto sobre a Renda entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e administrativas bem como o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

O CONPEDI, com as publicações da produção científica dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira atual, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Parabenizamos os autores pela exposição, debates e publicação de suas produções, que foram de alto nível.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação dos trabalhos apresentados neste Congresso, possibilitando um canal de interação entre os atores da comunidade jurídica.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Profa. Dra. Ana Paula Basso

Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro

Universidade de Marília – UNIMAR

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A APLICAÇÃO DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA ÀS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS À LUZ DO CTN

THE APPLICATION OF ECONOMIC INTERPRETATION TO INDUCTING TAX RULES ACCORDING TO NATIONAL TAX CODIFICATION

José Gomes de Britto Neto [1]

Resumo

O Estado Social, surgido a partir de mudanças drásticas nas relações sociais, políticas e econômicas do século XX, fez com que houvesse uma nova percepção da ordem econômica e jurídica até então prevalentes. Nesse cenário, incorpora-se à ordem jurídica uma ordem econômica e social voltada para o atingimento do bem-estar social e do desenvolvimento econômico. A partir dessa acepção, deve-se repensar a análise da estrutura da norma tributária e suas funções, compreendendo a finalidade extrafiscal dos tributos junto ao surgimento de novas contribuições indutoras de comportamento, e que devem assumir uma interpretação econômica como fundamento de alcance da sua finalidade.

Palavras-chave: Normas tributárias, Conceito de tributo, Intervenção no domínio econômico, Interpretação econômica, Normas indutoras

Abstract/Resumen/Résumé

The Social State, which emerged from drastic changes in the social, political and economic relations of the twentieth century, brought a new perception of the prevailing economic and juridical order. In this scenario, an economic and social order geared to the attainment of social well-being and economic development is incorporated into the legal order. From this point of view, one should rethink the analysis of the structure of the tax rule and its functions, including the extra-fiscal purpose of taxes along with the appearance of new contributions that induce behavior, and which must assume an economic interpretation for its purpose.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax rules, Definition of tax, Intervention in the economic domain, Economic interpretation, Inductive rules

[1] Doutorando em Direito Público pela UFBA; Mestre em Direito Econômico e Sócio ambiental pela PUC/PR; Especialista em Direito Tributário pela UCAM/RJ; Professor de Direito Tributário na Unit/SE; Advogado.

1 INTRODUÇÃO

A análise da tributação extrafiscal, no que pertine àquela que possui finalidade indutora de comportamento, perpassa pelo estudo da norma jurídica, e em especial, a norma tributária. Isto porque, sendo o tributo norma jurídica, há que se diferenciar a relação jurídica tributária decorrente do acontecimento da hipótese prescrita na norma com outras relações jurídicas que induzem o dever de entregar dinheiro ao Estado. Nesse aspecto, relevante modular os critérios que identificam a norma tributária e suas características, partindo-se, inevitavelmente, pelo conceito de tributo.

A análise do seu conceito se faz não somente pelo aspecto legal, trazido pelo Código Tributário Nacional em seu art. 3º e as críticas a ele correlatas, mas também pelo conceito doutrinário, de onde se extrai estar compreendido, dentre outras considerações, como norma jurídica, e nesse sentir, compondo-se de um antecedente ou suposto (prescrição fática) e um consequente (relação jurídica decorrente do acontecimento do suposto), conforme modelo deôntico da norma jurídica, extraído dos conceitos de Kelsen, Cóssio e Paulo de Barros Carvalho. Esse modelo, portanto, tem como umas de suas principais características a correspondência a uma prescrição fática que demonstre um índice econômico, seja o patrimônio, a renda ou a atividade econômica.

A situação fática prescrita na hipótese (antecedente da norma), ao demonstrar caráter econômico, induz a aplicação da interpretação econômica da norma tributária, que resulta na tipificação de fatos oriundos do Direito Privado sob o enfoque econômico, ou seja, descaracterizando a validade ou invalidade de determinado negócio ou ato jurídico, mas focando, o legislador tributário, nos efeitos econômicos produzidos por tal ato. É com espeque nessa interpretação econômica que se demonstrará a sua recepção pelo Código Tributário Nacional, de forma a se buscar a possibilidade de se analisar, sob esse enfoque, os tributos extrafiscais como normas indutoras de comportamento, conforme preceitos insculpidos na nova ordem econômica constitucional.

Dessa forma, analisar-se-á a possibilidade do uso, pelo legislador ordinário, infraconstitucional, da interpretação econômica como forma de garantir a função extrafiscal do tributo que visa atingir os mandamentos constitucionais de intervenção no domínio econômico. Quais as formas possíveis que poderão ser adotadas pelo legislador para dar eficácia aos preceitos de ordem econômica e social adotados pela ordem constitucional através da tributação, ao criar normas indutoras de comportamento, incidindo sobre a atividade econômica.

Para tal fim, inicia-se analisando a norma jurídica e a norma tributária, bem como a relação dela decorrente. Posteriormente, analisar-se-á o conceito de tributo sobre os diversos aspectos que lhe foram atribuídos pela doutrina e pela norma constitucional e infraconstitucional, realizando, assim, o corte metodológico da sua característica econômica. Em seguida, analisar-se-á a relação jurídica formada pelo acontecimento concreto do suposto e suas características diferenciadoras das demais relações jurídicas cuja prestação envolva pecúnia, de forma que se passará pela interpretação da norma tributária sob seu viés econômico, do ponto de vista histórico-evolutivo, doutrinário e à luz do CTN, mostrando assim a aplicação dessa forma interpretativa às normas tributárias e seus limites. Dentro desse modo interpretativo, busca-se analisar e demonstrar o tributo extrafiscal e sua relevância dentro da nova ordem jurídica constitucional surgida com o Estado Social, fazendo-se uma digressão histórica e contextualização sócio- econômica dessa nova ordem que tem no tributo uma forma de induzir comportamentos para se alcançar essa finalidade constitucional. Para alcançar os objetivos acima expostos foi utilizado o método bibliográfico de pesquisa, utilizando-se de doutrina especializada e revisão bibliográfica.

2 A NORMA TRIBUTÁRIA

A compreensão da norma jurídica como instituto fundamental no discurso jurídico ganha suma relevância quando se pretende caracterizar os elementos que compõem a relação jurídica tributária, definindo, inclusive, seu objeto. A busca pelo rigor na caracterização da norma jurídica impende analisar os fundamentos trazidos por Norberto Bobbio, destrinchados por Paulo de Barros Carvalho, ao observar que a pesquisa por um conceito de norma jurídica tem se fixado nos requisitos da abstração e generalidade como atributos indispensáveis. Para Bobbio, as normas jurídicas são espécies do gênero “proposições prescritivas”, as quais possuem três elementos: sujeito ativo, sujeito passivo e objeto. Cada um desses três elementos pode assumir caráter universal ou individual. Complementa, ainda, indicando que as proposições podem ser divididas em comandos e normas. Tanto os comandos como as normas podem ter sujeito ativo coletivo ou pessoal; sujeito passivo geral ou individual; e o que as diferenciam é o objeto, possuindo as normas prescrições abstratas, tendo como objeto ação-tipo, descrevendo uma situação hipotética (CARVALHO, 2002, p.34-35).

Na esteira do seu raciocínio, o atributo generalidade não passa de aspecto acidental da norma jurídica, pois, o que interessa para caracterizar a norma jurídica é se o comportamento assume a forma de ação-tipo que se repete na medida em que se realiza a hipótese descrita pelo seu destinatário. Para Kelsen, a norma jurídica se compõe de uma “norma dupla”, sendo uma

primária e outra secundária. A primária descreve a sanção, enquanto a secundária descreve o comportamento desejado na ordem jurídica. Na mesma trilha, segue a doutrina egológica do jus-filósofo Carlos Cossio, em que pese não coincidir, em alguns pontos, com a doutrina Kelseniana, mas cogita do Direito representado por uma "norma dupla". A primeira, equiparada à norma secundária de Kelsen, chamada de endonorma; a segunda, equiparada à norma primária, a perinorma (CARVALHO, 2002, p. 45).

Com isso, verificando ser o Direito Tributário positivo formado por um conjunto de proposições jurídicas que visam a instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos, vê-se que o Direito Tributário se restringe ao campo das normas jurídicas, conforme os fundamentos propedêuticos anteriormente expostos. No entanto, o estudo científico do Direito Tributário não está restrito tão somente às prescrições que se referem diretamente à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, mas também, àquelas que, de forma indireta, possam interessar a essa matéria, sempre que necessário ao alcance dos objetivos essenciais ao Direito Tributário, servindo para explicar os fatos dele decorrentes.

2.1 A PROPOSIÇÃO NORMATIVA TRIBUTÁRIA

Tratando-se a norma tributária de prestação de natureza pecuniária, vê-se que o comportamento humano exigido pelo legislador é a transferência de dinheiro do sujeito passivo para o Estado-credor. Tal obrigação decorre da lei, com ausência da vontade dos sujeitos vinculados juridicamente na sua formulação. O sujeito ativo é pessoa pública. Nesse contexto, tem-se a norma tributária, convencionalmente chamada de Direito Tributário Material, a que trata do tributo, na sua configuração estática e dinâmica, regendo uma relação jurídica que se estabelece entre os sujeitos da obrigação tributária e deveres conexos (ATALIBA, 2000, p. 52).

A identificação da norma tributária não está somente jungida ao seu comando, porque há relações jurídicas não tributárias que o sujeito passível deverá entregar prestação de natureza pecuniária ao sujeito ativo, Estado, a exemplo das indenizações por responsabilização civil. Para se identificar a norma tributária, necessário excluir as relações contratuais, de onde a autonomia da vontade se encontra no suposto como elemento imprescindível ao surgimento da relação jurídica. Deve-se excluir também a sanção por ato ilícito, configuradora da multa ou da obrigação de indenizar. Portanto, em se tratando de tributo, deve o operador prescritivo discorrer uma conduta fática que, ocorrendo, gera o dever de pagar certa quantia em dinheiro ao Estado. Conduta fática, pois, desprovida do ato de vontade em sua ocorrência. Conduta essa a qual o legislador deverá prescrever conforme as regras constitucionais dispostas no âmbito da distribuição da competência tributária.

A relação jurídica que se forma entre os sujeitos da obrigação tributária, como toda e qualquer relação obrigacional, é consequência da atuação de um instrumento (regra jurídica) construído pelo ser social (Estado) para agir. A regra jurídica dispõe de uma força capaz de fazer incidir, sobre a hipótese de incidência realizada, uma consequência desta incidência, qual seja, a relação jurídica. A regra deverá ter uma estrutura lógica específica e a força deverá ser capaz de desencadear uma atuação dinâmica da regra. Não é possível se pensar em relação jurídica sem coercibilidade. Esta é a propriedade lógica da relação jurídica. A relação jurídica é bilateral e atributiva, sendo a coercibilidade o resultante dessa bilateralidade atributiva.

Quanto ao conteúdo da relação jurídica, a prestação sempre será positiva ou negativa (fazer ou não fazer) do sujeito passivo, ainda que a prestação seja a entrega de dinheiro ao Estado, eis que sempre pessoal é a relação jurídica. O objeto da prestação é aquilo que está ou não sendo feito. A prestação é tributária quando seu objeto consiste num tributo, o que resulta, assim, na imprescindibilidade de se compreender esse objeto.

3 A COMPREENSÃO DO CONCEITO DE TRIBUTO

A noção de tributo tem fundamental importância para a Ciência do Direito Tributário. A sua análise parte do pressuposto de que a norma jurídica, como já visto no item anterior, pode ser analisada em seu aspecto estático, no plano normativo, e dinâmico, após o acontecimento do fato previsto. Com isso, analisando a endonorma que trata o tributo, vê-se que o legislador prevê uma situação fática que, ao ocorrer, surge a relação jurídica que vincula determinado sujeito passivo ao cumprimento de um dever perante o Estado credor, insculpido no dever de entregar quantia em dinheiro a este sujeito ativo. Por tais razões, justifica-se a relevância do estudo do conceito de tributo pelo fato de que não se pode resumi-lo ao objeto da prestação nem à relação jurídica que se instaura, visto que tal fenômeno é idêntico a tantas outras relações jurídicas.

O signo tributo pode assumir várias acepções. No campo da semântica, encontra-se compreendido como quantia em dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; sinônimo de relação jurídica; norma jurídica tributária; norma, fato e relação jurídica. Na definição de Alfredo Augusto Becker, o tributo "é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever" (BECKER, 2013, p. 280). Prestação e dever referem-se à relação jurídica tributária, a qual vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo a este o dever de efetuar uma prestação, atribuindo ao sujeito ativo o direito de obtê-la. Em sua acepção, percebe-se o tributo como prestação pecuniária, objeto da relação jurídica decorrente da hipótese de incidência realizada.

O tributo como comportamento de certa pessoa, que se consubstancia no pagamento de determinada quantia em dinheiro, é adotado na exposição de Giuliani Fonrouge, ao afirmar que "*Los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias...*" (FONROUGE, 1970, p. 269). Já Ernst Blumenstein acentua o conceito de tributo na visão da exigibilidade que o vínculo jurídico gera para o sujeito ativo. Para ele, "tributos são as prestações pecuniárias que o Estado, ou um ente por ele autorizado, em virtude de sua soberania territorial, exige dos sujeitos econômicos que lhe estão submetidos" (BLUMENSTEIN, 1954). Em que pese a significação exposta em seu conceito frisar a exigibilidade do tributo pelo ato de soberania do Estado, percebe-se que o tributo é compreendido como uma prestação de substância patrimonial, a qual o sujeito ativo tem o direito de exigir por força da ordem jurídica estatal.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, uma outra acepção semântica do signo tributo é aquela que assume a condição de norma jurídica. Para ele, lastreado no exemplo extraído do art. 153, inciso III, da Constituição Federal Brasileira, que atribui à União Federal a competência para instituir o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, o tributo é considerado uma instituição jurídica, uma vez que é função do poder legislativo instituir e criar um tributo. Sendo o Direito um sistema de normas, está o tributo vinculado à configuração normativa (CARVALHO, 2016, p. 50).

Geraldo Ataliba, por sua vez, entende o objeto da relação tributária como sendo o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos, por força da lei tributária, e este dinheiro recebe o nome de tributo. No entanto, do ponto de vista jurídico, tributo é a obrigação de levar dinheiro. Encontra arrimo, sua defesa, no fato de que o objeto da norma jurídica é sempre um comportamento humano, não bastando a presença do sujeito para que haja relação normativa, mas a imputação de um dever como comportamento devido, segundo ensinamentos dos jusfilósofos Juan Manuel Teran e Lourival Vilanova (ATALIBA, 2000, p. 23).

Por fim, há de se compreender uma acepção mais ampla do vocábulo, envolvendo toda a fenomenologia da incidência tributária. É o que se vê do conteúdo do art. 3º do CTN (Código Tributário Nacional), também identificado por alguns como conceito legal de tributo. Observar-se-á que do seu conteúdo se extrai todas as etapas que a incidência tributária percorre, desde o fato concreto, passando pelo vínculo obrigacional, bem como os deveres conexos aos quais o sujeito ativo deve observar para a sua exigibilidade.

3.1 O TRIBUTO À LUZ DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL BRASILEIRO

Dispõe o art. 3º do CTN que "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, 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". Com a expressão "prestação pecuniária compulsória", aduz o legislador que uma vez ocorrida a situação fática descrita na norma, nasce, automaticamente, a relação jurídica que obriga o sujeito passivo a uma prestação de natureza pecuniária, em dinheiro, perante o sujeito ativo. Deve ser a prestação em dinheiro, o que diferencia dos deveres instrumentais, intitulados de obrigação acessória e que têm como principal objetivo auxiliar a fiscalização e arrecadação tributária por parte do sujeito passivo. Daí se vislumbra a economicidade na prestação principal.

Continuando, a hipótese deve conter um pressuposto de fato lícito. Tal característica já estaria implícita na estrutura da norma tributária, vez que em se tratando do suposto normativo, ou endonorma, já se presume a licitude do seu preceito, divergindo seu conteúdo normativo da perinorma, conforme exposta na já citada teoria egológica de Cossio, ao prever o pressuposto sancionatório. Quando se vê a expressão "instituída em lei", somente se reforça a distinção entre a obrigação principal e as chamadas obrigações acessórias ou deveres instrumentais, que prescindem da lei para terem eficácia, conforme dispõe o art. 96 do CTN. Distingue-se ainda das obrigações convencionais, que têm na autonomia da vontade seu pressuposto de existência.

Quanto a esta distinção, há de se analisar que qualquer relação jurídica que estabelece direitos e deveres sempre depende do comportamento humano, com a prática de um fato que se subsume na disposição endonormativa. Com isso, toda e qualquer relação jurídica obrigacional tem na lei sua fonte mediata, seja a convencional ou a não-convencional, posto que o surgimento efetivo do liame jurídico depende do comportamento humano que se adequa ao fato descrito no suposto. O princípio da legalidade, disposto na Ordem Constitucional Brasileira, já fundamenta essa hipótese ao dispor que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei. O esclarecimento a essa distinção é trazida na obra de Antônio Roberto Sampaio Dória, ao aduzir o seguinte:

> Para diferençar, contudo, as hipóteses tributárias das que ensejam obrigações convencionais, basta deslocar o conteúdo do suposto para os efeitos da avença, tomando esta última apenas um pressuposto fático para a realização dos aludidos efeitos [...] (DORIA, 1968, apud CARVALHO, 2002, p. 106).

Esclarecedor o corte metodológico exposto por Sampaio Dória, de onde se extrai com clareza que nas obrigações convencionais a autonomia da vontade é elemento essencial constante no suposto normativo a fim de ensejar o nascimento dessa espécie de relação jurídica, enquanto que nas obrigações tributárias o conteúdo do suposto se traduz por uma situação fática

que, como consequência à sua ocorrência, traduz-se na formação do vínculo jurídico obrigacional. Para Paulo de Barros Carvalho:

> [...] tributo, em sua configuração estática, é a endonorma que apresenta como hipótese um conjunto de critérios para a identificação de fatos da realidade física, que não acordos de vontade considerados, em si mesmos, e, como consequência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo e alguma pessoa física ou jurídica, na condição de sujeito passivo, mediante a qual haverá o primeiro o direito subjetivo público de exigir da segunda o cumprimento do dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária. (CARVALHO, 2002, p. 98)

Nesse contexto, tem-se o tributo como um conjunto de critérios para identificação de um fato lícito (que não um acordo de vontades)- hipótese-, e um conjunto de critérios para a identificação de uma relação jurídica em que o sujeito ativo é, por via de regra, o Estado; o sujeito passivo, alguma pessoa física ou jurídica e o objeto, uma prestação de natureza pecuniária- consequência. O acontecimento do fato prescrito na hipótese dá-se a configuração dinâmica do tributo.

Destoando da compreensão legal do tributo, Geraldo Ataliba explica que o conceito de tributo é constitucional. Admite ser perigoso por poder cometer danos aos direitos constitucionais do contribuinte. A definição legal, segundo o citado autor, com espeque nas lições de Sainz de Bujanda, deve ser meramente para fins didáticos, contudo, nenhuma lei pode alargar, reduzir ou modificar o conceito constitucional que, para ele, é fundamental na demarcação das competências tributárias e balizador do "regime tributário", conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção ao contribuinte contra o chamado "poder de tributário". (ATALIBA, 2000, p. 32-33)

Nesta análise, adota o autor a existência de um conceito implícito de tributo contido na Constituição Federal de 1988, como categoria jurídico-positiva, que se deduz da observância dos fenômenos jurídico-positivos produzidos no Direito Constitucional Positivo. Na Ordem Jurídica brasileira, observa-se que o sistema constitucional tributário, ao disciplinar as regras de competência tributária, retira a liberdade do legislador infra- constitucional fixar os aspectos da hipótese de incidência tributária, possuindo o tributo uma materialidade já designada pela Constituição Federal, a qual se deve observância em consonância com as demais regras e princípios que protegem o contribuinte da tributação excessiva e exacerbada. Outro aspecto constitucional e orientador ao legislador ordinário, que merece destaque, é o disposto no art. 145, §1º da Carta Constitucional, para o qual, nos impostos, sujeito passivo deve ser aquele que revele capacidade econômica. Essa capacidade pode ser averiguada pela sua atividade econômica, renda ou propriedade.

3.2 O PRESSUPOSTO FÁTICO DA ENDONORMA ENSEJADOR DA RELAÇÃO JURÍDICA OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA

Pretende-se demonstrar, aqui, se todo e qualquer fato pode ser descrito como uma situação jurídica tributária. Primeiramente, há que se afastar os supostos que trazem previsão de ilícitos, hipóteses de perinorma, normas sancionadoras, designada de perinorma por Kelsen. A partir dessa premissa, poderia o legislador descrever qualquer fato lícito como pressuposto da hipótese de incidência tributária. Em princípio, poderia ser essa a assertiva para constituir o fato tributário descrito na endonorma, no entanto, no sistema tributário brasileiro, deve o legislador observar os princípios vetores da atividade impositiva do Estado, mais especificamente, o princípio da igualdade. Nesse sentido, somente é viável a criação da hipótese tributária mediante a observância da capacidade contributiva do sujeito passivo, na medida em que se deve considerar a capacidade econômica de quem vai contribuir no momento de se criar o gravame fiscal. (ATALIBA, 2000, p.92)

Importante conclusão decorre da presente dissecação do fato tributário, donde o legislador deve buscar fatos que demonstrem signos de riqueza, posto que somente assim poderá distribuir a carga tributária de acordo com o princípio da igualdade. A relevância à observância de tal princípio se vê em Jarach, ao se referir à igualdade como "*condiciones iguales de capacidade contributiva*" e Perez de Ayala inclui tal capacidade entre "*los princípios superiores de la imposición y la justicia fiscal*". (ATALIBA, 2000, p. 92). Nessa linha, buscando a observância de tal princípio, como garantia fundamental do contribuinte, na forma do art.150, II c/c 145, §1º da Constituição Federal Brasileira, deve o legislador eleger fatos de conteúdo econômico para supostos tributários, sob pena de inconstitucionalidade da lei que deixar de observar dito princípio. E mais, além de observar a capacidade contributiva na elaboração da norma tributária, deve o legislador buscar mecanismos capazes de estabelecer a incidência tributária materialmente isonômica quando da ocorrência concreta do suposto. Assim, distingue-se a capacidade contributiva absoluta da relativa, na construção de Fernando Vicente Arche-Domingo e Frederico Maffezzoni. (ARCHE- DOMINGO, 1967 apud CARVALHO, 2002, p. 92).

4 A DINÂMICA DA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

A aplicação do Direito pressupõe sua interpretação, que há de ser entendida como a atividade intelectual que se desempenha à luz de princípios hermenêuticos, com a finalidade de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas. (CARVALHO, 2016, p. 110). Segundo o citado autor, e fundado nas lições de Carlos Maximiliano, antes de se iniciar a

interpretação propriamente dita, deve-se promover a análise da autenticidade e constitucionalidade do dispositivo que se deseja interpretar, evitando-se, assim, a perda de trabalho exegético ao se analisar uma norma inconstitucional.

Outro ponto importante na função interpretativa é a providência integrativa, a qual permite ver a ordem jurídica como um todo organizado, nos seus entrelaçamentos verticais (hierarquia) e horizontais (relação de coordenação). (CARVALHO, 2016, p. 112). Alguns métodos interpretativos são utilizados para se chegar à melhor compreensão da norma, a exemplo do método literal, onde se considera a literalidade do texto, relacionado à construção gramatical. O método histórico-evolutivo investiga as circunstâncias, objetivas e subjetivas, que cercam a produção da norma, analisando a vontade que o legislador depositou no texto. O método lógico consiste em diligenciar o intérprete no caminho de desvendar o sentido das expressões do Direito, aplicando o conjunto de regras tradicionais e precisas da lógica formal. O teleológico busca a finalidade da norma, tendo o condão de indicar a direção finalística do comando legislado. O sistemático volta o intérprete para a análise do sistema jurídico, observando a regra em conjunto com os demais comandos normativos que dão sentido à existência do direito positivo.

O Código Tributário Nacional dedica o capítulo IV, do Título I, do Livro II, à interpretação e integração da legislação tributária. O objetivo do CTN era separar a interpretação da aplicação do Direito Tributário, pois em outro capítulo (Capítulo III, Título I, Livro II) regulou a aplicação da legislação tributária, incluindo a aplicação das leis interpretativas. No Capítulo II, Título II, Livro II tratou da interpretação do fato gerador da obrigação tributária. Segundo Ricardo Lobo Torres, a separação entre intepretação e aplicação do Direito tem suas raízes na antiga jurisprudência dos conceitos, ingressando na teoria geral da interpretação. No Direito Tributário, a aplicação é ainda vista, por alguns, como processo lógico de subsunção do fato à norma, desempenhando a interpretação um papel precedente de compreensão da norma. (TORRES, 2000, p. 26-27).

Segundo o citado autor, o CTN também incorporou opinião oposta, baseada na jurisprudência dos interesses, que diluía a interpretação na aplicação do Direito. Tal fato teve inspiração no art. 1º, III, da Lei de Adaptação Tributária da Alemanha, de 1934 e posteriormente revogado, o qual confundia a aplicação com a interpretação do fato concreto. No anteprojeto do CTN havia um capítulo dedicado às regras especiais de interpretação (arts. 135 a 138), que tratava da interpretação dos fatos. Posteriormente, transferiu-se para o capítulo da obrigação tributária, por conter preceitos para a conceituação do fato gerador. (Ibid., p. 28-29).

Portanto, o CTN prioriza tanto as teorias sobre interpretação quanto às que privilegiam o fato concreto e o momento da aplicação do Direito. A intepretação do Direito Tributário é igual a qualquer outra, embora possua algumas particularidades. Mesmo a interpretação econômica se insere no âmbito da interpretação teleológica.

4.1 A INTERPETAÇÃO ECONÔMICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Já analisada a situação em que a norma tributária se baseia em fato de caráter econômico, passa-se a verificar de que forma o legislador capta tal fato para inserir na relação jurídica tributária. Remonta-se à uma averiguação da unicidade do ordenamento jurídico. Isto porque, por muito tempo o Direito Tributário foi visto como um Direito de Sobreposição, implicando no fato de que a tributação incidiria sobre situações jurídicas reguladas por outro ramo do Direito. Era como se houvesse uma subordinação do Direito Tributário ao Direito Privado. Na hipótese tributária haveria um fato de natureza privada, e caso esse não existisse ou fosse inválido, não se cogitava de tributação.

A consideração econômica surge no século XX na Alemanha, reagindo à teoria da sobreposição, sustentando a total independência do Direito Tributário em relação ao Direito privado. O Direito tributário seria informado pelo princípio da capacidade contributiva, corolário da igualdade. A hipótese tributária não se vinculava à estrutura do Direito Privado, mas previa fenômeno econômico, cuja ocorrência seria analisada independentemente da validade do negócio jurídico celebrado entre as partes. Assim, a hipótese tributária contemplava uma circunstância econômica, e não um negócio jurídico. (SCHOUERI, 2012, p. 649).

Dessa forma, o fato de o legislador utilizar uma expressão do Direito Privado na hipótese de incidência não significa dizer que a mesma deve ser interpretada na forma como o instituto de Direito privado a designa. As expressões empregadas na lei tributária devem ser interpretadas segundo o contexto das leis em que se encontram. O legislador tributário é livre para valer-se, ou não, da estrutura de Direito Privado. Tal teoria se desenvolveu na Alemanha no contexto sócio, político e econômico pós primeira guerra mundial, com o avanço do Estado Social e suas demandas, necessitando o Estado de maior arrecadação para fazer frente aos gastos que se apontavam na sua novel finalidade. Uma reforma tributária de 1920 uniformizou a tributação na Alemanha, e devido ao aumento dos encargos, necessário se fez buscar uma maior fundamentação para a distribuição dos encargos, exigindo-se especial consideração para a capacidade contributiva, a qual foi introduzida na Constituição de Weimar. Nesse aspecto, deixa o legislador de considerar somente os institutos de Direito Privado para visar os aspectos econômicos como venda, renda e patrimônio. (SCHOUERI, 2012, p. 651).

Com tal interpretação, a lei poderia se vincular a circunstâncias econômicas, e a presença destas, independentemente do negócio jurídico contemplado pelo contribuinte, é que daria ensejo à tributação. Paralelo à autonomia da intepretação do Direito Tributário desenvolveu-se a teoria do julgamento como mais um mecanismo para distanciar o Direito Tributário do Direito Civil. Entendia essa teoria, imputada a Becker, que, para a adequada interpretação econômica da hipótese de incidência, seria importante igualmente um julgamento econômico correspondente da situação fática. A interpretação econômica exigiria que fosse alcançado um conteúdo econômico de um acontecimento, não dando atenção à forma externa. (SCHOUERI, 2012, p. 653).

Com base nessa teoria, a legislação tributária Alemã foi modificada, em 1934, por meio da Lei de Adaptação Fiscal. Aconteceu, assim, a positivação da consideração econômica do fato, que se manteve no texto até a entrada em vigor da Ordenação Tributária de 1977. Para essa teoria, a situação fática deve ser avaliada e interpretada segundo o ponto de vista econômico. Essa teoria do julgamento evoluiu para a consideração tipificante, tratando como de massa o processo tributário, não seria possível alcançar sempre as particularidades do caso tributário individual. Fundando-se na simplificação da atividade administrativa, na exigência da igualdade na tributação e na proteção da inviolabilidade da esfera individual, entendia ser necessário renunciar à pesquisa da situação fática concreta, devendo a tributação, muitas vezes, partir de acontecimentos, típicos, e submeter a estes à subsunção. (Ibid., p. 655).

Continua o citado autor, explanando a construção histórica da consideração econômica, aduzindo que o instituto passou por uma crise, na Alemanha, por volta da década de 1950, quando movimentos de oposição tentavam sustentar a ideia de que a jurisprudência deveria procurar a conexão do Direito Tributário com os outros ramos do Direito sob o fundamento da unidade do ordenamento jurídico. Para esse seguimento, conceitos elaborados pelo Direito Civil deveriam, em princípio, ser entendidos em seu sentido de Direito Civil. O critério econômico deveria ser substituído por um critério jurídico. Na época, decidiu o Tribunal Constitucional que o critério econômico não pode chegar ao ponto de anular o método do direito por meio de conceitos e pontos de vista não jurídicos.

Somente uma década depois, o Tribunal Constitucional Federal Alemão modificou essa jurisprudência para reconhecer, mais uma vez, com fundamento na interpretação teleológica, a necessidade de se levarem em conta as particularidades e peculiaridades da matéria jurídico-tributária. A consideração econômica encontra, na Itália, na obra de Griziotti, fundador da Escola de Pavia, sob a referência da interpretação funcional do Direito, semelhança ao instituto alemão, quando se vê sua prevalência sobre a interpretação nominalística ou formal

das leis. Na América Latina, o Código da Província de Buenos Aires adotou o princípio da realidade, sendo o referido princípio acatado pela II Jornada Latino-Americana de Direito tributário de 1958. (SCHOUERI, 2012, p. 651).

4.2 A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O art. 129 do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, de autoria de Rubens Gomes de Souza, encontrava-se o seguinte dispositivo:

> Art. 129. Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais a resultado não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual. (SCHOUERI, 2012, p. 651).

Gerava-se, nesse contexto, a ideia em separar os tributos incidentes sobre atos jurídicos formais, onde não havia a consideração econômica, e aqueles em que se buscaria os resultados efetivamente decorrentes, em nome da isonomia. O referido dispositivo não foi acolhido na redação final do Código Tributário Nacional. Como visto anteriormente, na própria Alemanha, a teoria da consideração econômica evoluiu, passando a método teleológico de interpretação, o que significa dizer que a ausência de dispositivo expresso, nesse sentido, pelo legislador complementar nacional, não significa que esteja proibido o intérprete de buscar o recurso da teleologia para compreender o comando do legislador. Importante ressaltar que a análise da consideração econômica, interpretando-se dessa forma, não pode ser colocada como uma ruptura com a jurisprudência dos conceitos. Ainda permite o fenômeno da subsunção.

Sob essa ótica, dispõe o art. 109 do CTN que "os princípios gerais do direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários". A princípio, admite-se uma autonomia do Direito Tributário, permitindo ao legislador que os efeitos dos institutos de Direito Civil não sejam definidos pelo Direito Privado. Segundo Schoueri, em obra já citada, acompanhando raciocínio desenvolvido por Ricardo Lobo Torres, embora o legislador busque, em sua hipótese normativa, fenômenos com consistência econômica, às vezes descreve a situação minuciosamente, tomando empréstimo dos institutos de Direito Privado. Conforme o citado autor, a análise, em conjunto, dos arts. 109 e 110 do CTN parece adotar uma corrente integralista, dando prevalência ao Direito Privado, mas, lidos separadamente, firma-se no art. 109 a corrente autonomista. Mesmo assim, segundo o autor, a dificuldade se apresenta, posto

que o legislador não é eloquente se a expressão por ele empregada deve ser entendida enquanto instituto do Direito Privado ou como algo diverso. Complementa melhor o tema quando se analisa o art. 110 do CTN.

Dispõe o art. 110 do CTN:

> A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A princípio, se extrai do presente dispositivo que não é dado ao legislador ordinário definir sua própria competência, eis que haveria uma ruptura com a repartição de competências definida pela Constituição Federal. No entanto, o fato de o Constituinte ter utilizado, na definição da competência tributária, um instituto já regulado pelo Direito Privado, não quer dizer que utilize exatamente a mesma definição daquele instituto. Schoueri exemplifica com a definição de propriedade na discriminação da competência tributária para instituir o IPTU. O Constituinte não se referiu a um "direito de propriedade", mas sobre a propriedade predial e territorial urbana. Essa expressão é mais ampla, pois além de qualificar um direito, também qualifica o próprio bem imóvel. Assim, por mais que a propriedade tenha uma qualificação como determinado instituto jurídico, ganha outro significado desconhecido do mesmo ramo jurídico.

Por outro lado, quando se vê, no art. 32 do CTN, que o IPTU incide sobre a propriedade, a posse ou domínio útil, vê-se que o legislador complementar não se fixou no instituto jurídico "direito de propriedade", mas no bem imóvel "propriedade", neste caso, prestigiando expressão já utilizada pelo Direito Privado. Portanto, se vê que o legislador não utiliza a definição do Direito Privado para limitar, modificar a competência tributária, vez que utilizado de forma diversa da definição de competência, e que com ela não se conflita. (SCHOUERI, 2012, p. 685-686).

Com isso, mesmo que o constituinte tenha utilizado de um conceito de Direito privado, então, este não pode ser distorcido pelo legislador ordinário, sob pena de alargar a própria competência tributária. O fato gerador, compreendendo-se do que já fora exposto acerca da norma tributária, é um fato jurídico em sentido estrito, não sendo um ato jurídico de conteúdo negocial, excluindo-se a vontade na formação do suposto da norma tributária. No entanto, a peculiaridade que segue esse fato, para o Direito Tributário, e que o diferencia dos demais fatos ensejadores de relações jurídicas outras, é que o mesmo constitui um critério de aferição da capacidade contributiva ou econômica dos sujeitos aos quais se atribui. Nesse sentido, aduz

Amílcar de Araújo Falcão que o aspecto do fato gerador que o legislador tributário considera para qualifica-lo é a sua idoneidade ou aptidão para servir de ponto de referência para que se afira a capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo da obrigação tributária. (FALCÃO, 1977, p. 66).

O ideal, para o citado autor, é que se pudesse mensurar, de modo direto e imediato, pelo patrimônio e pela renda, a capacidade que tem cada um de contribuir para o custeio das despesas públicas. O fato tributário é um enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito. (CARVALHO, 1999, p. 105).

5 AS NORMAS INDUTORAS COMO EXPRESSÃO DA EXTRAFISCALIDADE

Do mesmo modo que as normas tributárias, as que têm a característica de indutora de comportamento vinculam-se a situações da vida econômica. A lei tributária pode contemplar situações econômicas que se tornam situações jurídico-tributárias. O conteúdo do dispositivo legal apontaria, atrás da forma jurídica referida pela lei tributária, uma circunstância econômica que deve ser vista propriamente como a hipótese tributária.

A constatação de que a arrecadação não pode ser a única finalidade da norma tributária exige que se considerem seus aspectos redistributivos, simplificadores e indutores. Cada um desses elementos é útil na identificação da própria norma, descoberto por trás do enunciado. Explica Schoueri.

> Constatado, por exemplo, que o legislador visa a fomentar um negócio, a ocorrência deste não pode ser desprezada. Se, por exemplo, a lei tributária oferece incentivos fiscais a negociações de ações em bolsas de valores, como forma de incrementar o mercado de capitais, não se pode estender, sob o argumento de igual capacidade contributiva, o benefício a negociações ocorridas no mercado de balcão. (SCHOUERI, 2012, p. 664).

Caberá, assim, ao intérprete da norma tributária identificar se a hipótese tributária se vincula, ou não, à forma adotada pelo constituinte. Em relação à arrecadação tributária, pode a mesma se revestir na função fiscal ou extrafiscal.

Como se trata de normas jurídicas, seja a função fiscal ou extrafiscal, importante ratificar que só podem ter como função, acima de tudo, a regência de comportamentos humanos, obrigando, proibindo ou permitindo condutas. Nesse contexto, a função fiscal se refere à arrecadação de fundos. A função extrafiscal, além da principal função arrecadatória, também promove indução comportamental, pretendendo-se estimular ou desestimular condutas humanas, desde que estejam previstas no texto constitucional. Segundo Diego Bomfim, diferentes modelos podem estabelecer o fim extrafiscal da tributação. Como exemplo, cita que

o fim da promoção de distribuição de renda pode ser alcançado pela criação de alíquotas progressivas do imposto de renda. Da mesma forma, a redução da desigualdade econômica entre as diferentes regiões do país pode ser alcançada pela concessão de incentivos fiscais ou pela subvenção direta, mediante repasse de dinheiro pelo Poder Público às empresas que se instalarem naquelas regiões e cumprirem determinadas exigências. (BOMFIM, 2015, p. 13).

Essa função indutora de comportamento da norma tributária surge com o Estado social, onde uma nova ordem econômica se instaura, cabendo à ordem jurídica se amoldar à mesma para garantir eficácia aos novos ditames sociais prescritos no texto constitucional. A tributação ganha o papel de servir de instrumento conformador dessa nova ordem econômica constitucional, induzindo comportamentos a fim de criar relações jurídicas tributárias que, levando-se em conta o critério econômico da hipótese normativa, bem como os efeitos de determinados negócios jurídicos, possa gerar o alcance dos institutos constitucionalmente rígidos com o Estado Social.

A ordem liberal não mais respondia aos novos reclamos sociais, pois o desenvolvimento tecnológico e da economia de mercado deixavam os indivíduos em uma situação de completo desequilíbrio socioeconômico. Institutos jurídicos como a propriedade e o contrato deixaram de ter um viés individual e foram absorvidos pela nova conformação coletiva na sociedade. De nada adianta preocupar-se com a propriedade individual se emergem as sociedades empresariais com patrimônio coletivo. De nada adianta o trabalhador ter liberdade para contratar com seu empregador se ele, para ter o trabalho, submete-se a condições de trabalho degradantes impostas pelo seu empregador. É a sociedade massificada, coletiva, com acúmulo patrimonial e de capital, deixando o indivíduo em segundo plano com relação aos seus direitos de liberdade, pois não mais conseguem solucionar os conflitos simplesmente pela sua autonomia de vontade dentro das forças do próprio mercado.

Assim, a nova ordem jurídica, calcada na Constituição Mexicana de 1917 e de Weimar de 1919, busca o reequilíbrio da liberdade e da igualdade que foram suprimidos com as mudanças ocorridas, conformando a ordem econômica à ordem social. Essa nova forma de atuação estatal ocorre através do intervencionismo, bem como de políticas públicas que direcionam a economia e estão aptas a atender os anseios sociais. O Estado intervém na atividade econômica para tentar regular e promover os anseios sociais de determinado momento, insculpidos como fundamentos e objetivos a serem alcançados pelo país; uma das formas de intervenção acontece mediante a tributação.

Nessa linha, verifica-se um marco divisor de águas para o ingresso da ideologia intervencionista, como forma de regular o desequilíbrio econômico, tais como: as regras de

concorrência; as relações de trabalho, evitando o prejuízo de muitos em detrimento do ganho de poucos; a desigualdade social, por meio de intervenção direta ou indireta, através do uso de tributos como instrumento de políticas públicas para a manutenção do equilíbrio e desenvolvimento do setor econômico privado, fazendo com que a atividade econômica seja voltada para alcançar o interesse público, protegendo-o com vistas a alcançar a diminuição da desigualdade social; defendendo a livre iniciativa, a valorização do trabalho, o direito do consumidor, o meio ambiente, etc. Essa nova conformação econômica constitucional pugna pela intervenção estatal para garantir o respeito aos princípios fundamentais insculpidos na Constituição Federal.

Para Tácito Lacerda Gama, (2009) ao tratar de ordem econômica, declara que se deve entender como "[...] o conjunto de normas jurídicas que disciplinam as relações econômicas." Já Eros Grau adota o significado de ordem econômica como parte da ordem jurídica. Diz que a ordem econômica consiste no "[...] conjunto de princípios jurídicos de conformação do processo econômico" (GRAU, 2007). Observa-se que no Brasil, a concepção que parece mais influente é a trazida por Eros Graus, uma vez que, inspirada na Constituição de 1917 do México e na de 1919 de Weimar, a Constituição de 1934 já atrelava valores correspondentes ao Estado Social, e, daí por diante, todas as demais Constituições brasileiras passaram a trazer prescrições relativas aos fatos sociais que geram repercussão no mundo econômico.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 170, determina que: "A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]".Dentre os princípios citados em seus incisos, o VI traz a "[...] defesa do meio ambiente, inclusive com tratamento diferenciado conforme impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação". Por sua vez, o art. 193 traz que "[...] a ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem- estar e a justiça sociais". Tais artigos devem ser analisados em consonância com os arts. 3º e 1º que tratam dos objetivos e fundamentos da República Federativa do Brasil, respectivamente. A Constituição Federal, em diversas passagens, dá ênfase a diversos bens jurídicos que deseja proteger, ora priorizando a realização da justiça social, como a melhoria das condições sociais da população, buscando a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais como objetivo fundamental da República, ora como um dos princípios da ordem econômica, a exemplo da livre iniciativa e dos valores sociais do trabalho. A função social da propriedade está elencada nos princípios da ordem econômica e entre os direitos e deveres individuais e coletivos.

A Constituição Brasileira trilhou um caminho contrário ao liberalismo, não deixando que a organização da vida econômica e social ficasse a critério do mercado. Procurou articular a ordem econômica e social de acordo com os objetivos e fundamentos nela apontados. É sob essa visão que se deve analisar a intervenção do Estado no domínio econômico. A atividade econômica disposta no Texto Constitucional é exercida pelos particulares, salvo em caso excepcional de imperativo à segurança nacional ou quando houver forte interesse público. Dentro desse panorama, a intervenção do Estado no domínio econômico pode se realizar por três formas: pelo exercício do poder de polícia, expedindo leis e atos administrativos no intuito de regular e fiscalizar determinada atividade econômica; atuação como "empresário" mediante a criação de personalidades específicas para tanto; e pela concessão de incentivos à iniciativa privada, estimulando- a com favores fiscais ou financiamentos. (MELLO, 2008).

Independente da forma que o Estado venha a intervir em determinada atividade econômica, o principal é que essa intervenção somente poderá ser feita se coadunada com o alcance daquelas finalidades econômico-sociais dispostas na Constituição Federal. Aqui, acrescenta-se o fato de que o poder interventivo estatal também poderá ser feito através da imposição de tributação diferenciada a determinadas atividades econômicas, o que soa contrário à concessão de benefícios, no entanto, essa forma de intervenção não deixa de atender aos objetivos e fundamentos constitucionais.

O incentivo ocorre através de concessões de isenções fiscais, aumento ou redução nas alíquotas dos impostos de importação, exportação e produtos industrializados como forma de fomentar ou restringir determinada atividade econômica de acordo com a função social que se almeja alcançar. Os incentivos fiscais fazem parte de uma política extrafiscal da tributação com o fim de buscar o desenvolvimento econômico e social do país. O caráter extrafiscal de alguns tributos permite que eles sejam modificados de forma mais simples, como exceções constitucionais ao princípio da legalidade tributária, posto que sua função não é meramente arrecadatória. Exemplo disso está contido no art. 153, §1º da Constituição Federal, ao permitir que o Poder Executivo possa alterar as alíquotas dos impostos de importação (II), exportação (IE), produtos industrializados (IPI) e de operações financeiras (IOF). Cabe ao estado dispor de instrumentos normativos para fomentar o desenvolvimento econômico através da atividade privada, sem, contudo, descuidar dos interesses sociais e coletivos que visa alcançar. A forma de intervenção do estado regulador dá-se diretamente através do seu poder normativo. Essa atividade reguladora enquadra-se no exercício do poder de polícia administrativo.

Quando a Constituição Federal prediz, em seu art. 193, que "[...] a ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem- estar e a justiça sociais", é

inquestionável que a prioridade trazida é a justiça social em detrimento da satisfação dos interesses do capital. Não se quer colocar em segundo plano o interesse do capital, mas que esse somente se realize observando o alcance daqueles interesses que o estado visa tutelar no campo social. Daí, alguns autores chamarem de intervenção do Estado no domínio social, a exemplo de Celso Antônio Bandeira de Mello. (2008). A *contrario sensu*, há autores que entendem não haver uma intervenção do direito no domínio econômico. Para eles, o domínio econômico é constituído segundo as regras do sistema econômico, enquanto que o direito é constituído pelas regras do sistema jurídico. Nenhum sistema interfere nas proposições do outro sistema, no entanto, mantêm uma relação intersistêmica ou conversações sistêmicas, conforme já mencionado, e, no máximo, influenciam os agentes que movimentam essas estruturas, modificando-as. (MARINHO, 2011, p. 89).

Sempre que se fala em intervir, fala-se em interferência em um campo diverso daquilo que se está acostumada a atuar. As atividades econômicas continuam regidas pelos sistemas econômicos, mas para alcançar os objetivos do estado social traçado pelo constituinte, a Constituição permitiu que o estado atuasse em determinadas situações como forma de controlar, regulamentar, fiscalizar determinadas relações econômicas em busca do interesse público. Essa atuação é feita através da implementação de políticas públicas estatais, as quais podem, dentro das formas interventivas citadas, ser aplicadas como forma de se alcançar o bem-estar social. Nesse contexto, a tributação, através das normas indutoras de comportamento, contribui para, dentro do seu caráter extrafiscal, conformar a ordem jurídica aos novos ditames da ordem econômica e social, sendo de suma importância a intepretação econômica na análise das hipóteses de incidência, na sua forma estática, para fins dos efeitos pretendidos pelo legislador para se alcançar a função extrafiscal indutora, conforme autoriza a intepretação do CTN brasileiro. Do contrário, compreender o alcance interpretativo de algumas contribuições sociais criadas com finalidade eminentemente extrafiscal de forma dissociada da interpretação econômica da norma, poderia levar a uma ineficácia da norma que, por muitas vezes, adota institutos do direito privado em seu suposto.

6 CONCLUSÃO

Da análise da configuração da norma tributária, percebe-se que é perfeitamente aplicável a interpretação econômica às normas indutoras de comportamento por seu viés extrafiscal, na forma do CTN, de maneira a promover o estímulo ou desestímulo a certo comportamento humano que vise a garantir eficácia aos preceitos de ordem econômica e social insculpidos pela ordem econômica constitucional.

Tratando-se a norma tributária de prestação de natureza pecuniária, vê-se que o comportamento humano exigido pelo legislador é a transferência de dinheiro do sujeito passivo para o Estado-credor. Tal obrigação decorre da lei, com ausência da vontade dos sujeitos vinculados juridicamente na sua formulação. O sujeito ativo é pessoa pública. Nesse contexto, tem-se a norma tributária, convencionalmente chamada de Direito Tributário Material, a que trata do tributo, na sua configuração estática e dinâmica, regendo uma relação jurídica que se estabelece entre os sujeitos da obrigação tributária e deveres conexos. A relação jurídica que se forma a partir da realização da hipótese traz nessa prestação o objeto da obrigação tributária.

No entanto, o diferencial dessa obrigação está no caráter econômico do fato prescrito, que ocorrendo, enseja o surgimento do vínculo jurídico obrigacional. Esse caráter econômico se aufere da presença, no suposto, de fatos sociais oriundos de outros institutos do Direito Privado a que o legislador tributário impõe valor econômico aos seus efeitos. Respaldando-se nos arts. 109 e 110 do CTN, bem como no art. 107, é possível compreender que a legislação nacional adota a intepretação econômica do Direito Tributário, eximindo-se a sua incidência quando o constituinte utiliza instituto do Direito Privado para definir competência tributária, cujo conceito utilizado não pode mais ser alterado pelo legislador infraconstitucional.

Sendo de natureza econômica o fato tributário e respaldado na interpretação econômica com as limitações impostas pela legislação complementar, chega-se à análise da norma extrafiscal que, da mesma forma, se subsume à essa modalidade interpretativa. Partindo-se da noção de tributo, vê-se que a Constituição Federal, ao fazer menção à base de cálculo, cria critério diferenciador da natureza jurídica do tributo, não sendo relevante tão somente a análise do seu fato gerador, na forma do art. 4º do CTN. Contudo, compreendendo o tributo como norma jurídica, indispensável, também por esse motivo, a análise econômica do seu preceito fático, caráter diferenciados de outras prestações. Assim, a norma tributária extrafiscal, ao ser utilizada dentro do permissivo e conformação constitucional da ordem jurídica-econômica, deve se valer da interpretação econômica para tributar os efeitos econômicos de determinados atos ou fatos jurídicos com a finalidade de induzir comportamento humano tendente a alcançar o objetivo da ordem constitucional, não podendo, no entanto, o legislador ordinário, modificar conceitos constitucionalmente previstos do Direito Privado, no uso da extrafiscalidade, sob pena de alterar a regra de competência constitucional, o que geraria a inconstitucionalidade do tributo com finalidade extrafiscal.

REFERÊNCIAS

ARCHE-DOMINGO, Fernando Vicente. **Notas de derecho financiero.** Madrid: [s.e], 1967, apud CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária.** São Paulo: Max Limonad, 2002.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário.** 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BLUMENSTEIN, Ernst. **Sistema di diritto delle imposta.** Trad. It. F. Forte. Milano, 1954.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade:** identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário:** fundamentos jurídicos da incidência. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Teoria da norma tributária.** 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. **Curso de direito tributário.** 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo.** São Paulo: [s.e], 1968 apud CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária.** 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

FONROUGE, Giuliani. **Derecho financiero.** 2ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1970.

GAMA, Tácito Lacerda. Ordem econômica e tributação. São Paulo: **Revista de Direito Tributário**, v. 103, 2009.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988.** 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.MARINHO, Rodrigo César de OIiveira. **Intervenção sobre o domínio econômico:** a contribuição e seu perfil constitucional. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MOREIRA,Vital. **A ordem jurídica do capitalismo.** 3. ed. Coimbra: Centelha, 1978.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas.** São Paulo: Max Limonad, 1999.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito.** 2ª ed. Vol. II. São Paulo: [s.e], 1957.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário.** 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.