

DIREITO TRIBUTÁRIO E ECONOMIA: ANÁLISE CONJUNTA PARA OBJETIVOS SOCIAIS SUSTENTÁVEIS*

Edson Luciani de Oliveira**

RESUMO:

O estudo do Direito Tributário Brasileiro desde meados do século passado conta com um método ligado fortemente ao legalismo formal, rechaçando elementos advindos de outras searas do conhecimento, principalmente da Economia. Como se sabe, este isolamento pode ser atribuído à tentativa de se dar ao citado ramo jurídico, uma “cientificidade”, uma “pureza”, para que pudesse ser justificado perante outras ciências que possuíam objeto próprio de análise, dentre outras razões. Mas se percebe que o legalismo formal, pela análise do direito posto, já não é suficiente para atender determinadas situações que envolvam interesses multidimensionais. Questiona-se acerca da função do Direito quando trata da sustentabilidade do meio ambiente, dos reflexos sociais e dos impactos econômicos. Nesse quadro se nota que o Direito Tributário tem um importante papel não apenas como instrumento arrecadador, mas porque pode, por meio do mecanismo da extrafiscalidade indicar condutas, como ferramenta indutora. Se hoje se fala em Direito Econômico e Ordem Econômica imposta à sociedade e ao mercado pela Constituição, já não se pode conceber que não sejam observados os elementos econômicos, juridicizados ou não. Não se pretende efetuar uma análise jurídica baseada nas relações econômicas, extraíndo-se daí uma interpretação com este matiz. O objetivo é destacar a importância da análise conjunta entre Direito Tributário e Economia, por intermédio de exemplos envolvendo extrafiscalidade tributária, efeitos tributários na concorrência e concessões de benefícios fiscais. Serão expostos tais exemplos e as relações entre Direito Tributário e Economia pelo método dedutivo. Conclui-se que a demarcação do campo jurídico tributário, já foi efetuada, mas necessita ser aprimorada e flexibilizada. Como resultado, o estudo do Direito Tributário Brasileiro, ora sugerido, torna-se mais enriquecido pela inter-retroação das informações entre as diversas áreas do conhecimento, visando o Bem Comum e a Sustentabilidade.

* Artigo recebido em: 18/06/2013.
Artigo aceito em: 20/06/2013.

** Doutorando em Direito Econômico pela PUCPR, estágio de doutorado na Universidade de Barcelona - Espanha; Mestre em Direito Econômico pela PUCPR; Especialista em Direito Tributário pela Unicitiba; Especialista em Desenvolvimento Econômico pela UFPR, Bacharel em Direito pela PUCPR; Auditor Fiscal Secretaria da Fazenda Paraná.

Palavras-chave: Direito Tributário. Economia. Análise Conjunta. Sustentabilidade.

ABSTRACT:

The study of Brazilian tax law since the middle of the last century has a method strongly connected to formal legalism, turning back elements from other fields of knowledge, especially the economy. This isolation can be attributed to an attempt to give the legal branch, quoted a "Science", a "purity", so it could be justified in the face of other sciences that had its own analysis object, among other reasons. But it's possible realizes that the formal legalism, by analysis of the right post, is no longer sufficient to meet certain situations involving multidimensional interests. Questions about the function of the right when dealing with environmental sustainability, social reflexes and economic impacts. In this context it is noted that the tax law has an important role not only as an instrument revenue collection, but because it can, through the mechanism of state extrafiscality ducts, inducing as a tool. If today talking about economic law and Economic Order imposed on society and to the market by the Constitution, no longer can conceive that does not observe the economic elements, positivized or not. It is not intended to perform a legal analysis based on economic relations, extracting-if there an interpretation with this hue. The goal is to highlight the importance of joint analysis between tax law and economics, via examples involving tax, extrafiscality tax effects on competition and tax concessions. It will be exposed such examples and the relations between tax law and economics by the deductive method. It is concluded that the demarcation of legal tax field, has already been done, but needs to be improved and made more flexible. As a result, the study of the Brazilian Tax Law becomes enriched by inter-feedback of information between the various areas of knowledge, seeking the Common Good and Sustainability.

Keywords: Tax law. Economy. Joint Analysis. Sustainability.

SUMÁRIO

- 1. Introdução**
- 2. Limitações ao estudo do Direito Tributário Brasileiro**
- 3. As visões jurídicas e econômicas do mercado**
- 4. A extrafiscalidade (ambiental) do tributo e o significado econômico para a empresa**
- 5. O tributo na determinação da concorrência das empresas. Redução de alíquotas e benefícios fiscais**
- 6. Conclusão**
- 7. Referências**

1. Introdução

Atualmente é difícil pensar em um Direito Tributário apenas como um mero instrumento arrecadador, tendo-o cientificamente como uma “ferramenta” de análise lógica¹ da subsunção pelo estudo (por mais rigoroso que seja) da linguagem que se lhe aplique. Hoje esta visão, aqui chamada de legalista formal, já parece limitada e não responde, ou não atende a várias questões que se apresentam do ponto de vista² do Estado, da sociedade, do mercado e da empresa.

Difícil também aceitar, atualmente, que se diga que o papel do jurista se dá, apenas, quando este declara a validade ou invalidade (a incidência ou não incidência) de uma regra jurídica (positivada) a um caso prático, desprezando-se elementos econômicos, quando se tem no ordenamento constitucional tributário, vocábulos como “confisco”, “capacidade econômica”, dentre outros.

O Direito Tributário Brasileiro, ancorado no legalismo formal, ainda é bastante refratário quando se insere elementos econômicos em sua análise. Alguns juristas ainda tentam, em nome da cientificidade do Direito, efetuar um corte epistemológico extraíndo dali algo “eminentemente” jurídico, sem admitir elementos econômicos no “momento” da análise jurídica tributária.

¹ A Metodologia jurídica não é nem “Lógica jurídica formal”, nem “instrução sobre a técnica de casos”. A metodologia não pode tratar de estabelecer regras fixas que bastariam seguir para caminhar seguro na aplicação de normas jurídicas. A interpretação, e tudo que esta leva consigo, não é uma atividade que possa ser realizada segundo regras fixas; para isso, também é necessário sempre a fantasia criadora do intérprete. (tradução nossa). LARENZ, Karl. *Metodología de ciencia del derecho*. Barcelona, Ariel, 1994, p. 239.

² Nos dizeres de Ost e Van der Kerchove: A objetividade científica postula, pelo contrário, o câmbio do “ponto de vista”, a percepção das coisas “tais como são” e não “tal como nosso sistema social nos permite vê-las”, o que implica que se busque não só descrevê-las desde o interior, senão também explicá-las desde o exterior, quer dizer, relacionando-as com outros fenômenos. (tradução nossa). OST, François; VAN DER KERCHOVE, Michel. *Elementos para una teoría crítica del derecho*. Bogotá: Unibiblos, 2001, p. 25.

Mas, na esteira do pensamento de Morin³ que realça que todo conhecimento pertinente “das informações ou dos dados isolados é insuficiente”, pode-se afirmar que hoje se busca a interdisciplinaridade, a transversalidade, rejeitando-se o reducionismo inócuo e a disjunção improdutiva.

Como será visto, em razão de seus componentes fiscais e extrafiscais (com reflexos ambientais e sociais), o Direito⁴ Tributário pode oferecer mecanismos e informações que, conjugados com a Teoria Econômica, podem ser aplicados para a busca da justiça tributária, equilíbrio ambiental e social de modo interdisciplinar⁵ por meio de uma análise solidária e ética.

Nota-se que a moderna doutrina do Direito Tributário em outros países não se limita apenas a verificar o aspecto normativo que se depreende exclusivamente da lei. Os estudiosos visitam outros ramos do saber sem a

³ O multidimensional

Unidades complexas, como o ser humano ou a sociedade, são multidimensionais: dessa forma, o ser humano é ao mesmo tempo biológico, psíquico, social, afetivo e racional. A sociedade comporta as dimensões histórica, econômica, sociológica, religiosa [...]. O conhecimento pertinente deve reconhecer esse caráter multidimensional e nele inserir estes dados: não apenas não se poderia isolar uma parte do todo, mas as partes uma das outras; a dimensão econômica, por exemplo, está em inter-retroação permanente com todas as outras dimensões humanas; além disso, a economia carrega em si, de modo “holográfico”, necessidades, desejos e paixões humanas que ultrapassam os meros interesses econômicos. (grifo nosso) MORIN, Edgar. Os sete saberes necessários à Educação do Futuro. 10. ed. São Paulo: Cortez Editora, 2005, p. 40.

Sobre a disjunção e a especialização fechada, Morin destaca que:

De fato a hiperespecialização impede tanto a percepção do global (que ela fragmenta em parcelas), quanto do essencial (que ela dissolve). Impede até mesmo tratar corretamente os problemas particulares, que só podem ser propostos e pensados em seu contexto. Entretanto, os problemas essenciais nunca são parcelados e o problemas globais são cada vez mais essenciais. Enquanto a cultura geral comportava a incitação à busca da contextualização de qualquer informação ou idéia, a cultura científica e técnica disciplinar parcela, desune e compartimenta os saberes, tornando cada vez mais difícil sua contextualização. MORIN, Edgar. op. cit., p. 41.

⁴ Sobre a importância de se estudar em conjunto o Direito e Economia, ver: PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI Jairo. **Direito, economia e mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 3-32.

⁵ Tomado o conceito de estudo “interdisciplinar” dado por Ost e Van der Kerchove: A investigação se produz a partir do campo teórico de uma das disciplinas convergentes que desenvolve problemáticas que coincidem parcialmente com as que elabora, por seu lado a outra disciplina. Trata-se de uma articulação de saberes que gera, por aproximações sucessivas, como em um diálogo, reorganizações parciais de campos teóricos convergentes. (tradução nossa) OST, François; Van der Kerchove, Michel. op. cit., p. 36.

preocupação em comprometer a cientificidade do Direito, pelo alegado fato de que não manejariam elementos próprios ou exclusivos.

Dispensável dizer que não há Medicina sem a Biologia; Engenharia sem a Física e Matemática. Entende-se que o Direito não deve contar apenas com a lógica formal ou com a linguística para apreender seu objeto de estudo. Neste caso as dimensões econômicas, éticas⁶ e de solidariedade, ambientais, dentre tantas outras, devem ter influência no pensamento jurídico.

Aqui não se propõe um método para unir as realidades jurídicas e econômicas. Ressalta-se, apenas, que deve ser observada também a Economia para enriquecer o Estudo do Direito.

2. Limitações do estudo do Direito Tributário Brasileiro

Questiona-se: como contestar, pelo prisma estritamente legalista, uma excessiva carga tributária pelo argumento do não confisco (vedação constitucional, art. 150, IV, CF/88) se este último vocábulo não está explicitado ou quantificado pela norma positivada?

Esta resposta, este *quantum* confiscatório, seria encontrado apenas na norma (constitucional, civil, comercial, etc.), ou deveria ser procurado pelo Direito com o auxílio da Economia?

⁶ Nesse sentido é generosa a recente doutrina tributária italiana. Cabe citar, por exemplo, Gallo (2007, tradução para o espanhol em 2011 citada no presente trabalho) que cuida da Ética e Justiça Tributária e Buzzacchi (2011) que examina a solidariedade tributária, função fiscal e princípios constitucionais.

Na Espanha pode-se contar com as contribuições de Álvarez García e Herrera Molina (2004) que cuidam de temas ligados à ética fiscal. Não se pode esquecer de Holmes e Sunstein (1999, tradução para o espanhol em 2011 citada no presente trabalho), embora com uma obra um pouco mais antiga, mas que deixa patente a importância dos tributos na vida norte-americana sob um prisma objetivo de proteção de liberdade, direitos públicos e privados vinculados à necessidade de uma tributação adequada. GALLO, Franco. *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*. Madrid: Marcial Pons, 2011.

Becker,⁷ jurista brasileiro de grande influência no estudo do Direito Nacional, ensinando sobre Teoria Geral do Direito Tributário, considera que no “momento pré-jurídico” haveria uma colheita e uma análise dos fatos, dentre esses fatos, o econômico. Colhidos esses fatos, o jurista, agora no “momento jurídico”, analisaria a consistência da regra jurídica e o fenômeno de sua atuação. Note-se que não caberia ao jurista, segundo este mesmo autor, uma avaliação de justo⁸ ou injusto relativo ao confisco (muito menos seus reflexos econômicos, para o mercado ou para a empresa), pois tal análise diz respeito a um “momento pós-jurídico”, quando o filósofo do direito (e não o jurista) diria se a regra jurídica favoreceu ou não o Bem Comum.

Portanto, como verificar no “momento jurídico” a estrutura lógica (e a respectiva incidência tributária) de uma regra jurídica que veda

⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 19.

⁸ Becker ainda observa:

Note-se que a alegação de que o princípio de justiça estaria implícito na totalidade do sistema jurídico, improcede porque o sistema jurídico, compõe-se exclusivamente de regras jurídicas cuja estrutura lógica e atuação dinâmica independem da justiça, de modo que a soma (a totalidade do sistema jurídico) das partes (as regras jurídicas) não pode estar subordinada a um princípio (a justiça) ao qual as partes (as regras jurídicas) não estão condicionadas. BECKER, Alfredo Augusto. op. cit., p. 79.

Sobre o mesmo tema, em contraste, Reale leciona:

O valor próprio do Direito é, pois, a *Justiça* – não entendida como simples relação extrínseca ou formal, aritmética ou geométrica, dos atos humanos, mas sim como a unidade concreta desses atos, de modo a constituírem um bem intersubjetivo ou, melhor, o bem comum.

A *Justiça* que, como se vê, não é senão a expressão unitária e integrante dos valores todos de convivência, pressupõe o valor transcendental da pessoa humana, e representa, por sua vez, o pressuposto de toda a ordem jurídica. REALE, Miguel. **Filosofia Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 272.

Observe-se que o próprio Becker, op. cit., p. 450-457, ao estudar o princípio da capacidade contributiva, que se relaciona com o tema do “confisco”, discorre longamente sobre o assunto. E acaba por citar Giardina ao escrever que: as palavras ‘capacidade contributiva’, sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. [...]. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações.

Mas a questão central é que a análise do princípio da capacidade contributiva está “fincada na idéia de justiça fiscal, [...] remonta sua origem ao próprio surgimento do tributo.” COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**, São Paulo; Malheiros, 1996, p. 15.

Por último, prefere-se aqui a lição de Larenz (1994, p. 182, tradução nossa) que narrou todo o histórico e propôs estudos para a Metodologia do Direito (e não só do direito alemão): A Ciência do Direito se propõe precisamente a este esforço. Para ela não se trata somente de clareza e segurança, senão também de mais justiça e um paulatino trabalho de detalhe. Quem pode prescindir disto, não deveria de fato dedicar-se de modo algum a ela.

constitucionalmente o “confisco”, mas que não está explicitado nesta mesma norma? Como mensurá-lo com elementos “eminentemente positivados” sem o auxílio da Economia? Enfim, para a Teoria Geral do Direito Tributário, nestes moldes, o que seria confisco e quando o jurista diria que haveria a ocorrência da vedação? Ou esta norma não teria sentido em existir?

Outro exemplo apesar de não ser relativo ao aspecto econômico, seria como estudar a tributação da prestação de um serviço de comunicação - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Lei Complementar n. 87/96, art. 1º - sem se saber o que vem a ser “comunicação” do ponto de vista do estudo da Semiótica, da Linguística, das ciências que estudam a comunicação?

O exame da subsunção, neste caso, passa pela análise do conceito de “comunicação”, inexistente nos diplomas legais. Assim sendo, o jurista não teria elementos suficientes para declarar, apenas no momento jurídico, se haveria a ocorrência ou não da incidência, dado o direito positivado.

A todo instante a Ciência Jurídica busca informações em outras searas do conhecimento e não mais se pode dizer que o Direito se desqualifica como Ciência se se apoia em elementos não jurídicos no denominado “momento jurídico”. Deve ser dito que, feito o recorte jurídico (ou a colheita dos fatos), ainda se pode encontrar elementos não positivados que auxiliem na construção do pensamento jurídico por meio de mecanismos constantes de inter-retroação, tomando-se a linguagem de Morin.

Não se quer aqui reservar um papel secundário ao Direito, mas se deseja evidenciar a atual importância em se estudar a Ciência Jurídica em conjunto com outras ciências, uma vez que, o que hoje se pede ao jurista diz respeito a

aspectos da análise empresarial, de “custos” tributários, de riscos do negócio, etc. As empresas, ao tomarem decisões, levam em conta os elementos econômicos e tributários em todas as etapas de seu desenvolvimento, desde a instalação de uma fábrica, quando estudam a possibilidade de incentivos fiscais, carga tributária nacional ou regional, impactos ambientais, etc.; até o momento da colocação final de seu produto no mercado, quando passam a verificar as isenções, reduções de alíquotas e dispositivos para promoção da exportação de seus produtos.

3. As visões jurídicas e econômicas do mercado

Ainda se pode pensar que existiriam ciências “pré-jurídicas” onde se colhem fatos econômicos ou de mercado (a Economia seria pré-jurídica neste caso), e depois disso é que o Estado agiria utilizando o Direito como instrumento (manejado pelo jurista) conforme ensinava Becker⁹ em sua Teoria Geral do Direito Tributário?

O próprio Becker¹⁰ entendia que uma das atividades do jurista consiste em analisar o fenômeno da criação do Direito (instrumento) a fim de orientar o Estado a arte de construí-lo e torná-lo praticável. Ora, assim sendo, este instante seria “pré-jurídico” e o estudioso para considerá-lo “praticável” (justiça, economia, etc.) deverá emitir juízos de valor que a norma a construir ainda não oferece.

⁹ BECKER, Alfredo Augusto. op. cit., p. 19.

¹⁰ Idem.

Instigante é a abordagem de Irti¹¹ que entende que o “panjuridicismo” explica e reconstitui as disposições econômicas com o único critério no Direito. E vai além, ao entender que a trama de significados jurídicos é gerada por decisão política, onde a solução que transcende as situações particulares tem sempre caráter normativo durável no tempo como garantia da ordem.

Em outra passagem, o mesmo autor italiano¹² escreve, ao estudar a relação entre Direito e Economia, que o Direito não pressupõe a Economia, assim como a Economia não pressupõe o Direito, de onde se deduz que não haveria o antes e nem o depois entre o Direito e a Economia. A norma, segundo ele, não seria um simples recipiente a ser preenchido e o ato econômico não seria matéria prima sobre a qual se imprima a forma do Direito.

É preferível acatar a ideia do citado professor italiano¹³ quando entende que o Direito não colore e delineia um quadro já traçado pela Economia. É, sobretudo, um absoluto e pleno desenho do quadro, ou seja, de um dado regime econômico, das relações econômicas de mercado, onde se está a indicar a fonte política, a decisão de intervir ou não, de um modo ou de outro. Afirma Irti¹⁴ que a norma permite atribuir relevância jurídica aos atos econômicos, para envolvê-los em atos legais e em casos de padrões esperados.

O fundamental aqui não é a preponderância do ato econômico na análise jurídica. Não é a análise econômica particularizada, individualizada, entre dois

¹¹ IRTI, Natalino. *L'ordine giuridico del mercato*. Roma: Laterza, 2003, p. 89.

¹² Ibidem, p. 73.

¹³ IRTI, Natalino. op. cit., p. 17.

¹⁴ Idem.

sujeitos do Direito (contribuinte e Estado, ou consumidor e empresa), na imediata relação “bilateral” entre eles, que determinará o exame jurídico. É a estrutura institucionalizada, histórica, política, jurídica e econômica, sob uma análise mais ampla, que dará o norte ao pensador do Direito.

Ao criticar Hayek, conclusiva, a exposição de Irti¹⁵ quando afirma também que o mercado é a lei que o governa, constitui e prende a forma de decisão política e da escolha normativa, não se podendo pensar em mercado natural e apolítico como pensava o primeiro autor.

Pode-se aceitar, como lembra Reale,¹⁶ que foi apenas com os romanos que o Direito constituiu-se como Ciência, pela esquematização predeterminada e institucional das classes de comportamentos possíveis. E é claro que se pode pensar, também, em sociedades econômicas primitivas sem um ordenamento concebido.

Contudo, hoje, há um constante entrelaçamento entre o Direito e a Economia e seria difícil encontrar o momento exato em que o jurista abre mão de raciocínios econômicos para se basear exclusivamente em disposições literais positivadas (alheias ao âmbito axiológico) dado o caráter não natural e artificialmente político do mercado criado pelo Direito nas modernas sociedades.

A pergunta que surge, então, diz respeito ao instante em que o jurista se despe de sua capacidade de valorar¹⁷ e apenas indica a validade ou não de

¹⁵ IRTI, Natalino. *L'ordine giuridico del mercato*. Roma: Laterza, 2003, p. 11.

¹⁶ REALE, Miguel. op. cit., p.286.

¹⁷ Larenz: Finalmente se objeta contra o caráter científico da Ciência do Direito em que o o jurista não pode aplicar normas jurídicas sem valorar; mas os juízos de valor não são suscetíveis de fundamentação racional. Contrariamente a isto deve-se mostrar aqui que isto é certo, muito provavelmente, dentro de certos limites, como demonstram precisamente os métodos desenvolvidos na

uma regra, mesmo no chamado momento jurídico, sem levar em conta componentes econômicos para a análise jurídica no mercado e na sociedade que o circunda.

4. A extrafiscalidade (ambiental) do tributo e o significado econômico para a empresa

A preocupação com o equilíbrio social e ambiental é determinante para toda a sociedade não só no Brasil, mas em vários países.

Amatucci, ao estudar a Constituição italiana, escreve:

A Finança Pública é uma ferramenta para a implementação das garantias constitucionais em relação aos múltiplos efeitos que é capaz de desenvolver a realidade econômica e social. Nesta perspectiva, se insere um tipo de inerência do interesse público ao produto [resultado] que alcança, conforme objetivo da intervenção do Estado na economia, o aumento de "bem estar" intensivo, mas também qualitativo, bem como a eliminação de desequilíbrios econômicos.

[...]

As normas examinadas partem do pressuposto que recursos naturais como água, ar, florestas, o solo, minerais, animais e plantas são limitados no sentido de que a Terra é um sistema fechado, já que a produção de todas as partes está relacionada aos fatores produtivos [...].¹⁸ (tradução nossa)

Atualmente se fala em impactos ambientais, equilíbrio da natureza, resultados sociais desejados, responsabilidade empresarial, dentre outros assuntos, tendo-se a noção de que muitas atividades humanas envolvem a natureza, mas também, um viés econômico.

Ciência do Direito. Em nossa opinião, a aportação peculiar da Ciência do Direito é precisamente ter criado métodos de "pensamento orientado a valores" e ao conseguir, com ajuda de tais métodos, os enunciados correspondentes sobre o que é devido *hic et nunc*. (tradução nossa). LARENZ, Karl. op.cit. p. 27.

¹⁸ AMATUCCI, Andrea. *L'inerenza dell'interesse pubblico alla produzione: Strumenti finanziari e tutela ambientale*. p. 55-78. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 58-59.

Neste quadro, o Direito Tributário pode ser inserido, pois representa um instrumento não só fiscal, ou arrecadador de recursos, mas indutor importante de comportamentos, por sua função extrafiscal.

No Brasil há preocupação com este tema como revela a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n. 233/2008¹⁹ da reforma tributária e a PEC 353/2009²⁰ que se destina à reforma tributária ambiental.

Nesse sentido, merece destaque a proposta para o § 4º do art. 149 da CF/88 contida na PEC 353/2009:

Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 4º-A As contribuições previstas neste artigo, sempre que possível, orientar-se-ão pela seletividade socioambiental e terão suas alíquotas fixadas em função da responsabilidade socioambiental das atividades desempenhadas pelo contribuinte.

Denota-se que as atividades desempenhadas pelos contribuintes, incluídas suas atividades econômicas, passam a ter um papel importante do ponto de vista jurídico-fiscal.

Este aspecto tributário está entrelaçado ao aspecto econômico e ambiental, pois não se trata apenas de se arrecadar menos ou mais tributos, mas diz respeito à responsabilidade social e empresarial de cada entidade. Isto também se reflete em sua imagem, o que pode determinar resultados frente ao

¹⁹ BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 233/2008. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>>. Acessado em 06 de março de 2013.

²⁰ BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 353/2009. Altera os arts. 149, 150, 153, 155, 156, 158 e 161 da Constituição Federal. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=430593>>. Acessado em 06 de março de 2013.

mercado, uma vez que os consumidores, embora lentamente,²¹ mostram interesse em produtos que promovem a sustentabilidade social e ambiental.

São importantes as lições de Rosembuj neste sentido:

O bem ambiental é um bem imaterial

[...]

As patentes, as marcas, [...], a lista de clientes são exemplos de intangíveis no mercado que, em seu conjunto, conformam o fundo de comércio da empresa ou de qualquer outra organização.

[...]

A valorização do capital ambiental mediante a criação de valor sustentável acrescenta riqueza (invisível) para a sociedade, enquanto que a desvalorização a prejudica limitando os resultados de bem-estar social, inclusive, econômico, no tempo.

A conclusão é que a utilização do capital ambiental não pode omitir a prevenção, e precaução e a consciência social ante as gerações futuras, equidade intergeracional, das que somos devedores, como fomos credores das precedentes e ante as que se deve restituir o bem ambiental, ao menos, no mesmo estado que se recebeu.²²

E nas linhas seguintes relaciona estas informações aos impostos ambientais:

[...] há impostos cujos fatos geradores se fundam na força econômica de conteúdo patrimonial por preço de mercado (renda, patrimônio ou consumo) e por outro, existem os que têm como referência indicadores não econômicos, estranhos ao mercado e que, precisamente adquirem relevância social e política na tributação ambiental.²³

Tais palavras traduzem a conexão entre o Direito Tributário (neste caso ligado ao meio ambiente por sua extrafiscalidade e seus reflexos sociais) a Economia e as empresas.

²¹ Ver por exemplo: INSTITUTO AKATU. INSTITUTO ETHOS **Responsabilidade Social das Empresas** – Percepção do Consumidor Brasileiro. 2010. Disponível em: <http://www.akatu.org.br/Content/Akatu/Arquivos/file/10_12_13_RSEpesquisa2010_pdf.pdf> Acessado em 06 de março de 2013.

²² ROSEMBUJ, Tulio. *El Impuesto Ambiental*. Barcelona: El Fisco, 2009, p.152-155, tradução nossa.

²³ Ibidem, p. 159.

O que se quer dizer como principal é o que segue: o Estado, como ente responsável pela normatização e regulação econômica, possui diversas ferramentas para indicar ao mercado e à sociedade os caminhos econômicos pelos quais optou. Dentre estas ferramentas está o Direito Tributário, o qual possui mecanismos extrafiscais. Esses mecanismos extrafiscais (“extra” porque o interesse, em princípio, é alheio ao arrecadador/fiscal) podem ser utilizados para promover certos setores econômicos, “desincentivar” outros; incentivar condutas, como operações de exportação, ou ainda inibir, pela tributação, costumes indesejados como o ato de fumar, gravando cigarros e outras mercadorias consideradas nocivas.

E aqui se quer centrar as atenções nos mecanismos extrafiscais que possuem componente ambiental (apenas para servir como modelo de análise). Tais mecanismos podem repercutir nas atividades empresariais e tais atividades empresariais econômicas passam a ter enorme relevância perante à sociedade.

Note-se, pois, a aplicação prática que pode traduzir os raciocínios expostos neste item. Cite-se apenas um exemplo dentre vários.

O estado deveria, no âmbito infraconstitucional, mediante reformulações fiscais (alíquotas mais baixas, reduções de base de cálculo, etc.), com ferramentas extrafiscais, conceder uma desoneração tributária para as empresas que utilizem produtos menos nocivos ao meio ambiente em toda a cadeia de extração, produção e comercialização em suas atividades comerciais. Isto carregaria benefícios não apenas ao meio ambiente, mas ao setor de pesquisa tecnológica, desenvolvimento científico, educação; sem

contar os aspectos de maior aceitação social, diferenciando tais empresas no cenário empreendedor nacional e internacional.

A questão é saber, sob a ótica econômica, qual o ponto ideal ou de equilíbrio entre os custos para se conseguir esta utilização (dos produtos menos nocivos) e a real implementação no mercado. Mas, note-se, está se partindo de um patamar já tributado para um patamar menos gravoso para as empresas.

Então, caso se chegue a um nível menos impactante de tais atividades empresariais, o mercado deve absorver estas melhorias e a partir deste momento um novo marco é estabelecido, mas com um ganho para toda a sociedade e para as empresas.

Outra questão importante, e consequente, diz respeito a um eventual decréscimo de arrecadação estatal. Quanto a isso, há que se mencionar que os estudos devem ser perenes e o monitoramento do Estado deve ser constante, com a sensibilidade necessária no acompanhamento de toda atividade econômica nacional para inserir alterações. Significa dizer que tais desonerações tributárias não devem ser eternas. Mas devem ser revisadas e, ao mesmo tempo, o Estado deve oferecer segurança jurídica àquelas empresas dispostas a assumir esta postura pela procura da melhoria ambiental em um determinado espaço de tempo.

Ainda, mais. Neste novo quadro e para que o Estado não venha a perder arrecadação, o consumo poderia ser onerado fortemente para matérias-primas não renováveis.

Aqueles que aceitam radicalmente o pensamento de que devem existir momentos pré-jurídico, jurídico e pós-jurídico poderiam objetar que se tratou

até aqui, neste exemplo, de um momento pré-jurídico, pois, refletiu-se sobre a confecção da norma; ou pós-jurídico, em razão de suas consequências, mas não de sua validade no momento jurídico.

E é este, justamente, o foco mais importante.

As normas encontradas no ordenamento tributário até agora não levam em conta elementos ambientais extrafiscais; preocupam-se, basicamente, com aspectos de arrecadação. A validade (formal) infraconstitucional, talvez, não possa ser colocada em xeque, mas a Constituição Brasileira possui fundamentos que determinam sua validade constitucional e não apenas formal-legal (infraconstitucional).

Tomem-se alguns dispositivos constitucionais que possuem pertinência com o que foi visto até aqui:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

[...]

VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

[...]

Art. 170. 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:

[...]

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

[...]

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

[...]

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

O núcleo da questão passa a ser, então, o que se pode considerar como válido, se é que se pode limitar o raciocínio apenas a esta concepção.

Entende-se neste trabalho que a validade passa pelo aspecto constitucional que, naturalmente, deve fundamentar todo o ordenamento tributário nacional. Um ordenamento tributário que não leve em conta tais elementos ambientais e sociais, não poderia ser modernamente considerado como legítimo, válido.

Portanto, foi para esta situação, para este entrelaçamento entre Economia, Direito Tributário (extrafiscalidade) e interesses socioambientais que se quis voltar a atenção neste exemplo.

Não há como desprezar esta reflexão. O Direito Tributário e seus estudiosos devem atender a esta demanda social, sob pena de apenas se limitarem a efetuar uma análise do Direito baseado no legalismo formal e subsunção lógica, alheio às preocupações e interesses da sociedade.

5. O tributo na determinação da concorrência das empresas. Redução de alíquotas e benefícios fiscais

Imagine-se uma situação em que certo Estado brasileiro permitisse que empresas, instaladas em seu território, vendessem produtos com alíquotas abruptamente reduzidas do ICMS. Tal conduta poderia desencadear a chamada “guerra fiscal”²⁴, pois, como provavelmente os

²⁴Atualmente existe o Projeto de Lei Complementar n. 238/13 que tentará por fim a guerra fiscal entre os estados. BRASIL. Projeto de Lei complementar n. 238/13. Dispõe sobre o quórum de aprovação de convênio que conceda remissão dos créditos tributários constituídos em decorrência de benefícios, incentivos fiscais ou financeiros instituídos em desacordo com a deliberação prevista no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição, e para a reinstituição dos referidos benefícios nos termos da legislação aplicável; altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal; dispõe sobre critérios de indexação dos contratos de refinanciamento da dívida celebrados entre a União, Estados e Municípios; e dá outras

consumidores/contribuintes de outros estados comprariam tais produtos, outros Estados seguiriam o primeiro. E mesmo que estes últimos consumidores não viessem a comprá-los, a produção e o consumo passariam a estar concentrados neste primeiro Estado, algo que não seria salutar para o país.

Até que a situação fosse estabilizada, toda a cadeia produtiva seria afetada e também a arrecadação dos Estados.

Sabe-se que existem mecanismos constitucionais tributários²⁵ para contornar tal problema.

E não há como fugir do óbvio ao se dizer que a solução para tal situação poderia estar prevista na própria Constituição pelas alíquotas mínimas²⁶ e máximas.

providências. BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei complementar n. 238/13. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=564525>>. Acessado em 06 de março de 2013.

²⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

E ademais, sendo o ponto muito importante, é a própria Constituição Brasileira que impõe a observância da concorrência entre as empresas pelo prisma fiscal:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

O que se quer enfatizar, porém, é o fato de que a mercado, neste cenário instável, teria que "modular" a alíquota aplicável até que a situação se estabilizasse, sob pena de comprometer as empresas, o próprio mercado e a atividade econômica envolvida, o interesse dos trabalhadores e dos consumidores, da sociedade como um todo. Não se trata apenas de motivos de arrecadação entre os estados, mas a guerra fiscal afetaria a atividade e a eficiência empresarial no setor produtivo de um estado em detrimento de outro. Mesmo que certa mercadoria seja de boa qualidade, com preço final acessível, o tributo poderia determinar o sucesso produtivo de uma empresa, bastando lembrar que as atuais alíquotas do ICMS variam muito, atingindo em alguns casos mais de 20% do valor da operação o que poderia influenciar significativamente o preço final do produto e, assim, seu poder concorrencial.

O importante a extrair deste quadro, para fins deste estudo, é que a simples verificação da subsunção do fato à norma seria capaz de dizer se a regra é válida do ponto de vista infraconstitucional, até porque haveria a venda

²⁶ Há quem considere, como Galbraith, ex-diretor do *Federal Reserve System*, e ex-professor de Economia de Harvard nos Estados Unidos que “não há indicações de que uma redução de impostos [...] tenha um efeito atenuador sobre a recessão. [...] Receita extra de redução de impostos não é necessariamente despendida e, portanto, pode não trazer resultados. Mais ainda. A única solução totalmente confiável para a recessão é um fluxo forte de demanda” Ou seja, mesmo justificando a redução de impostos pelo mero prisma do desenvolvimento econômico, a sua eficácia em termos sociais pode ser criticada. GALBRAITH, John Kenneth. **A economia das fraudes inocentes: Verdades para nosso tempo**. São Paulo: Companhia das Letras, 2004, p. 81.

de uma determinada mercadoria, com a devida incidência do tributo pela lei estadual nas situações aqui expostas.

Entretanto, isto não seria suficiente, pois há que se examinar, também, se a regra tributária respeitaria outras dimensões, frente à Economia, acesso ao mercado, se não comprometeria o Direito Concorrencial; enfim, se seria pertinente, usando-se mais uma vez a linguagem de Morin.

E isto só poderia ser verificado com apoio da Economia. Em síntese: a queda abrupta da alíquota do ICMS, que, no exemplo, daria margem a instabilidades econômicas e de arrecadação, poderia ser aceita como legal. Mas ela poderia ser aceita como constitucional em razão dos danos causados à concorrência e aos Estados envolvidos?

A preocupação com a tributação aplicada se vincula aos preços ou aos custos de transação existentes no mercado. A chamada Nova Economia Institucional preocupa-se justamente com o estudo econômico-jurídico que investiga os elementos básicos para a realização das transações no mercado, relativo, portanto, ao Direito Concorrencial. O estudo original e clássico, lembra Salomão Filho,²⁷ foi o de Coase. Porém, foi Willianson que destacou que os custos de transação são definidos basicamente como aqueles custos necessários para a realizar uma transação no mercado, em vez de realizá-la no interior da empresa. Tais custos consistem basicamente na incerteza que caracteriza as relações de mercado, incertezas essas que vão dos preços até a natureza e características do produto. As referidas incertezas são bastante inconvenientes para a empresa (imagine-se a alteração de alíquotas de produtos) que quer planejar sua atividade econômica. A eliminação das

²⁷ SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação e concorrência** (estudos e pareceres). São Paulo: Malheiros, 2002, p. 58-60.

incertezas incentivaria o empresário a organizar suas atividades internamente na empresa.

Esta é a importância que se quer destacar ao se analisar os elementos econômicos que estão ligados inegavelmente aos aspectos jurídicos tributários. Não há como dissociá-los. Os aspectos jurídicos-econômicos ditarão a conduta dos entes envolvidos frente ao Estado que possui um regramento tributário e concorrencial.

Volte-se a enfatizar: o jurista pode afirmar que, do ponto de vista estritamente legal, o aumento abrupto da alíquota tributária pode ser aceito. Mas há que se verificar se tal aumento não determina uma turbulência no mercado e na concorrência, tornando tal aumento, assim, inconstitucional pelo desrespeito ao art. 170, IV:

Art. 170. 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:

[...]

IV - livre concorrência;

No mesmo sentido, outra importante situação que se pode encontrar na análise jurídica tributária diz respeito às isenções, benefícios ou mesmo, reduções da carga tributária, e as consequências econômicas que acabam por surgir. O art. 150, § 6º da Constituição Brasileira de 1988 prevê o disciplinamento da redução da carga tributária.²⁸

²⁸ Constituição Brasileira de 1988:

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

[...]

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

Como lembra Borges,²⁹ no poder de tributar, se contém o poder de eximir, faces de uma mesma medalha.

As isenções tributárias são vinculadas a diversos princípios constitucionais e como ensina este último autor, as isenções se relacionam principalmente com o princípio da legalidade (art. 5, II e 150, I), e da isonomia tributária (art. 5º, caput, e item I, art. 145, § 1º e 150, II).

Ocorre que toda vez que se isenta algo, ou se beneficia determinada atividade produtiva haverá, também, uma redução de preços, de custos em toda a cadeia econômica envolvida.

Não se pode perder de vista que, quando um determinado produto possui seu valor reduzido em virtude de um tributo, ele determinará a redução de repasse aos cofres públicos. Mas existirá, principalmente, um impacto na Economia, pois, haverá indiretamente, também, uma redução de custos nas matérias primas, na comercialização dos produtos e na consequente expectativa de manutenção desse “desconto” no valor final. O país pode perder em arrecadação direta, mas os aspectos econômicos de longo prazo não devem ser desprezados.

Não faz muito tempo, puderam ser observados os resultados positivos causados pela desoneração no setor automotivo que segundo o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) significou um aumento de mais de 20% no período de 2009 em relação a 2008.³⁰ Segundo este mesmo instituto, houve

²⁹ BORGES, Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 30.

³⁰ INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS (IPEA). Radar mostra impacto da redução do IPI na indústria. 2009. Disponível em http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=1091&Itemid=8. Acessado em 06 de março de 2013.

a manutenção de 50 a 60 mil empregos diretos e indiretos envolvidos nesse âmbito.³¹

Sem dúvida, qualquer proposta de reforma tributária deverá ter em mente tais números. Os aspectos sociais, de trabalho, de acesso a bens de consumo, de atividade e eficiência econômica empresarial, devem ser comparados para que se possa examinar a necessidade da manutenção das alíquotas, bases de cálculo, ou seja, dos mecanismos tributários que devem ou não ser mantidos.

Hoje se fala em Neoconstitucionalismo³² frente ao Positivismo Jurídico, posto que este último não responde a várias ambições de justiça concreta esperadas pela sociedade. O primeiro pretende tomar a Constituição como um instrumento entre o discurso jurídico e o discurso Moral, fazendo com que a interpretação não possa abrir mão da valoração ética, porém é criticado principalmente por sua abstração e pelo decisionismo que enseja, uma vez que o papel do Judiciário, por suas decisões, acaba limitando o papel do Legislativo.

Mas é necessária uma retomada de posição doutrinária que promova respostas aos anseios da sociedade por meio de ferramentas jurídicas adequadas que visem o desenvolvimento da justiça, da economia, da sociedade em situações concretas e âmbitos multidisciplinares.

Um corte analítico na regra de isenção ou de benefício fiscal que se estabeleça, talvez não seja suficiente para o exame requerido pelo Estado,

³¹ INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS (IPEA). Redução do IPI manteve entre 50 mil e 60 mil empregos. 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/ouvidoria/images/stories/doc/INFORMES_Ipea_013.pdf>. Acessado em 06 de março de 2013.

³² Ver, por exemplo: DUARTE, Écio Oto Ramos; POZZOLO, Suzanna. **Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico**. As faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição. São Paulo: Landy Editora, 2006, passim.

pelo país, pela empresa. Este exame é próprio do pensador do Direito e normalmente é ele quem deve se posicionar acerca de elementos tributários para tomada de decisão.

Como se vê, uma redução da carga tributária representa aspectos não apenas jurídicos, mas entrelaçados com elementos econômicos que determinarão comportamentos sociais, de mercado e de cumprimento constitucional, o mais caro ao universo jurídico.

E aqui caberia a mesma objeção oriunda daqueles que considerariam momentos pré-jurídicos, jurídicos e pós-jurídicos. Neste item tratou-se de questões de consequências da norma, ou seja, pós-jurídicas.

De fato, mas cabem as mesmas ponderações antes efetuadas. Não se pode conceber que a análise jurídica não seja efetuada tendo-se em conta apenas a validade infraconstitucional. Nestes exemplos existiriam graves consequências ao mercado, às empresas, à margem dos ditames constitucionais (conforme os mesmos dispositivos constitucionais já citados) e caberia ao jurista, ao advogado, ao consultor, ao final, a apreciação e a invocação destes fatos.

O operador do direito, aquele que possui o conhecimento necessário para o manejo correto de princípios, leis, normas, regulamentos, não pode manter uma postura cômoda sem ponderar todos estes aspectos.

Modernamente soa estranho que não se possa permitir que um profissional da área jurídica não possa emitir juízos valorativos desta ordem. Como se as atuais corporações tivessem que contar com um jurista para descrever algo "meramente" jurídico (no momento jurídico) e um filósofo para valorar as consequências da norma no momento pós-jurídico.

Não se tem a pretensão de se ver o Direito como instrumento para alcançar resultados meramente econômicos. Seria inconcebível.

A ideia, repise-se, é nutrir o debate com elementos que não sejam apenas destacados da fria letra da lei, ou da análise da subsunção. Quer se ressaltar aqui a importância em se coordenar o raciocínio jurídico com elementos econômicos com vistas à justiça social e à sustentabilidade econômica.

6. Conclusão

Nestas breves linhas, e com os exemplos abordados, buscou-se trazer ao debate um prisma econômico que está afastado da doutrina tributária brasileira.

Acredita-se que a pedagogia do Direito Tributário Brasileiro se mostre refratária a elementos econômicos em razão da forte influência do ensino do legalismo formal que nas últimas décadas e por diversas razões, buscou precipuamente a análise formal e não seu conteúdo ou finalidades normativas.

Mas, não se pode negar que todo o Ordenamento Constitucional possui elementos programáticos que determinam e regem o ambiente econômico. Se não se discute que há um Direito Econômico a se estudar, não é aceitável que o Direito Tributário continue alheio a elementos econômicos não apenas gravados pela juridicidade, mas como dados eminentemente econômicos para o exame jurídico.

A combatida escola que se fundamentava nas relações econômicas ensinada por Grizioti foi fortemente repelida pelos estudiosos brasileiros no meio do século passado. Muitos de seus críticos disseram que do ponto de vista científico seria muito difícil tratar do mesmo tema – tributo - com tantas

Ciências envolvidas, o Direito, as Finanças, a Economia, etc. O prisma eminentemente jurídico deveria ser discutido.

Interessante observar que, em 1910, Myrbach-Rheinfeld, inaugurando a sistematização do estudo do Direito Financeiro, entendia que deveria existir uma visão ampla não apenas da legislação, mas também da Ciência Financeira:

Um simples e enxuto resumo de nossas leis (que alguns já haviam feito várias vezes em alguns ramos da legislação financeira) mostra-se absolutamente inoportuno neste quadro; me parece que somente uma exposição jurídica e sistemática aprofundada dos princípios gerais podem convir. Para obter êxito nesta delicada tarefa, foi necessário assumir não apenas uma visão geral de todo o campo do direito e da ciência financeira, mas também um profundo conhecimento e longa experiência da dogmática jurídica.³³

Enfim, há que se respeitar, obviamente, estudos e obras antigas de épocas distintas das de hoje, como a de Becker, já citada. Mas não se pode perder de vista que as mentes são diferentes, os anseios sociais outros, os mecanismos de informação ainda mais difundidos. A demanda por uma resposta social é maior e cabe ao jurista uma ampla visão social, econômica e agora, em particular, ambiental, contemplando dimensões diferenciadas, embora complexas e simultâneas, sem o temor de não entendê-las inicialmente. Afinal, “complexidade não é escusa” como o próprio Becker³⁴ anotou quando estudou a renovação do Direito Positivo disciplinador do Orçamento Público.

Agora talvez se perceba que a dogmática jurídica avançou na tentativa de reservar ao Direito um campo de análise exclusivo que antes não havia sido demarcado. Então, já se pode contar com tal demarcação e ao mesmo tempo

³³ MYRBACH-RHEINFELD, Franz. *Précis de Droit Financier*. Paris: V. Giard & E. Briere, 1910, p. vii-viii, tradução nossa.

³⁴ BECKER, Alfredo Augusto. op. cit., p. 202.

utilizar elementos ou aspectos econômicos que não vão determinar diretamente a interpretação jurídica, mas deverão torna-la mais rica ao se buscar a Justiça, a Sustentabilidade Econômica e o Bem Comum.

7. Referências

ÁLVAREZ, Santiago Garcia; HERRERA, Pedro Manuel Molina. ***La Ética en el diseño de los sistemas tributarios***. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

AMATUCCI, Andrea. *L'inerenza dell'interesse pubblico alla produzione: Strumenti finanziari e tutela ambientale*. p. 55-78. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BORGES, Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei complementar n. 238/13. Disponível em:
<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=564525>>. Acessado em 06 de março de 2013.

_____. Congresso. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 233/2008. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em:
<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>>. Acessado em 06 de março de 2013.

_____. Congresso. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição n. 353/2009. Altera os arts. 149, 150, 153, 155, 156, 158 e 161 da Constituição Federal. Disponível em:
<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=430593>>. Acessado em 06 de março de 2013.

BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei complementar n. 238/13. Disponível em:
<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=564525>>. Acessado em 06 de março de 2013.

BUZZACCHI, Camila. ***Funzione fiscale e principi costituzionali***. Milano: Giuffré, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1996.

DUARTE, Écio Oto Ramos; POZZOLO, Suzanna. **Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico**. As faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição. São Paulo: Landy Editora, 2006.

GALBRAITH, John Kenneth. **A economia das fraudes inocentes**: Verdades para nosso tempo. São Paulo: Companhia das Letras, 2004.

GALLO, Franco. **Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos**. Madrid: Marcial Pons, 2011.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda**. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958.

HOLMES, Stephen; Sunstein, Cass R. **El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos**. Siglo Veintiuno, Buenos Aires, 2011.

INSTITUTO AKATU. INSTITUTO ETHOS **Responsabilidade Social das Empresas** – Percepção do Consumidor Brasileiro. 2010. Disponível em: <http://www.akatu.org.br/Content/Akatu/Arquivos/file/10_12_13_RSEpesquisa2010_pdf.pdf> Acessado em 06 de março de 2013.

INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS (IPEA). Radar mostra impacto da redução do IPI na indústria. 2009. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=1091&Itemid=8. Acessado em 06 de março de 2013.

INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS (IPEA). Redução do IPI manteve entre 50 mil e 60 mil empregos. 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/ouvidoria/images/stories/doc/INFORMES_Ipea_013.pdf>. Acessado em 06 de março de 2013.

IRTI, Natalino. **L'ordine giuridico del mercato**. Roma: Laterza, 2003.

LARENZ, Karl. **Metodología de ciencia del derecho**. Barcelona, Ariel, 1994.

MYRBACH-RHEINFELD, Franz. **Précis de droit financier**. Paris: V. Giard & E. Briere, 1910.

MORIN, Edgar. **Os sete saberes necessários à educação do Futuro**. 10. ed. São Paulo: Cortez Editora, 2005.

OST, François; VAN DER KERCHOVE, Michel. **Elementos para una teoría crítica del derecho**. Bogotá: Unibiblos, 2001.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI Jairo. **Direito, Economia e Mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

REALE, Miguel. **Filosofia Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROSEMBUJ, Tulio. ***El Impuesto Ambiental***. Barcelona: El Fisco, 2009.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação e Concorrência** (estudos e pareceres). São Paulo: Malheiros, 2002.