

CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL — INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO — INFORMÁTICA

PARECER

CONSULTA

Indaga a consulente se a cota de contribuição, a que faz menção a lei aprovada pelo Congresso Nacional e vetada pelo presidente da República em seus arts. 11, *a*, e 16 a 19, seria inconstitucional ou se estaria na competência da União instituí-la.

RESPOSTA

O Sistema Tributário Brasileiro hospeda variadas formas impositivas, que poderiam ser divididas em cinco grandes espécies (ou subespécies, a partir da enucleação da sua principal norma na obrigação tributária e não no tributo). a saber: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

Autores existem que as dividem apenas em duas (impostos e taxas), outros que falam em três (impostos, taxas e contribuições de melhoria, ou impostos, taxas e contribuições especiais), há os que as dividem em quatro (impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais, ou impostos, taxas, contribuições especiais e empréstimos compulsórios) e aqueles, como eu, que preferem a divisão quinqüepartida.¹

A simples enunciação, na doutrina, de tantas correntes demonstra a dificuldade de se conformar uma determinada imposição em uma das espécies ou subespécies tributárias.

As contribuições previdenciárias ofertam um bom exemplo. Paulo de Barros Carvalho

entende serem as referidas contribuições impostos e taxas, correspondendo a contribuição patronal a um imposto e a contribuição do beneficiário a uma taxa.²

Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal inclui tais contribuições especiais entre as contribuições sociais, desalojadas do Sistema Tributário Nacional após a Emenda Constitucional nº 8/77.³

O Tribunal Federal de Recursos, todavia, mantém a inteligência de que seriam tributos e da espécie "contribuições sociais", razão pela qual a prescrição ativa dar-se-ia nos termos do art. 174 do Código Tributário Nacional, e não da Lei nº 6.830/8, que a pretendia em 30 anos.⁴

Tenho preferido a divisão quinqüepartida, por ofertar melhor desenho qualificatório, como dissertei no II Encontro Latino-Americano de Direito Tributário, em Porto Alegre, reproduzindo a postura no II Simpósio Nacional de Direito Tributário.

As contribuições especiais, em meu entendimento — e naquele do II Encontro e do II Simpósio — constituem verdadeira *vala residual* das imposições que, obedecendo ao perfil do art. 3º do Código Tributário Nacional, nem impostos, nem taxas, nem contribuições de melhoria, nem empréstimos compulsórios.⁵

Na albergam a contribuição de melhoria, pois esta tem características mais semelhantes às taxas, nem se identificam com as demais espécies, muito embora possam ter pontos de contato, em determinadas circunstâncias, com o empréstimo compulsório. Es-

te, todavia, ostenta algumas diferenças essenciais, mormente no que diz respeito à devolução, que é despicienda para efeitos de configuração da incidência, mas não o é para as três hipóteses de sua viabilização (guerra, calamidade, absorção temporária do poder aquisitivo).⁶

São, portanto, as contribuições especiais forma distinta de imposição, que ora se aproxima, ora se afasta das demais, comportando, todavia, amplo espectro de potencialidades impositivas no sistema brasileiro.

O aspecto, todavia, que merece maior estudo é o que diz respeito às zonas cinzentas de atuação, em que sua escultura pode assemelhar-se à dos impostos gerados dentro da competência residual da União.

Da mesma forma que, a partir de sua configuração legal, um mesmo serviço pode ser remunerado ou por taxa ou por preço público (a coleta do lixo em São Paulo é típica), visto que, se facultativo (coleta de fixo industrial), sua remuneração se coloca em relação de coordenação (preço público) e, se obrigatório (coleta simples do lixo), a remuneração decorre de uma relação de subordinação (taxa), assim também um fato eleito pelo legislador para gerar determinada imposição poderá ficar sob a forma de imposto nascido da competência residual da União ou de uma contribuição especial, de natureza social, classista ou de intervenção no domínio econômico.

O desenho legal dá-lhe a natureza jurídica, sendo que sua conformação, no aspecto estrutural — e não apenas formal — independente da rotulação ou do *numen juris* escolhido.⁷

Em outras palavras, o fato escolhido pelo legislador para gerar determinada obrigação tributária pode ser tratado de forma diversa pela lei, mas a eleição da figura adequada para caracterizá-lo só pode ser examinada à luz dos contornos expostos na Constituição ou na lei complementar e independe do batismo oficial.

O Poder Judiciário paulista entendia que as custas judiciais eram preço público e tratava-as como tal, mas por ter a natureza intrínseca de uma taxa a remuneração pela administração da justiça, houve por bem o

STF assim considerá-la, independentemente do rótulo legislativo.⁸

Tais considerações, aparentemente desnecessárias, são de particular relevância para o exame da questão que me foi apresentada.

Houve por bem o Sr. Presidente da República entender que a cota de contribuição, a que aludiam os arts. 10, c, 11 e 16 a 19 da lei, seria uma verdadeira “taxa” e que, por esta razão, deveria vetá-la, em face de contornos pertinentes àquela espécie serem distintos da cota de contribuição, no concernente à base de cálculo eleita e à delegação de atribuição legislativa vedada pela Emenda Constitucional nº 1/69, em seu art. 6º.⁹

Em que pese o respeito à mensagem presidencial alicerçada nos estudos de eminente jurista da Consultoria-Geral da República, Prof. Noronha, não me parece que proceda a observação.

De início, não entendo seja a cota de contribuição uma taxa correspondente ao exercício do poder de polícia. Se assim fosse, no máximo poderia a União exigir, por remuneração, o custo operacional daquela atividade. E não poderia, em face do disposto no art. 6º da Emenda Constitucional nº 1/69, delegar atribuições legislativas ao Executivo, por não existir exceção constitucional a tal delegação.

O intuito da lei aprovada pelo Parlamento, ao criar a cota de contribuição, pareceu-me outro, não se restringindo às limitadas fronteiras do exercício do poder de polícia.

Com efeito, a lei objetiva regular o mercado, nos termos do art. 163 da Emenda Constitucional nº 1/69, sendo nitidamente norma pertinente à intervenção regulatória do Estado, que se contrapõe à intervenção monopolística ou concorrencial.

O art. 163 da Carta Magna está assim escrito:

“São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de

iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais.

Parágrafo único. Para atender a intervenção de que trata este artigo, a União poderá instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer.”¹⁰

Assegurados os direitos e garantias individuais, a intervenção pode ser realizada.

Ora, a intervenção só é possível por motivos de segurança nacional ou para organizar setores não desenvolvidos eficazmente pela iniciativa privada.

Já não causa problema maior aquele de saber se as duas condições para o monopólio seriam também aplicáveis à intervenção regulatória, questão debatida no passado, em face de estar o discurso constitucional veiculado no singular, a partir da qualificação “indispensável”. Hoje, os doutrinadores, salvo poucas e renitentes exceções, entendem que a seqüência abrange ambas as formas, até porque o monopólio é uma das três espécies de intervenção no domínio econômico, emparelhado à intervenção regulatória e à concorrencial.¹¹

Ora, a segurança nacional é um dos alicerces possíveis de intervenção e a matéria concernente à informática tem, sob esta perspectiva, sido tratada pelo governo e pela legislação pertinente.

Não entro no mérito de tal política e das razões que levaram as autoridades executivas e legislativas a elegerem a informática como matéria de segurança nacional, criando reserva de mercado, visto que sobre o assunto já me manifestei e fugiria aos estritos limites do presente parecer jurídico.¹²

O certo é que a informática recebeu tratamento diferenciado por ser considerada segmento empresarial de segurança nacional, sobre ter o governo entendido que, sem o apoio oficial, a iniciativa privada nacional seria incapaz de desenvolver o setor adequadamente.

Assim sendo, à evidência, as leis regulatórias, que são federais, como exige a Constituição, são de intervenção e, para que tal intervenção se faça possível, decidiu o legislador adotar as contribuições especiais,

moldadas pelo parágrafo único do referido dispositivo.

O problema que se põe, todavia, é de se conhecer se o nível das contribuições seria meramente remuneratório de um exercício do poder de polícia, próprio das *taxas*, ou se decorreria de um espectro mais abrangente de atuação, estalajando, simultaneamente, o custeio da simples administração dos referidos serviços, bem como todos os encargos referentes à implantação do segmento da informática, desde os incentivos necessários à pesquisa e produção até a própria exploração em determinadas áreas deste novo setor da economia.

Entendo que a expressão “custeio dos respectivos serviços e encargos” é suficientemente forte para abranger não apenas o custo do serviço policial, mas de todos os encargos pertinentes ao desenvolvimento presente e futuro do setor, pois que não se identificam “serviços” e “encargos” e, se idênticos fossem, descaberia sua repetição na “dicação” constitucional.¹³

Em outras palavras, as contribuições para a intervenção regulatória poderiam abranger base de cálculo consideravelmente maior, na linha de sua implantação, não podendo circunscrever-se às limitadas áreas do singelo poder de polícia.¹⁴

Diferentemente da taxa pelo exercício do poder de polícia — indistintamente suportável por todos os que a ela se subordinarem, sem outras restrições — a contribuição, por questões de segurança nacional, objetiva proteger projetos nacionais, permitindo que se desenvolvam, razão pela qual houve por bem a lei aprovada pelo Congresso Nacional — e em parte vetada pelo Sr. presidente da República — criar não uma taxa, mas uma verdadeira contribuição de intervenção regulatória, para cobrir os custos dos serviços de polícia e todos os demais encargos presentes e futuros de uma política perfeitamente definida para a área.

Por outro lado, sendo as contribuições especiais espécie tributária que comporta a delegação de atribuições, pois expressamente excepcionada no inciso I do § 2º do art. 21 da Emenda Constitucional nº 1/69:

“§ 2º A União pode instituir:

I — contribuições, *observada a faculdade prevista no item I deste artigo*, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social.”¹⁵

Desta forma, é de se compreender a delegação referida nos arts. 17 e seguintes da mencionada lei, assim dispostos:

“Art. 16 É instituída cota de contribuição incidente sobre a emissão de títulos de uso de programas de computador de origem externa, a ser creditada na subconta Programas de Computador, do Fundo Especial de Informática e Automação, destinada ao financiamento de atividades na área de programas de computador, atendidas as linhas gerais estabelecidas no *caput* do art. 15.

Art. 17 A cota de contribuição a que se refere o artigo anterior terá percentuais diferenciados, observado o percentual máximo de 200% *ad valorem*, devendo o percentual máximo reduzir-se para 150%, concluído o primeiro quinquênio, e para 100%, concluído o segundo quinquênio, respectivamente, da entrada em vigor desta lei.

Parágrafo único. Os percentuais serão fixados por classe de programas de computador, conforme tabela a ser aprovada pelo Conselho Nacional de Informática e Automação (Conin), levando-se em conta o desenvolvimento da capacitação tecnológica nacional em informática e as necessidades do usuário.

Art. 18. A base de cálculo da cota de contribuição referida no art. 16, a ser declarada pelo requerente do cadastramento será:

- a) o preço praticado para o usuário final no país de origem;
- b) a quantia correspondente a 36 vezes o valor do preço mensal do aluguel praticado para o usuário final, no país de origem, quando for o caso;
- c) o preço de um programa de computador similar, na impossibilidade de outra forma de apuração.

Art. 19. Quando houver fundadas (...) sobre o valor declarado, a Secretaria Especial de Informática (SEI) fixará a base de cálculo, tomando em conta os critérios do artigo anterior, cabendo, desta decisão, re-

curso sem efeito suspensivo, ao Conselho Nacional de Informática e Automação (Conin).”

Acresce-se o fato de que, sendo uma contribuição para a intervenção regulatória, há de incidir sobre aqueles programas que, potencialmente, poderiam interferir na política definida, dificultando, em disputa nas mesmas condições, o desenvolvimento do setor nacional, com o que a referida contribuição contrabalancearia a desvantagem técnica dos programas nacionais, segundo a ótica de seus idealizadores.

Poder-se-ia alegar que tal política de diferenciação entre desiguais, que objetiva igualá-los, por suprimentos ou estímulos fiscais, feriria o princípio da isonomia.¹⁶

Já no passado cheguei a perfilhar tal postura, no concernente aos incentivos regionais e setoriais, admitindo, com relutância, que uma empresa paulista que produzisse os mesmos artigos de uma empresa amazonense fosse obrigada a pagar impostos a que a amazonense não estivesse sujeita.¹⁷

Curvei-me, todavia, à jurisprudência e à doutrina, hoje pacificadas, no sentido de que o princípio da isonomia amplo hospeda o princípio da desisonomia relativa, visto que tem sido esta a conformação no direito pátrio.

A mesma perspectiva aplica-se ao caso concreto, compreendendo-se a diferença introduzida pela lei quanto aos programas nacionais e importados.

Entendo, pois, não ter razão o Sr. Presidente da República, posto que de taxa não cuidou a lei, mas de uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

Caberia uma rápida e final digressão sobre a possibilidade de ser a cota de contribuição um verdadeiro imposto, à luz da potencialidade normativa exposta pelo § 5º do art. 18 da Emenda Constitucional nº 1/69, assim redigido:

“§ 5º A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos previstos nesta Constituição, instituir outros impostos, além dos mencionados nos arts. 21 e 22 e que não sejam da competência tributária privativa dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios,

assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a impostos, cuja incidência seja definida em lei federal.”

As bases de cálculo e os fatos geradores mencionados nos referidos artigos não comportam semelhança com os de outros impostos estaduais e municipais, visto que a semelhança com impostos federais seria despiçância, em face de serem também da competência da União.¹⁸

As competências residual e expressa pertencem à União, razão pela qual sua rotulação oficial é de menor importância. Por isso, talvez, tenha o constituinte repetido no art. 21, § 2º, o princípio concernente à competência residual, limitando-o à interferência nas demais competências expressas.

Ora, pela competência residual, a União poderia criar a “cota de contribuição” que teria natureza jurídica de imposto, em face da total dessemelhança de seu fato gerador e base de cálculo com os dos demais tributos.¹⁹

No início do presente parecer, afirmei que a forma impositiva é de eleição legislativa, podendo o mesmo fato ter tratamento jurídico distinto, como exemplifiquei com a taxa ou o preço público incidentes sobre a coleta de lixo na capital paulistana.²⁰

O princípio prevalece, também, na forma impositiva que se escolha, razão pela qual não afastaria a possibilidade de poder ser a cota de contribuição tratada como imposto, com apoio na competência residual da União.

O problema maior residiria na falta de expressa exceção à de legibilidade de atribuições que pertine às contribuições, aos impostos de importação e de exportação e ao IPI (art. 6º, § único, da Emenda Constitucional nº 1/69).

Tal questão exigiria reformulação dos dispositivos no concernente à delegação de atribuições impositivas, razão pela qual julgo melhor afastar a hipótese.

Prefiro, pois, a tese da contribuição regulatória, cujo espectro é necessariamente mais amplo e abrangente do que aquele apresentado na singela taxa do poder de polícia, esta aplicável indistintamente e aquela apenas àqueles eleitos, na função intervencionista, para permitir o desenvolvimento do setor, a partir de definida filosofia de governo.

Não vejo, pois, as inconstitucionalidades pretendidas e justificadoras do veto, antes considerando — apenas do ponto de vista legal e sem qualquer manifestação, política ou econômica, sobre a questão da informática e particularmente do *software* — de correção absoluta o tratamento tributário ofertado à lei do Congresso no concernente aos arts. 16 a 19.²¹

Respondendo, pois, à questão formulada entendo ser constitucional a lei do Congresso e injurídico o veto presidencial, à luz dos motivos expostos na exposição de motivos.

S. M. J.

São Paulo, 7 de janeiro de 1988. — *Ives Gandra da Silva Martins*, professor titular de direito econômico na Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie.

NOTAS

¹ Escrevi no livro *A natureza jurídica das custas judiciais* (Martins, I.G.S. et alii. op. cit. Rio de Janeiro, OAB/Resenha Tributária, 1982. p. 12) que:

“Têm os doutrinadores discutido sobre as espécies tributárias, isto é, se teríamos duas apenas, como deseja Paulo de Barros Carvalho (Carvalho, Paulo de Barros: Souza, Rubens Gomes de & Almeida, Geraldo. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Ed. Revista dos Tribunais, n. 2, 1977) ou três, como entende a maior parte da dou-

trina e o art. 5º do CTN, como pretendem Manuel de Juano (*Curso de finanzas e derecho tributario*. Molechno) ou Aires Fernando Barreto (*Caderno de Pesquisas Tributárias*. Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, n. 2, 1977), ou ainda cinco, como propugnam Fábio Fábio Nusdeo, Bernardo Ribeiro de Moraes e nós mesmos (respectivamente: *Comentários ao Código Tributário Nacional*. José Bushatsky. v. 3; *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ceeu/Resenha Tributária n. 2, 1977;

As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos. Resenha Tributária/Instituto Latino-Americano de Direito Tributário).”

² Cf. Paulo de Barros Carvalho: “Eu formulei esta objeção, porque embora eu esteja perfeitamente de acordo com a tese, que ensina a criação de outras contribuições, que não a de melhoria, não conheço nenhuma contribuição que não seja imposto ou taxa.

Embora exista a possibilidade de o legislador vir a criar uma contribuição que não seja de melhoria — há essa possibilidade efetiva, que a lei prevê — mas eu não conheço nenhuma contribuição que não seja imposto ou uma taxa” (Carvalho, Paulo de Barros; Souza, Rubens Gomes de Ataliba, Geraldo. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Ed. Revista dos Tribunais, 1975. p. 58).

³ “Prescrição — Contribuições previdenciárias — Período anterior à Emenda Constitucional nº 8/77. Firmou-se a jurisprudência no sentido de que as contribuições previdenciárias concernentes a *período anterior à vigência da Emenda Constitucional nº 8/77* possuíam caráter tributário e, em consequência, a prescrição sobre elas incidente é a quinquenal.

Decisão: Não conhecido. Unânime. Segunda Turma. 14.10.86” (RE nº 111.130-5-SP, DJU, 10/out./1986, grifos meus).

⁴ “Tributário — Contribuição previdenciária — FGTS — Decadência e prescrição. Caracterizada a natureza parafiscal de contribuição previdenciária, não se pode fugir à conclusão de que o direito de exigí-la, após sua constituição, subsume-se ao prazo estabelecido no art. 174, da lei de hierarquia maior — o Código Tributário Nacional — que se sobrepõe à legislação ordinária da previdência social. Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos — Súmula nº 153 do TFR. Ocorrência de prescrição. Embargos rejeitados. (AC — EI nº 111.798-SP, registro nº 7.886.420).”

⁵ “I — *Las contribuciones especiales son tributos con características propias que las distinguen de los impuestos y de las tasas.*

II — Es necesario definir las contribuciones especiales en prejurídicas, reconociendo al derecho su autonomía.

III — Es contribución especial el tributo vinculado cuya hipótesis de incidencias con-

siste eu una actividad estatal dirigida al interés general, pero que produce beneficio individual al sujeto pasivo.

IV — Es irrelevante para el reconocimiento jurídico de las especies tributarias el destino que se dé al producto de la recaudación, pero la ley de creación de la contribución especial no debe asignarle un destino ajeno al financiamiento de la actividad estatal, que constituye el presupuesto de la obligación.

V — Es también irrelevante la designación que el legislador eventualmente atribuya al tributo que crea. Para identificar una especie tributaria el intérprete debe solamente considerar las características jurídicas propias de las especies.

VI — La ley puede designar sujeto activo a una persona distinta del estado conferiéndole la capacidad para determinar y recaudar contribuciones en beneficio de las finalidades propias de dicha persona, observando el régimen tributario de cada estado” (Resoluções da segunda Reunião Regional Latino-Americana de Direito Tributário. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ceeu/Resenha Tributária, (2):260-1, Ceeu/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1977).

⁶ O art. 15 do Código Tributário Nacional tem a seguinte dicção:

“Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I — guerra externa, ou sua iminência;

II — calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III — conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo;

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta lei.”

⁷ Já escrevi: “De certa forma, o argumento que mais forte tornou esta interpretação é o de que a própria Constituição Federal para um mesmo tipo de contribuição (previdenciária), enquanto identificada com aquela diretamente relacionada com o custeio da participação da União, considera-a tributária pura e, enquanto no campo das participações financeiras e empresariais, transforma-a em parafiscal. Admitindo-se a impossibilidade de algo ser e não ser ao mesmo tempo, assim como a impossibilidade de a mesma contribuição estar em dois campos distintos (tributário e não-tributário), consideramos mais lógica a exegese que determina, apenas, para os aspectos arrecadacionais, seja a mesma espécie tributária ‘fiscal’ e ‘parafiscal’, sem com isto alterar a sua natureza jurídica essencial.

O art. 4º do Código Tributário Nacional, muito embora legislação complementar à Constituição e hierarquicamente subordinada, por não alterado na formulação conceitual, explica, a sobejo, a interpretação antes exposta, desincentivando qualquer esforço hermenêutico que vise à retirada do campo tributário das contribuições sociais.

Com efeito, assim redigido:

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I — a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II — a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Complementando, o art. 3º, também, nos seus contornos definicionais, não alterado ('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'), dá a correta dimensão e a verdadeira densidade da natureza tributária das contribuições especiais (gênero), nas quais as contribuições sociais seriam espécie.

Não obstante a maior complexidade surgida com o aparecimento da Emenda Constitucional nº 8, continuamos considerando:

a) tributos às contribuições aludidas no § 2º, I, do art. 21 e aqueles do item X do art. 43, ambos da Constituição Federal;

b) inseridas plenamente no sistema tributário as contribuições constantes em seu art. 21, § 2º, I;

c) paraíscais aquelas denominadas, constitucionalmente, de sociais" (*Caderno de Pesquisas Tributárias*. Ceeu/Resenha Tributária, 1977, (2):266-7).

⁸ A representação para que o Sr. Procurador-Geral da República arguisse a inconstitucionalidade foi apresentada pela OAB de São Paulo em petição subscrita por José de Castro Bigi e por mim e com pareceres de Hamilton Dias de Souza, Marco Aurélio Greco e Yonne Dolácio de Oliveira.

⁹ Na mensagem do Sr. Presidente da República encontra-se a seguinte justificação do veto: "Ora, o que se vê do art. 16 é que a 'cota de contribuição' vincula-se à atuação estatal específica ('emissão de títulos de uso') diretamente referida ao titular de direitos de comercialização de programas de origem externa, que o habilita a comercializá-los. Em face do que dispõe os arts. 77 e 78 do Código Tributário Nacional, tal 'quota de contribuição' seria uma verdadeira 'taxa', com denominação incorreta" (*Folha de São Paulo*, 22/dez./1987, p. A-31).

¹⁰ Sobre o sentido excepcional, mas necessário, da intervenção no domínio econômico, os juristas Átila de Souza Leão Andrade Júnior, Edvaldo Brito, Eros Roberto Grau, Fábio Nusdeo, Geraldo de Camargo Vidigal, Ives Gandra da Silva Martins, Jamil Zantut, José Carlos Graça Wagner, José Tadeu de Chiara, Luiz Felizardo Barroso, Raimundo Bezerra Falcão, Roberto Rosas e Washington Peluso Albino de Souza prepararam aprofundada análise para o *Caderno de Direito Econômico* (Ceeu/Resenha Tributária, n. 1, 1983), subordinado ao tema Disciplina jurídica da iniciativa econômica, a cuja leitura remeto eventuais interessados.

¹¹ Celso Ribeiro Bastos, em adendo ao *Curso de direito constitucional* (Editora Saraiva), hospeda idêntica postura doutrinária.

¹² Os aspectos legais do investimento estrangeiro na informática. In: *Direito público e empresarial*. Cejup, 1988. p. 153-84.

¹³ Aires Fernandino Barreto, ao falar sobre o poder de polícia, restringe ao mero serviço e à sua específica remuneração: "Em si mesmo considerado, o poder de polícia não há de gerar a competência para a instituição de tributo. Mister haja a efetiva manifestação desse poder, através do efetivo exercício de cada atividade, nos limites e condições prefixados pela Constituição. De outra parte, em exigindo o exercício de atividade estatal, só poderá cogitar-se de imposição em que o método mensurável seja o da mensuração desta atividade mesma" (Barreto, A. F. et alii. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Ibet/Resenha Tributária, 1979, v. 5, p. 20).

¹⁴ Elizabeth Nazar Carrazza escreve: "O substrato da cobrança desta taxa está nos atos materiais, nas diligências que os agentes públicos praticam, justificadas da emissão de um juízo, positivo ou negativo. Essas diligências não de ser necessárias e praticadas no exercício regular do poder de polícia" (Sistema constitucional tributário brasileiro. *Revista de Direito Público*. Ed. Revista dos Tribunais, (25):204, jul./set. 1973).

¹⁶ O art. 6º, parágrafo único, tem a seguinte redação:

"Parágrafo único. Salvo as exceções previstas nesta Constituição, é vedado a qualquer dos Poderes delegar atribuições; quem for investido na função de um deles não poderá exercer a de outro."

E o item I do art. 21:

"Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

I — importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições

e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo; (...)"

¹⁶ O § 1º do art. 153 da Emenda Constitucional nº 1/69 tem o discurso que se segue: "Todos são iguais perante a lei, sem distinção de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas. Será punido pela lei o preconceito de raça."

¹⁷ "Quando se busca, na tentativa de expansão regional, oferecer melhores condições de tributação a determinados empreendimentos, está-se ferindo o princípio da isonomia, a título de uma norma maior que é a do desenvolvimento econômico, o qual, a rigor, gerará melhores padrões nacionais de convivência social."

O princípio da isonomia é maculado sempre que dois empreendimentos idênticos passam a ter incidências tributárias distintas, mas se compõe na força maior de conjunção dos dois primeiros princípios, pois nem a capacidade contributiva do mais onerado é atingida pelo encargo acrescido, por pressupor maior potencialidade de suporte, nem a redistribuição de riquezas deixa de se fazer, pela incidência menor, a justificar a procura do desenvolvimento pretendido.

Como se percebe, o nosso direito formal é insuficiente para a explicação fenomênica, pois no máximo ficaria na disjuntiva da violação constitucional, na procura de composição com os princípios inerentes à ordem econômica e social, sem perceber que a essência da norma tributária, como de resto de qualquer norma jurídica, está no aspecto valorativo, e que tal valoração só poderá atingir a própria justiça, desiderato final de qualquer direito, na medida em que se faça dentro de aspectos inerentes às regras naturais de convivência social" (*Teoria da imposição tributária*. Saraiva, 1983. p. 38).

¹⁸ Yonne Dolácio de Oliveira escreve: "Partilha da competência tributária que, combinada com a distribuição das receitas tributárias, oferece a discriminação constitucional

de rendas que continua sendo rígida. Mesmo a competência residual conferida à União para instituir outros impostos é limitada: desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos previstos na Constituição e que não sejam da competência privativa dos Estados, Distrito Federal ou dos Municípios (arts. 18, § 5º, e 21, § 1º)" (Oliveira, Y. D. et alii. *Curso de direito tributário*. Saraiva, 1982. p. 1).

¹⁹ Rubens Gomes de Souza assim explicou sua conceituação de imposto, hospedado pelo Código Tributário Nacional: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."

Uma melhoria de redação, que veio anotada no exemplar que tenho à minha frente e que não é o meu, seria esta: substituir as palavras 'cuja obrigação' simplesmente pela palavra 'que'. Imposto é o tributo que tem por fato gerador etc." (Carvalho, Paulo de Barros; Souza, Rubens Gomes & Ataliba, Geraldo. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Ed. Revista dos Tribunais, 1975. p. 166).

²⁰ A conclusão semelhante chegou a maior parte dos juristas que escreveram o Caderno de Pesquisas Tributárias nº 10. (Ceeu/Resenha Tributária, 1985), a saber: Alcides Jorge Costa, Américo Masset Lacombe, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Gilberto de Ulhôa Canto, Hamilton Dias de Souza, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Mello, Marco Aurélio Greco, Sacha Calmon Navarro Coelho, Toshio Mukai, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães e Zelmo Denari.

²¹ Sobre a questão de informática, cuidei de outros aspectos correlatos nos livros *Direito econômico e empresarial* (Cejud, 1986. p. 49-71) e *Direito público e empresarial* (Cejud, 1987. p. 97-112).