

**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP**

Aline Martinez Hinterlang de Barros Detzel

Critérios de identificação e controle das normas tributárias extrafiscais

Mestrado em Direito Constitucional e Processual Tributário

**São Paulo
2018**

Aline Martinez Hinterlang de Barros Detzel

Critérios de identificação e controle das normas tributárias extrafiscais

Mestrado em Direito Constitucional e Processual Tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Constitucional e Processual Tributário, sob a orientação da Profa. Dra. Isabela Bonfá de Jesus.

São Paulo

2018

Banca Examinadora

**À Deus por tudo o que representa para mim.
Aos meus pais, por me ensinarem que tudo é possível.
Ao André, por tornar tudo possível.**

Agradecimentos

Não posso avocar a conclusão desta etapa tão importante de maneira exclusiva à minha pessoa. A minha pouca experiência de vida demonstra que ninguém pode alcançar o êxito sozinho.

Iniciar o Mestrado em Direito Constitucional e Processual Tributário na PUC-SP sempre foi um sonho. Este sonho começou a tomar forma em 2014 quando optei por fazer pós-graduação em Direito Tributário na COGEAE.

Desde então, a ponte área Curitiba-São Paulo/ São Paulo- Curitiba se tornou parte da minha rotina, a qual teve a cooperação e apoio de muitas pessoas.

Agradeço aos meus pais, Adrian e Wancleiza, por me ensinarem que “sou do tamanho dos meus sonhos”. Agradeço à minha irmã, Gabriela, por ter vivido este sonho comigo e ao Patrick, pelo apoio e revisão de textos em inglês.

Agradeço ao meu marido, André, por ter tornado tudo possível, sendo o meu maior motivador e minha maior inspiração.

Agradeço aos amigos do Hinterlang de Barros Advogados, que me apoiaram na reta final, amenizando a pressão que o lado profissional muitas vezes exige.

Agradeço aos amigos que a PUC-SP me concedeu, Nayara Crispim e Luis Antônio, por tornarem o caminho mais leve nas reuniões semanais na “padoca”.

Agradeço, por fim, de maneira muito especial e carinhosa à Professora Dra. Isabela Bonfá de Jesus, minha orientadora, já considerada uma grande referência no ensino do Direito Tributário pela facilidade com que apresenta, de maneira única e didática, o seu conhecimento interdisciplinar e profundo. Obrigada por demonstrar na prática que o conhecimento, a gentileza e a humildade são valores próprios dos grandes mestres.

Aline Martinez Hinterlang de Barros Detzel

Crêterios de identifica o e controle das normas tributárias extrafiscais

RESUMO:   fato incontroverso que a extrafiscalidade, instrumento jurídico legitimado para fins da persecu o de determinados objetivos constitucionalmente definidos, tem crescido de forma exponencial. A corriqueira op o dos entes competentes quanto   utiliza o deste instrumento jurídico demanda uma análise mais profunda acerca dos aspectos estruturantes das normas tributárias extrafiscais. Neste contexto, a identifica o dos possíveis critérios estruturantes das normas tributárias extrafiscais se torna premente, facilitando, por conseguinte, a aplica o de determinados mecanismos jurídicos de controle. A temática da extrafiscalidade, tal qual apresentada neste trabalho, demanda a supera o de alguns posicionamentos majoritariamente adotados pela doutrina tributária brasileira. Com isso, pretende-se agregar ao tema aspectos jurídicos de grande importância para o Direito Tributário, os quais contribuem para a estrutura o e manuten o de um sistema constitucional tributário mais eficiente e seguro, sob o ponto de vista das garantias individuais dos contribuintes.

Palavras chave: extrafiscalidade; aspectos estruturantes; mecanismos de controle.

Aline Martinez Hinterlang de Barros Detzel

Critérios de identificação e controle das normas tributárias extrafiscais

ABSTRACT: It is an incontrovertible fact that extrafiscality, a legal instrument legitimized for the purpose of pursuing certain constitutionally defined goals, has grown exponentially. The common option of the competent agents regarding the use of this legal instrument demands a deeper analysis on the structuring aspects of extra-fiscal tax. In this context, the identification of possible structuring rules of extra-fiscal tax becomes urgent, thus facilitating the application of certain legal control mechanisms. The theme of extrafiscality, as presented in this study, demands the overcoming of some of the positions adopted by Brazilian tax doctrine. With this, it is intended to add to the topic legal aspects of great importance to the Tax Law, which contribute to the structuring and maintenance of a more efficient and secure constitutional tax system, from the point of view of the individual guarantees of the taxpayers.

Key-words: extrafiscality; structuring aspect; control mechanisms.

SUMÁRIO

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS	8
2. A EXTRAFISCALIDADE NO CONTEXTO DA INSTRUMENTALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	10
2.1. A FUNÇÃO TRÍPLICE DA NORMA TRIBUTÁRIA E A SUA RELAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE	18
2.2. A EXTRAFISCALIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	22
2.3. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A EXTRAFISCALIDADE	31
2.3.1. Breves Considerações Sobre os Princípios da Ordem Econômica	36
2.3.2. Breves Considerações Sobre os Princípios Constitucionais Tributários na Extrafiscalidade.....	43
3. ASPECTOS FUNDAMENTAIS DA EXTRAFISCALIDADE	51
3.1. CRITÉRIOS PARA IDENTIFICAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAIS	51
3.1.1. Critério Baseado na Intenção Subjetiva do Legislador.....	54
3.1.2. Critério Baseado na Afetação dos Recursos	55
3.1.3. Critério Baseado na Desvinculação ao Princípio da Capacidade Contributiva.....	57
3.1.4. Critério Baseado na Finalidade	59
3.1.5. Critério Baseado na Eficácia.....	62
3.1.6. Critério Assumido Pelo Estudo	66
3.2. A APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA EXTRAFISCALIDADE	70
3.3. A NORMA TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL NAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	79
3.4. OUTRAS MANIFESTAÇÕES DA NORMA TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL.	97
4. O CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE	102
4.1. O CONTROLE ATUAL DESEMPENHADO PELO PODER JUDICIÁRIO	105
4.1.1. Controle Pela Forma	110
4.1.2. Controle Pelo Conteúdo da Igualdade	112
4.1.3. Controle Pelo Critério da Proporcionalidade	116
4.2. A QUESTÃO DO DESVIO OU CUMPRIMENTO DA FINALIDADE	123
4.3. O CONTROLE PELO PODER LEGISLATIVO	127
5. CONCLUSÃO	131
REFERÊNCIAS	135

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O presente estudo é marcado pela análise funcional do Direito, em especial do Direito Tributário. Significa dizer, já em linhas inaugurais, que se reconhece a denominada instrumentalização do Direito Tributário, fenômeno através do qual o Direito Tributário passa a desempenhar função indispensável na consecução de finalidades constitucionais.

É neste contexto que surge a extrafiscalidade, enquanto uma das manifestações da competência tributária conferida pela Constituição Federal a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Diz-se uma das manifestações de competência tributária justamente porque a extrafiscalidade, além de não representar o único caminho para promoção de finalidades constitucionais, também não se reveste precipuamente da função arrecadadora.

A nossa Constituição Federal não se apresenta apenas como um texto principiológico, de natureza recomendatória. Ao revés, o texto constitucional é permeado por um aspecto programático, regulatório e mandatório, impondo ao Poder Público rígidas obrigações a serem cumpridas.

Qualquer análise da extrafiscalidade, por mais simplista que seja, não pode ser empreendida sem o apoio da Constituição Federal. É, portanto, diante desta consideração que entendemos que, a despeito da própria Constituição Federal excetuar a aplicação de determinados princípios limitadores do exercício do poder de tributar aos tributos extrafiscais, o manejo deste instrumento não é ilimitado.

Com efeito, as medidas extrafiscais podem ser objeto de manejo em diversas finalidades. No entanto, verifica-se que estas finalidades estarão sempre relacionadas às ordens econômica e social, de sorte que deve haver uma harmonia entre a medida extrafiscal pretendida e os princípios da ordem econômica e social, fato este limitador da atuação do Estado.

Revela-se, portanto, um dos objetivos a serem perseguidos através deste estudo. Isto é, demonstrar que a despeito de incentivado, o manejo da extrafiscalidade não pode ser ilimitado pelo Poder Público no âmbito de sua competência por razões aparentemente óbvias, dentre as quais se destacam: (i) possibilidade de violação à liberdade, propriedade e igualdade dos contribuintes;

(ii) possibilidade de violação aos princípios da constitucionais tributários e da ordem econômica; (iii) possibilidade de desequilíbrio nas contas públicas.

Neste cenário, observa-se uma crescente análise doutrinária sobre o tema, bem como o surgimento de isolados julgados, impactando diretamente nos limites de estudo que se convencionou ao Direito Tributário, de modo a superar os aspectos da relação jurídica tributária.

Com efeito, o estudo da extrafiscalidade demanda o enfrentamento de aspectos polêmicos, -dentre os quais se destaca a análise eficaz da norma tributária extrafiscal-, mas perfeitamente fundamentados na Constituição Federal.

Buscaremos apresentar os possíveis critérios identificadores das normas tributárias extrafiscais, para que, a partir da eleição do critério que melhor reflita o ordenamento constitucional, avançarmos na análise dos possíveis critérios de controle das normas tributárias extrafiscais.

Pretendemos demonstrar que o controle da extrafiscalidade além de ser possível, deve ser realizado não apenas por órgãos públicos vinculados ao Poder Legislativo e Executivo, mas também pelo Poder Judiciário, que deve assumir uma posição mais ativa, reprimindo a manutenção de medidas extrafiscais que causem distorções não compatíveis com o sistema constitucional.

2. A EXTRAFISCALIDADE NO CONTEXTO DA INSTRUMENTALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito não possui um fim em si mesmo. Neste contexto, podemos acrescentar que o Direito Tributário igualmente não possui um fim em si mesmo.

Expressões como “estado dirigista”; “função promocional do direito”; “controle social”; “teoria funcionalista do Direito”; “sanção premial” são extraídas da obra “Da estrutura à função” de Norberto Bobbio¹, obra esta que desempenha papel fundamental para o desenvolvimento deste estudo.

Isto porque, esta obra clássica reflete a realidade do século XX, período histórico marcado pela transação do Estado Liberal, no qual imperava o ordenamento jurídico em sua função protetiva-repressiva, para o Estado do Bem Estar Social, que passou a imprimir a prevalência do ordenamento jurídico em sua função promocional.²

Avançando na análise da sociedade atual própria do século XXI, Luís Eduardo Schoueri traz uma constatação interessante extraída a partir da análise do artigo 170 da Constituição Federal, que assegura a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social, alicerçados na valorização do trabalho humano e da livre iniciativa. Afirma o professor da Universidade de São Paulo que o texto constitucional brasileiro não se “finca nem no liberalismo do século XIX, nem no modelo interventor próprio de boa parte do século XX”, exigindo que a sociedade civil também cumpra com seus deveres e obrigações.³

De qualquer modo, o Direito ao regular as condutas pretendidas deve não o fazer com o intuito próprio de aplicar apenas sanções negativas, mas sim de “tornar os atos obrigatórios particularmente atraentes e os atos proibidos particularmente repugnantes”⁴. Surge, portanto, neste contexto, a ideia de

¹ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função. Novos estudos de teoria do direito**. Barueri: Manole. 2007. p. 12.

² Ibid., p. 13.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.)- **Princípios e Limites da Tributação 2- Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin. 2009. p. 147.

⁴ BOBBIO, op. cit., p. 15.

sanção premial, aquela que, contrariamente à sanção negativa, promove e estimula a prática de atos socialmente desejados.

A denominada instrumentalização do direito surge justamente em razão da legítima possibilidade que o Direito possui de atuar como instrumento de indução de determinado comportamento, com vistas a atingir finalidades igualmente legitimadas pela Constituição Federal.

Na doutrina clássica nacional, verificamos que Alfredo A. Becker, em seu clássico *Teoria Geral do Direito Tributário*, prognosticou no capítulo denominado “Metamorfose do Direito Tributário”, que a função inicialmente concebida do Direito Tributário seria alterada, passando a servir como instrumento de “reconstrução da ordem social e econômica”.⁵

De fato, a própria Constituição Federal é farta ao instituir princípios e preceitos que elevam a posição do Direito Tributário à alçada de instrumento profícuo direcionado à consecução de finalidades constitucionais. A propósito, citamos como exemplos: as imunidades constitucionais, cujo fundamento de existência está intrinsecamente relacionado às garantias fundamentais; a possibilidade de concessão de benefícios fiscais com objetivo de “promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”; dentre diversos outros que serão mencionados no decorrer do trabalho.

Neste cenário, entre em cena, portanto, a temática da extrafiscalidade, fenômeno ocorrido basicamente quando o objetivo da norma tributária supera a função meramente arrecadatória, passando a desempenhar a função de indução de comportamentos como instrumento à consecução de finalidades constitucionalmente autorizadas.

Esta constatação também foi observada no direito norte americano, fato este que desperta grande interesse justamente pelo fato do liberalismo imperar na condução das políticas públicas e econômicas daquele país. Consta no artigo “Taxation in not for fiscal purposes only”, de autoria de Charles W. Briggs, publicado na *American Bar Association Journal* em 1966, o seguinte: “in the formulation of a tax system, consideration of economic, social and policial factor

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Noeses: São Paulo, 4º ed., 2007, p. 621.

is unavoidable. History demonstrates that taxation in its various forms is a practical and pragmatic affair”.⁶

Resta-nos perquirir se todas as finalidades constitucionalmente autorizadas poderiam ser atingidas através de instrumentos fiscais, fato este que poderia tornar o Direito Tributário, na expressão de Souto Maior Borges, a “panacéia para todos os males sociais”.⁷

É evidente que a tributação, enquanto mecanismo que atua diretamente na liberdade e propriedade dos contribuintes, não pode ser utilizada de maneira arbitrária. A despeito dos aspectos positivos relacionados à instrumentalização do Direito Tributário, há um efeito colateral que merece ser destacado:

A instrumentalização apresenta riscos na sua utilização. Boa parte desses riscos se dá com a hipertrofia na busca de objetivos estatais por meio do direito tributário, sendo necessário, portanto, a definição de meios de controle específicos para que não haja um verdadeiro fetiche na consecução de fins constitucionais pela via fiscal instrumentalizadora.⁸

Neste mesmo sentido, a doutrina alemã, na pessoa de Peter Böckli, afirmou que:

A norma tributária indutora é um medicamento forte, cujos efeitos colaterais danosos podem superar os efeitos desejados. Existe o risco do aumento de custos não gerar o desvio de conduta e permanecer uma ameaça e o aumento dos custos ser trasladado para o consumidor final, gerando um indesejado efeito inflacionário.⁹

A questão subjacente à instrumentalização do Direito Tributário traz aspectos relevantes que começam a ser analisados pela doutrina nacional, mas que foram outrora veementemente criticáveis.¹⁰

⁶ BRIGGS, Charles W. **Taxation is not for fiscal purposes only**. *American Bar Association Journal*. Vol. 52. 1966. p. 49.

⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 72.

⁸ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons. 2012. p. 303.

⁹ BÖCKLI, Peter. Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel-Stuttgart, Helbing und Lichtenhahn. 1975. p. 104. In: SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense. 2005. p. 54.

¹⁰ DETZEL, Aline M. Hinterlang de Barros. A instrumentalização do Direito Tributário. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 136. ABDT. 2018. p. 11-30.

A doutrina tributária brasileira, como por exemplo, Geraldo Ataliba¹¹ e Alfredo Augusto Becker¹², sempre se acutelou por analisar o Direito Tributário única e exclusivamente sob o enfoque jurídico, tornando-se grandemente objetável a análise de aspectos denominados metajurídicos ou extrajurídicos.

Com absoluta certeza, entendemos que de maneira direta, esta construção doutrinária acabou por influenciar o Poder Judiciário que tem se mostrado muito reservado quanto ao tema do controle da extrafiscalidade, cuja análise será igualmente enfrentada neste estudo.

Inquestionável que esta objeção possui motivos justificáveis, especialmente no sentido da necessidade de manutenção da coerência da ordem jurídica, que busca manter uma pureza científica.

Esta preocupação quanto à manutenção da cientificidade do direito brasileiro, no qual se inclui o Direito Tributário, teve inegável influência de Hans Kelsen, o qual, através da sua “Teoria pura do direito”, buscou libertar a ciência jurídica da influência de elementos que lhe fossem estranhos, tais como sociologia, filosofia, economia, dentre outros.

Quando a Teoria Pura empreende delimitar o conhecimento do Direito em face destas disciplinas, fá-lo não por ignorar ou, muito menos, por negar essa conexão, mas porque intentar evitar um sincretismo metodológico que obscurece a essência da ciência jurídica e dilui os limites que lhe são impostos pela natureza do seu objeto.¹³

Importante considerar que este jurista não negava a influência de fatores externos sobre o Direito. No entanto, estes fatores externos não poderiam impactar, nem tampouco influenciar a interpretação realizada pelo intérprete autêntico, o qual deveria restringir sua análise às estruturas das normas jurídicas constantes do sistema jurídico.

Igualmente positivista, Norberto Bobbio, sem desprezar a necessária estrutura científica própria da ordem jurídica, compreendeu a necessidade de se avançar no estudo do funcionalismo do Direito, possibilitando inclusive que a

¹¹ BECKER, 2007, p. 274.

¹² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros. 6ª ed. 2013. p. 23

¹³ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes. 2003. p. 2.

função e a estrutura caminhem juntas, conferindo maior coesão ao sistema jurídico.¹⁴

Muito influenciada pela concepção puramente positivista, a doutrina de Ataliba¹⁵ e Becker¹⁶ sedimentou suas ideias a partir das categorias da ciência do direito e da teoria geral do direito que já estavam desenvolvidas, defendendo que a relação jurídica tributária se encerraria com o pagamento do tributo.

Não é de se admirar, portanto, que aspectos louváveis e indispensáveis para formação da ciência do Direito Tributário, tais como: a regra matriz de incidência tributária; a relação jurídica tributária, envolvendo a sujeição ativa e passiva; e, a própria obrigação tributária, ocupou e ainda ocupa de maneira expressiva as páginas dos mais valiosos livros doutrinários, bem como profícuas discussões nos tribunais e na academia.

Contudo, este projeto acabou por trazer um certo engessamento para o Direito Tributário, não permitindo a análise de aspectos que, adianta-se, podem ser considerados como os da mais alta valia para o Direito Tributário.

Note-se que buscar analisar a temática da extrafiscalidade sob outro aspecto, qual seja, o eficaz, não significa menosprezar todo o trabalho sobre tema construído. Pelo contrário, parte-se da premissa que construir um trabalho não implica em desconstruir aquilo que já foi produzido. Esta postura contribui para o sucesso da produção acadêmica, enriquecendo o debate e contribuindo para o avanço da temática.

Ao encontro deste posicionamento podemos citar as doutrinas construídas para reforçar a denominada autonomia científica do Direito Tributário. No entanto, esta autonomia restringe-se ao caráter didático.

É sempre oportuno encarecermos que a subdivisão do Direito em “ramos” é meramente didática. O Direito é cientificamente uno. Seu desmembramento em áreas é feito apenas para facilitar o aprendizado. Assim, o direito tributário, o direito financeiro, o direito administrativo-começo, de resto, todos os demais “segmentos” do Direito-, abeberam-se e escoram-se na Teoria Geral do Direito¹⁷.

¹⁴ BOBBIO, 2007, p. 113.

¹⁵ ATALIBA, 2013, p. 23.

¹⁶ BECKER, 2007, p. 274.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Editora Malheiros. 30ª ed. 2015. p. 801.

Significa dizer que o Direito Tributário, posto que fundamentado na Constituição Federal, não pode se esquivar de sua posição enquanto instrumento de realização de finalidades de constitucionais. Seguindo a mesma lógica, não pode o intérprete e aplicador do Direito deixar de controlar normas tributárias extrafiscais que comprovadamente não contribuem para o cumprimento e realização das pretendidas finalidades constitucionais.

Paulo Ayres Barreto critica fortemente aquilo que denomina de “exagerado” esforço de depuração do Direito Tributário no que concerne à separação de elementos disciplinados pela Constituição Federal, tais como elementos da atividade financeira, economia, etc.

Se, a princípio, conceitos jurídicos e econômicos foram combinados sem o necessário recorte, atualmente, a proibição da inserção das realidades econômica e financeira no campo fiscal levou ao extremo oposto. Vale dizer, desconsideram-se dados econômicos e financeiros efetivamente jurisdicionados, sob a alegação infundada de tratar-se de realidade econômica não pertencente ao mundo do direito.¹⁸

Seguindo nesta crítica, destacamos a pertinente abordagem de André Folloni¹⁹ quanto à indispensabilidade da importância do Direito Tributário no denominado “constitucionalismo contemporâneo”:

Por influxo de um expediente metodológico redutor, o estudo da relação entre contribuinte e estado tende a negligenciar o aspecto próprio de relação de exercício de poder político, que nela está, claramente, envolvido, para ser compreendida exclusivamente como uma relação obrigacional de crédito e débito, nos moldes das relações de direito privado.

(...) A cisão entre o direito tributário e o direito financeiro manifesta-se com força. Além disso, se a relação jurídica é uma relação exclusivamente tributária, tornam-se absolutamente insignificantes quaisquer estudos de fenômenos não jurídicos-normativos. Não aparece, com isso, o estudo das finalidades, dos objetivos para cujo alcance a legislação tributária pode e deve contribuir.

¹⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses. 2015. p. 45.

¹⁹ FOLLONI, André. Direitos Fundamentais, Dignidade e Sustentabilidade no Constitucionalismo Contemporâneo: e o Direito Tributário com isso? In: **Fundamentos do Direito Tributário**. Ávila, Humberto (Org.). São Paulo: Marcial Pons. 2012. p. 20.

Da mesma forma Humberto Ávila empreendendo estudo sobre a temática da extrafiscalidade através da eficácia, indaga as consequências decorrentes deste estudo esquecido pelo Direito Tributário.²⁰

Em linhas semelhantes é a proposta de Tathiane dos Santos Piscitelli²¹ ao apresentar uma nova concepção do Direito Tributário. Confere-se:

O direito tributário consiste na prática normativa relativa à criação, cobrança, fiscalização e pagamento de tributos que se justifica em face da necessidade de os particulares fornecerem meios materiais para o Estado cumprir com suas tarefas básicas, como segurança e ordem interna. Contudo, tendo-se em vista a premissa de que o direito tributário é parte constitutiva do Estado, é defensável afirmar que ele será também um instrumento para a realização dos fins estatais e isso está diretamente conectado com o modelo de Estado constituído.

Sem dúvida, a instrumentalização do Direito Tributário, especialmente através da extrafiscalidade, tem desempenhado grande papel quanto ao assunto do desenvolvimento nacional, em toda sua complexidade e abrangência.

Mesmo quando analisamos a questão sob o enfoque da ciência econômica, verificamos como o Direito exerce enorme influência sobre os fatos econômicos, demandando a atenção e estudo não só de juristas, mas também de economistas, sociólogos, etc.

Daí uma velha expressão ou brocardo jurídico latino *ex facto oritur jus*: o direito fala- manifesta-se- pelos fatos; vale dizer, da realidade, não apenas na sua elaboração, mas também na sua aplicação. Direito e Economia devem ser vistos, pois, não tanto como duas disciplinas apenas relacionadas, mas como um todo indiviso, uma espécie de verso e reverso da mesma moeda, sendo difícil dizer-se até que ponto o Direito determina a Economia, ou, pelo contrário, esta influi sobre aquele.²²

De fato, pode-se considerar que o estudo sobre o tema da extrafiscalidade, envolvendo aspectos como definição, aplicação, limites e formas de controle, dentre outros, sempre foi objeto de estudo restrito pela doutrina nacional.

²⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 140.

²¹ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses. 2012. p. 129.

²² NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia. Introdução ao Direito Econômico**. 7ª ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais. 2013. p. 30.

A importância do estudo sobre o tema é inquestionável, sobretudo se considerado que atualmente as pessoas políticas detentoras da competência tributária têm se utilizado com certa frequência das normas jurídicas tributárias com caráter extrafiscal, seja através da imposição tributária, com mecanismos de redução de base de cálculo, alíquotas, etc, seja através da desoneração tributária, com mecanismos de isenção, remissão, etc.²³

Considerada obra precursora do tema na doutrina, Luís Eduardo Schoueri em “Normas Tributárias indutoras e intervenção econômica”²⁴, passou a enfrentar a temática, abrindo campo prolífico para discussão que envolvia aspectos de definição, extensão, aplicação, limites e formas de controle das denominadas normas tributárias indutoras.

De fato, considerando a facilidade de manejo de instrumentos extrafiscais pelas pessoas políticas competentes, aliado à relativização de diversos princípios constitucionais- tais como: legalidade, anterioridade, capacidade contributiva, dentre outros-, que podem produzir efeitos que incrementam a desigualdade entre contribuintes, é indispensável analisar a temática através de um posicionamento mais crítico.

A propósito desta preocupação, Mizabel de Abreu Machado Derzi²⁵ faz a seguinte observação:

Se certas expressões como benefícios fiscais, favores, incentivos e subsídios trazem uma conotação de vantagem, ganho ou proveito em favor do contribuinte, outras como renúncia de receita, despesas tributárias ou fiscais denunciam a preocupação contemporânea com a necessidade de controle jurídico e orçamentário dos gastos que as regras exonerativas de exceção acarretam.

Neste mesmo sentido, afirma Tércio Sampaio Ferraz Jr²⁶, “os incentivos fiscais são instrumentos de atuação do Estado na ordem econômica que visam,

²³ BRASIL. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsões-ploa/dgt-ploa-2017-versao-1-1.pdf>>. Acesso em: 14 de junho 2018.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

²⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípios constitucionais que regem a renúncia da receita tributária. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte. Volume I, janeiro/junho 2004. p. 335.

²⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. A intervenção do Estado no domínio econômico e os chamados “incentivos fiscais”. In: **Direito Constitucional: a liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas**. Barueri: Manole, 2007. p. 313.

em primeiro plano, a obtenção de efeitos positivos, mas que, em alguns casos, podem gerar efeitos negativos”.

Em suma, sem prejuízo de todo o enaltecimento devido e legitimado pela Constituição Federal acerca da instrumentalização do Direito, em especial do Direito Tributário através da possibilidade de instituição de normas tributárias extrafiscais destinadas à persecução de finalidades constitucionais, se torna urgente empreendermos estudos direcionados a definir os limites, alcances e mecanismos de controle da extrafiscalidade.

A despeito de tratarmos sobre a instrumentalização do Direito Tributário em linhas iniciais, sem indicar propriamente a extensa lista de finalidades constitucionais que podem fundamentar a tributação, nos adiantamos em afirmar que a denominada instrumentalização não representa “cheque em branco” para atuação do Poder Público.

Brilhantes estudos foram direcionados para proteger o contribuinte contra a ameaça do poder de tributar, sendo certo que as garantias constitucionais foram enaltecidas e confirmadas através destas contribuições doutrinárias. No entanto, considerando que através da extrafiscalidade pode haver tanto o agravamento quanto a desoneração tributária, é preciso enfrentarmos o “lado avesso”²⁷ do fenômeno da tributação.

2.1. A FUNÇÃO TRÍPLICE DA NORMA TRIBUTÁRIA E A SUA RELAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE

De maneira geral, as normas tributárias apresentam função tríplice, servindo desde instrumento para arrecadação de receita aos cofres públicos até instrumento para indução de comportamentos direcionados à realização de uma finalidade.

²⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. São Paulo: Almedina. 2014. p. 25.

Surge da doutrina alemã a identificação da função tríplex da norma tributária. Com efeito, Klaus Vogel ressaltou que as normas tributárias poderiam desempenhar, de maneira isolada ou conjunta, mais de uma função.²⁸

A propósito das funções apresentadas, destacam-se: i) a função distributiva, direcionada à distribuição da carga tributária com o intuito de repartir as despesas financeiras do Estado; ii) a função indutora, direcionada a induzir comportamentos desejados ou indesejados pelo ordenamento jurídico; e, por fim, iii) a função simplificadora, direcionada a facilitar e simplificar a aplicação do Direito Tributário, de maneira mais prática e econômica, a exemplo do que ocorre com a tributação pelo Simples Nacional.²⁹

As expressões inerentes às funções das normas tributárias são alteradas a critério do doutrinador, sendo também reconhecidas como função redistributiva, alocativa e estabilizadora, mas mantendo em sua essência a mesma finalidade.³⁰

Nesse ponto um detalhe merece especial atenção, qual seja, o fato de uma norma tributária poder, de maneira concomitante, desempenhar mais de uma função. Isto é, ainda que uma norma com função indutora - direcionada à adoção de comportamentos encorajados ou desencorajados pelo ordenamento jurídico-, não tenha como objetivo primordial a arrecadação, esta poderia igualmente desempenhar a função arrecadatória ou distributiva.

Um exemplo que evidencia esta possibilidade está na tributação sobre cigarros. A norma tributária incidente sobre o consumo deste produto, além de possuir função indutora, direcionada a desencorajar o seu consumo, também desempenha função arrecadatória, na medida em que estabelece como critério quantitativo alíquotas superiores a outros produtos cujo consumo não se pretende desencorajar.

Surge, portanto, em decorrência desta possível multiplicidade de funções próprias de determinada norma tributária, a crítica construída pela doutrina que se propôs a estudar a extrafiscalidade, no sentido da

²⁸ VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva. 1984. p. 548.

²⁹ SCHOEURI, 2005, p. 27.

³⁰ COSTA, Alcides Jorge. Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro. **Revista de Direito Tributário Atual**. v.7. São Paulo: Dialética.1987. p. 1753.

impossibilidade de se identificar as normas tributárias extrafiscais unicamente a partir de sua finalidade. Como saída a esta problemática, a proposta seria analisar o efeito produzido a partir das normas tributárias ao invés da sua finalidade.³¹

Ao admitirmos a viabilidade de identificação da norma tributária extrafiscal a partir de seus efeitos, ingressamos em um aparente confronto com o denominado princípio da neutralidade o qual se caracteriza como uma obrigação direcionada ao Poder Público de interferir o mínimo possível sobre o equilíbrio econômico.³²

De fato, ao se considerar que a tributação, independentemente da função em que se apresentar, poderá gerar efeitos socioeconômicos, reavalia-se até qual medida impera, de fato, o princípio da neutralidade. Ainda sobre a questão, basta verificarmos que é corriqueira a alteração física de estabelecimentos empresariais com o intuito de gozar de condições tributárias mais favoráveis em razão da localidade.

É, portanto, neste sentido que Luis Eduardo Schoueri reconhece o caráter utópico do princípio da neutralidade, ao argumentar que os contribuintes não são indiferentes à tributação, tendo seus comportamentos influenciados por meio destas, de modo a produzir o “efeito econômico do tributo”.

Neste sentido, há muito foi superado o mito da neutralidade da tributação: na medida que já não se admite a tributação indistinta (“per capita”), qualquer que seja a hipótese de incidência tributária, haverá a possibilidade de contribuintes serem-se motivados a enquadrarem-se, ou não, no modelo concedido pelo legislador. Os contribuintes não são indiferentes à tributação. O tributo, noutras palavras, será um fator que influenciará o comportamento dos agentes econômicos. A política fiscal ganha, então, novas cores, em virtude do reconhecimento de suas funções alocativa, distributiva e estabilizadora, além da típica função arrecadadora.³³

No entanto, ao nos debruçarmos no estudo sobre o tema, verificamos que a noção acerca do princípio da neutralidade pode ser compreendida sobre duas vertentes. A primeira, inerente aos fins. A segunda, inerente aos efeitos.³⁴

³¹ SCHOEURI, 2005, p. 29.

³² CORREIA NETO, 2014, p. 102.

³³ SCHOUERI, 2009, p. 142.

³⁴ CORREIA NETO, op. cit., p. 102.

No que tange à primeira vertente, pode-se defender a prevalência do denominado princípio da neutralidade, enquanto elemento garantidor do princípio da igualdade. Isto é, a tributação deve ser neutra, de modo a evitar o incremento da desigualdade entre contribuintes em situações equivalentes ou distorções indesejadas sobre o domínio econômico, destinando-se, ao contrário, a promover efeitos prestigiados pela Constituição Federal.³⁵

No que tange à segunda vertente, referente aos efeitos produzidos em decorrência da norma tributária, o princípio da neutralidade não se apresenta em igual importância, posto ser realmente impossível defender a ausência de qualquer efeito externo à tributação.³⁶

Entendemos que o entendimento de Geraldo Ataliba -defensor dos ideais republicanos-, quanto ao princípio da neutralidade também seja aplicado à segunda vertente da neutralidade. Confere-se: “É, com efeito, notável que a tributação exerce influências instigantes ou depressivas, na economia em geral. Não existem e não parece que possam existir as sonhadas finanças neutras”.³⁷

Igualmente alinhado ao posicionamento defendido através do presente estudo, destaca-se a posição assumida por Osvaldo Santos de Carvalho por ocasião de seu doutoramento na PUC-SP:

Entendemos, por outro lado, que a neutralidade não deva ser lida como absoluta ausência de interferência do Estado na economia, mas com o propósito, em matéria tributária, de assegurar a isonomia dos agentes econômicos, o que pode ocorrer com o ICMS, se atendido o princípio da isonomia.³⁸

A depender da vertente assumida, verifica-se, portanto, que a neutralidade poderá não ser absoluta, produzindo efeitos no âmbito econômico, político ou social. Aliás, a adoção desta segunda vertente não é pejorativa, uma vez que evidencia a possibilidade que o sistema fiscal possui de, sendo conduzido segundo os parâmetros constitucionais, não ser inócuo ou ineficiente.

³⁵ CORREIA NETO, 2014, p. 102.

³⁶ CORREIA NETO, loc. cit.

³⁷ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais. Ataliba. 1966. p. 150.

³⁸ CARVALHO, Osvaldo Santos. **A não cumulatividade do ICMS e o princípio da neutralidade tributária**. Tese de doutoramento. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2012. p. 56.

2.2. A EXTRAFISCALIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal de 1988 refletiu o anseio da sociedade pós período ditatorial, estabelecendo princípios, direitos e deveres que contribuíssem para a formação de um Estado Democrático de Direito, cujos objetivos fundamentais estão estabelecidos no artigo 3º:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Estes objetivos evidenciam a presença daquilo que Luís Eduardo Schoeuri denominou de “vetor da atuação estatal positiva”, o qual impõe ao Estado uma postura ativa quanto à realização destes objetivos fundamentais.³⁹

Não há, portanto, espaço para posturas passivas ou omissas por parte do Estado, cabendo a este atuar de maneira diligente, através dos instrumentos legais legitimados para concretização dessa nova ordem econômica e social.

Ao encontro desta nova ordem econômica e social podemos, novamente, confirmar a coerência do texto constitucional ao conferir, por exemplo, imunidade a entidades beneficentes, sem fins lucrativos, que se propõem a cumprir com seu papel assistencial e social. Enfim, é o Estado incentivando o cumprimento de determinadas finalidades constitucionais através de entidades beneficentes que, mesmo detentoras de personalidade jurídica de direito privado, contribuem para a concretização destes objetivos constitucionais.

É próprio das denominadas Constituições contemporâneas a presença de normas constitucionais de princípio programático. Isto é, normas que atribuem um fim a ser perseguido pelo Estado, norteadas de característica

³⁹SCHOEURI, 2005, p. 83.

teleológica que confere relevância aos princípios que determinam a realização de fins sociais, através da intervenção positiva na ordem econômica.⁴⁰

Sendo um dos objetivos fundamentais da República o desenvolvimento nacional, há que se afastar, de maneira imediata, a similitude entre os conceitos técnicos de desenvolvimento e crescimento, porquanto, apesar de serem conceitos que em certa medida se relacionam, não mantêm dependência entre si.

A realização de qualquer política fiscal através da adoção da extrafiscalidade deve perseguir o desenvolvimento sustentável. Isto é, “aquele que não se limite aos objetivos econômicos, avançando sobre as perspectivas econômicas e apontando objetivos na esfera social e ambiental”.⁴¹

Em linhas gerais, pode-se dizer que o desenvolvimento é muito maior e mais complexo que o crescimento. Aquele seria estrutural, ao passo que este seria complementar. O crescimento está relacionado apenas com o crescimento da renda ou PIB, sem implicar mudanças estruturais profundas. Já o desenvolvimento envolve uma “série infindável de modificações de ordem qualitativa e quantitativa, de tal maneira a conduzir a uma radical mudança de estrutura da economia e da própria sociedade do país em questão”.⁴²

O economista Amartya Sen⁴³ desenvolveu sua teoria do desenvolvimento a partir do aspecto da liberdade. Partindo desta premissa, o desenvolvimento estaria condicionado à manutenção e persecução de: (1) liberdades políticas; 2) facilidades econômicas; 3) oportunidades sociais; 4) garantias de transparência; 5) segurança protetora.

De maneira resumida, a primeira liberdade consiste essencialmente no livre exercício do direito político de cada cidadão, possibilitando uma livre e desimpedida escolha de seus representantes, bem como uma exigência satisfatória quanto a sua representação, sem prejuízo do exercício da fiscalização.⁴⁴

⁴⁰ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros. 2007. p. 787.

⁴¹ MARINS, James, TEODOROVICZ. Jeferson. Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo. **Anais do IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional**. Academia Brasileira de Direito Constitucional. 2010. p. 184.

⁴² NUSDEO, 2013, p. 372.

⁴³ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. 1ª ed. São Paulo: Companhia das Letras. 2007. p. 55.

⁴⁴ SEN, loc. cit.

A segunda expansão de liberdade consiste na liberdade dos indivíduos utilizarem de seus recursos segundo melhor lhes aprouver, seja através do consumo, da produção ou troca.⁴⁵

A terceira e tão almejada liberdade consiste na possibilidade conferida ao cidadão de gozar de melhores condições de vida, incluindo aí a saúde e a educação.⁴⁶

A quarta expansão representa a existência de uma espécie de rede de confiança e transparência entre as pessoas. Esta rede, quando desenvolvida, tem o condão de inibir atitudes menosprezadas sob o ponto de vista da transparência, dentre elas a prática de atos ilícitos no geral.⁴⁷

A última garantiria uma espécie de rede de proteção aos menos favorecidos, impedindo, desta forma, o aumento da miséria para a população.⁴⁸ Verificaremos que esta última expansão encontra apoio no artigo 151, I da Constituição Federal⁴⁹, porquanto ao tempo em que impede a União de instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, com base no princípio da igualdade e do federalismo, permite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

A questão atinente ao desenvolvimento sócio econômico está fundamentalmente relacionada ao artigo 170 da Constituição Federal, que prescreve:

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:

- I - soberania nacional;
- II - propriedade privada;
- III - função social da propriedade;
- IV - livre concorrência;
- V - defesa do consumidor;

⁴⁵ SEN, 2007, p. 55

⁴⁶ Ibid., p. 56.

⁴⁷ SEN, loc. cit.

⁴⁸ Ibid., p. 57.

⁴⁹ BRASIL. Constituição Federal. Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

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;
VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
VIII - busca do pleno emprego;
IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.
Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Percebe-se, portanto, que os princípios gerais da ordem econômica se complementam aos objetivos constitucionais previstos no artigo 3^a da Constituição Federal⁵⁰, voltados à construção de uma sociedade justa, livre e solidária.

Ao analisar as disposições constitucionais referentes ao Sistema Tributário Nacional, identificamos os fundamentos que evidenciam a intenção clara do constituinte de utilizar normas tributárias com finalidade diversa da ordinatória destinada a captar recursos para a manutenção do Estado.

Exemplo idôneo acerca desta instrumentalização é extraído a partir do artigo 149 da Constituição Federal, o qual preconiza:

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

Avançando aos impostos de competência da União, verificamos que os impostos incidentes sobre a importação e exportação (art. 153, I e II)⁵¹ se orientam como políticas destinadas a preservar o comércio nacional, corroborando para a manutenção da soberania nacional, princípio este da ordem econômica.

⁵⁰ BRASIL. Constituição Federal. Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

⁵¹ BRASIL. Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

O imposto sobre propriedade rural será progressivo e terá alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, VI, §4º)⁵², homenageando o princípio da ordem econômica direcionado a confirmar a função social da propriedade, cujos requisitos: preservação do meio ambiente; geração de empregos e outros se fazem estabelecidos no artigo 186 do texto constitucional.⁵³

Da mesma forma, o imposto sobre a renda (art. 153, §2º)⁵⁴ que é informado pelo critério da progressividade; o imposto sobre produtos industrializados (art. 153, §3º, I)⁵⁵ informado pelo critério da essencialidade.

Seguindo na análise dos impostos de competência dos Estados, identificamos o ICMS (art. 155, §2º, III)⁵⁶ também é informado pelos critérios da essencialidade; o IPVA (art. 155, III, §6º)⁵⁷ que permite a alteração de alíquotas em razão da função e do tipo.

Por fim, quanto à competência dos Municípios, identificamos a possibilidade do IPTU (art. 156, §1º)⁵⁸ ter alíquotas fixadas em razão da

⁵² BRASIL. Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados; § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

⁵³ BRASIL. Constituição Federal. Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I - aproveitamento racional e adequado; II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

⁵⁴ BRASIL. Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

⁵⁵ BRASIL. Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

⁵⁶ BRASIL. Constituição Federal. 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; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

⁵⁷ BRASIL. Constituição Federal. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: III - propriedade de veículos automotores. § 6º O imposto previsto no inciso III: II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

⁵⁸ BRASIL. Constituição Federal. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

localização e o uso do imóvel, sem prejuízo do art. 182, §4º, inciso II⁵⁹ possibilitar a instituição do IPTU progressivo nos casos de não cumprimento da função social da propriedade.

Enfim, é clarividente a relação existente entre a ordem tributária e a ordem econômica. É inexorável que ambas se complementam e contribuem por confirmar que a Constituição Federal é programática e sistêmica.

No entanto, ao mesmo tempo em que o artigo 149 da Constituição Federal⁶⁰ autoriza a União a intervir no domínio econômico, como instrumento de atuação, impõe, igualmente, a observância de dois elementos cruciais para a ordem econômica, quais sejam: a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa.

É, portanto, neste sentido que apresentamos em linhas anteriores que a nossa Constituição não adotou o modelo puramente liberalista, nem tampouco o modelo puramente intervencionista. Pelo contrário, a livre iniciativa (aspecto liberal) e a valorização do trabalho humano (aspecto social) devem caminhar juntas.

De modo geral, a Economia apresenta que a intervenção na ordem econômica pode se dar de duas maneiras, isto é, pelo aspecto negativo ou pelo aspecto positivo.⁶¹

A intervenção negativa, a despeito do cunho negativo, não seria pejorativa, indicando tão somente uma atuação contrária a determinada política do mercado. Pelo contrário, o Estado objetiva corrigir distorções ou deficiências, objetivando um melhor funcionamento do próprio mercado. A título exemplificativo de uma intervenção negativa, objetivando a correção de distorções ou deficiências, podemos citar a edição da Resolução 4.655/2018 do

⁵⁹ BRASIL. Constituição Federal. Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

⁶⁰ BRASIL. Constituição Federal. 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.

⁶¹ NUSDEO, 2013, p. 200.

Banco Central do Brasil, que limitou a cobrança de juros e encargos incidentes sobre o atraso no pagamento das faturas de cartões de crédito.⁶²

A intervenção positiva, por sua vez, seria a colocação proposital de medidas visando resultados melhores. Se encaixa neste exemplo a concessão de benefícios fiscais, tais como: redução de alíquota; base de cálculo; diferimento, dentre outros.

Retomando aos limites jurídicos estabelecidos em face desta sobredita intervenção, destacamos a disposição do artigo 174 da Constituição Federal que estabelece:

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.

Segundo Eros Roberto Grau, a intervenção do Estado sobre a ordem econômica pode se dar de duas maneiras. A primeira denomina-se intervenção direta ou interna, enquanto que a segunda denomina-se intervenção indireta ou externa.⁶³

Na primeira modalidade de intervenção, a direta ou interna, o Estado realiza a intervenção como se agente econômico fosse. Com efeito, o Estado atua diretamente na ordem econômica através das seguintes ações: (i) por absorção, quando o Estado absorve a atividade econômica passando a controlá-la, monopolizá-la; (ii) por participação, quando o Estado, apesar de participar ativamente da atividade econômica, permite que outros agentes econômicos também o façam.⁶⁴

Na segunda modalidade de intervenção, a indireta ou externa, o Estado realiza a intervenção sobre a ordem econômica, atuando: (i) por direção, quando o Estado institui normas jurídicas repressivas de condutas; (ii) por indução, quando o Estado institui normas jurídicas promocionais.⁶⁵

⁶²BRASIL. Banco Central do Brasil. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?numero=4655&tipo=Resolu%C3%A7%C3%A3o&data=26/4/2018>>. Acesso em: 25 de julho 2018.

⁶³ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12^a ed. São Paulo: Malheiros. 2007.p. 148.

⁶⁴ GRAU, loc. cit.

⁶⁵ Ibid., p. 156.

É propício reconhecermos que a extrafiscalidade coerentemente se encaixa na denominada intervenção por indução, sobretudo se considerado que a intervenção por direção pressupõe a aplicação de normas repressivas de condutas, normas estas que não podem ser consideradas de natureza tributária, em razão da sua natureza punitiva, fato este em desconformidade com o art. 3º do Código Tributário Nacional.⁶⁶

É inexorável que o tributo desempenha papel importante na ordem econômica. No entanto, é preciso ter claro que o papel do tributo enquanto mecanismo de atuação na ordem econômica tem limites estabelecidos pelo próprio texto constitucional.

Com efeito, a atuação do Estado enquanto interventor na ordem econômica deve pautar-se em realizar os objetivos ou princípios positivados na ordem jurídica constitucional, não podendo empreender, segundo a expressão de Roberto Ferraz, um dirigismo fiscal, mas sim um intervencionismo programado.⁶⁷

Atualmente vivenciamos um momento estranho na condução das políticas públicas. Recentemente, em decorrência dos efeitos maléficos advindos da paralisação do setor de transporte rodoviário de cargas, o Governo Federal dentre as investidas empreendidas para cessação dos efeitos da paralisação, editou a Medida Provisória 832/2018, posteriormente convertida na Lei 13.703/2018, que criou uma “Política de preços mínimos para o serviço de transporte rodoviário de cargas”.⁶⁸

Consta do artigo 2º da referida medida provisória: “A Política de Preços Mínimos do Transporte Rodoviários de carga tem a finalidade de promover condições razoáveis à realização de fretes no território nacional, de forma a propiciar a adequada retribuição ao serviço prestado”.

Em decorrência da edição da MP, diversas ações questionando sua constitucionalidade foram propostas, inclusive ações diretas de

⁶⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional. Art. 3º 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.

⁶⁷ FERRAZ, Roberto. Intervenção do Estado na economia por meio da tributação: a necessária motivação dos textos legais. In: **Direito Tributário Atual**, v. 20. São Paulo. 2006, p. 243.

⁶⁸Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=27452476&id=27452496&idBinario=27452597&mime=application/rftfhtm>>. Acesso em: 27 de agosto de 2018.

inconstitucionalidade⁶⁹ no âmbito do Supremo Tribunal Federal, argumentando que a legislação teria violado os princípios fundamentais da ordem econômica, em especial a livre iniciativa.

A questão ora invocada, a despeito de não ter absolutamente nenhum caráter tributário é válida para verificar o limite e alcance da intervenção do Estado sobre a ordem econômica.

Nesta toada, a despeito de se reconhecer que o Estado possui legitimidade para intervir nas ordens social ou econômica, buscando a promoção do desenvolvimento nacional, do meio ambiente, da saúde, da cultura, da educação, do lazer, do esporte, dentre outras, entendemos que esta atuação não é ilimitada.

É inequívoca a amplitude de finalidades perseguidas pela Constituição Federal hábeis a autorizar a atuação do Estado. No entanto, considerar esta amplitude com completa e ilimitada discricionariedade não contribui para manter a coerência sistêmica do texto constitucional. Com efeito, não se equipara a extrafiscalidade a um cheque em branco.

Caminha neste sentido Heleno Taveira Torres ao afirmar: “Dessome-se do rigor de tais limites que qualquer tentativa de emprego de extrafiscalidade há de ser antecipada de largo exame de compatibilidade com os princípios do sistema constitucional tributário”.⁷⁰

Prossegue defendendo:

O intervencionismo não pode pretender dominar ou extinguir o mercado, mas acomodá-lo aos valores constitucionais, dentro dos seus limites e bases normativas. As normas reguladoras do mercado, mediante a intervenção estatal normativa ou de atuação direta, são informadas pelos modelos do novo Estado Democrático de Direito, aptas a coibir os abusos do poder econômico e mitigar as desigualdades sociais ou regionais.⁷¹

Conclui-se, portanto, que o intervencionismo pode desencadear a extrafiscalidade, mas o inverso não pode ser admitido em razão dos princípios

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5956. Relator Ministro Luiz Fux.

⁷⁰ TORRES, Heleno Taveira. Relação entre a Constituição Financeira e Constituição Econômica. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 127.

⁷¹ Ibid., p. 138.

constitucionais aplicáveis, especialmente se considerado que a tributação, seja para fins de imposição ou desoneração, sempre afetará garantias fundamentais do contribuinte, dentre as quais destacamos a liberdade e a propriedade.

2.3. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A EXTRAFISCALIDADE

Conforme já defendido em linhas inaugurais, a despeito da ampla existência de finalidades constitucionais a propiciar a instituição de normas tributárias extrafiscais, encontraremos no próprio texto constitucional indicadores que limitam a sua instituição e corroboram para o controle.

Cabe neste sentido acrescentar a crítica feita por Humberto Ávila acerca do denominado “Estado Principiológico”, no qual impera diversos exageros cometidos com fundamento na realização de princípios constitucionais de toda a ordem, comprometendo, de maneira direta, a efetividade do ordenamento jurídico.⁷²

É, pois, neste sentido que o referido Autor apresenta uma possível distinção entre regras e princípios, superando aquela distinção clássica, segundo o qual as regras se submeteriam ao critério de subsunção, enquanto que os princípios se submeteriam ao critério de ponderação, com elevado caráter axiológico por parte do intérprete.⁷³

Não se pretende através desta abordagem ingressar na discussão acerca da Teoria dos Princípios. Pelo contrário, busca-se, a partir da teoria de Humberto Ávila, apresentar fundamentos que possam contribuir para a efetividade das normas tributárias extrafiscais.

É incontroverso que muitas normas tributárias extrafiscais buscam fundamento de validade nos princípios constitucionais. A título exemplificativo, citamos o Decreto 10.686/2018 editado pelo Governo do Paraná, através do qual

⁷² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros. 2016. p. 43.

⁷³ Ibid., p. 150.

se concede isenção de ICMS na fatura de energia elétrica ao consumidor que gerar a sua própria energia sustentável.⁷⁴

Verifica-se que o princípio que dá sustentáculo a esta norma tributária extrafiscal seria o princípio da defesa do meio ambiente.

Significa dizer, portanto, que sendo os princípios constitucionais possíveis sustentáculos à instituição de normas tributárias extrafiscais, há que se ter uma noção, ainda que mínima, acerca da abrangência dos princípios.

Sendo assim, é neste contexto que se torna pertinente a distinção feita por Humberto Ávila entre regras e princípios. Reiteramos que o presente estudo propõe esta análise principiológica sob um aspecto propedêutico, adotado pela íntima correlação entre finalidade e eficácia dos princípios e das normas tributárias extrafiscais. Não se pretende esgotar a discussão acerca da teoria dos princípios, apenas apontar ferramentas teóricas que darão subsistência à nossa conclusão.

Diante deste contexto, as regras seriam normas descritivas, com pretensão de decidibilidade e abrangência, instituidora de obrigações, permissões e proibições que devem ser adotadas para dar cumprimento à descrição normativa. Já os princípios seriam normas finalísticas, estabelecadora de um estado ideal de coisas a ser atingido, com pretensão de complementaridade e parcialidade, cujos efeitos produzidos devem corresponder à finalidade perseguida.⁷⁵

Significa dizer que, à exceção das regras de hierarquia próprias da teoria geral do direito e os denominados sobreprincípios (princípios constitucionais estruturantes), não haveria superioridade dos princípios em face das regras simplesmente em razão da espécie normativa apresentada, assumindo ambas as normas a condição de normas de primeiro grau.⁷⁶

Os denominados sobreprincípios possuem “força normativa”, estruturando a organização e atuação estatal, não podendo ser objetos de ponderação em caso de conflitos, de modo a sempre prevalecer. A título de

⁷⁴BRASIL. Estado do Paraná. Decreto 10.686/2018. <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=exibir&codAto=204085&indice=6&totalRegistros=318&anoSpan=2018&anoSelecionado=2018&mesSelecionado=8&isPaginado=true>>. Acesso em 09/10/2018.

⁷⁵ ÁVILA, 2016, p. 102.

⁷⁶ Ibid., p. 141.

exemplo destes princípios, temos os princípios do Estado de Direito; os princípios da capacidade contributiva e da igualdade.⁷⁷

Defende Humberto Ávila que em razão da sua qualidade de decidibilidade capaz de conferir eficiência ao sistema jurídico, determinadas regras seriam superiores aos princípios, estabelecendo uma conduta certa a ser adotada pelos destinatários das normas jurídicas, não havendo grande espaço para ponderação. Em verdade, a atribuição de sentido à norma jurídica pelo intérprete não é ilimitada. Há núcleos de sentido já estabelecidos, os quais não podem ser livremente alterados pelo intérprete.⁷⁸

Mais ainda, a relativização de uma regra deve ser feita de modo a equilibrar a justiça geral e a justiça individual. A superação de uma norma poderia ser feita, desde que sem prejuízo ao cumprimento da finalidade da norma, nem tampouco à justiça geral. Havendo prejuízo ao cumprimento da finalidade da norma ou repercussão negativa para outros casos, não poderia haver superação da regra.⁷⁹

É, portanto, neste sentido que princípios assumidos pela doutrina tributária, tais como: legalidade, anterioridade, irretroatividade, não cumulatividade, dentre outros, são assumidos por Humberto Ávila como regras e não princípios.

Em certa medida, este também é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho que reconhece em determinados princípios verdadeiros “limites objetivos”:

Os limites objetivos distinguem-se dos valores, pois são concebidos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem porte de valores. Aqueles limites não são valores, são procedimentos, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediante, que são os fins para os quais estão preordenados os procedimentos.

A despeito dos limites objetivos perseguirem valores como objetivos teleológicos da norma, não entram em jogo, aqui, as motivações subjetivas do intérprete, tornando-se muito mais simples a construção de sentido dos enunciados.⁸⁰

⁷⁷ ÁVILA, 2016, p. 154.

⁷⁸ Ibid., p. 141.

⁷⁹ Ibid., p. 146.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses. 2012. p. 298.

A despeito de apresentar uma definição para os princípios a partir da vertente finalística, Humberto Ávila chama a atenção para o fato de inexistir uma norma jurídica capaz de definir o meio pelo qual a finalidade poderá ser atingida. Todavia, este fato não é capaz de tornar eventual princípio inócuo. Pelo contrário, a análise dos meios deverá ser promovida com foco na análise eficaz das normas, com o auxílio daquilo que se denomina “normas de segundo grau”, isto é, os postulados da proporcionalidade e razoabilidade.⁸¹

Ao trazer a questão invocando a análise eficaz das normas, surge um questionamento, qual seja, como os princípios e regras produziram os seus efeitos?

Os princípios, enquanto normas jurídicas finalísticas direcionadas à concretização de um estado ideal de coisas, atuam notadamente sobre as regras, conferindo-lhes sentido e compreensão. À esta atuação feita apenas através de normas jurídicas constantes no sistema jurídico, dá-se o nome de eficácia interna dos princípios.⁸²

A atuação dos princípios se daria de forma direta e indireta. Eficácia interna direta se dá quando sua atuação prescinde da intermediação ou interposição de outro princípio e regra. Eficácia interna indireta se dá quando sua atuação imprescinde da intermediação ou interposição de outro princípio ou regra, passando os princípios a exercerem diversas funções: a) função definatória ao delimitar, com maior especificação, o comando mais amplo estabelecido pelo sobreprincípio; b) função interpretativa, exercida através da interpretação de normas construídas, restringindo ou ampliando seus sentidos; c) função bloqueadora, exercida quando se afasta elementos contrários aos estado ideal de coisas a ser realizado; e d) função rearticuladora, que permite a interação de vários elementos que permitem alcançar o estado de coisas almejado.⁸³

Os princípios, enquanto normas jurídicas finalísticas direcionadas à concretização de um estado ideal de coisas, além de atuarem sobre outras normas jurídicas, atuam também sobre a compreensão de fatos e provas, ainda que todas elas resultantes de um processo de construção do intérprete.⁸⁴

⁸¹ ÁVILA, 2016, p.127.

⁸² Ibid., p. 122.

⁸³ Ibid., 123.

⁸⁴ Ibid., p. 126.

À propósito da interpretação dos princípios sobre fatos e provas dá-se o nome de eficácia externa dos princípios, porquanto esta análise não é feita com subsídios internos do sistema jurídico, mas sim através dos fatos ocorridos, que demandarão uma análise de pertinência e valoração.⁸⁵

Com essas considerações se quer chamar a atenção para o fato de que a definição de princípios como normas carecedoras de ponderação pode conduzir- como de fato tem conduzido, e o Brasil é testemunha disso- a um certo “relativismo axiológico”: todos os princípios podem ser afastados, inclusive aqueles princípios reputados fundamentais, quer pela doutrina, quer pelo ordenamento, justamente por veicularem valores que não poderiam ser descartados. Tal noção esteriliza o caráter jurídico-normativo que define princípios como normas jurídicas.⁸⁶

Avançando para a questão relativa à análise eficaz das normas, ponto de extrema importância para o presente estudo, verifica-se que os princípios instituem o dever da adoção de determinados comportamentos necessários para promoção de determinados fins.

Concluimos que essa necessária e indispensável correlação dos princípios entre o meio e o fim (promoção de determinados fins), impede que as normas tributárias extrafiscais sejam instituídas de acordo com meras preferências pessoais, para privilegiar grupos de pressão ou políticas públicas que afetem regras ou sobreprincípios estruturantes do sistema constitucional tributário.

Conquanto cansativa e densa esta exposição principiológica, apresentamo-la para justificar a análise eficaz das normas, especialmente para evidenciar que os princípios constitucionais tributários e da ordem econômica exercem eficácia interna sobre outras normas do ordenamento.

Não raras vezes verificamos no caso concreto a colisão dos princípios que serão apresentados. Isto porque, embora os princípios apresentem as finalidades a serem perseguidas, não apresentam os meios para sua promoção, nem tampouco uma solução para o caso de conflito de interesses.

A solução para estas corriqueiras situações deverá ser promovida pelo aplicador do direito, que deverá realizar uma ponderação a partir dos princípios

⁸⁵ ÁVILA, 2016, p. 125.

⁸⁶ Ibid., p. 156.

conflitantes, encontrando os meios adequados, necessários e proporcionais para consecução da finalidade pretendida pelo princípio.

No entanto, avançaremos sobre esta questão do controle mais propriamente no capítulo 4. Neste momento, a base lançada a título de propedêutica se mostra suficiente para demonstrar como os princípios se relacionam intrinsecamente com as suas finalidades.

2.3.1. Breves Considerações Sobre os Princípios da Ordem Econômica

Há inúmeras finalidades legitimadamente autorizadas pela Constituição Federal a serem perseguidas através da tributação extrafiscal. Entretanto, partindo da premissa de que este enfoque não seria sinônimo de eventual cheque em branco para o ente político detentor da competência tributária, algumas considerações acerca dos princípios estruturantes da ordem econômica se fazem necessárias.

Adiantamo-nos em esclarecer que o enfoque deste trabalho não reside na análise da teoria dos princípios, nem tampouco no esgotamento doutrinário individualizado de cada princípio.

Pelo contrário, entendemos que a breve incursão sobre o tema principiológico neste trabalho tinha por objeto esclarecer que o exercício da extrafiscalidade não poderia ser exercido de maneira ilimitada sob a pecha de se cumprir finalidades constitucionais. Com efeito, é inerente a relação meio e fim dos princípios.

Os princípios que serão invocados na sequência apresentam, na temática da extrafiscalidade, uma dupla função. Isto é, os princípios além de servirem como fundamento para a instituição de determinada norma tributária extrafiscal, servem igualmente como limitadores para esta instituição. Significa dizer que as normas tributárias extrafiscais não podem violar o conteúdo destes princípios.

São diversos os princípios que podem ser extraídos a partir do artigo 170 da Constituição Federal. Reitera-se, novamente, que não se pretende esgotar o conteúdo dos mesmos, mas apresenta-los como indicadores para um posterior controle da constitucionalidade das normas tributárias extrafiscais.

Iniciamos pelo primeiro princípio apontado, qual seja, o da **soberania nacional** que representa um dos fundamentos da República Federativa do Brasil.

De imediato, é premente destacar que em um mundo globalizado, esta soberania não pode ser compreendida como reflexo de isolamento econômico.⁸⁷

Este princípio pretende demonstrar que a Constituição Federal outorgou ao Estado legitimidade e condições jurídicas para a adoção de medidas culminem na manutenção desta soberania nacional, representada por um completo desenvolvimento nacional, incluindo a área econômica e social.

Inclui-se, portanto, como reflexo desta soberania nacional, a possibilidade do Estado se inserir na ordem internacional, através da edição ou participação em tratados internacionais.⁸⁸

Da mesma forma, esta soberania será ainda mais completa se aliada à adoção de políticas de apoio e incentivo à pesquisa científica, tecnológica e de desenvolvimento. Um exemplo desta política encontra-se na Lei 13.243/2016⁸⁹, denominada “Marco legal da ciência, tecnologia e inovação”.

Conquanto os princípios garantidores da **propriedade privada e função social da propriedade** estejam individualizados no artigo 170, faremos a análise conjunta de ambos, em face do caráter complementar de um para com o outro.

A propriedade privada é elevada à condição de garantia individual prevista no art. 5º, inciso XXII do texto constitucional.⁹⁰ Neste sentido, pode se concluir, equivocadamente, que propriedade privada e tributação seriam conceitos antagônicos, na medida em que o Estado ao tributar ofenderia o próprio direito de propriedade.

Na realidade, este entendimento extremo não é correto sob o ponto de vista constitucional em razão de alguns aspectos.

De início, é a própria Constituição Federal, instituidora do Estado de Direito, quem garante e protege a propriedade privada. Ainda, a tributação

⁸⁷ SILVA, 2007, p. 782.

⁸⁸ GRAU, 2007, p. 232.

⁸⁹ BRASIL. Congresso Nacional. Lei 13.243/2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13243.htm>. Acesso em: 09 de outubro de 2018.

⁹⁰ BRASIL. Constituição Federal. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXII - é garantido o direito de propriedade.

contribui para a manutenção do próprio Estado de Direito. Por fim, o fato de a propriedade privada ter que estar alinhada aos princípios fundantes da ordem econômica, existência digna e justiça social, não diminui ou ofende esta garantia individual; ao revés, inaugura um fator inerente à propriedade privada, qual seja, a função social.

José Afonso da Silva pondera que a propriedade privada para uso pessoal de moradia, *per si*, já é suficiente para demonstrar o cumprimento da função social, não podendo ser objeto de qualquer opressão ou ameaça pelo Poder Público.⁹¹

É, portanto, neste sentido que o Autor correlaciona a função social estabelecida no inciso III do art. 170 da Constituição Federal à propriedade dos bens de produção, compreendido como aqueles bens que não consumidos, mas utilizados para a geração de outros bens ou de outras rendas.⁹²

Neste contexto, ingressaria de modo perfeito o conceito da função social da empresa.⁹³

Enfim, certo é que o cumprimento da função social é altamente considerado pelo texto constitucional. Identificamos que o artigo 186 da Constituição Federal estabelece critérios indicativos de cumprimento desta função social, sendo eles: (i) aproveitamento racional e adequado do solo; (ii) utilização adequada dos recursos naturais disponíveis; (iii) observância à legislação que trata das relações de trabalho; (iv) exploração que proporcione o bem estar dos proprietários e trabalhadores.⁹⁴

O cumprimento da função social da propriedade privada urbana também é incentivado pela Constituição Federal, inclusive pelo viés da tributação, sendo que o artigo 156, § 1º autoriza a alteração de alíquotas do IPTU em razão do uso do imóvel, além de facultar, no artigo 182, § 4º, inciso II a instituição de IPTU progressivo no tempo, em razão da não utilização adequada.⁹⁵

⁹¹ SILVA, 2007, p. 813.

⁹² SILVA, loc. cit.

⁹³ Ibid., p. 814.

⁹⁴ BRASIL. Constituição Federal. Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I - aproveitamento racional e adequado; II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

⁹⁵ BRASIL. Constituição Federal. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

Enfim, a possibilidade do exercício da extrafiscalidade é muito visível na propriedade privada, havendo autorização constitucional para a progressividade de alíquotas incidentes sobre imóveis não cumpridores de sua função social.

Um alerta, entretanto, se faz premente, qual seja, o de que a tributação extrafiscal não desnaturar a própria propriedade, sob pena de flagrante configuração de confisco, hipótese esta que constitui limitação ao poder de tributar, ainda que sob o viés da extrafiscalidade.

Avançando para o próximo inciso que faz constar a **livre iniciativa e livre concorrência**, verifica-se que estes princípios são expressões de liberdade, que assume, na Constituição Federal, igualmente a condição de garantia fundamental.⁹⁶

Percebe-se que nos moldes do artigo 170 da Constituição Federal, livre iniciativa e livre concorrência são princípios fundamentais da ordem econômica. A livre iniciativa estaria relacionada à ideia de acesso ao mercado para o exercício de determinada atividade econômica. Já a livre concorrência estaria relacionada à ideia de permanência e manutenção deste exercício no mercado, sem a interferência do Poder Público.⁹⁷

A Constituição Federal para garantir o regular exercício da livre iniciativa e viabilizar a livre concorrência, estipulou em seu artigo 173, §4º que “a lei reprimirá o abuso de poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

Eros Grau pondera que a livre iniciativa e a livre concorrência são legítimas apenas quando exercida no interesse da justiça social.⁹⁸

Para fins de incursão no tema da extrafiscalidade, importante esclarecer que as normas tributárias extrafiscais não podem, *prima facie*, causar distorções na livre iniciativa e na livre concorrência. Releva-se o *prima facie* uma vez que, em algumas situações legítimas, determinados benefícios fiscais podem ser

I - propriedade predial e territorial urbana; § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel;

⁹⁶ BRASIL. Constituição Federal. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

⁹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.)- **Princípios e Limites da Tributação 2- Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 402.

⁹⁸ GRAU, 2007, p. 216.

direcionados diretamente a determinados contribuintes em detrimento de outros, com vistas a restaurar ou manter a livre iniciativa e livre concorrência.

A título exemplificativo, colaciona-se o Decreto 3.507/2014 editado pelo Governo do Espírito Santo, o qual, com a aprovação do CONFAZ, concedeu isenção de ICMS para a aquisição de máquinas e equipamentos destinados às empresas afetadas pelas enchentes ocorridas no Estado no mês de dezembro de 2014.⁹⁹

Exceto em situações legítimas, praticadas em observação aos princípios que regem a Administração Pública e a Ordem Econômica, o exercício da competência tributária não pode impedir que os agentes econômicos desempenhem com liberdade as suas atividades econômicas.

É, portanto, neste sentido, que benefícios fiscais concedidos especialmente a determinado grupo de pressão, -que esteja em condição de igualdade com outros grupos no seu círculo concorrencial-, são considerados, à luz dos valores instituídos na Constituição Federal, privilégios odiosos que devem ser reprimidos pelo ordenamento jurídico.

Sobremais, impende ressaltar que não se coaduna com os valores da ordem econômica, a manutenção de estabelecimentos industriais ou comerciais que, sob a pecha de exercer o direito à livre iniciativa e à livre concorrência, adotam, de maneira recorrente e abusiva, a prática de não recolhimento de tributos.¹⁰⁰

Com efeito, uma vez comprovada a adoção reiterada e injustificada de práticas relacionadas ao descumprimento de obrigações tributárias, causadoras

⁹⁹ BRASIL. ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. Decreto 3507/2014. Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/decretos/2014/dec3507-r.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>>. Acesso em 09 de outubro de 2018.

¹⁰⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos. (AC 1657 MC, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2007)

de inquestionável desequilíbrio concorrencial, não há que se falar em sanção política ilegítima, mas sim em ordenação econômica legítima.¹⁰¹

Quanto à **defesa do consumidor**, evidencia-se o papel de destaque conferido pelo texto constitucional ao consumidor.¹⁰²

A extrafiscalidade pode ser evidenciada na defesa do consumidor em dois sentidos. Em sentido *lato* através da adoção de normas tributárias simplificadoras capazes de fornecer amplas informações ao contribuinte, como por exemplo a respeito da carga tributária, nos termos da Lei 12.741/12.¹⁰³ Em sentido *stricto* através da instituição de normas tributárias cuja alíquotas objetivam cumprir o princípio da essencialidade.¹⁰⁴

O próximo princípio diz respeito à **defesa do meio ambiente**, elevado a categoria de direito difuso pela Constituição Federal. O artigo 170 da Constituição Federal não é o único a disciplinar acerca do princípio da defesa do meio ambiente. Com efeito, são diversos os artigos constitucionais que tem por objeto o meio ambiente, havendo, inclusive, um capítulo na Constituição Federal dedicado exclusivamente a esta temática.¹⁰⁵

A defesa do meio ambiente é campo prolífico para o emprego de normas tributárias extrafiscais, motivo pelo qual a maioria dos estudos sobre a extrafiscalidade se concentra nesta área, seja para aproximar a tributação ambiental com políticas públicas, seja para delimitar a tributação com viés ambiental para que esta não seja instrumento punitivo.¹⁰⁶

Não obstante os aspectos doutrinários decorrentes da temática relacionada ao princípio da defesa do meio ambiente, bem como da tributação ambiental, o presente estudo limita-se a apresentar os princípios da ordem

¹⁰¹ ÁVILA, Humberto. Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário. In FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.)- **Princípios e Limites da Tributação 2- Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 440.

¹⁰² BRASIL. Constituição Federal. Art. 5º. XXXII- o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor; Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: VIII- responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor (...);

¹⁰³ BRASIL. Congresso Nacional. Lei 12.741/2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12741.htm>. Acesso em 09 de outubro de 2018.

¹⁰⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 7ª ed. 2017. p. 396.

¹⁰⁵ BRASIL. Constituição Federal. 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.

¹⁰⁶ BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade. Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. São Paulo: Noeses. 2015. p. 104.

econômica como aporte teórico para a delimitação de critérios identificadores e de controle das normas tributárias extrafiscais, motivo pelo qual não faremos maiores apontamentos específicos sobre esta temática tão rica.

José Afonso da Silva intitula os princípios da **redução das desigualdades regionais e sociais** e **busca do pleno emprego** como princípios de integração pelo fato de ambos se voltarem à resolução dos problemas da marginalização social e regional.¹⁰⁷

Restou evidenciado que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil reside na própria redução das desigualdades regionais e sociais, fazendo cumprir os fins de justiça social e dignidade humana que permeiam todos os ideais republicanos.

Revela-se, igualmente, o ideal de igualdade que deve ser aspirado em todos os níveis regionais e sociais, motivo este a justificar a ideia de federalismo solidário inaugurado por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, através do qual se “exige, como condição de efetividade, a cooperação entre os entes federados, tanto no sentido vertical quanto no horizontal”.¹⁰⁸

É, portanto, neste contexto que a despeito de vigorar o princípio da uniformização da tributação, constante do artigo 151 da Constituição Federal, admite-se “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.¹⁰⁹

Em caráter de integração, tem-se o princípio que visa a busca pelo pleno emprego, valorizando de maneira conjunta a livre iniciativa, o trabalho humano, a justiça social e dignidade da pessoa.

A expressão “pleno emprego” revela a intenção constitucional de se potencializar a produção e a qualidade de vida da população, sendo que a tributação desempenha papel relevante quanto ao estímulo desta prática.¹¹⁰

¹⁰⁷ SILVA, 2007, p. 796.

¹⁰⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOEURI, Luis Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (orgs). **Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética. 1998, p. 277.

¹⁰⁹ BRASIL. Constituição Federal. Art. 151. Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

¹¹⁰ KON, Anita. Pleno emprego no Brasil: interpretando os conceitos e indicadores. **Revista Economia e Tecnologia**. Curitiba. v. 8, nº 2, abri./jun. 2012, p. 8.

Por fim, apresenta-se o necessário **tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte**, cuja definição de conteúdo pode ser apreendida através do artigo 179 da própria Constituição Federal que estabelece incumbir à União, aos Estados, Distrito Federal e Município mecanismos de incentivo, simplificação, redução e até eliminação de obrigações administrativas tributárias, previdenciárias e creditícias.¹¹¹

A título exemplificativo de normas tributárias extrafiscais direcionadas ao cumprimento desta finalidade, destacamos a Lei Complementar nº 123/2006, que institui a modalidade de tributação pelo Regime do Simples Nacional.

Enfim, são estes os princípios elencados no rol da ordem econômica e que podem revelar, de maneira teórica e pragmática, o fundamento de validade de diversas das normas tributárias extrafiscais.

Novamente esclarecemos que as breves considerações lançadas acerca dos princípios informadores da ordem econômica não revelam a magnitude das temáticas que podem ser apresentadas. No entanto, buscamos apresentar estes princípios sob o aspecto da sua dúplice função, isto é, enquanto fundamento de validade e controle das normas tributárias extrafiscais.

2.3.2. Breves Considerações Sobre os Princípios Constitucionais Tributários na Extrafiscalidade

Os princípios constitucionais específicos em matéria tributária constantes no artigo 150 da Constituição Federal revelam, em caráter absoluto, o estabelecimento de garantias adotadas na proteção do contribuinte contra o denominado poder de tributar do Estado. Destaca-se que o início deste mesmo artigo ressalta o “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”, indicando, portanto, uma postura ativa e protetiva adotada em face do contribuinte.

¹¹¹ BRASIL. Constituição Federal. Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Entretanto, ao tempo em que a Constituição Federal estabelece princípios constitucionais limitadores do exercício da competência tributária, estabelece mitigações a alguns destes princípios para fins de concretizar a utilização do tributo como instrumento de atuação na ordem econômica e social.

Novamente reitera-se que o intuito de se apresentar os princípios constitucionais tributários objetiva conferir aparato teórico às normas tributárias extrafiscais.

Apresentaremos os princípios que são legitimadamente excepcionados pela própria Constituição Federal para a instituição de normas tributárias extrafiscais, iniciando esta análise pelo princípio da legalidade.

O **princípio da legalidade**, de um modo geral, incluindo-se neste contexto a legalidade tributária, é elemento indissociável do Estado Democrático de Direito, uma vez que reverencia que o processo de criação de leis pelo Poder Legislativo deve ser feito através dos representantes democraticamente eleitos pela população.

Nos moldes do art. 150, inciso I da Constituição Federal é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.¹¹²

Reconhecemos que mesmo o princípio da legalidade, aparentemente desprovido de questionamentos, é objeto de diversas construções doutrinárias relacionadas a legalidade, estrita legalidade e tipicidade fechada.

Não iremos, entretanto, desbravar as peculiaridades de cada um dos aspectos decorrentes do princípio da legalidade, reservando-nos a apresentar como este princípio pode ser mitigado através das normas tributárias extrafiscais.

Salienta-se que a mitigação de alguns princípios para a instituição de normas tributárias de natureza extrafiscal se justifica para viabilizar a atuação estatal no âmbito de sua respectiva competência tributária. No contexto da extrafiscalidade, a ressalva apontada por Hugo de Brito Machado se faz relevante: “não se pode confundir medidas de política econômica com improvisações”.¹¹³

¹¹² BRASIL. Constituição Federal. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4ª ed. São Paulo: Dialética. 2011. p. 21.

Seguindo a ordem cronológica estabelecida pela Constituição Federal, destacamos que o princípio da legalidade é relativizado, nos moldes do artigo 153, §1º¹¹⁴, de modo a autorizar que o Poder Executivo, dentro dos limites constitucionais, fixe as alíquotas que entender conveniente, nos seguintes impostos: Imposto sobre Importação e Exportação- II e IE, respectivamente; Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI; Imposto sobre Operações Financeiras- IOF. Note-se que a mitigação do princípio da legalidade tem cabimento apenas para o aumento e redução de alíquotas; quanto à instituição a figura do princípio é indispensável.

O princípio da legalidade igualmente previsto no artigo 150, §6º da Constituição Federal¹¹⁵, tem reflexo direto nas disposições estabelecidas pelo artigo 97, bem como artigo 108, § 1º, ambos do Código Tributário Nacional.¹¹⁶

Em que pese a existência de mitigação quanto ao princípio da legalidade nas normas tributárias extrafiscais, reiteramos que a alteração da alíquota estará sujeita as condições e limites estabelecidos por lei, conforme prescrito pelo artigo 153, § 1º e artigo 177, §4º, inciso I, “b”, ambos da Constituição Federal.¹¹⁷

Conclui-se, portanto, que a Constituição Federal flexibilizou a alteração de alíquotas de impostos com natureza extrafiscal por ato do Poder Executivo,

¹¹⁴ BRASIL. Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

¹¹⁵ BRASIL. Constituição Federal. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: § 6º 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, § 2º, XII, g.

¹¹⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional. Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65. Art. 108, §1º. Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

¹¹⁷ BRASIL. Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. Art. 177. Constituem monopólio da União: § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I - a alíquota da contribuição poderá ser: b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;

condicionando esta prática, todavia, ao cumprimento de requisitos legais pré-estabelecidos.

Para facilitar a compreensão acerca de quais seriam as condições e limites estabelecidos em lei, é preciso, primeiramente reconhecer, seguindo lição de Roque Antônio Carrazza, que a discricionariedade da faculdade outorgada ao Poder Executivo não é ilimitada.

A faculdade de que está investido o Poder Executivo para alterar, dentro dos parâmetros da lei, as alíquotas dos impostos alfandegários, do IPI e do IOF encerra verdadeiro dever/poder, preso ao ônus da motivação explícita e pertinente do ato. Conquanto nossa ordem constitucional outorgue liberdade para que o Executivo eleja alíquota dos impostos mencionados no art. 153, §1º da CF, dentro dos parâmetros legais, isso está longe de significar que tal faculdade pode converter-se em ação arbitrária e irrazoável. Pelo contrário, seu exercício deve ser motivado.¹¹⁸

Com efeito, é incipiente que o artigo 153, §1º da Constituição Federal aponta uma finalidade a ser perseguida pelo Poder Executivo, como instrumento para atender aos objetivos constitucionais.

Para além destas considerações, importa esclarecer que o manejo das alíquotas não pode subjugar-se contrariamente ao princípio da vedação ao confisco.

Avançamos analisando o **princípio da anterioridade** estabelecido pelo artigo 150, III, alíneas “a”, “b” e “c” da Constituição Federal, que busca assegurar o valor da segurança jurídica, confiabilidade e não surpresa.¹¹⁹

O princípio da anterioridade quando aplicado à temática das normas tributárias extrafiscais também é marcado por algumas mitigações autorizadas pela própria Constituição Federal.

O artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c” estabelecem duas formas de aplicação do princípio da anterioridade. A primeira, trata da anterioridade do exercício financeiro. A segunda, trata da denominada anterioridade

¹¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros. 2015. p. 340.

¹¹⁹ BRASIL. Constituição Federal. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

nonagesimal, que determina uma antecedência mínima de 90 dias para instituição ou majoração de tributos.

Consideramos que a Constituição Federal regulamenta todo o exercício do poder de tributar, demonstrando, ela própria, as situações em que suas regras poderiam ser mitigadas ou até excetuadas em prol da concretização de outros valores igualmente constitucionais.

Sendo assim, o artigo 150, §1º¹²⁰ trata de prescrever que a anterioridade do exercício financeiro não se aplica às hipóteses do art. 148, inciso I (empréstimo compulsório); art. 153, inciso I (imposto sobre a importação de produtos estrangeiros); art. 153, inciso II (imposto sobre a exportação); art. 153, inciso IV (imposto sobre produtos industrializados); art.153, inciso V (imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro); e, art. 154, inciso II (impostos extraordinários).

No que tange à anterioridade nonagesimal, o art. 150, § 1º excetua sua aplicação para os tributos estabelecidos no art. 148, inciso I (empréstimo compulsório); art. 153, inciso I (imposto sobre a importação de produtos estrangeiros); art. 153, inciso II (imposto sobre a exportação); art. 153, inciso III (imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza); art. 153, inciso V (imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro); e, por fim, art. 154, inciso II (impostos extraordinários).

Significa, precisar, portanto, que afora as hipóteses já estabelecidas pela Constituição Federal, o princípio da anterioridade de exercício e anterioridade nonagesimal não podem deixar de ser, por medida de segurança jurídica, aplicados quando da instauração ou majoração de determinado tributo.

Importa esclarecer que os tributos que foram excepcionados da obrigatoriedade do princípio da anterioridade são tributos relacionados à atuação estatal, motivo pelo qual admitem certa flexibilidade, sem, contudo, prejudicar a segurança jurídica que deve permear o sistema jurídico tributário.

¹²⁰ BRASIL. Constituição Federal. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Prosseguindo com a análise pretendida identifica-se o princípio da vedação ao efeito confiscatório estabelecido no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.¹²¹

O princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório está intrinsecamente relacionado às garantias e direitos conferidos pela Constituição Federal aos cidadãos em face do poder estatal. Relaciona-se, igualmente com o princípio da capacidade contributiva, na medida em que impede que a tributação comprometa as condições mínimas para o exercício da liberdade e da propriedade.

Igualmente se verifica a mitigação do princípio da vedação ao confisco na tributação extrafiscal, quando produtos ou mercadorias são altamente tributadas com a finalidade de desincentivo no seu consumo. Neste contexto, a despeito da Constituição Federal não estabelecer qual seria o critério para se identificar a confiscatoriedade, podemos concluir que será confiscatório qualquer tributo que esgotar a propriedade, riqueza ou o mínimo vital dos contribuintes.

Converge neste sentido o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem:

O princípio, vê-se, cede o passo às políticas extrafiscais mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o constituinte previu a exarcebção da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso-limite (absorção do bem ou renda).¹²²

Objetivando conferir maior objetividade ao abstrato princípio em comento, identificamos nos ensinamentos de Elizabeth Nazar Carrazza algumas ideias esclarecedoras.¹²³

A primeira, diz respeito aos impostos incidentes sobre a propriedade e renda. Nesta situação, fica evidente a aplicação do princípio da vedação ao confisco ainda que em se tratando de tributos com natureza extrafiscal. Isto

¹²¹ BRASIL. Constituição Federal. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

¹²² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2006. p. 335.

¹²³ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade. Igualdade e Capacidade Contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin. 2015. p. 106.

porque, segundo a Autora, a tributação exacerbada sobre bens imóveis e renda poderia provocar a liquidação da riqueza, podendo até ser confundida como uma penalidade ao contribuinte.

A segunda, diz respeito aos impostos incidentes sobre os denominados bens de consumo. Nestas situações, para a Autora, a exarcebação de alíquotas seria aceitável em virtude do estímulo ao cumprimento de determinada política pública, na qual imperaria o interesse público ao interesse privado.¹²⁴

Caminha na mesma toada Paulo de Barros Carvalho ao se manifestar:

os bens de consumo, cujo gravame se incorpora no preço, permite-se cogitar de taxações altíssimas, sem que se alvitre sombras de efeitos confiscatórios. É o caso do IPI e dos impostos que oneram o mercado exterior.¹²⁵

Portanto, em razão de políticas públicas que beneficiariam a coletividade ou interesse público, não haveria confisco na exarcebação da alíquota para determinados produtos, como, por exemplo, o cigarro, bebidas alcóolicas, dentre outros.

Por fim, vale ressaltar outro princípio que mantém relação direta com a extrafiscalidade, qual seja, o **princípio da uniformidade da tributação**, considerado um reflexo do princípio da igualdade, norteador do sistema federativo na República do Brasil.¹²⁶

O Brasil adotou o modelo de federalismo, no qual impera a igualdade entre seus membros, representados pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Diante da igualdade própria do regime federalista, é evidente a impossibilidade de tratamento tributário diferenciado no território nacional. A propósito de efetivar este objetivo, a Constituição Federal tratou de estabelecer o princípio da uniformidade tributária instituída através do artigo 151, inciso I, o qual, basicamente proíbe o tratamento diferenciado em relação a determinado membro da federação em detrimento de outrem.¹²⁷

¹²⁴ CARRAZZA, E., 2015, p. 106.

¹²⁵ CARVALHO, 2012, p. 101.

¹²⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Saraiva: São Paulo. 18ª ed. 2012. p. 161.

¹²⁷ BRASIL. Constituição Federal. Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de

Como desdobramento deste princípio, destacamos tantos outros que, de maneira semelhante se complementam. São eles: princípio da vedação a limitação do tráfego de pessoas ou bens (art. 150, inc. V); princípio da imunidade recíproca entre os membros da Federação (art. 150, inciso VI, alínea “a”); e princípio da vedação de distinção de bens e serviços em razão do local da procedência ou destino (art. 152).¹²⁸

De qualquer modo, interessa-nos apresentar a exceção a este princípio que pode ser identificado na própria continuação do artigo 151, I da CF, que estabelece ser “admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”, cumprindo assim um dos objetivos fundamentais da República que privilegia a “garantia do desenvolvimento nacional”, bem como “a erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais”.

incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

¹²⁸ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. Quartier Latin: São Paulo. 2015. p. 87.

3. ASPECTOS FUNDAMENTAIS DA EXTRAFISCALIDADE

Reconhecido o caráter instrumental das normas tributárias extrafiscais, impende avançarmos na análise de seus aspectos estruturantes, buscando identificar quais seriam os critérios jurídicos informadores das mencionadas normas tributárias.

Seguindo nesta proposta, analisaremos também em qual medida se daria a aplicação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva em face das normas tributárias extrafiscais.

3.1. CRITÉRIOS PARA IDENTIFICAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAIS

Diversas são as nomenclaturas utilizadas pela doutrina para fazer referência ao fenômeno da extrafiscalidade, sendo comumente identificadas expressões como: normas tributárias extrafiscais¹²⁹; normas tributárias indutoras¹³⁰; normas diretivas¹³¹; impostos regulatórios¹³²; dentre outros.

Há ainda a definição da extrafiscalidade enquanto gênero, no qual se incluiria todos os casos não vinculados à distribuição da carga tributária segundo a capacidade contributiva de cada um, constituindo-se as normas tributárias indutoras, destinadas à intervenção sobre o domínio econômico, como uma das espécies deste gênero.¹³³

Evidente, portanto, que o uso ilimitado de diversos termos pode causar confusão terminológica, sobretudo se considerado que não há no texto constitucional, nem tampouco no Código Tributário Nacional qualquer menção explícita ao termo extrafiscalidade.

¹²⁹ CARRAZZA, E., 2015, p. 111.

¹³⁰ SCHOEURI, 2005, p. 15.

¹³¹ ÁVILA, 2012, p. 145.

¹³² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 670.

¹³³ SCHOEURI, op. cit., p. 52.

Retomando a análise da ambiguidade latente do termo extrafiscalidade, Heleno Taveira Torres acrescenta outros significados:

Pode significar a decisão política ou a vontade do legislador, a realização concreta do fim prático pretendido, a conduta do particular afetado pela medida, o efeito da norma jurídica ou a pretensão de efetivar a justiça distributiva, pela redistribuição de rendas. Por isso, é sempre necessário determinar objetivamente o que se quer significar com esse termo, cujo uso somente se justificar por louvor à tradição e à simplificação.¹³⁴

Além da confusão terminológica, a doutrina, de modo geral, orientava-se por diferenciar o tributo fiscal do tributo extrafiscal a partir de sua função precípua, fato este que não contribui para a identificação das normas tributárias, sobretudo em razão da possibilidade de cumulação simultânea de funções diversas.

Neste sentido, Geraldo Ataliba já indicava que a extrafiscalidade se manifestava através do “emprego de instrumentos tributários com objetivos não fiscais, mas ordinatórios”.¹³⁵

Em sentido semelhante Paulo Caliendo remete a ideia da extrafiscalidade “às normas jurídicas de competência tributária que visam a ordenação pública, a intervenção econômica e a redistribuição da renda, como o propósito específico de promover os direitos fundamentais”.¹³⁶

Enfim, ao analisarmos a função tríplice da norma tributária visualizamos que, em diversas oportunidades, as funções de arrecadação e intervenção podem coexistir, tornando grandemente dificultosa a separação da noção de tributação puramente fiscal da tributação puramente extrafiscal.

Embora a finalidade dos impostos seja arrecadatória, com vistas a angariar receitas para custear o pleno funcionamento do Estado, é certo que com a extrafiscalidade, o tributo não perde a natureza fiscal, mas apresenta uma função preponderante de efetivar objetivos constitucionais. É neste sentido que indicamos em momentos anteriores o exemplo da tributação sobre cigarros.

¹³⁴ TORRES, 2017, p. 131.

¹³⁵ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1966. p.150.

¹³⁶ CALIENDO, Paulo. Tributação e Ordem Econômica: Os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista Direitos Fundamentais e Democracia**. V. 20. Nº 20. Jul/Dez 2016. p. 196.

Clarividente, portanto, a existência da denominada “zona cinzenta”, dificultadora da tarefa de identificação da norma tributária extrafiscal.¹³⁷

Há, inclusive, confusão quanto aos termos extrafiscalidade e normas tributárias extrafiscais. Para fins de elucidação, adiantamo-nos em buscar uma solução, indicando que a extrafiscalidade seria o fenômeno relacionado ao exercício da competência tributária pelas pessoas políticas de direito público, enquanto que as normas tributárias extrafiscais seriam a manifestação concreta do exercício desta competência tributária praticado nos moldes estabelecidos pela Constituição Federal.

Embora se reconheça a dificuldade em apontar critérios aptos a identificar com clareza uma norma tributária extrafiscal, estamos certos de que este caminho deva ser perseguido e apresentado para evolução do estudo da temática da extrafiscalidade.

Com efeito, ao apresentarmos no capítulo anterior os princípios constitucionais de natureza tributária e econômica que podem fundamentar o exercício da competência extrafiscal, verificamos que a própria Constituição Federal, com intuito de facilitar a instituição de normas tributárias extrafiscais, mitigou a aplicação de diversos princípios, motivo este a justificar um controle judicial mais rígido destas normas tributárias.

A facilidade quanto ao manejo de normas tributárias extrafiscais é ínsita à natureza destas normas que são conduzidas para atingir, de maneira eficiente, finalidades sociais, econômicas, etc.

No entanto, alguns questionamentos se colocam, tais como: considerando que a finalidade das normas tributárias extrafiscais diverge da finalidade das normas tributárias fiscais, como poderia ser realizado o controle de constitucionalidade daquelas normas?; o controle de constitucionalidade das normas fiscais e extrafiscais seria o mesmo?; como verificar se as normas tributárias extrafiscais, a pretexto de promover o desenvolvimento socioeconômico de determinada região, não estão contribuindo para gerar mais desigualdades entre contribuintes?; como controlar o exercício da extrafiscalidade, de modo a impedir que o seu exercício seja direcionado ao atendimento de grupos de pressão?

¹³⁷ CORREA, Walter Barbosa. **Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo. Universidade de São Paulo. 1964, p. 60.

Estes questionamentos serão enfrentados no decorrer do estudo. De todo o modo, entendemos que apenas através da identificação das normas tributárias extrafiscais o exercício do controle de sua constitucionalidade pode ser feito. No entanto, para identificar as normas tributárias é preciso apontar quais seriam os critérios que poderiam ser eleitos como identificadores das normas tributária extrafiscal.

A partir do critério adotado entendemos ser mais factível empreender argumentos para o controle das normas tributárias extrafiscais, de modo a distinguir o tributo extrafiscal impróprio, distante dos moldes constitucionais, do tributo extrafiscal genuíno, de acordo com os moldes constitucionais.¹³⁸

Desta feita, avançaremos nesta proposta, apresentando os critérios utilizados pela doutrina como *discrímen* para a identificação das normas tributárias extrafiscais, sem prejuízo de apontar as críticas pertinentes a cada qual.

3.1.1. Critério Baseado na Intenção Subjetiva do Legislador

Um primeiro critério apresentado para identificação da norma tributária extrafiscal poderia estar baseado na intenção do legislador ao editar determinada norma tributária extrafiscal. A intenção seria verificada notadamente através da leitura da exposição de motivos de determinada lei.¹³⁹

Para fundamentar a adoção deste critério, cita-se a aplicação do Decreto 4.176/2002, que regulamenta a Lei Complementar nº 95/1998, estabelecendo procedimentos a serem adotados quando da elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. Inclui-se nestes procedimentos a elaboração da exposição de motivos, que, em síntese, deve justificar e fundamentar a razão da edição do ato.

¹³⁸ VARONA ALABERN, Juan Enrique. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons. p. 29.

¹³⁹ PASCALI, Anita de; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Poder judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade. Conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum. 2017. p. 49-67.

Seguindo a lógica deste critério, identificada de maneira clara que a intenção do legislador ou do próprio Poder Executivo (quando cabível) estava voltada à promoção de objetivos constitucionais, a norma poderia ser considerada extrafiscal, sujeitando-se a todas as exceções principiológicas constitucionalmente autorizadas.

Percebe-se, portanto, que este critério se direciona pelo enfoque de caráter subjetivo, motivo este a suscitar dúvidas, sobretudo se considerado que o aspecto subjetivo dificilmente pode ser apreendido pelo intérprete.

É evidente que este critério não pode desempenhar com segurança o desafio de servir como *discrímen* das normas tributárias extrafiscais, sobretudo se considerado que a intenção do legislador, por ser subjetiva, é impossível de ser alcançada. Enfim, não se sabe, de fato, quais foram as motivações que conduziram o ato do legislador.

Com efeito, ainda que a intenção do legislador pudesse ser identificada através da exposição de motivos, nada nos garante que a proposição legal, uma vez elevada à condição de norma jurídica (como produto da interpretação do intérprete) se manteria fiel à intenção do legislador.

Neste aspecto, em uma situação extrema de se admitir este critério como suficiente para fins de identificação da norma tributária extrafiscal, deve-se, por coerência, defender a natureza extrafiscal da norma apenas pelo fato de constar uma intenção alinhada aos propósitos constitucionais na exposição de motivos, aplicando-se todas as exceções principiológicas apresentadas. Para complementar, deve-se abstrair a análise do cumprimento de qualquer efeito.

Pelas razões apresentadas, entendemos que a eleição do critério identificador a partir da intenção subjetiva do legislador não é critério seguro para fins de identificação da norma tributária extrafiscal, impedindo que o exercício do controle seja realizado à luz dos preceitos e princípios constantes do texto constitucional.

3.1.2. Critério Baseado na Afetação dos Recursos

Este critério para identificação das normas tributárias extrafiscais baseia-se na necessidade de aplicação dos recursos arrecadados na respectiva área de atuação.

Não é comum encontrarmos defesas doutrinárias sugerindo a aplicação deste critério. Na realidade, identificamos apenas a posição de Raimundo Bezerra ao afirmar que a “extrafiscalidade é um conceito bem amplo, que envolve, entre mais coisas, a tributação ordinária e aplicação dos recursos provenientes dessa tributação em gastos seletivos”.¹⁴⁰

Podemos reconhecer que, em certa medida, é esta também a posição de Marco Aurélio Greco quando, ao defender a mudança de enfoque do Direito Tributário, para que não seja manejado como instrumento de poder, mas sim como instrumento de realização, afirma: “que a instituição, a permanência da cobrança do tributo, bem como a aplicação dos respectivos recursos, devem estar em sintonia com os políticas públicas que justificaram sua criação”.¹⁴¹

A lição de Juan Enrique Varona Alabern enfatiza a importância deste critério, a despeito de não o eleger como critério principal para identificação das normas tributárias extrafiscais:

La afectación encuentra asimismo cierto sentido en los tributos extrafiscales, no sólo por la razón anterior, que también es predicable em estos casos, sino por la misma lógica que los inspira. Si para un tributo de esta naturaleza la finalidad extrafiscal ocupa un papel especialmente relevante, resulta coherente que se quieran destinar las cantidades derivadas de su recaudación a afrontar los gastos vinculados al logro de aquel objetivo.¹⁴²

No caso da extrafiscalidade, sem prejuízo da importância da questão acerca da afetação de recursos nas contribuições previstas nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal¹⁴³, reconhecemos ser de difícil aceitação este

¹⁴⁰ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense. 1981. p. 49.

¹⁴¹ GRECO, Marcos Aurélio. Do Poder à função tributária. In FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin. 2009. p. 175.

¹⁴² VARONA ALABERN, 2009, p. 42.

¹⁴³ BRASIL. Constituição Federal. 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. Art. 195. Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante

critério como informador das normas tributárias extrafiscais, sobretudo se considerado que, uma das possíveis manifestações da extrafiscalidade é a exoneração tributária, através da concessão de isenções ou outros benefícios fiscais, que invariavelmente acarreta renúncia de receitas ao Estado, nos moldes do §1º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.¹⁴⁴

3.1.3. Critério Baseado na Desvinculação ao Princípio da Capacidade Contributiva

Um critério extremamente considerado para fins de identificação das normas tributárias extrafiscais se refere à necessidade ou desnecessidade de vinculação da pretendida norma ao princípio da capacidade contributiva.

Nesta linha, as normas tributárias fiscais, por objetivarem a arrecadação, se sujeitariam ao princípio da capacidade contributiva, enquanto que as normas tributárias extrafiscais, por não objetivarem a arrecadação, seriam informadas por outro princípio que não o da capacidade contributiva.

A propósito de tema, Elizabeth Nazar Carrazza argumenta que na tributação extrafiscal, direcionada a atingir finalidades constitucionais, o princípio da capacidade contributiva não é considerado, uma vez que as alíquotas dos impostos podem ser majoradas ou minoradas de acordo com o interesse público e não segundo a capacidade contributiva das pessoas.¹⁴⁵

A despeito deste posicionamento, uma advertência de extrema importância é feita pela Autora ao ponderar que, “mesmo quando o princípio da

recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais.

¹⁴⁴ BRASIL, Lei Complementar 101/2001. Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

¹⁴⁵ CARRAZZA, E., 2015, p. 185.

capacidade contributiva é posto de lado, em razão da natureza específica do imposto, a igualdade de tratamento tributário não pode ser afastada”.¹⁴⁶

Em sentido semelhante é o posicionamento de Fernando Aurelio Zilvetti ao defender que, não obstante a extrafiscalidade não guardar relação com o princípio da capacidade contributiva, a Constituição Federal não autoriza o uso da extrafiscalidade como instrumento de arbitrariedade, violação à propriedade e liberdade.¹⁴⁷

Francesco Moschetti, por sua vez, apresenta entendimento diametralmente oposto, ao invocar a inconstitucionalidade de normas tributárias extrafiscais instituídas sem observância ao princípio da capacidade contributiva.¹⁴⁸

Considerando que os tributos extrafiscais, por integrarem o regime jurídico constitucional, sujeitam-se às mesmas regras limitadoras aplicáveis aos tributos fiscais, Luis Eduardo Schoeuri assume uma posição mais conciliadora, defendendo que norma tributária extrafiscal deve ser analisada, de modo a compatibilizar os princípios da capacidade contributiva e igualdade, bem como os princípios constitucionais aplicáveis à tributação e ordem econômica.¹⁴⁹

Entendemos que o critério da capacidade contributiva, enquanto manifestação da igualdade não pode ser afastado na tributação extrafiscal. Contudo, consideramos que o princípio da capacidade contributiva não pode, de fato, ser considerado o critério geral das normas tributárias extrafiscais, posto que aqui não se está a tributar fatos econômicos segundo a capacidade contributiva de cada contribuinte, mas sim direcionando comportamentos para atingir finalidades constitucionais.

Conforme aduz Gerd Will Rothmann ao defender a inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos de função extrafiscal, “o

¹⁴⁶ CARRAZZA, E., 2015, p. 185-186.

¹⁴⁷ ZILVETTI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 200.

¹⁴⁸ MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.)- **Princípios e Limites da Tributação 2- Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 324.

¹⁴⁹ SCHOEURI, 2005, p. 281.

princípio da capacidade contributiva não indaga o que o Estado fez para cada cidadão, individualmente, mas o que este poderá fazer para o Estado”.¹⁵⁰

Aprofundaremos a análise subjacente ao princípio da capacidade contributiva mais adiante no estudo do tema.

3.1.4. Critério Baseado na Finalidade

Um outro possível critério adotado para identificação das normas tributárias extrafiscais estaria baseado na finalidade da norma tributária extrafiscal. A propósito deste critério, destaca-se que a aferição da finalidade se sujeitaria ao processo de interpretação constante da norma analisada, através de um processo investigatório que culminaria com a construção da finalidade normativa.¹⁵¹

Diferentemente do primeiro critério apresentado, o critério da finalidade que ora se apresenta não possui carga subjetiva. Ao revés, cinge-se em identificar a finalidade objetivada na lei, através da identificação do elemento sistemático-teleológico.¹⁵²

Humberto Ávila introduz o tema da finalidade apontando como um estado de fato que precisa ser atingido, como aspecto graduável de um estado de coisas.¹⁵³

A finalidade deve ser identificada de maneira clara, qualquer referência obscura pode impedir o controle intersubjetivo da igualdade, conjugada pela pertinência entre a finalidade e a medida de comparação e o controle pela proporcionalidade, que será posteriormente esclarecido.¹⁵⁴

¹⁵⁰ ROTHMANN, Gerd Will. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.)- **Princípios e Limites da Tributação 2- Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 336.

¹⁵¹ BOMFIM, 2015, p. 43.

¹⁵² LEÃO, Martha. Extrafiscalidade: entre a finalidade e controle. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum. 2017. p. 175.

¹⁵³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros. 2015. p. 66.

¹⁵⁴ Ibid., p. 74.

Sem dúvidas, ao estudar a temática, verificamos ser este o critério mais adotado pela doutrina. Neste sentido, Heleno Taveira Torres¹⁵⁵, Isabela Bonfá de Jesus¹⁵⁶, Geraldo Ataliba¹⁵⁷, Roque A. Carrazza¹⁵⁸, Elizabeth Nazar Carrazza¹⁵⁹, Diego Bomfim¹⁶⁰, Paulo Caliendo¹⁶¹, Paulo de Barros Carvalho¹⁶², dentre outros.

Mesmo a doutrina estrangeira representada por José Casalta Nabais converge de modo a se assemelhar ao entendimento da maioria dos doutrinadores apresentados:

A extrafiscalidade em sentido próprio engloba as normas jurídico-fiscais de tributação (imposto e agravamento de impostos) e de não tributação (benefícios fiscais) cuja função principal não é a obtenção de receitas a uma política de receitas, mas a prossecução de objetivos econômicos-sociais.¹⁶³

De igual modo, parece ser este o critério adotado pelo Poder Judiciário quando realiza, de maneira muito limitada, o controle da extrafiscalidade, buscando perquirir apenas se a finalidade manifestada por determinada norma tributária extrafiscal mantém coerência às finalidades constitucionais. Identificada uma finalidade constitucional, a tendência é de que a constitucionalidade de determinada norma tributária extrafiscal seja confirmada.

A propósito, destacamos:

TRIBUTO. Imposto sobre produtos industrializados. IPI. Alíquota. Fixação. Operações relativas a açúcar e álcool. Percentual de 18% (dezoito por cento) para certas regiões. Art. 2º da Lei nº 8.393/91. Ofensa aos arts. 150, II, 151, I, e 153, 3º, I, da CF. Inexistência. Finalidade extrafiscal. Constitucionalidade reconhecida. Improvimento ao recurso extraordinário. Não é inconstitucional o art. 2º da Lei federal nº 8.393, de 30 de dezembro de 1991 (AI 515168 AgR-ED, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Primeira Turma, julgado em 30/08/2005, DJ 21-10-2005 PP-00026 EMENT VOL-02210-06 PP-01061)

¹⁵⁵ TORRES, 2017, p.131.

¹⁵⁶ JESUS, Isabela Bonfá; JESUS, Fernando Bonfá; JESUS, Ricardo Bonfá. **Manual de Direito e Processo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2016. p. 86.

¹⁵⁷ ATALIBA, 1966, p. 150.

¹⁵⁸ CARRAZZA, R., 2015, p. 133

¹⁵⁹ CARRAZZA, E., 2015, p. 97.

¹⁶⁰ BOMFIM, 2015, p. 47.

¹⁶¹ CALIENDO, 2016, p. 197.

¹⁶² CARVALHO, 2011, p. 256.

¹⁶³ NABAIS, 1998, p. 695.

Agravo regimental no agravo regimental no agravo de instrumento. Tributário. IPI. Açúcar. Alíquota máxima. Essencialidade. Seletividade. Uniformidade geográfica. Artigo 2º da Lei nº 8.393/91. Constitucionalidade. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal assentou a constitucionalidade do art. 2º da Lei nº 8.393/1991, o qual observou os requisitos da seletividade e da essencialidade, bem como o princípio da isonomia. 2. A utilização do IPI como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais não caracteriza desvio de finalidade e não ofende o princípio da uniformidade geográfica, dada sua função extrafiscal. 3. Agravo regimental não provido. (AI 729667 AgR-AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 25/08/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-198 DIVULG 01-09-2017 PUBLIC 04-09-2017).

Depura-se que a finalidade é sempre intencional, nunca acidental. A indicação da finalidade deve ser transparente, de modo a conduzir ao êxito dos efeitos pretendidos. Insistimos, o texto constitucional não autoriza o uso de medidas extrafiscais acidentais.¹⁶⁴

Outro aspecto da finalidade aqui levantada é que sua natureza deve ser prescritiva e estar consubstanciada em princípio que, mesmo não prescrevendo uma conduta específica, direcione ao atingimento de um estado de coisas ou do resultado desejado.¹⁶⁵

Portanto, seguindo a premissa apresentada no tópico inerente à função instrumental do Direito Tributário, o qual indica a função teleológica do Direito, parece-nos ser possível apontar o critério baseado na finalidade como um dos critérios, mas não o único e suficiente para fins de identificar da norma tributária extrafiscal.

Um motivo que contribui para defender a insuficiência de aplicação apenas do critério baseado na identificação reside no fato incontroverso de que a finalidade da norma pode ser múltipla, incluindo nela o caráter extrafiscal, bem como o caráter fiscal.

Significa dizer que, conquanto a Constituição Federal tenha indicado as finalidades a serem alcançadas através das normas tributárias indutoras, exigiu, de maneira inquestionável, o efetivo cumprimento das mesmas. Repisa-se que a Constituição Federal é composta de normas de caráter programático, destinadas a conduzir uma atuação positiva do Estado e pelos destinatários da norma.

¹⁶⁴ LEÃO, 2017, p. 172.

¹⁶⁵ CORREIA NETO, 2014, p. 170.

Neste aspecto, embora necessário, não nos parece suficiente alegar que bastaria a verificação de uma finalidade constitucional na norma tributária extrafiscal para confirmar sua constitucionalidade. Afinal, esta ideia simplista nos levaria confirmar, por exemplo, a constitucionalidade de uma norma tributária extrafiscal que, a despeito de possuir uma finalidade constitucional, está causando efeitos inversos do pretendido, gerando desequilíbrio na ordem econômica ou até mesmo causando maiores desigualdades.

3.1.5. Critério Baseado na Eficácia

Um outro possível critério apto a contribuir para a identificação da norma tributária extrafiscal seria o critério baseado na eficácia da norma. Impende destacar que a adoção deste critério tem crescido exponencialmente na doutrina.

O enfoque pragmático foi inicialmente defendido por Luís Eduardo Schoeuri, a partir das lições provenientes do direito alemão e das lições de teoria geral de Tércio Sampaio Ferraz Junior.¹⁶⁶

Tem-se, aqui, novo enfoque para a questão: no lugar de identificarem-se normas tributárias indutoras por sua finalidade, estuda-se o efeito indutor das normas tributárias.¹⁶⁷

Sem dúvida este é o critério considerado mais polêmico, justamente por apresentar uma posição desafiadora consistente na análise pragmática dos efeitos produzidos pela norma jurídica.

No entanto, a questão pragmática já havida sido percebida por José Souto Maior Borges ao definir a extrafiscalidade como “os efeitos da intervenção governamental na sociedade através das finanças públicas”.¹⁶⁸ Neste mesmo sentido, Aliomar Baleeiro: “a tributação extrafiscal pressupõe o estudo dos feitos

¹⁶⁶ SCHOUERI, 2009, p. 139.

¹⁶⁷ Id., 2005, p. 29.

¹⁶⁸ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 39.

de cada imposto em dadas circunstâncias e, notadamente, segundo as tendências da conjuntura econômica”.¹⁶⁹

Com a clareza e objetividade que lhe é peculiar, Humberto Ávila traz a seguinte lição:

A análise da eficácia das normas tributárias faz parte do próprio objeto da Ciência do Direito. Sem a análise dessa eficácia, não se sabe quais são os bens jurídicos promovidos ou restringidos na aplicação das normas tributárias. Sem o exame dos bens jurídicos, não se sabe quais são as normas constitucionais- princípios e regras- que devem ser buscadas para resolver os problemas tributários. E, sem saber quais são as normas tributárias, não se sabe quais os critérios de controle da sua aplicação. Uma parte importantíssima do Direito fica esquecida.¹⁷⁰

Da mesma maneira é o entendimento de Paulo Victor Vieira da Rocha ao defender que:

O que fomenta a realização dos princípios que tenham por objeto direitos fundamentais ou bens coletivos são os efeitos jurídicos que se possam atribuir às normas tributárias, pouco importando a intenção do legislador.¹⁷¹

Reconhecemos que uma das dificuldades enfrentadas ao se eleger o critério da eficácia como um dos critérios de identificação das normas tributárias extrafiscais, reside no fato de parte da doutrina entender que os efeitos seriam apreciáveis do ponto de vista econômico, enquanto a finalidade poderia ser apreciada do ponto de vista jurídico.¹⁷²

No entanto, ao buscar fundamentos para a eleição do critério da eficácia, não se está a menosprezar os aspectos jurídicos compostos no ordenamento jurídico. Concordamos que, a despeito de sofrer influências externas de ordem social e econômica, o Direito cria sua própria realidade através dos mecanismos legalmente autorizados, dentre os quais destaca-se a via processual. É,

¹⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2015. p. 233.

¹⁷⁰ ÁVILA, 2012, p. 140.

¹⁷¹ ROCHA, Paulo Victor Vieira. Fiscalidade e Extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. **Revista Tributária Atual**. São Paulo: Dialética. V. 32. 2014. p. 265.

¹⁷² BOMFIM, 2015, p. 43.

portanto, através da via processual que o controle da constitucionalidade será realizado, através de elementos jurisdicionalizados.

Miguel Reale aponta três aspectos fundamentais à validade do Direito, quais sejam: fundamento; eficácia e vigência. Ao tratar da eficácia enquanto momento da conduta humana, o jurista defende o seguinte:

A sociedade deve viver o Direito e como tal reconhecê-lo. Reconhecido o Direito, é ele incorporado à maneira de ser e de agir da coletividade. O certo é que não há norma jurídica sem um mínimo de eficácia.¹⁷³

Outra dificuldade apontada pela doutrina quanto à eleição deste critério, reside justamente na denominada imprevisibilidade e incerteza dos efeitos no cenário econômico ou social. Isto é, ao definir o critério da eficácia como suficiente para identificar as normas tributárias extrafiscais, corre-se o risco de não se aferir os efeitos produzidos, porquanto este poderia ser produzido após 1 mês, ou 1 ano, ou então, 10 anos.

Como destaca Klaus Tipke, há uma notória desvantagem quanto à eficácia referente ao cumprimento das finalidades das normas tributárias extrafiscais, isto porque, “as prognoses *ex ante* são inseguras e o controle *ex post* em geral vem muito tarde, podendo sequer chegar”.¹⁷⁴

Como saída a esta problemática, um caminho se apresenta, qual seja, verificar quais seriam os efeitos que potencialmente poderiam ser produzidos e, a partir desta verificação, buscar identificar a adequação do meio e fim através do critério da proporcionalidade, sobre o qual aprofundaremos adiante.

Por fim, outra crítica identificada a partir deste critério identificador reside no fato de todas as normas tributárias, em menor ou maior escala, produzirem efeitos. Esta proposta está relacionada à segunda vertente do princípio da neutralidade apresentado em momentos anteriores.

De fato, não poderíamos admitir que o fato da norma tributária extrafiscal produzir efeito já seria motivo suficiente a confirmar a sua constitucionalidade. Vale neste sentido, a mesma orientação empreendida quanto à finalidade. Isto é, não basta que a norma tributária extrafiscal produza efeito. Pelo contrário,

¹⁷³ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva. 2002. p. 112.

¹⁷⁴ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros. 2002. p. 41.

deve haver relação íntima entre a finalidade da norma e o efeito produzido a partir da finalidade.

Fato é que, não havendo a produção dos efeitos necessários para o cumprimento das finalidades perseguidas, a norma jurídica extrafiscal corre o risco de perder sua natureza extrafiscal, passando a se submeter aos princípios próprios da tributação regular, dentre as quais se destaca a capacidade contributiva.¹⁷⁵

Identificar, pois, a norma tributária extrafiscal a partir do critério baseado na eficácia é justificável e em grande medida autorizada pela Constituição Federal que, em razão de seu pragmatismo, condicionou a razão de ser destas normas à realização concreta das finalidades constitucionais.

Ainda que de maneira tímida e restrita, já se mostra possível encontrar julgados ou casos submetidos ao Poder Judiciário, cuja causa de pedir ou pedidos está diretamente relacionada à questão da eficácia da norma tributária extrafiscal. Neste sentido, destacam-se:

AFETAÇÃO DE JULGAMENTO À 1ª SEÇÃO DESTE TRIBUNAL. INC. II DO ART. 16 DO REGIMENTO INTERNO DESTA CORTE. PREVENÇÃO DE DIVERGÊNCIA ENTRE TURMAS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SUBSTITUIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. MEDIDA PROVISÓRIA 540, CONVERTIDA NA LEI Nº 12.546/2011. INCREMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA. EFEITO INVERSO À FINALIDADE DA LEI. LACUNA COLMATADA POR REDUÇÃO TELEOLÓGICA. 1. A criação da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), que substitui, para alguns setores, a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) e a contribuição ao SAT/RAT, incidentes sobre os rendimentos do trabalho, foi implementada pela Lei 12.546/2011, com base na autorização concedida pelo § 13 do art. 195 da CRFB, incluído pela Emenda Constitucional nº 42/2003. Insere-se no contexto da desoneração da folha de salários, antiga reivindicação dos empresários e dos trabalhadores, destinada a promover a formalização das relações do trabalho e facilitar a contratação de mão-de-obra. 2. A CPRB não teve por fito majorar a arrecadação, mas simplesmente incrementar a contratação formal de trabalhadores, mediante a desoneração da folha de salários. Porém, contrariamente à previsão de queda na arrecadação, consignada na exposição de motivos, o resultado prático, para muitas empresas, foi justamente o oposto: sensível aumento na carga tributária. 3. Evidenciando-se a contrariedade dos efeitos práticos da lei à sua finalidade exonerativa, impõe-se reconhecer a existência de uma lacuna legislativa, concernente à facultatividade do recolhimento da contribuição substitutiva, a ser colmatada mediante redução teleológica, de modo a afastar do seu campo de aplicação aquelas empresas que não desejam ser alcançadas pela "desoneração da folha" estabelecida pela

¹⁷⁵ ROCHA, 2014, p. 266.

Lei 12.546/2011, optando por continuar a recolher a contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos, nos termos do art. 22 da Lei 8.212/1991. Precedentes da Primeira e da Segunda Turmas deste Tribunal Regional. 4. Reconhecido o direito da empresa autora à restituição do indébito. (TRF4, AC 5041401-57.2015.404.7100, PRIMEIRA SEÇÃO, Relator ANDREI PITTEN VELLOSO, juntado aos autos em 11/05/2017)

MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA SUBSTITUTIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. AUMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA. Cumpre afastar a contribuição sobre a receita bruta, prevista na Lei nº 12.546, de 2011, reconhecendo-se o direito do contribuinte de continuar a recolher a contribuição previdenciária sobre a folha de salários (art. 22 da Lei 8.212, de 1991), no caso em que a alteração legislativa acarreta o aumento significativo da carga tributária da empresa, indo de encontro, pois, à finalidade da medida de desoneração da folha de salários. (TRF4, AC 5026872-87.2016.4.04.7200, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 02/03/2018)

Enfim, estes julgados se orientam por manter a coerência existente entre a finalidade da lei e os efeitos produzidos, motivo pelo qual realizou-se a análise eficaz das normas submetidas ao controle do Poder Judiciário.

3.1.6. Critério Assumido Pelo Estudo

Apresentamos diversos critérios adotados pela doutrina como possíveis identificadores das normas tributárias extrafiscais. Examinamos, igualmente, as críticas, positivas ou negativas, aplicáveis a cada um dos critérios, já indicando quais critérios poderiam ser aplicados para fins de identificação das pretendidas normas.

Não obstante a pertinência e coerência quanto à aceitação do critério baseado na finalidade objetiva da lei, indicamos alguns fatores que, a princípio, impedem a admissão deste critério como único e suficiente para identificação das normas tributárias extras.

Isto porque, em decorrência da vultuosidade de finalidades constitucionais aparentemente autorizadas pela Constituição Federal, parece-nos frágil defender o critério da finalidade como único seguro à identificação da norma tributária extrafiscal. Afinal, com pretensão de realizar determinada

finalidade constitucional, qualquer norma tributária, ainda que inconstitucional por desafiar princípios constitucionais limitadores, em especial o da igualdade, poderia, a prevalecer unicamente o critério da finalidade, ser considerada uma norma tributária extrafiscal, fato este que implicaria na relativização de tantos princípios, dificultando, ainda, o exercício de seu controle.

Por outro lado, se adotado unicamente o critério baseado na eficácia para fins de identificação das normas tributárias extrafiscais, novamente nos deparamos com a problemática subjacente à ideia da imprevisibilidade dos efeitos na norma jurídica tributária, aqui incluindo tanto a norma fiscal quanto a norma extrafiscal.

Eleger unicamente o critério da eficácia como *discrímen* para identificação da norma tributária extrafiscal demanda a indispensável análise da incerteza levantada. Sendo assim, alinhamo-nos ao entendimento de Paulo Victor Vieira da Rocha no sentido de que os efeitos podem ser considerados sob duas vertentes: a primeira, relacionada à potencial produção de efeitos, que pode seguir imediatamente à edição da norma, e a segunda, relacionada à produção concreta de efeitos, que será invariavelmente sempre posterior à edição da norma.¹⁷⁶

Nesta toada parece ser também a posição de Martha Leão, posto que a despeito de adotar o critério da finalidade como *discrímen*, não subtrai a importância de se controlar os efeitos das normas, através daquilo que ela sugere como “duplo controle da norma tributária extrafiscal”. Primeiro, através da finalidade. Segundo, através dos efeitos.¹⁷⁷

Neste aspecto, impossível seria tratar de função indutora sem eficácia indutora.¹⁷⁸

Quanto à necessidade de identificação conjunta dos critérios também é a proposta de Celso de Barros Correia Netto ao afirmar:

A relação entre finalidade e eficácia é, portanto, intrínseca. Não parece exagero afirmar que a finalidade jurídica não passa da projeção do efeito externo da regra. Vale dizer: os fins são os efeitos projetados ou visados pela norma jurídica, seja em termos da conduta que deve ser

¹⁷⁶ ROCHA, 2014, p. 265.

¹⁷⁷ LEÃO, 2017, p. 174.

¹⁷⁸ Ibid., p. 179.

praticada, seja em relação ao estado de coisas que se pretende alcançar.¹⁷⁹

Ao encontro dos ensinamentos apresentados também é a manifestação de Luis Manuel Alonso Gonzalez, doutrinador espanhol:

A mi juicio, la base mínima de distinción há de partir de la diferenciación entre fines extrafiscales y efectos extrafiscales. Si un tributo se orienta de forma primordial y específica a un fin distinto del recaudatorio cabe la posibilidad de que sea un tributo extrafiscal. Si, por el contrario, únicamente produce efectos extrafiscales, ya sea porque su finalidad principal es recaudar dinero o bien porque sólo alguno de los elementos que lo integran tiene trascendencia extrafiscal esse tributo no será realmente un tributo extrafiscal.¹⁸⁰

É inconteste que a tributação, seja ela de natureza fiscal ou extrafiscal, sempre impactará, de maneira positiva ou negativa, a liberdade e a propriedade dos contribuintes. Sendo assim, não podemos omitir que a intenção do constituinte buscava justamente proteger os contribuintes, motivo este a fundamentar a existência de princípios constantes nas “limitações ao poder de tributar”.

É, portanto, neste sentido que ao apresentarmos fundamentos para a instrumentalização do Direito Tributário, buscamos igualmente apresentar fundamentos constitucionais que evidenciavam que esta instrumentalização não poderia ser manejada de maneira ilimitada. Em verdade, há limites tanto para a tributação fiscal quanto para a tributação extrafiscal.

A mera indicação de que o princípio da capacidade contributiva pode ser relativizado quando da instituição de normas de natureza extrafiscal já é um indício de relevante importância a demandar um controle mais rígido no que diz respeito às normas tributárias extrafiscais.

Retornaremos a analisar estes pontos ora apresentados com o avanço deste estudo. Antes, porém, um aspecto importante precisa ser esclarecido com relação ao critério baseado na eficácia.

¹⁷⁹ CORREIA NETO, 2014, p. 166.

¹⁸⁰ ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. **Los Impuestos Autonomicos de Caracter Extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons. 1995. p. 22.

Neste sentido, questiona-se se, uma vez cumprida a finalidade da norma tributária extrafiscal, sua manutenção poderia ser justificada sob o ponto de vista constitucional.

Entendemos que a manutenção da norma tributária extrafiscal somente se justifica enquanto a finalidade que lhe dá subsistência ainda não for cumprida. Uma vez cumprida, não merece manutenção a norma tributária extrafiscal, sob pena de ilidir sua natureza extrafiscal.¹⁸¹

Uma vez cumprida a função pretendida, a norma jurídica extrafiscal deve ter a sua vigência retirada, respeitando, logicamente, o princípio da anterioridade, se cabível. Com efeito, admitir a possibilidade de uma norma tributária extrafiscal, com a sua finalidade já cumprida, permanecer produzindo efeitos, faz com que esta norma perca sua natureza extrafiscal, passando a ser conduzida segundo os parâmetros da norma tributária fiscal.

Aliás, verificaremos mais adiante que uma das manifestações das normas tributárias extrafiscais se dá através da concessão de benefícios fiscais. Neste sentido, a Lei 13.473/2018 que dispõe sobre as diretrizes orçamentárias de 2018, impõe uma cláusula de vigência quando da concessão de benefícios fiscais.

A propósito deste destaque:

Art. 114. Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada.

§ 4º Os projetos de lei aprovados ou as medidas provisórias que resultem em renúncia de receita em razão de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira, creditícia ou patrimonial, ou que vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos, deverão conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos.

Ademais, não nos parece refletir os ideais constitucionais que, uma norma extrafiscal, após ter sua finalidade atingida, continue a beneficiar pessoas ou situações que já foram atingidas anteriormente.

¹⁸¹ LEÃO, 2017, p. 184.

Finalizamos ponderando que os fins e os efeitos das normas tributárias extrafiscais devem ser conjuntamente considerados como critérios identificadores da norma tributária extrafiscal.

3.2. A APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA EXTRAFISCALIDADE

Embora reconhecendo a veracidade da denominada “zona cinzenta” existente entre os tributos de natureza fiscal e os tributos de natureza extrafiscal, identificamos nos critérios baseados na finalidade e na eficácia da norma a aptidão para fins de identificação da norma tributária extrafiscal.

Desta forma, podemos afirmar que são normas tributárias de natureza extrafiscal, aquelas instituídas com o propósito de cumprir determinada finalidade constitucionalmente legitimada, seja de ordem econômica ou social, sendo informada pelo caráter eficaz.

Por possuírem finalidades diversas da finalidade da norma tributária fiscal, direcionada a repartir despesas para manutenção do Estado, as normas tributárias extrafiscais se relacionam de maneira distinta com os princípios constitucionais tributários.

Nesta toada, as normas tributárias extrafiscais, contrariamente às normas tributárias fiscais, não são precipuamente conduzidas de acordo com a capacidade contributiva, fato este que, conforme já verificamos anteriormente, não permite o tratamento arbitrário contrário ao princípio da igualdade.

Sobre este tópico, pondera Humberto Ávila:

A norma tributária que tem por fim obter receitas é denominada norma com finalidade fiscal (fiskalzwecknorm) ou norma repartidora de encargo (lastenausteilungsnorm) e deve ser avaliada de acordo com um parâmetro de justiça- a capacidade contributiva. Para a interpretação dessas normas tributárias a finalidade- obtenção de receita- não é adequada, porque não pode esclarecer por que determinado dispositivo foi configurado deste ou daquele modo. A persecução desse objetivo conduziria a uma ampliação ainda maior das obrigações tributárias. Por isso, essas normas devem ser medidas pelo parâmetro da capacidade contributiva.

As normas diretivas (lenkungsnormen), que dizem respeito à persecução indireta e motivada de finalidades administrativas

concretas, funcionam de outro modo. Quando as normas tributárias exercem influência sobre comportamentos econômicos, elas tangenciam direitos de liberdade do cidadão e devem ser analisadas quanto à sua compatibilidade com os direitos fundamentais. Porque as normas diretivas possuem eficácia formativa que se exterioriza normalmente por meio de recomendações comportamentais, a intensidade dos comandos deve ser examinada. Aqui tem significado o dever de proporcionalidade.¹⁸²

Verifica-se, portanto, que a distinção de finalidades entre as normas apontadas autoriza um tratamento distinto entre elas, justificando a relativização dos princípios aplicados, bem como a distinção quanto aos mecanismos de controle de constitucionalidade.

As normas tributárias fiscais são controladas notadamente através do princípio da capacidade contributiva. As normas tributárias extrafiscais, por sua vez, são controladas notadamente através do princípio/postulado da proporcionalidade.

Impende acentuar, todavia, que este tratamento distinto não é capaz de amparar a tese que as normas tributárias extrafiscais se sujeitariam a outro regime jurídico, tido como um regime jurídico especial.

De maneira contrária à esta pretensão, nos fundamentamos em Geraldo Ataliba para quem:

Vê-se quão perigosa e irreal é a tese da insubmissão da extrafiscalidade ao regime tributário. Isto sem falarmos na imensa possibilidade de fraude à Constituição que com tal válvula estaria aberta. Diante da resistência do contribuinte a qualquer exigência tributária inconstitucional, responderia o fisco que se trata de tributo extrafiscal e ...fraudada estaria a Carta Magna em suas vitais exigências.¹⁸³

Seguindo o mesmo raciocínio, apresentamos o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁴, para quem:

Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que ao construir suas

¹⁸² ÁVILA, 2012, p. 138.

¹⁸³ ATALIBA, 1966, p. 156.

¹⁸⁴ CARVALHO, 2012, p. 230.

pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo.

De fato, inquestionável que uma norma tributária extrafiscal não pode se afastar do regime jurídico constitucional das normas tributárias fiscais. Em medida maior ou menor, os tributos extrafiscais continuam refletindo de maneira direta na liberdade e na propriedade dos contribuintes, fato este suficiente a submete-los às limitações ao poder de tributar, respeitadas as relativizações constitucionalmente autorizadas.

Ao considerarmos que o regime jurídico das normas tributárias extrafiscais deriva da própria Constituição Federal, impede-se, por conseguinte, que a extrafiscalidade seja conduzida de maneira arbitrária, violando princípios e garantias fundamentais, dentre os quais se destacada o princípio da igualdade.

Como brilhantemente exaltado por Elizabeth Nazar Carrazza, o princípio da igualdade é o “farol axiológico, social e político em um contexto republicano”, servindo como “verdadeiro instrumento de realização da justiça”.¹⁸⁵

Sem dúvida, o princípio da igualdade é o fundamento de todo o sistema jurídico, sendo presença obrigatória tanto na tributação fiscal, quanto na tributação extrafiscal.

Por representar a pedra de toque do regime republicano, os destinatários do princípio da igualdade são o legislador e os aplicadores da norma jurídica. Há notória relação entre o princípio da igualdade e o princípio da legalidade, uma vez que a lei, ao ser editada, deverá observar os elementos da generalidade e abstração.¹⁸⁶

O princípio da igualdade pode ser compreendido a partir de duas concepções. A primeira, de cunho negativo, impedindo que o Estado realize discriminações a partir de posições políticas, religiosas, sexuais, raciais, etc. A segunda, de cunho positivo, determinando ao Estado que propicie o máximo de

¹⁸⁵ CARRAZZA, E., 2015, p. 33.

¹⁸⁶ CARRAZZA, R., 2015, p. 77.

condições e oportunidades aos cidadãos, melhorando a situação econômica e social do país.¹⁸⁷

A despeito de assumirmos não ser o princípio da capacidade contributiva o critério informador das normas tributárias extrafiscais, não subtraímos a importância do princípio da igualdade, cuja presença tem papel fundamental para fins de aferição da constitucionalidade de determinada norma tributária extrafiscal.

Conforme visto, a tributação extrafiscal, uma vez que não se orienta pelo princípio da capacidade contributiva, pode criar desigualdades entre os contribuintes. Aliás, a propósito desta autorização destacamos o art. 151, inc. I da Constituição Federal¹⁸⁸ que permite a relativização do princípio da uniformidade da tributação.

O termo desigualdade aqui mencionado não é empreendido no sentido negativo, apenas reflete uma situação de fato, consistente na possibilidade da norma tributária extrafiscal privilegiar determinadas situações ou pessoas, com vistas a promover determinada finalidade constitucional.

Note-se que o privilégio aqui mencionado não se refere, em absoluto, aos denominado privilégios odiosos, aqueles concedidos, com base em critério subjetivo e sem finalidades a determinada pessoa ou setor, em detrimento de outros em situação de paridade. Com efeito, ainda que a extrafiscalidade não seja informada pelo princípio da capacidade contributiva, o princípio da igualdade desempenha papel fundamental, impedindo que haja a concessão de privilégios odiosos a pessoas, fatos ou situações, sem motivo objetivo e legitimadamente autorizado.

A questão que se impõe neste momento é verificar até qual medida as desigualdades são justificadas pela Constituição Federal. É, portanto, neste sentido que Luis Eduardo Schoeuri afirma que a questão não é pois detectar a distinção, mas sim verificar se o parâmetro utilizado é legitimado perante a Constituição Federal.¹⁸⁹

¹⁸⁷ CARRAZZA, E., 2015, p. 41.

¹⁸⁸ BRASIL. Constituição Federal. Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

¹⁸⁹ SCHOEURI, 2005, p. 96.

O artigo 150, inciso II da Constituição Federal¹⁹⁰ estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito e aos Municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Ao estudar o conteúdo do princípio da igualdade, a doutrina intitula estes critérios como critérios proibitivos ou negativos. Salienta-se que a generalidade quanto à adoção de critérios proibitivos ou negativos podem ser relativizados caso este critério de discriminação seja autorizado diante de uma circunstância legitimadamente autorizada.¹⁹¹

Conferindo maior objetividade ao tema, Elizabeth Nazar Carrazza afirma que para a realização do princípio da igualdade se mostra fundamental a existência de nexo de causalidade entre a finalidade pretendida e o critério discriminatório adotado.¹⁹²

Em certa medida este entendimento reflete a própria definição de igualdade para Humberto Ávila, que consiste na relação comparativa entre dois ou mais sujeitos, em razão de um critério que serve a uma finalidade.¹⁹³

A realização da igualdade prescritiva, portanto, somente se concretizaria através da junção dos seguintes elementos: (i) sujeitos; (ii) critério ou medida de comparação; (iii) elemento indicativo da medida de comparação; (iv) finalidade.¹⁹⁴

O primeiro elemento para o teste da igualdade consiste na indicação dos elementos de comparação. Salienta-se que os elementos podem ser pessoas, fatos, situações, objetos, etc.¹⁹⁵

¹⁹⁰ BRASIL. Constituição Federal. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

¹⁹¹ Exemplo disso é a possibilidade de haver distinção entre duas pessoas do sexo feminino, quando o critério de discriminação está relacionado à obtenção de licença maternidade. ÁVILA. Teoria da igualdade tributária. 3ª ed. São Paulo: Malheiros. 2015. p. 44.

¹⁹² CARRAZZA, E., 2015. p. 43.

¹⁹³ ÁVILA, 2015, p. 43.

¹⁹⁴ Ibid., p. 45.

¹⁹⁵ Ibid., p. 46.

O segundo elemento, critério ou medida de comparação, diz respeito a relação de pertinência que deve haver entre a medida de comparação e a finalidade que justifica a sua utilização. A medida de comparação não pode ser baseada em critérios subjetivos, considerados, arbitrários. Pelo contrário, deve se basear na finalidade constitucionalmente objetivada.¹⁹⁶

O terceiro elemento refere-se à indicação da medida de comparação, e seria um desdobramento do elemento de critério ou medida de comparação.

Vale dizer, entre a medida de comparação e o elemento indicativo desta medida de comparação, deve haver uma relação fundada e conjugada. Em outras palavras, deve haver uma relação de causalidade entre a medida de comparação e o elemento indicativo desta comparação, baseado em suporte concreto, estatisticamente comprovado.¹⁹⁷

Deve o legislador optar por eleger o elemento de comparação que mantenha relação mais próxima com a medida de comparação. Efetivamente, não havendo relação de causalidade entre a medida de comparação e o elemento indicativo desta comparação, o teste da igualdade falha.¹⁹⁸

Neste aspecto, adiantamos que a medida de comparação e o elemento indicativo desta comparação não pode ser livremente objeto de discricionariedade por parte do Poder Legislativo. Ainda que se reconheça a imperatividade do princípio da separação dos poderes, como pilar do Estado de Direito, impõe-se a observância das cláusulas e garantias constitucionais, dentre as quais veda a eleição de critérios discriminatórios arbitrários ou subjetivos.

Por fim, o último elemento existente no teste da igualdade está relacionado com a finalidade tributária da diferenciação. Haveria, à luz da Constituição Federal, duas grandes espécies de finalidades tributárias: as finalidades fiscais e as finalidades extrafiscais.¹⁹⁹

Exaustivamente já mencionamos acerca da indispensável necessidade de vinculação destas finalidades aos objetivos constitucionais. A propósito:

O critério de diferenciação dos contribuintes deverá ser pertinente com a finalidade buscada pela norma. Por isso, a medida de comparação eleita pela norma tributária indutora deverá ser compatível com a

¹⁹⁶ ÁVILA, 2015. p. 50.

¹⁹⁷ Ibid., p. 54.

¹⁹⁸ Ibid., p. 55.

¹⁹⁹ Ibid., p. 66.

realização da finalidade extrafiscal que justifica a própria existência da norma. Quando a finalidade for principalmente extrafiscal, portanto, e com isso visar a atingir um fim concreto, econômico ou social, o critério da repartição não mais será a capacidade de contribuir, mas sim a adequação, a necessidade e a correspondência do meio relativamente àquela finalidade.²⁰⁰

De todo o exposto, conclui-se pela prevalência do princípio da igualdade nas normas tributárias extrafiscais. O princípio da igualdade, enquanto fundamento do Estado de Direito, pressupõe que as instituições de normas tributárias extrafiscais, direcionadas para consecução de uma finalidade econômica ou social, guardem nítida relação de adequação, necessidade e correspondência entre a medida de comparação e a finalidade perseguida.

Aprofundando a análise acerca do princípio da capacidade contributiva, destacamos o art. 145, §1º da Constituição Federal que prevê “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultados à administração tributária, especialmente para conferir a esses objetivos, identificados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.²⁰¹

Há duas vertentes sobre o princípio da capacidade contributiva. Uma de caráter objetivo, em que fatos que ostentam sinais de riqueza são imprimidos nas normas tributárias. Outra de caráter subjetivo, em que a repartição das despesas do Estado é rateada, de acordo com a capacidade econômica, de cada cidadão.²⁰²

Sem dúvida, o princípio da capacidade contributiva é um corolário do princípio da igualdade. Segundo este princípio, cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas do Estado na medida de sua capacidade econômica. De certa forma, contribui para o alcance da justiça fiscal, uma vez que, cada cidadão, ao repartir as despesas pública de acordo com a sua possibilidade,

²⁰⁰ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin. 2015. p 99.

²⁰¹ BRASIL. Constituição Federal. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

²⁰² CARVALHO, 2009, p. 216.

contribui para a manutenção do Estado, possibilitando que este, por sua vez, reverta as receitas em benefício da população.²⁰³

Cumprido, inclusive, um dos objetivos constitucionais que preza pela construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Esclarece Elizabeth Nazar Carrazza que a cláusula “sempre que possível” aplica-se aos tributos com objetivo eminentemente fiscal. Quando se está diante de uma tributação extrafiscal, a cláusula “sempre que possível” assume outro sentido, não se tornando núcleo fundamental.²⁰⁴

De fato, ao analisar as manifestações da extrafiscalidade, como por exemplo a técnica da progressividade no imposto territorial rural e imposto sobre a propriedade territorial urbana, verifica-se que o tributo não é medido segundo do princípio da capacidade contributiva, mas sim segundo critérios políticos ou econômicos tendenciosos.

Afinal, a extrafiscalidade não mantém relação com a distribuição de carga tributária, segundo a manifestação de riqueza do contribuinte, mas mantém relação com a função reguladora, totalmente alheia à concepção de justiça fiscal.²⁰⁵

Se a intenção em se defender a aplicação do princípio da capacidade contributiva na extrafiscalidade cinge-se quanto a preocupação de se proteger os princípios da liberdade, propriedade, entendemos que o próprio princípio da igualdade e da vedação ao confisco cumprem estas funções, inclusive na tributação extrafiscal.

Humberto Ávila pondera que se os tributos se destinam a atingir uma finalidade fiscal, a medida de diferenciação não pode ser outra senão o princípio da capacidade contributiva. Fala-se, portanto, em fim interno. Todavia, destinando-se os tributos a atingirem uma finalidade extrafiscal, a medida de comparação não se submeterá ao princípio da capacidade contributiva. Isto porque, a finalidade a ser atingida pela tributação extrafiscal é estranha à distribuição igualitária da carga tributária. Fala-se, portanto, em fim externo.²⁰⁶

²⁰³ ZILVETTI, 2004, p. 134.

²⁰⁴ CARRAZZA, E., 2015, p. 87.

²⁰⁵ BORGES, 2011, p. 70.

²⁰⁶ ÁVILA, 2015, p. 167.

Representando a doutrina estrangeira, que de maneira majoritária se posiciona no sentido da dissociação do princípio da capacidade contributiva às normas tributárias extrafiscais, destacamos o posicionamento de Joxe Mari Aizega Zubillaga, para quem:

El tributo com fines recaudatorios encontrará su fundamento em el principio de capacidad económica y, com el mismo, habrá de contrastarse. Em cambio, las norma extrafiscales se fundamentarán em principios diversos al de capacidad económica, em coherencia con el fin constitucional en el que se inspiran y a cuyo logro aspiran. Esa es su diferencia más sustancial, la de responder a finalidades diferentes, lo cual, implica que el reparto de la carga tributaria responde a principios diferentes, y que, por tanto, el enjuiciamiento de su legitimidade deberá realizarse de modo diverso.²⁰⁷

Mas há entendimento diametralmente oposto aos consignados e adotados para fins deste estudo, os quais devem ser mencionados para fins de manutenção do carácter científico perseguido.

Caminha neste sentido Roberto Ferraz ao defender que todos os tributos, sem exceção, se sujeitariam ao princípio da capacidade contributiva. O que ocorreria, na realidade, seriam as diferentes formas de manifestação deste princípio com relação a cada espécie tributária.²⁰⁸

Respeitamos esta opinião, no entanto, entendemos que o princípio da capacidade contributiva tem o condão de informar os impostos. Ao tratarmos de taxas e contribuições de melhoria, o princípio informador destes tributos é o da retributividade. Com efeito, as finalidades são distintas, a demandar critérios informadores distintos.

Por fim, é incontroverso que a base de cálculo deve confirmar o critério material do tributo, sob pena de inconstitucionalidade do tributo. Neste aspecto, ao se modificar a base de cálculo de determinada taxa através da utilização de critérios que não guardem relação com o exercício do poder de polícia, ou pela utilização de serviço público específico ou divisível, alterada estará a regra de competência, hipótese esta não admitida pelo ordenamento jurídico.

²⁰⁷ AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari. **La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria**. Bilbao. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. 2001. p. 82.

²⁰⁸ FERRAZ, 2009, p. 536.

Portanto, coerente o posicionamento que relaciona o princípio da capacidade contributiva aos tributos com finalidades fiscais, e o critério da proporcionalidade aos tributos com finalidades extrafiscais.

3.3. A NORMA TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL NAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Adentramos em um ponto delicado do estudo, consistente em verificar se a norma tributária extrafiscal se aplicaria, indistintamente, a todas as espécies tributárias, para que, em caso de constatação positiva, verificar o alcance e os limites da mencionada norma.

A classificação das espécies tributárias além de desempenhar grande importância no controle da competência tributária, nos auxilia na identificação do tratamento jurídico conferido pela Constituição Federal a cada espécie tributária.

É certo que existem diversas classificações doutrinárias quanto à espécie tributária. O processo de classificação é produto do trabalho intelectual do intérprete, motivo pelo qual não há classificações certas ou erradas, mas sim classificações mais úteis ou menos úteis.²⁰⁹

Neste aspecto, Geraldo Ataliba adotou o critério de tributos vinculados ou não vinculados à uma atividade estatal²¹⁰. Roque Antônio Carrazza adota a classificação tripartite, abrangendo: impostos, taxas e contribuição de melhoria.²¹¹ Luciano Amaro, por sua vez, classifica as espécies em quatro grupos: impostos; taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria); contribuições; empréstimos compulsórios.²¹² Luís Eduardo Schoueri adota a classificação de seis espécies: impostos; taxas; contribuições de melhoria; empréstimos compulsórios; contribuições sociais e contribuições especiais.

Ainda sobre a análise das espécies tributárias e sua relação com as normas tributárias extrafiscais, sobressai afastar qualquer entendimento

²⁰⁹ CARRAZZA, R., 2015, p. 618.

²¹⁰ ATALIBA, 2013, p. 132.

²¹¹ CARRAZZA, R., op. cit., p. 620.

²¹² AMARO, 2012, p. 103.

segundo o qual o uso da extrafiscalidade estaria restrito à União, porquanto ser este o ente competente para instituição dos impostos e contribuições mais direcionadas à função extrafiscal. Por exemplo: imposto sobre importação e exportação; impostos sobre operações financeiras; contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas; contribuições destinadas à seguridade social.

De fato, à exceção das contribuições de iluminação pública (art. 149-A da Constituição Federal), cujo regime jurídico aplicável, a despeito da definição, é relativo aos impostos, todas as contribuições sociais são de competência exclusiva da União, excetuando-se as contribuições previdenciárias dos servidores públicos, cuja competência será do ente público no âmbito de sua atuação.

No entanto, não se descarta a possibilidade dos Estados, Distrito Federal e Municípios, respeitada sua competência material e constitucional, instituírem tributos, taxas e contribuição de melhoria com finalidades extrafiscais.

Afinal, como menciona José Souto Maior Borges: “o poder de tributar compreende o poder de isentar, como verso e reverso da mesma moeda”.²¹³

Feitas estas considerações iniciais, importa-nos avançar no estudo das normas tributárias extrafiscais aplicáveis a cada uma das espécies tributárias.

Iniciamos a análise das espécies tributárias pelo **imposto**, cuja definição encontra-se no artigo 16 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”.²¹⁴

Portanto, o fato imponible do imposto está sempre relacionado à manifestação de fatos econômicos ou signos de riqueza pelo contribuinte, os quais deverão ser mensurados através do princípio da capacidade contributiva.²¹⁵

Para complementar a definição dos impostos, se mostra igualmente importante o exame do artigo 167, IV da Constituição Federal²¹⁶, que veda a

²¹³ BORGES, 2011, p. 31.

²¹⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

²¹⁵ CARRAZZA, R., 2015, p. 626.

²¹⁶ BRASIL. Constituição Federal. Art. 167. São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a

“vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária (...)”.

De maneira incontroversa, verificamos incidir na espécie impostos o princípio da não afetação de receitas a qualquer finalidade. Apesar do artigo 167, IV da Constituição Federal ressaltar a necessidade de destinação dos recursos provenientes de impostos na área da saúde e ensino, verificamos não se tratar de hipótese de destinação específica e única.

Surge, portanto, uma problemática a ser enfrentada em nosso estudo. Na medida em que o conceito constitucional dos impostos estabelece como fato impondível a desvinculação de qualquer atividade estatal, vedando, igualmente, a vinculação de receita a determinada finalidade, a pergunta que se coloca é: como enquadrar as normas tributárias extrafiscais, cuja identificação é feita a partir dos critérios da finalidade e eficácia, na espécie tributária dos impostos?

Para iniciar a incursão sobre este ponto, deve-se, primeiramente, manter o enfoque nas regras de competência tributária estabelecidas pela Constituição Federal.

Neste sentido, os impostos de competência da União estão estabelecidos ao longo do art. 153 da Constituição Federal²¹⁷ e são representados pelos: imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (inc. I); imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (inc. II); imposto sobre produtos industrializados (inc. IV); imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (inc. V); imposto sobre propriedade territorial rural (inc. VI).

que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

²¹⁷ BRASIL. Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Os critérios que informam estes impostos passam a ser estabelecidos logo na sequência do artigo. Portanto, aos impostos incidentes sobre a importação; exportação; produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro é “facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”, conforme dispõe o §1º do art. 153.²¹⁸

O imposto sobre a industrialização de produtos terá suas alíquotas fixadas de acordo com a essencialidade do produto (§3º, inc. I do art. 153)²¹⁹. Por fim, o imposto sobre propriedade rural poderá ter alíquotas progressivas para desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (§4º, inc. I do art. 153)²²⁰.

A doutrina assente que os impostos mencionados podem servir tanto para exercer a função arrecadatória, quanto a função indutora, servindo como instrumentos jurídicos de intervenção do Estado sobre o domínio econômico. Em vista deste caráter extrafiscal uma série de princípios são mitigados.

Segundo pondera Paulo de Barros Carvalho, a construção de sentido deste instrumento no direito positivo submete “o intérprete a trabalhar, de um lado, dentro dos conceitos jurídicos tributários e, de outro lado, no âmbito político, como ferramenta de controle de mercado, do fluxo internacional- importação e exportação de mercadorias”.²²¹

Parece-nos que a função extrafiscal é ínsita aos impostos mencionados, não havendo qualquer incongruência em possibilitar o enquadramento destes impostos no conceito constitucional apresentado.

É inequívoca que a função precípua dos impostos é arrecadar receitas para distribuição da carga tributária, segundo o princípio da capacidade contributiva.

No entanto, estes mesmos impostos, em determinadas situações, podem se apresentar no exercício de sua função precípua, qual seja, de

²¹⁸ BRASIL. Constituição Federal. §1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

²¹⁹ BRASIL. Constituição Federal. § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

²²⁰ BRASIL. Constituição Federal. § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

²²¹ CARVALHO, 2014, p. 691.

instrumentos para condução de políticas econômicas, afetando diretamente o domínio econômico.

Partindo deste raciocínio, Luís Eduardo Schoeuri defende que os impostos, espécie de norma tributária indutora, instituídos para fins de intervenção no domínio econômico, devem se submeter aos fundamentos e princípios que regem a ordem econômica.²²²

A propósito:

Os impostos são espécies tributárias que se distinguem das demais por causa de seu fato gerador (não vinculado) e da destinação do produto de sua arrecadação (despesas gerais do Estado). Sua conformação legal não se faz exclusivamente a partir de normas com função arrecadadora, cuja justificação é a necessidade de o Estado obter recursos para suprir as exigências coletivas, mas também ali atuam normas indutoras. Estas têm justificação diversa das primeiras, qual seja a intervenção estatal sobre o Domínio Econômico, da qual são manifestação. Assim, para as normas tributárias indutoras é válido o seguinte raciocínio: seu emprego sofre as mesmas restrições e motivações de outras formas de intervenção na economia.²²³

Em sentido semelhante, Diego Bomfim pondera que, uma vez identificada a ausência de qualquer finalidade extrafiscal nos impostos, ainda que considerados regulatórios, servindo estes apenas como instrumentos de arrecadação, não há justificativa constitucional a manter a relativização dos princípios constitucionais, devendo estes impostos se submeterem, sem restrição, às limitações constitucionais do poder de tributar.²²⁴

A propósito desta conclusão, um exemplo se mostra pertinente. É sabido que a criticada CPMF vigorou até o ano de 2007, quando o Senado Federal a revogou, após ter arrecadado aproximadamente R\$ 223 bilhões de reais.²²⁵

Após esta “derrota”, o Poder Executivo editou o Decreto 6.338/2008 majorando a alíquota do IOF, com o objetivo de compensar a perda da arrecadação da CPMF.

Como consequência, diversas ações judiciais foram ajuizadas questionando a constitucionalidade deste imposto. Argumentava-se que, uma vez evidenciada pela lei e pelas políticas públicas a finalidade de compensação

²²² SCHOEURI, 2005, p. 167.

²²³ SCHOEURI, 2005, p. 167.

²²⁴ BOMFIM, 2015, p. 250.

²²⁵ BRASIL, Senado Federal. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf>>. Acesso em 23 de julho de 2018.

da perda da arrecadação através desta medida, a majoração deste IOF não estaria vinculada à finalidade extrafiscal, servindo, apenas como instrumento de arrecadação. Por objetivar unicamente a arrecadação, este imposto se submeteria às regulares limitações ao poder de tributar e não às regras excepcionais próprias dos impostos extrafiscais.

Caminha neste sentido a crítica construída por Kiyoshi Harada ao ponderar que: “afirmar que o Executivo pode majorar os impostos extrafiscais sempre que houver desequilíbrio das finanças públicas, motivado pela expansão de despesas é o mesmo que destruir o Sistema Tributário, estruturado em torno do princípio da legalidade”.²²⁶

Infelizmente o Supremo Tribunal Federal ao julgar uma das ações que questionavam o desvio de finalidade, decidiu por não reconhecer a sobredita inconstitucionalidade, argumentando que não ficou demonstrado nos autos o suposto desvio de finalidade, hábil a transformar o IOF em eventual tributo com arrecadação vinculada. Neste sentido, prevaleceu a tese de que o IOF, por se destinar a cobrir despesas em geral, não poderia ser controlado pela sua finalidade.²²⁷

Não se tem notícia de qualquer precedente que poderia amparar esta tese. Contudo, a inexistência de precedentes não pode servir de impedimento para uma análise mais crítica quanto ao manejo dos impostos com caráter extrafiscal.

Com efeito, embora a doutrina entenda pela preponderância destes impostos em sua função indutora. Não há nada na Constituição Federal que impeça que estes mesmos impostos sirvam como instrumentos da função arrecadadora. No entanto, uma vez evidenciada a mera função arrecadatória destes impostos, importa que haja, sem qualquer reserva, a observância dos princípios constitucionais referentes às limitações ao poder de tributar.

²²⁶ HARADA, Kiyoshi. Aumento do IOF. Insubistência dos argumentos do Governo Federal perante o STF. Porto Alegre: **Revista Âmbito Jurídico**. Disponível em: <[Http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2761](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2761)>. Acesso em 08 de agosto de 2018.

²²⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Direito Tributário. 3. CPMF. Majoração da alíquota o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF. Descaracterização da natureza do tributo. Desvio de finalidade. Não comprovação. 4. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. RE 788064 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 29/09/2017.

Um caso que pode evidenciar o cumprimento da função indutora do imposto, observando os princípios regentes da ordem econômica, pode ser extraído do Imposto sobre Importação incidente sobre 11 produtos lácteos.

Segundo dados do IBGE, a região sul do país é responsável pela maior produção de produtos lácteos do país, empregando de maneira direta ou indireta cerca de 1,2 milhão de pessoas.²²⁸

No entanto, no ano de 2011 o setor enfrentou forte queda, tendo trabalhado com uma média de 43% de ociosidade de seus produtos, em decorrência do crescimento da importação de produtos lácteos.²²⁹

Verificada a situação, a CAMEX, Câmara de Comércio Exterior, órgão vinculado à Presidência da República, que, dentre seus diversos objetivos, busca implementar políticas públicas de comércio exterior, editou a Resolução 94/2012, a qual elevou em 28% a alíquota do imposto de importação incidente sobre produtos lácteos, até 31/12/2014.²³⁰ Vencido o prazo de vigência, outra Resolução, a de nº 72/2015 foi editada, mantendo a alíquota de importação por mais 5 anos.²³¹

Segundo informações da Confederação Nacional da Agricultura e Pecuária, a implementação desta medida, exteriorizada através de um imposto com finalidade absolutamente extrafiscal, gerou efeitos positivos, consistentes na proteção e aumento do setor no percentual de 4%, fato este que invariavelmente possibilita a geração de mais empregos.²³²

Enfim, buscamos através destes exemplos demonstrar que a extrafiscalidade não pode ser conduzida por critérios arbitrários, que não guardem qualquer relação com os princípios da ordem econômica estabelecidos no artigo 170 da Constituição Federal.

²²⁸ BRASIL, IBGE. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/agricultura-e-pecuaria/9209-pesquisa-trimestral-do-eite.html?edicao=20519&t=destaques>>. Acesso em 23 de julho de 2018.

²²⁹Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/economia/aumento-da-importacao-de-lacteos-esta-causando-prejuizos-aos-produtores-de-leite-do-brasil-rjku6xpvehyje4v21lcx44zy>>. Acesso em 23 de julho de 2018.

²³⁰BRASIL, Camex. Disponível em: <<http://camex.gov.br/uncategorised/62-resolucoes-da-camex/em-vigor/1149-resolucao-n-94-de-18-de-dezembro-de-2012>>. Acesso em 23 de julho 2018.

²³¹ BRASIL, Camex. Disponível em: <<http://www.camex.gov.br/component/content/article/62-resolucoes-da-camex/em-vigor/1535-resolucao-n-72-de-22-de-julho-de-2015>>. Acesso em 23 de julho de 2018.

²³² Disponível em: <<http://www.cnabrazil.org.br/noticias/camex-prorroga-aliquota-do-imposto-de-importacao-de-produtos-lacteos-e-produtor-brasileiro>>. Acesso em 23 de julho de 2018.

Persistimos defendendo que, os tributos, por representarem medidas que podem afetar as garantias individuais dos contribuintes, se submetem às limitações constitucionais ao poder de tributar. Quando analisamos os tributos extrafiscais, cuja instituição é feita através da relativização de diversos princípios e garantias constitucionais, o controle deve ser exercido à luz da estrutura constitucional, evitando-se, deste modo, que impostos com finalidades meramente arrecadatórias, sejam instituídos na roupagem de impostos extrafiscais, com todos os elementos consecutórios.

Estendendo um pouco o tema para o campo da concessão de benefícios fiscais, reconhecemos que a Constituição Federal autoriza a concessão de benefícios fiscais destinados a promover o equilíbrio socioeconômico do país. No entanto, algumas ponderações se fazem necessárias, com enfoque especial para o ICMS, de competência dos Estados.

Isto porque, conquanto a Constituição Federal autorize a concessão de benefícios fiscais, atribuiu, no art. 155, §2º, inc. XII, alínea g²³³, a competência para que Lei Complementar regulasse, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, a forma de concessão de isenção, benefícios e incentivos fiscais.

Portanto, nos moldes da Lei Complementar 24/75, a concessão de normas de exoneração fiscal, em matéria de ICMS, fica condicionada à aprovação unânime dos demais Estados, no âmbito do CONFAZ. Em que pese não ser objeto deste estudo, impõe registrar que há nítido limite quanto ao exercício da extrafiscalidade no âmbito do ICMS.

Por fim, ainda sobre a questão das exonerações fiscais no campo da extrafiscalidade, Paulo de Barros Carvalho adverte que as isenções devem “atuar, coerentemente, em função da natureza específica do imposto.”²³⁴

Significar dizer que, portanto, que os impostos, quando instituídos como instrumentos de extrafiscalidade, devem, observados os princípios compreendidos na limitação ao poder de tributar, se submeterem, igualmente,

²³³ BRASIL. Constituição Federal. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

²³⁴ CARVALHO, 2014, p. 695.

aos princípios da ordem econômica, mantendo harmonia entre si, conforme já analisado anteriormente.

Verificamos que a instituição de normas tributárias extrafiscais se sujeita a limites impostos pela Constituição Federal. Dentre os limites, sobressai a necessidade de vinculação aos princípios da ordem econômica. Não é dado ao ente competente, exercer sua competência tributária de maneira ilimitada e sem parâmetros. Pelo contrário, a concessão inconsequente de benefícios fiscais, uma das manifestações da extrafiscalidade, pode desencadear consequências reprimidas pelo sistema constitucional, podendo superar a violação ao princípio da igualdade, surtindo efeitos negativos no âmbito da livre concorrência, que constitui um dos princípios fundamentais da ordem econômica.

Impende adentrarmos na análise das **taxas**, cujo conceito primordial é extraído do art. 145, inciso II da Constituição Federal²³⁵, o qual estabelece a possibilidade da instituição de taxas “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.”

O artigo 78 do Código Tributário Nacional Nacional estabelece que: “Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”²³⁶

Já os serviços públicos são tratados no artigo 79 do Código Tributário Nacional²³⁷, constando que: “Os serviços públicos a que se refere o art. 77,

²³⁵ BRASIL. Constituição Federal. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

²³⁶ BRASIL, Código Tributário Nacional. Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

²³⁷ BRASIL, Código Tributário Nacional. Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se: I - utilizados pelo contribuinte: a) efetivamente, quando por ele usufruídos a

consideram-se: I- utilizados pelo contribuinte: (a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; (b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento; II- específicos, quando possam ser destacados, em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas; III- divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários”.

Inequívoco, portanto, o caráter contraprestacional deste tributo. Daí porque Roque Antônio Carrazza menciona o princípio da retributividade como informador da taxa.²³⁸ Enfim, não há espaço para aplicação do princípio da capacidade contributiva nesta espécie tributária.

Em decorrência da eleição deste princípio, a base de cálculo da taxa deve quantificar o custo da atividade estatal exercida, seja através da prestação do serviço público, seja através do ato de polícia. Esta exigência converge com a própria definição da taxa, qual seja, a necessidade de especificidade e divisibilidade quanto à fruição do serviço público prestado ou do ato fiscalizatório exercido através do poder de polícia.

Feitas estas considerações, impende verificar se haveria espaço para a utilização das taxas com finalidades extrafiscais. Neste contexto, as opiniões doutrinárias se dividem.

Luís Eduardo Schoeuri entende ser possível a utilização da taxa enquanto norma tributária indutora. No entanto, o critério informador destas eventuais normas não seria o princípio da retributividade, mas sim a justificação baseada na necessidade do Estado de intervir sobre o Domínio Econômico.²³⁹

Seguindo a mesma linha de raciocínio é o posicionamento de Roberto Ferraz, para quem as taxas poderiam plenamente desempenhar função extrafiscal, possibilitando ao Estado, no campo de sua competência, controlar e fiscalizar a prática de atos incentivos ou desincentivados.²⁴⁰

qualquer título; b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento; II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas; III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

²³⁸ CARRAZZA, R., p. 2015, p. 628.

²³⁹ SCHOEURI, 2005, p. 181.

²⁴⁰ FERRAZ, 2009, p. 555.

Geraldo Ataliba mencionava que as taxas refletiriam muito mais que um simples exercício do poder de polícia, representando um “instrumento indispensável para a revolução social”.²⁴¹

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu a possibilidade das taxas desempenharem função extrafiscal. Neste sentido, destacamos o RE 416.601-1²⁴², de Relatoria do Min. Carlos Velloso, através do qual se julgou constitucional a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, instituída através da Lei 10.165/2000, que atribuiu ao IBAMA o dever de fiscalização.

Em sentido contrário ao apresentado, Humberto Ávila defende que as taxas não serviriam como instrumento para atingir finalidades extrafiscais.²⁴³

Antes de concluir este ponto, uma lembrança se mostra indispensável, qual seja, a de que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos, nos moldes do §1º do artigo 145 da Constituição Federal.²⁴⁴

Enfim, as taxas podem desempenhar função extrafiscal direcionada a cumprir finalidades constitucionais. Seguindo os limites constitucionais, políticas públicas poderiam ser implementadas através das taxas. A título exemplificativo, podemos citar o papel que a taxa poderia desempenhar em uma política de resíduos sólidos, implementada com vistas a incentivar, através da concessão de benefícios fiscais, a separação e destinação correta de lixos. Esta prática cumpriria finalidades constitucionais, dentre as quais destacamos: preservação do meio ambiente; educação da população.

Por fim, a propósito desta possibilidade, que deveria ser mais incentivada e observada pelos entes competentes, citamos a Súmula Vinculante nº 19 do Supremo Tribunal Federal que estabelece: “A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento

²⁴¹ ATALIBA, 1966, p. 151.

²⁴² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IBAMA: TAXA DE FISCALIZAÇÃO. Lei 6.938/81, com a redação da Lei 10.165/2000, artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-G. C.F., art. 145, II. I. - Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA - do IBAMA: Lei 6.938, com a redação da Lei 10.165/2000: constitucionalidade. II. - R.E. conhecido, em parte, e não provido. RE 416601, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 10/08/2005.

²⁴³ ÁVILA, 2015, p. 68.

²⁴⁴ BRASIL, Constituição Federal. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, II da Constituição Federal.²⁴⁵

No que tange à **contribuição de melhoria**, encontramos seu fundamento de validade no artigo 145, inciso III da Constituição Federal.²⁴⁶ A hipótese de incidência deste tributo está vinculada à atividade estatal consistente em realização de obra pública.

Mas não basta apenas a realização de obra pública, sendo indispensável que desta obra pública decorra valorização imobiliária, conforme estabelecido pelo artigo 81 do Código Tributário Nacional, confere-se:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Feitas estas considerações iniciais, importa verificar se as contribuições de melhoria se inserem nas normas tributárias indutoras. Em razão do conceito jurídico da contribuição de melhoria, parece-nos não haver muito espaço para digressões quanto a este questionamento.

De modo geral, a doutrina acolhe a possibilidade de utilização de efeitos extrafiscais na contribuição de melhoria unicamente através da concessão de benefícios fiscais.

Neste sentido, citamos o posicionamento de Luís Eduardo Schoeuri²⁴⁷, Diego Bomfim²⁴⁸ e Juan Enrique Varona Alabern, que seguindo o mesmo raciocínio, argumenta tratar-se a contribuição de melhoria de “un tributo poco dúctil para dejarse impregnar de elementos extrafiscales”.²⁴⁹

No que concerne aos **empréstimos compulsórios**, extrai-se do artigo a 148 da Constituição Federal, o seguinte teor:

²⁴⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 19. A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.

²⁴⁶ BRASIL, Constituição Federal. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

²⁴⁷ SCHOEURI, 2005, p. 189.

²⁴⁸ BOMFIM, 2015, p. 282.

²⁴⁹ ALABERN, 2009, p. 39.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I- para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II- no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Percebe-se que, por se tratar de empréstimos, estes tributos se distinguem dos demais por: (i) demandar a restituição do valor aos contribuintes; (ii) possuir finalidade específica; (iii) vincular a aplicação do produto da receita à finalidade perseguida.

De maneira isolada, Luís Eduardo Schoeuri defende a possibilidade dos empréstimos compulsórios desempenharem função indutora, desde que a conduta a ser estimulada ou desestimulada mantenha correlação direta à finalidade constitucional própria destes tributos.²⁵⁰

De fato, existe fundamento extrafiscal para instituição de empréstimos compulsórios, sobretudo se considerada eventual necessidade de proteção da soberania nacional, um dos princípios estruturantes da ordem econômica. Todavia, considerando a imposição taxativa de finalidades que possam ser perseguidas através deste tributo, é evidente que eventual desvio caracteriza a inconstitucionalidade da medida.

Análise interessante sobre a extrafiscalidade nas espécies tributárias é encontrada nas **contribuições sociais**, cuja previsão constitucional se infere do artigo 149, que atribui competência, exclusivamente, à União para “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”.²⁵¹

²⁵⁰ SCHOEURI, 2005, p. 193.

²⁵¹ BRASIL, Constituição Federal. 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.

Percebe-se que, em caráter mandamental, a Constituição Federal determinou que as contribuições sociais servissem de instrumentos voltados à atuação social. Logo, é inquestionável a exigência de afetação da receita das contribuições sociais na ordem social.

Neste aspecto, imperioso verificar, à luz do texto constitucional, quais seriam as atuações estatais cabíveis na ordem social. Sendo assim, a partir de seu artigo 193, as possíveis áreas passam a ser destacadas, sendo: (i) seguridade social (saúde, previdência social e assistência social); (ii) educação, cultura e esporte; (iii) ciência e tecnologia; (iv) comunicação social; (v) meio ambiente; (vi) família, criança, adolescente e idoso; (vii) índios.²⁵²

Sem prejuízo das contribuições destinadas à seguridade social, previstas no artigo 195 e incidentes sobre: (i) a folha de salário e demais rendimentos do trabalho; (ii) receita ou faturamento; (iii) lucro, verificamos que a Constituição Federal, através do §4º do mencionado artigo possibilita a instituição de outras fontes de renda, desde que observado o art. 154, I da Constituição Federal.²⁵³

Há ainda outras contribuições previstas no texto constitucional, como por exemplo as conhecidas contribuições ao Sistema S, previstas no artigo 240 da Constituição Federal.²⁵⁴

O tema subjacente às contribuições é de grande repercussão na doutrina, sobretudo se considerado o vulto de arrecadação advinda desta espécie tributária. Todavia, nosso estudo limita-se a verificar a possibilidade desta espécie tributária poder desempenhar função extrafiscal.

²⁵² BRASIL, Constituição Federal. Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.

²⁵³ BRASIL, Constituição Federal. Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; III - sobre a receita de concursos de prognósticos; IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

²⁵⁴ BRASIL, Constituição Federal. Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

Defendendo a impossibilidade de atribuição de caráter extrafiscal às contribuições, Marco Aurélio Greco pondera que: “a extrafiscalidade não é conceito pertinente quando se examinam as contribuições. Contribuições não existem em função da arrecadação, mas em função da finalidade a que se preordenam”.²⁵⁵

Por outro lado, Luís Eduardo Schoeuri entende que estas contribuições, por se sujeitarem a uma atuação voltada à ordem social, não seriam, a princípio, enquadradas no rol de normas tributárias indutoras, voltadas exclusivamente à intervenção sobre o Domínio Econômico. Uma vez demonstrada que sua atuação não está sendo positiva na ordem social, poder-se-ia admiti-las como normas tributárias indutoras, no entanto, sua atuação deveria ser positiva para reduzir as desigualdades combatidas através dos princípios da ordem econômica.²⁵⁶

Não compactuamos integralmente à esta ideia. Entendemos que a interpretação da Constituição Federal deve ser sistemática, sendo impossível dissociar o sistema tributário da ordem econômica e ordem social, sobretudo se considerado que grande parte da receita para manutenção da estrutura do Estado de Direito advém, em grande medida, das receitas derivadas, representadas pelos tributos.

Desta feita, ainda que se considere que as contribuições sociais possuam função precipuamente arrecadatória, distinguindo-se, no entanto, dos impostos por terem o produto da receita afetado à atuação na ordem social, não se pode desconsiderar a existência de função extrafiscal também nas contribuições.

Aliás, a título exemplificativo mencionamos a Contribuição incidente sobre o risco de acidentes de trabalho- RAT-, instituída pelo art. 22, inc. II da Lei 8.212/91, que estabelece:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:
II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos

²⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico- parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurelio (Coord.). **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São paulo. Dialética. 2001. p. 25.

²⁵⁶ SCHOEURI, 2005 p. 194.

ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Denota-se que a alíquota da contribuição é aferida de acordo com o risco da atividade desenvolvida pela empresa. A diferenciação de alíquota segundo o critério do grau de risco é uma demonstração da possibilidade de as contribuições sociais também servirem de instrumento extrafiscal.

Neste caso, em específico, verificamos que a gradação de alíquotas pode induzir as empresas contribuintes a investirem em medidas de segurança que podem reduzir o risco da atividade, cumprindo com os fundamentos estruturantes da ordem econômica, que é “valorizar o trabalho humano e a livre iniciativa, garantindo a todos uma existência digna, segundo os ditames da ordem social.”

No entanto, reconhecemos a existência de critérios legais adotados que se mostram destituídos de propósito constitucional, representando verdadeiras violações aos princípios constitucionais tributários e da ordem econômica.

É o caso por exemplo dos artigos 3º, §2º inciso I da Lei 10.637/2002²⁵⁷, que estabelece a PIS, e do artigo 3º, §2º inciso I da Lei 10.833/2003²⁵⁸, que estabelece a COFINS. Estes dispositivos legais vedam a tomada de crédito de PIS e COFINS sobre a mão de obra paga a pessoa física.

Se analisarmos as contribuições sociais pelo viés extrafiscal, verificaremos que a Constituição Federal instituiu estes tributos para cumprir

²⁵⁷ BRASIL. Lei 8.212/1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF. Jul 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em 10 de outubro de 2018.

²⁵⁸ BRASIL. Lei 10.637/2001. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: § 2º Não dará direito a crédito o valor: I - de mão-de-obra paga a pessoa física. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/LEIS/2002/l10637.htm>. Acesso em 10 de outubro de 2018.

função além da arrecadatória, servindo de instrumento para atuação na área da seguridade social.

Ocorre que, conforme já reiteradamente defendemos ao longo deste estudo, a função extrafiscal desempenhada por eventual tributo deve convergir buscando realizar o estado de coisas estabelecidos através dos princípios da ordem econômica.

Neste sentido, é incontroverso que a “ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa”, deve observar alguns princípios dentre os quais se destaca: a busca pelo pleno emprego.

No entanto, uma análise crítica destes dispositivos legais revela que a vedação de utilização de crédito para abatimento da PIS/COFINS confronta de maneira direta com um dos objetivos principais norteadores da ordem econômica, prejudicando, por consequência o bom desempenho da ordem social, a qual, nos moldes do art. 193 da Constituição Federal²⁵⁹, tem como base o “primado do trabalho”.

Atualmente, os julgados proferidos com relação ao tema são unânimes em validar a vedação legal quanto ao creditamento. Espera-se, contudo, que haja um aprofundamento da discussão, sobretudo com o amparo da recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, a qual, em sede de Recurso Repetitivo, definiu o conceito de insumos à luz dos critérios da essencialidade ou relevância.²⁶⁰

Avançando na análise das espécies tributárias, analisaremos as **contribuições especiais**, previstas no artigo 149 da Constituição Federal e que

²⁵⁹ BRASIL. Lei 10.833/2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: § 2º Não dará direito a crédito o valor: I - de mão-de-obra paga a pessoa física. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em 10 de outubro de 2018.

²⁶⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018.

se referem às contribuições de intervenção no domínio econômico e às contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.²⁶¹

Pertinente destacar que estas contribuições também possuem materialidade definida e somente podem servir de instrumento de intervenção estatal em setor econômico específico e na categoria profissional ou econômica específica. O produto da arrecadação também tem destinação predeterminada, devendo ser refletida para o setor objeto da intervenção ou para a categoria profissional.²⁶²

Conforme já apresentamos anteriormente, a possibilidade desta intervenção é limitada, servindo apenas para reestabelecer eventuais distorção ou desequilíbrio no domínio econômico. Não se trata, portanto, de dirigismo fiscal, motivo pelo qual a intervenção é deve ser feita em caráter excepcional e temporária.²⁶³

O controle de constitucionalidade da denominada CIDE pode avançar em razão do julgamento do RE 928.943²⁶⁴, cuja matéria foi afetada em sede repercussão geral, junto ao Supremo Tribunal Federal.

A discussão cinge-se na constitucionalidade da Lei 10.168/2000, instituída para o custeio do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para apoio à Inovação, cujo objetivo seria incentivar o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica promovidos entre universidades e setores produtivos.

O Ministro Relator, Luiz Fux, defende a necessidade de enfrentamento pela Suprema Corte de aspectos ainda não analisados, em especial: (i) a (des) necessidade de atividade estatal para legitimação da incidência, à luz dos artigos 149 e 174 da Constituição Federal; (ii) e nesse caso, o tipo de atividade estatal que pode dar azo a uma legítima intervenção no domínio econômico; bem como (iii) o segmento econômico alcançado pela intervenção estatal e sua relação com a finalidade almejada pela exação.

²⁶¹ SCHOEURI, 2005, p. 194.

²⁶² JESUS, I.; JESUS, F.; JESUS, R., 2016, p. 103.

²⁶³ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições. Regime Jurídico, Destinação e Controle**. 2ª ed. São Paulo: Noeses. 2011. p. 112.

²⁶⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 928.943. Rel. Ministro Luiz Fux. Brasília, DF.

Aguardamos com ansiedade esta decisão, na expectativa de que os pontos suscitados sejam mesmos enfrentados, garantindo-se, desta forma, a observância irrestrita do texto constitucional.

3.4. OUTRAS MANIFESTAÇÕES DA NORMA TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL

Analizamos a relação da norma tributária extrafiscal e as espécies tributárias que podem, nos limites constitucionais, exercerem esta função extrafiscal. Importa, neste momento, apresentarmos outras manifestações das normas tributárias extrafiscais, sejam elas em caráter de normas tributárias ou técnicas de tributação.

Enquanto técnicas de tributação, podemos citar a possibilidade da fixação de alíquotas diferenciadas, denominadas seletivas, em função da essencialidade do produto, bem como a aplicação de alíquotas progressivas, aplicáveis ao imposto de renda e aos imóveis rurais ou urbanos que não cumpram com a sua função social.

No que diz respeito à seletividade, identificamos que a Constituição Federal impõe a sua observação na fixação de alíquotas do IPI- imposto sobre produtos industrializados²⁶⁵, e faculta a sua observação na fixação de alíquotas do ICMS²⁶⁶- imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.

Em sentido contrário é o entendimento de Roque Antônio Carrazza para quem a seletividade é um princípio cuja aplicação seria obrigatória tanto no IPI quanto no ICMS.²⁶⁷

A seletividade, independentemente de ser concebida como técnica ou como princípio, tem por escopo diminuir a carga tributária sobre o consumo de

²⁶⁵ BRASIL, Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto.

²⁶⁶ BRASIL, Constituição Federal. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

²⁶⁷ CARRAZZA, R., 2015, p. 115.

bens necessários, bem como aumentar a carga tributária sobre o consumo de bens supérfluos ou indesejáveis.

No que concerne à progressividade, representada pela aplicação de alíquotas crescentes e progressivas, em função do aumento de suas respectivas bases de cálculo, Luís Eduardo Schoueri adota duas concepções quanto a esta técnica ou princípio. A primeira, enquanto elemento de realização da justiça distributiva, em complementação ao princípio da capacidade contributiva. A segunda, enquanto elemento de atuação na ordem econômica, relacionada mais diretamente à extrafiscalidade.²⁶⁸

A progressividade é evidenciada na temática da extrafiscalidade de maneira mais incisiva no imposto territorial rural, de competência da União, e imposto sobre a propriedade territorial urbana, de competência dos Municípios.

Ainda como outras possibilidades de manifestação da norma tributária extrafiscal, apresentamos alguns exemplos de benefícios fiscais, de natureza tributária cujo resultado seja a redução de arrecadação. Adotamos como equivalentes o conceito de incentivo fiscal e benefício fiscal.

Há duas acepções acerca do incentivo fiscal. A acepção em sentido amplo se refere às regras tributárias editadas com o objetivo de estimular o cumprimento dos objetivos constitucionais. Já a acepção em sentido restrito se refere às regras tributárias editadas que, de alguma forma, implica em redução direta da carga fiscal, ingressando no campo da renúncia fiscal.²⁶⁹

O §1º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal discrimina alguns exemplos de benefícios de natureza tributária que resultam na redução da arrecadação, constituindo, portanto, renúncia fiscal. A propósito, estabelece o dispositivo legal em comento: “§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.”

No que concerne à modificação de base de cálculo, podemos citar a título exemplificativo a dedução de eventuais gastos, as amortizações, dentre outros.

²⁶⁸ SCHOEURI, 2005, p. 298.

²⁶⁹ CORREIA NETO, 2015, p. 130.

Adianta-se que o impacto da concessão de incentivo fiscal e os limites inerentes à renúncia fiscal, gasto tributário ou outras denominações decorrentes da concessão de incentivos fiscais não serão objeto de análise no presente estudo.

Para fins de extrafiscalidade, importa neste momento acrescentar que a própria Lei de Responsabilidade Fiscal exerce uma espécie de controle quanto à concessão de renúncia de receita condicionando que esta esteja acompanhada (i) de estimativa do impacto orçamentário- financeiro no exercício da perda da receita e (ii) atenda ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e ao menos uma das duas condições: (i) demonstração de que a renúncia não afetará as metas de resultados fiscais previstos na LDO ou (ii) esteja acompanhada de medidas de compensação que aumentem o ingresso de receita.²⁷⁰

Além disso, para privilegiar a questão inerente à instrumentalização das normas tributárias fiscais, o inciso I do §3º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal é mandamental ao isentar desta regra legal, a renúncia fiscal decorrente de alterações de alíquotas dos impostos de importação e exportação, impostos sobre produtos industrializados e impostos sobre operações financeiras, decorrentes do exercício da competência tributária prevista no art. 153, §1º da Constituição Federal.²⁷¹

Embora entendamos que o controle da renúncia fiscal é matéria jurídica, posto que possui regramento legal, especialmente a Lei da Responsabilidade Fiscal, registramos que não iremos avançar no aspecto do impacto que a

²⁷⁰ BRASIL, Lei Complementar 101/2001. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

²⁷¹ BRASIL, Lei Complementar 101/2001. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. § 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º.

concessão de incentivo fiscal imprime no orçamento público, fato este que demandaria naturalmente a incursão em matéria de direito financeiro.²⁷²

É incontroversa a vultuosidade da renúncia fiscal, fato este a demandar um controle mais rígido, sobretudo porque a concessão imotivada de benefícios fiscais, além de afetar o orçamento público, afeta o pacto federativo.

Aliás, a título de enriquecimento do trabalho, destacamos o recente julgamento do processo 015.940/2017-9 pelo Tribunal de Contas da União, em 06 de junho de 2018, pela relatoria do Ministro José Múcio Monteiro.²⁷³

Analizou-se, por ocasião do julgamento deste processo, a eficácia e o controle de determinados benefícios fiscais concedidos no âmbito da União Federal. Destacam-se entre os benefícios fiscais, os concedidos no âmbito da Zona Franca de Manaus, dentre outros.

A fiscalização promovida pela Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), no intuito de verificar a regularidade no processo de concessão de benefícios fiscais nas áreas sociais e de desenvolvimento, identificou que a renúncia fiscal estimada na Lei Orçamentária Anual e discriminada pelo Demonstrativo de Gasto Tributário para o exercício de 2018, representaria cerca de R\$ 283 milhões de reais, correspondendo a 3,97% do PIB e 20,7% da estimativa da arrecadação de receitas federais.

Reconheceu-se no trabalho de auditoria realizado pelo Tribunal de Contas da União que 98% dos gastos tributários além de não possuírem órgão gestor de controle e fiscalização, não possuem prazo de vigência determinado, persistindo longamente no tempo.

Este percentual revela a problemática que a ausência de controle dos gastos tributários pode desencadear nas contas públicas e no equilíbrio fiscal, fato este facilmente verificável em nosso país.

Reconheceu-se, igualmente, que a concessão e manutenção de determinado benefício fiscal está atrelado ao cumprimento de determinadas

²⁷² A propósito do tema, sugerimos o livro “O Averso do Tributo”, de Celso de Barros Correia Neto.

²⁷³BRASIL, Tribunal de Contas da União. Brasília, DF. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/PROC%253A015940%2520ANOPROCESSO%253A2017/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>>. Acesso em 18 de agosto de 2018.

contrapartidas, indispensáveis para a efetividade da implementação de determinadas políticas públicas.

Ao final do julgamento, o Tribunal de Contas da União determinou que o Ministério da Fazenda e Secretaria da Receita Federal do Brasil apresentassem, dentro do prazo determinado: a relação e descrição dos gastos tributários; prazo de vigência; mecanismos para controle e acompanhamento da evolução da política pública, de modo a cumprir os princípios da publicidade e transparência indispensáveis ao Poder Público.

Infelizmente, esta é a realidade desafiadora por detrás da concessão de determinados benefícios fiscais, os quais deixam de cumprir com sua finalidade constitucional e acabam por impactar negativamente nas apenas nas contas públicas, mas também na relação de igualdade entre contribuintes em situações similares.

4. O CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE

Chegado o momento de ingressarmos no ponto nodal do tema, algumas premissas adotadas ao longo do estudo devem transparecer.

Conforme pondera Humberto Ávila, “fins diversos levam à utilização de critério distintos, pela singela razão de que alguns critérios são adequados à realização de determinado fins; outros, não.” Por consequência da adoção de critérios distintos, conclui-se que “fins diversos conduzem a medidas diferentes de controle”.²⁷⁴

Nesta toada, o controle de constitucionalidade das normas tributárias fiscais seria realizado a partir do princípio da capacidade contributiva e o quanto que o controle de constitucionalidade das normas tributárias extrafiscais seria realizado pelo viés do princípio da igualdade, bem como do princípio da proporcionalidade.

De modo especial, prevalece o posicionamento segundo o qual as normas tributárias extrafiscais possuem regime jurídico constitucional, a despeito de sua atuação se voltar para consecução de objetivos constitucionais.

Sobre os denominados objetivos constitucionais, uma ressalva se faz necessária, qual seja, a de que as normas tributárias extrafiscais devem se sujeitar tanto aos princípios constitucionais tributários, ainda que relativizado, quanto aos princípios reguladores da ordem econômica.

A primeira premissa a ser destacada, ainda que desprovida de qualquer caráter inovador, é a indispensabilidade quanto à observância dos limites impostos pela Constituição Federal, seja em caráter principiológico, seja em caráter de regramento. Isto é, conquanto incentivado o manejo de normas tributárias extrafiscais, há um inequívoco limite imposto aos entes detentores da competência tributária. Não se trata, em absoluto, de cheque em branco.

Conforme concluído em linhas anteriores, o critério adotado como *discrímen* para identificação das normas tributárias extrafiscais é o da finalidade atrelado à sua eficácia social.

²⁷⁴ ÁVILA, 2016, p. 193.

Verificamos, igualmente, que as finalidades constitucionais são extensas, servindo todas elas, a princípio, como fundamento para o manejo da tributação extrafiscal, oportunidade esta que afastaria a aplicação de diversos limites constitucionais tributários.

Com efeito, há notória adesão, seja pelo do Poder Legislativo, seja pelo Poder Executivo, de políticas públicas pautadas em normas tributárias extrafiscais que tenham por objetivo a redução de desigualdades; a proteção do meio ambiente ou a melhoria do sistema público de saúde; dentre outros objetivos constitucionais valorosos. No entanto, é preciso acautelar-se para que o Direito Tributário não seja o único instrumento disponível para a realização das finalidades públicas.²⁷⁵

Ainda que a adoção de medidas tributárias dirigidas à consecução de objetivos constitucionais seja incentivada pela Constituição Federal, há que se ter em mente que, mesmo com função distinta da arrecadatória, ainda estamos a tratar da tributação, através da qual os efeitos podem afetar a liberdade e a propriedade, valores estes supremos sob o ponto de vista do ordenamento jurídico.

Portanto, há que se ter um efetivo controle sobre as normas tributárias extrafiscais, para que estas, em razão das exceções estabelecidas pela Constituição Federal, não passem de norma intervencionista para norma arrecadadora, ou, de norma temporária para norma definitiva.²⁷⁶

Ganha relevo, neste sentido, a necessidade de controle da extrafiscalidade a partir do plano na eficácia, verificando se há conformidade entre a finalidade estabelecida pela norma tributária extrafiscal e os efeitos produzidos no plano concreto.

Não se questiona a coerência da denominada “imprevisibilidade dos efeitos das normas tributárias indutoras”²⁷⁷, característica esta que causa imensa dificuldade quanto ao controle no plano concreto, sobretudo se considerado que a adoção de determinada medida extrafiscal pelo contribuinte é incerta e será definida segundo seus critérios de discricionariedade.²⁷⁸

²⁷⁵ LEÃO, 2015, p. 130.

²⁷⁶ Ibid., p. 129.

²⁷⁷ Ibid., p. 123.

²⁷⁸ LEÃO, loc. cit.

Partindo das premissas da denominada “ecologia da ação”, Carlos Augusto Daniel Neto defende a possibilidade de os efeitos produzidos pela norma tributária extrafiscal serem diversos dos efeitos preliminarmente pretendidos, desde que útil para perseguir finalidades secundárias igualmente legitimadas pela Constituição Federal.²⁷⁹

Para defender o seu posicionamento, o Autor apresenta o exemplo da Zona Franca de Manaus, estabelecida pelo Decreto-Lei 288/1967²⁸⁰, que criou área industrial extremamente abrangente do ponto de vista de incentivos fiscais, supostamente destinadas à redução da desigualdade da região norte, especialmente na região denominada “Amazônia ocidental”.

Pesquisas promovidas pelo IBGE apontam que o PIB da área permanece estagnado em patamares baixos, sendo este um forte indício a demonstrar o não cumprimento da finalidade constitucional pretendida através, no caso, das normas tributárias extrafiscais.²⁸¹

Defende o Autor que, conquanto as normas tributárias extrafiscais não estejam contribuindo para a redução da desigualdade, há evidências de que as mesmas têm atuado positivamente quanto à preservação da área florestal, em razão da manutenção do Pólo Industrial de Manaus. Sendo assim, embora não cumpra com a finalidade inicialmente pretendida, a Zona Franca de Manaus estaria cumprindo finalidade secundária, consistente na proteção do meio ambiente.²⁸²

Já mencionamos anteriormente que não há função indutora sem eficácia indutora²⁸³. Cumpre-nos, entretanto, verificar se estes efeitos se compactuam às finalidades pretendidas.

Com todo o respeito à opinião do Autor em análise, não podemos confirmar, de maneira segura, a constitucionalidade dos benefícios fiscais

²⁷⁹ DANIEL NETO, Carlos Augusto. A provisoriedade dos incentivos fiscais- uma abordagem pragmática da Zona Franca de Manaus. **Revista de Direito Tributário Atual**. v. 26. São Paulo: Dialética. 2016. p. 1-28.

²⁸⁰ BRASIL, Decreto-Lei 288/1967. Itera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0288.htm>. Acesso em 10 de outubro de 2018.

²⁸¹ BRASIL, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/contas-nacionais/9088-produto-interno-bruto-dos-municipios.html?=&t=resultados>>. Acesso em 08 de agosto de 2018.

²⁸² DANIEL NETO, op. cit., p. 24.

²⁸³ LEÃO, 2015, p. 115.

direcionados à Zona Franca de Manaus. Empreenderemos mais argumentos sobre este tema no decorrer deste tópico.

A princípio, percebe-se que as normas tributárias extrafiscais deixaram de ser medidas temporárias, passando a ser medidas permanentes, inaptas a atingirem a finalidade objetivada.

Neste aspecto, importa analisarmos se as normas tributárias extrafiscais em menção, e outras mais que serão apresentadas, resistem ao controle de constitucionalidade apropriado.

4.1. O CONTROLE ATUAL DESEMPENHADO PELO PODER JUDICIÁRIO

Uma das garantias fundamentais instituídas pelo artigo 5º da Constituição assegura que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.²⁸⁴ Por outro lado, um dos principais fundamentos do Estado de Direito é a separação dos Poderes, consistente na independência e harmonia entre o Poder Legislativo, o Executivo e o Judiciário, conforme disposto no artigo 2º da Constituição Federal.²⁸⁵

Tanto o princípio da repartição dos poderes, quanto os direitos e garantias fundamentais são alçados à categoria de clausula pétrea, nos moldes do §4º do artigo 60 da Constituição Federal.²⁸⁶

Diante dos princípios apresentados, a dúvida que se coloca é identificar qual seria o limite para o Poder Judiciário exercer o controle de constitucionalidade de normas tributárias extrafiscais instituídas pelo Poder Legislativo ou Poder Executivo, no âmbito de suas respectivas competências constitucionais.

²⁸⁴ BRASIL, Constituição Federal. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

²⁸⁵ BRASIL, Constituição Federal. Art. 2º. Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

²⁸⁶ BRASIL, Constituição Federal. Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado.

Atribui-se, sobretudo a esta razão, o motivo pelo qual as decisões judiciais sobre a temática do controle da extrafiscalidade pouco avança. E mais, qualquer demonstração de aprofundamento do tema é acompanhado de ressalvas e críticas.

Identificamos, inclusive, um precedente do Supremo Tribunal Federal que tem sido reiteradamente utilizado para justificar eventual inércia pelo Poder Judiciário. A justificativa estaria na impossibilidade de controlar a discricionariedade do Poder Público: “A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público”.²⁸⁷

Os poucos julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal em ações nas quais se discutia a inconstitucionalidade de determinada norma tributária extrafiscal, restringiu-se, quando muito, apenas na análise de violação do princípio da igualdade, cumprindo, portanto, o papel institucional de “legislador negativo”.

Depreende-se da análise dos julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, que de modo geral, bastaria a identificação de uma finalidade constitucional na norma tributária extrafiscal, para que a constitucionalidade da medida fosse confirmada.

Neste sentido, destacamos como caso paradigmático a ADI 1.643²⁸⁸, que reconheceu a constitucionalidade do art. 9º da já revogada Lei 9.317/1996, o qual, por razões extrafiscais, deixou de incluir diversos contribuintes do regime do SIMPLES, dentre os quais se destacava: profissionais liberais; dentre outros.

Sobressai destacar que analisaremos o tema com foco no princípio da igualdade e da proporcionalidade, reconhecendo que, posteriormente,

²⁸⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. E M E N T A: AGRAVO DE INSTRUMENTO - IPI - AÇÚCAR DE CANA - LEI Nº 8.393/91 (ART. 2º) - ISENÇÃO FISCAL - CRITÉRIO ESPACIAL - APLICABILIDADE - EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - INOCORRÊNCIA - NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO - ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO - INADMISSIBILIDADE - RECURSO IMPROVIDO. CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRA-FISCAL DO IPI. AI 360461 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005.

²⁸⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. LEGITIMIDADE ATIVA. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS DE OPTAR PELO REGIME. CONSTITUCIONALIDADE. ADI 1643, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2002.

sobrevieram mudanças legislativas promovidas pelas Lei Complementares nº 147/2014²⁸⁹ e Lei 155/2016²⁹⁰, as quais incluíram diversos setores beneficiários do regime especial da tributação.

Outro caso paradigmático analisado pelo Supremo Tribunal Federal, aponta o reconhecimento da constitucionalidade da Lei 9.085/95²⁹¹, do Estado de São Paulo, que instituíra benefícios fiscais a empresas contratantes de empregados com mais de 40 anos de idade. Restou definido pela Suprema Corte que, em razão do notório efeito extrafiscal, não haveria violação ao princípio da igualdade e isonomia.²⁹²

Partindo das premissas estabelecidas pelos julgados concernentes ao tema, identificamos que o controle da extrafiscalidade pelo Supremo Tribunal Federal cinge-se em dois aspectos sobre os quais nos aprofundaremos na sequência, quais sejam: um controle formal e um controle de conteúdo, pautado especialmente no princípio da igualdade.

É inequívoco que a manutenção do pretendido Estado de Direito apenas se torna factível se houver um desempenho harmônico entre os três poderes, cabendo, ao Poder Judiciário, com toda a responsabilidade constitucional que lhe foi atribuída, diligenciar coibindo a prática de atos antijurídicos e antirrepublicanos.

²⁸⁹ BRASIL, Lei Complementar 147/2014. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis nos 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp147.htm>. Acesso em 10 de outubro de 2018.

²⁹⁰ BRASIL, Lei Complementar 155/2016. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nºs 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp155.htm>. Acesso em 10 de outubro de 2018.

²⁹¹ Brasil, Estado de São Paulo. Lei 9.085/95. Dispõe sobre incentivo fiscal para as pessoas jurídicas que possuam empregados com mais de 40 anos. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/norma/11738>>. Acesso em 10 de outubro de 2018.

²⁹² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembléia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia. ADI 1276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 29/08/2002.

Aliás, em sua primorosa obra, República e Constituição, Geraldo Ataliba atribuiu ao Poder Judiciário a “garantia do funcionamento do sistema e das instituições republicanas”.²⁹³

Não se descarta a dificuldade enfrentada em nossos dias atuais acerca da discussão envolvendo os limites da interpretação do julgador. Há, sem sombra de dúvidas, críticas fundamentadas contra o exercício do denominado ativismo judicial²⁹⁴. Nem se pretende, através deste estudo, defender qualquer tomada de decisão judicial que não esteja seguramente amparada pela Constituição Federal.

Ao se defender a necessidade de avanço quanto ao controle do exercício da extrafiscalidade pelo Poder Judiciário, o fazemos com base nos fundamentos já estabelecidos pela Constituição Federal.

Neste aspecto, Diego Bomfim nos ensina que a economia desempenha um papel importante no processo decisório, funcionando como “importante instrumento de construção linguística de fatos e provas, como acontece com outras ciências, como no caso da Psicologia no âmbito do direito penal e da Contabilidade no próprio campo do direito tributário”.²⁹⁵

De fato, a economia, *per si*, não pode conduzir uma decisão judicial. No entanto, partir do momento em que dados econômicos são vertidos em linguagem jurídica, passando a integrar elementos probatórios constantes no processo, o julgador não pode desconsiderá-los, e desta prova deve emergir uma análise jurídica.

Significa dizer, portanto, que as provas produzidas a partir de dados econômicos, integrantes do processo, se submeterão ao controle jurisdicional, cabendo ao julgador verificar se os limites e princípios jurídicos, inerentes à ordem econômica ou à ordem tributária, foram devidamente respeitados.

Por oportuno, mencionamos o julgamento da ADI 875 pelo Supremo Tribunal Federal. Esta decisão é emblemática, posto que baseada essencialmente no aspecto eficaz da Lei Complementar 62/1989, que

²⁹³ ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 114.

²⁹⁴ Exemplo. Artigo do prof. Renato Lopes Becho. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/5100020/juizes-criando-regras-tributarias>>. Acesso em 29 de junho de 2018.

²⁹⁵ BOMFIM, 2015, p. 324.

estabelecia normas sobre o cálculo, entrega e o controle dos recursos destinados ao Fundo de Participação aos Estados e Municípios.²⁹⁶

Nos termos do art. 161, II da Constituição Federal²⁹⁷, cabe a Lei Complementar estabelecer critérios de rateio dos fundos, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e Municípios. Ocorre que, os critérios adotados pela Lei Complementar submetida a julgamento perante o STF apresentavam critérios defasados, não condizentes com a realidade econômica dos entes federados, conforme apontado por laudo do IBGE.

Da leitura do voto do relator, Ministro Gilmar Mendes, extraem-se argumentos da seguinte ordem:

Cumpram-se ressaltar que a exigência de promoção do equilíbrio socioeconômico entre os entes federados foi consagrada pela Constituição não apenas como parâmetro para a aferição da constitucionalidade dos critérios de rateio dos fundos de participação, mas como princípio da ordem econômica (art. 170, VII- redução as desigualdades regionais e sociais) e como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil (art. 3º, III- erradicar a pobreza e a marginalidade e reduzir as desigualdades sociais e regionais).

Sabe-se que as normas-tarefa ou normas-fim, embora muitas vezes condicionadas às circunstâncias fáticas e financeiras, são dotadas, pelo menos, de eficácia mínima, segundo o qual o legislador não pode atuar de forma diversa ao disposto na Constituição e, muito menos, dificultar a efetivação da vontade constitucional. Neste sentido, os fins do Estado não servem para determinar o que acontecerá, mas para determinar o que não deve ser feito.

Desse modo, o legislador, ao disciplinar o funcionamento dos fundos de participação, deve ser obsequioso à finalidade constitucionalmente prevista de redução das desigualdades regionais, sem criar qualquer obstáculo à promoção desse desiderato. Até mesmo porque, conforme salientado, a própria razão de ser dos fundos é conferir efetividade às exigências constitucionais.

Ademais, deve haver a possibilidade de revisões periódicas dos coeficientes, de modo a se avaliar criticamente se os até então adotados ainda estão em consonância com a realidade econômica dos

²⁹⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. EMENTA: Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI n.º 875/DF, ADI n.º 1.987/DF, ADI n.º 2.727/DF e ADI n.º 3.243/DF). Fungibilidade entre as ações diretas de inconstitucionalidade por ação e por omissão. Fundo de Participação dos Estados - FPE (art. 161, inciso II, da Constituição). Lei Complementar n.º 62/1989. Omissão inconstitucional de caráter parcial. Descumprimento do mandamento constitucional constante do art. 161, II, da Constituição, segundo o qual lei complementar deve estabelecer os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados, com a finalidade de promover o equilíbrio socioeconômico entre os entes federativos. Ações julgadas procedentes para declarar a inconstitucionalidade, sem a pronúncia da nulidade, do art. 2º, incisos I e II, §§ 1º, 2º e 3º, e do Anexo Único, da Lei Complementar n.º 62/1989, assegurada a sua aplicação até 31 de dezembro de 2012. ADI 875, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2010.

²⁹⁷ Brasil, Constituição Federal. Art. 161. Cabe à lei complementar: II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;

entes federativos e se a política empregada na distribuição dos recursos produziu os efeitos desejados.

Percebe-se, portanto, que em decorrência do caráter mandamental e vinculante da Constituição Federal, o Poder Judiciário não pode se omitir de analisar, à luz do texto constitucional, o controle dos atos praticados pelo Poder Legislativo ou Poder Executivo.

Não se trata de menosprezar o princípio da repartição dos poderes, porquanto tratar-se de um dos fundamentos estruturantes do Estado de Direito. Entretanto, uma advertência se mostra pertinente, qual seja, a constante do art. 2º da Constituição Federal, que estabelece que os Poderes, devem ser independentes e harmônicos entre si.

A harmonia aqui mencionada somente será identificada se, os atos praticados no âmbito da competência de cada Poder, se fundamentarem nos preceitos constitucionais.

Feitas estas considerações, passaremos a verificar como o controle judicial que tem sido efetivamente realizado pelo Poder Judiciário, especialmente no âmbito do Supremo Tribunal Federal, para depois, avançarmos para outros mecanismos jurídicos hábeis para auxiliar no controle judicial das normas tributárias extrafiscais.

4.1.1. Controle Pela Forma

O controle da extrafiscalidade a partir de critérios formais é muito comum no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Isto porque, a Constituição Federal estabeleceu critérios objetivos limitadores do poder de tributar, que devem ser observados quando do exercício da competência tributária, mesmo quando para instituir tributos extrafiscais.

Os parâmetros adotados neste estudo seguem os parâmetros constitucionais, motivo pelo qual, a exigência de determinados requisitos para instituição de determinados tributos, não equivalem, por própria determinação constitucional, às exigências de outros tributos.

Corolário do princípio da legalidade estabelecido no artigo 150, inc. I da Constituição Federal, encontramos o artigo 150, § 6º da Constituição Federal o qual estabelece que a “isenção, subsídio, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia e remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedida mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias enumeradas, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g”.²⁹⁸

O art. 155, §2º, XII, “g” é aquele que condiciona a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS mediante convênios junto ao CONFAZ.²⁹⁹

O princípio da legalidade, nesta situação, tem como objetivo garantir a igualdade entre contribuintes, bem como a transparência fiscal, na medida em que, tornando pública determinada medida exoneratória, evita-se a sua utilização “como moeda de barganha para troca de favores pessoais”.³⁰⁰

Quando a norma tributária extrafiscal se relaciona com o ICMS, verificamos um controle formal mais rígido pelo Supremo Tribunal, em total cumprimento ao artigo 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal. Os benefícios fiscais concedidos no âmbito do ICMS, sem o respectivo convênio junto ao CONFAZ, têm sido combatidos pelo Supremo Tribunal Federal, com vistas a preservar do pacto federativo, em razão do caráter nacional deste imposto.

Outra medida de controle utilizada pelo Supremo Tribunal Federal avalia a correlação entre a competência material e competência tributária da pessoa jurídica de direito público. Neste sentido, a instituição de taxa municipal para fiscalização de atividades portuárias, cuja competência é da União, além de

²⁹⁸ BRASIL, Constituição Federal. Art. 150, §6º. § 6º 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.

²⁹⁹ BRASIL, Constituição Federal. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

³⁰⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. A fixação da base de incidência da contribuição social alusiva ao frete submete-se ao princípio da legalidade. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – FRETE – BASE DE INCIDÊNCIA – PORTARIA – MAJORAÇÃO. Surge conflitante com a Carta da República majorar mediante portaria a base de incidência da contribuição social relativa ao frete. MANDADO DE SEGURANÇA – BALIZAS. No julgamento de processo subjetivo, deve-se observar o pedido formalizado. RMS 25476, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013.

ofender à competência tributária, ofende a imunidade recíproca. Da mesma forma, a instituição de taxa municipal cobrada para combate a incêndio, cuja competência do exercício de polícia recai sobre o Corpo de Bombeiros, no âmbito estadual.³⁰¹

Notadamente seriam estes os julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal em termos de controle da extrafiscalidade sob o aspecto formal.

4.1.2. Controle Pelo Conteúdo da Igualdade

Conforme verificamos anteriormente, na tributação extrafiscal o princípio da capacidade contributiva cede espaço para outras medidas de controle, dentre as quais se destaca o postulado ou princípio da proporcionalidade.

No entanto, conquanto o princípio da capacidade contributiva não seja o informador geral das normas tributárias extrafiscais, o princípio da igualdade permanece como importante vetor de controle.

Aliás, as poucas decisões judiciais exaradas pelo Supremo Tribunal Federal que avançaram para além do controle formal, restringiam-se a analisar o conteúdo baseado da norma tributária extrafiscal sob o aspecto do princípio da igualdade.

Ainda sobre esta constatação, identificamos decisões muitas vezes divergentes, ora invocando a impossibilidade de análise de quebra da isonomia, em razão do princípio da separação dos poderes, ora invocando a quebra da isonomia, reconhecendo a inconstitucionalidade da norma.

Neste sentido, apresentamos como exemplo a ADI 1655 que julgou inconstitucional a Lei 356/97 do Estado do Pará que concedia tratamento

³⁰¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IPTU. PORTO DE SANTOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. TAXAS. HONORÁRIO ADVOCATÍCIO. SUCUMBÊNCIA. 1. Imóveis situados no porto, área de domínio público da União, e que se encontram sob custódia da companhia, em razão de delegação prevista na Lei de Concessões Portuárias. Não-incidência do IPTU, por tratar-se de bem e serviço de competência atribuída ao poder público (artigos 21, XII, "f" e 150, VI, da Constituição Federal). 2. Taxas. Imunidade. Inexistência, uma vez que o preceito constitucional só faz alusão expressa a imposto, não comportando a vedação a cobrança de taxas. Agravo regimental a que se nega provimento. AI 458856 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Primeira Turma, julgado em 05/10/2004.

tributário diferenciado aos prestadores de serviço de transporte escolar vinculados à cooperativa do Município. Reconheceu-se a ausência de qualquer finalidade constitucional a ser perseguida por esta medida, de modo que a manutenção da mesma acarretaria tratamento desigual, prejudicando a livre concorrência.³⁰²

Outro julgado paradigmático decorre do RE 405.579, de Relatoria do antigo Ministro Joaquim Barbosa. A problemática cingia-se em verifica a inconstitucionalidade da Lei Federal 10.182/2001, que reduzia “em 40% a alíquota incidente na importação de partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados e pneumáticos, para empresas montadoras ou fabricantes automóveis, caminhões, dentre alguns outros incluídos na lei, incluídos os destinados ao mercado de reposição.”³⁰³

Uma empresa, também atuante no mercado de reposição, mas não na condição de montadora ou fabricante, mas sim na condição de varejista dos

³⁰² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL 356/97, ARTIGOS 1º E 2º. TRATAMENTO FISCAL DIFERENCIADO AO TRANSPORTE ESCOLAR VINCULADO À COOPERATIVA DO MUNICÍPIO. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E ISONOMIA. CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE. POSSIBILIDADE. CANCELAMENTO DE MULTA E ISENÇÃO DO PAGAMENTO DO IPVA. MATÉRIA AFETA À COMPETÊNCIA DOS ESTADOS E À DO DISTRITO FEDERAL. TRATAMENTO DESIGUAL A CONTRIBUINTES QUE SE ENCONTRAM NA MESMA ATIVIDADE ECONÔMICA. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. Norma de efeitos concretos. Impossibilidade de conhecimento da ação direta de inconstitucionalidade. Alegação improcedente. O fato de serem determináveis os destinatários da lei não significa, necessariamente, que se opera individualização suficiente para tê-la por norma de efeitos concretos. Preliminar rejeitada. 2. Lei Estadual 356/97. Cancelamento de multa e isenção do pagamento do IPVA. Matéria afeta à competência dos Estados e à do Distrito Federal. Benefício fiscal concedido exclusivamente àqueles filiados à Cooperativa de Transportes Escolares do Município de Macapá. Inconstitucionalidade. A Constituição Federal outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e para conceder isenção, mas, ao mesmo tempo, proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação econômica. Observância aos princípios da igualdade, da isonomia e da liberdade de associação. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. ADI 1655, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 03/03/2004.

³⁰³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PNEUS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE 40% DO VALOR DEVIDO NAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR MONTADORAS. PEDIDO DE EXTENSÃO A EMPRESA DA ÁREA DE REPOSIÇÃO DE PNEUMÁTICOS POR QUEBRA DA ISONOMIA. IMPOSSIBILIDADE. LEI FEDERAL 10.182/2001. CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ARTS. 37 E 150, II). CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (ART. 111). Sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica. No caso em exame, a eventual conclusão pela inconstitucionalidade do critério que se entende indevidamente restritivo conduziria à inaplicabilidade integral do benefício fiscal. A extensão do benefício àqueles que não foram expressamente contemplados não poderia ser utilizada para restaurar a igualdade de condições tida por desequilibrada. Precedentes. Recurso extraordinário provido. RE 405579, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/2010.

produtos elencados, ingressou com a medida judicial de mandado de segurança requerendo o reconhecimento da inconstitucionalidade, por ofensa ao princípio da igualdade.

A União defendeu-se alegando, em síntese, inexistir ofensa ao princípio da igualdade, posto tratar-se de norma tributária extrafiscal.

O Relator Min. Joaquim Barbosa negou provimento ao recurso, enfatizando a impossibilidade de intervenção do Poder Judiciário em razão do princípio da separação dos poderes. Neste contexto, o Poder Judiciário não poderia atuar como legislador positivo.

Abriu divergência o Ministro Marco Aurélio, que seguiu sendo acompanhado pelos votos do Ministro Gilmar Mendes, Ministro Ricardo Lewandowski e o ex Ministro Carlos Aires Britto.

Em resumo, estes ministros reconheceram que, mesmo com uma finalidade constitucional, qual seja, incentivar a produção dos produtos automobilísticos, a norma tributária extrafiscal acabou por beneficiar apenas as grandes indústrias automobilísticas, na medida em que apenas estas seriam fabricantes ou montadoras, causando distorção entre o próprio setor.

É justamente este um dos propósitos deste estudo, contribuir para demonstrar que o ordenamento constitucional, a despeito de incentivar através das medidas tributárias a consecução de objetivos constitucionais, veda a prática de atos que confrontem com os propósitos constitucionais, dentre os quais, neste caso em específico se destaca a igualdade entre contribuintes.

No entanto, ainda que cansativo, alguns trechos do voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes, decisivo para o acompanhamento dos demais ministros, merecem ser destacados, posto que corroboram para acrescentar conteúdo ao nosso estudo. A propósito:

Portanto, é possível antever que o Supremo Tribunal Federal acabe por se livrar do vetusto dogma do legislador negativo e se alie à mais progressiva linha jurisprudencial das decisões interpretativas com eficácia aditiva, já adotadas pelas principais Cortes Constitucionais europeias.

Nesse contexto, a assunção de atuação criativa pelo Tribunal poderá ser determinante para a solução de antigos problemas relacionados à inconstitucionalidade por omissão, que muitas vezes causa entraves para a efetivação de direitos e garantias fundamentais asseguradas pelo texto constitucionais.

O presente caso oferece uma oportunidade para que o Tribunal avance nesse sentido.

Um fato, principalmente nos casos de ofensa ao princípio de isonomia, manifestam-se problemas que não podem ser resolvidos mediante simples declaração de nulidade.

Para complementar o raciocínio, apresentamos a ponderação feita pelo então Ministro Aires Britto:

Entendo que se trata aqui de uma modulação material do texto normativo, não uma modulação temporal, mas material. Essa modulação material, desde que não perca de vista o referencial do texto interpretado e, em última análise, homenageie a Constituição como um todo, não chega a incorrer no risco de uma sentença aditiva, parece-me que não, a meu ver ela é uma sentença que, no nosso caso agora examinado, plenificará a chamada interpretação teleológica. Ou seja, se, em última análise, a finalidade da lei foi conferir um benefício que cumpre uma função benfazeja no plano da extrafiscalidade, a extensão desse benefício a todos os setores corresponderia a uma interpretação cheia do texto, seria uma potencialização teleológica do texto, porque a interpretação contrária, radical, excludente do benefício para todo e qualquer setor empresarial seria mais ofensiva ao ordenamento.

Efetivamente, a reiterada omissão do Poder Judiciário quanto ao controle efetivo das normas tributárias extrafiscais tem causado distorções de ordem econômica e social, muitas vezes privilegiando a concessão de benefícios “odiosos” sob o ponto de vista dos direitos e garantias fundamentais.

Por este e outros motivos que insistimos que o controle da extrafiscalidade deva ser feito a partir de seus critérios informadores: finalidade e eficácia.

O controle pelo princípio da igualdade pode, em primeiro momento, parecer muito ideológico. No entanto, seguiremos os critérios apresentados por Humberto Ávila, para fins de conferir maior objetividade ao juízo de comparação.³⁰⁴

Quanto ao primeiro elemento do juízo de comparação, sujeitos, destacamos as empresas do setor automobilístico. O segundo elemento, critério de discriminação, também é identificado, ser montadora ou fabricante. O terceiro elemento, fator de discriminação não é facilmente identificado. No entanto, podemos considerar que o fator adotado pela legislação em análise seria o fator produtivo. Por fim, o quarto elemento seria a finalidade. Neste aspecto, pode-se

³⁰⁴ ÁVILA, 2015, p. 45-66.

interpretar que a finalidade constitucional seria incentivar a produção e importação dos produtos do setor.

Considerando que a indispensabilidade de harmonia entre os critérios, podemos, neste caso, reconhecer a dissociação entre os elementos adotados e a finalidade objetivada. Com efeito, se a finalidade constitucional seria incentivar o setor automotivo, seria desarrazoado excluir um setor importante para a cadeia automotiva, qual seja, o setor do comércio de peças e outros produtos próprios do setor automotivo.

Há uma relação conjugada entre todos os elementos, sobretudo o critério de discriminação e a finalidade pretendida. Significa dizer que a medida de discriminação deve contribuir para a promoção da finalidade normativa. No caso, a finalidade constitucional poderia ser atingida se integrasse de maneira equivalente todos os setores da cadeia produtiva. Contudo, o benefício restringiu-se às grandes indústrias automobilísticas, excluindo, sem qualquer embasamento, um setor que compõe a cadeia, isto é, o comércio.

Infelizmente, considerando que a divergência levantada não foi suficiente para o convencimento majoritário do plenário, o Supremo Tribunal Federal não avançou no tema, permanecendo fiel adepto ao fundamento do impedimento de análise em razão do princípio da separação dos poderes.

4.1.3. Controle Pelo Critério da Proporcionalidade

Na medida em que as normas tributárias extrafiscais se distanciam do critério geral informador dos tributos, a influência de fatores externos considerados para fins de promoção de finalidades constitucionais, pode afetar direitos e garantias fundamentais.

Humberto Ávila sugere, portanto, que as normas tributárias extrafiscais, por poderem, eventualmente, tangenciar direitos e garantias fundamentais, se submetam a um mecanismo de controle de constitucionalidade diverso, baseado no dever de proporcionalidade.³⁰⁵

³⁰⁵ ÁVILA, 2012, p. 138.

O dever de proporcionalidade também é reconhecido como princípio ou postulado.

Roque Antônio Carrazza eleva a proporcionalidade à condição principiológica, reconhecendo que a função precípua deste princípio é servir de comando de otimização, impedindo que as medidas adotadas pelo Poder Público tenham ingerência nociva na vida dos contribuintes, afetando seus direitos fundamentais.³⁰⁶

Para Humberto Ávila os postulados seriam normas metódicas, as quais instituiriam, por sua vez, critérios de aplicação de outras normas. Enfim, são normas que orientam a aplicação de outras normas, isto é, são normas de segundo grau.³⁰⁷

Em razão do seu caráter metodológico, estes postulados se direcionariam notadamente ao aplicador e intérprete da norma jurídica, contribuindo para a solução de casos concretos eivados de antinomias contingentes (variáveis em virtude de cada caso); concretas (surgidas a partir do caso concreto) e externa (decorrentes de circunstâncias externas ao ordenamento jurídico).³⁰⁸

A aplicação do postulado da proporcionalidade demanda, de maneira imprescindível, uma relação de causalidade estruturada entre o meio e o fim. Não identificada a coerência ou indicação mínima de elementos aptos a auxiliar a pretendida análise da causalidade, o postulado da proporcionalidade se torna enfraquecido ou até inócuo.

O fato do postulado da proporcionalidade demandar a análise desta relação imbricada entre a medida adotada e o cumprimento de sua finalidade confirma a eleição dos critérios eleitos como identificadores das normas tributárias extrafiscais, quais sejam, os critérios da finalidade e eficácia.

Conforme reiterado anteriormente, a finalidade não pode ser indeterminada, porquanto esta indeterminação prejudica o controle dos atos do Poder Público pelo Poder Judiciário.

Enfatiza Humberto Ávila que o postulado da proporcionalidade possui caráter trifásico, demandando a análise conjunta de três elementos, quais sejam:

³⁰⁶ CARRAZZA, R., 2015, p. 578.

³⁰⁷ ÁVILA, 2016, p. 176.

³⁰⁸ Ibid., p. 178.

(i) adequação, consistente em verificar se meio promove o fim; (ii) necessidade, consistente em analisar se, dentre diversos outros meios disponíveis e adequados para realização do fim, foi eleito aquele que menos restringisse direitos fundamentais, e, por fim, (iii) proporcionalidade em sentido estrito, consistente em comparar se as vantagens trazidas pela promoção do fim superam as desvantagens provocadas pela medida.³⁰⁹

No que concerne ao primeiro elemento, isto é, a adequação, Humberto Ávila nos apresenta três de seus aspectos: quantitativo (grau de intensidade quanto à promoção do fim), qualitativo (grau de qualidade quanto à promoção do fim) e probabilístico (grau de certeza quanto à promoção do fim).³¹⁰

O critério da adequação é identificado através da necessária simbiose que deve haver entre o meio e o fim. Isto é, a medida adotada deve realizar, ou ao menos ter a possibilidade de realizar, a promoção da finalidade pretendida.

Seguindo a lição de Francesco Moschetti, é preciso haver uma adequação entre o meio e fim, porque se o meio utilizado não for idôneo para atingir o interesse coletivo perseguido, não haverá como se defender que a norma exista para realiza-lo.³¹¹

Ainda que de maneira parcial, o critério da adequação já nos apresenta indícios acerca da necessidade de análise do aspecto da eficácia da norma tributária extrafiscal no plano concreto, porquanto atribuir caráter dissociável entre o meio e o fim.

Conforme analisamos em momento anterior, a imprevisibilidade dos efeitos produzidos pela norma tributária extrafiscal, nos impede auferir, de maneira segura, que os efeitos pretendidos poderão ser produzidos de maneira satisfatória através da medida adotada.

É, por esta razão, que muitas vezes a análise se restringirá em verificar se os efeitos que potencialmente venham a ser produzidos guardam estruturalmente consonância com a medida adotada, seja no aspecto estrutural, seja no aspecto do conteúdo.

Enfatizamos o termo estruturalmente para fazer referência à estrutura da norma jurídica extrafiscal.

³⁰⁹ ÁVILA, 2016, p. 205.

³¹⁰ Ibid., p. 209.

³¹¹ MOSCHETTI, 2009, p. 290.

Para elucidar este o elemento da adequação, trazemos à baila o exemplo da Lei Complementar 111/2018 do Município de Curitiba, que “dispõe sobre a isenção e remissão da taxa de coleta de lixo”.³¹²

O artigo 1º da referida Lei estabelece que: “Serão isentos da Taxa de Coleta de Lixo os contribuintes inscritos no cadastro único da Fundação de Ação Social- FAS ou que se encontrem em situação de vulnerabilidade social, conforme regulamento”,

No presente caso, identificamos que o objetivo da norma de isenção tem caráter social, buscando desonerar as pessoas que se encontrem em situação de vulnerabilidade social. A princípio, pode-se argumentar que este objetivo cumpre finalidade constitucional, sendo, portanto, norma tributária extrafiscal.

Iniciamos, portanto, o controle da extrafiscalidade a partir do critério da proporcionalidade.

Conforme visto, o conceito constitucional da taxa está fundamentado no exercício regular do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. É incontroverso que o princípio informador da taxa e o princípio da retributividade, que deve refletir efetivamente o custo decorrente da prestação do serviço ou do poder de polícia exercido.

A taxa de lixo do Município de Curitiba está disciplinada pela Lei Complementar 40/2001 e tem por hipótese de incidência a “utilização, efetiva ou potencial, do serviço de coleta de lixo”.

Exercendo o controle através do critério da proporcionalidade, identificamos a ausência de adequação entre a medida adotada, qual seja, isenção de taxa de lixo, e a finalidade pretendida, qual seja, privilegiar pessoas em vulnerabilidade social.

Percebe-se que o motivo que justificou a concessão da isenção da taxa de lixo não guarda relação com a própria hipótese de incidência desta espécie tributária, que consiste na utilização, efetiva ou potencial, do serviço de coleta de lixo. Isto é, a isenção em taxas não poderia ser concedida por critérios próprios

³¹²BRASIL, Curitiba. Disponível em: <https://www.cmc.pr.gov.br/wspl/sistema/BibLegVerForm.do?select_action=&popup=s&chamado_por_link&nor_id=16579&PESQUISA>. Acesso em 26 de julho de 2018

da capacidade contributiva, uma vez que princípio informador das taxas é o retributividade.

Na realidade, ao invés de se medir o custo da atuação estatal, consistente na prestação de serviço, mede-se fatores estranhos à base de cálculo das taxas, aplicando critério próprio dos impostos.

Não apenas isso, ao se conceder este benefício fiscal em virtude da situação de vulnerabilidade social, o Município perde uma grande oportunidade de promover, através da norma tributária extrafiscal, medidas adequadas que poderiam contribuir para a consecução de finalidades constitucionais através da taxa.

Neste sentido, a norma tributária extrafiscal aqui analisada poderia ser considerada adequada se, ao invés de simplesmente conceder a isenção, condicionasse o gozo do benefício à adoção, por parte do contribuinte, de práticas que contribuíssem efetivamente para a promoção do meio ambiente, implantando uma cultura de educação ambiental.³¹³

Ao contrário, o fato da finalidade constitucional não guardar relação com a norma tributária extrafiscal (isenção de taxa de lixo), pode acarretar efeitos diversos, contribuindo negativamente para que o contribuinte não adote uma postura mais ativa em termos de educação ambiental.

O segundo elemento do postulado da proporcionalidade é o da necessidade e requer uma análise comparativa, verificando até qual medida um direito ou garantia poderia ser sopesada em prol da realização de uma finalidade constitucional. Significa investigar se haveria possibilidade de adoção de outra medida menos prejudicial sob o ponto de vista de um direito fundamental, mas igualmente factível quanto ao alcance de sua finalidade.

Esta medida é extraída através da comparação do grau de restrição dos direitos fundamentais, consequência notória da tributação, e o grau de finalidade a ser promovida. Entre ambas pretensões, deve haver uma ponderação.

Enfatiza Luis Eduardo Schoueri que: “A avaliação da necessidade deve ser feita do ponto de vista jurídico, de modo a comparar e escolher, entre todas

³¹³ A título exemplificativo, o Município de Joinville, localizado no Estado de Santa Catarina, adota diversos fatores, tais como: quantidade, número de passadas do caminhão, destinação do imóvel, para auferir o custo da prestação do serviço da coleta de lixo. O cálculo é feito de maneira individualizada, seguindo uma fórmula. Disponível em: <<http://www.ambiental.sc/wp-content/uploads/2018/06/C%C3%A1culo-JLLE.pdf>>. Acesso em 26 de julho de 2018.

as medidas consideradas igualmente adequadas, aquela que gera menos restrições a direitos fundamentais”.³¹⁴

Coaduna-se, neste sentido, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal através do RE 349.703, que julgou inconstitucional a prisão do depositário fiel, na medida em que a lei outorgava outras condições de recebimento do crédito pelo credor, tais como: execução e medidas expropriatórias de bens.³¹⁵

Portanto, sendo necessária a comparação de princípios em rota de imbricamento, duas etapas devem ser perseguidas pelo aplicador do direito. A primeira consiste na atribuição de pesos relativos aos diferentes princípios em confronto, identificando a sua relevância perante o ordenamento jurídico. A segunda consiste na definição do grau de fomento ou restrição que cada medida em comparação poderia gerar aos princípios em rota de imbricamento.³¹⁶

Por fim, o último elemento do postulado da proporcionalidade é a proporcionalidade em sentido estrito. Significa dizer que, uma vez identificada a idoneidade da adequação e necessidade da medida, importa refletir sobre a seguinte indagação: “O grau de importância da promoção do fim justifica o grau de restrição causada aos direitos fundamentais?”³¹⁷

Esta é uma análise crítica que leva o intérprete a refletir sobre os pontos benéficos ou maléficos decorrentes ou que poderão decorrer de determinada norma tributária extrafiscal.

O controle da extrafiscalidade através do critério da proporcionalidade não é facilmente identificada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em razão do posicionamento assumido pela Suprema Corte no sentido de preservação do princípio da separação dos poderes.

No entanto, ao analisarmos alguns casos efetivamente enfrentados e julgados pela Suprema Corte, verificamos a existência de problemas comuns corriqueiramente identificados no âmbito da extrafiscalidade. Diante desta

³¹⁴ SCHOEURI, 2005, p. 348.

³¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 349.703, Rel. Min. Carlos Britto, Tribunal Pleno, 03.12.2008.

³¹⁶ PAPADOPOULOS, Marcel. Um passo adiante: contributo para compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto. (Coord.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons. 2012. p. 283.

³¹⁷ ÁVILA, 2016, p. 218.

abertura, optamos por utilizá-lo como caso paradigmático, que pode corroborar para o avanço dos julgamentos no âmbito da extrafiscalidade.

O Supremo Tribunal Federal, através da ADI 855-2, julgou inconstitucional a Lei paranaense nº 10.248/93, que obrigava os estabelecimentos comerciantes de gás liquefeito de petróleo- GLP a pesagem, à vista do consumidor, os botijões de gás entregues aos consumidores.³¹⁸

A medida objetivava cumprir com uma finalidade de defesa do consumidor, constante do artigo 170, inciso V da Constituição Federal.³¹⁹ Da leitura do voto extrai-se um possível conflito entre o princípio da defesa do consumidor e o princípio da livre iniciativa, motivo este a demandar a aplicação do postulado da proporcionalidade.

A inconstitucionalidade da legislação foi declarada, reconhecendo-se que a medida adotada acarretaria ônus excessivo às empresas comerciantes de gás, prejudicando o regular exercício da livre iniciativa. Quanto ao aspecto da defesa do consumidor, reconheceu-se a validade do objeto constitucional, o qual poderia ser cumprido através de outras medidas menos excessivas e impraticáveis pelos comerciantes.

É preciso enfatizar, portanto, a possibilidade do exercício de controle das medidas tributárias extrafiscais através do postulado da proporcionalidade, sem que este ato implique em violação ao princípio da separação dos poderes. Repisamos que a manutenção do Estado de Direito, no qual direitos e garantias são observados pelo Estado, depende de uma atuação harmônica do Poder Judiciário, preservando a ordem constitucional.

Infelizmente, os casos pragmáticos ora apresentados ou não foram objeto de judicialização, ou não foram julgados no âmbito do controle da extrafiscalidade. De qualquer modo, servem de apoio para a adoção de uma

³¹⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei 10.248/93, do Estado do Paraná, que obriga os estabelecimentos que comercializem Gás Liquefeito de Petróleo - GLP a pesarem, à vista do consumidor, os botijões ou cilindros entregues ou recebidos para substituição, com abatimento proporcional do preço do produto ante a eventual verificação de diferença a menor entre o conteúdo e a quantidade líquida especificada no recipiente. 3. Inconstitucionalidade formal, por ofensa à competência privativa da União para legislar sobre o tema (CF/88, arts. 22, IV, 238). 4. Violação ao princípio da proporcionalidade e razoabilidade das leis restritivas de direitos. 5. Ação julgada procedente. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 855-2, Min. Relator Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, 06.03.2008.

³¹⁹ BRASIL, Constituição Federal. 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: V - defesa do consumidor.

postura mais ativa e progressista que corrobore para solucionar os entraves que impedem a efetivação dos direitos e garantias assegurados pela Constituição Federal.

4.2. A QUESTÃO DO DESVIO OU CUMPRIMENTO DA FINALIDADE

Diversos argumentos foram construídos ao longo do estudo para legitimar a necessidade de um controle rígido quanto ao uso de normas tributárias extrafiscais.

É fato incontroverso que a tributação extrafiscal, por possuir finalidade diversa da tributação fiscal, muito embora se sujeite ao regime constitucional tributário, está eivada de exceções constitucionalmente autorizadas para facilitar à consecução de diversos objetivos constitucionais.

No entanto, em que pese a grandeza de inúmeras possibilidades de utilização, a tributação extrafiscal possui limitações e se sujeita ao controle de constitucionalidade.

É diante do receio de que as normas tributárias extrafiscais passem a ser manejadas com o intuito de “dirigismo fiscal”, ou até mesmo para favorecimento de grupos de pressão, que autores de alta competência incluem outros critérios a serem considerados quando do exercício do controle da extrafiscalidade.³²⁰

A questão do critério do desvio de finalidade ou cumprimento da finalidade tem esta prerrogativa de servir como instrumento apto a cooperar para o controle da constitucionalidade das normas tributárias extrafiscais. Acatar este critério como útil é manter coerência aos critérios informadores da norma tributária extrafiscal, quais sejam: finalidade atrelada à eficácia.

Com efeito, seguindo as orientações de Roque Antônio Carrazza, o respeito à finalidade constitucional pretendida é condição *sine qua non* da constitucionalidade do ato legislativo.³²¹

³²⁰ ADAMY, 2012, p. 303.

³²¹ CARRAZZA, 2015, p. 394.

Reconhecemos a dificuldade em se produzir provas aptas a demonstrar processualmente a existência do efetivo desvio de poder. Para solucionar esta problemática, o Autor afirma que a mera “constatação de indícios e elementos circunstanciais” podem contribuir para a formação do juízo de convicção do julgador.³²²

Verificamos que o duplo controle exercido a partir dos critérios da finalidade e eficácia, corroboram para que a norma tributária extrafiscal não seja instituída para perseguir finalidades não autorizadas pela Constituição Federal, nem tampouco produzir efeitos dissociados da finalidade, os quais podem desencadear distorções ou desigualdades.

Pondera Luís Eduardo Schoeuri que o ordenamento jurídico, no que tange às normas tributárias indutoras, impede a prática do denominado efeito carona. Isto é, que efeitos não pretendidos sejam produzidos a partir do veículo legislativo.³²³

Retomemos ao exemplo da constitucionalidade dos benefícios fiscais instituídos em favor da Zona Franca de Manaus, extraído do artigo científico de Carlos Augusto Daniel Neto. Defende o Autor que, não obstante o desvio de finalidade da norma tributária extrafiscal, a constitucionalidade da medida deveria ser reconhecida, posto que estaria cumprindo finalidade secundária, mas igualmente legitimada pela Constituição Federal, isto é, a proteção do meio ambiente.³²⁴

Em sentido semelhante é também o entendimento de Paulo Victor Vieira da Rocha, para quem a norma tributária extrafiscal não seria inconstitucional se, efeito antes imprevistos, isto é, diversos das finalidades originalmente pretendidas, mas legítimos sob o ponto de vista constitucional, passassem a ser cumpridos.³²⁵

Parece-nos que a questão que se coloca é mais complexa do que simplesmente enaltecer o cumprimento da finalidade de promoção do meio ambiente.

³²² CARRAZZA, R., 2015, p. 394.

³²³ SCHOEURI, 2009, p.155

³²⁴ DANIEL NETO, 2016, p. 25.

³²⁵ ROCHA, 2014, p. 268.

No caso específico do exemplo da Zona Franca de Manaus, entendemos que a alteração da finalidade não é justificada sob o ponto de vista constitucional, sobretudo se considerado que o fundamento da preservação do meio ambiente é finalidade cujo alcance também seria factível através da adoção de outras medidas fiscalizatórias ou punitivas no âmbito do Direito Administrativo ou do Direito Penal.

Neste contexto de controle judicial hipotético da constitucionalidade dos benefícios concedidos à Zona Franca de Manaus sob o pretexto de contribuir para a redução das desigualdades regionais e sociais, em havendo demonstração pelo IBGE e outros órgãos oficiais que a desigualdade econômica não está sendo combatida, deve-se reconhecer a inconstitucionalidade da medida.

A emenda constitucional 83/2014, que incluiu o artigo 92-A na ADCT, estendeu a vigência da Zona Franca de Manaus para o longínquo ano de 2073³²⁶. É evidente que os benefícios concedidos para a região passaram a ser relativamente permanentes, fato este provocador do efeito carona.

Não bastasse isso, evidenciado o não cumprimento da finalidade constitucional pretendida, a concessão de benefícios às indústrias estabelecidas naquela região, em detrimento das demais indústrias do mesmo setor estabelecidas em outras regiões do país, provoca desequilíbrio na livre concorrência, impedindo a liberdade da livre iniciativa.

Provoca, igualmente desigualdades entre os entes da federação, uma vez que, havendo exonerações fiscais que impliquem em renúncia fiscal por parte da União, a repartição das receitas no fundo dos Estados e Municípios é diretamente afetada.

Aliás, este assunto começa a ser repensado e tem sido pauta de discussões na Comissão de Finanças e Tributação Financeira e Controle da Câmara dos Deputados.³²⁷

³²⁶ BRASIL, Constituição Federal. Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

³²⁷Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cft/audiencias-publicas/audiencias-publicas-2017/31-08-2017-audiencia-publica-creditos-de-ipi-na-zona-franca-de-manaus-para-concentrados-de-refrigerante/ApresentaoPUCPROksandroGonalves.pdf>>. Acesso em 26 de julho de 2017.

Outro exemplo a ser apresentado, com enfoque para o cumprimento da finalidade, está relacionado a polêmica questão atinente à Lei Complementar 110/2001, que instituiu a contribuição social de 10% incidente sobre o montante do FGTS, nas rescisões sem justa causa. É incontroverso que o objetivo desta lei era compensar os expurgos ocorridos no Plano Verão e Plano Collor.

De maneira inequívoca restou comprovado o cumprimento da finalidade que motivou a instituição da norma tributária extrafiscal, uma vez que os expurgos ocorridos à época dos planos monetários haviam sido compensados.

Cumprir destacar que, por motivo diverso do cumprimento da finalidade ora exposto, a constitucionalidade da Lei 110/2001 já foi objeto de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, através da ADI 2.556/DF.³²⁸ Por ocasião do julgamento, reconheceu-se a constitucionalidade da contribuição social em comento, sob o aspecto do princípio da anterioridade, mas impôs-se uma condicionante, isto é, o necessário cumprimento da finalidade pretendido.

A propósito, destaca-se a ressalva do então Relator Min. Joaquim Barbosa: “A existência das contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e sua finalidade. Afere-se a constitucionalidade das contribuições pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar a finalidade”.

³²⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ementa: Tributário. Contribuições destinadas a custear dispêndios da União acarretados por decisão judicial (RE 226.855). Correção Monetária e Atualização dos depósitos do Fundo de Garantia por tempo de Serviço (FGTS). Alegadas violações dos arts. 5º, LIV (falta de correlação entre necessidade pública e a fonte de custeio); 150, III, b (anterioridade); 145, § 1º (capacidade contributiva); 157, II (quebra do pacto federativo pela falta de partilha do produto arrecadado); 167, IV (vedada destinação específica de produto arrecadado com imposto); todos da Constituição, bem como ofensa ao art. 10, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (aumento do valor previsto em tal dispositivo por lei complementar não destinada a regulamentar o art. 7º, I, da Constituição). LC 110/2001, arts. 1º e 2º. A segunda contribuição criada pela LC 110/2001, calculada à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, extinguiu-se por ter alcançado seu prazo de vigência (sessenta meses contados a partir da exigibilidade – art. 2º, §2º da LC 110/2001). Portanto, houve a perda superveniente dessa parte do objeto de ambas as ações diretas de inconstitucionalidade. Esta Suprema Corte considera constitucional a contribuição prevista no art. 1º da LC 110/2001, desde que respeitado o prazo de anterioridade para início das respectivas exigibilidades (art. 150, III, b da Constituição). O argumento relativo à perda superveniente de objeto dos tributos em razão do cumprimento de sua finalidade deverá ser examinado a tempo e modo próprios. Ações Diretas de Inconstitucionalidade julgadas prejudicadas em relação ao artigo 2º da LC 110/2001 e, quanto aos artigos remanescentes, parcialmente procedentes, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 14, caput, no que se refere à expressão "produzindo efeitos", bem como de seus incisos I e II. ADI 2556, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/06/2012.

Com efeito, não atende os requisitos constitucionais se a instituição da contribuição não está subjugada a uma finalidade específica, e se o produto da arrecadação não for aplicado para realização do objetivo proposto. Trata-se, portanto, de relação de causa e consequência.

Seguindo o raciocínio empreendido ao longo do estudo, uma vez identificada a ausência de cumprimento, o desvio de finalidade ou o cumprimento da finalidade, a norma tributária extrafiscal deve ser reconhecida como inconstitucional.

No presente caso, é evidente que o pretendido caráter extrafiscal foi desvirtuado pelo caráter fiscal. Não bastasse isso, é próprio do conceito constitucional das contribuições sociais a afetação dos recursos à finalidade objetivada.

Em virtude da suposta superveniência da inconstitucionalidade, o tema relacionado à constitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar 110/2001 foi novamente submetida à análise do Supremo Tribunal Federal, através da ADI 5.050³²⁹ tendo como Relator o Ministro Luís Roberto Barroso, que até o momento não encaminhou o julgamento a plenário.

4.3. O CONTROLE PELO PODER LEGISLATIVO

Muito embora o enfoque principal deste trabalho quanto ao controle da extrafiscalidade tenha sido sob o aspecto do Poder Judiciário, não podemos subtrair a importância que outros mecanismos de controle, igualmente legitimados pela Constituição Federal, desempenham na temática da extrafiscalidade.

Até este momento nos abstivemos de mencionar outras possibilidades de controle apresentados na Constituição Federal porque centramos foco em apresentar critérios para o controle da constitucionalidade das normas tributárias extrafiscais. Neste sentido, ao tratarmos do aspecto constitucionalidade, é

³²⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 5050. Rel. Ministro: Roberto Barroso.

evidente que eventual declaração de inconstitucionalidade fica restrita ao âmbito do Poder Judiciário.

A título de informação, destacamos que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a validade da Súmula 347, que estabelece: “O Tribunal de Contas, no exercício das suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público”. Entretanto, ressaltou-se que o controle de conformidade é feito pelo princípio da legalidade e outros critérios estabelecidos pela Constituição Federal, não possuindo a mesma amplitude da declaração de inconstitucionalidade do próprio Supremo Tribunal Federal.³³⁰

Neste contexto, o artigo 70 da Constituição autoriza que a fiscalização seja realizada através de três elementos: legalidade, legitimidade e economicidade, relativas à despesa pública.

Sem prejuízo deste aspecto, apresentaremos outras possibilidades constantes na Constituição Federal que corroboram para uma conclusão premente, qual seja, o quanto o tema da renúncia fiscal sempre foi objeto de cautela e preocupação.

O artigo 70 da Constituição Federal³³¹ outorga ao Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder, a fiscalização na aplicação das subvenções e renúncias de receitas. O controle externo será realizado com o auxílio do Tribunal de Contas da União, na forma do artigo 71 da Constituição Federal, em especial do inciso IV.³³² Por fim, o

³³⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. DECISÃO LICITAÇÃO – LEI Nº 8.666/93 VERSUS DECRETO Nº 2.745/98 – RELEVÂNCIA NÃO CONFIGURADA – LIMINAR INDEFERIDA. MS 31439 MC, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 19/07/2012, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-154 DIVULG 06/08/2012 PUBLIC 07/08/2012.

³³¹ BRASIL, Constituição Federal. Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

³³² BRASIL, Constituição Federal. Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

(...)

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

(...)

controle interno será realizado por cada um dos poderes na forma do §1º do artigo 74 da Constituição Federal.³³³

Os critérios de controle nesta modalidade são evidenciados pela Constituição Federal ao longo de diversos artigos, bem como pela Lei Complementar 101/2001.

Privilegiando o princípio da transparência, o artigo 165, §6º da Constituição Federal³³⁴ estabelece que o projeto de lei orçamentária deverá estar acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefício de natureza financeira, tributária e creditícia.

Já a Lei Complementar 101/2001 é farta ao estabelecer requisitos, limites e controle para a realização de renúncia fiscal. A título exemplificativo, citamos anteriormente neste trabalho o artigo 14³³⁵ que estabelece algumas condicionantes para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária.

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

³³³ BRASIL, Constituição Federal. Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: § 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

³³⁴ BRASIL, Constituição Federal. Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

³³⁵ BRASIL, Lei Complementar 101/2001. Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

De qualquer modo, reconhece-se a importância de uma atuação técnica e independente por parte do Tribunal de Contas de União. Sobre esta atuação, inclusive, mencionamos em momento anterior neste trabalho o recente julgamento do processo 015.940/2017-9, em 06 de junho de 2018, pelo Ministro Relator José Múcio Monteiro.³³⁶

Identificou-se, por ocasião do julgamento deste processo, que diversos benefícios fiscais concedidos no âmbito da União Federal não seriam fiscalizados, fato este a impedir a análise de seus efeitos e proveitos.

Enfim, embora esta modalidade de controle tenha sido apresentada sem grande aprofundamento, reconhece-se a sua importância no aspecto do controle das normas tributárias extrafiscais no âmbito da parte de renúncia fiscal e outros aspectos mais propriamente relacionado do Direito Financeiro.

A questão inerente ao controle da renúncia fiscal é urgente e de relevante importância. Aprofundar a análise sobre o tema de modo a torna-lo mais difundido não apenas no âmbito jurídico, mas também no âmbito econômico e financeiro, pode ser um catalisador determinante para o aprofundamento e a responsabilidade deste tema que tem, no Direito Tributário, notória importância.

³³⁶BRASIL, Tribunal de Contas da União. Brasília, DF. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/PROC%253A015940%2520ANOPROCESSO%253A2017/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>>. Acesso em 18 de agosto de 2018.

5. CONCLUSÃO

É evidente que a utilização de medidas extrafiscais destinadas à consecução de objetivos constitucionais tem se intensificado nos últimos anos. Não se nega que esta possibilidade encontra amparo no texto constitucional, cuja caráter programático e funcional destinado à promoção de mudanças econômicas e sociais é facilmente identificado.

Assim, reconheceu-se que as normas tributárias extrafiscais possuem função indutora na ordem econômica e social, ao passo que as normas tributárias fiscais possuem função meramente arrecadatória.

Por tratarem-se de normas jurídicas com critérios e finalidades distintas, justificando a exceção de determinados princípios constitucionais tributários, dentre os quais se destacam a legalidade, anterioridade, capacidade contributiva, dentre outros, buscou-se, desde o início deste trabalho, apresentar quais seriam os critérios de identificação e controle das normas tributárias extrafiscais.

Ainda que se reconheça a utilidade que determinadas normas tributárias extrafiscais desempenham no contexto de uma política econômica ou social, é importante repisar a inegável natureza tributária das normas extrafiscais, operando efeitos indutores sobre os contribuintes, atingindo direitos e garantias fundamentais como: liberdade, igualdade e propriedade.

No que concerne especificadamente ao princípio da capacidade contributiva, concluímos que as normas tributárias extrafiscais, porque direcionadas para a consecução de finalidades constitucionalmente legitimadas e não direcionadas à distribuição da carga tributária, característica marcante das normas tributárias fiscais, não se sujeita, ao princípio da capacidade contributiva.

Ressalva-se, contudo, que o fato de não haver esta sujeição ao princípio da capacidade contributiva, não subtrai a importância da aplicação do princípio da igualdade, que deve, de maneira inexorável, permear todas as políticas fiscais.

Por estas razões e considerando a especificidades atinentes às normas tributárias extrafiscais, que já nascem com um propósito indutor, buscamos eleger critérios de identificação e controle das normas extrafiscais.

Neste contexto, elegeu-se um critério duplo de identificação das normas tributárias extrafiscais, quais sejam, o da finalidade e da eficácia. Não se adotou os critérios de modo isolado para não prejudicar o mecanismo de controle que buscamos defender.

Com efeito, a junção de ambos os critérios permite resolver problemas que não seriam passíveis de resolução se fossem considerados isoladamente. Isto é, a partir da finalidade objetivada na lei, pode-se verificar se há adequação e proporcionalidade entre a medida produzida e as finalidades constitucionais, aqui representadas através dos princípios que regem a ordem econômica. Em caráter complementar, não basta a identificação e correlação existente entre a finalidade objetivada na lei que instituiu determinada norma tributária extrafiscal e a finalidade constitucional representada pelos princípios, devendo haver o efetivo cumprimento da finalidade constitucional objetiva. Surge, portanto, a importância do aspecto da eficácia da norma tributária extrafiscal.

Conforme citado anteriormente, não há que se falar em função extrafiscal sem eficácia no plano concreto. Esta afirmação, desafiadora do entendimento doutrinário e jurisprudencial majoritário, que reiteradamente se posiciona com reservas quando da análise pragmática de determinada norma tributária extrafiscal, deve ser seriamente refletida.

Entendemos que há embasamentos constitucionais a permitir a análise dos efeitos das normas tributárias extrafiscais. Não se tratando, portanto, de elementos extrajurídicos. Com efeito, o caráter programático e funcional está impresso em todo o ordenamento constitucional, justificando a análise eficaz da norma extrafiscal.

Estas conclusões iniciais já nos direcionam para a indispensabilidade de controle rigoroso da constitucionalidade das normas tributárias extrafiscais. Neste sentido, será constitucional apenas as normas tributárias extrafiscais que cumprirem as finalidades constitucionais.

Identificada a ausência de cumprimento destas finalidades, há que se reconhecer a inconstitucionalidade da norma extrafiscal, fazendo com que esta passe a se sujeitar aos critérios e princípios próprios das normas tributárias fiscais, dentre as quais se destaca a capacidade contributiva.

Alguns critérios de controle da constitucionalidade das normas tributárias extrafiscais foram apresentados no presente trabalho. Analisamos o controle da

constitucionalidade das normas tributárias extrafiscais a partir dos critérios comumente utilizados pelo Poder Judiciário, destacando-se o controle pela forma, bem como o controle pelo conteúdo da igualdade.

Verificou-se que estes critérios de controle não se mostram suficientes para enfrentar as problemáticas decorrentes do instrumento da extrafiscalidade.

A questão do controle pelo conteúdo da igualdade pelo Poder Judiciário nem sempre é possível, uma vez que o Poder Judiciário privilegia, com razão, o princípio da separação dos poderes, invocando em reiterados casos que a diferenciação de contribuintes em razão de determinada norma tributária é orientada pelo conveniência e juízo da Poder Legislativo.

Entendemos que à luz da Constituição Federal, esta posição não é de todo segura. Com efeito, o ordenamento coíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. A adotar sem reservas o posicionamento do Poder Judiciário, muitos privilégios odiosos, destinados a grupos de pressão, poderiam subsistir, impactando negativamente o ordenamento jurídico.

É, portanto, neste contexto que um novo critério de controle de constitucionalidade surge, qual seja, o critério da proporcionalidade. É necessário verificar, através da proporcionalidade, se a medida extrafiscal adotada apresenta, de fato, uma relação harmonia entre o meio e o fim.

Significa dizer que deve haver uma adequação entre a medida adotada como caminho para a realização de determinado objetivo constitucional. Ainda que se reconheça a dificuldade de se aferir os efeitos da norma tributária extrafiscal no início de sua vigência, deve-se analisar se o meio adotado tem o condão de produzir, ainda que em caráter potencial, o fim pretendido.

Como desdobramento do critério da proporcionalidade, para além da adequação acima mencionada, há também a questão da necessidade de manutenção da medida extrafiscal. Neste aspecto, é importante verificar se o caminho para a promoção da finalidade pretendida seria unicamente o da tributação ou se poderia ser de outra natureza, como, por exemplo, de ordem administrativa.

Com efeito, a tributação, ainda que na modalidade extrafiscal, sempre tangenciará direitos e garantias fundamentais. Resta, portanto, necessário

adotar a prática da extrafiscalidade com responsabilidade, priorizando sempre a observância e respeito ao texto constitucional.

Algumas decisões judiciais foram apresentadas no decorrer deste trabalho no intuito de conferir maior objetividade ao tema. Reconhece-se a notória restrição do Poder Judiciário em analisar o aspecto eficaz das normas tributárias extrafiscais, nos moldes em que proposto neste trabalho. No entanto, este obstáculo não pode impedir o avanço do tema, sobretudo se considerado o necessário e urgente controle da extrafiscalidade.

Neste aspecto, destacamos que informações concretas de órgãos fiscalizadores, tais como o Tribunal de Contas da União, dão conta de que os benefícios fiscais mantidos em nosso país não apresentam qualquer resultado positivo, impactando negativamente nas contas públicas, bem como na ordem econômica, prejudicando a livre iniciativa e a livre concorrência.

Buscou-se neste estudo, portanto, conciliar o aspecto funcional do Direito Tributário com os princípios constitucionais tributários e próprios da ordem econômica nacional. É indispensável avançarmos no estudo do tema, evitando-se que normas tributárias extrafiscais, a pretexto de instituídas para cumprimento de propósitos extrafiscais, sejam permeadas por aspectos que impedem o tratamento igualitário entre contribuintes, prejudicando a ordem econômica e as contas públicas.

Neste sentido, conclui-se que, ao controlar a renúncia fiscal, evitando-se instituir benefícios fiscais inócuos, o aumento da carga tributária também não seria a saída corriqueiramente apontada pelo Poder Público como medida de equilíbrio das contas públicas.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons. 2012.

ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. **Los Impuestos Autonomicos de Caracter Extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons. 1995.

ÁVILA, Humberto (org.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons. 2012.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros. 2015.

_____. **Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros. 2016.

_____. Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário. In FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.)- **Princípios e Limites da Tributação 2- Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros. 6ª ed. 2013.

_____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais. Ataliba. 1966.

_____. **República e constituição**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros. 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2015.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses. 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Noeses: São Paulo, 4º ed., 2007.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função. Novos estudos de teoria do direito**. Barueri: Manole. 2007.

BÖCKLI, Peter. Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel-Stuttgart, Helbing und Lichtenhahn. 1975. p. 104 *In* SCHOUERI. Luis Eduardo. **Normas**

tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense. 2005.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle.** São Paulo: Noeses. 2015.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária.** 3ª ed. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 72.

_____. **Introdução ao Direito Financeiro.** 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. AC 1657 MC, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Direito Tributário. 3. CPMF. Majoração da alíquota o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF. Descaracterização da natureza do tributo. Desvio de finalidade. Não comprovação. 4. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. RE 788064 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 29/09/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IBAMA: TAXA DE FISCALIZAÇÃO. Lei 6.938/81, com a redação da Lei 10.165/2000, artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-G. C.F., art. 145, II. I. - Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA - do IBAMA: Lei 6.938, com a redação da Lei 10.165/2000: constitucionalidade. II. - R.E. conhecido, em parte, e não provido. RE 416601, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 10/08/2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. E M E N T A: AGRAVO DE INSTRUMENTO - IPI - AÇÚCAR DE CANA - LEI Nº 8.393/91 (ART. 2º) - ISENÇÃO FISCAL - CRITÉRIO ESPACIAL - APLICABILIDADE - EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - INOCORRÊNCIA - NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO - ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO - INADMISSIBILIDADE - RECURSO IMPROVIDO. CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DO IPI. AI 360461 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE

IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. LEGITIMIDADE ATIVA. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS DE OPTAR PELO REGIME. CONSTITUCIONALIDADE.

ADI 1643, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembléia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia. ADI 1276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 29/08/2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. EMENTA: Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI n.º 875/DF, ADI n.º 1.987/DF, ADI n.º 2.727/DF e ADI n.º 3.243/DF). Fungibilidade entre as ações diretas de inconstitucionalidade por ação e por omissão. Fundo de Participação dos Estados - FPE (art. 161, inciso II, da Constituição). Lei Complementar n.º 62/1989. Omissão inconstitucional de caráter parcial. Descumprimento do mandamento constitucional constante do art. 161, II, da Constituição, segundo o qual lei complementar deve estabelecer os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados, com a finalidade de promover o equilíbrio socioeconômico entre os entes federativos. Ações julgadas procedentes para declarar a inconstitucionalidade, sem a pronúncia da nulidade, do art. 2º, incisos I e II, §§ 1º, 2º e 3º, e do Anexo Único, da Lei Complementar n.º 62/1989, assegurada a sua aplicação até 31 de dezembro de 2012. ADI 875, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IPTU. PORTO DE SANTOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. TAXAS. HONORÁRIO ADVOCATÍCIO. SUCUMBÊNCIA. AI 458856 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Primeira Turma, julgado em 05/10/2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL 356/97, ARTIGOS 1º E 2º. TRATAMENTO FISCAL DIFERENCIADO AO TRANSPORTE ESCOLAR VINCULADO À COOPERATIVA DO MUNICÍPIO. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E ISONOMIA. CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE. POSSIBILIDADE. CANCELAMENTO DE MULTA E ISENÇÃO DO PAGAMENTO DO IPVA. MATÉRIA AFETA À COMPETÊNCIA DOS ESTADOS E À DO DISTRITO FEDERAL. TRATAMENTO DESIGUAL A CONTRIBUINTES QUE SE ENCONTRAM NA MESMA ATIVIDADE ECONÔMICA. INCONSTITUCIONALIDADE. ADI 1655, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 03/03/2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. A fixação da base de incidência da

contribuição social alusiva ao frete submete-se ao princípio da legalidade. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – FRETE – BASE DE INCIDÊNCIA – PORTARIA – MAJORAÇÃO. Surge conflitante com a Carta da República majorar mediante portaria a base de incidência da contribuição social relativa ao frete. MANDADO DE SEGURANÇA – BALIZAS. No julgamento de processo subjetivo, deve-se observar o pedido formalizado. RMS 25476, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PNEUS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE 40% DO VALOR DEVIDO NAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR MONTADORAS. PEDIDO DE EXTENSÃO A EMPRESA DA ÁREA DE REPOSIÇÃO DE PNEUMÁTICOS POR QUEBRA DA ISONOMIA. IMPOSSIBILIDADE. LEI FEDERAL 10.182/2001. CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ARTS. 37 E 150, II). CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (ART. 111). RE 405579, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ementa: Tributário. Contribuições destinadas a custear dispêndios da União acarretados por decisão judicial (RE 226.855). Correção Monetária e Atualização dos depósitos do Fundo de Garantia por tempo de Serviço (FGTS). Alegadas violações dos arts. 5º, LIV (falta de correlação entre necessidade pública e a fonte de custeio); 150, III, b (anterioridade); 145, § 1º (capacidade contributiva); 157, II (quebra do pacto federativo pela falta de partilha do produto arrecadado); 167, IV (vedada destinação específica de produto arrecadado com imposto); todos da Constituição, bem como ofensa ao art. 10, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (aumento do valor previsto em tal dispositivo por lei complementar não destinada a regulamentar o art. 7º, I, da Constituição). LC 110/2001, arts. 1º e 2º. ADI 2556, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/06/2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. DECISÃO LICITAÇÃO – LEI Nº 8.666/93 VERSUS DECRETO Nº 2.745/98 – RELEVÂNCIA NÃO CONFIGURADA – LIMINAR INDEFERIDA. MS 31439 MC, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 19/07/2012, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-154 DIVULG 06/08/2012 PUBLIC 07/08/2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei 10.248/93, do Estado do Paraná, que obriga os estabelecimentos que comercializem Gás Liquefeito de Petróleo - GLP a pesarem, à vista do consumidor, os botijões ou cilindros entregues ou recebidos para substituição, com abatimento proporcional do preço do produto ante a eventual verificação de diferença a menor entre o conteúdo e a quantidade líquida especificada no recipiente. 3. Inconstitucionalidade formal, por ofensa à competência privativa da União para legislar sobre o tema (CF/88, arts. 22, IV, 238). 4. Violação ao princípio da proporcionalidade e razoabilidade das leis restritivas de direitos. 5. Ação julgada procedente. Ação Direta de

Inconstitucionalidade nº 855-2, Min. Relator Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, 06.03.2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015). REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018.

BRIGGS, Charles W. Taxation is not for fiscal purposes only. **American Bar Association Journal**. Vol. 52. 1966.

CALIENDO, Paulo. Tributação e Ordem Econômica: Os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista Direitos Fundamentais e Democracia**. V. 20. Nº 20. Jul/Dez 2016.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e PROGRESSIVIDADE. Igualdade e Capacidade Contributiva**. Quartier Latin: São Paulo. 2ª ed. 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Editora Malheiros. 30ª ed. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses. 2011.

CARVALHO, Osvaldo Santos. **A não cumulatividade do ICMS e o princípio da neutralidade tributária**. Tese de doutoramento. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2006.

CORREA, Walter Barbosa. **Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo. Universidade de São Paulo. 1964.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. São Paulo: Almedina. 2014.

_____. A provisoriedade dos incentivos fiscais- uma abordagem pragmática da Zona Franca de Manaus. **Revista de Direito Tributário Atual**. v. 26. São Paulo: Dialética.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro. **Revista de Direito Tributário Atual**. v.7. São Paulo: Dialética.1987.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípios constitucionais que regem a renúncia da receita tributária. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte. Volume I, janeiro/junho 2004.

DETZEL, Aline M. Hinterlang de Barros. A instrumentalização do Direito Tributário. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 136. ABDT. 2018.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense. 1981.

FERRAZ, Roberto. Intervenção do Estado na economia por meio da tributação: a necessária motivação dos textos legais. **Direito Tributário atual**, v. 20. São Paulo. 2006.

_____. O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada. In: FERRAZ, Roberto (Corrd.). **Princípios e Limites da Tributação 2. Os princípios da ordem econômica e tributação**. São Paulo: Quartier Latin. 2009.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. A intervenção do Estado no domínio econômico e os chamados “incentivos fiscais”. In: **Direito Constitucional: a liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas**. Barueri: Manole, 2007.

_____. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOEURI, Luis Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (orgs). **Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética. 1998.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense. 1981.

FOLLONI, André. Direitos Fundamentais, Dignidade e Sustentabilidade no Constitucionalismo Contemporâneo: e o Direito Tributário com isso? *In Fundamentos do Direito Tributário*. Ávila, Humberto (Org.). São Paulo: Marcial Pons. 2012.

GRAU. Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros. 2007.

GRECO. Marcos Aurélio. Do Poder à função tributária. In FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin. 2009.

_____. Contribuições de intervenção no domínio econômico- parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurelio (Coord.). **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins**. São paulo. Dialética. 2001.

JESUS, Isabela Bonfá; JESUS, Fernando Bonfá; JESUS, Ricardo Bonfá. **Manual de Direito e Processo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2015.

HARADA, Kiyoshi. Aumento do IOF. Insubstância dos argumentos do Governo Federal perante o STF. Porto Alegre: **Revista Âmbito Jurídico**. Disponível em: <[Http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2761](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2761)>. Acesso em 08 de agosto de 2018.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes. 2003.

KON, Anita. Pleno emprego no Brasil: interpretando os conceitos e indicadores. **Revista Economia e Tecnologia**. Curitiba. v. 8, nº 2, abri./jun. 2012.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin. 2015.

_____. Extrafiscalidade: entre a finalidade e controle. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum. 2017.

LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4ª ed. São Paulo: Dialética. 2011.

MARINS. James, TEODOROVICZ. Jeferson. Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo. **Anais do IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional**. Academia Brasileira de Direito Constitucional. 2010.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NUSDEO. Fábio. **Curso de Economia. Introdução ao Direito Econômico**. 7ª ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais.

PAPADOPOL, Marcel. Um passo adiante: contributo para compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto. (Coord.) **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons. 2012.

PASCALI, Anita de; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Poder judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade. Conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum. 2017.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses. 2012.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva. 2002

ROCHA, Paulo Victor Vieira. Fiscalidade e Extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. **Revista Tributária Atual**. São Paulo: Dialética. V. 32. 2014.

ROTHMANN, Gerd Will. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.)- **Princípios e Limites da Tributação 2- Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros. 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.)- **Princípios e Limites da Tributação 2- Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009,

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. 1ª ed. São Paulo: Companhia das Letras. 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.)- **Princípios e Limites da Tributação 2- Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin. 2009

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005

_____. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 7ª ed. 2017.

TORRES, Heleno Taveira. Relação entre a Constituição Financeira e Constituição Econômica. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

VARONA ALABERN, Juan Enrique. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons. 2009.

VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha In MACHADO. Brandão (coord.). **Direito Tributário: Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva. 1984

YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros. 2002.

ZILVETTI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin. 2004.

ZUBILLAGA, Joxe Mari Aizega. **La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria**. Bilbao. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. 2001