



**TRIBUTAÇÃO E ORDEM ECONÔMICA: OS TRIBUTOS PODEM SER
UTILIZADOS COMO INSTRUMENTOS DE INDUÇÃO ECONÔMICA?**

*TAXATION AND ECONOMIC ORDER: ARE TAXES INCENTIVES AN EFFECTIVE
ECONOMIC TOOL?*

Doutor Paulo Caliendo

Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Mestre em Direito dos Negócios pela Faculdade de Direito da UFRGS. Graduado em Direito pela UFRGS. Professor Titular na PUC/RS, onde compõe o corpo permanente do Mestrado e Doutorado, lecionando na Disciplina de Direito Tributário, e de diversos cursos de Pós-Graduação no país. Autor do livro finalista do Prêmio Jabuti 2009 “Direito Tributário e Análise Econômica do Direito”, publicado pela editora Elsevier. Conselheiro do CARF, vice-presidente da Academia Tributária das Américas, Árbitro da lista brasileira do Mercosul. Advogado.

Resumo

O problema do presente texto é tratar dos limites constitucionais ao poder de tributar com finalidades extrafiscais econômicas. O art. 174 da CF/88 autoriza o uso da extrafiscalidade econômica? Quais são os limites ao poder de tributar com finalidade extrafiscal no âmbito econômico? Quais são os princípios que o orientam? Em suma, como o Estado ordena, intervém e induz comportamentos na ordem econômica, por meio do uso de instrumentos tributários.

Palavras-chave: Extrafiscalidade econômica. Instrumentos Tributários. Tributação.

Abstract

The problem of this paper is dealing with constitutional limits on the power to tax with economic extrafiscal purposes. Art. 174 of CF / 88 authorizes the use of economic extrafiscality? What are the limits to the power to tax with extrafiscal purpose in economy? What are the principles involved? At least, the problem is how the government intervenes and induces behavior in the economic order, through the use of tax instruments.

Key-words: Economy extrafiscality. Tax. Tax instruments.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O problema do presente texto é tratar dos limites constitucionais ao *poder de tributar com finalidades extrafiscais econômicas*. O art. 174 da CF/88 autoriza o uso da extrafiscalidade econômica? Quais são os limites ao poder de tributar com finalidade extrafiscal no âmbito econômico? Quais são os princípios que o orientam? Em suma, como o Estado ordena, intervém e induz comportamentos na ordem econômica, por meio do uso de instrumentos tributários.

A tributação historicamente tem sido pensada sob a ótica da fiscalidade, ou seja, como forma de financiamento do Estado e custeio de suas atividades principais. Em período recente o Estado adquiriu novas funções, tais como promover direitos fundamentais prestacionais (educação, saúde, habitação, meio ambiente equilibrado, etc.) e corrigir falhas de mercado. Para além de suas funções clássicas, novas e mais complexas atividades têm se somado, exigindo uma resposta sobre como compatibilizar estas novas funções com o texto constitucional.

As funções clássicas exigiam o financiamento do Estado por meio de tributos e uma proteção passiva dos direitos fundamentais à liberdade e propriedade. As novas funções exigirão uma *atitude positiva* onde a tributação será concebido como uma forma de indução de comportamentos virtuosos ou desestimulador de comportamentos indevidos. A tributação extrafiscal tem sido compreendida como um instrumento de reforma social ou de desenvolvimento econômico; redistribuindo renda ou intervindo na economia. Ao lado desta aparente virtuosidade da ação do Estado corrigindo falhas sociais ou de mercado, diversas vozes levantaram dúvidas deveras pertinentes: *será que o Estado não poderia sofrer a captura de grupos de pressão e ao invés de produzir uma ação virtuosa transfira recursos públicos para grupos privados (fenômeno rent-seeking)? Será que o Estado não poderia ser capturado por comportamentos oportunistas de redução de compromisso social, de entregas com base na fruição de bens públicos (dilema do carona ou free-rider)? Será que simplesmente o Estado não sabe como escolher bem, não por motivos de má-fé, mas simplesmente porque não detém todas informações do sistema econômico (limitação informacional), acarretando mais danos do que benefícios em sua atuação?*

Estabelecer os limites constitucionais à utilização extrafiscal da tributação é um dos problemas centrais do constitucionalismo moderno. Afinal este instrumento

de promoção econômica e social não pode ferir a essência dos direitos que deseja preservar. Não se pode aceitar que para atingir finalidades louváveis do ponto de vista constitucional sejam pisoteados os direitos fundamentais do contribuinte.

1 EXTRAFISCALIDADE: CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO NO SISTEMA CONSTITUCIONAL.

O problema da extrafiscalidade não é novo e nem passou despercebido pelos fundadores da teoria jurídica-tributária, tais como *Emmanueli Morselli*, *Edward Selligman*, *Aliomar Baleeiro*, entre tantos outros. Cabe lembrar que uma das primeiras obras sobre o tema foi escrita por *Mario Pugliese* em 1932, intitulada “*As finanças públicas e sua função extrafiscal nos Estados Modernos*”(La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni)¹. Modernamente duas obras se destacam. De um lado a célebre obra de *Norberto Bobbio*, denominada “*Da estrutura à função. Novos estudos sobre a Teoria Geral do Direito*” (“*Dalla struttura alla funzione. nuovi studi di teoria generale del diritto*”). De outro lado encontramos a obra de *Luís Eduardo Schoueri* sobre “*Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*”.

O termo, contudo, ganhou força e expressão assumindo ares de onipresença, ou seja, tornou-se um conceito ampliado, inchado, citado como presente em praticamente cada canto onde houvesse uma política pública social ou econômica sendo aplicada, especialmente no setor ambiental. Esta superexposição do conceito ao invés de fortalecê-lo o enfraqueceu, tornou-o ainda mais ambíguo, vago e incerto. De tal modo que esta ampliação semântica exagerada o tornou vazio, no entendimento correto de importantes doutrinadores². Ao tentar abarcar tudo, não significava nada, não se distinguia de outros conceitos, princípios, institutos, desaparecendo, paradoxalmente, na sua onipresença. De tão relevante, foi chamado para trazer duplos benefícios para cada setor, mas implicou em sua irrelevância, visto

¹ Cf. PUGLIESI, Mario. *La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni*. Padova: CEDAM, 1932.

² Sobre o assunto veja-se a excelente tese de pós-doutoramento de CAVALCANTE, Denise Lucena. *Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental*. In RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe; CAVALCANTE, Denise Lucena et GRUPENMACHER, Betina Treiner. **Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiros**. São Paulo: Almedina, 2012, p. 176.

que sua incerteza semântica poderia trazer poucos benefícios teóricos. Corretamente aqueles que alertam para o atual estado do conceito acertam em exigir clareza técnica no trato deste.

Em nossa opinião trata-se de um *conceito tecnicamente relevante, constitucionalmente delimitado e econômica e socialmente benéfico*, mas que exige uma reelaboração por parte da doutrina atual, para que a sua complexidade possa voltar a trazer benefícios à teoria jurídica. Torna-se imperioso diferenciar conceitos próximos, sentidos diversos e planos de análise distintas, sob pena de impedir a correta utilização do mesmo. Desse modo, vive a doutrina um grave momento de confusão conceitual sobre a utilização sem critério claro em seus termos tais como: externalidades, efeitos extrafiscais, tributos extrafiscais e princípios atinentes, em um verdadeiro sincretismo teórico, ou seja, com a mistura de temáticas tão diversas como política fiscal, economia pública e Direito Tributário.

As *externalidades* referem-se ao conceito criado pelos economistas *Marshall e Celil Pigou* para se referirem aos *efeitos e consequências dos atos dos agentes econômicos, dentre os quais se incluem o governo*. Estes efeitos podem ser benéficos ou prejudiciais, dependendo de como se realizem. Assim, tratam-se de temas relacionados à economia e não diretamente ao Direito. O sistema jurídico recebe estas informações e as processa em sua linguagem própria, característica da normatividade jurídica. A externalidade é evento no mundo econômico que ingressa no Direito como proposição que irá compor determinado fato jurídico ou sentido de norma tributária. Difere claramente da extrafiscalidade, visto que esta remete às *normas jurídicas de competência tributária que visam a ordenação pública, a intervenção econômica ou redistribuição de renda, como o propósito específico de promover os direitos fundamentais previstos no texto constitucional*.

A doutrina alemã procede a uma conceituação semelhante em relação a extrafiscalidade, ao realizar uma distinção das normas de repartição de cargas fiscais (*Lastenausteilungsnormen*) com fins fiscais (*Fiscalzwecknormen*) das normas com fins não-fiscais (*Nicht-fiskalzwecknormen*) ou normas interventivas ou dirigentes (*Lenkungsnormen*)³.

O texto constitucional, as normas gerais em Direito Tributário e o CTN não estabeleceram um conceito legal ou constitucional explícito sobre a extrafiscalidade,

³ Cf. VOGEL *apud* VELLOSO, p. 294.

de tal modo que este deve ser construído a partir do sentido dos dispositivos constitucionais. Tal situação implica em aumento de incerteza sobre este conceito, bem como na insegurança sobre a sua utilização abusiva ou insuficiente. Na ausência de delimitação constitucional clara a preferência do intérprete deve estar na prevalência da esfera da liberdade sobre a esfera da intervenção, bem como na proteção contra as normas que exijam sacrifícios indevidos.

Diversos são os conceitos utilizados para definir a extrafiscalidade, dentre os quais podemos citar conceitos mais restritivos e outros mais amplos. O *conceito restritivo* da extrafiscalidade a compreende como fenômeno que se refere as normas jurídicas que autorizam competência tributária ordenadora, interventiva ou redistributiva, enquanto, a seu *conceito ampliado* o compreende como dimensão finalista do tributo incorporando os efeitos extrafiscais das normas tributárias na própria natureza dos tributos. Esta última concepção tomada em toda a sua radicalidade permitiria a ampliação da ação indutora do Estado, para além dos limites expressamente previstos no texto constitucional.

Entendemos que o CF/88 optou claramente por uma *interpretação restritiva* deste conceito.

São elementos caracterizadores da extrafiscalidade: i) *fim constitucional pretendido*; ii) *meio utilizado* e a iii) *técnica adotada*. Dessa forma, o fim constitucional pretendido deve estar expresso no texto constitucional e objetiva a realização das finalidades da Ordem Constitucional ou Social (família, cultura, meio ambiente, etc.). Não é a destinação do recurso ou a técnica utilizada que determina a natureza da norma extrafiscal, mas a sua finalidade constitucional. A extrafiscalidade econômica, assim, pretende realizar determinado desiderato constitucional previsto na ordem econômica (art. 170 da CF/88); a extrafiscalidade ambiental os objetivos para a um meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225 da CF/88)⁴, entre outros.

O meio a ser utilizado é dado pela *ordenação*, *intervenção* ou pela *redistribuição* de renda. A *ordenação*, ou seja, o uso de mecanismos administrativos-fiscais de proteção do interesse público foi um dos primeiros meios extrafiscais estudados pela doutrina. *Edwin Seligman* que foi um dos fundadores teóricos das finanças públicas norte-americanas observou com precisão este fato. Em sua época existiu um grande debate no continente europeu e nos EUA sobre as receitas

⁴ Cf. CAVALCANTE, Denise Lucena. *Op. cit.*

públicas e a classificação dos tributos e as suas funções. Antecipando em muito os debates posteriores observava o autor em seu clássico “*Ensaio sobre a Tributação*” (*Essays in Taxation*)⁵ sobre a distinção entre o poder de tributar (*power to tax*) e o poder de polícia (*police power*), onde afirmava que a distinção das receitas não deveria decorrer de sua função precípua, se arrecadatória (*primarily for revenues*) ou regulatória (*for regulation*); mas se almeja benefícios específicos (*special benefits*) ou gerais (*common benefits*), em uma distinção que se tornaria famosa posteriormente com os estudos de *Gianinni*.

Um exemplo de extrafiscalidade com finalidade ordinatória está na progressividade extrafiscal do IPTU progressivo como instrumento de política urbana, previsto no art. 182, § 4º, inc. II da CF/88. Neste caso, o imposto tem por objetivo punir o mal uso da propriedade urbana, mediante não-utilização, subutilização ou não-edificação, conforme a política urbana. A tributação neste caso não pretende realizar uma intervenção na economia, mas adequar os comportamentos perante as normas objetivas do ordenamento jurídico.

A *intervenção* ocorre por meio de mecanismos indutores ou desestimuladores de determinados comportamentos de agentes econômicos. A *redistribuição* de renda ocorre por meio da transferência fiscal de recursos entre indivíduos, em uma modalidade reformadora da realidade social. Podemos afirmar que enquanto os meios ordinatórios querem preservar e manter a ordem constitucional, os meios interventivos pretendem corrigir determinadas *falhas de mercado* e os meios redistributivos visam a *reforma social*, corrigindo as *falhas sociais*.

Existem diversas *técnicas* utilizadas com o propósito de alcançar os fins constitucionais, aplicando os meios previstos em lei. As técnicas são instrumentos normativos vinculados aos meios e fins constitucionais e devem, portanto, infirmar ou confirmar estes, sob pena de inconstitucionalidade. São exemplos de técnicas⁶: a utilização de alíquota progressiva, seletivas, isenções fiscais⁷, reduções de alíquota,

⁵ Cf. SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Essays in Taxation*. Macmillan & co., Ltd. 1913, p. 402 e 403.

⁶ Artigo 2.º do *Estatuto dos Benefícios Fiscais* de Portugal: “2 - São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior”.

⁷ Sobre a natureza das isenções veja-se COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária* (O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). São Paulo: Dialética, 2003, p. 218-219.

aproveitamento de créditos fiscais, depreciação acelerada, dentre tantos outros⁸. O instrumento técnico permitirá a indução de determinados comportamentos tornando a carga fiscal menor ou desincentivando tornando-a mais gravosa.

Cabe diferenciar a existência de tributos com *finalidades extrafiscais* dos *efeitos extrafiscais* dos tributos, visto que são temas diversos. Todos os tributos possuem efeitos fiscais e extrafiscais, visto que da imposição tributária sempre decorrerá um efeito (*externalidade*) positivo (*incentivadora*) ou negativo (*desincentivadora*) sobre a ordem econômica e social. Já reconhecia *Morselli* que ao lado dos instrumentos exacionais conviviam instrumentos extrafiscais que buscavam não um ingresso ou entrada pública (*entrata*), mas de produzir uma modificação qualquer na ordem econômica e social, como fim imediato da norma tributária⁹. No direito alemão se diferenciam os tributos com preponderante finalidade extrafiscal (*Lenkungsabgaben*)¹⁰, dos tributos com finalidade fiscal (*Lenkungssteuer*), que visam igualmente atingir fins fiscais e extrafiscais e os tributos com efeitos extrafiscais (*Lenkungswirkung*). Todos os tributos de uma forma ou outra irão possuir efeito extrafiscal, sendo o mais notório deles a redução de bem-estar individual pela redução da renda ou patrimônio (*Wohlfahrtsverlust*).

Relatava *Morselli* os grandes debates existentes na época sobre a aceitação ou negação das finalidades político-sociais do tributo, nos debates entre *Sax*, *Wagner*, *Kammes* e *Schaeffle*. Para *Morselli* a ciência jurídica deveria ter em conta os fins sociais, econômicos e políticos da norma, como uma exigência metodológica (“*il tener uconto degli scopi social, politici, economici ecc.dei tributi, nela trattazione propriamente scientifica della finanza, non fuori di essa (...) forma una esigenza metodologica*”). Tal entendimento não significa abdicar da autonomia do Direito Tributário perante a economia ou a ciência das finanças, pelo contrário seria uma forma de fortalecer o papel prescritivo do Direito sobre a realidade social. As normas jurídicas deixam de serem entendidas como objetos ideais e passam a serem compreendidas como comandos pragmáticos-normativos. Para *Morselli* uma tentativa de separação além de ser artificial era igualmente danosa ao Direito Tributário, dado

⁸ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: Pires, Manuel. Extrafiscalidade. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011, p. 85-115.

⁹ Cf. MORSELLI, Emanuele. Compendio di Scienza delle Finanze. Padova: CEDAM, 1947, p. 07.

¹⁰ O STF irá julgar no ADI 4.002 a possibilidade do aumento das alíquotas do IOF, com finalidade nitidamente fiscal, por força do Decreto n. 6.339/08 e 6.345/08. Mantém-se o questionamento: podem tributos nitidamente extrafiscais serem utilizados com finalidade arrecadatória?

que o estudo exclusivamente fiscal é inseparável dos outros problemas correlatos, tais como os econômicos, sociais e políticos (“(...) *assolutezza ai problemi esclusivamente fiscali della finanza, nel mentre che gli altri problemi (social, politici, economici, ecc.) sono altrettanto reali e normali, e quasi sempre inseparabili dai primi*”)¹¹.

Existem tributos, entretanto, que possuem finalidade extrafiscal claramente definida no ordenamento jurídico, de tal modo que este incorpora estas características como parte de sua estrutura normativa. Como exemplo poderíamos citar o IOF, o IPI, o II e o IE que possuem como finalidade relevante regular determinado setor econômico (mercado financeiro, industrial ou comércio exterior). Estes impostos não possuem natureza extrafiscal, dado que sua natureza não difere dos demais impostos, contudo, estão sujeitos a um *regime constitucional extrafiscal* próprio que lhes justifica o fato de serem exceção ao princípio da legalidade, da anterioridade e da periodicidade mínima, bem como utilizarem-se de instrumentos de técnica fiscal de incentivo ou desincentivo aos seus respectivos setores (seletividade, *ex-tarifário*, entre outros). Dessa forma, podemos considerá-los como *impostos com finalidade estruturalmente extrafiscal*.

Igualmente relevante é a distinção sobre os distintos planos de análise: *economia pública, política tributária, Direito Tributário e técnica fiscal*. O estudo da extrafiscalidade, apesar de conectado com diversos planos do conhecimento, não recebe o mesmo sentido e estrutura de modo uniforme. Cada um destas dimensões possui seu próprio objeto, problema, linguagem e método, sendo natural que a extrafiscalidade receba significações diversas. A *economia pública* irá se preocupar especialmente com os *efeitos fiscais* das normas tributárias sobre a criação, distribuição e redistribuição de bens. A *política tributária* irá verificar quais são as finalidades constitucionais e como encontrar mecanismos para alcançar estas finalidades. Ao *Direito Tributário* caberá o estudo das normas de competência extrafiscal, enquanto a técnica fiscal irá questionar sobre os eficientes mecanismo indutores, redistributivos ou ordenadores do bem estar social.

¹¹ Cf. MORSELLI, *op. cit.*, p. 08.

2 FUNDAMENTOS ECONÔMICOS DA EXTRAFISCALIDADE

A ideia de que o Estado deve adotar uma postura ativa de atuação na economia e como reformador social é algo relativamente recente. Os juristas seguiram de modo geral o entendimento dos economistas neoclássicos e políticos liberais de que a intervenção do Estado na economia é prejudicial. Esta crença restou unânime até a grande crise de 1929 onde a segurança nos mercados foi irremediavelmente abalada. O Estado havia sido chamado para reorganizar a economia e manter a estabilidade social, em breve a noção de que as falhas de mercado deveriam ser corrigidas por meio de uma atividade positiva, planejadora e interventiva do Estado deixaram de ser heréticas e passaram a ser o *mainstream*. Começava a revolução *keynesiana*.

Parte importante dessa revolução inicia-se com a *teoria das externalidades*. O conceito de externalidade era o equivalente na microeconomia aos novos conceitos *keynesianos* em macroeconomia. Ele permitia fundamentos para intervenção nas transações privadas em praticamente todos os setores. O autor mais significativo desta tendência será *Cecil Pigou*, mas não seria o único economista significativo, outros que poderiam ser citados são *Marshall* e *Joan Robinson*.

A idéia de externalidades negativas (custos sociais) inicia com o debate intitulado das “caixas vazias”(empty boxes) em que *Pigou* defendia que o ingresso de novas empresas em setores industriais altamente competitivos provocava ou o aumento ou a redução dos custos industriais (*cost industries*), gerando um desarranjo produtivo e conseqüente perda de bem estar geral.

Pigou neste caso repetia o argumento de outro economista, *Marshall* (1922) de que o incremento ou decréscimo de custos em indústrias competitivas era ineficiente, porque o ingresso de novas firmas impunham benefícios ou danos às firmas existentes. Para este autor estes custos eram “externos para a firma, mas internos para a indústria” (“external to the firm but internal to the industry”)¹².

O conceito de *Marshall* ficou esquecido até que *Pigou* ampliou o seu sentido e alcance para abranger uma ampla variedade de conflitos entre o produto líquido privado e social (“divergence between private and social net product”). Ao analisar a

¹² Cf. PIGOU, A. Cecil. The economics of welfare. London: MacMillan, 1962, p. 06.

questão da eficácia social defendeu que¹³ o ingresso de uma nova firma em um setor competitivo implica em uma divergência entre o produto privado marginal líquido (*marginal private net product*) e o produto social marginal líquido de investimento (*marginal social net product of investment*).

Um exemplo simplificado para este caso foi dado pelo próprio *Pigou* em sua obra “*The Economics of Welfare*” (1920) em que utiliza como exemplo um caso de uma via congestionada, em que novos veículos implicam em novos custos externos para os automóveis já presentes na estrada, ou seja, mais congestionamento. Neste caso não se cogita da possibilidade do uso de arranjos contratuais entre os motoristas como forma de reduzir a ineficiência, devendo se apelar a instrumentos públicos de ordenamento.

Para combater esta ineficiência *Pigou* defendia a utilização de incentivos (*bounties*) para as indústrias que entram reduzindo custos e tributos (*taxes*) para aqueles que ingressam aumentando custos. Esta discussão se provou ser muitas vezes árida e vazia e não é a toa que se denominou de “*caixas vazias*” (*empty boxes*), dada a sua dificuldade em categorizar quais os setores industriais que mereciam incentivos ou taxaço. Sua consequência geral foi fornecer fundamentos para a intervenção estatal como instrumento de correção de falhas de mercado, identificadas como externalidades negativas (*custo social*).

Um corolário da assunção da divergência entre o produto privado e o produto social de um conflito interfirmas era o entendimento de a correção para esta ineficiência deveria ser estatal. Não acreditava *Pigou* que os arranjos privados pudessem fornecer uma solução adequada e mais, provavelmente a solução seria pior.

Na sua obra *Pigou* irá apresentar uma interessante listagem de externalidades positivas, tais como: o aumento de valor de propriedades pela construção de estradas na sua adjacência, plantio de florestas para o clima, pesquisa científica, entre outras. São exemplos de externalidades negativas: os danos provocados pelas faíscas de trens na vegetação adjacente aos trilhos de ferrovias, fábricas que destroem o conforto de comunidades, certos tipos de investimento estrangeiro que

¹³ Conforme o autor: “. . . the values of the marginal private net product and of the marginal social net product of investment are both equal to one another and also stand at a sort of central level representative of industries in general. . . . investment and output must be carried to a point at which the value of the marginal private net product of investment there conforms to this central value. PIGOU, *op. cit.*, p. 05.

impactam as taxas de câmbio, entre outros.

Além da descoberta de ineficiências (externalidades) em praticamente todos os setores privados (“*negative externalities are ubiquitous*”) *Pigou* desdenha da possibilidade de sua solução por meio de arranjos privados, preferindo a atuação estatal como forma de superação de divergências privadas por meio de extraordinários incentivos ou desincentivos (*‘extraordinary encouragements’ or ‘extraordinary restraints’*).

Em determinados casos o custo de atuação privada é excessivo ou não existe suficiente interesse individual para mover toda uma cadeia de arranjos privados, neste caso caberá ao Estado atuar, conforme ele escolha (*if it so choose*)¹⁴.

Pigou irá, contudo, se deparar com a situação em que as externalidades podem permanecer mesmo na situação em exista atuação estatal. Neste caso as falhas de mercado se encontram com as falhas de governo, visto que o Estado não é onipotente e nem infalível, bem como a sua atuação não é sempre virtuosa, podem existir situações em que a atuação estatal obedece a interesses egoísticos, mesquinhos, totalmente distintos dos interesses públicos e do bem-comum.

Pigou irá ressaltar inclusive o papel do voto na superação dos interesses gerais por interesses setoriais e de grupos, fazendo inclusive que os interesses maiores sejam absorvidos por interesses menores. Trata-se de um compreensão absolutamente diversa da que que caracterizava a esfera do político como a superação dos interesses sociais contraditórios, na verdade seria somente mais uma camada em que a luta entre estes interesses se realizaria. Ele irá continuar a defender, contudo, a visão da supremacia geral da esfera pública na superação dos custos sociais.

A teoria de *Pigou* irá sofrer múltiplos ataques. De um lado *James Buchanan* irá desmascarar a aparente neutralidade idealística da esfera governamental e de outro *Ronald Coase* o axioma da inevitável eficiência da solução estatal. *Buchanan* na sua obra seminal “*The Calculus of Consent*” irá defender o entendimento da vantagem metodológica da aplicação de instrumentos teóricos da teoria do agente racional em mercado para a compreensão da tomada de decisões públicas.

Ronald Coase irá proceder a uma profunda crítica a tese de *Pigou* em sua

¹⁴ Cf. PIGOU, op. cit., p. 195.

famosa obra “*O problema do custo social*” (*The Problem of Social Cost*¹⁵). Esta obra deu origem a diversas interpretações sobre as teses fundamentais ali defendidas e que receberam a denominação de “*Teorema de Coase*”. Dentre os diversos aspectos apresentados pelos intérpretes podemos destacar essencialmente o desconforto de Coase com a ampliação excessiva das medidas de proteção governamental de caráter corretivo. Segundo o autor geralmente tais medidas tem como causa uma ação governamental e não uma ausência de atuação pública. De outro lado, tais ações produzem resultados prejudiciais e não benéficos¹⁶.

Por diversas vezes dirige seu ataque ao que denomina superestimação das vantagens da regulação governamental (“*over-estimate the advantages which come from governmental regulation*”)¹⁷. Esta interpretação é tão relevante que é válida a sua leitura no original:

O tipo de situação que os economistas tendem a considerar como carentes de ações governamentais corretivas é, de fato, com freqüência, o resultado da ação governamental. Tal ação não é, necessariamente, insensata. Contudo, há o perigo real de que a intervenção estatal extensiva no sistema econômico possa levar a uma ampliação excessiva da proteção dos responsáveis pelos efeitos prejudiciais¹⁸. “Além disso, tem-se que levar em conta os custos envolvidos para operar os vários arranjos sociais (seja o trabalho de um mercado ou de um departamento de governo), bem como os custos envolvidos na mudança para um novo sistema. Ao se projetar e uma escolher entre arranjos sociais, devemos atentar para o efeito total”.

Pela leitura nota-se que não há em Coase uma negação absoluta da necessidade de atuação do Estado, mas uma desconfiança com a crença absoluta de Pigou de que a regulação governamental seja sempre a melhor solução. Sua tese parte do crítica ao entendimento, amplamente aceito em sua época, que as falhas de mercado deveriam ser resolvidas mediante mais regulação estatal. Segundo ele:

Além disso, tem-se que levar em conta os custos envolvidos para operar os

¹⁵ Cf. COASE, Ronald. *The Problem of Social Cost*. *Journal of Law and Economics* Vol. 3 (October 1960), pp. 1-44.

¹⁶ Cf. COASE, , *op. cit.*, p. 15.

¹⁷ *Idem*, p. 13.

¹⁸ Cf. COASE: “*the kind of situation which economists are prone to consider as requiring corrective government action is, in fact, often the result of government action. Such action is not necessarily unwise. But there is a real danger that extensive government intervention in the economic system may lead to the protection of those responsible for harmful effects being carried too far*”; cf. Coase, *op. cit.*, p. 15.

vários arranjos sociais (seja o trabalho de um mercado ou de um departamento de governo), bem como os custos envolvidos na mudança para um novo sistema. Ao se projetar e uma escolher entre arranjos sociais, devemos atentar para o efeito total.

Segundo Coase: “um outro fator que deve ser levado em consideração é o fato de que as operações de troca em uma economia de mercado e mesmo transações organizadas dentro de uma mesma firma são frequentemente tratadas diferentemente pelo Governo ou outros organismos ou agências regulatórias”¹⁹. Um exemplo citado pelo autor se refere à cobrança do imposto sobre as vendas (*sales tax*), que pode significar inclusive um fator determinante no tamanho das firmas em uma economia de mercado, visto que as empresas podem concentrar operações internas para evitar a incidência desta tributação²⁰.

A doutrina tem identificado neste texto a tese de que: “se os agentes afetados por externalidades puderem negociar a partir de direitos de propriedade bem definidos pelo Estado, poderão chegar a uma solução negocialmente mais favorável”. O famoso Teorema de Coase nunca foi diretamente escrito pelo autor, recebendo diversas redações e enfoques. Após a leitura poderíamos inclusive questionar se não há a sugestão de uma Curva de Coase em que a regulação estatal seria eficiente até determinado ponto e onde além deste tornar-se-ia excessiva, contraproducente e ineficiente, a semelhança da curva de Lafer.

Questiona igualmente Coase as vantagens da utilização extrafiscal dos tributos, como forma de correção de falhas de mercado, segundo o autor geralmente os economistas tratam da solução tributária de modo superficial e não homogêneo. Assim:

A mesma falha pode ser encontrada nas propostas para a solução do problema dos efeitos prejudiciais através da utilização de tributos ou recompensas. Pigou confere considerável importância a esta solução, embora ele seja, como sempre, lacônico nos detalhes e seletivo na sua fundamentação. Os economistas modernos tendem a pensar exclusivamente em tributação e de uma forma bastante precisa. O tributo deveria ser igual ao

¹⁹ Assim: *„another factor that should be noted is that exchange transactions on a market and the same transactions organised within a firm are often treated differently by Government or other bodies with regulatory power.“*; ver in Coase, *The nature of Firm*, p. 393.

²⁰ Desse modo: *„If we consider the operation of a sales tax, it is clear that it is a tax on market transactions and not on the same transactions organised within the firm“* e *„(...) of course, to the extent that firms already exist, such a measure as a sales tax would merely tend to make them larger than they would otherwise be“*; ver in COASE, *idem*, p. 393.

prejuízo causado e deveria, por isso, variar de acordo com a quantidade do prejuízo gerado. Como não se propõe que a renda adveniente do pagamento de tributos seja destinada àqueles que sofreram o prejuízo, tal solução não se equipara àquela na qual se obriga o causador do dano a indenizar os indivíduos por ele prejudicados, embora os economistas, de maneira geral, pareçam não atentar para isso e tendam a tratar as duas soluções como se fossem idênticas.

Considerando que o Direito Tributário atua sobre a realidade social e econômica devemos evitar um duplo erro: autonomia absoluta e sujeição metodológica. Nem o Direito Tributário deve desconsiderar o contexto onde se posiciona e as diversas interfaces com a Economia e Política, mas igualmente não deve esquecer que possui um método e um objeto próprio e distinto destes subsistemas sociais.

Os estudos econômicos têm demonstrado, portanto, uma clara limitação da tributação extrafiscal como forma de correção de externalidades, falhas de mercado e como substituto da ação livre da sociedade na busca de soluções voluntárias.

3. REGIME CONSTITUCIONAL DA EXTRAFISCALIDADE ECONÔMICA

A ideia de tributos com finalidade indutora já existiam entre os primeiros teóricos do Direito Tributário, dentre os quais podemos destacar os estudos de Giannini. Segundo o autor:

"la finalidad del impuesto es procurar un ingreso al Estado, pero es necesario decir que tal finalidad no constituye siempre el único motivo de la imposición; de hecho, la utilización del impuesto se presta también para la consecución de fines no fiscales"²¹.

A doutrina já diferenciava os efeitos extrafiscais dos tributos dos tributos com finalidade extrafiscal, dado que se compreendia que todos os tributos possuem um efeitos extrafiscal, alguns em maior e outros em menor grau, contudo, todos eles produzem consequências sobre a tomada de decisão dos agentes econômicos, induzindo ou repelindo condutas. Outra situação bastante diversa é o uso intencional da tributação com a finalidade precípua de premiar ou punir condutas com vistas a

²¹ Cf. GIANINNI, A. D. Instituciones de derecho tributario, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

uma finalidade pública. Os tributos, igualmente, não possuem natureza fiscal ou extrafiscal, estas são funções do tributo, ou seja, instrumentalizações que a ordem constitucional admite para que determinada imposição fiscal busque precipuamente recursos públicos para o financiamento de direitos fundamentais ou a promoção destes mediante a indução de condutas.

Historicamente a tributação é estudada como a forma de retirada de patrimônio privado com o intuito do financiamento do interesse público, sendo que este poderia adotar diversos objetivos: o custeio do Estado (Estado Liberal), das políticas públicas (Estado Social) ou mesmo dos direitos fundamentais (Estado Democrático de Direito). Outra questão bastante diversa é a noção de que o Estado deve incentivar ou desincentivar comportamentos visando realizar os objetivos constitucionais. Afinal, até que ponto estaria o Estado autorizado a utilizar a tributação como instrumento extrafiscal?

A tributação foi durante séculos um campo claro de delimitação do poder de tributar, sendo que no sistema constitucional brasileiro foram estabelecidos limites claros à atuação das competências tributárias, por meio do princípio da legalidade estrita, da repartição rígida de competências, da tipicidade e da definição dos elementos componentes da regra-matriz de incidência tributária.

Outro elemento importante é o fim a ser alcançado: a promoção dos direitos fundamentais sociais ou econômicos, ou seja, o objetivo almejado não é a apenas a indução de condutas econômicas vinculadas à Ordem Econômica, mas igualmente aqueles previstos na Ordem Social (família, meio ambiente, lazer, cultura e educação).

A possibilidade de indução econômica do Estado está prevista no art. 174 da CF/88 que determina que:

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.

Podemos deduzir deste dispositivo uma competência extrafiscal em matéria econômica? O texto constitucional autoriza a função indutora do Estado na área econômica, mas limita a ação para o setor privado.

O texto constitucional utiliza a expressão indicativa para indicar as funções de

fiscalização, incentivo e planejamento. Em verdade a expressão “*sendo este determinante*” se dirige especialmente à função de planejamento, que será determinante para o setor público e meramente indicativa para o setor privado. Ao se dirigir às funções de fiscalização e incentivo o texto alerta que estas serão realizadas na forma da lei.

Desse modo, não há como deduzir diretamente do texto constitucional uma autorização direta para o uso de medidas de extrafiscalidade econômica. Não há como deduzir diretamente esta competência de princípios gerais, tais como solidariedade, função sociais ou outros princípios gerais. A autorização para a implementação de medidas extrafiscais deve ser expressa.

Não há no texto constitucional a previsão de poderes implícitos que autorizem a administração a realizar a função indutora sem previsão legal.

A função incentivadora deve ser distinguida da *função indutora*. Nem toda a função indutora é incentivadora, ela pode ser igualmente indutora por desincentivo a determinado comportamento. Esta poderá ser gravosa de comportamentos. Assim, ao gravar determinados produtos e não outros estaríamos induzindo determinadas condutas. Esta indução gravosa exige autorização constitucional e lei expressa. Sem motivação constitucional a oneração praticada será inconstitucional por falta de competência.

Veja o exemplo do art. 174, § 2º, nesse caso o texto constitucional não somente autoriza a função extrafiscal incentivadora, como a exige. Vejamos:

§ 2º - A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

O mesmo ocorrer com art. 174, § 3º ao tratar da atividade garimpeira:

§ 3º - O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

Em consequência vemos que devemos aprofundar o nosso estudo da extrafiscalidade econômica. Cinco conclusões iniciais podem ser listadas:

1. não existe competência implícita para a imposição de medidas extrafiscais, esta exige ordenação legal;

2. devemos distinguir a indução econômica em suas duas principais medidas: *incentivadoras* e *desincentivadoras*. O conceito, eficácia e controle de cada uma destas medidas é diverso. As medidas desincentivadoras criam gravames sobre determinadas atividades e, portanto, devem estar submetidas à legalidade estrita, a repartição rígida de competências e ao princípio da proporcionalidade;
3. não se pode deduzir diretamente de princípios constitucionais (solidariedade, função social ou dever geral de pagar tributos) uma competência para a imposição de medidas indutoras, especialmente se gravosas ao contribuinte;
4. as medidas incentivadoras que criem distinção de carga tributária entre contribuintes exige igualmente lei específica que incentive determinada política pública, tal como estímulo à família, cultura, saúde, entre outros. Não pode determinada conduta incentivar um setor sem uma lei específica autorizativa;
5. o uso de isenções e benefícios fiscais é uma medida excepcional em nosso sistema, fundado na fiscalidade. A sua utilização deve ser complementar e coerente com o sistema geral, não podendo servir para criar novas iniquidades, complexidade desnecessária no sistema ou desorganizar o sistema econômico por isenções distorcivas do mercado. A proteção do mercado é uma questão de ordem pública em nosso sistema.

Cabe questionar quais são os princípios que regem a extrafiscalidade?

Uma tentação simplificadora seria imaginar que os tributos com função fiscal estão submetidos ao *princípio da isonomia*, enquanto que a extrafiscalidade é limitada pelo *princípio da proporcionalidade*. Este entendimento decorre da compreensão de que o princípio da proporcionalidade trata da correta adequação entre os meios escolhidos e os fins pretendidos pela norma tributária. Assim, se as finalidades são extrafiscais então a proporcionalidade indicaria os parâmetros para a correta utilização de meios e técnicas extrafiscais na promoção dos direitos fundamentais. Tal argumento é falso. *Tanto a fiscalidade, quanto a extrafiscalidade se submetem inquestionavelmente ao princípio da isonomia*. A eleição de uma norma de incentivo fiscal de um setor econômico sem a correta justificativa discriminatória

será afastado por ofensa ao princípio da igualdade e não pela ofensa à proporcionalidade.

O princípio da proporcionalidade, contudo, possui importante função de controle normativo no caso de restrições de direitos fundamentais, por meio da aplicação dos critérios da necessidade, da adequação e da proporcionalidade em sentido estrito.

Um erro comum está em afirmar que o país vive um *Estado Permanente de Ponderação*, com ausência de segurança sobre a hierarquização axiológica²² fundada pela CF/88, enxergando em cada conflito principiológico um momento de ponderação de princípios e regras. Igualmente seria falso afirmar-se que a ponderação possui um papel menor na interpretação sistemática. Inúmeros exemplos poderiam ser citados, para contrariar este entendimento: o julgamento sobre a possibilidade do aborto de fetos anecéfalos, cotas sociais e raciais, entre tantas outras. Poderíamos alegar que estas decisões são equivocadas, mas nunca que elas não são fruto de uma nova forma de interpretação constitucional.

Outro questionamento errôneo é sobre o método mais importante na interpretação sistemática sob o neoconstitucionalismo: a *subsunção ou a ponderação*? Novamente impõe-se uma falsa questão que permite qualquer resposta. Tanto a subsunção, como proteção da hierarquização axiológica original, quanto à ponderação como forma de *re-hierarquização axiológica* são fundamentais sob o neoconstitucionalismo, desde que respeitem os seus princípios fundamentais, as cláusulas pétreas e os limites ao poder de reforma constitucional. Portanto, é inegável que o neoconstitucionalismo utiliza o binômio hierarquização (subsunção) e re-hierarquização (ponderação) como forma de manutenção do *consensus* constitucional original de uma sociedade complexa e plural em um mundo dinâmico e em transformação.

A Corte Constitucional Alemã (BVerfG), por exemplo, faz uso do interessante *método de concretização da ordenamento axiológico*” (*Methode Konkretisierung einer Wertordnung*) para encontrar soluções conforme a Constituição a partir de enunciados abstratos ou gerais (*abstrakten Sätzen*) previstos no texto constitucional²³.

²² Cf. KIRCHHOF, Paul. Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung. Steuer und Wirtschaft: StuW ; Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften 1996,1, S. 3-11.

²³ Cf. HONSELL, Heinrich. Wächter oder Herrscher. Die Rolle des Bundesverfassungsgerichts zwischen

Mantém-se, contudo, o questionamento: existe algum *sobreprincípio que regule a extrafiscalidade?*

Em nossa opinião a *extrafiscalidade recebe proteção multidimensional*, ou seja, na definição de seus fins, meios e na técnica utilizada, cada qual com seus princípios relevantes. O princípio mais próximo para orientar a diretriz geral os limites gerais para o uso de mecanismos de regulação extrafiscal é o *princípio da subsidiariedade*.

Este princípio pouco lembrado para tratar da correta correlação entre meios e finalidades é muito mais adequado que o princípio da proporcionalidade para indicar quando o uso da extrafiscalidade é adequada e necessária e quando ela invade ilegitimamente a esfera privada. Este princípio tal como a proporcionalidade implica na assunção de que deve existir uma adequação entre os meios utilizados e os fins práticos a serem alcançados na esfera político-administrativa, contudo, a sua diferença está na sua orientação clara sobre a oportunidade e conveniência da atuação estatal para moldar comportamentos privados. O princípio da proporcionalidade analisa tão somente se a atuação estatal foi proporcional, razoável ou excessiva. A subsidiariedade propõe-se a orientar sobre quando esta atuação é desejável e não tanto sobre a sua modulação normativa-aplicativa. *A subsidiariedade irá claramente estabelecer uma hierarquia axiológica sobre o uso da atuação estatal como forma de consecução do interesse geral.*

A proporcionalidade serviria como critério da modulação normativa-aplicativa das normas tributárias no caso de restrição de direitos fundamentais, de tal modo que os juízos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito serviriam como critérios de aferição da correta correlação entre meios e fins pretendidos (estados de coisas). Contudo, seria um instrumento inadequado para verificar-se a conveniência e competência de normas indutoras de comportamentos privados. Seu sentido e alcance não auxiliaria a responder sobre a (in) adequação ou (des) necessidade da instituição de um regime especial para premiar ou induzir o setor automobilístico. Sua utilidade estaria restrita tão somente com instrumento de controle ou correção na aplicação excessiva de normas, mas não para determinar o seu conteúdo.

O critério da necessidade nos informa, de modo geral, que a atuação

extrafiscal é auxiliar e deve ocorrer somente de modo subsidiário²⁴, quando outros meios não-fiscais não possam ser utilizados. Igualmente merece destaque o fato de que estes somente poderiam ser lançados quando a própria sociedade não regular corretamente seus interesses ou quando a regulação não seja prejudicial ou ineficiente. Assim, o critério da necessidade tem o seu conteúdo essencial vinculado a noção de subsidiariedade, ou melhor, o *conteúdo essencial do critério da necessidade decorre do princípio da subsidiariedade*.

Nossa compreensão decorre da assunção de que se trata de um entendimento errôneo o pressuposto de que os interesses privados (direitos individuais) possam sempre entrar em conflito com os interesses públicos e, portanto, o princípio da proporcionalidade seria sempre chamado a determinar a necessidade de determinada medida ou a mediar este conflito²⁵. *A proteção dos direitos individuais, da autonomia da vontade e da livre iniciativa é essencialmente um interesse público*.

Trata-se de um erro comum acreditar-se que o sistema constitucional não determinou casos explícitos de hierarquização axiológica, onde o papel da proporcionalidade irá circunscrever-se à correção e controle dos excessos. *O sistema constitucional adotou como norma geral a subsidiariedade para determinar o sentido e alcance da aplicação da extrafiscalidade*.

O *núcleo essencial* do princípio da subsidiariedade decorre da valorização axiológica da *solução próxima ao cidadão*, ou seja, no entendimento que a solução mais eficiente de problemas no fornecimento de bens e serviços públicos não está longe dele. Assim, nada melhor que tentar encontrar soluções mais próximas possíveis do interessado. Trata-se de uma solução eficiente, visto que pode ser mais consistente, por determinar diretamente o problema junto ao cidadão e menos custosa, visto que não existem muitos graus de decisão ou uma menor burocracia entre o poder decisório e o beneficiário das políticas públicas.

²⁴ No mesmo sentido entende Andrei Pithen Velloso que: “a despeito de se tratar de um controle complexo, é aconselhável empreendê-lo antes que o da necessidade da medida ante meios fiscais alternativos, pois a tributação extrafiscal é, em princípio, meio subsidiário perante as medidas não fiscais: as finalidades alheias à imposição devem ser buscadas, em regra, mediante os institutos e formas dos respectivos ramos jurídicos, e não do Direito Tributário”, VELLOSO, *op. cit.*, p.314. Igualmente afirma corretamente o autor que: “o recurso à criação de normas tributárias extrafiscais deve ser uma solução de *ultima ratio* – e não a regra”; VELLOSO, *op. cit.*, p.314. Não cabe, contudo, em nosso entender, à proporcionalidade realizar o exame de necessidade dos fins pretendidos, mas ao controle de que os meios utilizados são os menos gravosos e menos restritivos à liberdade e igualdade.

²⁵ Cf. MEISTER, Moritz et KLATT, Matthias. *The Constitutional Structure of Proportionality*. Oxford, U.K. : Oxford University Press, 2012, p. 15-16.

O termo subsidiariedade tem sua origem na filosofia, especialmente na tradição grega e em Dante Alighieri, mas será com a Encíclica *Quadragesimo Anno*, elaborada pelo Papa Pio XI, que surgiu a sua formulação moderna, para proteger a autonomia individual ou coletiva contra toda intervenção pública injustificada.

Aquele importante princípio, que não pode ser desprezado ou mudado, permanece fixo e inabalável na filosofia social: Como não se pode subtrair do indivíduo e transferir para a sociedade aquilo que ele é capaz de produzir por iniciativa própria e com suas forças, assim seria injusto passar para a comunidade maior e superior o que grupos menores e inferiores são capazes de empreender e realizar. Isso é nocivo e perturbador também para toda a ordem social. Qualquer atuação social é subsidiária, de acordo com a sua natureza e seu conceito. Cabe-lhe dar apoio aos membros do corpo social, sem os destruir ou exaurir. [...] Quanto mais fiel for o respeito dos diversos graus sociais através da observância do princípio de subsidiariedade, tanto mais firmes se tornam a autoridade social e o dinamismo social e tanto melhor e mais feliz será o Estado (Cfr. Pio XI, *Quadragesimo Anno*, 15 de maio de 1931, n° 79).

João Paulo II também desenvolve o princípio de subsidiariedade, dizendo:

Uma comunidade de ordem mais elevada não deve interferir na vida interna de uma comunidade de ordem inferior, privando-a de suas funções, porém deve sustentá-la em caso de necessidade e ajudar a coordenar sua atividade com as atividades dos demais membros da sociedade, sempre com vistas ao bem comum (Cfr. João Paulo II, encíclica *Centesimus Annus*, 15 de maio de 1991, n° 48. *Catecismo da Igreja Católica*, n° 1883).

Esta noção foi incorporada na doutrina e no Direito Europeu no Artigo 5.º (3.º-B), do Tratado CE, bem como no décimo segundo considerando do preâmbulo do Tratado da União Europeia. Este comando é nominado como princípio da subsidiariedade no Direito Europeu, tal como podemos ler no Preâmbulo do Tratado da União Europeia, que determina da seguinte forma:

RESOLVIDOS a continuar o processo de criação de uma união cada vez mais estreita entre os povos da Europa, em que as decisões sejam tomadas ao nível mais próximo possível dos cidadãos de acordo como princípio da subsidiariedade”.

Artigo 5.

(..) Nos domínios que não sejam das suas atribuições exclusivas, a Comunidade intervém apenas, de acordo como princípio da subsidiariedade, se e na medida em que os objectivos da acção prevista não possam ser suficientemente realizados pelos Estados-Membros, e possam pois, devido à dimensão ou aos efeitos da acção prevista, ser melhor alcançados ao nível comunitário.

O *princípio da subsidiariedade* estabelece uma determinada autoridade local deva possuir autonomia perante uma entidade central, determinando uma repartição de competências com preferência pela solução mais próxima ao cidadão. Em relação a extrafiscalidade a subsidiariedade nos informa que o uso de mecanismos de indução deve ser restritivo, excepcional e somente adequado aos casos claramente justificáveis de uma atuação positiva do Estado.

Cabe ressaltar que o princípio da subsidiariedade não se constitui em princípio explícito ou claramente aceito no Direito Constitucional brasileiro, o que não significa que possa ser depreendido do texto constitucional.

Mesmo na Europa o Tribunal de Primeira Instância das Comunidades Européias decidiu, contudo, que antes da entrada em vigor do Tratado da União Européia, o princípio de subsidiariedade não constituía um princípio geral de direito comunitário e nem se constituía em um critério jurídico absoluto para apreciação da legitimidade dos atos comunitários .

São condições para aplicação do princípio da subsidiariedade:

- a. não implicar na invasão de competência exclusiva da Comunidade;
- b. tratar de competência que não pode ser adequadamente realizada pelos níveis locais ou regionais, bem como pelos Estados-membros;
- c. tratar-se de competência que pode ser eficientemente realizada por meio de uma intervenção da Comunidade.

O princípio da subsidiariedade possui *duas eficácias claras*: como limitação de competência discrimina as competências definidas pelo Tratado para a Comunidade e para os Estados-Membros e como exclusão de competência impede a atribuição de qualquer nova competência. Trata-se de um princípio que se aplica para modular a aplicação da distribuição de competências nos domínios que sejam partilhados entre as duas esferas, mas não se aplica às competências exclusivamente comunitárias ou exclusivamente nacionais.

Não há, contudo, no direito comunitário uma interpretação unívoca sobre este princípio, ainda persistem diferentes interpretações sobre o mesmo e sobre como

conciliar os objetivos do tratado e os interesses nacionais, na busca de garantir aos cidadãos o direito de ter uma solução mais aproximada possível do seu problema.

No Direito Constitucional brasileiro o princípio não se encontra claramente disciplinado, contudo, se analisarmos o texto constitucional veremos claramente uma restrição das competências tributárias estabelecendo uma atuação subsidiária na ordem econômica. Determina o art. 173 que:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

De igual modo estabelece o texto constitucional que a ordem econômica é fundada na “(...) *na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, (...)*”;

O texto constitucional quando trata das normas de indução econômica afirma que o uso de funções estatais de incentivo devem estar previstas em lei e possuem eficácia meramente indicativa para o setor privado, assim dispõe a CF/88 que:

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.

O art. 174 da CF estabelece um regime constitucional claro para as normas indutoras, inclusive para a extrafiscalidade, prevendo:

- i) exigência formal de lei autorizativa (elemento formal);
- ii) eficácia geral indicativa (eficácia limitada);
- iii) atividade administrativa-normativa vinculada ao elemento formal e a eficácia restrita e;
- iv) valorização constitucional axiológica da iniciativa privada como fundamento da ordem econômica.

Estes fundamentos ensejam a compreensão de que:

- *não existe no sistema constitucional nacional uma cláusula geral autorizativa de instituição de tributos com finalidade extrafiscal*, devendo esta atuação estar prevista em lei e possuir justificativa relevante para que supere a exigência de que função estatal deva ser meramente *indicativa*;

- a atividade indutora do Estado na Ordem Econômica, inclusive por meio de tributos extrafiscais, é *subsidiária* à atuação privada, ou seja, acessória e auxiliar, sob pena de desvalorização dos preceitos básicos do ordenamento nacional;

- no caso de ponderação ou conflito entre a necessidade da atuação estatal e da livre iniciativa deverá ser privilegiada a esfera privada de atuação dos agentes privados na Ordem Econômica, inclusive com o direito público subjetivo de não terem as suas escolhas formal ou substancialmente induzidas indevidamente, inclusive por meio da extrafiscalidade.

Não há como se admitir no modelo constitucional brasileiro a existência da assunção *pigouviana* de que a existência de ineficiências (externalidades) em todos os setores privados *implique lógica e necessariamente* na impossibilidade de solução por meio de arranjos privados, exigindo e justificando sempre a atuação estatal como forma de superação de divergências privadas por meio de extraordinários incentivos ou desincentivos (*'extraordinary encouragements' or 'extraordinary restraints'*). A tese contrária (competência autorizativa indutora irrestrita) somente pode ser defendida com elevado grau de politização e alargamento do sentido do texto constitucional.

Note-se que a atribuição de normas de competência fiscal ou extrafiscal deve ocorrer de modo expresse, tal como no art. 170 da CF/88, que determina a utilização de tratamento favorecido das micro e pequenas empresas e no tratamento diferenciado para a defesa do meio ambiente. Assim:

Art. 170 (...)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995).

Outro setor claramente eleito pelo texto constitucional é o de exigência do *adequado tratamento ao ato cooperativo* (art. 146, inc. III, alínea “c” da CF/88). Salvo a defesa ambiental, microempresas e cooperativas, são taxativos os demais casos de autorização constitucional expressa, indicando uma vedação constitucional para uma autorização genérica à extrafiscalidade.

Assim poderíamos questionar quais seriam os princípios e regras que regem os limites formais e materiais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal?

4. LIMITAÇÕES FORMAIS AO PODER DE TRIBUTAR COM FINALIDADE EXTRAFISCAL

São princípios constitucionais que regem a extrafiscalidade: princípio da segurança jurídica, princípio da legalidade, da anterioridade, da periodicidade mínima e da publicidade.

Não pode a extrafiscalidade justificar a ofensa ao princípio da segurança jurídica, sob pena de ofensa direta ao texto constitucional.

O *princípio da segurança jurídica* exige a vedação à incidência de tributos a fatos que firam as expectativas legítimas dos contribuintes, sua boa-fé ou a estabilidade das relações jurídicas. Um dos exemplos está na vedação de tributos retroativos, ou seja, a fatos geradores anteriores ao início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, inc. III, a, da CF). A proteção dos fatos geradores anteriores à cobrança de tributos é um dos direitos fundamentais do contribuinte mais importantes, visto que preserva a sua segurança, seus direitos e a sua propriedade.

A proteção do contribuinte contra “*tributos-surpresa*” possui o efeito reflexo de garantir a *confiança* do contribuinte no sistema tributário e reforça a legitimidade geral do sistema de distribuição da distribuição de encargos fiscais. Desse modo, se o contribuinte acompanhar a evolução e as justificações públicas para o aumento de tributos, presume-se que irão diminuir as resistências à tributação. Por óbvio que somente este fator não é capaz de eliminar os questionamentos à tributação, especialmente quando as normas demonstram elevado grau de injustiça na

distribuição de encargos fiscais ou quando o sistema político ou social são altamente injustos.

Um dos exemplos desse caso ocorre na cobrança retroativa de tributos protegidos inicialmente por benefícios fiscais, especialmente quando estes são declarados inconstitucionais, apesar da boa-fé do incentivado. Imagine-se um contribuinte que venha a usufruir de benefícios fiscais aparentemente legais e constitucionais e estes são declarados posteriormente como ilegítimos, poderia o fisco cobrar o principal mais multa dos contribuintes? Cremos que não, em respeito ao princípio da confiança legítima.

O Princípio da Legalidade, por sua vez, é a norma geral para instituição ou majoração de tributos, de tal modo que a sua inobservância acarreta a inconstitucionalidade do ato normativo (decreto, portaria, etc.). Está previsto no art. 150, inc. I da CF tem por objetivo vedar a instituição ou a majoração de tributos sem lei que estabeleça.

São exceções constitucionalmente autorizadas ao princípio da legalidade o uso de decretos com o sentido de facilitar o uso de instrumentos de regulação de determinadas políticas públicas, tais como política industrial (IPI); financeira (IOF); importação (II) e exportação (IE).

A regra da anterioridade representa, igualmente, garantia individual do contribuinte prevista como direito oriundo do Poder Constituinte Originário e que está protegido do poder de reforma da constituição por meio do Poder Constituinte Derivado. Dessa forma, qualquer tentativa de suprimir este direito representará afronta ao texto constitucional e será declarada inconstitucional, mesmo que proposta por meio de Emenda Constitucional. Assim decidiu o STF no julgamento da ADIN n. 939-7, de rel. do Min. Sydney Sanches, em 15.12.1993, que entendeu que:

O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais importantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes. Não desconheço que se cuida, como qualquer outro direito, de prerrogativa de caráter meramente relativo, posto que as normas constitucionais originárias já contemplam hipóteses que lhe excepcionam a atuação. Note-se, porém, que as derrogações a este postulado emanaram de preceitos editados por órgão exercente de funções constituintes primárias: a Assembleia Nacional Constituinte. As exceções a este princípio foram estabelecidas, portanto, pelo próprio poder constituinte originário, que não sofre, em função da própria natureza dessa magna prerrogativa estatal, as limitações materiais e tampouco as restrições jurídicas impostas ao poder reformador. Não posso ignorar, de qualquer modo, que o princípio da anterioridade das leis tributária reflete, em seus aspectos essenciais, uma

das expressões fundamentais em que se apoiam os direitos básicos proclamados em favor dos contribuintes. (...)" (STF, ADI n. 939-7, Rel. Min. Sydney Sanches

Esta decisão é paradigmática por diversas razões. Esta regra deve ser respeitada igualmente nos casos de

- *leis revogadoras de isenções*: este entendimento pode ser derivado da leitura da Súmula 615 do STF que entendeu que: "*O princípio constitucional da anualidade*" (§ 29 do art. ix. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM) e²⁶;

- *sistema de creditamento de tributos*: entendeu o STF que o sistema de creditamento do ICMS, realizado com a alteração do Artigo 7º da Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000, ofendia o princípio da anterioridade, visto que a modificação do sistema de creditamento seja sob a forma de redução de um benefício de natureza fiscal ou como um caso de majoração de tributo cria uma carga para o contribuinte devendo, portanto, sujeitar-se ao princípio da anterioridade.

Deve a extrafiscalidade respeitar igualmente a regra da *periodicidade mínima*, igualmente denominado de anterioridade nonagesimal, noventena, anterioridade especial ou mitigada. Iremos denominar de periodicidade mínima de 90 dias entre a instituição ou majoração de determinado tributo e a sua efetiva cobrança²⁷.

São submetidos igualmente ao princípio da anterioridade nonagesimal os incentivos fiscais. Assim no julgamento do caso sobre a redução do princípio da anterioridade nonagesimal referente à Contribuição social sobre o lucro decorrente de exportações incentivadas se constituía em uma violação do texto constitucional. Assim, no RE nº 183.119/SC, relatado pelo Min. Ilmar Galvão, entendeu o STF que a Contribuição social sobre o lucro decorrente de exportações incentivadas que a expressão "*correspondente ao período-base de 1989*", contida no caput do artigo 1º da lei nº 7.988, de 28 DE dezembro de 1989, enquanto referida ao inciso II do mesmo dispositivo. Decidiu o STF que: "*Inconstitucionalidade que se declara, sem redução de texto, por manifesta incompatibilidade com o art. 195, § 6º, da Constituição Federal (princípio da anterioridade mitigada)*".

²⁶ Cf. TÔRRES, Heleno. Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. Tese apresentada para o concurso de Professor Titular de Direito Tributário na USP, 2009, p. 757

²⁷ Veja-se o caso do aumento do IPI de veículos importados, ADI 4661, me que o STF manteve a garantia constitucional do período mínimo de noventa dias entre a instituição e cobrança de IPI.

São exceções a regra da anterioridade de exercício e de período as exceções previstas no art. 150, § 1º da CF que assim determina:

Art. 150 (...)

§ 1º – § 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

As exceções a este princípio referem-se aos *impostos com finalidade estruturalmente extrafiscal*. Esse é o caso do II, do IE, do IPI e do IOF, visto que estes tributos são eficientes mecanismos de manejo de políticas públicas econômicas (comércio exterior, política industrial e de mercado financeiro).

As exceções podem ser classificadas da seguinte forma:

- i) *quanto ao momento de criação*: existem duas ordens de exceções previstas no texto constitucional, aquelas previstas no texto originário e ou aquelas incluídas por força de Emenda Constitucional;
- ii) *quanto ao tipo*: o texto constitucional originário previa exceções ao princípio da anterioridade somente com base no manejo de critérios de extrafiscalidade, em relação a tributos que regulavam políticas públicas (II, IE, IPI e IOF); a EC 42/03 acrescentou uma listagem de novas exceções com base na praticabilidade da imposição de critérios (fixação da base de cálculo do IPTU e do IPVA). Trata-se de um precedente perigoso, visto que permite que outras formas de imposição limitadas pela praticabilidade da administração pública venham novamente a fragilizar este já frágil princípio.

São espécies de exceções:

- i) *Exceções ao princípio da anterioridade e da periodicidade*: empréstimos compulsórios para Guerra e Calamidade Pública (art. 148, I); Imposto de Importação (153, I); Imposto de Exportação (153, II); Imposto sobre Produtos Industrializados (153, IV) e Imposto sobre Operações Financeiras (153, V) e Imposto Extraordinário de Guerra (154, II);
- ii) *Exceções somente ao princípio da anterioridade*: IPI (153, IV);
- iii) *Exceções somente ao princípio da periodicidade*: Imposto sobre a Renda (153, III) e quanto a fixação da base de cálculo dos impostos sobre a Propriedade de

Veículos Automotores (art. 155, III) e Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (156, I);

5. LIMITAÇÕES MATERIAIS AO PODER DE TRIBUTAR COMO FINALIDADE EXTRAFISCAL.

O *princípio da isonomia* é um dos pilares fundamentais do sistema constitucional brasileiro e é impossível compreender o sistema tributário nacional sem ressaltar a relevância deste para todo ordenamento. Ele se dirige não apenas a garantir a igualdade de todos perante a lei, mas igualmente a igualdade de todos na lei.

O seu fundamento constitucional pode ser encontrado inicialmente do no próprio princípio da igualdade, previsto na CF em seu art. 5º, que assim preceitua:

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:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

O *princípio da Isonomia Tributária* está por sua vez previsto no art. 150, inc. II da CF, que determina:

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;

Este princípio se dirige a proibir o tratamento tributário desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, possuam a mesma capacidade contributiva, visto que o fundamento deste princípio está na tributação fundada na capacidade econômica de cada contribuinte, que determina a sua condição de pagar tributos.

O seu sentido é o mais republicano possível, na medida em que nenhum

cidadão pode ser afastado do dever de suportar os encargos públicos e se opõe frontalmente aos regimes sociais anteriores que estabeleciam estatutos jurídicos distintos para os indivíduos em razão de seu *status* social. No modelo republicano todos os cidadãos possuem o mesmo estatuto de direitos e deveres públicos e ninguém pode ser afastado dos encargos ou privilegiado com direitos específicos sem uma justificativa legítima.

A igualdade na lei é a exigência expressa de que todos sejam considerados como livres e iguais, sem distinção de qualquer natureza, impedindo que as pessoas em situação semelhante recebam tratamento de modo distinto. Essa igualdade se expressa de duas formas: i) como uma cláusula geral de proibição de arbítrio e ii) como uma cláusula geral de exigência de tratamento equitativo. A *cláusula geral de proibição de arbítrio* é uma limitação ao poder do Estado em proceder distinções arbitrárias entre pessoas em mesma situação fática. Existe uma violação arbitrária quando o regime de distinção entre duas pessoas não se basear em um fundamento: sério, legítimo e razoável²⁸, ou seja, quando não for absolutamente necessário, conforme o sistema jurídico e dotado de critérios racionalmente justificáveis.

O princípio da igualdade na lei como uma *cláusula geral de tratamento equitativo* aparece no texto constitucional por diversas formas como exigência ao Estado de uma ação positiva para inclusão social, regional e econômica. O constitucionalismo moderno descobriu que não basta proibir o Estado de promover um tratamento arbitrário é necessário igualmente promover o fim da desigualdade existente por meio de políticas de afirmação e de inclusão social, regional e econômica.

Distinções em razão de ocupação profissional ou por função exercida não se constituem em justificativas legítimas para um tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Estas distinções são proibidas pelo ordenamento jurídico nacional.

Igualmente estão proibidas qualquer forma de distinção em razão da denominação da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. A CF pretende desta forma bloquear qualquer forma de burla ao princípio da igualdade, vedando a criação de cargos ou funções ou tipos de rendimentos se constituam em

²⁸ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da constituição*. 3. Ed., Coimbra: Almedina, p. 398.

fraude à vedação absoluta de distinções que ofendam o princípio da isonomia tributária.

O sistema constitucional admite expressamente as seguintes discriminações legítimas:

- i) no combate às desigualdades sociais:
- ii) desigualdades regionais:
- iii) em função do tipo de empresas:
- iv) incentivos sociais para grupos: família, criança, lazer,
- v) extrafiscalidade econômica:

Este princípio se espalha por todo o ordenamento jurídico e se constitui em um dos pilares do sistema jurídico tributário, sem ele toda a coerência interna do sistema se esvai, dando a origem a sistemas parciais de tributação, eivados de privilégios e gravames discriminatórios. Podemos dizer que este princípio é uma das maiores garantias jurídicas da coerência material do sistema tributário nacional²⁹.

Sua transcendência se espalha por todos os tipos de conceitos tributários, institutos, regras, procedimentos, atos, normas, interpretações ou manifestações normativas, bem como para qualquer forma de imposição, gravame ou mesmo de desonerações, incentivos e benefícios fiscais³⁰. Os conceitos tributários³¹ de qualquer ordem, desde o seu nascedouro no fato gerador, no nascimento da obrigação tributária, no lançamento tributário, no crédito tributário, nos institutos da extinção, da exclusão ou da suspensão possuem em sua estrutura semântica o núcleo essencial

²⁹ Cf. TIPKE, Klaus. Von der formelen zur Materiellen Tatbestandslehre. Steuer und Wirtschaft, 1993. P. 105-113.

³⁰ Concordamos com a distinção de *Roque Carrazza* entre benefícios e incentivos fiscais e isenções tributárias, visto que estas são apenas uma das modalidades de benefícios, ver *in* CARRAZZA, Roque. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 829.

³¹ Artigo 4.º do *Estatuto dos Benefícios Fiscais* de Portugal: “Artigo 4.º. Desagravamentos fiscais que não são benefícios fiscais” (...) “1 - Não são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária”.

do dever de cumprimento do princípio da isonomia tributária.

Este princípio deve possuir prevalência sobre praticamente todos os demais tributos, visto que não se admitirá, por exemplo, que em prol da segurança jurídica ou da certeza do Direito, se mantenham situações de injustiça na tributação. De igual forma, não parece lógico que para evitar a retroatividade das normas ou o princípio da anterioridade que se admita a tributação favorável a determinado grupo e desfavorável a outro, salvo se estas discriminações estiverem fundadas em uma discriminação legítima.

As únicas *discriminações legítimas* são aquelas derivadas de formas de incentivo a determinados grupos sociais e ao combate de desigualdades sociais e econômicas³². Do mesmo modo, a extrafiscalidade econômica pode recomendar, em prol da aplicação eficaz do princípio da neutralidade fiscal que determinados comportamentos econômicos recebam um tratamento favorecido em prol de uma melhor regulação ou intervenção no mercado. Assim, pode ser coerente que um determinado setor econômico seja mais fortemente tributado do que outro em função de uma lógica econômica de desenvolvimento³³. Este entendimento poderia justificar que as importações fossem mais ou menos tributadas, conforme fosse conveniente ingressar ou não mais produtos estrangeiros, para combater a inflação ou a desindustrialização do país, conforme o caso.

Poderíamos afirmar que a extrafiscalidade antes de afastar o princípio da isonomia tributária se constitui em um mecanismo de correção ou de ajuste fino utilizado pelos instrumentos de política fiscal para garantir o objetivo constitucional de combate às desigualdades sociais, econômicas ou regionais. Igualmente deve ser considerados preferencialmente as formas de estímulo lineares, horizontais ou uniformes perante as formas seletivas, verticais e discricionárias de setores

³² Para um panorama abrangente do regime aplicável ao ICMS veja-se MELO, José Eduardo Soares de. ICMS. Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 2009.

³³ RMS 37652 / MS. Decidiu-se nesse caso que: “5. O princípio da igualdade defendido pela recorrente deve ser relativizado pelo princípio da capacidade contributiva, de modo que seja atribuído a cada sujeito passivo tratamento adequado à sua condição, para minimizar desigualdades naturais. 6. A ordem pleiteada não pode ser concedida, pois, caso a postura extrafiscal do Estado não fosse permitida, a recorrente teria o direito ao benefício fiscal em questão e passaria a uma situação de maior vantagem em relação às demais pequenas empresas do setor de carnes. 7. É plenamente razoável e proporcional a restrição imposta pelo § 1º do art. 13-A do Decreto Estadual n. 12.056, de 2006, do Estado do Mato Grosso do Sul, que exclui os grandes frigoríferos exportadores do regime diferenciado do crédito presumido, até porque já possuem isenção de ICMS nas exportações devido à previsão constitucional. 8. A extensão dos benefícios fiscais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes”.

econômicos. A política econômica antes de pensar em apoiar determinado setor econômico (p. ex.: naval) deveria apoiar a todos e permitir que o mercado delimitasse quais os setores mais competitivos. O auxílio seletivo deveria ser uma exceção claramente delimitada e justificada, como por exemplo na indústria nascente de *software* ou espacial.

Em face dessa concessão seletiva, vertical e discricionária diversos setores tentaram junto ao Judiciário a extensão de benefícios com base no princípio da isonomia. Invariavelmente seus pedidos foram negados com base no entendimento de que a extrafiscalidade possui um juízo discricionário de conveniência e oportunidade pelo Poder Executivo. Digno de nota é julgamento que fundamentou a Súmula 448 do STJ, determinando que: opção pelo Simples de estabelecimentos dedicados às atividades de creche, pré-escola e ensino fundamental é admitida somente a partir de 24/10/2000, data de vigência da Lei n. 10.034/2000”. Neste caso entendeu a corte que: *“não há falar-se, pois, em ofensa ao princípio da isonomia tributária, visto que a lei tributária – e esse é o caráter da Lei n° 9.317/96 – pode discriminar por motivo extrafiscal entre ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja razoável, como na hipótese vertente, derivada de uma finalidade objetiva e se aplique a todas as pessoas da mesma classe ou categoria (...). Essa desigualdade factual justifica tratamento desigual no âmbito tributário, em favor do mais fraco, de modo a atender também à norma contida no §1º do art. 145 da Constituição Federal, tendo-se em vista que esse favor fiscal decorre do implemento da política fiscal e econômica, visando o interesse social. Portanto, é ato discricionário que foge ao controle do Poder Judiciário, envolvendo juízo de mera conveniência e oportunidade do Poder Executivo”*³⁴.

Outro julgamento relevante é encontrado no pleito do setor industrial para a extensão de benefício fiscal concedido ao setor financeiro. Neste caso entendeu o STF que: *3 -Fosse o caso de se reconhecer eventual violação ao princípio da isonomia, de qualquer forma, tem-se por inviável a extensão de benefício fiscal a categoria não contemplada na norma, em atenção ao Princípio da Separação dos Poderes, pois agiria o Poder Judiciário, nesse caso, como legislador positivo (RE nº 178.932-8/SP, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 07.04.95)”*³⁵.

³⁴ REsp 1021263.

³⁵ RE 638422.

O princípio da proporcionalidade tem sido chamado para proteger a esfera da liberdade perante o dito interesse público, especialmente perante o fato que este deve ser claramente justificado. O dever de proporcionalidade será neste caso entendido como critério de *controle normativo aplicativo* da atuação governamental toda vez que houver uma atuação discriminatória, que puser em risco a proteção dos direitos fundamentais individuais³⁶. Outra concepção diversa da proporcionalidade a entende como instrumento de aplicação de outras normas em qualquer situação. Esta concepção amplíssima da proporcionalidade a entende como instrumento eficaz de outras normas, que precisariam sempre recorrer a ela para poderem incidir corretamente. Não partilhamos do entendimento que a proporcionalidade venha a ser uma condição para a aplicação das normas de direito público, visto que retiraria conteúdo direto das demais normas, gerando novamente um *Estado Permanente de Ponderação*.

Afinal, caberia questionar se princípio da isonomia, por exemplo, somente pode ser concretizado quando aplicado por meio da proporcionalidade, da ponderação e da solução de conflitos mediante moderação? Não teria a isonomia conteúdo essencial e próprio e próprio capaz de permitir a sua aplicação direta? Creemos que em casos de conflito claro com a capacidade contributiva ou livre concorrência a proporcionalidade deve ser chamada, mas não se trata de uma função essencialmente aplicativa, mas especialmente corretiva e de controle.

O princípio da capacidade contributiva possui natureza essencialmente fiscal, ou seja, pretende distribuir os encargos fiscais na comunidade em conformidade com a capacidade econômica que cada um possui para suportar os tributos. A extrafiscalidade por sua vez pretende impor a tributação com base em outros critérios, especialmente a regulação, a promoção, o incentivo e o desincentivo de determinada conduta. Assim, extrafiscalidade está relacionada ao estímulo de políticas de governo, tais como o incentivo a certa política industrial, familiar, econômica, entre outras.

A extrafiscalidade amplia os interesses da tributação de tal modo a mudar a estrutura da sociedade, enquanto que o princípio da capacidade contributiva divide o esforço fiscal conforme a estrutura social vigente. Desse modo, a justiça fiscal somente pode ser combinada com a justiça social quando houver uma coordenação

³⁶ Cf. LARENZ, Karl. *Derecho Justo: Fundamentos de Ética Jurídica*; tradução e apresentação de Luis Díez-Picazo. Madrid: Editora Civitas S.A, 1991, p. 141.

coerente entre a aplicação do princípio da capacidade contributiva e da extrafiscalidade, especialmente da distribuição de rendas e da diminuição das desigualdades sociais. O princípio da capacidade contributiva concretiza a justiça fiscal segundo uma situação existente, enquanto que a tributação extrafiscal, que objetiva a redistribuição de renda, busca mudar a estrutura social e alcançar a sociedade como “*deve ser*”.

Na extrafiscalidade a modulação na aplicação normativa ocorre por meio da conformidade entre as finalidades extrafiscais almejadas e capacidade econômica do beneficiado/afetado. O tributo neste caso, geralmente, tem a função de substituir um gasto público (*tax expenditure*) e geralmente os governos entendem este como uma despesa pública³⁷. Dessa forma, um incentivo fiscal teria o mesmo efeito de um subsídio, ou seja, de um auxílio financeiro direto ao contribuinte³⁸. O que interessa ao caso não é se o contribuinte tem *capacidade contributiva* para suportar um determinado ônus fiscal, mas se possui *capacidade econômica* para alcançar as finalidades econômicas propostas normativamente.

A extrafiscalidade afasta em determinadas situações o princípio da capacidade contributiva, visto que determinado setor é incentivado e outro não, mesmo que possuam a mesma condição contributiva. Deve a extrafiscalidade respeitar o princípio da capacidade contributiva? Creemos que sim, fundamentalmente no plano geral, ou seja, no momento de escolha do setor a ser incentivado, do alcance da diferenciação e das técnicas utilizadas de tal modo que não ocorram distinções de tratamento injustificadas e que prejudiquem a aplicação do princípio da capacidade contributiva como princípio norteador da tributação da renda. Novamente tanto o princípio da subsidiariedade (limitação de competência), da isonomia (limitação material) e da proporcionalidade (correção pelo exame de necessidade) serão chamados à concretização dos valores constitucionais.

Igualmente, a extrafiscalidade deve obedecer ao princípio da vedação de confisco prevista no art. 150, inc. IV da CF, que determina:

³⁷ Artigo 2.º do *Estatuto dos Benefícios Fiscais* de Portugal: “3 - Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais”.

³⁸ A doutrina alemã considera os benefícios fiscais como formas de subvenções indiretas ou ocultas (*indirekte oder versteckte Subventionen*) Conforme lembra *Andrei Pithen Velloso*, ver in VELLOSO, *op. cit.*, p. 309. Veja-se KREUSSLER, Horst. *Der allgemeine Gleichheitssatz als Schranke für den Subventionsgesetzgeber unter besonderer Berücksichtigung von wirtschaftspolitischen Differenzierungszielen*. Berlin: Duncker & Humblot, 1972.

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;

Este princípio possui características acentuadas de um verdadeiro princípio, visto que pode entrar em conflito com outros princípios, bem como exige a presença de outros subprincípios para que possa ser devidamente aplicado.

O texto constitucional se dirige expressamente aos “*tributos com efeito de confisco*”, o que faz surgir a dúvida sobre a possibilidade de aplicação desse princípio às penalidades. Em nosso entender as sanções devem obedecer cumulativamente ao princípio da proporcionalidade e ao da vedação de confisco³⁹.

O princípio da vedação de confisco se aplica a todos os impostos, entretanto, existem dúvidas sobre a aplicação do princípio aos seguintes casos:

- *impostos extrafiscais*: alguns autores afirmam que o princípio da vedação de confisco não aplica ao II, IE, IPI e IOF, contudo o disposto no art. 153, § 1º da CF determina que a alteração de alíquotas destes impostos somente pode ser realizada nos limites estabelecidos em lei, ou seja, devem existir limites à tributação, especialmente, a vedação de confisco (“*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*”);

- *impostos submetidos à progressividade extrafiscal* (ITR e IPTU): igualmente alguns autores defendem que o princípio da vedação de confisco não aplica quando estão atrelados a política fiscal de realização da função social da terra, contudo, não podem estas alíquotas implicarem em uma forma disfarçada de desapropriação da propriedade fundiária urbana ou rural. No caso do IPTU progressivo a sua alíquota máxima está estabelecida em 15%, conforme o Estatuto da Cidade⁴⁰. No caso do

³⁹ ADI 551/RJ. “*Ação Direta De Inconstitucionalidade. §§ 2º E 3º Do Art. 57 Do Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias Da Constituição Do Estado Do Rio De Janeiro. Fixação de valores mínimos para multas pelo não-recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação ao inciso iv do art. 150 da carta da Republica. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente*”.

⁴⁰ Lei n.º 10.257/01, que determina: “*Art. 7º. Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos. §1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a*

ITR ele não pode ser uma forma disfarçada de se descumprir o mandamento constitucional que a desapropriação será precedida de uma justa indenização;

- *impostos seletivos (ICMS e IPI)*: grande dúvida tem surgido sobre a possibilidade de alíquotas confiscatórias incidentes sobre produtos supérfluos e causadores de danos à saúde pública (cigarro e bebida alcoólicas). Não se pode considerar neste caso que os impostos venham a ser confiscatórios, visto que não retiram a propriedade do contribuinte-consumidor, visto que ele possui a liberdade de escolha de produtos alternativos com alíquotas menores, o que existe é um desincentivo ao consumo de determinados produtos e uma redução de alíquotas de outros, conforme o princípio da essencialidade. Haveria efeito confiscatório se os produtos essenciais fossem taxados a níveis tão elevados que significassem na prática um confisco para todo aquele que adquirissem produtos para a sobrevivência, numa forma de escravidão moderna.

A extrafiscalidade deve igualmente obedecer ao princípio da proteção da livre concorrência em matéria fiscal⁴¹. Como bem observou *Maria de Fátima Ribeiro* os incentivos fiscais devem levar em consideração não apenas os benefícios gerados, mas igualmente os prejuízos que podem causar a longo prazo. Assim, ao tentar financiar a atividade privada estas medidas podem não apenas impedir melhorias no sistema social, mas igualmente distorcendo os propósitos constitucionais⁴².

CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. A *extrafiscalidade recebe proteção multidimensional*, ou seja, na definição de seus fins, meios e na técnica utilizada, cada qual com seus princípios relevantes. O princípio mais próximo para orientar a diretriz geral os limites gerais para o uso de mecanismos de regulação extrafiscal é o *princípio da subsidiariedade*.

que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento”.

⁴¹ Cf. *Estatuto dos Benefícios Fiscais* de Portugal: “Artigo 6.º. *Carácter genérico dos benefícios fiscais; Respeito pela livre concorrência. 1 - A definição dos pressupostos objectivos e subjectivos dos benefícios fiscais deve ser feita em termos genéricos, e tendo em vista a tutela de interesses públicos relevantes, só se admitindo benefícios de natureza individual por razões excepcionais, devidamente justificadas no diploma que os instituir. 2 - A formulação genérica dos benefícios fiscais deve obedecer ao princípio da igualdade, de modo a não falsear ou ameaçar falsear a concorrência”.*

⁴² Cf. • RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência In RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe; CAVALCANTE, Denise Lucena et GRUPENMACHER, Betina Treiner. *Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiros*. São Paulo: Almedina, 2012, p. 311.

2. A *subsidiariedade estabelece claramente uma hierarquia axiológica* sobre o uso da atuação estatal como forma de consecução do interesse geral, determinando esta atuação como limitada e subsidiária.

4. O *núcleo essencial* do princípio da subsidiariedade está na valorização axiológica da solução próxima ao cidadão, ou seja, no entendimento que a solução mais eficiente de problemas no fornecimento de bens e serviços públicos está próxima ao cidadão e não longe dele. Assim, nada melhor que tentar encontrar soluções mais próximas possíveis do interessado. Trata-se de uma solução eficiente, visto que uma solução próxima pode ser mais consistente, por determinar diretamente o problema junto ao cidadão e menos custosa, visto que não existem muitos graus de decisão ou uma menor burocracia entre o poder decisório e o beneficiário das políticas públicas.

3. A proporcionalidade serviria como critério da modulação normativa-aplicativa das normas tributárias no caso de restrição de direitos fundamentais, de tal modo que os juízos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito serviriam como critérios de aferição da correta correlação entre meios e fins pretendidos (estados de coisas). Contudo, seria um instrumento inadequado para verificar-se a conveniência e competência de normas indutoras de comportamentos privados.

4. Tanto o princípio da subsidiariedade (limitação de competência), da isonomia (limitação material) e da proporcionalidade (correção pelo exame de necessidade) serão chamados à concretização dos valores constitucionais na aplicação da extrafiscalidade.

5. A competência fiscal para imposição de medidas de extrafiscalidade econômica não pode ser deduzida diretamente da Constituição ou de princípios constitucionais. Exige lei específica e está submetida a rigorosos controles de necessidade e eficácia.

REFERÊNCIAS

Alabern, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y Dogmática Tributária**. Madrid: Marcial Pons, 2009.

Aramayo, Maria Silva Velaverde. **Benefícios y Minoraciones en Derecho Tributário**.

Madrid: Marcial Pons, 1997.

Baleeiro, Aliomar. **Uma Introdução a Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forrense, 2002.

Birk, Dieter, Steuerrecht. Heidelberg: C. F. Müller, 2001.

Bobbio, Norberto. **Teoria della Norma Giuridica**. Torino: G. Giapichelli, 1993.

Bobbio, Norberto. **Dalla Struttura alla Funzione. Nuovi Studi di Teoria Generale del Diritto**. Roma: laterza, 2007.

Caliendo, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

Caliendo, Paulo. **Direito Tributário: Três Modos de Pensar a Tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

Canotilho, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3. Ed., Coimbra: Almedina.

Cavalcante, Denise Lucena. *Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental*. In Ribeiro, Maria de Fátima; Queiroz, Mary Elbe; Cavalcante, Denise Lucena et Grupenmacher, Betina Treiner. *Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiros*. São Paulo: Almedina, 2012.

Coase, Ronald. **The Problem of Social Cost**. *Journal of Law and Economics* Vol. 3 (October 1960), pp. 1-44.

Coêlho, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária** (O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). São Paulo: Dialética, 2003, p. 218-219.

Domingues, Jose Carlos (coord). **Direito Tributário e Políticas Públicas**. São Paulo: MP Editora, 2008.

Elali, André de Souza Dantas. **Tributação e Regulação Econômica**. São Paulo: MP Editora, 2007.

Frenz, Walter, Die Verhältnismäßigkeit von Steuern, *GewArch* 2006, 282.

Gianinni, A. D., **Instituciones De Derecho Tributario**, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.

- Gomes, Nuno Sá. **Teoría Geral dos Benefícios Fiscais**. Lisboa: Centro dos Estudos Fiscais, 1991.
- Gouvêa, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- Grau, Eros. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, São Paulo, Malheiros, 2006.
- Greco, Marco Aurélio. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras AFINS**. São Paulo: Dialética, 2001.
- Honsell, Heinrich. Wächter oder Herrscher. **Die Rolle des Bundesverfassungsgerichts zwischen Recht und Politik**.  Heft 36, 4. September 2009/S. 1689, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, s. 1689-1697.
- Jachmann, Monika, **Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit**. Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden: Boorberg, 2000.
- Kirchhof, Ferdinand, **Besteuerung im Verfassungsstaat**. Mohr Siebeck: Tübingen, 2000.
- Kirchhof, Ferdinand, **Grundriß des Steuer- und Abgabenrechts**, 2. Aufl., C.F. Müller: Heidelberg, 2001.
- Kirchhof, Paul. **Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung. Steuer und Wirtschaft** : StuW ; Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften 1996,1, S. 3-11.
- Kreussler, Horst. **Der allgemeine Gleichheitssatz als Schranke für den Subventionsgesetzgeber unter besonderer Berücksichtigung von wirtschaftspolitischen Differenzierungszielen**. Berlin: Duncker & Humblot, 1972.
- Kube, Hanno. **Finanzgewalt in der Kompetenzordnung**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2004.
- La Rosa, Salvatore. **Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali**. Milano: Giuffrè, 1968.
- Lecheler, Helmut. **Das Subsidiaritätsprinzip: Strukturprinzip einer Europäische Union**. Berlin: Duncker & Humboldt, 1993.
- Lippross, Otto-Gerd, **Allgemeines Steuerrecht**, 11. Aufl., Münster: Alpmann Schmidt/Köln, 2009.
- Martins, Guilherme Waldemar D'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**.

Coimbra: Almedina, 2006.

Martins, Margarida Solema DOliveira. **O Princípio da Subsidiariedade em Perspectiva jurídico-política**. Coimbra: Coimbra, 2003.

Meister, Moritz *et* Klatt, Matthias. **The Constitutional Structure of Proportionality**. Oxford, U.K. : Oxford University Press, 2012.

Melo, José Eduardo Soares de. **ICMS. Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 2009.

Meßerschmidt, Klaus. **Umweltabgaben als Rechtsproblem**. Berlin: Duncker & Humblot, 1986.

Morselli, Emanuele. **Compendio di Scienza delle Finanze**. Padova: CEDAM, 1947, p. 08.

Moscon, Cledi de Fátima Manica. **Igualdade em Benefícios Fiscais: as Coordenadas do Direito ao Tratamento Igualitário em Minorações Fiscais**. Faculdade de Direito, Tese de Doutoramento, Lisboa, 2008.

Pigou, A. Cecil. **The Economics of Welfare**. London: MacMillan, 1962.

PUGLIESI, Mario. La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni. Padova: CEDAM, 1932.

QUADROS, Fausto. **O Princípio da subsidiariedade no Direito Comunitário após o Tratado da União Europeia**. Coimbra: Almedina, 1995;

RAGA Gil, José T. El Estado de bienestar ante el principio de subsidiariedad. In: Sánchez Macías, José Ignacio; Calvo Ortega, Rafael; e Rodríguez López, Fernando; **Orgs. Economía, Derecho y Tributación – Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón**. Coleção Aquilafuente, 92. Salamanca: Universidade de Salamanca, 2005. p. 29-61.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência** In Ribeiro, Maria de Fátima; Queiroz, Mary Elbe; Cavalcante, Denise Lucena *et* Gruppenmacher, Betina Treiner. **Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiros**. São Paulo: Almedina, 2012.

SANTOS, Antônio Carlos dos. **Auxílios de Estado e Fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2003.

SARAIVA, Rute Gil. **Sobre o Princípio da Subsidiariedade – Gênese, evolução,**

- Interpretação e Aplicação.** Lisboa: Assoc. Acadêmica Fac. de Direito, 2001.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Essays in Taxation.** Macmillan & co., ltd. 1913.
- Stadie, Holger, Allgemeines Steuerrecht. Otto Schmidt: Köln 2003.
- TIPKE, Klaus. **Von der formelen zur Materiellen Tatbestandslehre.** Steuer und Wirtschaft, 1993. P. 105-113.
- TIPKE, Klaus/Lang, Joachim, Steuerrecht. Otto Schmidt: Köln 2010.
- TÔRRES, Heleno Taveira. **Desenvolvimento, Meio Ambiente e Extrafiscalidade no Brasil.** In: Pires, Manuel. Extrafiscalidade. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011, p. 85-115.
- TÔRRES, Heleno. **Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário.** Tese apresentada para o concurso de Professor Titular de Direito Tributário na USP, 2009.
- TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- VELLOSO, Andrei Pithen. **Princípio da Isonomia Tributária.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- VILHENA, Maria do Rosário. **O Princípio da Subsidiariedade no Direito Comunitário.** Coimbra: Almedina, 2002.
- VINHAS, Marcos Andre. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais.** Rio Janeiro: Renovar, 2004.
- VOGEL, Klaus. **Die Steuergewalt und ihre Grenzen,** in: FS 50 Jahre BVerfG, Bd. 2, Tübingen 2001, 577.
- WALDHOFF, Christian. **Die Zwecksteuer. Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben,** StuW 2002, S. 285 – 313.

Recebido em 01/06/2015
Aprovado em 22/08/2016
Received in 01/06/2015
Approved in 22/08/2016