

EXTRAFISCALIDADE
CONCEITO, INTERPRETAÇÃO,
LIMITES E ALCANCE

VALTER DE SOUZA LOBATO

Coordenador

MAYSA DE SÁ PITTONDO DELIGNE

MATHEUS SOARES LEITE

Organizadores

Sacha Calmon Navarro Coelho

Prefácio

EXTRAFISCALIDADE
CONCEITO, INTERPRETAÇÃO,
LIMITES E ALCANCE

Belo Horizonte



2017

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do Editor.

Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari	Florianópolis de Azevedo Marques Neto
Alécia Paolucci Nogueira Bicalho	Gustavo Justino de Oliveira
Alexandre Coutinho Pagliarini	Inês Virgínia Prado Soares
André Ramos Tavares	Jorge Ulisses Jacoby Fernandes
Carlos Ayres Britto	Juarez Freitas
Carlos Mário da Silva Velloso	Luciano Ferraz
Cármem Lúcia Antunes Rocha	Lúcio Delfino
Cesar Augusto Guimarães Pereira	Marcia Carla Pereira Ribeiro
Clovis Beznos	Márcio Cammarosano
Cristiana Fortini	Marcos Ehrhardt Jr.
Dinorá Adelaide Museffi Grotti	Maria Sylvia Zanella Di Pietro
Diogo de Figueiredo Moreira Neto	Ney José de Freitas
Egon Bockmann Moreira	Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Emerson Gabardo	Paulo Modesto
Fabício Motta	Romeu Felipe Bacellar Filho
Fernando Rossi	Sérgio Guerra
Flávio Henrique Unes Pereira	Walber de Moura Agra



Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo

Av. Afonso Pena, 2770 – 15º andar – Savassi – CEP 30130-012
Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel.: (31) 2121.4900 / 2121.4949
www.editoraforum.com.br – editoraforum@editoraforum.com.br

X123 Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance / Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.). – Belo Horizonte : Fórum, 2017.

245 p.

ISBN 978-85-450-0295-6

1. Direito Tributário. 2. Direito Financeiro. I. Lobato, Valter de Souza. II. Deligne, Maysa de Sá Pittondo. III. Leite, Matheus Soares. IV. Título.

CDD 341.39
CDU 336.2

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017. 245 p. ISBN 978-85-450-0295-6.

SUMÁRIO

PREFÁCIO

Sacha Calmon Navarro Coelho	11
--	----

CAPÍTULO 1

A TRIBUTAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL: ENTRE A SUBVENÇÃO DE CUSTEIO E A SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO

Alexandre Alkmim Teixeira, Rogério Abdala Bittencourt Júnior	13
1.1 Introdução	13
1.2 Percurso histórico e contexto atual da tributação das subvenções no Brasil	14
1.3 Natureza jurídica e fundamento legal das subvenções – subvenções de custo e de investimento – diferenciação.....	19
1.4 A tributação das subvenções de custeio	26
1.5 Considerações finais	29

CAPÍTULO 2

A SELETIVIDADE COMO INSTRUMENTO EXTRAFISCAL E SEUS LIMITES

André Mendes Moreira, Thelson Barros Motta	31
2.1 Intróito	31
2.2 O princípio da seletividade.....	32
2.2.1 Objeção filosófica à seletividade: a escola libertária	34
2.3 Aplicação prática no IPI	35
2.4 Possibilidade de controle judicial.....	38
2.4.1 A negativa de intervenção judicial em matéria de seletividade.....	38
2.4.2 A corrente pela possibilidade do controle judicial.....	39
2.4.2.1 As opções do Poder Judiciário diante da alíquota não seletiva	41
2.4.3 Breve síntese dos posicionamentos existentes	41
2.4.4 Jurisprudência	41
2.4.4.1 Tribunais regionais federais	41
2.4.4.2 STF	44
2.5 Conclusões	46

CAPÍTULO 3

PODER JUDICIÁRIO E O CONTROLE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

Anita de Pascali, Maysa de Sá Pittondo Deligne	49
3.1 Introdução	49
3.2 Normas tributárias indutoras: definição e técnicas de indução	50
3.3 Critérios para o controle das normas tributárias indutoras.....	55

3.4	O controle das normas tributárias indutoras pelo Poder Judiciário.....	59
3.5	Conclusão	66

CAPÍTULO 4

AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO E EXTERNO PELOS PODERES

Bruno Sartori de C. Barbosa, Rômulo J. Martins Jr., Marcos Moura.....	69	
4.1	Introdução	69
4.2	Formas de controle.....	74
4.2.1	Autotutela e o controle interno	75
4.2.2	Controle externo exercido pelo Poder Legislativo.....	77
4.2.3	Controle da renúncia de receitas pelo Tribunal de Contas.....	79
4.3	O controle externo exercido pelo Judiciário e a necessidade de evolução em sua forma de atuação quando do controle de normas tributárias extrafiscais	81
4.4	Conclusão	85

CAPÍTULO 5

O ALCANCE E OS LIMITES DA EXTRAFISCALIDADE

Daniel de Magalhães Pimenta, Livia Iguês Ribeiro de Lima, Rafael Braga de Moura.....	87	
5.1	Introdução	87
5.2	Breves considerações sobre a extrafiscalidade.....	91
5.3	Alcance da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro.....	91
5.3.1	Considerações iniciais	91
5.3.2	Alcance da extrafiscalidade em face da forma tributária de regulação adotada pelo Estado	92
5.3.3	Alcance em face das finalidades constitucionais.....	94
5.3.3.1	Cumulação de competências regulatória e tributária.....	94
5.3.4	Alcance em face das espécies do gênero tributo.....	96
5.4	Limites das normas extrafiscais	97
5.4.1	Considerações iniciais	97
5.4.2	Dos limites das normas extrafiscais.....	99
5.4.2.1	Princípio da igualdade e da capacidade contributiva	100
5.4.2.2	Princípio da proporcionalidade	101
5.5	Conclusão	105

CAPÍTULO 6

ANÁLISE DA EXTRAFISCALIDADE NA ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Flávio Couto Bernardes, José Francisco Lemos.....	107	
6.1	Introdução	107
6.2	Desenvolvimento	108
6.2.1	Definição do marco teórico.....	108
6.2.2	Normas tributárias de conduta e de sanção.....	112
6.2.3	Norma tributária indutora	115
6.2.3.1	Definição da norma tributária indutora enquanto espécie do gênero extrafiscalidade.....	115

6.2.3.2	Norma tributária indutora e a extrafiscalidade: a conduta pretendida	118
6.3	Conclusão	121

CAPÍTULO 7

RELAÇÃO ENTRE CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA

Helena Taveira Torres	123	
7.1	Distinção dos tributos no ordenamento constitucional e extrafiscalidade	123
7.2	A “extrafiscalidade” como realização dos fins constitucionais do estado	127
7.2.1	Justiça distributiva entre realização dos fins do Estado	127
7.2.2	Extrafiscalidade e intervencionismo	129
7.3	Constituição econômica como limitação constitucional ao direito tributário e o intervencionismo da constituição financeira	132
7.4	Considerações finais – extrafiscalidade no direito financeiro como instrumento de transformação e o compromisso intergeracional	134

CAPÍTULO 8

IRRETROATIVIDADE E FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO: ELEMENTOS PARA A SUPERAÇÃO DEFINITIVA DA SÚMULA Nº 584 DO STF

Luís Eduardo Schoueri, Ricardo André Galendi Júnior	141	
8.1	Introdução	141
8.2	Contexto da edição da Súmula nº 584	143
8.3	Compatibilidade com as modificações legislativas e constitucionais supervenientes	147
8.3.1	O advento do Código Tributário Nacional	147
8.3.2	Óbices à Súmula nº 584 na Constituição Federal de 1988	151
8.4	Irretroatividade e função extrafiscal do tributo	155
8.4.1	A inclusão da função extrafiscal na <i>ratio decidendi</i> do Supremo	155
8.4.2	A função extrafiscal do tributo	160
8.4.3	A função extrafiscal da norma revogada	161
8.5	Conclusões	165

CAPÍTULO 9

EXTRAFISCALIDADE: ENTRE FINALIDADE E CONTROLE

Martha Leão	167	
9.1	Introdução	167
9.2	A definição de extrafiscalidade	170
9.2.1	A identificação das normas tributárias extrafiscais	170
9.2.2	A finalidade extrafiscal objetivada na lei e a polêmica acerca dos efeitos	174
9.3	Controle da extrafiscalidade	178
9.3.1	Controle no plano da validade	178

9.3.2	Controle no plano da eficácia	182
9.4	Conclusões	184

CAPÍTULO 10

A EXTRAFISCALIDADE COMO FATOR ESSENCIAL PARA O ALCANCE DA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA EM TEMPOS DE CRISE

Valter de Souza Lobato, Matheus Soares Leite	187	
10.1	Introdução	187
10.2	Breves apontamentos sobre a extrafiscalidade	188
10.3	A importância da extrafiscalidade em tempos de crise.....	196
10.4	Efeitos decorrentes da adoção da extrafiscalidade nos Estados Unidos da América (EUA)	202
10.5	Conclusão	205

CAPÍTULO 11

EVENTUAIS EFEITOS SANCIONATÓRIOS DA EXTRAFISCALIDADE E SUA (IN)ADEQUAÇÃO AO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

Carlos Rogério de Oliveira Londe, Fernanda Antunes Guedes	207	
11.1	Introdução – a extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro	207
11.2	Sanção	208
11.2.1	Conceitos	208
11.2.2	Modalidades	210
11.2.3	Requisitos	212
11.2.3.1	Princípio da proporcionalidade e as sanções tributárias	216
11.3	Extrafiscalidade	216
11.3.1	Conceito	216
11.3.2	Modalidades	218
11.3.2.1	Imunidades	219
11.3.2.2	Isenções.....	219
11.3.2.3	Incentivos fiscais.....	220
11.3.2.4	Tributos com natureza propriamente extrafiscal	221
11.3.3	Requisitos	221
11.3.3.1	O controle de proporcionalidade.....	221
11.3.3.1.1	Proporcionalidade e dimensão normativa	222
11.3.3.1.2	Controle de adequação.....	223
11.3.3.1.3	Controle de necessidade.....	223
11.3.3.1.4	Controle de proporcionalidade em sentido estrito	223
11.3.3.1.5	Aplicação das regras subjacentes ao postulado da proporcionalidade.....	224
11.3.3.2	O controle de igualdade.....	225
11.3.3.2.1	Igualdade e dimensão normativa	225
11.3.3.2.2	Capacidade contributiva e extrafiscalidade	226
11.4	Distinções e pontos comuns	227
11.5	Conclusão	228

CAPÍTULO 12	
A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO CONSTITUCIONAL DE FOMENTO À CULTURA: O CASO DA INDÚSTRIA AUDIOVISUAL BRASILEIRA	
Thiago Álvares Feital	231
12.1 Introdução	231
12.2 Fundamento constitucional da extrafiscalidade cultural	233
12.3 O papel dos incentivos fiscais no contexto econômico da indústria audiovisual.....	235
12.4 O caso brasileiro: a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE).....	238
12.5 Considerações finais	240
 SOBRE OS AUTORES	 243

PREFÁCIO

Fui professor de graduação e pós-graduação (mestrado e doutorado) desde 1971 na PUC, em Belo Horizonte, e a partir de 1974 na Faculdade de Direito da UFMG. Além disso, em simpósios na Fundação Getúlio Vargas, no Rio e São Paulo, e regularmente nas Faculdades Milton Campos em Belo Horizonte, exerci o magistério de pós-graduação.

O introito teve por objetivo realçar minhas preocupações docentes com as pós-graduações jurídicas no Brasil, que, de início, não passavam de meras repetições curriculares dos cursos de graduação, com o suposto diferencial de serem ministradas as aulas (discursivas) por professores doutores, que teoricamente teriam o condão de aprofundar os conhecimentos dos mestrandos e doutorandos.

Com o tempo, certos núcleos evoluíram, não vindo ao caso mencioná-los aqui, quando passaram, além do ensino verbal, a exigir a realização de pesquisas direcionadas e a produção de textos novos que não fossem coletâneas de citações focadas nos “*hard cases*” e nas implicações e contradições do nosso universo tributário triádico (legislação, doutrina e jurisprudência) homenageando, dessarte, a função precípua da academia, o que os europeus denominam de “*crítica superior*”.

Em um desses núcleos habita as Faculdades Milton Campos, sob a supervisão incansável do Professor Valter Lobato, professor, advogado e jurista de escol. Deparo-me com obra de inestimável valor jurídico e me pedem para prefaciá-la, o que estou a fazer com grande satisfação. Nela, alunos do Prof. Valter e juristas juristributaristas de alto coturno se juntaram para debater temas complexos e polêmicos; daí a valia da obra. São vários trabalhos. Sem citar um a um, mas, sem desdouro para os demais, com o único intuito de analisar a obra que prefacio, passo a considerá-los.

A figura da subvenção dos governos em atividades, como, por exemplo, as PPPs ou parcerias público-privadas, marcando uma retração do Estado “*lato senso*” de setores onde sempre tinha a primazia, foi analisada, destinguindo-se as subvenções de custeio e de investimento, assunto prático a requerer estacas doutrinárias firmes. O Prof. André Moreira discutiu o tormentoso tema da seletividade, que é extrafiscal (fim) mediante impostos (meio) a ver se o tema exige ou não controle jurisdicional e em que medida. Quem pode negar a perplexidade dos doutrinadores e juristas em face do tema?

No geral, a obra toda é de pesquisa e prática. Centra-se no fenômeno da extrafiscalidade, que, grosso modo, é o uso do tributo para outros fins que não os puramente arrecadatários, embora, seja lícito dizer que, muitas vezes, a extrafiscalidade é inibitória, pois ela é necessariamente indutora, eleva, agrava e aumenta o tributo a pagar, caso, *v.g.*, da exacerbada tributação sobre o consumo de cigarros, bebidas e até, injustiça com as mulheres, sobre artigos de beleza e toucador. Serão supérfluos os produtos que fazem as mulheres realçarem seus atributos naturais? Eis aí uma bela discussão. A indústria de cosméticos é parte significativa do nosso PIB e pode crescer, pois grande é o nosso herbário.

A França, que, junto com a Alemanha, forma o duo que iniciou a união econômica europeia com esforço na comunidade do carvão e do aço, rebelou-se desde o início a considerar seu vinho um artigo supérfluo a que receberia tributação maior, tanto que o considera alimento líquido. Os soldados franceses levam-no na mochila. Saber o que é supérfluo ou não na extrafiscalidade carrega inusitada importância, tanto quanto padrões objetivos para verificar se as exonerações fiscais finalísticas de natureza extrafiscal estão surtindo efeitos, assuntos que não escaparam da resenha ora em comento.

À guisa de finalizar, muito agradeço aos autores, professores e alunos, daqui e d'alhures, o esforço de pesquisa e os teores argumentativos presentes na obra, que recomendo seja lida e meditada, dando lugar a novas contribuições sobre o inquietante, porém inquisitivo tema da extrafiscalidade, pelos ângulos ora da justiça, ora da igualdade e, sua contraface, a desigualdade.

Belo Horizonte, junho de 2017.

Sacha Calmon Navarro Coelho

Advogado. Coordenador da Especialização em Direito Tributário da Faculdade Milton Campos. Ex-Professor Titular da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Ex-Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) no Rio de Janeiro.

A TRIBUTAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL: ENTRE A SUBVENÇÃO DE CUSTEIO E A SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO

ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA
ROGÉRIO ABDALA BITTENCOURT JÚNIOR

1.1 Introdução

O presente trabalho refere-se à forma com que se dá a tributação, pela União Federal, de parcelas relativas às subvenções recebidas por contribuintes e concedidas por entes estatais.

Como define o Dicionário Aurélio,¹ subvenção significa um “*auxílio pecuniário, por via de regra concedido pelos poderes públicos*”. Além disso, pode-se afirmar que a subvenção é mais comumente concedida por meio de doação, empréstimos ou benefícios fiscais do Poder Público a empresas que resolvam empreender no território pertencente ao ente estatal que a concede.

É comum, por exemplo, que os Estados, visando atrair empresas a seus territórios, concedam créditos presumidos, descontos

¹ FERREIRA. Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Aurélio*: século XXI. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999. Versão digital. 3.0.

e diferimento de ICMS. O objeto do presente trabalho é apreciar as nuances da tributação das subvenções equiparadas ao lucro ou receita das pessoas jurídicas.

A princípio, cabe-nos situar o tema sob o ponto de vista histórico-legislativo, apontar quais os fundamentos legais atuais para sua cobrança e, em seguida, descrever como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e o Poder Judiciário lidam com conflitos relacionados à correta ou ausência de tributação de subvenções.

Centrar-se-á especial atenção na correta diferenciação em espécies dos tipos de subvenção existentes no Estado brasileiro (subvenção de custeio e subvenção de investimento) e como se dá o tratamento tributário de cada uma delas.

1.2 Percurso histórico e contexto atual da tributação das subvenções no Brasil

No contexto brasileiro, as subvenções não são figuras novas, haja vista que já encontravam previsão legal em meados do último século (Lei nº 1.493, de 13 de dezembro de 1951).

A Constituição Federal assim define e limita a figura das “subvenções” no âmbito financeiro:

Art. 150, (...) §6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2.º, XII, g.

A Lei nº 4.320/1964, que cuida nas normas gerais de direito financeiro, também define a figura das subvenções da seguinte maneira:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: (...) §3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

- I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;
- II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Ao que nos interessa no presente trabalho, as subvenções passaram a ser objeto de tributação, como parte do lucro ou da receita

das pessoas jurídicas, por ocasião da edição da Lei nº 4.506/1964, a qual previu:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional: (...)

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

A lógica da tributação das subvenções sempre consistiu em considerar como ingresso financeiro do beneficiário a doação ou abdicação de receita, por meio da concessão de benefícios fiscais ou econômicos, de um determinado ente público (Estados, Municípios, Distrito Federal ou a própria União).

Ainda no contexto legislativo anterior à adoção dos padrões internacionais de contabilidade do IFRS – International Financial Reporting Standards, previu-se na Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976) que: “Art. 182. §1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem: (...) d) as doações e as subvenções para investimento”.

Ainda neste contexto, em 1978, a Receita Federal, por meio da Coordenação do Sistema de Tributação (CST), editou Pareceres Normativos CST nº 02/1978 e nº 112/1978, nos quais descreveu as hipóteses de tributação ou não das subvenções estatais, as quais serão mais bem abordadas adiante.

No mesmo período, o Decreto-Lei nº 1.598/1977 dispôs sobre as hipóteses de não consideração das subvenções no lucro real das pessoas jurídicas, sob a seguinte redação (dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/1979):

Art 38. Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: (...)

§2º As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Mais tarde, com a gradual adoção dos padrões internacionais de contabilidade pelo país, que se iniciou por ocasião da Lei nº 11.638 de 2007, que alterou a Lei das SAs (Lei nº 6.404/1976), alterou-se o registro contábil das subvenções:

Art. 2º A Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 195-A:

“Reserva de Incentivos Fiscais

Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).”

Com essa alteração, a subvenção passaria a transitar contabilmente pelo resultado e, conseqüentemente, seria tributada. Ato contínuo, sobreveio a essa alteração legislativa a Lei nº 11.941/2009, que instituiu o RTT – Regime Tributário de Transição:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo §3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no §3º deste artigo.

§1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o §2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no §1º do art. 15 desta Lei.

§3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

A Lei nº 12.973/2014, por sua vez, que serviu para consolidar os padrões internacionais de contabilidade no ordenamento jurídico brasileiro, previu em seu art. 30 a manutenção da inclusão das subvenções como receitas na conta contábil do resultado das pessoas jurídicas, com exclusão, porém, do Lucro Real, desde que mantida na conta de “reserva de incentivo fiscal”, e exclusão da base de cálculo do PIS e COFINS (Artigos 54 e 55 da lei):

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no §1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

(...)

Art. 54. A Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no §1º.

§3º (...) X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

O Decreto-Lei nº 1.598/1977, alterado pela Lei nº 12.973/2014, passou a prever em seu artigo 19 que:

Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores: (...)

V - as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo poder público;

Diante da digressão histórico-legislativa ora apresentada, tem-se que a tributação das subvenções deve observar a legislação vigente à época da concessão do benefício, que coincidirá com o tempo em que ocorreu o registro contábil das subvenções.

1.3 Natureza jurídica e fundamento legal das subvenções – subvenções de custo e de investimento – diferenciação

A doutrina brasileira, com base na evolução do instituto das subvenções no ordenamento jurídico, diferencia duas espécies de subvenções: as subvenções para custeio e as subvenções para investimento.

Definidas as principais questões da presente controvérsia, cumpre-nos definir o enquadramento como subvenção de custeio ou para investimento. Para tanto, fazemos uma breve diferenciação dos conceitos dessas duas modalidades de subvenção.

A subvenção para custeio (ou subvenção corrente) diz respeito aos recursos concedidos por entes públicos (Estados, Municípios ou União) e destinados ao pagamento de custos ordinários da pessoa jurídica beneficiária, suprindo a sua necessidade de caixa, capital de giro, entre outras. É, portanto, normalmente destinada a suportar custos e despesas da atividade desempenhada pela pessoa jurídica beneficiária.

Já a subvenção para investimento, que pode ser concedida de diversas formas, inclusive mediante isenção ou redução de tributos, é vinculada a uma finalidade específica de promover a expansão, desenvolvimento e diversificação da estrutura econômica do ente concedente visando à geração de emprego, elevação e distribuição da renda, entre outros.

Nos dizeres de Reinaldo Pizolio,² as subvenções correntes, que a lei tributária trata como direcionadas para o custeio ou para a operação, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que esta possa fazer frente aos seus custos, por assim dizer, comuns ordinários, como, por exemplo, necessidades de caixa ou determinados déficits operacionais.

² PIZOLIO, Reinaldo. Imposto de renda pessoa jurídica e subvenções para investimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 52, p. 149, jan. 2000.

Para aquele autor, as subvenções para investimentos, por sua vez, caracterizam-se pela destinação dos recursos à empresa para que sejam aplicados em sua expansão, em alocação de valores para implementação de seu parque industrial, ou ainda, por exemplo, para que se desenvolvam novas atividades econômicas.

Entretanto, a Coordenação do Sistema de Tributação (CST), por meio dos Pareceres Normativos nº 02/78 e 112/78, entende ser imprescindível para caracterizar a figura da subvenção para investimento a efetiva e específica aplicação da subvenção por parte do beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Partindo daquela premissa, a orientação da Receita Federal é no sentido de ser essencial para a caracterização da subvenção para investimento que os recursos recebidos pelo contribuinte sejam vinculados a uma aplicação em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão do empreendimento econômico.

Caso não haja essa aplicação específica, a subvenção seria caracterizada como de custeio (corrente) e haveria a tributação daqueles valores entregues pelo Poder Público.

Entretanto, a interpretação dada pelo Fisco não tem amparo legal. Neste sentido, Natanael Martins³ faz severas críticas aos Pareceres Normativos CST nº 2/78 e 112/78, amparado pelo posicionamento de Bulhões Pedreira:

Entretanto, a Coordenação do Sistema de Tributação interpretou incorretamente a legislação tributária, como magistralmente demonstra Bulhões Pedreira, dispensando outros comentários:

A subvenção para investimento e a doação não pressupõem, todavia, aplicação de recursos no ativo permanente da pessoa jurídica. O capital próprio (assim como o de terceiros) acha-se aplicado, de modo indiscriminado, em todos os elementos do ativo, e a pessoa jurídica pode receber subvenções para investimento ou doações para aumentar o capital de giro próprio.

A afirmação do PN-CST nº 112/78 de que só existe subvenção para investimento quando há “a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário nos investimento previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado” não tem fundamento legal. O §2º do art. 38 do DL nº 1.598/77 somente se refere à “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos” para identificar a subvenção sob a forma de isenção ou redução de impostos,

³ MARTINS, Natanael. Incentivos a investimentos (isenção ou redução de impostos - tratamento Jurídico contábil aplicável). *Revista de Direito Tributário*, n. 61, p. 175-186, 1994.

e não como requisito de toda e qualquer subvenção para investimento. Pode haver transferência de capital sem vinculação à implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos: basta que a intenção do doador seja transferir capital e que a pessoa jurídica registre os recursos recebidos como reserva de capital.

O PN CST nº 112/78 interpreta restritivamente a expressão subvenção para investimento, ao considerar como requisito essencial que os recursos doados sejam aplicados em bens do ativo permanente. Essa interpretação não tem fundamento na lei. A legislação tributária classifica todas as subvenções em apenas duas categorias – correntes e para investimento. A que não se classifica em uma delas pertence, necessariamente, à outra, e toda transferência de capital é subvenção para investimento. A palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos – de criação de bens de produção e de aplicação financeira.

E continua o renomado tributarista:

Não tem procedência a afirmação do PN CST nº 112/78 de que “as isenções, reduções ou deduções do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas não poderão ser tidas como subvenção para investimento”.

Configura-se, portanto, subvenção para investimento quando a legislação concedente evidencia claramente o intuito de promover o desenvolvimento do Estado concedente, desde que presentes os seguintes requisitos: i) transferência de recursos públicos para o contribuinte; ii) o intuito de estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico; iii) registro da transferência em conta de reserva de capital, que somente deverá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

Sob a atual disciplina legal (Lei nº 12.973/2014), entendemos que tal interpretação não se alterou, visto que a nova legislação está em consonância com o entendimento acima, com singelas modificações de redação (exemplo: “conta de reserva de capital” agora é referida como “conta de reserva de lucros”).

Acerca da possibilidade de os créditos presumidos, bem como os incentivos financeiros, para pagamento do ICMS se configurarem como subvenções para investimento, o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) se manifestou no sentido de estes caracterizarem subvenções para investimento (Acórdão nº 107-05.912 de 2000):

IRPJ/Contribuição Social - Programa Fomentar - Subvenção para Investimentos - Caracterização - Dedutibilidade dos Custos Financeiros Exonerados pelo Estado no Âmbito do Programa de Incentivos Concedidos - A concessão pelo Estado, de incentivos financeiros ou

creditícios, inclusive de natureza tributária, diretos ou indiretos, como forma de implantação ou modernização de empreendimentos econômicos, desde que obedecidos os preceitos do artigo 38, §2º, do Decreto-Lei 1598/77, na redação do Decreto-lei 1730/98, caracterizam-se como subvenções para investimentos.

Observe-se o voto da relatora do citado acórdão:

De fato, a figura da isenção ou redução de impostos, que em última análise representam a dispensa total ou parcial de impostos, embora categorias típicas de direito tributário, em face da lei, quando concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, sob a forma de benefícios financeiros indiretos, portanto, foram eleitas pelo legislador como hipóteses de subvenção para investimento.

Nesse contexto, caracterizando-se a figura da subvenção para investimento, seja ela direta (benefício financeiro em espécie) ou indireta (isenção ou redução de impostos, exoneração total ou parcial de correção monetária e/ou de juros concedidos pelo Estado etc...) pode e deve o contribuinte materializá-la.

Assim, pelo princípio contábil de que todo crédito (no caso o lançamento a PL da Reserva de Subvenção) deve corresponder a um débito (no caso em resultados, no montante, exatamente, da subvenção direta ou indireta concedida pelo Estado), o contribuinte, mesmo nas hipóteses de subvenções para investimentos indiretas, pode e deve reconhecê-las em resultados, em contrapartida de crédito no PL, em conta de Reserva de Subvenção, ou seja, deve-se reconhecer em resultados os impostos exonerados (isenção ou redução) como se devidos fossem, bem como demais benesses da espécie, tais como a dispensa de correção monetária e/ou de juros, desde que, reitere-se, concedidas no âmbito do negócio pactuado pelo contribuinte com o Estado, visando à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Após fixadas as premissas acerca da possibilidade de se enquadrar a concessão pelo Estado de incentivos financeiros ou creditícios, inclusive de natureza tributária, diretos ou indiretos, como subvenção, passou-se a analisar se seriam enquadradas como subvenções para custeio ou para investimento:

1. Juridicamente, a subvenção, em qualquer de suas modalidades, caracteriza-se como uma doação e, quando concedida pelo poder público, desde que registrada em conta de reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não será tributada pelo imposto de renda. Conseqüentemente, tampouco servirá de base para cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido.

2. A subvenção para investimento (deixando de lado o mérito de tratar-se, juridicamente, de uma doação), caracteriza-se em função de sua natureza - de uma transferência de capital sendo irrelevante a destinação do seu valor. Vale dizer, “a palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos - de criação de bens de - produção e de aplicação financeira” (Bulhões Pedreira), jamais como condicionante de que o valor recebido deva estar vinculado à (implantação ou expansão de determinados empreendimentos econômicos) aquisição de determinados bens ou direitos sujeitos a imobilização.⁴

No mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao analisar o tema, fez importantes considerações no Acórdão nº 9101-00.566 proferido em 17.05.2010, no qual é analisado um incentivo fiscal do Estado do Amazonas:

De fato, desde o final do último século, os estados federados vêm travando intensa batalha para atrair investimentos para seu território e assim incrementar sua atividade econômica. No âmbito dos estados, foram instituídos sistemas de captação de investimentos voltados para a diversificação e ampliação de suas estruturas econômicas, com a conseqüente geração de empregos e elevação da renda. Pelas suas características, é forçoso admitir que os benefícios fiscais ora em discussão se amoldam a esta política de captação de investimentos perpetrada pelos governos estaduais.

Um dos fundamentos da decisão recorrida é a não caracterização da intenção do subvencionador em transferir capital para investimentos. Sustenta o voto condutor que, para que se pudesse ter o incentivo como subvenção para investimento, o negócio realizado deveria evidenciar-se por presente, de forma incontestável, a inequívoca intenção do ente público de subvencionar o empreendimento.

Ora, verifica-se na lei estadual, que os incentivos visam promover os investimentos para integração, expansão, modernização e consolidação dos setores econômicos daquele Estado. Ao percorrer o dispositivo, nota-se que a lei é clara ao estabelecer que os incentivos visam essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica na região. Assim, ao contrário da decisão recorrida, não há como considerar que a renúncia fiscal, consubstanciada pela restituição do ICMS à Recorrente, seja única e não somente para recuperar custos de sua atividade operacional, desvinculada de qualquer interesse público maior.

(...)

⁴ Conclusão baseada no artigo do Conselheiro Natanael Martins, publicado na Revista de Direito Tributário nº 61.

Como facilmente se vê nas partes destacadas no texto, as condições estabelecidas pela lei para a concessão dos benefícios fiscais revelam que as empresas beneficiárias deverão promover o desenvolvimento da região, mediante a realização de investimentos. Desse modo, é imperioso reconhecer que a Lei Estadual manifesta a intenção do Estado do Amazonas em destinar as devoluções do ICMS na forma de subvenções para investimento e não para custeio, como impropriamente entendeu o acórdão recorrido.

(...)

Os trechos acima destacados revelam parte das exigências para a concessão do benefício e indicam que o Estado quer assegurar que os recursos transferidos para o setor privado alcancem os objetivos estabelecidos pela lei. Resta patente que a concessão do benefício está condicionada a determinados requisitos a serem atendidos pelas empresas beneficiárias, dentre eles, a apresentação de projeto técnico e de viabilidade econômica do empreendimento; a aprovação das autoridades ambientais e do Conselho de Desenvolvimento da Amazônia; além de Laudo Técnico de Inspeção para comprovar a aplicação dos recursos.

Com efeito, estes procedimentos burocráticos, dentre outros, confirmam o objetivo econômico delineado pela lei para os benefícios fiscais. Ademais, demonstram a preocupação do Estado com os mecanismos de controle para que os objetivos da lei sejam alcançados.

Por isso, não há como admitir que não está presente a manifestação concreta do Estado do Amazonas em subvencionar empreendimentos voltados ao desenvolvimento econômico da região. Neste ponto, assiste razão à contribuinte.

(...)

Os dispositivos destacados demonstram inequivocamente que a restituição do ICMS, de que é beneficiária a Recorrente, encontra-se subordinada a uma série de obrigações impostas pelo ente estatal, como contraprestação do favor fiscal deferido. A concessão do benefício é prevista em caráter geral às empresas que atenderem aos requisitos e cumprirem as contraprestações estabelecidas. Não significa, porém, que os recursos transferidos para a pessoa jurídica devam ser aplicados obrigatoriamente no custeio destas exigências.

De fato, a restituição do ICMS, aqui tratada, tem como contrapartida gastos com benefícios sociais aos empregados (alimentação, saúde, lazer, transporte etc.), concessão de descontos em operações de vendas, abertura de vagas destinadas ao emprego de menores, dentre outras. A concessão do benefício, por força de disposição legal, deve pautar-se pelo princípio da reciprocidade, conforme disposto no art. 2º, §22 da referida Lei Estadual:

(...)

Na verdade, estas exigências constituem indicadores do desenvolvimento econômico almejado e atuam como deveres correlatos ao benefício

fiscal, diante das necessidades e carências daquele Estado. As exigências legais são a contraprestação do favor fiscal, porém não soa razoável, à luz do referido diploma legal, que os valores restituídos de ICMS sejam automaticamente classificados como subvenção para custeio, pois não se destinam ao pagamento ou recuperação destas despesas. Por outras palavras, tais dispositivos não fixam o destino ou a aplicação obrigatória dos recursos mas, ao contrário, apenas especificam as contraprestações que não serão necessariamente suportadas pelos valores subvencionados.

É correto, portanto, admitir que os valores restituídos de ICMS à Recorrente não podem ser considerados como subvenção para custeio ao argumento de que a pessoa jurídica beneficiária assumiu um conjunto de obrigações e cumprirá determinadas exigências de cunho social.

Observe-se que, no entendimento do CARF, procedimentos burocráticos levados a cabo para a concessão de benefícios entendidos como subvenções são importantes indicativos para caracterizar uma subvenção como “para investimento” e, com isso, alterar o regime tributário desta. São exemplos indicativos que enquadram uma subvenção como de investimento: i) a necessária apresentação de projeto técnico e de viabilidade econômica do empreendimento; ii) a necessária aprovação das autoridades ambientais e conselho de desenvolvimento; e iii) apresentação de laudo técnico de inspeção para comprovar a aplicação dos recursos.

Especificamente no referido caso (que analisa benefício concedido pelo Estado de Amazonas), após as considerações acerca da caracterização do benefício fiscal como subvenção a investimento, o relator concluiu:

Concluindo esta análise, em resumo resta claro o entendimento de que:

- a) as transferências de recursos do Estado do Amazonas, realizadas com base na Lei Estadual n-2 1.939/1989, constituem subvenção para investimento, pois visam essencialmente o incremento e a consolidação da atividade econômica na região;
- b) a concessão do benefício, conforme o Decreto Estadual n 2 12.814-A/1990, está condicionada a determinadas exigências documentais que indicam a intenção do Estado em assegurar que os recursos transferidos para o setor privado alcancem os objetivos estabelecidos pela lei;
- c) as exigências legais, traduzidas pelos benefícios sociais, nada mais representam que a contraprestação do favor fiscal, pois não possuem o condão de fixar o destino ou a aplicação obrigatória dos recursos, e
- d) os recursos decorrentes da restituição do ICMS, devidamente contabilizados em conta de Reserva de Capital, estão de acordo com a condição estabelecida pelo referido §22 do art. 38 do Decreto-lei n2 1.598/77.

Verifica-se, portanto, que a jurisprudência administrativa não exige a vinculação direta entre o valor subvencionado e aplicação deste montante em bens e direitos relacionados à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Entretanto, entende que, para caracterizar subvenção para investimentos, seja necessário que:

- i) o benefício fiscal vise, de forma inequívoca, ao incremento e à consolidação da atividade econômica na região;
- ii) haja determinadas exigências por parte do Estado que visem assegurar o cumprimento daqueles objetivos;
- iii) haja a concretização da intenção do Poder Público em subvencionar aquele investimento mediante transferência de capital ao patrimônio da pessoa jurídica;
- iv) a pessoa jurídica incorpore os recursos em seu patrimônio (constituição de reservas).

A legislação contribui para o enquadramento como subvenção para investimento ou custeio, nos termos do art. 443 do RIR/99, conforme redação a seguir:

Seção IV

Subvenções para Investimento e Doações

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, §2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Nesse sentido, mostra-se claro que a classificação das subvenções como *para custeio ou para investimento* se dá por exclusão, o que tem grande relevância para a operação das pessoas jurídicas que recebem benefícios de entes estatais, com ou sem a previsão de contrapartidas de investimentos pormenorizadas.

1.4 A tributação das subvenções de custeio

Por tudo que se observa, diante do atual entendimento do CARF e da melhor interpretação da legislação de regência, conclui-se que ocorre

a tributação, tanto em relação ao IRPJ, à CSLL, como às contribuições ao PIS e à COFINS, quando se trate de subvenção recebida por pessoa jurídica classificada como *de custeio*.

Com efeito, classifica-se como *de custeio* a subvenção que não se enquadra, por exclusão, no conceito de subvenção para investimento e, portanto, que, alternativamente:

- i) o benefício fiscal *não* vise, de forma inequívoca, ao incremento e à consolidação da atividade econômica na região;
- ii) *não* haja determinadas exigências por parte do Estado que visem assegurar o cumprimento daqueles objetivos;
- iii) *não* haja a concretização da intenção do Poder Público em subvencionar aquele investimento mediante transferência de capital ao patrimônio da pessoa jurídica;
- iv) a pessoa jurídica *não* incorpore os recursos em seu patrimônio (constituição de reservas).

A esse respeito, convém notar o recente precedente proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que, por meio do acórdão nº 1202000.921, assim ementado:

IRPJ. LUCRO REAL. INCENTIVOS FISCAIS. EMPRÉSTIMOS SUBSIDIADOS. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CARACTERIZAÇÃO.

A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento de municípios no interior dos Estados do Ceará e da Bahia, consistentes em empréstimos subsidiados e crédito presumido de ICMS, configuram subvenções para investimento, notadamente quando presentes: i) a intenção do Poder Público em transferir capital para a iniciativa privada; ii) a verba oriunda da subvenção foi destinada para investimento na implantação de empreendimentos econômicos de interesse público; iii) o beneficiário da subvenção é pessoa jurídica constituída sob a forma de companhia; iv) a subvenção foi registrada em conta de reserva de capital; v) ocorreu aumento de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação das reservas ao seu capital. A conta de reserva de capital poderá ser utilizada apenas para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não podendo ser distribuída.

O Superior Tribunal de Justiça também já se pronunciou a respeito da correta caracterização de “subvenção para investimento”, o qual adotou de maneira superficial o conceito exposto no Parecer Normativo CST nº 112/1978, no sentido de que seria genericamente

subvenção para investimento a receita cuja aplicação esteja vinculada a projeto ou empreendimento aprovado pelo Poder Público.⁵

Nesse contexto, é de especial relevância o princípio da verdade material, o qual, na visão de Hugo de Brito Machado Segundo, é decorrente do princípio da legalidade, “porquanto para bem aplicar a lei – sem importar a quem essa aplicação eventualmente favoreça – a Administração deve conhecer os fatos que reclamam sua aplicação”.⁶

Leonardo Henrique M. de Oliveira,⁷ por sua vez, conceitua o princípio da verdade material como aquele princípio que “faz com que o julgador pesquise exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma”.

Pode-se afirmar, ainda, que o princípio da verdade material é também decorrente de outro princípio, o da ampla defesa, porquanto seja dever do julgador promover a produção ampla de instrumentos probatórios em âmbito administrativo, como manda a Constituição.⁸

Traduz-se, portanto, na busca da realidade fática que permeia o momento antecedente à atuação estatal. No caso de um lançamento tributário, decorrente de administrativa plenamente vinculada (art. 3º, CTN) e “tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente” (art. 142, CTN), deve-se aferir, sob o prisma da verdade material, os fatos jurídicos tributários que justificaram a atuação estatal que resultou na cobrança de crédito tributário.

No sentido da aplicabilidade do princípio da verdade material ao direito tributário, pronunciou-se o Superior Tribunal de Justiça por ocasião do julgamento do REsp nº 901.311/RJ:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. SALDO CREDOR EM CAIXA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. FACULDADE DO CONTRIBUINTE PRODUZIR PROVA CONTRÁRIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. SUCUMBÊNCIA. PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE.

⁵ Ver Recurso Especial nº 1118274/PR, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16.09.2010, DJe 04.02.2011.

⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 44.

⁷ OLIVEIRA, Leonardo Henrique M. de. *Processo administrativo e judicial tributário*. In: TÔRRES, Heleno Taveira *et al.* (Coord.). *Direito Tributário e processo administrativo aplicados*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 69.

⁸ 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: (...) LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

1. A presunção *juris tantum* de omissão de receita pode ser infirmada em Juízo por força de norma específica, mercê do princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5.º, XXXV, da CF/1988) coadjuvado pela máxima *utile per inutile non vitiatur*.

2. O princípio da verdade real se sobrepõe à *presuntio legis*, nos termos do §2º, do art. 12 do DL 1.598/77 (art. 281 RIR/99 - Decreto 3.000/99), ao estabelecer ao contribuinte a faculdade de demonstrar, inclusive em processo judicial, a improcedência da presunção de omissão de receita, considerada no auto de infração lavrado em face da irregularidade dos registros contábeis, indicando a existência de saldo credor em caixa. Aplicação do princípio da verdade material.

(REsp 901.311/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18.12.2007, DJe 06.03.2008)

Assim, para a devida aplicação da lei tributária, que nada mais é que a previsão legal genérica de um evento (hipótese) que, uma vez ocorrido no mundo fenomênico, ocasiona o nascimento de um fato jurídico-tributário, necessário se faz dar ao contribuinte ampla oportunidade de demonstrar, por todos os meios de prova admitidos, a forma como se deu a ocorrência do fato ou, ainda, afastar a existência de pressupostos da ocorrência do fato jurídico-tributário.

Entendemos que, para fins de plena aplicação do princípio da verdade material em âmbito administrativo, além da demonstração, por parte do contribuinte, da inexistência de fato jurídico-tributário relativo à existência de subvenções “para custeio” em âmbito administrativo, é recomendável a retificação das declarações e demonstrações contábeis, quando for o caso, com vistas a permitir a comprovação, no âmbito administrativo, da *verdade material* de subvenções para investimento.

Dessa feita, constitui tarefa de grande relevância do intérprete e do operador do direito a correta diferenciação entre as formas de subvenção (“custeio” ou “investimento”) a fim de que se tribute, ou não, o benefício recebido, na forma da lei e segundo o entendimento jurisprudencial do CARF e STJ.

1.5 Considerações finais

Por tudo que se observa, tendo-se em conta a legislação de regência da correta tributação das subvenções, assim como o entendimento jurisprudencial a respeito da diferenciação de suas classes (investimento ou custeio), é essencial que o intérprete (operador do direito) centre a análise na hipótese de subvenção recebida por determinada pessoa

jurídica a fim de que se observe o adequado tratamento tributário desse “ingresso financeiro”.

Dessa feita, é claro o posicionamento do CARF no sentido de que a subvenção para investimento, não tributada pelo IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, para ser assim considerada, requer a apresentação de características cumulativas, tais como: i) que o benefício fiscal vise, de forma inequívoca, ao incremento e à consolidação da atividade econômica na região; ii) que haja determinadas exigências por parte do Estado que visem assegurar o cumprimento daqueles objetivos; iii) que haja a concretização da intenção do Poder Público em subvencionar aquele investimento mediante transferência de capital ao patrimônio da pessoa jurídica; e iv) que a pessoa jurídica incorpore os recursos em seu patrimônio (constituição de reservas).

Por outro lado, as subvenções de custeio (tributadas) são aquelas que não apresentam alguma dessas características e, portanto, consideram-se receita/lucro da pessoa jurídica beneficiada.

Nesse sentido, com observância das regras contábeis introduzidas, sobretudo, pela Lei nº 12.973/2014, que adotou de maneira definitiva os padrões IFRS, o contribuinte deverá realizar a correta caracterização da subvenção em suas demonstrações contábeis, informado pelo princípio da verdade material – o qual se pauta pela busca da real situação fática apontada como fundamento da tributação, ainda que haja de forma a evitar a formação de passivos tributários imprevistos ou indevidos.

A SELETIVIDADE COMO INSTRUMENTO EXTRAFISCAL E SEUS LIMITES

ANDRÉ MENDES MOREIRA
THELSON BARROS MOTTA

2.1 Intróito

A Constituição Brasileira, ao tratar do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), consagrou o princípio da seletividade em função da essencialidade em seu art. 153, §3º, I, segundo o qual os produtos devem ser tributados na razão inversamente proporcional à sua indispensabilidade. Em outros termos, de acordo com o mencionado princípio, quanto mais necessário for um bem, menor deve ser a carga tributária sobre ele incidente; lado outro, quanto mais supérfluo ele for, maior deve ser o ônus da tributação.

Desde logo se esclareça que tanto as necessidades básicas (relacionadas à própria sobrevivência humana) quanto as necessidades secundárias (ligadas ao bem-estar dos indivíduos) estão incluídas no conceito de essencialidade para fins da seletividade no IPI, pois ambas compõem um padrão mínimo de vida abaixo do qual nenhuma pessoa deve permanecer. Vale dizer, são essenciais não somente os bens e serviços necessários para a existência biológica, mas também os bens e

serviços que, de acordo com o padrão de vida digno, não devem faltar à pessoa mais desprovida.

Não há divergência na doutrina no tocante à obrigatoriedade da observância do princípio no IPI,¹ em virtude, aliás, do próprio texto constitucional, que revela inequívoca ordem direcionada à União quando esta define o montante do imposto incidente sobre cada produto. Os vários obstáculos à concretização do princípio em estudo não podem servir de pretexto para uma tributação que não considere a necessidade ou superfluidade dos bens sobre os quais incide, sob pena de correção da prática pelo Poder Judiciário.

O objetivo do presente artigo é analisar, portanto:

- i) a existência de potencial ferimento à seletividade pela forma em que o IPI está hoje instituído, exame que se fará especialmente com base em suas alíquotas atualmente vigentes;
- ii) a possibilidade de o Poder Judiciário analisar essa questão e, sendo viável (nosso entendimento), os limites à atuação dos tribunais ao fazê-lo: seria possível a fixação de nova alíquota pela Corte ou, reconhecida a violação à seletividade, o tributo estaria irremediavelmente atingido pela inconstitucionalidade?

Para nós, se a exação viola a seletividade, o Judiciário pode tão somente declarar sua inconstitucionalidade, sendo defeso aos tribunais fixar nova alíquota do imposto, dentro dos parâmetros de razoabilidade, sob pena de se imiscuir na função do Legislativo.

É o que se pretende demonstrar a seguir.

2.2 O princípio da seletividade

A Constituição determina que os produtos sejam diferenciados conforme o grau de sua essencialidade e que se imponha o ônus tributário do IPI nos termos dessa diferenciação, mas, de pronto, surge um difícil problema: como fazer esse cotejo aparentemente de cunho subjetivo? Um produto pode ser necessário para uma pessoa, e supérfluo para outra.

As necessidades dependem das características de cada indivíduo, como gênero, estado de saúde, nível de escolaridade, classe social, concepções ideológicas e crença em alguma religião. Ademais, elas também dependem do contexto histórico-cultural em que cada um está inserido, porquanto variam no tempo e no espaço.

¹ A Constituição também estabeleceu o princípio da seletividade em função da essencialidade para o ICMS em seu art. 155, §2º, III. Contudo, aqui ainda predomina o entendimento segundo o qual a observância do princípio pelos Estados é facultativa em face da redação do dispositivo, da sua interpretação histórica e da importante função fiscal do imposto.

Roberto Ferraz adverte que os conceitos de essencialidade e superfluidade podem ser facilmente manipulados, existindo, inclusive, entidades com o fim exclusivo de elaborar argumentos para sustentar as ideias de seus clientes, quaisquer sejam elas (*think tanks*).²

Outra dificuldade reside em que o princípio da seletividade não consegue realizar de forma plena a capacidade contributiva, ou seja, ele não consegue fazer com que pessoas com maior disponibilidade financeira contribuam com maior montante para o custeio do Estado, especialmente em razão da regressividade fiscal típica das exações sobre o consumo e da inexistência de uma relação direta entre redução/aumento de alíquota do IPI e redução/aumento do preço ao consumidor final.³

De fato, a regressividade é inerente à tributação sobre o consumo, categoria na qual o IPI se enquadra. Nesse tipo de exação, indivíduos com disponibilidades financeiras diversas arcam com a mesma carga fiscal em suas aquisições. Na compra de um determinado bem, é irrelevante – do ponto de vista da incidência fiscal – se os consumidores possuem muita ou pouca disponibilidade financeira, já que todos suportam idêntica carga tributária. Aliás, ainda que fosse relevante, a verificação dessa circunstância em cada compra seria bastante difícil ou, no mínimo, dispendiosa. A regressividade, desse modo, se faz presente, pois uma cobrança de R\$20,00 de IPI, por exemplo, atinge de maneira mais grave quem ganha R\$1.000,00/mensais do que quem ganha R\$10.000,00/mensais, conquanto se contribua, em termos nominais, com o mesmo valor.

Outrossim – e como segundo óbice para que a seletividade alcance os fins almejados – a concretização da capacidade contributiva depende do nível de competição entre os agentes de mercado. No cenário de competição perfeita, como os tributos são custo empresarial, a sua redução culmina em um produto com preço mais baixo. Entretanto, no cenário de competição imperfeita, mesmo sendo abrandada a carga tributária, a redução no preço final não necessariamente ocorre – em tese, qualquer dos integrantes da cadeia econômica pode ser beneficiado pela minoração. Em última análise, é o próprio mercado que, de maneira instável, define os reais beneficiados com a redução dos tributos sobre os bens objeto de consumo através da lei da oferta e da procura.

De toda sorte, fato é que, apesar das naturais barreiras existentes, a seletividade é importante princípio de justiça fiscal, que busca

² FERRAZ, Roberto. Prefácio. In: ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 12-13.

³ ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 76.

distribuir a carga tributária sobre bens de modo a gravar mais fortemente as vendas de supérfluos do que as de produtos necessários à vida em sociedade.

2.2.1 Objeção filosófica à seletividade: a escola libertária

O princípio da seletividade comporta uma objeção de jaez filosófico. Ele impõe que a tributação sobre o consumo seja graduada conforme a essencialidade dos produtos, ao passo que alguns doutrinadores defendem as alíquotas uniformes para se alcançar um sistema tributário justo. Para estes, a justiça fiscal não admite uma tributação variável para, gravando mais intensamente os produtos supérfluos, atingir as classes mais abastadas.

Tal é o caso dos pensadores filiados ao libertarismo, dentre eles Robert Nozick (1938-2002). O professor da Universidade de Harvard sustenta que, embora o Estado seja inevitável, ele não pode ir além da proteção aos direitos daqueles situados em seu território, sob pena de afrontar direitos individuais.⁴

Os direitos individuais, por sua vez, estão ligados à dignidade ínsita a cada ser humano, que não pode ser sacrificada em nome do interesse coletivo, independentemente de qual seja ele. Aqui, é fácil perceber a inspiração da teoria na ideia kantiana segundo a qual o homem é um fim em si mesmo.

Enfim, a dignidade do ser humano tem como valor estrutural a liberdade. Diz-se que uma pessoa é livre se ela puder destinar, conforme seu alvedrio, a propriedade tanto de si própria quanto de seus bens legitimamente adquiridos. Afinal, esta é corolário daquela, pois se o indivíduo é dono de si mesmo, é dono de seus talentos; se é dono de seus talentos, é dono de tudo que eles produzam.

Nesses termos, entende-se a objeção dos libertários ao princípio da seletividade. Onerando mais gravemente os produtos consumidos pelos estratos sociais superiores, ele utiliza as pessoas detentoras de maior disponibilidade financeira como meio para promover o bem-estar

⁴ Nossas principais conclusões sobre o Estado são que um Estado mínimo, que se restrinja às estritas funções de proteção contra a violência, o roubo, a fraude, a coerção de contratos, e assim por diante, é justificado; que qualquer Estado mais abrangente violará os direitos de as pessoas não serem obrigadas a fazer determinadas coisas, o que não se justifica; e que o Estado mínimo é ao mesmo tempo inspirador e justo (NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Tradução Fernando Santos. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011. p. IX).

das desafortunadas, o que deve – sob essa ótica – ser rechaçado em virtude da dignidade existente em todos os homens.⁵

Cumpra dizer que essa escola de pensamento não se mostra contrária à igualdade, mas, sim, à tentativa de impô-la por meio do Estado, como pretende o princípio em tela. Para Nozick, uma relação igualitária artificialmente estabelecida só se sustenta através da intervenção constante do Estado na vida das pessoas, suprimindo-lhes a liberdade de transacionar seus bens conforme desejarem.⁶

2.3 Aplicação prática no IPI

A doutrina é uníssona em afirmar o caráter compulsório do princípio da seletividade no IPI em razão do próprio texto constitucional. Com efeito, o art. 153, §3º, I, da CF diz que o imposto “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Não sendo obedecido o mandamento, a cobrança do IPI será impossível por se estar diante de inconstitucionalidade.

Cumpra, assim, analisar se e como o princípio da seletividade vem sendo aplicado pela União. Para tanto, importante lembrar que o princípio é concretizável por meio de qualquer forma hábil a diminuir a carga tributária incidente sobre o consumo de bens necessários e aumentar a incidente sobre o consumo de bens supérfluos, embora a alteração de alíquotas seja costumeiramente mais utilizada.⁷

Pela análise da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI),⁸ o princípio da seletividade é observado, na maioria dos casos, em consonância com o mandamento constitucional. A tabela traz os produtos onerados pelo IPI e as alíquotas em que ocorre a tributação, observando “a escala de seleção da incidência do imposto segundo a essencialidade dos produtos”.⁹

⁵ [...] O que para Rawls representa um sistema institucional justo, constitui para Nozick um sistema temível: segundo Nozick, quando parte do esforço de alguns é destinada a melhorar o destino de outros, deturpa-se o princípio da autopropriedade, a tal ponto que ganha sentido falar de uma nova forma de escravidão, defendida em nome da justiça (GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. Tradução Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008. p. 39).

⁶ BRAGA, Raphael Brasileiro. Robert Nozick e sua teoria política: uma alternativa viável à proposta de John Rawls? *Intuitio*, v. 2, n. 3, p. 239-256, p. 13, nov. 2009.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 96.

⁸ Atualmente, está em vigor a TIPI aprovada pelo art. 1º do Decreto nº 7.660/2011.

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, p. 96, mar. 1997.

Com efeito, a TIPI estabelece alíquota zero para vários produtos imprescindíveis ao cotidiano da maior parte da população nacional; pelo mesmo fundamento, define como não tributados outros tantos. Vale registrar que o regime da alíquota zero, assim como o da isenção, é mais benéfico para o contribuinte do IPI. Naqueles dois primeiros, os créditos de IPI acumulados com a compra de insumos são aproveitados pelo contribuinte-industrial para compensar outros tributos federais devidos ou, até mesmo, restituídos em dinheiro pela Receita Federal, conforme art. 11 da Lei nº 9.779/99.¹⁰ Já a venda do produto não tributado gera como consequência o estorno dos créditos de IPI do contribuinte-industrial.¹¹

No campo dos gêneros alimentícios, o IPI não incide sobre diversos produtos consumidos amplamente na sociedade, dentre os quais se podem citar: carnes e miudezas comestíveis, peixes em geral, leite, manteiga, ovo, batata, trigo, centeio, cevada, aveia, milho, arroz, ervilha, grão-de-bico, feijão, lentilha, frutas, café, massas alimentícias, óleo, azeite, sal, pão, torrada e biscoito.

Nada obstante, no campo dos gêneros alimentícios existem impropriedades na medida em que o IPI também possui impacto reduzido sobre muitos produtos supérfluos, conquanto o consumo destes ocorra

¹⁰ Lei nº 9.779/99: “Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda”.

¹¹ Sobre a inexistência do direito à manutenção dos créditos de IPI pelo contribuinte que vende produtos não tributados, já escrevemos: “Consoante mencionado alhures, a partir da Lei nº 9.779/99 foi assegurado aos contribuintes do IPI o direito à manutenção dos créditos relativos à aquisição de insumos utilizados na fabricação de bens isentos ou sujeitos à alíquota zero do imposto. Todavia, não tratou a lei dos produtos não-tributados.

Baseando-se no posicionamento do STF pertinente à isenção e à alíquota zero, pode-se concluir que, em caso de mercadorias não-tributadas pelo IPI, tampouco haveria direito à manutenção dos créditos sobre os insumos. Se, para a Suprema Corte, o direito ao creditamento dos insumos tributados pelo IPI exige que a etapa subsequente seja igualmente gravada pelo mesmo imposto, a inexistência de tributação – seja por força de isenção, alíquota zero ou inocorrência de fato imponible, como ocorre com os bens não-tributados – impedirá a manutenção dos créditos de IPI na escrita fiscal do contribuinte. Afinal, ubi eadem ratio, ibi eadem dispositio – onde há a mesma razão, deve haver, também, a mesma disposição.

Ressalvamos, entretanto, nosso entendimento contrário, pelas razões expostas anteriormente, que aqui sintetizamos: onde o Constituinte não distingue (não havendo, como de fato não há na Lei Maior, qualquer restrição ao creditamento do IPI, ao contrário do que se dá com o ICMS), não cabe ao intérprete distinguir” (MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 160-161).

predominantemente nas classes sociais superiores. São exemplos: avelã, noz, castanha, pistácio (alíquota de 0%), lagosta (alíquota de 0%) e caviar (alíquota de 5%).

Na categoria higiene e cuidados pessoais, destacam-se os seguintes bens: preparados antissolares (0%), fio dental (0%), xampu (7%), desodorante (7%), água-de-colônia (12%), óculos de sol (15%), aparelho de barbear (20%), preparação para barbear (22%), produtos de maquiagem para lábios e rosto (22%) e perfume (42%).

O estudo isolado dos dados acima permite inferir que a definição das alíquotas na categoria higiene pessoal respeitou o princípio da seletividade, pois produtos ligados à saúde (*e.g.* preparados antissolares e fio dental) são menos tributados do que produtos ligados à estética (*e.g.* maquiagem para lábios e rosto e perfume).

Entretanto, comparando tais dados com os encontrados no campo dos gêneros alimentícios, é possível perceber incongruências. Por exemplo: produtos como xampu e desodorante, ligados à própria saúde humana e consumidos pela maior parte da população, são mais gravemente onerados do que produtos como lagosta e caviar, ligados ao luxo e, portanto, consumidos, em tese, somente pelas classes afortunadas.

Outrossim, é interessante constatar como certos produtos ligados ao cotidiano e ao lazer das pessoas mais abastadas são tributados pelo IPI: embarcações de recreio (10%), balões e dirigíveis (10%), helicópteros e aviões (10%), artefatos de joalheria (12%), esqui (20%), taco de golfe (20%) e vinho tipo champanhe (20%).

Perceba-se que, embora aparentemente elevadas, tais alíquotas são, na verdade, baixas para atender plenamente o princípio da seletividade.¹² Com efeito, elas se encontram no mesmo patamar das alíquotas incidentes sobre determinados produtos, sem dúvida, mais necessários – a água mineral, por exemplo, não obstante seja indispensável à própria subsistência humana, sofre com uma alíquota de 15% a título de IPI.

Além disso, considerando o caráter extrafiscal do IPI, a tabela fixa alíquotas com o intuito de desestimular o consumo de produtos considerados antagônicos aos bons costumes ou prejudiciais à saúde humana.¹³ Ilustrativamente: charuto que contenha tabaco (30%), bilhares

¹² Embora na prática não se tenha uma seletividade efetivamente estabelecida em função da essencialidade dos produtos, como determina a Constituição, o Imposto sobre Produtos Industrializados é, em nosso sistema tributário, o melhor exemplo de imposto seletivo (MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 155, p. 50, ago. 2008).

¹³ O Princípio da Seletividade, porém, além de ser manifestação da Igualdade, em matéria tributária, atende também aos escopos do legislador quando ele maneja o IPI extrafiscalmente.

(40%), cervejas de malte (40%), revólveres e pistolas (45%), uísque em embalagem igual ou inferior a dois litros (60%) e cigarro que contenha tabaco (300%).

Por fim, é possível dizer que também a norma contida no art. 153, §3º, IV, da CF se relaciona com o princípio da seletividade. Afinal, ao dizer que o IPI “terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei”, o dispositivo favorece a compra dos referidos bens, como máquinas e equipamentos, que são a base de toda cadeia produtiva e, portanto, inquestionavelmente necessários.

2.4 Possibilidade de controle judicial

Por derradeiro, resta analisar como o princípio da seletividade vem sendo tratado pelo Poder Judiciário. Desde logo, impõe-se resolver uma questão preliminar, qual seja: a possibilidade de controle judicial da aplicação do princípio da seletividade. Existem dois entendimentos sobre a matéria, um afirmativo e outro negativo, sendo este último ainda predominante na jurisprudência – que, no entanto, tende a se modificar, como veremos.

2.4.1 A negativa de intervenção judicial em matéria de seletividade

Parte da doutrina e a jurisprudência (ainda) majoritária defendem a impossibilidade de controle da seletividade pelo Poder Judiciário. Afirmam eles que a previsão constitucional do princípio da seletividade é mera diretriz política, direcionada ao legislador no momento de definir a carga tributária incidente sobre cada produto e serviço.

Sob esse prisma, o magistrado que, arrimado na violação ao princípio em comento, elimina a tributação (por inconstitucionalidade) ou escolhe a alíquota mais adequada a ser aplicada para um produto está legislando de forma positiva. E, ao fazê-lo, o Poder Judiciário invade a competência do Poder Legislativo e do Poder Executivo, violando a separação que existe entre os três.

É bem verdade que, nesses casos, o fundamento do Princípio da Seletividade não será o Princípio da Isonomia. [...] Pois bem. Parece realmente haver duas espécies de Seletividade completamente diversas. Ambas podem, entretanto, pacificamente coexistir, ao contrário do que defende parte da doutrina nacional (VALLE, Maurício Dalri Timm do. O princípio da seletividade do IPI. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais*, Curitiba, n. 17, p. 12-13, 2012).

Para os adeptos dessa corrente ainda dominante, o legislador estipula as alíquotas dos impostos de maneira discricionária mediante um juízo de conveniência e oportunidade, cujo controle é vedado ao Poder Judiciário. Afinal, nessa tarefa, levam-se em consideração diversos fatores, como de ordem política, econômica e industrial – e não só o princípio da seletividade.

2.4.2 A corrente pela possibilidade do controle judicial

O entendimento permissivo da intervenção do Poder Judiciário afirma que o princípio da seletividade não se destina apenas ao legislador, mas também ao contribuinte. Ele, além de diretriz política a ser observada no momento de definição das alíquotas incidentes sobre cada produto, é uma garantia.

Ademais, a efetivação do princípio da seletividade é uma obrigação do Estado brasileiro, que engloba tanto os Poderes Executivo e Legislativo quanto o Judiciário. Assim, este último possui não apenas o poder, mas, sim, o dever de zelar pela sua aplicação¹⁴ por meio da correção de equívocos perpetrados pelos demais Poderes na fixação das alíquotas.¹⁵

Outrossim, o controle jurisdicional é possível, sem caracterizar desrespeito às competências dos Poderes Legislativo e Executivo pelo Poder Judiciário, porque a essencialidade possui um conteúdo mínimo. Trata-se de conceito cujos parâmetros são dados pelo próprio ordenamento jurídico, notadamente pela Constituição.

Entre outros momentos, quando a Carta de 1988, em seu art. 7º, IV, estipula que o salário-mínimo deva ser capaz de atender às necessidades vitais básicas “com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social”, ela baliza o conteúdo mínimo do conceito de essencialidade.

¹⁴ ESTURILIO, Regiane Binbara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 157.

¹⁵ Com efeito, o Poder Judiciário – até em função do princípio da universalidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF) – não está menos autorizado do que o Poder Legislativo a investigar qual o alcance das expressões “essencialidade dos produtos industrializados”. Claro está que não estamos sustentando que o Judiciário deva legislar no lugar do Legislativo ou aplicar, ele próprio, no lugar do Executivo, o disposto no art. 153, parágrafo 1º, da Constituição Federal. Simplesmente, deve averiguar se os critérios adotados por estes Poderes foram adequados e racionais (BOTTALLO, Eduardo Domingos; CARRAZZA, Roque Antonio. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 159, p. 110, dez. 2008).

Porém, também a Lei nº 4.502/64, *v.g.*, isentou determinados produtos do Imposto de Consumo (antecessor do hodierno IPI) pelo exposto fundamento de eles serem considerados “como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

O conteúdo mínimo do conceito de essencialidade limita a liberdade do legislador na estipulação das alíquotas para os diversos produtos. Embora o Parlamento possua discricionariedade para definir as alíquotas do IPI, não pode agir de forma arbitrária, tratando como essencial um produto supérfluo e vice-versa.

Nesse sentido, o Poder Judiciário, quando for provocado, apreendendo o conteúdo mínimo dado pelo sistema nacional, pode verificar se o legislador dele retirou bens necessários, nele inseriu bens supérfluos ou procedeu conforme o princípio da seletividade. Nos dois primeiros casos, deve restabelecer a obediência à norma constitucional.¹⁶

Por derradeiro, registre-se que alguns autores – dos quais discordamos neste ponto – chegam inclusive a defender que o Poder Executivo deve motivar sua decisão ao alterar as alíquotas do IPI. Dessa maneira, facilitar-se-ia a verificação da observância ao princípio da seletividade e, conseqüentemente, viabilizar-se-ia com maior eficácia o controle do ato pelo Poder Judiciário.¹⁷

¹⁶ Embora não se negue ao legislador ordinário a faculdade de atuar dentro de uma certa liberdade de manipulação da seletividade em função da “essencialidade do produto”, o conteúdo mínimo desta expressão sempre possibilitará que se verifique, em concreto, se o princípio se faz presente, nos casos em que a Constituição Federal determina a sua obediência. Na medida em que o princípio da seletividade expressa regra de proteção do contribuinte, o Judiciário tem plena competência e legitimidade para aferir, e, quando for o caso, determinar a sua observância pelo legislador ordinário, o que se faz por meio de um processo de comparação de produtos, pois é dele que resulta, em cada caso concreto, a caracterização da essencialidade (BOTTALLO *apud* BRASIL. Ministério Público Federal. Procuradoria-Geral da República. Parecer nº 8079/RJMB no RE 606.314/PE. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 214, p. 156, jul. 2013).

¹⁷ Portanto, qualquer ato do Poder Executivo, que venha a alterar as alíquotas do IPI, há de ser *motivado*. Caso não se pautar por critérios *fundados e pertinentes, explicitados em justificativa adequada*, padecerá de manifesta injuridicidade. [...]. Desta forma, um fato que logicamente não seja capaz de justificar a medida, jamais poderá ser tomado como motivo idôneo para a alteração de tais alíquotas. Além disso, os motivos que ensejaram a alteração das alíquotas devem ser comprovados. [...]. Mais. Em homenagem ao *princípio da seletividade*, é necessário que esta motivação revele a existência de valores, benefícios ao consumidor final, capazes de sobrepor-se aos que tenham determinado, precedentemente, a fixação da alíquota do IPI objeto da alteração (BOTTALLO, Eduardo Domingos; CARRAZZA, Roque Antonio. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 159, p. 112-114, dez. 2008).

2.4.2.1 As opções do Poder Judiciário diante da alíquota não seletiva

Admitindo-se a possibilidade de controle das alíquotas pelo Poder Judiciário, surge o questionamento acerca do que deve ser feito diante da constatação de desrespeito ao princípio da seletividade. No entender de alguns, o magistrado pode definir a alíquota mais adequada para o produto cuja tributação é impugnada – ou mesmo isentá-lo.¹⁸ No sentir de outros, o magistrado deve se restringir a reconhecer a inconstitucionalidade da alíquota, o que, por conseguinte, impede a cobrança do imposto por ausência do aspecto quantitativo do consequente normativo.

2.4.3 Breve síntese dos posicionamentos existentes

Em suma, ou se nega ao Judiciário o controle da aplicação do princípio da seletividade, ou se admite a sua realização no âmbito jurisdicional. Neste último caso, duas alternativas são possíveis: i) restringir o poder do magistrado à declaração de inconstitucionalidade da tributação incidente sobre determinado produto, inviabilizando a cobrança do IPI; ou ii) permitir a modulação judicial da alíquota aplicável.

2.4.4 Jurisprudência

O entendimento segundo o qual é defeso ao Poder Judiciário controlar as alíquotas do IPI em nome do princípio da seletividade predomina na jurisprudência. Porém, não há unanimidade nesse entendimento, sequer dentro dos mesmos tribunais.

2.4.4.1 Tribunais regionais federais

A seguir, colacionam-se julgados dos tribunais regionais federais das cinco regiões com o fito de demonstrar o entendimento perfilhado por cada um deles.

¹⁸ Regiane Binhara Esturilio adota esse posicionamento. Para ela, “[...] é possível aos contribuintes provocar o Poder Judiciário a analisar as operações tributadas pelo IPI e/ou pelo ICMS, para verificar se os itens submetidos à tributação são ou não essenciais, e diante de uma resposta afirmativa, assim o declarar e adequar a alíquota aplicável, determinando a exclusão da tributação ou a incidência da menor alíquota entre as previstas” (ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 160).

i) TRF da 1ª Região: assentou que o controle das alíquotas do IPI não pode ser feito pelo Poder Judiciário, ao julgar diversos casos relativos à tributação do açúcar, quase todos fundados em precedentes do STF e do STJ que anunciavam:

Cabe ao Governo, de forma discricionária, escolher os rumos da política sucroalcooleira, utilizando-se, caso necessário, do IPI, tributo com função extrafiscal, não sendo possível ao Poder Judiciário imiscuir-se nesta seara sem a demonstração cabal de vícios de legalidade.¹⁹

Contudo, nesse mesmo Tribunal é possível encontrar julgados dissonantes. Poucos, de fato, como a seguir transcrito, que deu provimento ao recurso do contribuinte para afastar a incidência do imposto federal em caso no qual se considerou violada a seletividade:

3. O art. 153, §1º, da CF/1988 estabelece verdadeira limitação ao poder de tributar e impede que o IPI seja estabelecido de acordo com critério diferente da essencialidade do produto. Ainda que seja considerado o caráter extrafiscal, a fixação das alíquotas do IPI deve obedecer ao critério da seletividade e essencialidade do produto.

4. A fixação da alíquota no patamar de 18% não obedece ao critério determinado pela CF/1988, portanto, inegável a essencialidade do produto.²⁰

ii) TRF da 2ª Região: também se posiciona pela impossibilidade de controle judicial das alíquotas:

1. A Constituição da República no seu artigo 153, parágrafo 3º, inciso I, traz a necessidade de que o Imposto sobre Produtos Industrializados seja seletivo em função da essencialidade do produto.

2. Ocorre que a competência para definir o que é essencial, bem como qual a alíquota aplicável de acordo com esta essencialidade, pertence ao legislador em conjunto com o administrador e não ao Poder Judiciário. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.²¹

iii) TRF da 3ª Região: filia-se ao entendimento negatário do controle judicial, afirmando que:

¹⁹ Trecho do Recurso Especial nº 704.917/RS. Referido, dentre outros, na Apelação cível nº 0005372-09.1998.4.01.3500. Apelante: Jalles Machado S/A Açúcar e Alcool. Apelado: União. Relator: Juiz convocado Wilson Alves de Souza. DJe 20.09.2013.

²⁰ Apelação cível nº 0036659-55.2001.4.01.3800. Apelante: Usina Luciania Ltda. Apelado: União. Relator: Des. Maria do Carmo Cardoso. DJe 24.08.2012.

²¹ Apelação em Mandado de Segurança nº 200202010339934. Apelante: Cooperativa dos Produtores de Cana, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo – COPERSUCAR. Apelado: União. Relator: Juiz convocado Luiz Norton Baptista de Mattos. DJe 01.09.2008.

(...) não pode o Judiciário substituir atribuição que a Constituição concede aos demais Poderes da União, nesse ponto em que indevidamente o Judiciário incursionaria pelos meandros das funções legislativa e administrativa, em esfera tributária, para dizer, ele Judiciário, o que deve ou não ser essencial para fins de incidência de IPI.²²

iv) TRF da 4ª Região: não há unanimidade, mas, antes, decisões em um e outro sentido. No acórdão cujo excerto é adiante transcrito, por exemplo, vigoram os seguintes termos:

(...) o argumento de que há amplo campo para a discricionariedade do legislador, sendo vedado exercer o controle jurisdicional sobre atos de conteúdo político, implica negação ao princípio constitucional da seletividade, cuja tutela compete precipuamente ao Poder Judiciário.²³

A seu turno, encontra-se no repertório do mesmo Tribunal o seguinte julgado:

(...) ora, de tal dispositivo [art. 153, §3º, I, da CR] não se retira que o açúcar não pode ser tributado pelo IPI, pois a fixação das condições e limites das alíquotas do tributo e o juízo acerca da seletividade e essencialidade dos produtos que serão tributados devem ser feitos pelos órgãos competentes, quais sejam, os Poderes Legislativo e Executivo [...].²⁴

v) TRF da 5ª Região: é de sua lavra o seguinte aresto, que revela não estar o Poder Judiciário autorizado a controlar as alíquotas do IPI:

3. A alíquota de cinco por cento prevista para o IPI incidente sobre o açúcar, nos termos do Decreto 2.917/98 e legislação posterior, não ofende o princípio constitucional da seletividade, tampouco a legislação federal pertinente à espécie.

4. Ao legislador é que incumbe essa avaliação acerca da carga tributária, não ao contribuinte e nem ao Fisco, sendo vedado ao Judiciário legislar positivamente, devendo ser respeitada a discricionariedade do legislador.²⁵

²² Agravo legal em apelação cível nº 0016666-56.2001.4.03.6100. Agravante: Sindicato Interestadual da Indústria de Óptica do Estado de São Paulo. Agravado: União. Relator: Des. Johansom di Salvo. DJe 27.08.2013.

²³ Apelação Cível nº 0023445-69.2008.404.7000. Apelante: ABIP – Associação Brasileira da Indústria de Pneus Remoldados. Apelado: União. Relator: Des. Joel Ilan Paciornik. DJe 17.04.2013.

²⁴ Apelação Cível nº 001759060.2013.404.9999. Apelante: Usina Alto Alegre S/A Açúcar e Álcool. Apelado: União. Relator: Des. Rômulo Pizzolatti. DJe 22.05.2014.

²⁵ Apelação em Mandado de Segurança nº 200681000135067. Apelante: Columbus Sugar Distribuidora de Alimentos Ltda. Relator: Des. Francisco Barros Dias. DJe 30.03.2010.

2.4.4.2 STF

Nada obstante, o Supremo Tribunal Federal já manifestou sua posição sobre o tema em algumas oportunidades. A título de ilustração, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 480.107/PR, a Corte afirmou que “a concessão do benefício da isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo, cujo controle é vedado ao Judiciário”.²⁶

Ocorre que o STF se encontra diante da possibilidade de modificar sua jurisprudência. No Recurso Extraordinário nº 606.314/PE, foi reconhecida repercussão geral quanto à “possibilidade de o Judiciário estabelecer alíquota inferior àquela correspondente à classificação do produto que a autoridade fiscal entende como correta”.²⁷

Na origem, o RE nº 606.314/PE trata-se de um mandado de segurança impetrado pela sociedade empresária BISA – Biotécnica Industrial Agrícola S/A contra o Delegado da Receita Federal no Estado de Pernambuco. A impetrante produz embalagens destinadas exclusivamente ao acondicionamento de água mineral, sob a forma de garrações, garrafas e tampas plásticas. O Fisco Federal classifica esses produtos, na TIPI, na categoria “garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes”, cobrando uma alíquota de 10% – número que a empresa pretende reduzir a zero por entender que, apesar de claramente se tratar de garrafas, estas devem se sujeitar à mesma carga tributária dos “produtos alimentícios”, já que seu conteúdo é essencial à vida humana.

O juízo de primeira instância concedeu a segurança, ao considerar água mineral como um alimento essencial à sobrevivência do ser humano. O impetrado interpôs apelação, aduzindo que o alimento não pode ser confundido com a embalagem que o contém; ao recurso, no entanto, negou-se provimento de forma unânime.

Dessa feita, a Fazenda Nacional interpôs o recurso extraordinário ora explicitado. Novamente afirmou que a impetrante não produz água, mas a embalagem que a condiciona. O correto parâmetro de incidência do IPI é o segundo produto, e não o primeiro, estando-se diante, portanto, de violação ao art. 153, §3º, I, da CF.

O STF reconheceu a repercussão geral da matéria. Em seguida, o ministro relator abriu vista dos autos ao Procurador-Geral da República,

²⁶ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 480.107/PR. Recorrente: Paiva & Meneghel Ltda. Recorrido: União. Relator: Min. Eros Grau. DJe 27.03.2009.

²⁷ Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 606.314/PE. Recorrente: União. Recorrido: BISA – Biotécnica Industrial Agrícola S/A. Relator: Min. Joaquim Barbosa. DJe 10.02.2012.

que emitiu valioso parecer. Deste, cumpre transcrever o seguinte excerto:

É possível o controle judicial da adequação da TIPI ao princípio insculpidado no art. 153, §3º, I, da CF, não sendo admitida, contudo, a estipulação de alíquotas do IPI pelo Poder Judiciário, sob pena de atuar como legislador positivo ou de invadir campo de política fiscal. O efeito do reconhecimento da violação do princípio da seletividade do IPI em razão da essencialidade do produto é a extirpação da alíquota inconstitucional do ordenamento e consequente desoneração tributária por ausência de elemento essencial do aspecto quantitativo da hipótese de incidência.²⁸

O julgamento de outro caso em curso no STF também pode representar mudança em sua jurisprudência. Trata-se do RE nº 714.139/SC; na origem, um mandado de segurança impetrado pelas Lojas Americanas S/A contra o Estado de Santa Catarina visando ao reconhecimento de que a alíquota de 25% de ICMS incidente sobre a prestação de serviços de comunicação e sobre a energia elétrica viola o princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos e serviços. Frente a essa suposta inconstitucionalidade, porque os demais produtos possuem alíquota de 17% de ICMS, a empresa requereu a repetição ou a compensação da diferença.

Impende observar que, embora o caso verse sobre tributo diverso do analisado no presente estudo, o princípio constitucional discutido é o mesmo aplicável ao IPI: o da seletividade. Assim sendo, a decisão do RE nº 714.139/SC inevitavelmente produzirá efeitos na cobrança do tributo federal, porquanto, onde houver o mesmo fundamento, deve haver o mesmo direito.

A pretensão das Lojas Americanas S/A foi julgada improcedente na primeira e na segunda instância. Então, a empresa interpôs o mencionado recurso extraordinário, cuja repercussão geral foi reconhecida. Após, o Procurador-Geral da República ofertou parecer opinando pelo provimento parcial do RE, porém com modulação dos efeitos da decisão em face dos seus inerentes impactos financeiros e orçamentários. Com efeito, o órgão ministerial se manifestou nos seguintes termos:

1. É inconstitucional o art. 19, inciso II, alíneas 'a' e 'c', da Lei estadual 10.297/1996 de Santa Catarina no que prevê alíquotas do ICMS superiores à geral a incidirem sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações, por incompatibilidade com o princípio da seletividade/essencialidade.

²⁸ Parecer nº 8.079/RJMB no RE nº 606.314/PE.

2. Eliminada a regra especial que estipula alíquota majorada para energia elétrica e telecomunicações, tem-se que o ICMS de ambas cairá automaticamente na regra geral do Estado-membro e o contribuinte terá direito de pleitear a restituição dos valores pagos nos últimos cinco anos, nos termos do art. 168 do Código Tributário Nacional, não havendo falar em ofensa à separação de poderes por ativismo Judicial.²⁹

Assim é que, não obstante a jurisprudência do STF tenha se firmado no sentido de não permitir o controle judicial das alíquotas dos tributos por envolver sua fixação uma análise de conveniência e oportunidade dos outros Poderes, a Corte revela sinais de que pode mudar seu entendimento.

Sinais consistentes, na verdade. Em agosto de 2014, no julgamento do agravo regimental no RE nº 634.457/RJ, a Segunda Turma do STF, de modo unânime, afirmou:

“Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais”.³⁰

Ora, conquanto tenha negado conhecimento ao recurso (por razões processuais, diga-se), a Segunda Turma deixou consignado seu entendimento sobre o princípio da seletividade. Assim, se por um lado a fundamentação das decisões não faz coisa julgada, por outro há forte indicativo de qual será a posição do Pleno da Corte, tendo em vista que quase metade dos ministros já se manifestou no sentido de o princípio da seletividade ser um limite à discricionariedade do Estado na fixação das alíquotas dos tributos.

2.5 Conclusões

O princípio da seletividade no IPI determina que a tributação sobre produtos industrializados seja inversamente proporcional à sua indispensabilidade, ou seja, quanto mais necessário eles forem, menor deve ser o ônus tributário, ao passo que quanto mais supérfluos, maior deve ser o referido ônus.

²⁹ Parecer nº 1.106/2015 ASJCIV/SAJ/PGR no RE nº 714.139/SC.

³⁰ Agravo Regimental RE nº 634.457/RJ. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Glamour Confeitaria Ltda. e outro. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. DJe 15.08.2014.

A observância é obrigatória, diga-se, mesmo diante das várias críticas que podem ser feitas ao princípio, como o suposto caráter subjetivo da conceituação de “necessário” e “supérfluo” e a inaptidão para realizar a capacidade contributiva diante da regressividade inerente à tributação sobre o consumo e da inexistência de relação direta entre redução/aumento de alíquota e redução/aumento de preço ao consumidor final. Contudo, temos que, para além da força normativa da Constituição, a norma em estudo é hábil a promover uma tributação redistributiva, combatendo a pobreza e diminuindo as desigualdades sociais, sendo plenamente compatível com os objetivos da República.

A análise da Tabela de Incidência do IPI revela que a União tem observado o princípio na maioria dos casos. Os gêneros alimentícios consumidos pela maior parte da população são isentos ou não tributados, por exemplo. No entanto, existem algumas inconsistências, como produtos ligados à higiene pessoal sendo mais tributados do que iguarias consumidas apenas pelas classes sociais mais abastadas ou do mesmo modo que bens de suntuosidade inquestionável.

Predomina o entendimento na doutrina e na jurisprudência de que a seletividade do IPI não pode ser controlada pelo Poder Judiciário. Entretanto, o Plenário do STF pode vir a mudar tal compreensão no julgamento dos recursos extraordinários nº 606.314/PE e 714.139/SC, que já contam com parecer favorável da Procuradoria-Geral da República no sentido de permitir o controle judicial das alíquotas para conformá-las ao princípio em tela – sendo certo que, no primeiro caso, a PGR dispõe claramente que, ao reconhecer a inobservância da seletividade, a única alternativa ao STF será a de anular a tributação, sendo defeso à Corte modificar a alíquota do produto, sob pena de interferência na função do Legislativo; já no segundo processo, a PGR segue o mesmo caminho, apenas dispondo que – por se tratar de ICMS, exação na qual existe sempre uma alíquota genérica e outras tantas específicas – o afastamento da alíquota específica, mais gravosa, fará com que a genérica passe a reger a tributação na hipótese.

Por todo o exposto, somos da opinião de que o Judiciário não apenas pode como deve analisar se a seletividade foi observada no IPI, pois, neste imposto, ela é obrigatória. Todavia, considerando a alíquota impugnada incompatível com o princípio, o órgão julgante não está autorizado a fixar uma nova, mas apenas a declará-la inconstitucional. Dessa maneira, faltará o aspecto quantitativo do conseqüente normativo, não sendo possível a cobrança da exação, com nenhuma alíquota.

PODER JUDICIÁRIO E O CONTROLE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

ANITA DE PASCALI
MAYSA DE SÁ PITTONDO DELIGNE

3.1 Introdução

A utilização crescente pelo Poder Público de tributos para estimular ou desestimular determinados comportamentos particulares implicou no aumento do interesse da doutrina no estudo das normas tributárias indutoras,¹ editadas de forma a atingir fins distintos da ordinária obtenção de receita (finalidade fiscal).²

São muitos os exemplos dessas normas utilizadas pelos titulares da competência tributária com a finalidade de influenciar o comportamento do sujeito passivo, tais como a redução das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para determinados setores da

¹ Denominação adotada por Luís Eduardo Schoueri. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

² PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ Esmafe, 2009. p. 15.

economia visando estimular a produção industrial, o emprego e o consumo.³

Ordinariamente, o efeito indutor é vislumbrado com maior intensidade em tributos chamados de regulatórios,⁴ mas qualquer tributo pode ser utilizado com a finalidade extrafiscal em sentido estrito.⁵

Entretanto, o controle dessas normas e do alcance de suas finalidades não tem recebido a devida atenção do Poder Público, em especial do Poder Judiciário, que deixa de apreciar questões dessa natureza sob a justificativa de serem normas exclusivamente de política pública, sendo, portanto, imputada a conveniência e oportunidade da Administração Pública.

Neste artigo, buscamos enfrentar esta celeuma: o cabimento do controle da finalidade das normas tributárias indutoras pelo Poder Judiciário, avaliando se este controle poderia implicar na atuação daquele órgão como um legislador positivo. Antes de adentrar especificamente neste ponto, fazemos apontamentos gerais quanto à definição das normas indutoras e as técnicas de indução identificadas na doutrina.

3.2 Normas tributárias indutoras: definição e técnicas de indução

Utilizando-se da terminologia de Eros Roberto Grau, as normas tributárias indutoras apresentam-se como formas de “intervenção do Estado sobre o domínio econômico”⁶ pela qual a pessoa jurídica de direito público, sem participar diretamente na economia como agente econômico, atua de forma indireta, utilizando-se de elementos

³ Por exemplo, a redução da alíquota do IPI originariamente prevista na Lei nº 12.546/2011 para as empresas fabricantes, no país, de veículos automotores, instituída “com o objetivo de estimular a competitividade, a agregação de conteúdo nacional, o investimento, a inovação tecnológica e a produção local” (art. 5º).

⁴ Identificados no art. 153, §1º, da CF/88 ao tratar da exceção ao princípio da legalidade: *imposto de importação; imposto de exportação; imposto sobre produtos industrializados; e imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários.*

⁵ Adota-se aqui a delimitação do termo “extrafiscalidade” em seu sentido estrito consoante acepção de Luís Eduardo Schoueri: “É no sentido estrito do termo, isto é, na espécie do gênero, que a doutrina geralmente emprega a expressão ‘extrafiscalidade’, ali se incluindo ‘as leis relativas à entrada derivada, que lhes confere características de consciente estímulo ao comportamento das pessoas e de não ter por fundamento precípua arrecadar recursos pecuniários a ente público [...]’ (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 33).

⁶ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 156.

regulamentadores, legislativos, para estimular ou desestimular determinado comportamento almejado pela autoridade tributante.⁷

Como apontado por Luís Eduardo Schoueri, a identificação das normas tributárias indutoras dá-se pela finalidade buscada, tratando-se apenas de “uma função (ou uma das várias funções) que a norma tributária desempenha”. Ou seja, “por normas tributárias indutoras se entende um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de uma de suas funções, a indutora”.⁸

Assim, todas as normas tributárias possuem efeitos arrecadatórios e indutores, tratando-se ambas de funções desempenhadas por essa norma. Como frisado por Francysco Gonçalves e Hélio Campos, “não podemos admitir que tributos sejam criados apenas com o mero intuito de arrecadar, sem que se pense nos efeitos extrafiscais – positivos ou negativos – que tais tributos invariavelmente terão na sociedade”.⁹

Nesse aspecto, importante salientar a pertinência da terminologia utilizada por Schoueri ao tratar da função indutora da norma. De fato, a norma tributária se apresenta como uma forma de intervenção por indução, incumbindo ao agente econômico tomar a decisão sobre a observância ou não da orientação por ela ditada, sendo-lhe assegurada “a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito”. Difere-se, assim, da intervenção por direção, eis que não se impõe o determinado comportamento ao agente, sendo que, “no lugar da decisão política, privilegia-se o mercado como centro decisório, para determinar quem vai produzir (ou consumir) e quanto será produzido (ou consumido)”.¹⁰

Ao abranger o emprego do instrumento tributário como meio de intervenção no domínio econômico com o fim de atingir e regular os comportamentos sociais (matéria econômica, social ou política), a finalidade indutora das normas tributárias enquadra-se no sentido estrito do termo extrafiscalidade na forma salientada por Schoueri.¹¹ Aquela terminologia, em seu gênero, abrange não apenas as normas

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 41-43.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 30.

⁹ GONÇALVES, Francysco Pablo Feitosa; CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. A competência tributária municipal e o meio ambiente. In: BRITO, Edvaldo Pereira de. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 19, n. 96, p. 22-23, jan./fev. 2011.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 44.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 33.

indutoras, como também “outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado”.¹²

Em conformidade com os ensinamentos de Fabio Nusdeo,¹³ dois são os motivos relevantes analisados pelo Estado para o emprego dos meios de intervenção sobre o domínio econômico pelo Estado.

O primeiro seria para suprimir as “deficiências”¹⁴ do mercado, sendo que o Estado, ao se deparar com uma falha do mercado, poderá utilizar-se dos instrumentos de intervenção, dentre os quais os das normas tributárias para pretender reduzi-las ou extingui-las. Nusdeo classifica essa atuação sobre o domínio econômico como “de caráter negativo”. Assim, terá caráter negativo aquela intervenção no domínio econômico que visa reparar um mau funcionamento operacional do mercado.

Por sua vez, o Estado poderá realizar uma intervenção “de caráter positivo” ao se deparar com uma falha, motivando a implementação de novos resultados, melhores que aqueles que seriam alcançados com o regular trâmite do sistema. Como salientado por Schoueri, a atuação positiva do Estado remete à posição “de inconformismo do legislador constituinte com a realidade econômica que encontrou, propondo-se a modificá-la”.¹⁵

Verificado o evento a ser objeto de indução pelo ente tributante, caberá ao contribuinte verificar o modo pelo qual pretende afetar o comportamento para alcançar o efeito visado, elegendo a técnica de indução a ser empregada.

Como frisado por Schoueri com fulcro na doutrina alemã,¹⁶ o tributo pode afetar o comportamento do contribuinte em três fases distintas: “conhecimento, pagamento e incidência”. Na primeira fase, o indivíduo é confrontado com a possibilidade da tributação, gozando ele de ampla liberdade para incorrer ou não na tributação. Com isso, quanto mais perceptível seja o tributo, mais provável que o contribuinte se desvie do comportamento almejado.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32.

¹³ NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: introdução ao Direito Econômico*. São Paulo: RT, 2001. p. 138-167.

¹⁴ NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia: introdução ao Direito Econômico*. São Paulo: RT, 2001. p. 165.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 79.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 204.

Na segunda, relativa ao pagamento, o contribuinte passa a possuir um grau de liberdade menor, já que ele não mais pode fugir da tributação, cabendo-lhe apenas tentar escapar de suas consequências financeiras. A indução será mais efetiva nessa fase se o seu objetivo for a redução do consumo, uma vez que o consumidor vai buscar fugir do consumo oneroso.

Por fim, na terceira fase da incidência, “o tributo é inevitável e já não pode ser repassado, somente restando ao contribuinte reduzir seu consumo ou seu investimento, ou gerar mais renda, para poder suportar a sobrecarga tributária”.

Nesse aspecto, para alcançar a finalidade indutora da norma, poderá o legislador utilizar-se da técnica do agravamento, pela qual se onera de forma mais severa o sujeito passivo da obrigação tributária para pretender afastar atitudes econômicas indesejadas. O agravamento poderá ocorrer com a instituição de tributo antes inexistente ou pela sua majoração, atingindo o comportamento indesejado.¹⁷

Poderá ainda se utilizar de vantagens ao contribuinte, trazendo incentivos e benesses aos contribuintes que adotem comportamentos desejados pelo legislador. Poderá, portanto, utilizar das figuras da isenção, da depreciação acelerada de bens do ativo ou mesmo conceder créditos fiscais.¹⁸

José Casalta Nabais, utilizando-se do sentido estrito do termo extrafiscalidade, aponta exatamente essas duas feições passíveis de serem imputadas pelo legislador quando da utilização de tributos com finalidade indutora, evidenciando que elas podem possuir ora feição onerosa ao contribuinte, a partir da instituição de tributos ou pelo seu agravamento, ora uma feição benéfica, afastando-se a incidência por intermédio de reduções de alíquotas ou benefícios fiscais:

A extrafiscalidade em sentido próprio engloba as normas jurídico-fiscais de tributação (imposto e agravamento de impostos) e de não tributação (benefícios fiscais) cuja função principal não é a obtenção de receitas uma política de receitas, mas a prossecução de objetivos econômicos-sociais.¹⁹

De forma conclusiva quanto a este tópico, salientamos, novamente com fulcro no posicionamento de Luís Eduardo Schoueri, que, em

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 205.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 206-209.

¹⁹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 695.

se tratando as normas tributárias indutoras de meios de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, essencial que estas sejam ainda “confrontadas com os princípios da Ordem Econômica, como qualquer outra intervenção sobre o domínio econômico”.²⁰

Desta forma, essencial a observância das diretrizes fixadas no art. 170 da Constituição Federal de 1988²¹ ao fixar os princípios gerais da atividade econômica.²²

Nesse sentido, constata-se com clareza que a tributação indutora não poderá ultrapassar esses preceitos igualmente delineados na Carta Constitucional, não podendo, por exemplo, ser excessiva a ponto de prejudicar a própria manutenção da atividade econômica realizada pelo sujeito passivo, sob pena de ferir o livre exercício da atividade econômica. Da mesma forma, não pode ser um tributo instituído em desfavor ou em benefício de um determinado agente econômico ou grupo econômico capaz de prejudicar, em análise prática, a livre concorrência entre os agentes que atuam no mesmo mercado relevante.

Com isso, mostra-se necessária a estrita observância dos ditames constitucionais concernentes à ordem econômica para a disciplina e instituição, pelo legislador de qualquer esfera de poder, de normas tributárias com função indutora.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 206.

²¹ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

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)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

²² Luís Eduardo Schoueri traz elucidativa exposição dos princípios concernentes à ordem econômica, apontando as especificidades de cada um nas páginas 90 a 103 do livro *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica* (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 90-103).

3.3 Critérios para o controle das normas tributárias indutoras

Uma das razões para a dificuldade de tratar o tema refere-se exatamente à imprevisibilidade dos efeitos que qualquer norma tributária causará no cenário econômico ou social. Assim, ao mesmo tempo em que se pode afirmar a evidência de que a tributação exerce alguma influência no comportamento dos contribuintes – independentemente da natureza fiscal ou extrafiscal da exação –, também é preciso reconhecer as dificuldades de se preverem os efeitos gerados por meio da instrumentalização do tributo (pela oneração ou pela benesse, como delienado no tópico anterior).

Como destaca Tipke, as normas indutoras têm uma desvantagem com relação à dificuldade de se julgar com segurança sua eficácia para a finalidade aspirada no momento de sua edição, porque “as prognoses *ex ante* são inseguras, e o controle *ex post* em geral vem muito tarde, podendo sequer chegar”.²³

Contudo, essa dificuldade não significa que as normas tributárias indutoras sejam um erro ou mecanismo perigoso demais para ser utilizado. Essa breve perspectiva colocada revela apenas a necessidade de controle desses efeitos, já que, ainda que estejam vinculados a finalidades absolutamente dignas da proteção também por parte da instrumentalização do direito tributário, é possível que as consequências fáticas apresentem uma série de problemas que precisarão de uma resposta do Poder Público, especialmente do Poder Judiciário.

O direito é reconhecidamente um instrumento para a realização de finalidades, e o direito tributário não foge dessa realidade. No entanto, mesmo que esteja autorizado constitucionalmente a promover outros fins que não a mera arrecadação dos encargos necessários à manutenção da máquina pública, o fato é que o Poder Legislativo e o Poder Executivo não detêm um “cheque em branco” no que se refere ao modo como isso deve ser feito.

Apesar de ser difícil estabelecer um limite de aplicação desse tipo de norma finalística, reconhecendo-se a complexidade de se determinar “até onde se pode ir na busca do fomento de determinada finalidade constitucional”,²⁴ um caminho seria definir, ao máximo, os limites dessa

²³ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 41.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo; RUBINSTEIN, Flávio. O fato gerador da CPMF e as operações alheias ao sistema financeiro. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 623-633.

utilização, estabelecendo critérios para que isso seja feito sem restringir de forma desproporcional os direitos fundamentais dos contribuintes.

Portanto, para se adentrar no tema do presente artigo e concluir pela possibilidade ou não do controle das normas tributárias indutoras pelo Poder Judiciário, necessário trazer breves considerações sobre os critérios de controle para utilização dessas normas. Esses critérios serão expostos em consonância com aqueles trazidos por Martha Toríbio Leão no seu livro *O controle da extrafiscalidade*.²⁵

Assim, entende-se que o controle das normas tributárias indutoras deverá ser feito a partir dos seguintes critérios:

(i) *Observância do princípio da igualdade*: o critério de discriminação eleito pelo legislador para instituir normas tributárias indutoras deve possuir uma relação de pertinência/coerência com a finalidade almejada.

Com efeito, para que o princípio da igualdade²⁶ seja atendido, necessário se faz identificar um critério de comparação que permita confrontar as diferentes categorias para verificar a igualdade no tratamento de situações ou pessoas que estejam em situação de equivalência (em relação ao critério eleito).

Em conformidade com os ensinamentos de Roberto Ferraz,²⁷ necessário se atentar para os critérios negativos gerais, que não podem ser usados pelo legislador para a distinção entre os contribuintes. Tratam-se daqueles critérios expressamente indicados no art. 3º, IV, CF/88,²⁸ quais sejam: origem, raça, sexo, cor e idade.

Ferraz ainda identifica critérios negativos especificamente em matéria tributária no art. 150, II, da CF/88,²⁹ que veda a “distinção em

²⁵ LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 134-155.

²⁶ Como já identificado por uma das autoras em: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Competência tributária residual e as contribuições destinadas à seguridade social*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015. p. 188-192.

²⁷ FERRAZ, Roberto. A inversão do princípio da capacidade no aumento da COFINS pela Lei 9.718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 130, p. 77, jul. 2006.

²⁸ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

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

²⁹ 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;

razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. Insta mencionar que esse critério é passível de ser aplicado, excepcionalmente, para as contribuições, em conformidade com o art. 149 da CF/88.³⁰

De forma geral, a Constituição traz critérios passíveis de serem utilizados pelo legislador para a distinção entre os sujeitos passivos em matéria tributária, quais sejam: a capacidade contributiva (apontada como critério de graduação dos impostos no art. 145, §1º, CF/88)³¹ e a equidade (indicada como objetivo da seguridade social no art. 194, parágrafo único, inciso V, da CF/88).³²

(ii) *Controle de eficácia*: a medida tributária indutora precisa, necessariamente, produzir efeitos na realidade econômica e social vigente para ser legítima. Assim, a finalidade almejada pelo legislador que ensejou a incidência da norma indutora deve possuir efeitos concretos, passíveis de serem controlados. Neste ponto, crucial salientar que, como será delineado adiante, entendemos que, ainda que seja ideal que esta finalidade esteja expressa no texto normativo, ela não é essencial, podendo ser depreendida de outros atos legislativos e, por conseguinte, não podendo fugir da análise do Poder Judiciário à luz dos arts. 4º e 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB).

(iii) *Observância do princípio da proporcionalidade*: a utilização do direito tributário como instrumento de intervenção sobre o cenário social e econômico vigente implica, necessariamente, um determinado grau de restrição nos direitos fundamentais dos contribuintes, como

³⁰ Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

³¹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

³² Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

(...)

V - equidade na forma de participação no custeio;

a liberdade, a propriedade e a igualdade. Por essa razão, a norma tributária indutora deverá passar pelo exame da proporcionalidade para que se verifique se a medida adotada pelo Legislador ou pelo Executivo se mostra adequada à finalidade almejada, necessária (no sentido de inexistirem outras medidas tão adequadas quanto ela que provoquem uma restrição menor quanto aos direitos fundamentais envolvidos) e proporcional em sentido estrito (ou seja, que traga mais benefícios do que malefícios através da sua instituição).

(iv) *A complementaridade do direito tributário e a sua aplicação subsidiária com relação às normas de direito administrativo*: o direito tributário não é o único, nem o principal instrumento para a realização das finalidades públicas. Por isto, sua utilização como instrumento de intervenção deve ser complementar com relação a outras formas de atuação do Poder Público para a realização das finalidades elencadas como fundamentais pelo texto constitucional (complementaridade), em especial com medidas de cunho administrativo.

Nesse ponto, adicione-se que as medidas administrativas devem ter preferência, quando possível, sobre as normas tributárias indutoras, não apenas porque a regulamentação é papel específico do direito administrativo, mas também porque a utilização do direito tributário traz como consequência a possibilidade, muitas vezes negativa, de pagamento pelo ato indesejado (subsidiariedade).

(v) *Cumprimento da finalidade*: por fim, é preciso que se verifique constantemente a necessidade de manutenção da norma tributária indutora na medida em que ela só se justifica enquanto estiver produzindo efeitos e enquanto a finalidade para a qual ela foi instituída esteja sendo efetivada. Uma vez implementado o fim para o que ela se destinava, inexistindo a finalidade para a qual foi instituída, não há mais justificativa para a sua manutenção.

Neste ponto, o raciocínio se aproxima muito com a finalidade constitucional das contribuições e da destinação do produto de sua arrecadação para esse fim. Com efeito, tal como para as contribuições, a finalidade que compõe a norma indutora deve ser observada igualmente no plano fático, concreto.³³

Importante ainda mencionar que, para que seja viável o controle por parte do Judiciário, não é necessária a sua expressão dentro do texto normativo, podendo ser depreendida de outros atos que compuseram o processo legislativo.

³³ Quanto às regras de destinação das contribuições, vide DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Competência tributária residual e as contribuições destinadas à seguridade social*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015. p. 210 et seq.

Feitos esses esclarecimentos, passa-se à análise do controle das normas indutoras pelo Poder Judiciário.

3.4 O controle das normas tributárias indutoras pelo Poder Judiciário

Como mencionado alhures, para que seja enfrentada a possibilidade de controle das normas tributárias indutoras pelo Poder Judiciário, essencial fixar uma premissa: ainda que a finalidade não esteja expressamente indicada no texto normativo, seu controle, considerando os critérios acima expostos, deverá ser realizado à luz de outros textos admitidos pela legislação como de cunho informativo legislativo (textos jurídicos que compõem o processo legislativo).

É o caso, por exemplo, da exposição de motivos e dos pareceres jurídicos, disciplinados no Decreto nº 4.176/2002, que regulamenta a Lei Complementar nº 95/1998 quanto à elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Com efeito, como se depreende do referido decreto, a exposição de motivo é identificada dentro do processo legislativo como requisito para o encaminhamento de projeto de atos normativos (abrangendo tanto leis como decretos) para justificar, fundamentar e explicitar as razões para sua aprovação (e, portanto, suas finalidades):

Art. 37. As propostas de projetos de ato normativo serão encaminhadas à Casa Civil por meio eletrônico, com observância do disposto no Anexo I, mediante exposição de motivos do titular do órgão proponente, à qual se anexarão:

I - as notas explicativas e justificativas da proposição, em consonância com o Anexo II;

II - o projeto do ato normativo; e

III - o parecer conclusivo sobre a constitucionalidade, a legalidade e a regularidade formal do ato normativo proposto, elaborado pela Consultoria Jurídica ou pelo órgão de assessoramento jurídico do proponente.

§1º A exposição de motivos e o parecer jurídico conclusivo serão assinados eletronicamente.

§2º A proposta que tratar de assunto relacionado a dois ou mais órgãos será elaborada conjuntamente.

§3º Na hipótese do §2º e sem prejuízo do disposto no caput, os titulares dos órgãos envolvidos assinarão a exposição de motivos, à qual se anexarão os pareceres conclusivos das Consultorias Jurídicas e dos órgãos de assessoramento jurídico de todos os proponentes.

§4º As Consultorias Jurídicas dos Ministérios manterão permanente interlocução com a Consultoria-Geral da União na elaboração de projetos de atos normativos, inclusive enviando-lhe cópia dos projetos encaminhados à Casa Civil.

Exposições de Motivos

Art. 38. A exposição de motivos deverá:

I - justificar e fundamentar a edição do ato normativo, de tal forma que possibilite a sua utilização como defesa prévia em eventual argüição de inconstitucionalidade;

II - explicitar a razão de o ato proposto ser o melhor instrumento normativo para disciplinar a matéria;

III - apontar as normas que serão afetadas ou revogadas pela proposição;

IV - indicar a existência de prévia dotação orçamentária, quando a proposta demandar despesas; e

V - demonstrar, objetivamente, a relevância e a urgência no caso de projeto de medida provisória. (destacamos)

Dessa forma, na instituição de normas tributárias indutoras, a finalidade do legislador poderá ser depreendida, por exemplo, da exposição de motivos, eis que exigida legalmente dentro do processo legislativo. Da mesma forma, ela poderá ser extraída de outros documentos que fazem parte desse processo, tal como o parecer jurídico emitido, previsto no art. 36 do decreto sob análise.³⁴

Assim, ainda que o ato normativo que instituiu uma norma tributária com finalidade indutora não a indique expressamente, ela deverá ser depreendida de outros atos jurídicos extraídos de seu regular processo legislativo, tais como as exposições de motivos ou pareceres.

E nem se cogite afirmar que, por não estar no texto legal, esses documentos jurídicos não podem ser levados em conta pelo Poder Judiciário. Com efeito, os artigos 4º e 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) determinam que, quando omissa a lei, a apreciação do direito pelo juiz deverá considerar outros elementos, inclusive os fins sociais:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

³⁴ Art. 36. Compete à Subchefia para Assuntos Jurídicos da Casa Civil emitir parecer final sobre a constitucionalidade e legalidade dos projetos de ato normativo, observadas as atribuições do Advogado-Geral da União previstas no art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

Ora, estando o direito amparado em atos jurídicos fora do texto legal, não pode o Poder Judiciário se furtar à sua análise, eis que, como expressa o art. 5º, XXXV, da CF/88, “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Em que pese à necessidade de aplicação desses critérios sobre as normas tributárias indutoras, a verdade é que não se encontram com facilidade casos em que o judiciário exerceu algum controle sobre este tipo de norma (sendo importante frisar que, aqui, vamos focar apenas na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal).

A falta de exemplos desse controle não pode ser justificada por uma possível falta de normas tributárias exemplificativas da utilização da tributação como instrumento em nosso sistema tributário nacional. A verdade é que, nos últimos anos, tem sido cada vez mais frequente a utilização de tributos como forma de intervir na economia e na ordem social vigente. Exemplos recentes podem ilustrar essa consideração.³⁵

Um primeiro exemplo a ser mencionado é a redução das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre automóveis, prevista no Decreto nº 6.687/2008, e eletrodomésticos da “linha branca”, por meio do Decreto nº 6.825/2009. Ambos foram divulgados pelo governo com a intenção de fomentar a economia e a manutenção dos empregos nas fábricas como medida para combater a crise econômica deflagrada no Brasil e no mundo em 2008.

Outro exemplo ilustrativo está no aumento das alíquotas do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e Títulos e Valores Mobiliários (IOF) incidente sobre as operações realizadas pelas administradoras de cartão de crédito sobre compras de clientes efetuadas no exterior, por meio do Decreto nº 7.454/2011.

Essas situações são meramente exemplificativas do uso cada vez mais constante do tributo como forma de intervir no cenário econômico e social vigente, ora incentivando, ora desestimulando determinados comportamentos dos contribuintes, conforme a finalidade almejada.

Em análise da jurisprudência, constata-se que uma justificativa apresentada pelo Poder Judiciário para deixar de exercer o controle efetivo das normas indutoras foi no sentido de que fugiria ao seu controle.

³⁵ Considerando o fato de que a Exposição de Motivos dos Decretos, em que pese ser item obrigatório no processo de aprovação, não é disponibilizada em meios públicos de acesso à informação, a fundamentação dos exemplos que serão citados a seguir foram retirados de notícias veiculadas à época. A título de exemplo: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi2603200901.htm>>. Publicado em: 26 mar. 2009. Acesso em: 06 jul. 2016.

Nesse sentido foi o julgamento do Recurso Extraordinário nº 159.026, julgado em 30 de agosto de 1994 pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal. Tratava-se de julgamento acerca da constitucionalidade do artigo 6º do Decreto-Lei nº 2.434/1988,³⁶ que fixou uma data posterior como termo inicial para o aproveitamento de isenção criada no âmbito do IOF. Esta era uma evidente medida de caráter extrafiscal com a finalidade de incentivar o ingresso de produtos escassos no mercado nacional. Assim constou na ementa:

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS. DECRETO-LEI Nº 2.434/88. ISENÇÃO NAS OPERAÇÕES DE CÂMBIO REALIZADAS PARA PAGAMENTO DE BENS IMPORTADOS AO AMPARO DA GUIA EMITIDA A PARTIR DE 1º DE JULHO DE 1988. ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. (...) Não cabe ao Poder Judiciário estender a isenção de modo a alcançar as operações não previstas pelo legislador, tendo em vista que o ato de que decorre a isenção fiscal escapa ao seu controle. Recurso extraordinário conhecido e provido. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº. 159.026, Relator Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 30.08.1994).

Conforme o voto do Ministro Relator Ilmar Galvão, é possível verificar que a argumentação dos contribuintes, no caso, era no sentido de que a protelação do início da vigência do benefício fiscal representaria arbitrariedade, porque não haveria qualquer justificativa para o diferimento da vigência do benefício fiscal diante da finalidade da norma (o ingresso imediato de bens escassos no mercado nacional). No entendimento da Primeira Turma, contudo, seguindo o voto do Ministro Relator Ilmar Galvão, “não poderia o Poder Judiciário estender a isenção de modo a alcançar as operações não previstas pelo legislador, tendo em vista que o ato de que decorre a isenção fiscal escapa ao seu controle”.³⁷ O argumento é que a isenção fiscal decorre do implemento de política fiscal e econômica do Estado, tendo em vista o interesse social, e, nesse sentido, seria ato discricionário que escaparia do controle do Poder Judiciário por envolver juízo de oportunidade e

³⁶ Art. 6º Ficam isentas do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários as operações de câmbio realizadas para o pagamento de bens importados, ao amparo de Guia de Importação ou documento assemelhado, emitida a partir de 1º de julho de 1988.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Voto do Ministro Relator Ilmar Galvão no julgamento do Recurso Extraordinário nº 159.026. Primeira Turma. Julgado em 30.08.1994, p. 546 do Acórdão.

conveniência do Poder Executivo. Este argumento, aliás, foi utilizado em outras decisões análogas.³⁸

Com a devida *vênia* para o posicionamento do Ministro Ilmar Galvão, entendemos que se trata de grande equívoco considerar que a utilização da norma tributária indutora, como ocorreu no caso da isenção antes referida, de alguma forma “escapa do controle do Poder Judiciário”. O fato de os critérios de controle não serem os mesmos em nada altera a necessidade de existência desse controle.

É preciso, portanto, destacar que as normas tributárias indutoras precisam estar sujeitas a um controle adicional àquele já aplicado sobre as normas tributárias dotadas de função exclusivamente arrecadatória. Assim, além dos controles já tradicionalmente aplicados para a verificação da constitucionalidade e legalidade das normas tributárias,³⁹ é necessária a aplicação adicional dos critérios identificados no tópico anterior para as normas indutoras que sejam capazes de aferir a função e a finalidade daquela norma na ordem econômica e social vigente.

Isso significa dizer, em outras palavras, que o uso de normas tributárias como instrumentos de atuação sobre a ordem econômica e social não prescinde do devido controle do Poder Judiciário sobre o modo como isto é feito, tendo em vista, especialmente, as restrições aos direitos fundamentais dos contribuintes – uma consequência inafastável quando se está diante do uso de normas tributárias.

Na prática, porém, o Supremo Tribunal Federal não tem feito esse tipo de controle. De um lado, há casos, como os anteriormente citados, em que o Tribunal declina do seu papel de controlador das normas e das restrições aos direitos fundamentais e simplesmente declara que essas normas seriam atos discricionários e, nesse sentido, estariam fora do âmbito de controle do Poder Judiciário. De outro lado, em casos efetivamente julgados em seu mérito, a discussão normalmente limita-se à aferição da existência ou não de uma restrição ao princípio da isonomia. Alguns exemplos podem ilustrar esse fato.

³⁸ A título exemplificativo: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 360.461, Relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 344.331, Relatora Ministra Ellen Gracie, Primeira Turma, julgado em 11.02.2003; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 188.951, Relator Ministro Maurício Corrêa, Segunda Turma, julgado em 16.05.1995; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 149.659, Relator Ministro Paulo Brossard, Segunda Turma, julgado em 04.10.1994.

³⁹ Quanto aos limites para o exercício da competência tributária, vide obra já mencionada: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Competência tributária residual e as contribuições destinadas à seguridade social*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015. p. 33-66, 160-218.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643, o Tribunal Pleno julgou a constitucionalidade do inciso XIII do artigo 9º da Lei nº 9.317/1966,⁴⁰ que vedava aos profissionais liberais a opção pelo regime simplificado de tributação (SIMPLES).⁴¹ A alegação era de restrição ao princípio da isonomia, e a conclusão foi pela constitucionalidade da medida, pois, segundo o Ministro Relator Maurício Corrêa, não haveria ofensa ao princípio da isonomia tributária, porque a lei tributária – e esse foi o caráter reconhecido à Lei nº 9.317/1996 – “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”.⁴² Como se percebe pela leitura desse trecho do voto, o único critério utilizado para aferir a legitimidade dessa norma foi a restrição ao princípio da igualdade, sem que se enfrentassem outras questões, como a proporcionalidade da medida, seus efeitos e a possível restrição à livre concorrência.

Em outra ocasião, foi julgada a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.276 para aferir a constitucionalidade da Lei Estadual do Estado de São Paulo nº 9.085/1995,⁴³ que criou um incentivo fiscal para as empresas que contratassem empregados com mais de quarenta anos a fim de incentivar o mercado de trabalho nesta faixa etária. Assim, as empresas que tivessem mais de 30% dos seus funcionários acima de quarenta anos teriam uma isenção sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).⁴⁴

Nesse caso, entendeu-se que “a Assembleia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia”. A autorização ao uso desse tipo de medida

⁴⁰ Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica: (...) XIII - que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, agricultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643*, Relator Ministro Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 05.12.2002.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Voto do Ministro Relator Maurício Corrêa no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643*, Tribunal Pleno, julgado em 05.12.2002.

⁴³ Artigo 1º - Fica instituído incentivo fiscal para as pessoas jurídicas domiciliadas no Estado que, na qualidade de empregador, possuam pelo menos 30% (trinta por cento) de seus empregados com idade superior a 40 (quarenta) anos.

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.276*, Ministra Relatora Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 29.08.2002.

tributária foi reforçada no voto proferido pela Ministra Relatora Ellen Gracie: “A Casa Legislativa Paulista utilizou-se, legitimamente, do caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular uma conduta por parte do contribuinte, abrindo mão de uma parte da receita do Estado, para tentar equilibrar uma situação de desigualdade social”. Nesse julgamento, portanto, foi reconhecida a possibilidade de uso de normas tributárias indutoras, e seu controle foi feito, novamente, tendo em vista apenas a restrição ao princípio da isonomia.

No julgamento do Agravo Regimental nº 360.461, o Supremo Tribunal Federal foi instado a manifestar-se sobre a constitucionalidade do artigo 2º da Lei nº 8.393/1991,⁴⁵ que criou um benefício fiscal no âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre o açúcar de cana, mas aplicável somente para as saídas ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM). Novamente a discussão travou-se sobre a ofensa ao princípio da isonomia diante do critério espacial da norma tributária com evidente intuito de indução do comportamento do contribuinte. Nesse caso, reiterou-se a jurisprudência anteriormente destacada no sentido de que a concessão de isenções traduz ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público. Ainda assim, porém, enfrentou-se o mérito da isenção para se concluir que ela não violava o princípio da igualdade.⁴⁶

O voto do Ministro Relator Celso de Mello destacou que a “*ratio*” subjacente ao tratamento normativo estipulado pela norma, a partir dos próprios reflexos que projeta na área econômico-fiscal, evidenciava que a delimitação de ordem espacial condicionante do acesso do contribuinte ao benefício legal da isenção tributária, em matéria de IPI sobre o açúcar de cana, foi estabelecida com “o fim precípua de viabilizar a plena realização de objetivo estatal nitidamente qualificado pela nota de extrafiscalidade”. Isso porque a mencionada isenção, tal como prevista no artigo 2º da Lei nº 8.393/1991, “objetiva conferir efetividade ao artigo 3º, incisos II e III, da Constituição da República, eis que, nesse sentido, a função extrafiscal do tributo atua como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais

⁴⁵ Art. 2º Enquanto persistir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, a alíquota máxima do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre a saída desse produto será de dezoito por cento, assegurada isenção para as saídas ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM.

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 360.461*, Ministro Relator Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005.

e regionais”. Por essa razão, concluiu que a desequiparação operada pela norma legal em causa “encontra o seu fundamento racional na necessidade de o Estado implementar políticas governamentais, cuja execução lhe incumbe efetivar nos estritos limites de sua competência constitucional”.⁴⁷

Por fim, um último exemplo pode ser mencionado com relação ao julgamento da constitucionalidade da Portaria nº 8/91 do Departamento de Comércio Exterior,⁴⁸ órgão do Ministério da Fazenda.⁴⁹ Essa portaria vedou a importação de veículos usados, tendo como base a competência desse órgão para legislar sobre comércio exterior e sobre o imposto de importação, “por sua função predominantemente extrafiscal, por ser muito mais um instrumento de proteção da indústria nacional do que de arrecadação de recursos financeiros, sendo valioso instrumento de política econômica”. Entendeu-se que, no caso em exame, a restrição à importação de bens de consumo usados tinha como destinatários os importadores em geral, sejam pessoas jurídicas ou físicas, e, por isso, não haveria ofensa ao princípio da isonomia.

Dessa forma, pela análise dos casos acima, depreende-se que o Poder Judiciário tem se furtado ao controle das normas tributárias indutoras, o que, como visto, não se pode admitir, devendo realizar a verificação da validade das normas indutoras e seus efeitos à luz não apenas dos critérios ordinariamente aplicados às normas tributárias, mas também daqueles identificados no tópico 3 acima.

3.5 Conclusão

Como se buscou comprovar, deve o Poder Judiciário realizar o controle das normas tributárias indutoras, de suas finalidades e de seus efeitos. Para tanto, poderão ser levados em consideração todos os componentes do ato normativo, incluindo os documentos que levam à sua publicação ou aprovação/sanção, no caso da finalidade não se encontrar expressa na norma.

Todos os exemplos acima expostos demonstram que, mesmo nas ocasiões em que o Supremo Tribunal Federal realizou o controle sobre normas tributárias indutoras, este controle foi feito tendo em vista tão

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Voto do Ministro Relator Celso de Mello no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 360461*, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005.

⁴⁸ Artigo 27. Não será autorizada a importação de bens de consumo usados.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 199.619*, Relator Ministro Maurício Corrêa, Segunda Turma, julgado em 26.11.1996.

somente a existência ou não da violação ao princípio da igualdade. Trata-se, portanto, de um controle apenas parcial, que não enfrenta o problema da eficácia, da comprovação da finalidade ou da proporcionalidade da medida instituída tendo em vista uma finalidade indutora.

Ao que parece, atualmente há um entendimento de que o fato de se aceitar que a norma tributária possa ser usada como instrumento de intervenção na ordem econômica e social leva ao afastamento da possibilidade de um controle mais rígido sobre a forma como isto é feito. É trazida, assim, uma ideia de um verdadeiro cheque em branco concedido ao legislador para a utilização dos tributos com finalidade diversa da arrecadatória, sem se atentar para o fato de que essas normas necessitam de controle de sua eficácia e finalidade pelo Poder Judiciário, sob pena de serem passíveis de violar os princípios constitucionais da igualdade, da proporcionalidade, da liberdade de exercício da atividade econômica e da propriedade, entre outros.

AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO E EXTERNO PELOS PODERES

BRUNO SARTORI DE C. BARBOSA
RÔMULO J. MARTINS JR.
MARCOS MOURA

4.1 Introdução

A concepção instrumentalista de que o direito é um meio para a realização de finalidades estatais tem sido amplamente discutida pela doutrina especializada nos últimos anos, trazendo à lume questões caras à justiça fiscal. Como já sustentava Alfredo Augusto Becker,¹ “o Direito Tributário, como todo direito positivo, tem natureza instrumental; manejá-lo é uma ciência que exige sensibilidade específica: atitude mental jurídica”.

O que se tem, portanto, é que a atividade estatal é eminentemente instrumental, o que se dá, em termos de tributação, em dois sentidos

¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 102.

principais: primeiramente, tem-se que a arrecadação tributária, enquanto atividade financeira, busca a viabilização da realização de políticas públicas em favor da contínua concretização dos objetivos elementares da República, conforme disposição constitucional; em segundo lugar, ainda em favor do interesse social, a tributação pode ser utilizada em termos de indução de comportamentos.

Com efeito, partindo da premissa de que o direito constitui ferramenta para a indução de determinados comportamentos tidos como desejáveis pelo legislador constitucional,² faz-se absolutamente necessário traçar critérios rígidos de controle das normas que veiculam as pretensões estatais. De fato, a definição dos critérios de controle das normas indutoras é de singular importância para o direito tributário, porquanto a imposição de determinado tributo pode se afastar da finalidade precipuamente arrecadatória em prol da promoção de outros fins públicos específicos, como o progresso, a estabilidade, a justiça e a liberdade econômica.³

Neste particular, cumpre repisar que, na seara do direito tributário, as normas indutoras podem apresentar nomenclaturas distintas e feições diversas. Um dos exemplos de mais fácil compreensão diz respeito às normas que limitam a imposição tributária, em um exercício de competência tributária negativa, para afastar determinados eventos dos campos imponíveis, o que se dá primordialmente por meio das imunidades. Entretanto, conforme será explicitado a seguir, existem outras formas de exoneração da obrigação tributária, que pode também se dá por meio das isenções e dos incentivos fiscais.

Como bem ressalta Martha Leão, as imunidades vinculam-se diretamente à realização dos fins a serem promovidos pelo Estado e, por isso, “são os exemplos mais nítidos da utilização do tributo como forma de estímulo à realização de finalidades públicas”.⁴ Ou seja, por meio das imunidades, impõe-se um óbice insuperável à oneração, por meio de tributos, de determinadas situações ou pessoas que o legislador constituinte pretendeu, a par de sua importância econômica ou social, salvaguardar. É, pois, o que sustenta Sacha Calmon:⁵

² LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 19. Série Doutrina Tributária.

³ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 35. Série Doutrina Tributária.

⁴ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 52. Série Doutrina Tributária.

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 137.

As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo o legislador o exercício de sua competência tributário sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não-incidência constitucionalmente qualificada). (...). Teleologicamente, a imunidade liga-se a valores caros que se pretende sejam duradouros (...).

Em linha com essa concepção, as lições da professora Misabel Derzi,⁶ no sentido de que a *consagração de uma imunidade expressa é, às vezes, consequência lógica de um princípio fundamental*.

Em outro giro, ainda que veiculadas no plano infraconstitucional, as isenções também se apresentam como uma exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação, revelando, em um caráter de excepcionalidade, uma situação que o legislador pretendeu proteger da tributação visando à promoção de valores quistos pela ordem jurídica. Assim, ainda que não se configurem como uma norma de competência tributária negativa, as isenções se apresentam como uma forma de exoneração resultante do exercício do poder de tributar, em razão da opção realizada pelo legislador infraconstitucional.

De mais a mais, as normas tributárias indutoras também podem ser veiculadas sob a forma dos incentivos fiscais, que promovem a desoneração de tributos de forma específica, também de caráter infraconstitucional, sob a denominação de “isenções parciais”. Usualmente, os benefícios fiscais, que constituem verdadeiras subvenções, assumem as mais diversas formas; a saber: créditos presumidos, reduções de base de cálculo, diferimentos, entre outras.

Por fim, é necessário que se ressalte que não se pode olvidar dos tributos cuja estrutura normativa evidencia, inelutavelmente, a sua feição interventiva e, por conseguinte, indutora de comportamentos, a exemplo das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDEs), do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Em casos tais, denota-se claramente a natureza regulatória e interventiva desses tributos, que, inclusive, podem afastar ou mitigar a aplicação de determinados princípios (legalidade, irretroatividade, anterioridade e vedação ao confisco) em prol da promoção dos fins econômicos e sociais.

A par do exame das formas de instituição das normas tributárias indutoras, denota-se, portanto, que esta representaria um “desdobramento” da norma primária (arrecadatória) para veicular (por indução)

⁶ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 15.

um comando comportamental desejado, por vezes, suprimindo ou reduzindo as bases que recaem sobre hipóteses de incidência tributária.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri⁷ aduz que as normas tributárias, enquanto instrumento de intervenção no domínio econômico, em todas as suas feições e funções (indutora, simplificadora e distribuidora de carga tributária), prestam-se à correção das deficiências do mercado. Para o autor, é certo que a sua instituição deve ser cercada pelos princípios constitucionais que regem a ordem econômica para que não sejam perpetradas arbitrariedades que, a pretexto de realizar uma benesse, acabariam por desvirtuar a finalidade da norma.

A identificação dos critérios norteadores das normas tributárias indutoras é medida que se impõe, sobretudo, no contexto de um Estado cada vez mais atuante e intervencionista, que se vale da imposição de diversos impostos, taxas e contribuições para regular a atividade econômica. Por conseguinte, conforme registra Martha Leão,⁸ “este controle torna-se ainda mais relevante na medida em que se reconhece a posição de vulnerabilidade dos contribuintes na relação jurídico-tributária estabelecida com o Estado”, sobretudo em razão da notória sanha arrecadatória manifestada pelas autoridades fiscais no exercício da *potestade* tributária. Em seguida, a autora aduz, de forma precisa, que:

Ainda que as intenções no momento da edição da norma tributária indutora tenham sido as melhores, no sentido de realizar a finalidade social ou econômica ali buscada, o incremento significativo das receitas acaba tornando-a bastante atrativa do ponto de vista do erário, mesmo que ineficaz do ponto de vista econômico-social.

Nesse contexto, devem ser traçados instrumentos de controle, com o fito de prevenir que a norma tributária indutora – de caráter intervencionista e extrafiscal – seja transmutada em norma pretensamente extrafiscal, mas, na realidade, arrecadatória.

Imerso no exame das normas tributárias indutoras, Luis Eduardo Schoueri⁹ repisa que o ordenamento jurídico, composto por princípios e regras, demanda especial atenção do jurista quando da ponderação desses mandamentos para conferir maior eficácia à norma, em conformidade com os preceitos constitucionais. Nesse sentido, o festejado

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção na economia*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 72 *et seq.*

⁸ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 29. Série Doutrina Tributária.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção na economia*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 11.

professor aduz que: “Como forças com vetores diversos, cuja resultante indicará a direção a ser seguida pelo fenômeno físico, também os princípios jurídicos atuam num feixe, cabendo ao intérprete determinar a direção que dali resulta”.¹⁰

Conforme exposto alhures, os instrumentos de contenção das normas tributárias indutoras devem apresentar rígidos controles de eficácia, sempre balizados pela Carta Constitucional, sobretudo nos princípios da isonomia, capacidade contributiva e proporcionalidade.

De início, deve-se registrar que, sob o pálio da isonomia, não se pode conceber que a instituição das normas tributárias indutoras promova uma diferenciação dos contribuintes, sem critérios adequados e, sobretudo, razoáveis à promoção do fim colimado pela norma. Ou seja, em conjunto com os demais princípios e postulados, a isonomia tem – ou deveria ter – o condão de proteger a utilização de critérios amplos, fluidos e essencialmente subjetivos no manejo da norma indutora, conferindo indesejável margem àquele que a instituiu.

No que tange à capacidade contributiva, a sua aplicação tem o fito de garantir que norma indutora incida sobre uma manifestação de riqueza compatível com as bases tributárias, sem desencadear efeitos confiscatórios:

(...) a mitigação na aplicação da capacidade contributiva como regra legal de discriminação dos contribuintes só se justifica perante a existência de intervenção na ordem vigente e trabalho, de forma eficaz, para extinguir o cenário de desigualdade que reclama a intervenção política.¹¹

Em adição, o controle da eficácia das normas tributárias indutoras deve ser realizado, primordialmente, pelo emprego da proporcionalidade, já que, por serem dotadas de natureza interventiva, tangenciam diversos princípios, podendo afetar, direta ou indiretamente, diversas garantias de natureza constitucional, como a liberdade e a propriedade. Nesse sentido, na busca pela legitimação da norma tributária indutora, torna-se primordial ponderar os direitos envolvidos para verificar, de modo geral, se os efeitos produzidos pela norma são benéficos a ponto de justificar a mitigação de garantias constitucionalmente postas.

Desta feita, no exame da proporcionalidade, deve-se perquirir se a norma tributária indutora revela-se adequada, ou seja, hábil à promoção dos fins pelos quais foi instituída, e se é necessária, no sentido de

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção na economia*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 12.

¹¹ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 135. Série Doutrina Tributária.

que atua da forma menos invasiva possível na promoção de seus fins. Deve-se, portanto, analisar “se não existem outros meios igualmente adequados, mesmo não tributários, que se prestam à realização daquela finalidade, sem causar tamanha restrição”¹² de direitos.

Neste contexto, em adição às limitações internas, de cunho principiológico, das normas tributárias indutoras – a serem observadas pelos entes tributantes –, passa-se a investigar a possibilidade de instituição de um controle externo a ser exercido pelo Tribunal de Contas da União e pelo Congresso Nacional.

4.2 Formas de controle

A atuação estatal por meio das normas tributárias indutoras, nos moldes norteados na Constituição de 1988, é uma grande evolução diante da obrigatoriedade do Estado de regular a economia e corrigir desigualdades sociais, promovendo um desenvolvimento econômico em âmbito nacional e resguardando a atividade empresarial. Raimundo Bezerra Falcão bem elucida a tendência estatal de utilização do tributo com uma característica extrafiscal:

(...) tem-se procurado utilizar o instrumento financeiro – mais especificamente o tributário, no nosso caso – a fim de que se obtenham esperados resultados econômicos e políticos, ou resultados desenvolvimentistas em geral, como reprimir a inflação, evitar desemprego, coarctar a depressão econômica, aquecer ou desaquecer a atividade econômica, proteger a indústria ou a agricultura nacionais, promover a redistribuição de renda, reduzir o desnivelamento de fortunas, atuar sobre a densidade demográfica, ocasionar melhor distribuição espacial da população, fortalecer a educação, incentivar o saneamento básico, criar acesso à saúde para as camadas sociais mais baixas, diminuir o desnivelamento inter-regional dentro do território de um Estado e muitas outras finalidades.¹³

Diante do baixo crescimento que a economia brasileira vem sofrendo nos últimos anos, uma das principais estratégias adotadas pelo Estado Brasileiro é a intervenção na economia por meio da concessão de incentivos fiscais, de modo a fomentar e induzir o consumo de determinados produtos. Um exemplo atual da indução da economia por meio da isenção fiscal foi a concessão de isenção de IPI para os veículos

¹² LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 142-143. Série Doutrina Tributária.

¹³ FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Direito Econômico (teoria fundamental)*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 142.

automotores e para os eletrodomésticos enquadrados na “linha branca”, o que gerou um aquecimento na venda desses produtos.

As normas tributárias indutoras, devido à sua relevância e ao impacto causado por seus efeitos, deverão sofrer um controle desde a sua concepção, pelo Poder Legislativo, até a sua extinção. O controle dos efeitos da norma tributária indutora deverá ser realizado pelos três poderes por meio da autotutela e controle interno ou por meio de um controle externo a ser realizado pelo Poder Legislativo e ou Judiciário.

4.2.1 Autotutela e o controle interno

As normas tributárias indutoras positivas geram para o Estado uma renúncia de receitas e, como todo ato público, a renúncia de receitas deve ser pautada na gestão fiscal eficiente, elaborada com responsabilidade e baseada em uma ação estudada, planejada e transparente. O §1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) determina que uma gestão fiscal feita com responsabilidade pressuponha a adoção de medidas planejadas e de forma transparente, de forma a prevenir riscos e corrigir certos desvios que podem afetar o equilíbrio das contas públicas, incluindo, entre outros, a renúncia de receita como uma política que se deve pautar pela responsabilidade.

O próprio ente da Administração que realiza a renúncia de receita possui não só o poder, como também o dever de realizar a autotutela, criando mecanismos de fiscalização e acompanhamento da legalidade e, até mesmo, da eficácia e eficiência do ato realizado. A autotutela da Administração Pública está evidenciada de forma muito clara nas súmulas de números 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal, registradas a seguir:

346 - A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos. 437 - A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivos de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

A súmula prevê que a própria Administração poderá anular seus atos quando detectar a desconformidade destes com a legislação brasileira, notadamente a Lei nº 9.784/99. Na mesma linha, menciona-se comentário da Maria Sylvia Zanella di Pietro:¹⁴

¹⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 57.

A Administração Pública exerce controle sobre outra pessoa jurídica por ela mesma instituída, pela autotutela o controle se exerce sobre os próprios atos, com a possibilidade de anular atos ilegais e renovar os inconvenientes ou inoportunos, independentemente de recurso ao Poder Judiciário.

Logo em seu artigo 2º, a Lei nº 9.784/99 já aborda os princípios basilares a que a Administração Pública deverá obedecer. São eles: (i) legalidade, (ii) finalidade, (iii) motivação, (iv) razoabilidade, (v) proporcionalidade, (vi) moralidade, (vii) ampla defesa, (viii) contraditório, (ix) segurança jurídica, (x) interesse público e (xi) eficiência.

Nota-se estar explícito que um dos princípios em que a Administração Pública deve pautar a sua atuação é o da eficiência, o que não poderia ser diferente, pois uma Administração Pública ineficiente coloca em risco direitos e deveres sociais conquistados a duras penas.

O capítulo XIV da Lei nº 9.784/99, em três artigos, disciplina a anulação, revogação e convalidação dos atos administrativos. Assim se manifesta:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

§1º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.

§2º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

A Lei nº 10.180/01 organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sendo tais sistemas compostos pela Secretaria Federal de Controle Interno e pelos órgãos setoriais de controle interno, no âmbito do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil, incumbindo a este último a atuação junto a todos os órgãos integrantes da Presidência e Vice-Presidência da República.

O artigo 7º da Lei nº 10.180/01 prevê que compete às unidades responsáveis pelas atividades e planejamento: (i) elaborar e supervisionar a execução de planos e programas nacionais e setoriais de desenvolvimento econômico e social; (II) coordenar a elaboração dos projetos de lei do plano plurianual e o item, metas e prioridades da Administração Pública Federal integrantes do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, bem como de suas alterações, compatibilizando as propostas de todos os Poderes, órgãos e entidades integrantes da Administração Pública Federal com os objetivos governamentais e os recursos disponíveis; (iii) acompanhar física e financeiramente os planos e programas referidos nos incisos I e II desse artigo, bem como avaliá-los quanto à eficácia e efetividade, com vistas a subsidiar o processo de alocação de recursos públicos, a política de gastos e a coordenação das ações do governo; (iv) assegurar que as unidades administrativas responsáveis pela execução dos programas, projetos e atividades da Administração Pública Federal mantenham rotinas de acompanhamento e avaliação da sua programação; (v) manter sistemas de informação relacionados a indicadores econômicos e sociais, assim como mecanismos para desenvolver previsões e informações estratégicas sobre tendências e mudanças no âmbito nacional e internacional; (vi) identificar, analisar e avaliar os investimentos estratégicos do governo, suas fontes de financiamento e suas articulações com os investimentos privados, bem como prestar o apoio gerencial e institucional à sua implementação; (vii) realizar estudos e pesquisas socioeconômicas e análises de políticas públicas; e (viii) estabelecer políticas e diretrizes gerais para a atuação das empresas estatais.

Portanto, entende-se que a Administração Pública possui, entre uma das suas atribuições, a de realizar a autotutela, ou seja, fiscalizar os atos por ela praticados, inclusive quanto à eficiência e eficácia destes.

4.2.2 Controle externo exercido pelo Poder Legislativo

Diante da importância dos efeitos gerados pelas políticas públicas, além do controle interno, abordado no tópico anterior, a Constituição Federal prevê em seu artigo 70 que caberá ao Congresso Nacional, Poder Legislativo, o controle externo, ou seja, a função de fiscalizar as ações do Poder Executivo, realizando uma fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta no que tange à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Essa fiscalização administrativa externa que deve ser realizada pelo Poder Legislativo visa dar uma visão independente ao processo

de fiscalização, coibindo e corrigindo possíveis erros, conforme ensina Di Pietro:¹⁵

A finalidade do controle é assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o chamado controle de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa. Embora o controle seja atribuição estatal, o administrado participa dele na medida em que pode e deve provocar o procedimento de controle, não apenas na defesa de seus interesses individuais, mas também na proteção do interesse coletivo.

Importante mencionar que, além do controle externo exercido pelo Congresso Nacional, há, também, o controle jurisdicional através da análise de medidas judiciais que podem ser interpostas pelos cidadãos brasileiros, como o *habeas corpus*, o mandado de segurança, o *habeas data*, o mandado de injunção, a ação popular, a ação civil pública e a ação direta de inconstitucionalidade.¹⁶

¹⁵ *Op. cit.*, p. 670.

¹⁶ Em uma recente e interessante decisão em um mandado de segurança impetrado pelo BNDES em desfavor de ato realizado por membro do TCU que solicitou a quebra do sigilo de operações realizadas pelo BNDES, o STF, por meio do Ministro Luiz Fux, abordou de forma bem completa a importância da realização do controle externo por meio do julgamento do MS nº 33.340/DF – Distrito Federal, com data de Julgamento de 26.05.2015. Veja-se a ementa do referido julgado: Ementa: DIREITO ADMINISTRATIVO. CONTROLE LEGISLATIVO FINANCEIRO. CONTROLE EXTERNO. REQUISIÇÃO PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO DE INFORMAÇÕES ALUSIVAS A OPERAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS PELAS IMPETRANTES. RECUSA INJUSTIFICADA. DADOS NÃO ACOBERTADOS PELO SIGILO BANCÁRIO E EMPRESARIAL. 1. O controle financeiro das verbas públicas é essencial e privativo do Parlamento como consectário do Estado de Direito (IPSEN, Jörn. *Staatsorganisationsrecht*. 9. Auflage. Berlin: Luchterhand, 1997, p. 221). 2. O primado do ordenamento constitucional democrático asentado no Estado de Direito pressupõe uma transparente responsabilidade do Estado e, em especial, do Governo. (BADURA, Peter. *Verfassung, Staat und Gesellschaft in der Sicht des Bundesverfassungsgerichts*. In: *Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz. Festgabe aus Anlass des 25jährigen Bestehens des Bundesverfassungsgerichts. Weiter Band*. Tübingen: Mohr, 1976. p. 17.) (...) 10. O princípio da conformidade funcional a que se refere Canotilho, também, reforça a conclusão de que os órgãos criados pela Constituição da República, tal como o TCU, devem se manter no quadro normativo de suas competências, sem que tenham autonomia para abrir mão daquilo que o constituinte lhe entregou em termos de competências. (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002. p. 541.) 11. A Proteção Deficiente de vedação implícita permite assentar que se a publicidade não pode ir tão longe, de forma a esvaziar, desproporcionalmente, o direito fundamental à privacidade e ao sigilo bancário e empresarial; não menos verdadeiro é que a insuficiente limitação ao direito à privacidade revelar-se-ia, por outro ângulo, desproporcional, porquanto lesiva aos interesses da sociedade

4.2.3 Controle da renúncia de receitas pelo Tribunal de Contas

Ao renunciar a uma receita com o objetivo de se estimular específica região, produto, setor econômico ou classe de contribuinte, há uma diminuição da receita orçamentária que seria destinada ao custeio das atividades públicas de interesse social. Portanto, é de suma importância o monitoramento pelo Poder Legislativo e Executivo, por meio dos órgãos de controle externo e interno da Administração Pública Federal, tal como o Tribunal de Contas de União, da eficiência e eficácia pretendida e almejada pela renúncia da receita e um controle da Legalidade.

A Constituição Federal, em seu artigo 70,¹⁷ atribui ao Congresso Nacional (mediante controle externo) e ao sistema de controle de cada Poder a atribuição de realizar a fiscalização quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de

de exigir do Estado brasileiro uma atuação transparente. 12. (...) 15. A limitação ao direito fundamental à privacidade que, por se revelar proporcional, é compatível com a teoria das restrições (Schranken-Schranken). O direito ao sigilo bancário e empresarial, mercê de seu caráter fundamental, comporta uma proporcional limitação destinada a permitir o controle financeiro da Administração Pública por órgão constitucionalmente previsto e dotado de capacidade institucional para tanto. 16. É cediço na jurisprudência do E. STF que: “ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – PUBLICIDADE. A transparência decorre do princípio da publicidade. TRIBUNAL DE CONTAS – FISCALIZAÇÃO – DOCUMENTOS. Descabe negar ao Tribunal de Contas o acesso a documentos relativos à Administração Pública e ações implementadas, não prevalecendo a óptica de tratar-se de matérias relevantes cuja divulgação possa importar em danos para o Estado. Inconstitucionalidade de preceito da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Ceará que implica óbice ao acesso.” (ADI 2.361, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 23.10.2014). 17. Jusfilosoficamente as premissas metodológicas aplicáveis ao caso sub judice revelam que: I - “nuclearmente feito nas pranchetas da Constituição. Foi o legislador de primeiríssimo escalão quem estruturou e funcionalizou todos eles (os Tribunais de Contas), prescindindo das achegas da lei menor. (...) Tão elevado prestígio conferido ao controle externo e a quem dele mais se ocupa, funcionalmente, é reflexo direto do princípio republicano. Pois, numa República, impõe-se responsabilidade jurídica pessoal a todo aquele que tenha por competência (e consequente dever) cuidar de tudo que é de todos”. (BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*, v. 8, p. 18, 20, 2. sem. 2014.) II - “A legitimidade do Estado Democrático de Direito depende do controle da legitimidade da sua ordem financeira. Só o controle rápido, eficiente, seguro, transparente e valorativo dos gastos públicos legitima o tributo, que é o preço da liberdade. O aperfeiçoamento do controle é que pode derrotar a moral tributária cínica, que prega a sonegação e a desobediência civil a pretexto da ilegitimidade da despesa pública. (TORRES, Ricardo Lobo. *Uma avaliação das tendências contemporâneas do Direito Administrativo*: obra em homenagem a Eduardo García de Enterría. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 645) 18. Denegação da segurança por ausência de direito material de recusa da remessa dos documentos.

¹⁷ Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

receitas. Por sua vez, o artigo 71 da Constituição Federal atribui ao Tribunal de Contas o controle externo que foi atribuído pelo artigo 70 ao Congresso Nacional.

Em âmbito infraconstitucional, o controle externo administrativo está disciplinado no art. 1º, §1º, da Lei nº 8.443/1992 e mais detalhado no Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. Preveem esse dispositivo legal e o regimento que compete ao TCU, no julgamento das contas e na fiscalização que lhe compete, a decisão sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade da renúncia de receitas.

Internamente no TCU, a competência para fiscalizar a legalidade, a legitimidade e a economicidade da renúncia de receitas foi atribuída à Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), conforme o disposto no art. 48, inciso V, da Resolução TCU nº 240/2010.¹⁸

O Regimento Interno do TCU, aprovado pela Resolução TCU nº155/2002, após alterações realizadas pela Resolução do TCU nº 246/11, traz em seu artigo 257 a metodologia que deve ser adotada em fiscalizações da renúncia de receitas, conforme transcrição abaixo:

Art. 257. A fiscalização pelo Tribunal da renúncia de receitas será feita, preferentemente, mediante auditorias, inspeções ou acompanhamentos nos órgãos supervisores, bancos operadores e fundos que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar os recursos decorrentes das aludidas renúncias, sem prejuízo do julgamento das tomadas e prestações de contas apresentadas pelos referidos órgãos, entidades e fundos, quando couber, na forma estabelecida em ato normativo.

Complementa o parágrafo único do artigo 191 do Regimento Interno do TCU que as contas que serão objeto da fiscalização prevista no artigo 257 “terão como objetivos, entre outros, verificar a legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade das ações dos órgãos e entidades mencionados no *caput*, bem como o real benefício socioeconômico dessas renúncias”.

O Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula nº 347, já expôs o entendimento de que, uma vez atuando dentro de suas competências e atribuições, o Tribunal de Contas pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público. Assim, a nosso ver, o TCU, com base em seu regulamento interno, possui a competência para realizar a fiscalização das renúncias de receitas, inclusive quanto ao seu real benefício socioeconômico.

¹⁸ Art. 48. Compete à Secretaria de Macroavaliação Governamental: V - acompanhar a arrecadação e fiscalizar a renúncia de receitas públicas federais mediante realização de inspeções, levantamentos, acompanhamentos ou auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional;

4.3 O controle externo exercido pelo Judiciário e a necessidade de evolução em sua forma de atuação quando do controle de normas tributárias extrafiscais

Como já mencionado, o tema eleito deste artigo possui grande relevância na medida em que observamos o uso crescente, seja pelo Poder Executivo, seja pelo Poder Legislativo, de normas tributárias com finalidades precípua de intervenção na ordem econômica, política e social, ou seja, normas tributárias que não têm como finalidade única a arrecadação de receitas para fomentar os serviços públicos e os gastos correntes do Estado.

Em que pese, de um lado seja válida e até mesmo impulsionada pela Constituição Federal, a utilização de tributos como meio para se alcançar finalidades constitucionalmente previstas (exemplos: proteção da economia brasileira, diminuição de desigualdades regionais e sociais, defesa coletiva do consumidor, defesa do meio ambiente, etc.). Porém, de outro lado, há o fato de as referidas normas tributárias causarem restrições a certos direitos constitucionais de determinados contribuintes por meio, por exemplo, da mitigação do princípio da capacidade contributiva, da livre concorrência e da livre iniciativa, de tal maneira que seria razoável, também, estabelecer limites para utilização desse mecanismo indutor no ordenamento jurídico brasileiro. Nesse ponto, essencial é o papel do Poder Judiciário.

Portanto, apesar de a Constituição Federal ter autorizado a utilização de mecanismos tributários como meios indutores para o alcance de objetivos econômicos e sociais, essa autorização não pode ser ilimitada, sendo que, em todos os casos, esses mecanismos podem e devem estar sujeitos a eventual controle posterior do Judiciário.

Inicialmente, no intuito de se estabelecer limites à utilização de normas tributárias indutoras, é necessário ultrapassar a visão, muitas vezes observada em nossos tribunais, de que, por serem derivadas de atos discricionários, não haveria qualquer possibilidade de o Poder Judiciário analisar o mérito dessas normas. Como exemplo, destacamos a seguinte decisão do Supremo Tribunal Federal (STF):

A isenção tributária concedida pelo art. 6. do DL 2.434/88, precisamente porque se acha despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade, não se qualifica, tendo presentes as razões de política governamental que lhe são subjacentes, como instrumento de ilegítima outorga de privilégios estatais em favor de determinados estratos de contribuintes. A concessão desse benefício isenacional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal,

*a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. (...) Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado. E de acentuar, neste ponto, que, em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo (RTJ 146/461, rel. Min. CELSO DE MELLO) (...).*¹⁹

Apesar de haver, de fato, discricionariedade na utilização de normas tributárias extrafiscais – afinal, é conferido ao executivo ou ao legislativo certo grau de liberdade para adotar a norma tributária que entender mais adequada para satisfação de determinado interesse público –, há também elementos vinculados, como a forma, competência e finalidade, que devem ser indiscutivelmente analisados pelo Judiciário. Neste ponto, cremos que não há divergência doutrinária.²⁰

Contudo, há ainda elementos como a razoabilidade, proporcionalidade e, principalmente, a eficácia que geram um grau maior de discussão acerca da possibilidade de o Judiciário analisar ou não tais aspectos. É de se observar que a norma tributária indutora nasce para atingir determinados fins, e exatamente sob esse argumento é que se justifica a criação de desigualdades entre os contribuintes.

Assim, não seria razoável entender que estaria o Judiciário apto a limitar a aplicação de determinada norma tributária indutora que se mostre inapta para gerar os efeitos pretendidos? Neste ponto, reside uma grande divergência doutrinária.

Há aqueles, ditos clássicos, que entendem que os efeitos das normas não fazem parte do estudo do direito tributário.²¹ Em outras palavras, para esses autores o direito tributário deveria se preocupar apenas com a criação e a consistência da norma jurídica, de tal forma

¹⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo de Instrumento nº 142.348 AgR, Relator Min. Celso de Mello, Primeira Turma, DJ: 02.08.1994, DJe: 24.03.1995.

²⁰ CARVALHO, José Filho. *Manual de Direito Administrativo*. 26. ed. rev. ampl. e atual. até 31 dez. 2012. p. 54. Ao tratar do tema, Carvalho faz o seguinte comentário: “No que se refere aos atos discricionários, todavia, é mister distinguir dois aspectos. Podem eles sofrer controle judicial em relação a todos os elementos vinculados, ou seja, aqueles sobre os quais não tem o agente liberdade quanto à decisão a tomar. (...) O controle judicial, entretanto, não pode admitir que o juiz se substitua ao administrador. (...) Assim, embora louvável a moderna inclinação doutrinária de ampliar o controle judicial sobre atos discricionários, não se poderá chegar ao extremo de permitir que o juiz examine a própria valoração administrativa, legítima em si e atribuída ao administrador”.

²¹ Corroborar dessa visão: ATALIBA, Geraldo. *Elementos do Direito Tributário*. (notas taquigráficas do Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 22.

que os efeitos constituiriam fenômenos meramente econômicos e, portanto, desprezáveis para o aplicador do direito.

Pensando de forma diversa, existem aqueles doutrinadores, aos quais nos alinhamos, que entendem que a eficácia é um elemento intrínseco no que tange às normas tributárias indutoras.²² Vale dizer, o controle desse tipo específico de norma tributária, que tolera a restrição de direitos e garantias constitucionais no intuito de atingir finalidades econômicas e sociais, é uma exigência do seu próprio regime jurídico. Nas palavras de Martha Leão, corroborando com essa visão, destacamos o seguinte trecho:

(...) caso a norma não seja capaz, na prática, de efetivar os objetivos extrafiscais almejados, ela se mostrará desproporcional, pois não haverá mais a justificativa para a utilização do tributo como instrumento de intervenção. E, nessa linha, não haverá também razões justificáveis para o afastamento do critério da capacidade contributiva eleito pelo constituinte como critério geral.²³

Dessa forma, em nossa visão, o próprio regime jurídico da norma tributária impõe a verificação da eficácia pretendida pelo legislador.

Como regra geral das normas tributárias, deve-se diferenciar os contribuintes em função de sua capacidade contributiva. Entretanto, no caso de uma norma tributária extrafiscal, ocorre a mitigação desse princípio e de diversos outros, como a livre concorrência, sob a justificativa de uma busca de objetivos constitucionalmente previstos, de tal forma que se torna fundamental que a eficácia da norma seja avaliada pelo Poder Judiciário, sob pena de haver uma autorização ilimitada aos Poderes Executivo e Legislativo para utilização desse tipo de norma.

Contudo, apesar da conclusão trazida acima, ou seja, da necessidade da observância da eficácia da norma, para sua validade perante a Constituição Federal, reconhece-se, sem sombras de dúvida, a dificuldade da realização desse exame no dia a dia, até porque toda política econômica e social adotada guarda um alto grau de imprevisibilidade de seus efeitos.

Nesse contexto, entendemos que não pode o juiz transformar-se em último “avaliador” do mérito das políticas econômicas e sociais estabelecidas pelo Executivo e Legislativo. Assim, para se aferir, na prática, a eficácia ou não de uma medida, devemos estabelecer critérios

²² Nesse sentido temos: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 140.

²³ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 24. Série Doutrina Tributária.

prévios de avaliação; caso contrário, o “cheque em branco” passaria para o Judiciário, o que não nos parece razoável.

E mais: o estabelecimento de critérios prévios de avaliação torna-se imprescindível em duas perspectivas. Primeiramente, para os Poderes Legislativo e Executivo, assim se torna para que possam estudar e escolher a adoção de determinada norma indutora. Em outro giro, é também imprescindível para o próprio contribuinte, que passará a ter a mínima previsibilidade, confiança e segurança jurídica que tais normas serão avaliadas pelo Poder Judiciário e quais os critérios que poderão ser levados em consideração para realização do exame em comento.

Com efeito, do ponto de vista da renúncia fiscal, como já dito anteriormente, o controle e monitoramento dos resultados que são gerados pela norma extrafiscal pode ser realizado – apesar de serem necessários aprimoramentos – pelo próprio Tribunal de Contas através de uma avaliação periódica da eficácia e efetividade da política pública adotada. Essa avaliação, se feita de forma eficiente, pode ser utilizada como balizamento pelo Poder Judiciário para concluir sobre a eficácia de determinada norma.

Já em relação às normas tributárias extrafiscais, que causam uma eventual elevação da carga tributária em razão da prática de conduta contrária à induzida pelo legislador ou pelo executivo, ainda nos faltam meios legais de verificação de eficácia prática. Para essas normas, a não ser em situações gritantes de falta de eficácia na realidade social, vemos com certa dificuldade o papel a ser exercido pelo juiz. Nessas situações, pelo menos *a priori*, entendemos que somente a aptidão da norma jurídica para gerar efeitos no mundo jurídico pode ser levada em consideração, ou seja, a avaliação dos efeitos concretos da norma fica prejudicada.

Imaginemos uma situação em que o efeito da política pública adotada através da utilização de uma norma tributária extrafiscal for pensado para ocorrer somente no longo prazo. Nesse exemplo, como ficaria uma análise acerca da constitucionalidade da norma tributária? A depender da época em que ela for avaliada, ela poderá ser declarada inconstitucional, mesmo que os efeitos planejados só viessem a ocorrer em momento posterior. A nosso ver, portanto, caso não existam critérios prévios para avaliação, a eficácia perante a sociedade não pode ser avaliada. Assim, resta apenas analisar a razoabilidade da intenção pretendida pelo Poder Legislativo ou pelo Poder Executivo.

Frisa-se: entendemos que somente através de uma avaliação, moldada em critérios legais previamente definidos, que determinada norma extrafiscal poderia ser dita eficaz ou não eficaz pelo Poder Judiciário.

Essa conclusão, contudo, não deve levar ao entendimento de que devemos ignorar os efeitos das normas tributárias indutoras.

Muito pelo contrário. Acreditamos que a eficácia desse tipo norma justifica sua própria existência, motivo pelo qual deve haver um estudo profundo dos meios de avaliação da eficácia e efetividade da política pública adotada, podendo ser realizado inclusive pelo próprio Tribunal de Contas, que, inclusive, já possui essa atribuição para as normas tributárias que resultam em renúncia fiscal.

4.4 Conclusão

Buscamos explicar, inicialmente, a questão das normas tributárias indutoras, as quais têm sido utilizadas recorrentemente pelo Estado em prol da realização dos objetivos normativos delimitados pelo diploma constitucional. De fato, nos termos do projeto constitucional brasileiro, é dever estatal a promoção do desenvolvimento econômico, o que, à luz do atual cenário brasileiro, torna a temática da extrafiscalidade ainda mais pertinente.

Neste inter, propusemos-nos a colocar em voga a questão relativa ao controle que deve ser exercido sobre a atuação extrafiscal do Estado, sobretudo em termos de direitos dos contribuintes, análise a qual se deu a partir de dois dispositivos, a saber: o da renúncia de receitas e o das normas tributárias indutoras a partir do aumento da oneração de determinadas condutas.

A renúncia de receitas é realizada por um ente federativo com o objetivo de se estimular específica região, produto, setor econômico ou classe de contribuinte a partir da redução da receita estatal – e, por conseguinte, das despesas dos contribuintes. Como demonstrado, há a previsão, tanto em âmbito constitucional como infraconstitucional, para que o Congresso Nacional, por intermédio do Tribunal de Contas da União, realize um controle externo das renúncias realizadas pelos entes da Federação, bem como dos benefícios socioeconômicos gerados.

Não obstante já exista um sistema de controle, é de suma importância que o órgão de controle externo, Tribunal de Contas, aprimore os meios de fiscalização de forma a assegurar uma maior transparência e até mesmo publicidade, bem como uma periódica avaliação quanto à legalidade, eficiência e eficácia da renúncia realizada e dos resultados almejados por essa política pública.

Ademais, diante da relevância – tanto sob o aspecto de renúncia de receita como de efeito socioeconômico – envolvida em políticas públicas extrafiscais que envolvem a renúncia por parte dos entes da Federação, entendemos ser de suma importância a criação de um orçamento específico com a discriminação do impacto no orçamento anual e do benefício socioeconômico a ser gerado, que deverá ser, de forma

prévia e periódica, submetido ao escrutínio do Congresso Nacional e da população.

Ainda que imperfeito, a existência de um sistema de fiscalização legal desse tipo de indução estatal é sem dúvidas um importante passo, o que não pode ser afirmado em relação às normas tributárias indutoras que oneram certos comportamentos. Em verdade, estas últimas sequer sofrem as limitações teóricas constitucionais características às normas tributárias fiscais, porquanto se tolera a restrição de direitos e garantias constitucionais no intuito de atingir finalidades econômicas e sociais.

É certo, portanto, que as normas tributárias indutoras devem ser submetidas a instrumentos de controle distintos daqueles que são conferidos às normas fiscais. Nesse contexto, o que propomos é que o próprio regime jurídico da norma tributária indutora impõe a verificação da eficácia pretendida pelo legislador.

Contudo, apesar de entendermos ser necessária a observância da eficácia da norma em termos de verificação de validade à luz do diploma constitucional, reconhecemos, empiricamente, a dificuldade de realização desse exame. Por essa razão, optamos por defender que a “última palavra” não seja dada ao Judiciário nesse caso, sob pena de recairmos na irrazoabilidade de entregar um “cheque em branco” ao mencionado Poder. De fato, a eficácia da norma só poderia ser averiguada pelo Judiciário se consubstanciada em critérios legais previamente definidos. Em razão dessa conclusão, imperioso que se destaque que fica prejudicado o exame acerca dos efeitos concretos da norma, razão pela qual é ainda necessária a atuação legislativa.

O ALCANCE E OS LIMITES DA EXTRAFISCALIDADE

DANIEL DE MAGALHÃES PIMENTA
LÍVIA IGNES RIBEIRO DE LIMA
RAFAEL BRAGA DE MOURA

5.1 Introdução

O ordenamento jurídico brasileiro foi hierarquicamente estruturado de modo que a Constituição Federal de 1988 é, na atualidade, o texto jurídico-normativo que alicerça toda a fundamentação formal e material do direito e do Estado.¹

Dotada de conteúdo programático, seu texto está permeado de normas que visam concretizar os objetivos fundamentais propostos pelo constituinte originário, quais sejam: (i) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) a garantia do desenvolvimento nacional; (iii) a erradicação da pobreza e a marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais; e, por fim, (iv) a promoção do bem

¹ MIRANDA, Jorge. *Contributo para uma teoria da inconstitucionalidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1996. p. 35.

de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.²

As vivências históricas e atuais demonstram a necessidade de possuímos um sistema jurídico expressivo que seja capaz de combater a usurpação de poderes entre Executivo, Legislativo e Judiciário, instituindo as devidas amarras, com o objetivo de concretizar as garantias individuais e sociais aos cidadãos e alcançar o tão preconizado Estado Democrático de Direito.³

Como ensina Valter Lobato, cabe ao direito a aplicação de “normas de conduta e a organização como o ‘Estado’ deseja a sociedade”.⁴ Nesse mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁵ salienta que o direito deve respeitar os valores ditados pelo Estado; porém, deve o Estado aplicar os valores da própria sociedade. Deve então o direito ser instrumento de melhorias na sociedade em busca da manutenção do Estado Democrático contemporâneo.

Nessa esteira, é possível concluir que foi preconizada pelo legislador constituinte uma postura ativa do Estado, de atuação e de intervenção concretas junto ao cenário econômico, político e social, restando aniquiladas as posturas passivas e neutras, sendo privilegiada a atuação incisiva e de resultados. Nesse sentido, vários instrumentos e técnicas legislativas foram estatuídos visando conferir efetividade aos propósitos estabelecidos na Carta Magna, além da observância ao Estado Democrático de Direito, que apenas se realiza quando garantida a supremacia da Constituição.

Dentre os instrumentos utilizados para concretização dessa nova ordem econômica e social, estão as normas de cunho tributário e a utilização dos tributos em espécie, os quais, de forma direta ou indireta, preconizam a necessidade de intervenção do Estado na economia⁶ e afastam o dogma da neutralidade da tributação.

² Tais objetivos encontram-se elencados no art. 3º da Constituição Federal de 1988.

³ LOBATO, Valter de Souza. Estado democrático de Direito: segurança jurídica – a correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais. *Direito Tributário e a Constituição*, p. 850, inverno de 2012.

⁴ LOBATO, Valter de Souza. Estado democrático de Direito: segurança jurídica – a correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais. *Direito Tributário e a Constituição*, p. 851, inverno de 2012.

⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, [S. d], p.3; LOBATO, Valter de Souza. Estado democrático de Direito: segurança jurídica – a correta forma de interpretação dos benefícios fiscais e a concretização dos direitos sociais. *Direito Tributário e a Constituição*, p. 851, inverno de 2012.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 15.

Nesse contexto, verificamos que, além da função fiscal essencialmente exercida pelos tributos, consistente na busca pela arrecadação de numerário para fazer frente às despesas estatais, o caráter extrafiscal da norma assume papel sobremaneira relevante. No entanto, questionamos: em que consiste tal caráter?

O sistema tributário nacional está estruturado de maneira que todos os entes da federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – possam instituir e cobrar tributos para o custeio das despesas estatais, sendo esta a função precípua das exações tributárias. Não obstante, é possível que os tributos desempenhem funções orientadas a fins diversos que não a captação de recursos,⁷ oportunidade em que se diz que eles exercem função extrafiscal.

Sobre a função extrafiscal dos tributos, Alfredo Augusto Becker esclarece: “A principal finalidade de muitos tributos não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada”.⁸

O caráter extrafiscal de uma norma tributária pode, seguindo a doutrina de Vogel, assumir três tipos diferentes de viés/funções, quais sejam:

- (i) função distributiva, promotora de igualdade social, na medida em que divide as necessidades financeiras do Estado entre os contribuintes;
- (ii) função indutora, que implica na indução de comportamentos dos contribuintes, ora incentivando-os, ora desestimulando-os à adoção de determinada prática;
- (iii) função simplificadora, que prima pela simplificação do sistema tributário visando conferir-lhe maior efetividade. Por esse exato motivo, diz-se que a extrafiscalidade é gênero, do qual as funções supradelineadas são espécies.

Oportuno esclarecer que as funções fiscal e extrafiscal dos tributos não são excludentes uma da outra, mas coexistem no ordenamento jurídico brasileiro, sendo que ora uma prepondera, ora outra, não havendo que se falar em norma de caráter exclusivamente fiscal ou extrafiscal. Nesse mesmo sentido, são as lições de Paulo de Barros Carvalho:

⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação de receita*. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 37 *apud* SCHOULER, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32.

⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 623.

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais para o setor da fiscalidade. Não existe, porém identidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.⁹

A despeito disso, consiste em objeto do presente estudo, exclusivamente, o caráter extrafiscal das normas tributárias, razão pela qual doravante não será abordada qualquer questão atinente à fiscalidade. Por meio deste, tem-se a pretensão de responder aos seguintes questionamentos: quais são os princípios que regem a extrafiscalidade? Qual o seu alcance? Quais as suas limitações? É o que será respondido mediante o desenvolvimento de raciocínio lógico-jurídico a seguir apresentado.

5.2 Breves considerações sobre a extrafiscalidade

A extrafiscalidade representa ato de política fiscal na medida em que se utiliza da imposição de tributos para o alcance de finalidades públicas – sociais, políticas e econômicas. Tais finalidades, como regra, são atingidas pelo fomento e/ou desestímulo de determinadas condutas predeterminadas por normas de cunho extrafiscal.

A utilização dessa política pode ser facilmente detectada em situações do cotidiano, conforme se ilustra brevemente abaixo e restará demonstrado ao longo desse artigo:

(i) *a extrafiscalidade como meio de proteção ambiental*: realiza-se, por exemplo, mediante a concessão de isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) para aqueles que preservam áreas verdes em suas propriedades rurais; permissão, por alguns estados da federação, para a progressividade da alíquota do imposto incidente sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) na hipótese de veículos movidos a combustível menos poluente;

(ii) *a extrafiscalidade como meio de proteção à indústria nacional*: verifica-se pela imposição de tributos (Imposto de Importação – II, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI etc.) sobre os produtos importados para que os seus preços sejam menos atrativos em relação aos dos produtos produzidos e comercializados pela indústria nacional;

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 249.

(iii) a *extrafiscalidade como meio de promoção da saúde*: é hipótese que se realiza principalmente por meio dos tributos incidentes sobre o consumo, tais como o IPI e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), mediante a imposição de alíquotas conforme a essencialidade das mercadorias/produtos e serviços, sendo mais altas para aqueles que são supérfluos (bebidas alcóolicas, cigarros, perfumes etc.) e mais baixas para os considerados mais essenciais (tais como gêneros alimentícios componentes da cesta básica e medicamentos);

(iv) a *extrafiscalidade como instrumento de combate dos efeitos da crise econômica*: concretiza-se pelo estímulo do consumo interno e facilitação das linhas de crédito, tal como ocorreu no Brasil em meados dos anos de 2013 e 2014, em que as alíquotas do IPI para a aquisição de veículos automotores foram reduzidas a zero.

Pelos exemplos acima aduzidos, resta claramente demonstrada a faceta extrafiscal que a norma tributária pode assumir. Todavia, é imperioso que os contribuintes se atentem à conformidade dessas normas ao ordenamento jurídico brasileiro, verificando se o seu propósito finalístico não está sendo desvirtuado e/ou alargado sem a devida justificativa para tanto. Ou seja, as imposições ou exonerações devem ser empregadas para incentivar ou coibir condutas que promovam a “efetivação concreta de desidérios constitucionais”, com efeito imediato nos mais diversos setores da sociedade, de maneira a garantir a promoção dos fins extrafiscais preconizados pelo constituinte originário.¹⁰

5.3 Alcance da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro

5.3.1 Considerações iniciais

Definida a possibilidade de edição de normas tributárias que possuam finalidade ordinatória diversa da mera captação de recursos para o fomento das atividades estatais,¹¹ demonstraremos que o constituinte brasileiro, ao admitir que todos os entes possam realizar a extrafiscalidade por meio de normas tributárias, determina que sejam respeitados critérios materiais e de competência legislativa a fim de que não sejam realizados excessos sob a batuta dos tributos extrafiscais.

¹⁰ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 47.

¹¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966. p. 152.

No mesmo íterim, com a evolução da doutrina acerca da natureza da norma tributária extrafiscal, serão apresentadas as suas implicações em face dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

A análise do alcance da extrafiscalidade é, a nosso ver, de relevante importância na medida em que, se não conhecida a real abrangência material do fenômeno e suas implicações dentro do sistema, se tornará impossível delimitar seus limites de aplicação e formas de controle.

5.3.2 Alcance da extrafiscalidade em face da forma tributária de regulação adotada pelo Estado

A integração de matrizes de subsistemas constitucionais distintos – tributário, econômico e/ou social – dá a tônica do discurso ora proposto, pois o entendimento adotado a partir da interpretação do arcabouço normativo pátrio e por boa parte da doutrina leva à conclusão de que a utilização de instrumento tributário para a prioritária realização de um fim interventivo ou regulatório não fiscal demanda a observância integrada dos princípios e regras porventura aplicáveis de cada subsistema.

Nesse sentido, Martha Leão,¹² seguindo a doutrina de Francesco Moschetti,¹³ é clara ao defender seu ponto de vista:

Quando se trata de normas tributárias indutoras, portanto, fica evidente o relacionamento estreito entre a ordem tributária e a ordem econômica. O regime jurídico próprio das normas tributárias indutoras, por conseguinte, envolve tanto os princípios e regras atinentes à ordem econômica e social, como aqueles relativos ao Direito Tributário.

Em sentido contrário, Klauss Tipke,¹⁴ em uma visão administrativa da extrafiscalidade, defende a prevalência do direito econômico sobre o tributário na instituição de medidas extrafiscais que revelam, prioritariamente, o poder regulatório e/ou diretivo do Estado, e não a fiscalidade, própria do subsistema tributário.

¹² LEÃO, Martha Toribio. *Crerios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos*. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, Programa de Pós-Graduação em Direito, São Paulo, p. 45.

¹³ MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Tradução Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vasquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

¹⁴ TIPKE, Klauss. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 515-527.

No Brasil, além de Ricardo Lobo Torres¹⁵ e Theotônio Monteiro de Barros,¹⁶ parte da doutrina defende entendimento semelhante no sentido de que a ausência de finalidade prioritariamente fiscal levaria a norma extrafiscal a ser regida por subsistema jurídico distinto do direito tributário, não podendo o tributo extrafiscal ser considerado tributo, por definição. Sendo assim, a norma extrafiscal tributária, sendo primariamente norma interventora, seria regida pelos pressupostos do subsistema econômico ou social ao qual estaria vinculada a sua finalidade.

Entretanto, apesar da sagacidade da teoria acima definida, filiamo-nos à corrente que vincula as normas extrafiscais aos postulados do direito tributário por dois aspectos ineludíveis: o primeiro, já citado nos parágrafos anteriores, remete ao fato de que a escolha, pelo Estado, do tributo como forma de regulação ou intervenção leva ao necessário respeito aos seus caracteres formais e materiais, no que cabível; já o segundo aspecto reside no entendimento de que a fiscalidade, ainda que relegada a segundo plano no instrumento extrafiscal, é elemento identificável na obrigação decorrente da imposição da medida extrafiscal, sendo utilizada como critério para distinguir os destinatários da norma daqueles que não são atingidos por ela.

Ou seja, a nosso ver não há propriamente a negação da fiscalidade, que continua a existir mesmo como critério de distinção entre o sujeito objeto da norma extrafiscal e aqueles não sujeitos à espécie. Martha Leão parece aglutinar todas as ideias acima dispostas, formando um entendimento mais coerente sobre a matéria:

As limitações gerais atinentes às normas tributárias, no entanto, não esgotam o regime jurídico das normas tributárias indutoras. Como estas normas são marcadas pela extrafiscalidade, demonstrou-se que elas também devem se submeter ao regime jurídico próprio dos mecanismos de intervenção sobre o domínio econômico. Por isso, a análise de seu regime jurídico necessariamente deve envolver os princípios e limites próprios do Direito Tributário, combinados com aqueles referentes à ordem econômica e social. A utilização destas normas, portanto, é duplamente limitada: devem respeitar não apenas os limites relativos especificamente ao poder tributário, mas também aqueles que se referem aos campos materiais influenciados indiretamente por eles.¹⁷

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

¹⁶ BARROS, Theotônio Monteiro de. *As taxas e seus principais problemas teóricos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1941.

¹⁷ LEÃO, Martha Toribio. *Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos*. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, Programa de Pós-Graduação em Direito, São Paulo, p. 157.

Assim, ainda que forçoso o reconhecimento da extrafiscalidade como forma de regulação e/ou intervenção do Estado na ordem econômica ou social, sendo, pois, aplicáveis as diretrizes e regras relativas aos subsistemas jurídicos ligados a esses domínios, não se pode olvidar que a escolha do instrumento tributário como forma de atuação exige a aplicação prioritária e dos institutos e diretrizes do sistema tributário, motivo pelo qual nosso posicionamento se vincula a este pressuposto.

5.3.3 Alcance em face das finalidades constitucionais

Como já disposto no presente estudo, o fenômeno extrafiscal se legitima na medida em que vislumbra, prioritariamente, o cumprimento de finalidades estatais definidas na Constituição¹⁸ distintas da mera função arrecadatória dos tributos.

Em face desse postulado, seria possível inferir, inicial e equivocadamente, que qualquer ente dotado de competência tributária poderia realizar medidas extrafiscais sob o pálio de uma justificativa ou finalidade contida na carta política, uma vez que, se o objetivo do Estado seria o cumprimento dessas funções, qualquer ato que vislumbresse a consecução desses fins poderia ser admitido pelo ordenamento.

Entretanto, em respeito à necessária repartição rígida de competências tributárias materiais e formais contidas no ordenamento jurídico,¹⁹ as quais serão detidamente discutidas a seguir, resta claro que este entendimento não prevalece, estando o alcance das normas e institutos tributários extrafiscais vinculado a uma finalidade constitucional estreitamente ligada ao poder de regulação e/ou intervenção realizado legitimamente pelo ente estatal, dentro ainda de sua esfera própria de competência legislativa tributária.

5.3.3.1 Cumulação de competências regulatória e tributária

Conforme delimitado no capítulo anterior, a extrafiscalidade advém do poder regulatório e de intervenção do Estado sobre as ordens econômica e social, motivo pelo qual os tributos e normas

¹⁸ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 81.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário, de acordo com a emenda constitucional n.53, de 19-12-2006*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 74-80.

tributárias dessa natureza devem estar, de alguma forma, subsumidos aos princípios e finalidades estatais aplicáveis àqueles ordenamentos constitucionais, sem, contudo, perderem as características essenciais e próprias da tributação.

Em face dessa estreita vinculação com o poder de regulação, a doutrina há muito discute a extensão do fenômeno tributário extrafiscal em relação à competência material e legislativa dos entes federados. A pesquisa, nesse sentido, visa compreender, em suma, dois pontos, quais sejam: a) se todos os entes possuem competência para legislar em matéria extrafiscal, b) se os instrumentos extrafiscais editados por um ente podem avançar sobre a competência regulatória ou interventiva de outro.

Buscando uma resposta atual para a questão, já que a repartição de competências historicamente varia de acordo com a ordem constitucional vigente, Luís Eduardo Schoueri²⁰ efetiva notável pesquisa sobre o tema, apresentando sua evolução histórica e as posições contrastantes de diversos expoentes da doutrina pátria acerca da matéria, tais como as de Geraldo Ataliba e Ruy Barbosa Nogueira.²¹

O entendimento do professor da escola paulista do Largo São Francisco, seguindo a corrente defendida por Ataliba, Dória²² e Torres,²³ sustenta que a Constituição de 1988 não veda a realização da extrafiscalidade por todos os entes dotados de competência política e tributária, até pela repartição de poderes definida no federalismo brasileiro. Mas, para tanto, exige o constituinte o respeito cumulativo às competências tributária (formal, legislativa) e regulatória (material) de cada um, evitando assim que um ente interfira, por meio de matéria tributária, nas políticas públicas de competência de outro.²⁴

Assim, concordando com os autores acima, entendemos que o alcance das normas extrafiscais em relação às finalidades constitucionais se define pelo exercício cumulativo, pelo ente estatal, de suas competências tributárias e regulatórias, não podendo haver a utilização de instrumentos dessa natureza por entes que não preencham esses dois requisitos constitucionais.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

²¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro: curso de Direito Tributário*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo, José Bushatslar, 1971. p. 335-353.

²² DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: 1968. mimeo.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9. ed. atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

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

5.3.4 Alcance em face das espécies do gênero tributo

Questão há muito debatida na doutrina, a análise da aplicação da extrafiscalidade às espécies do gênero tributo já era apresentada por Geraldo Ataliba desde meados do século passado.²⁵ Naquela oportunidade, o jurista apontava que o arcabouço constitucional dos impostos seria campo fértil para a aplicação da extrafiscalidade, podendo ela ainda ser admitida, em menor grau, em relação às taxas e às contribuições de melhoria. Segundo o autor paulista, ao se admitir a aplicação do regime de isenções ou mesmo de agravação fiscal – aumento de alíquotas com finalidades acima da mera arrecadação, tais como nos casos de bebidas alcóolicas e cigarros –, já estaria definido o alcance teórico da extrafiscalidade a todas as espécies tributárias previstas no ordenamento.

Quase quarenta anos após, Luís Eduardo Schoueri²⁶ apresenta ponto de vista semelhante na medida em que admite que os instrumentos de aplicação da extrafiscalidade previstos no ordenamento sejam aplicados às espécies de tributos definidas na Constituição, desde que respeitada a discriminação constitucional de competências formais e materiais para a sua instituição.

Marco Aurélio Greco,²⁷ por sua vez, surpreende ao delimitar que as contribuições, inclusive as de intervenção no domínio econômico, não teriam a extrafiscalidade como campo de aplicação primário por já se ligarem a finalidades específicas descritas pelo legislador, distintas da mera arrecadação. Para o jurista paulista, a extrafiscalidade é medida típica dos tributos com função eminentemente fiscal, mais especificamente dos impostos. Já no caso das contribuições, a fiscalidade já não seria o delimitador do tributo, mas, sim, a finalidade específica. Assim, a extrafiscalidade não se aplicaria com a mesma força para as contribuições em relação aos demais tributos, sendo esta verificada, no máximo, em uma função positiva (de estímulo, facilitação), e não negativa (de desestímulo).

Em que pese os argumentos do célebre doutrinador e profundo conhecedor da matéria referente às contribuições, ressalvamos nosso posicionamento, pois, a nosso ver, mesmo as contribuições interventivas

²⁵ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

²⁷ GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de intervenção no domínio econômico: parâmetros para sua Criação. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 25-26.

possuem o elemento comum da fiscalidade, ainda que a finalidade específica da arrecadação seja o delimitador da espécie tributária. Nesse diapasão, as contribuições, ainda que interventivas, diferenciam-se das demais espécies pela destinação afetada de sua arrecadação para uma finalidade específica, não simplesmente para regular ou intervir no domínio econômico.

Assim, respeitados os pressupostos e limitações constitucionais e legais que são aplicáveis a cada tributo e que se revelam quanto ao exercício da competência material e legislativa já citado anteriormente, não vemos impossibilidade da instituição de medidas extrafiscais sobre qualquer figura tributária, apesar dos judiciosos posicionamentos em sentido contrário.

5.4 Limites das normas extrafiscais

5.4.1 Considerações iniciais

Os efeitos interventivos da norma extrafiscal são naturais e acarretam, ao final, uma arrecadação para o erário; porém, o que não se pode perder de vista é a intenção precípua da norma extrafiscal, qual seja, o alcance de sua finalidade social ou econômica.

Faz-se necessária, então, a imposição de limites para aplicação da norma tributária extrafiscal, avaliando como será aplicada e se eventualmente ela deverá deixar de ser aplicada se a finalidade não for alcançada ou se os meios utilizados para alcançar esta finalidade não forem atendidos, vez que ineficaz do ponto de vista econômico-social.

A instrumentalização do direito tributário também deve ser analisada nesta vertente. Para que possamos alcançar as finalidades não arrecadatórias, mister se faz a utilização de instrumentos tributários extrafiscais,²⁸ os quais podem ser estimulantes, indutores ou inibidores de comportamentos visando à redução das desigualdades sociais, proteção do meio ambiente, distribuição de renda, primazia pelo trabalho, promoção da saúde da população, etc., com o objetivo de cumprir com finalidades constitucionais previstas.²⁹

Ao se utilizar a via tributária para alcançar a finalidade extrafiscal, são adotadas diretrizes de afastamento, com maior ou menor intensidade, do ente estatal, do ideal de igualdade particular, sendo que

²⁸ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 130. Série Doutrina Tributária.

²⁹ ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. *RDP*, 93/233.

este afastamento faz com que a tributação se submeta diretamente não mais ao controle da igualdade e capacidade contributiva, mas, sim, ao controle da proporcionalidade, conforme se explicitará adiante. Uma vez que haverá certo distanciamento entre a norma e o ideal de igualdade em busca da concretização de outras finalidades, à norma deverão ser aplicados outros princípios, tais quais os da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito,³⁰ tratados mais à frente.

No que diz respeito à aplicação ou não do princípio da capacidade contributiva às normas de cunho extrafiscal, sabemos que a matéria sempre foi objeto de discussão pela doutrina. Isso porque, a despeito de o princípio em questão ser um dos pilares da Constituição – na medida em que assegura a todos o direito de contribuir conforme o que dispõem, sendo vedado o excesso de exação e tolhida a afronta ao mínimo existencial – por meio de estudos doutrinários notou-se que este princípio é incompatível com a extrafiscalidade, como no caso de Founrouge.³¹ Nessa mesma linha, Salvatore La Rosa, em conhecida obra *Igualdade tributária e isenções fiscais*, entendeu que o princípio não se aplicaria à extrafiscalidade, pois esta se prezaria a atender diretrizes constitucionais sociais e econômicas.³²

Atualmente, no entanto, a doutrina é clara no sentido de aplicar o princípio da capacidade contributiva à extrafiscalidade, ainda que de forma indireta, para realizar o controle da norma fiscal de incidência sobre uma manifestação de riqueza compatível, sem afetar o mínimo existencial.³³

O tema da aplicação do princípio da capacidade contributiva será mais bem debatido no decorrer do trabalho; porém, já adiantamos a nossa conclusão no sentido de que é possível a sua aplicação à extrafiscalidade na medida em que tal princípio assegura a observância do quanto o contribuinte dispõe de riqueza para que seja possível tributar e, por via de consequência, reste garantida a manutenção do “mínimo indispensável”³⁴ à sua sobrevivência, ainda que isso implique

³⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 167.

³¹ É o caso de FONROUGE, Guiliani. *Derecho Financiero*. 3. ed. v. I, p. 285; COSTA, Maria Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 75.

³² No texto original: “*In tanto può ritenersi legittima una disparità di trattamento di per se contrastante col principio della capacità contributiva, in quanto una più particolare direttiva costituzionale*” (*Eguaglianza tributaria ed Esenzioni Fiscali*, p. 34). COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 75.

³³ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 135. Série Doutrina Tributária.

³⁴ GIARDINA *apud* COSTA, Maria Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 75.

no pagamento de exação em valores irrisórios, em conformidade com a capacidade contributiva manifestada.

Todavia, a capacidade contributiva deve servir somente como parâmetro para a aplicação da norma, a qual será controlada pelos princípios da proporcionalidade, necessidade e adequação, sendo que caberá ao Poder Legislativo e Poder Executivo editar as normas que atinjam as finalidades constitucionais e possuam efeitos práticos no mundo jurídico. No entanto, como é possível que sejam editadas normas para cumprir determinado fim por meios que não sejam adequados, necessários ou sequer proporcionais, faz-se necessário que as normas tributárias extrafiscais estejam sujeitas a outro tipo de controle que não aquele aplicável às normas com finalidades arrecadatórias para que sejam capazes de intervir na ordem econômica e social, qual seja o controle pelo Poder Judiciário.³⁵

Tal órgão será responsável por analisar a função, a finalidade e a eficácia das normas extrafiscais emanadas pelos demais poderes e postas no ordenamento jurídico, aplicando a elas, objetivamente, os critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade visando garantir que cumpram o papel-fim para o qual foram instituídas.

5.4.2 Dos limites das normas extrafiscais

Na extrafiscalidade, encontramos limites de diversas naturezas, sejam eles principiológicos, normativos, lógicos e econômicos, de forma que sempre haverá como controlar normas com esse caráter. Os limites da intervenção estatal por meio da extrafiscalidade estão nos campos negativos da norma, ou seja, onde não poderá o Estado atuar como regulador, induzindo ou simplificando, não sendo assim admitido pelo direito, seja por razões principiológicas, normativas, técnicas ou práticas, atuar onde não se tem eficácia.³⁶ Para efeito de delimitação do presente trabalho, buscaremos explicar apenas os limites normativos-principiológicos.

Esses limites podem ser designados como controles principiológicos e/ou regras aplicáveis às normas extrafiscais. No ordenamento jurídico, estão previstas normas principiológicas, como a capacidade contributiva, igualdade e proporcionalidade, sendo que, em nossa opinião, esta última tem aplicação direta pela adequação, necessidade

³⁵ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 158. Série Doutrina Tributária.

³⁶ GOUVÊA, Marcos de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito Tributario*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 246.

e razoabilidade da norma extrafiscal, não só pela causa e finalidade, mas, também, pelo plano da eficácia, ao analisar se os efeitos da norma extrafiscal estão sendo atingidos, entre outras aplicações indiretas.

5.4.2.1 Princípio da igualdade e da capacidade contributiva

É necessária a análise de aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva às normas extrafiscais; porém, precisamos entender se a capacidade contributiva é um princípio de aplicação direta ou indireta, ou seja, se este é um desdobramento da igualdade ou não. Em primeiro momento, tem-se que o princípio da capacidade contributiva é um subprincípio derivado do sobreprincípio da igualdade.³⁷

Para nós, apesar de confusa e controversa a questão de aplicação da igualdade e capacidade contributiva às normas extrafiscais, adotamos o posicionamento de que a capacidade contributiva não pode se dissociar da igualdade, sendo aquela um subprincípio desta. Ademais, ambas são princípios descritos na Constituição, aplicados de forma indireta à extrafiscalidade visando com que essa espécie de norma atinja a todos de forma equivalente em privilégio ao princípio da igualdade e não seja excessiva a ponto de atingir caráter confiscatório.

Assim, entendemos que a capacidade contributiva e a igualdade são princípios dependentes, que delimitam a norma extrafiscal, eis que atuam como limites constitucionais das normas extrafiscais ao restringir a atuação do Poder Público na instituição de exações tributárias com tal caráter.

Como a intenção da norma extrafiscal não é arrecadatória, o princípio da capacidade contributiva não se aplica diretamente em seu controle, sendo apenas um parâmetro para análise e embasamento da “relação de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade eleita”.³⁸ No ordenamento jurídico, existem diversos fins diretos e indiretos previstos para verificação desta compatibilidade entre as medidas a serem adotadas.³⁹

³⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 42.

³⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 166.

³⁹ No caso, podemos citar o Estado Federativo (artigo 18), a garantia da segurança pública (artigo 170 e seguintes), a implantação da política urbana (artigos 184 e 191), a preservação da ordem social (artigos 193 a 231), a evolução da ciência e da tecnologia (artigos 218 a 224), a proteção do meio ambiente (artigo 225) e da família (artigo 231 e 232), a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior (artigo 237), entre outros.

E, neste passo, felizes foram as palavras de Marciano Seabra Godoi⁴⁰ ao aduzir que não poderá haver tributo onde não houver manifestação de riqueza, razão pela qual é imprescindível a aplicação da capacidade contributiva para verificar a incidência tributária, não podendo sequer ser desconsiderada para fins de atribuição de função socioeconômica à norma, ainda que como parâmetro.

Dessa feita, para aplicação dos princípios em discussão, faz-se necessário verificar o critério diferenciador e a sua finalidade, eis que “fins diversos levam à utilização de critérios distintos, pela singela razão de que alguns critérios são adequados à realização de determinados fins; outros não”.

O importante então será o de observar a finalidade da norma. Acaso a norma assuma caráter extrafiscal, a capacidade contributiva e a igualdade serão aplicadas apenas como parâmetro, modelo de conduta, e não para a realização de distinção entre os contribuintes. Isso não significa, no entanto, que tais normas estão desguarnecidas de controle para “realizar ou auxiliar a realização de finalidade protegida pelo ordenamento jurídico”,⁴¹ tendo em vista que, sobre elas, é exercido juízo quanto à proporcionalidade, adequação, necessidade e razoabilidade que possuem para verificação de sua manutenção no ordenamento jurídico.⁴²

5.4.2.2 Princípio da proporcionalidade

Para que seja possível analisar a validade de uma norma extrafiscal, mister se faz a verificação da relação de causalidade entre o que foi prescrito normativamente, os fins pretendidos pelo legislador e se a norma atinge a finalidade proposta.⁴³

Sobre o tema, Humberto Ávila descreve que a proporcionalidade será aplicada sempre que houver uma “relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis”, ou seja, deverá ser verificado se o meio atende ao fim, devendo ser aplicado para o caso três exames fundamentais: o da adequação (o meio promove o fim?), o da necessidade (o meio disponível é o mais adequado para a promoção da

⁴⁰ GODOI *apud* GOUVÊA, Marcos de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 246.

⁴¹ GAVARA DE CARA *apud* ÁVILA, Humberto; PAPDOPOL, Marcel. *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 274-300.

⁴² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 204 *et seq.*

⁴³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 162.

finalidade ou existe outro meio que atingiria a finalidade sem restringir direitos fundamentais?) e, por fim, a proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens da finalidade da norma são compatíveis com as desvantagens por ela provocadas?).

Como visto, são três as espécies de controle aplicáveis à norma extrafiscal, mas, adiante, passaremos a explicar o controle da adequação. Para que a norma seja válida, será necessário verificar uma relação direta entre a norma e a sua finalidade. Verificado que esta finalidade não é atingida, a norma extrafiscal será desproporcional.

Faz-se necessário que a norma indutora seja capaz de promover o fim almejado por ela mesma. A norma deve conseguir atingir seus objetivos, devendo ter uma “conexão racional e adequada entre a medida e a finalidade”.⁴⁴ Desta forma, para que o meio seja atingido, é necessário que ele seja adequado à finalidade a que se propõe.⁴⁵ Assim, deve ser observada a eficácia do meio para se alcançar a finalidade da norma.⁴⁶ Deve o meio ser adequado para o fim pretendido; caso este não seja proporcional e razoável na busca do interesse socio-econômico pretendido, não poderá a norma pretender realizá-lo. Ou seja, a norma deverá ser adequada, “capaz de realizar o fim que a justifica”.⁴⁷

Como exemplo, podemos citar o caso da exclusão das micro e pequenas empresas do Simples Nacional por débitos. A norma extrafiscal buscou o desenvolvimento dessas empresas para que pudessem concorrer com as demais, se formalizassem e automaticamente pudessem gerar renda e empregos. Com a exclusão por débitos, a norma, ao nosso entender, não atinge a sua finalidade. O Supremo Tribunal Federal já discutiu sobre o assunto, julgando constitucional tal exclusão,⁴⁸ porém, analisou a questão somente sob o prisma do princípio da isonomia tributária, descrevendo que a empresa devedora terá vantagem sobre a empresa adimplente, o que ousamos a discordar.

Em que pese a Suprema Corte ter analisado o assunto apenas sob a ótica da isonomia, este poderia, ou melhor, deveria ter sido analisado também com a consideração dos requisitos e finalidades da norma, de modo a garantir a aplicação de um regime de tributação

⁴⁴ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 140. Série Doutrina Tributária.

⁴⁵ BARAK, Aharon. Proportionality. In: LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 140. Série Doutrina Tributária.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 208.

⁴⁷ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 140. Série Doutrina Tributária.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 627.543, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJ 30.10.2013.

diferenciado que busca atingir um fim específico ao invés de ter sido analisada somente a questão arrecadatória, como pretendeu a Fazenda Pública no caso. O intuito da norma não é de arrecadação, mas, sim, de fomento e distribuição de renda e emprego, devendo ser verificada esta finalidade. Assim, a norma é válida, gera empregos e, consequentemente, distribui renda;⁴⁹ porém, não pode vigorar o dispositivo que prevê a exclusão das empresas por débitos na medida em que ele não cumpre a finalidade da norma extrafiscal de simplificação e indução para fomentar as empresas enquadradas em tal regime a gerar empregos e renda e garantir o cumprimento dos princípios gerais da ordem econômica, como o Princípio da Proteção da Micro e Pequena Empresa e o da Livre Iniciativa, previstos na Constituição Federal.

Dessa forma, fica claro que o controle de adequação é um limite à norma extrafiscal, devendo ser observada e respeitada a sua aplicação para que a norma seja proporcional entre o meio proposto e o fim que se busca.

Já no controle da necessidade, o Poder Público terá que escolher a medida que respeite mais os direitos fundamentais dos cidadãos que serão atingidos pelo novo dispositivo legal,⁵⁰ devendo ser checado se os meios que cumprirão com a finalidade são os menos danosos aos direitos fundamentais.

Neste caso, o estudo da necessidade deve envolver casos concretos para análise do grau de restrição de direitos fundamentais que a medida extrafiscal proporciona. Isso ocorre mediante a realização de “exame da igualdade de adequação dos meios, para verificar se os meios alternativos promovem igualmente o fim; em segundo lugar, o exame do meio menos restritivo, para examinar se os meios alternativos restringem em menor medida os direitos fundamentais colateralmente afetados”.⁵¹

Para eleição do meio a ser aplicado, mister se faz verificar, de forma hipotética, se existe algum outro meio menos gravoso que atinja a finalidade pretendida.

Neste caso, também, deve ser respeitada a escolha do Poder Legislativo ou Poder Executivo, devendo os meios mais rigorosos indicar os meios mais suaves, tanto nos casos gerais como evidentes,

⁴⁹ Na análise do SEBRAE, as Micro e Pequenas Empresas geram 52% da mão de obra formal no país. SEBRAE. *Serviços de Administração de Empresas*, 2014. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/Micro-e-pequenas-empresas-geram-27%25-do-PIB-do-Brasil>>. Acesso em: 13 out. 2015

⁵⁰ TIPKE; LANG *apud* LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 142. Série Doutrina Tributária.

⁵¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 193.

devendo ser considerada a média dos casos, e não as exceções, a despeito de ser possível, em casos excepcionais, a decretação de nulidade da regra geral para a aplicação de meios menos gravosos e que restringem menos os direitos fundamentais.⁵²

No controle da proporcionalidade em sentido estrito, o qual também é tido como controle da razoabilidade – um é sinônimo do outro –,⁵³ deverá ser verificado se a medida posta é razoável, tendo em vista o seu impacto nos direitos fundamentais. Em outras palavras, essa medida, apesar de atingir bens tão relevantes, trará mais vantagem e seu impacto será na mesma medida dos seus benefícios?

Neste ponto, deve-se fazer a seguinte pergunta: “As vantagens causadas pela promoção do fim são proporcionais às desvantagens causadas pela avocação do meio?”⁵⁴ Temos aqui mais um controle que possui alta carga de subjetividade⁵⁵ para ser analisado, já que a vantagem e a desvantagem variam conforme o sujeito cognoscente que a realiza. Por essa razão, entendemos que tal controle deverá ser feito pelo Poder Judiciário, o qual atribuirá limites razoáveis em benefício do interesse coletivo em detrimento do privado; a restrição de direitos fundamentais para garantia de uma finalidade maior.

Como se sabe, a proporcionalidade é o principal limite das normas extrafiscais, pois estuda a norma extrafiscal com relação a seus meios e suas finalidades; porém, não é o único tipo de limite dessas normas. Na doutrina, não se tem um consenso sobre quais os limites devem ser aplicados às normas extrafiscais para que sejam consideradas válidas e justas, mas a maioria menciona ser necessária a aplicação de uma medida razoável e que não discrimine de forma injustificada os contribuintes em atenção ao princípio da igualdade, utilizado como parâmetro.

Sabemos que é importante a aplicação da proporcionalidade e da igualdade; porém, parece-nos que somente esses princípios não conseguirão garantir que a norma posta seja válida e eficaz e esteja em conformidade com os ditames do ordenamento jurídico brasileiro,⁵⁶ sendo necessária também a aplicação de outros critérios que limitam

⁵² *Idem*, p. 194.

⁵³ LANG utiliza razoabilidade (*Zumutbarkeit*) como sinônimo da proporcionalidade em sentido estrito (TIPKE; LANG, p. 128, §4/212) em sentido contrário: ÁVILA *apud* LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 143-144. Série Doutrina Tributária.

⁵⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 195.

⁵⁵ *Idem*.

⁵⁶ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 147. Série Doutrina Tributária.

a aplicação da norma extrafiscal. Dentre eles, podemos citar a complementaridade, subsidiariedade e economicidade.

A complementaridade se dá com a integração da norma extrafiscal com outras questões estatais de intervenção no domínio econômico. Subsidiariedade se tem quanto à aplicação preferencial da medida administrativa frente aos mecanismos tributários. E economicidade porque deveria existir uma relação entre o meio e o objeto desejado que o justificasse como contrapartida da finalidade.⁵⁷

Além desses critérios, para limitarmos a aplicação da norma extrafiscal, descreve Martha Leão que também deveria haver um controle de “cumprimento da finalidade” por meio do qual quando a norma extrafiscal cumprisse com a sua finalidade ela teria seus efeitos imediatamente cessados na medida em que desnecessária a sua manutenção ante o cumprimento da finalidade da norma.⁵⁸

Dessa feita, além do controle da complementaridade, subsidiariedade e economicidade, também teremos o controle do cumprimento da finalidade da norma extrafiscal para limitar e coibir a sua aplicação, quando desnecessária.

5.5 Conclusão

Feita análise detida sobre o alcance das normas fiscais, chegamos à conclusão no sentido de que:

- as normas tributárias extrafiscais, apesar de constituírem uma das formas de manifestação do poder interventivo estatal, se subsumem aos postulados de direito tributário em integração com aqueles aplicáveis ao subsistema cuja finalidade ordinatória está vinculada;
- a necessária integração entre os subsistemas leva à igualmente necessária observância cumulativa de competências formais-tributárias e materiais-regulatórias quando se fala em instituição de tributos extrafiscais;
- a repartição constitucional de competências regulatórias e tributárias permite que todos os entes apliquem a extrafiscalidade para todas as espécies de tributos, desde que respeitadas as respectivas competências, outrora definidas pelo constituinte originário;

⁵⁷ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 322-323.

⁵⁸ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 149-150. Série Doutrina Tributária.

- a elevação da finalidade como critério de definição da igualdade não significa a derrogação completa da capacidade contributiva, pois, além de conter dimensão dúplice, a norma tributária extrafiscal conserva ao menos minimamente a capacidade econômica (mesmo a objetiva, como critério de incidência do tributo) como elemento do tributo.

Concluímos também que devem existir limites para a instituição de normas extrafiscais, os quais devem ser observados pelo Poder Legislativo e Poder Executivo em sua criação. Ao Poder Judiciário, caberá a realização do controle da norma posta, notadamente se a norma de caráter extrafiscal está em consonância com os limites que devem/deveriam regê-la ou se violam direitos fundamentais dos cidadãos.

Devem ser aplicados então, em um primeiro momento, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva de forma indireta para garantir a observância da norma e sua finalidade, notadamente o respeito ao mínimo existencial e/ou ao princípio do não confisco.

Após, será verificado se essa norma é eficaz, ou seja, se respeita o controle de eficácia, devendo a norma extrafiscal, para ser válida, produzir efeitos socioeconômicos para justificar a restrição à aplicação da capacidade contributiva.

Deve ser aplicado também o postulado da proporcionalidade, sendo que, ao intervir no cenário socioeconômico, acaba-se por restringir a aplicação de princípios fundamentais, como a liberdade, propriedade e igualdade. A adequação como limite determina o respeito à finalidade almejada, analisa se os meios propostos são os mais adequados e atinge a finalidade proposta com a imposição de menos restrições aos direitos fundamentais dos contribuintes.

Por fim, deve ser respeitado como limitadores da norma extrafiscal, também, a complementaridade, segundo a qual outros meios, que não apenas o direito tributário, devem ser levados em consideração: a subsidiariedade, para garantir que as medidas administrativas sejam aplicadas de forma preferencial sobre as medidas tributárias no caso das normas extrafiscais; e a economicidade, para garantir que a norma posta não onere os contribuintes sem que haja um propósito específico. Ademais, necessário ainda o controle do cumprimento da finalidade da norma extrafiscal para limitar e coibir a sua aplicação, quando desnecessária.

ANÁLISE DA EXTRAFISCALIDADE NA ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

FLÁVIO COUTO BERNARDES
JOSÉ FRANCISCO LEMOS

6.1 Introdução

A concepção clássica em torno do caráter diretivo das normas jurídicas já não se revela suficiente para dar conta das diferentes formas em que o Estado tem se utilizado para intervir no domínio econômico, ora por direção, ora por indução.

Ao tratar do tema, Schoueri¹ propõe uma distinção entre normas de direção e indução, sendo que as primeiras seriam aquelas que vinculam à determinada hipótese um único conseqüente, e as normas por indução aquelas que fornecem alternativas aos agentes econômicos, concedendo estímulos e desestímulos que atuam sobre o seu campo de eleição de vontade, levando-o a decidir pela adoção do comportamento desejado pelo legislador.²

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

² A distinção estaria no grau de liberdade concedido ao administrado. Em uma visão contemporânea sobre o assunto, Schoueri reconhece que, nesses casos, o Estado abre mão do

Especificamente em relação às normas de indução, da qual a chamada norma tributária indutora seria espécie, alguns autores³ a têm identificado como uma terceira espécie de norma jurídica, que não obriga e tampouco proíbe, porém incentiva a pessoa a adotar determinado comportamento diante da expectativa de obtenção de determinada vantagem ou prêmio.

Com efeito, no caso da norma tributária indutora “o legislador vincula a determinado comportamento um consequente, que consiste em vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária”.⁴ A adoção por parte do contribuinte de conduta alternativa àquela desejada pela norma implicará maior ônus fiscal, que certamente será determinante no momento da escolha do sujeito passivo. Com isso, conclui-se que a norma indutora provoca significativa influência na conduta dos contribuintes por representar mecanismo de indução de comportamentos através de estímulo financeiro.

Entretanto, partindo da acepção da extrafiscalidade enquanto espécie de norma jurídica, qualquer análise acerca do seu caráter normativo somente pode ser feita à luz das teorias que estudam a norma como ente lógico e formal. Dentre as obras que se propõem a esse exame, a *Teoria Pura do Direito*, de Kelsen,⁵ sem dúvida serve como marco teórico adequado à investigação da estrutura da norma tributária indutora.

6.2 Desenvolvimento

6.2.1 Definição do marco teórico

As normas jurídicas têm sido objeto de várias obras e estudos de diversos juristas nacionais e estrangeiros de escol. Surgiram várias teorias para conceituá-las e explicar a sistematização da ciência jurídica.

seu poder de dar ordens para se utilizar do seu poder econômico indutor. Privilegia-se, assim, o mercado como centro decisório, já que a norma vincula à determinada hipótese duas consequências ligadas pela conjunção alternativa, uma mais onerosa economicamente que a outra. O autor defende ainda que, se é certo que a norma indutora representa um desincentivo, então deve oferecer ao contribuinte a possibilidade de deixar de adotar o comportamento agravado (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005).

³ Dentre os percursores dessa tese, cita-se artigo da autoria de Pacheco (PACHECO, Angela Maria da Motta. Denúncia Espontânea e isenções: duas Figuras da tipologia das normas indutoras de conduta. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 57, p. 7-18, jun. 2000).

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 30.

⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

Dentre as diversas teorias, a que impulsionou a evolução dos estudos, indubitavelmente, foi a do Professor Hans Kelsen, que elaborou sua famosa “Teoria Pura do Direito”. A partir dessa incomensurável e polêmica contribuição, apareceram inúmeros textos e livros analisando o tema e o pensamento do autor, culminando com a publicação de sua obra póstuma, intitulada Teoria Geral das Normas,⁶ que consolidou seu posicionamento sobre a matéria.⁷

Segundo Kelsen,⁸ o direito é uma ordem normativa dirigida à conduta do homem ou um sistema de normas que regulam o comportamento humano. São regras que interferem na vontade alheia com o objetivo de direcioná-la para o cumprimento da ordem emanada pela norma jurídica, que poderá prescrever ou permitir uma conduta, bem como atribuir o poder de praticar determinado ato, inclusive o de produzir regras jurídicas. A função do Direito seria, portanto, de prescrever, permitir, conferir poderes ou competência.

Norberto Bobbio, por sua vez, em sua clássica obra *Teoria da Norma Jurídica*, expõe a posição de diferentes correntes doutrinárias, tecendo críticas em relação a cada uma delas no tocante à conceituação da norma jurídica, concluindo que a norma jurídica constitui uma proposição prescritiva (conjunto de palavras que compõem uma unidade, na lógica formal denominada de juízo), que necessariamente decorre do nexo entre a condição e a consequência. Afirma que, em se tratando de linguagem prescritiva, a norma estabelece o que “deve ser”, sendo

⁶ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986.

⁷ Refere-se, de início, à obra do professor Hans Kelsen por ser adotada como o marco teórico do estudo da estrutura da norma jurídica tributária (normas de conduta e sancionantes), na sua concepção hipotética, não constituindo objeto do presente trabalho a sistematização das diversas teorias que conceituam a norma jurídica. Nem se pretende, obviamente, desprezar a importância de toda a evolução do estudo do direito, desde os jusnaturalistas, passando pela Escola Histórica do Direito, Escola do Realismo Jurídico, da Teoria Imperativista dos juízos categóricos e outras. Àqueles que se interessem em aprofundar o estudo da matéria, remete-se à leitura das obras de Norberto Bobbio, Hans Kelsen, Herbert A. Hart, Carlos Cossio, Lourival Vilanova, Paulo de Barros Carvalho (*Teoria da norma jurídica*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 56), Sacha Calmon Navarro Coelho (*Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999), Tércio Ferraz Sampaio Júnior (*Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994), Arnaldo Vasconcelos, entre outras que enumeram as diversas teorias e seus respectivos precursores, que, nas suas bibliografias, se referem às obras clássicas da Teoria do Direito. Ressalva-se, contudo, que não há a adesão absoluta aos posicionamentos explicitados na obra *Teoria Pura do Direito*, mas apenas e tão somente ao que se refere à estrutura normativa, não se adentrando nos demais aspectos do positivismo jurídico. Ademais, na própria classificação das normas jurídicas, expõem-se as lições de Hart, da escola de Oxford, bem como se propõem novas interpretações.

⁸ KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 4.

de sua essência a possibilidade da violação (ilícito) e a aplicação da sanção, embora o ordenamento não se resuma a proposições primárias e secundárias. Continua o eminente professor:

Deste modo, resulta que a diferença entre a norma jurídica e a lei natural é uma diferença essencial, no sentido em que uma e outra pertencem a duas ordens diversas (a ordem das relações causais e a ordem das relações imputativas), enquanto a diferença entre a norma jurídica e a norma moral é uma pura diferença de grau no âmbito da mesma ordem normativa, no sentido em que a lei moral é uma prescrição com eficácia imediata, e a lei jurídica é uma prescrição com eficácia mediata, isto é, uma prescrição cuja eficácia depende não da norma que prescreve um comportamento, mas da norma que prescreve a consequência desfavorável (a sanção) de um comportamento considerado como ilícito. Se o *proprium* da norma jurídica é, como dissemos até agora, pertencer à categoria das proposições prescritivas, a teoria de Kelsen, para quem a norma jurídica se converte em um juízo hipotético, não é uma teoria contrária à tese da norma jurídica como prescrição, porque o juízo prescrito e não descritivo, isto é, um juízo que na sua segunda parte contém uma prescrição ('...deve ser B').⁹

Nota-se, portanto, que a norma descrita pela ciência jurídica (proposição) não tem como conteúdo uma afirmação de ordem causal (ôntica), e sim uma prescrição deôntica: a conduta estabelecida na norma é cumprida em face da sua obrigatoriedade, sendo essa característica inerente à ordem normativa, diante do nexu imputativo criado pela vontade humana. Sua observância é assegurada pela existência da coação, relativa ao descumprimento da conduta contrária ao "dever-ser", e é somente porque inexistente a relação causal entre o pressuposto fático descrito na norma e a conduta nela prescrita (efeito) que sua existência se torna logicamente possível; houvesse relação de necessidade causal (natural, independentemente da vontade humana) entre pressuposto e conduta, a norma se desnaturaria como tal.

Enfim, como sintetiza Kelsen,¹⁰ a norma quer significar que algo "deve ser" ou acontecer, devendo o homem se conduzir de determinada maneira.

Ao tratar o "deve-ser" como um operador deôntico intraproposicional do consequente normativo que aproxima dois ou mais sujeitos em torno de uma previsão de conduta que deve ser cumprida por um

⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3. ed. São Paulo: 2005, p. 138.

¹⁰ KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

e exigida por outro, Carvalho¹¹ triparte a sua classificação em modais deônticos do tipo “proibido”, “permitido” e “obrigatório”.

Coêlho,¹² a seu turno, propõe que seja feita distinção entre orações descritivas e diretivas, restando às últimas a intenção de influir no comportamento alheio e podendo se expressar pela utilização dos modais deônticos “obrigatório”, “permitido” e “proibido”. Ressalta, contudo, que a inexistência de tais expressões linguísticas não retira o caráter de oração diretiva e que a utilização dos chamados modais deônticos não é condição, por si só, suficiente à denominada “diretividade”.

De acordo com o celebrado autor, o “direito é um sistema normativo que correlaciona uma hipótese determinada a uma solução normativa”,¹³ bastando, no seu entender, para qualificar um sistema enquanto normativo que, entre os seus enunciados, exista uma norma vinculando determinado fato com uma permissão, proibição ou obrigação.¹⁴

Não se pode deixar de reconhecer que a finalidade primeira do ordenamento jurídico é a de estabelecer condutas pretendidas pelos responsáveis pela criação das normas jurídicas. Normalmente, essas condutas correspondem à vontade da sociedade na manutenção da convivência social, entre outras justificativas de cunho metajurídico. Tais assertivas são verdadeiras no que tange ao Estado Democrático, mas não se pode desvirtuar o seu escopo normativo, pois este atende a qualquer tipo de governo ou regime político, numa demonstração inequívoca de que as normas de conduta são obrigatórias e principais no sistema, independentemente de suas circunstâncias.

Além das normas de conduta, buscando melhor assegurar a eficácia dessas regras normativas no ordenamento, são de extrema relevância as normas designadas de sancionantes, que impõem penalidades àqueles que não observem as condutas prescritas pelo sistema, contrariando suas diretrizes e cometendo o que se intitula de ilícito. A conjugação de ambas compõe a estrutura central do ordenamento, sua espinha dorsal.

Dessa forma, conclui-se que a teoria das normas jurídicas é de suma importância para a compreensão do funcionamento do direito

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 29.

¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 72.

¹⁴ As normas jurídicas de conduta e sancionantes, possuindo estrutura hipotética como expressão de seu comando, são sempre compostas de hipótese e consequência como decorrência do nexu imputativo que as vincula ao suposto fático.

tributário, que se encontra consubstanciado, sobretudo, por normas de conduta e sancionantes, cuja estrutura e finalidade dentro da disciplina tributária se passam a examinar.

6.2.2 Normas tributárias de conduta e de sanção

Ao formular uma proposta de tipologia normativa, Coêlho¹⁵ identifica o dever de pagar tributo enquanto norma de conduta ou comportamento,¹⁶ podendo se falar – para fins de corte metodológico – em uma norma tributária ou de tributação. Na classificação proposta, o autor identifica as normas de condutas como aquelas que obrigam comportamentos, ou seja, que estatuem comportamentos positivos (obrigação) ou negativos (proibição). A norma de conduta exibiria estrutura hipotética, em que se relaciona uma hipótese a uma consequência (se A é, B deve ser), que somente surge a partir da ocorrência do fato jurídico delineado na hipótese normativa.

A norma jurídica tributária é considerada, assim, uma norma de conduta, pois liga um fato (fato jurídico, *v.g.*, auferir renda) a uma consequência (dever de pagamento do objeto da relação, *v.g.*, se auferir renda, deve pagar imposto de renda), desencadeado pelo nexo imputativo. Conclui Coêlho¹⁷ que as normas tributárias apresentam estrutural dual: consta na sua hipótese de incidência a descrição de fatos lícitos e, na sua consequência, se faz presente o dever de pagar tributo.¹⁸ O intuito de influir na direção do comportamento do indivíduo é evidente, garantindo-se a observância do preceito normativo através de técnica de motivação indireta, qual seja a instituição de uma segunda norma (norma de sanção) para punir a conduta inversa daquela que se considera desejável.¹⁹

É incontestável que, para a percepção do tributo e dos fatos desencadeadores da obrigação tributária, torna-se necessário seu exame sob

¹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

¹⁶ Becker também identifica as leis do direito tributário como regras de conduta ou leis de direção (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007).

¹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 105.

¹⁸ O tributo nada mais é que a criação de uma norma hipotética de conduta atribuída ao cidadão, envolvendo, obviamente, a relação jurídica tributária. A concepção teórica da tributação exaurir-se-ia nesta norma se não fosse indispensável a existência das normas sancionantes pelos motivos cabalmente demonstrados por Kelsen.

¹⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 43.

a ótica da norma jurídica para poder diferenciá-lo das penalidades tributárias. Essas penalidades decorrem necessariamente das normas sancionantes, que têm como fato ensejador da lógica imputativa ligada à consequência normativa um ilícito, isto é, o descumprimento da norma tributária que estabelece uma conduta.

Mesmo sendo distintas, há um vínculo intrínseco entre as normas de conduta e as normas sancionantes evidenciado no direito tributário, sobretudo na visão do direito como ordem coativa, como explanado por Kelsen. Inexistindo a sanção, haveria o automático “sepultamento” desse ramo jurídico, pois o comportamento de cumprir a prestação pecuniária provavelmente não seria realizado pelos administrados na proporção atual.

Aliás, sobre o tema das sanções, o seu papel é tão central na teoria positivista de Kelsen que, apesar de ter revisitado sua teoria em edição póstuma para modificar a sua classificação entre normas primárias e secundárias, defende que as normas de conduta e sanção estão intimamente ligadas, não dispondo as normas que prescrevem determinada conduta de autonomia em relação àquelas que estatuem uma sanção ao descumprimento da conduta prescrita.

Se uma ordem jurídica ou uma lei feita pelo parlamento contém uma norma que prescreve uma determinada conduta e uma outra norma que liga à não-observância da primeira uma sanção, aquela primeira norma não é uma norma autônoma, mas está essencialmente ligada à segunda; ela apenas estabelece - negativamente - o pressuposto a que a segunda liga a sanção.²⁰

Apesar da aludida vinculação entre normas primárias e secundárias, é preciso que seja feita a distinção entre a norma tributária de conduta e a norma de sanção, pois se tratam de espécies distintas e que não se confundem. A norma de conduta terá sempre por hipótese de incidência um fato lícito, ou seja, que é permitido, e a norma sancionadora sempre um fato ilícito decorrente do descumprimento do preceito de regra que empresta àquela conduta o sentido de ser proibido.

Como nos ensina Kelsen, o ilícito é o pressuposto de uma sanção, e a sanção é decorrência do ilícito,²¹ o que significa que a sanção

²⁰ KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 39.

²¹ Sobre os conceitos de lícito e ilícito, aponta o autor (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 3): “[...] O que transforma este fato num ato jurídico (lícito ou ilícito) não é a sua facticidade, não é o seu ser natural, isto é, o seu ser tal como determinado pela lei da causalidade e encerrado no sistema da natureza, mas o sentido objetivo que está ligado a esse ato, a significação que ele possui. O sentido jurídico específico, a sua particular significação jurídica, recebe-a o fato em questão por intermédio

constitui ato de coação contra o descumprimento de uma conduta (ação ou omissão humana) considerada prescrita ou conforme ao direito, por ser socialmente desejável. Nas palavras do autor:

[...] E a circunstância de uma determinada conduta humana ser tornada, nestes termos, pressuposto de uma sanção, significa que essa conduta é juridicamente proibida, isto é, constitui um ilícito, um delito. Este conceito de sanção e o conceito de ilícito são correlativos. A sanção é consequência do ilícito; o ilícito (ou delito) é um pressuposto da sanção.²²

Daí que nos afigura contraditório e inadmissível a conclusão a que chegou Kelsen no sentido de que o prêmio estaria compreendido dentro do conceito de sanção. Na visão do citado autor, decorreria do princípio retributivo que a ordem jurídica possa estatuir determinada conduta humana e ligar ao seu cumprimento a concessão de uma vantagem ou prêmio, ou ligar à conduta oposta uma desvantagem ou pena. Na expressão de Kelsen, “o prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção”.²³

Entretanto, partindo do pressuposto de que a sanção tem por hipótese o descumprimento de uma conduta prescrita, ou seja, de um ilícito, o prêmio não poderia se enquadrar no conceito de “sanção”, já que tem por hipótese a adequada observância e cumprimento de um comportamento prescrito e socialmente desejável. Não é, portanto, pacífica a classificação do prêmio como espécie de sanção.

A esse respeito, Coêlho²⁴ considera inaceitável a ampliação do conceito de sanção feita por Kelsen para nele incluir o prêmio. Silva²⁵ reputa a classificação como, no mínimo, inconveniente, pois provoca um esvaziamento semântico da palavra “sanção” dada a sua polissemia (punitiva ou premial), sem mencionar que em nada contribuiria para a melhor sistematização do instituto. Segundo Silva,²⁶ outras razões militam contra a classificação do prêmio enquanto espécie do gênero

de uma norma que a ele se refere com o seu conteúdo, que lhe empresta a significação jurídica, por forma que o ato pode ser interpretado segundo esta norma. A norma funciona como esquema de interpretação. Por outras palavras: o juízo em que se enuncia que um ato de conduta humana constitui um ato jurídico (ou antijurídico) é o resultado de uma interpretação específica, a saber, de uma interpretação normativa”.

²² KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 27.

²³ KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 28.

²⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

²⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 75.

²⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

sanção, dentre elas: (i) a circunstância de terem o prêmio e a sanção pressupostos de incidência distintos e suas respectivas normas jurídicas serem dotadas de estruturas peculiares, (ii) o caráter coercitivo da sanção em contraposição à faculdade conferida ao prêmio e (iii) a previsão eventual do prêmio, sua prescindibilidade, enquanto a sanção é indispensável para a norma jurídica.

Apresentada a configuração metodológica da norma jurídica tributária, perfeitamente enquadrada na teoria kelseniana, cabe investigar a estrutura do que alguns autores vêm chamando de “norma tributária indutora”. De acordo com essa corrente doutrinária, tratar-se-ia de uma terceira espécie de norma jurídica que não obriga e tampouco proíbe, porém incentiva o cidadão a seguir determinado comportamento diante da expectativa de obtenção de determinada vantagem ou prêmio.

Importa saber, por conseguinte, se, ante a estrutura da norma jurídica na forma em que definida por Kelsen, poderia se falar em uma terceira espécie de norma jurídica cuja feição estrutural se distingue daquela encontrada na norma de conduta e de sanção.

6.2.3 Norma tributária indutora

6.2.3.1 Definição da norma tributária indutora enquanto espécie do gênero extrafiscalidade

A expressão norma tributária indutora tem ganhado destaque na doutrina pátria a partir dos estudos de Schoueri sobre a função indutora da norma tributária.²⁷

De acordo com os ensinamentos do aludido autor, o conceito de norma tributária indutora é construído a partir da noção de extrafiscalidade,²⁸ que traz em seu bojo o conjunto de funções da norma

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

²⁸ Sobre o tema relativo à extrafiscalidade, Spagnol conceitua a tributação extrafiscal como sendo a própria utilização do tributo com finalidade não fiscal (SPAGNOL, Werther Botelho. *Os tributos como instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico*. 1993. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1993). Em sentido semelhante, Gouvêa (GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006) considera que o Estado tributa para auferir receitas, concretizando a supremacia do interesse público sobre o particular através do princípio da fiscalidade, ou seja, a tributação realizada pelo Estado para auferir receitas com o objetivo de financiar suas atividades decorrentes da realização de suas atribuições constitucionais. Já Ataliba (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 150) define a extrafiscalidade como o emprego

distintas da fiscalidade. Nada obstante, o termo extrafiscalidade seria dotado de duplo sentido, podendo se referir tanto a um gênero como a uma espécie. Enquanto gênero, a “extrafiscalidade” incluiria todos os casos não vinculados à distribuição equitativa da carga tributária e tampouco à simplificação do sistema tributário. Nesse ponto, parece se aproximar da definição comumente empregada pela maior parte da doutrina ao reconhecer que a extrafiscalidade estaria vinculada a razões não fiscais e substancialmente distintas da mera fiscalidade. Dela se distancia, contudo, ao identificar no uso corriqueiro do termo extrafiscalidade de outra acepção, porém em sentido estrito, a contemplar todos os casos em que o instrumento tributário estaria sendo utilizado para regular, modificar, direcionar, desestimular o comportamento dos cidadãos com o firme propósito de intervir sobre o domínio econômico.

A extrafiscalidade enquanto espécie não incluiria as normas que, apesar de serem movidas por razões não fiscais, estariam desvinculadas do impulsionamento econômico por parte do Estado. Subdivide-se, portanto, o papel desempenhado pelas chamadas normas tributárias indutoras – cuja referência remonta ao conjunto de normas que constituem espécie do gênero extrafiscalidade – daquelas atinentes às políticas sociais e das demais normas desvinculadas da fiscalidade, mas cuja disciplina por vezes escapa ao regime tributário.²⁹

Ainda sobre o tema, Leão reconhece que “as normas tributárias indutoras não exaurem a temática da extrafiscalidade”.³⁰ Com base na classificação proposta por Schoueri,³¹ defende que a extrafiscalidade em sentido estrito faz referência a todas as normas com “consciente estímulo ao comportamento das pessoas, sem revelar como fundamento precípua

dos instrumentos tributários com objetivos não fiscais, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política. Por fim, acrescenta Nabais (NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal*. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 412-444) que a disciplina jurídica da extrafiscalidade reúne um conjunto de normas que tem por finalidade principal a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais, e não a obtenção de receitas para fazer frente às despesas públicas.

²⁹ A expressão “normas tributárias indutoras”, por outro lado, tem o firme propósito de não deixar escapar a evidência de, conquanto se tratando de instrumentos a serviço do Estado na intervenção por indução, não perdem tais normas a característica de serem elas, ao mesmo tempo, relativas a tributos e portanto sujeitas a princípios e regras próprias do campo tributário. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 34).

³⁰ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 46. Série Doutrina Tributária.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

arrecadar recursos pecuniários”.³² Em sua dissertação, sustenta a possibilidade de que se identifiquem normas cuja principal função não seja arrecadatória, mas, sim, indutora. Apesar de reconhecer a dificuldade e artificialidade na distinção entre normas tributárias indutoras e arrecadatórias, considera imprescindível que se encare o desafio por acreditar na diferença de tratamento entre contribuintes sujeitos ao comando de cada uma dessas espécies de normativas e também nos diferentes tipos de controle a serem exercidos sobre normas tributárias.

Ao mesmo tempo em que admite o fato de que, no âmbito da norma tributária, possam coexistir funções arrecadatórias e regulatórias, Leão defende que referidas finalidades são exercidas com intensidades distintas. Com isso, confia na possibilidade de que seja buscada uma norma tributária cujas características indiquem de forma premeditada e intencional a indução sobre o comportamento dos contribuintes e que se distancie daquelas espécies em que esse efeito seja secundário se comparado aos fins arrecadatórios.

Por essa razão, mesmo que se reconheça que as normas tributárias indutoras serão, em alguma medida, também arrecadatórias, podemos identificá-las como aquelas em que este objetivo é minimizado diante da intenção de realizar outras finalidades estatais que não a arrecadação dos recursos necessários à manutenção do Estado.³³

Para fins de definição do objeto de análise, será adotado como ponto de partida – e aqui nos socorremos da noção construída por Leão³⁴ – do conceito de norma tributária indutora enquanto espécie do gênero “normas tributárias”, cujo critério de legitimação não seja a capacidade contributiva,³⁵ mas determinada finalidade pública que não se confunda com a mera arrecadação de recursos e que independe de que esta venha a ocorrer quando da utilização do tributo como mecanismo de intervenção.³⁶

³² LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 46. Série Doutrina Tributária.

³³ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 50. Série Doutrina Tributária.

³⁴ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. XVI, p. 136. Série Doutrina Tributária.

³⁵ Não se pretende com isso afastar a aplicação do princípio da capacidade contributiva às normas tributárias indutoras, mas apenas demonstrar que, na instituição desta espécie de norma, o princípio é mitigado a fim de que sejam atingidos outros objetivos traçados constitucionalmente.

³⁶ Anota Gouvêa (GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006) que a extrafiscalidade cumpre com a imposição tributária pelo

No mesmo sentir, Ávila identifica nos impostos com finalidade extrafiscal uma justificação distinta da aplicável aos princípios gerais da tributação (art. 145 a 149). Dentro da sua exposição das finalidades extrafiscais, conclui que:

[...] ao Estado incumbe também estimular e realizar os princípios gerais da atividade econômica (arts. 170 e ss.), bem como zelar pela concretização de outros tantos fins, como a manutenção do Estado Federativo (art. 18), a preservação da eficiência administrativa (art. 37), a garantia da segurança pública (art. 144), a implementação da política urbana (arts. 182 e 183), a garantia da função social da propriedade (art. 184 a 191), a preservação da ordem social (arts. 193 a 231), a evolução da ciência e da tecnologia (arts. 218 a 234), a proteção do meio ambiente (art. 225) e da família (arts. 231 e 232), a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior (art. 237).³⁷

Em síntese, para a configuração da norma tributária indutora, é preciso que, na formulação da norma, o legislador tenha perseguidos fins (ou programas) prestigiados constitucionalmente³⁸ e que não se confundam com a mera arrecadação de recursos financeiros por parte do Estado para fazer frente às despesas públicas.

6.2.3.2 Norma tributária indutora e a extrafiscalidade: a conduta pretendida

Ao refletir sobre o caráter normativo da denominada “norma tributária indutora”, Pacheco identifica na análise do objeto uma terceira espécie de norma jurídica, que não obriga e tampouco proíbe, porém incentiva o cidadão a seguir determinado comportamento diante da expectativa de obtenção de determinada vantagem ou prêmio. Sobre o mecanismo de funcionamento das normas tributárias indutoras, elucida a autora:

Estado com o intuito de obter efeitos não arrecadatórios, porém de ordem econômica, política e social, na busca de fins que são delineados pela Constituição.

³⁷ ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 742-743.

³⁸ Por vezes, essa identificação não será tão evidente, sendo que, nesses casos, poderá ser aceito que a finalidade buscada seja ao menos tolerada ou admitida constitucionalmente, desde que, por via indireta (mediata), seja possível promover um programa constitucional ou cumprir com a realização de um dos seus objetivos fundamentais.

Neste caso, a norma jurídica, indutora de comportamento, também será seguida de uma norma secundária cuja finalidade é reassegurar o cumprimento da primeira e conceder-lhe o prêmio prometido. São as sanções premiaias, tais como chamadas pela doutrina estrangeira [...].³⁹

O acerto da tese parece resistir ao confronto com a teoria kelseniana, principalmente se for levado em conta que as espécies de normas jurídicas delineadas por Kelsen⁴⁰ estão limitadas àqueles de caráter eminentemente prescritivo (obrigação e proibição) ou permissivo. A norma tributária indutora, ao contrário, pretende induzir ou estimular o indivíduo a adotar determinado comportamento sob a ameaça do agravamento do dever tributário ou atraído pela concessão de vantagem fiscal (caso se comporte de maneira socialmente desejável).

Não se proíbe, contudo, que venha a adotar conduta alternativa, ainda que mais onerosa, que, para todos os efeitos, é considerada lícita e também prescrita pelo direito. Ou seja, a norma indutora oferece ao indivíduo a possibilidade de se comportar de forma alternativa, de modo que estatui opções de comportamento sujeitas à sua liberdade de escolha. Em síntese, a norma tributária indutora pretende induzir comportamentos através da expectativa de obtenção de vantagem fiscal, sendo a sua motivação essencialmente de cunho financeiro.⁴¹

Comungando de parte do entendimento apresentado, Schoueri, conquanto identifique as normas tributárias indutoras como uma das várias funções que podem ser exercidas pelas normas tributárias, identifica na função indutora um novo desdobramento da norma primária.⁴² Explica o autor:

³⁹ PACHECO, Angela Maria da Motta. Denúncia espontânea e isenções: duas figuras da tipologia das normas indutoras de conduta. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 57, p. 8, jun. 2000. p. 8.

⁴⁰ KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

⁴¹ Sob essa concepção, os modais deônticos listados por Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006) e Coêlho (1999) não deixam de existir, porém o viés marcante da norma indutora é de induzir comportamentos, e não preestabelecer condutas prescritas ou permitidas, até por oferecer ao contribuinte a possibilidade de seguir uma conduta alternativa.

⁴² Em sua obra, o autor traz exemplo que permite compreender melhor o significado da expressão “desdobramento da norma primária”. De acordo com Schoueri, na estrutura das normas tributárias indutoras, o legislador vincula a determinada hipótese um conseqüente que poderá ser uma redução ou agravamento de natureza tributária. Toma-se como hipótese a progressividade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana em virtude de não ter o proprietário atendido à função social da propriedade. Na compreensão do autor, existiria uma primeira norma primária – na qual se fará presente a indução – que pressupõe, por hipótese, que o proprietário tenha cumprido com a função social do imóvel; uma segunda norma primária em que a função social da propriedade não tivesse sido cumprida, gerando a progressividade da alíquota do imposto; e, por fim, a norma

Ter-se-á, uma primeira norma primária, na qual se fará presente a própria indução, pelo legislador, que, do ponto de vista jurídico, nada mais é que uma ordem para que o sujeito passivo adote certo comportamento. Não se perfazendo o comportamento, nasce obrigação tributária que colocará o sujeito passivo em situação mais onerosa que aquela em que se situaria se adotado o comportamento prescrito pelo legislador. Finalmente, não se altera a norma secundária, já que do descumprimento da obrigação tributária, surgirá providência sancionatória, aplicada pelo Estado.⁴³

Nota-se, portanto, que a norma tributária indutora pressupõe, para a sua própria existência, que se verifique a possibilidade de adoção de conduta alternativa e que esta seja considerada lícita e prescrita pelo direito – preservando-se, em todo caso, a liberdade de escolha do cidadão. O incentivo à adoção da conduta desejada será feito através da concessão de vantagem (estímulo) ou redução da carga tributária, ainda que possa eventualmente não despertar os resultados inicialmente desejados.⁴⁴ Logo, a norma indutora, muito além de estabelecer uma obrigação, estatui uma opção ou alternativa, que será incentivada ou induzida através do estímulo, vantagem ou redução do dever tributário.

Não se deve, contudo, enquadrar a norma tributária indutora como norma de sanção por não estar descrito em seu antecedente o descumprimento de dever legal enunciado por outra norma, ou seja, não ter por hipótese um ilícito. Aqui exatamente se ressalta o equívoco da denominada sanção premial, tratada anteriormente, demonstrando que a indução de comportamento lícito é alternativa de conduta pretendida pelo legislador ao prescrever diversas regras do sistema tributário.

secundária que imputasse determinada coação estadual por não ter sido o tributo recolhido (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005).

O entendimento, embora digno de nota, não resiste à crítica de que, se por norma tributária indutora se entende apenas uma das funções exercidas pela norma tributária, a norma jurídica a ser perfectibilizada não admitiria desdobramentos. O desdobramento da norma jurídica, enfim, não se compatibiliza com a estrutura normativa.

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 31.

⁴⁴ Na lição de Correa (1964, p. 48-49), “a extrafiscalidade [...] só estimula o comportamento das pessoas, acenando para esse fim com uma vantagem econômica em favor da pessoa sujeita à imposição”.

Como esclarece Becker,⁴⁵ modernamente o Estado, para intervir em determinado fato social como forma de atingir o bem comum, pode alcançar o mesmo resultado pretendido de diferentes maneiras. Para impedir ou desestimular determinado fato social, poderá optar por dois caminhos: (i) instituir regra jurídica que declare ilícito aquele fato social ou (ii) através da criação de tributo extrafiscal “proibitivo”. Optando-se pela segunda forma, verifica-se que a pretensão do Estado não seria propriamente de recebimento do valor do tributo – única exigência possível –, porém aquele específico reflexo econômico-social que resultaria da circunstância de passarem os indivíduos a se comportarem de modo a evitar a incidência da imposição fiscal.

À vista de todo o exposto, não se deve confundir a estrutura da norma tributária indutora com aquela encontrada na norma de sanção, pois se justifica que o ilícito não poderia ser coibido através da instituição da norma tributária (seja ela arrecadatória ou indutora), ainda que se adote o pressuposto de que a extrafiscalidade procura criar por meio do agravamento do dever tributário um verdadeiro desincentivo à adoção de comportamentos socialmente indesejáveis. Tampouco se sustenta a tese de sanção premial, já que a norma de sanção tem sempre por hipótese um ilícito.

Já quanto à noção de norma de conduta, a contradição parece apenas aparente, num primeiro momento, caso se pudesse restringir aos modais deônticos do permitido ou proibido. Isso porque a norma indutora procura deliberadamente (des)estimular o indivíduo a adotar determinado comportamento através do aceno de uma vantagem fiscal como alternativa de conduta estabelecida normativamente.

Em último caso, a norma tributária indutora não acena com a prescrição ou permissão de determinado comportamento, e tampouco com sua proibição, mas, sim, através da indução de comportamentos para que sejam atingidos fins constitucionalmente relevantes.

6.3 Conclusão

Qualquer pretensão científica no sentido de que seja investigado o caráter normativo da extrafiscalidade ou, mais especificamente, da chamada norma tributária indutora somente pode ser desenvolvida a partir das teorias que analisam a norma como ente lógico e formal. Com isso, adotou-se como referencial teórico desse trabalho a teoria de

⁴⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 628.

norma jurídica na forma em que definida por Kelsen em sua clássica obra *Teoria Pura do Direito*.

Sob esse enfoque e preocupação, a proposta deste trabalho foi aplicar (enquanto referencial teórico ao enfrentamento da problemática) as principais premissas da teoria da norma jurídica na forma em que defendida por Kelsen e aprimorada por outros autores que lhe sucederam, principalmente daqueles que se dedicaram à análise do direito tributário brasileiro.

Dessa forma, constatou-se que as normas tributárias indutoras inibem a ideia da sanção premial, uma vez que a penalidade é necessariamente decorrente da prática de ato ilícito.

Alguns autores lhe atribuíram a condição de uma terceira espécie de norma jurídica por não se enquadrarem nos modais deonticos inicialmente descritos pela teoria kelseniana (normas prescritivas ou permissivas). O seu novel caráter normativo decorreria do fato de que, apesar de apresentarem idêntica estrutura dual hipotética encontrada na norma de conduta, busca deliberadamente provocar um desestímulo à adoção da conduta prescrita em seu antecedente normativo através do agravamento do dever tributário. Termina, por assim dizer, a induzir o indivíduo a adotar determinado comportamento sob a promessa de obtenção de uma vantagem fiscal ou redução da carga tributária.

Outros, não restringindo modal deontico ao permitido ou proibido, visualizam que a indução do comportamento é uma modalidade especial de conduta pretendida pelo legislador, sendo certo que a extrafiscalidade deve trabalhar normativamente neste cenário.

Acrescenta-se a essas considerações que a norma indutora oferece ao indivíduo a possibilidade de se comportar de forma alternativa (sendo esta, inclusive, condição essencial para sua existência) sem que a adoção da conduta indesejada implique configuração de um ilícito. Portanto, ainda que o indivíduo venha a ser comportar de forma diversa daquela pretendida pelo legislador, nem por isso sua conduta deixa de ser prescrita conforme o direito, ou seja, revestida de licitude.

Em suma, a norma tributária indutora não acena com a prescrição ou permissão de determinado comportamento, e tampouco com sua proibição, mas com a sua indução através do oferecimento de estímulo financeiro.

RELAÇÃO ENTRE CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA

HELENO TAVEIRA TORRES

7.1 Distinção dos tributos no ordenamento constitucional e extrafiscalidade

O Estado Democrático de Direito responde pela necessária proteção aos indivíduos contra o arbítrio, vinculado que é a regras previamente estabelecidas, cuja coerência sistêmica não lhe permite uma ilimitada discricionariedade de ação. Estrutura-se, assim, a partir de questões típicas de direito constitucional, uma proposta construtivista da ideia de *segurança jurídica* em matéria tributária, com os objetivos de aprimorar o conhecimento necessário sobre a organização e o funcionamento do *sistema tributário* de um Estado Democrático e Social de Direito, consciente das vinculações com a ação do Estado nas ordens econômica e social, de finalidade ordenadora ou promocional, segundo criterioso planejamento público. Desse modo, a análise do conceito de segurança jurídica em matéria tributária vai muito além de uma simples alegação dos princípios de legalidade ou de isonomia, segundo as preferências individuais por maior certeza ou justiça projetadas pelo sistema,¹

¹ Como anotara Fernando Sainz de Bujanda, “*la seguridad, en su doble manifestación –certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad– ha de considerarse ineludiblemente en función de la*”

ou de mero respeito à sua hierarquia normativa. Na atualidade, deve-se buscar tanto mais a afirmação dos limites do papel do tributo como instrumento de intervenção do Estado (i) nas ordens social ou econômica, (ii) no respeito aos valores próprios do direito privado, que concentram em si os magnos preceitos das relações entre partícipes da sociedade civil, (iii) nas medidas de simplificação e de solução célere de controvérsias, (iv) nos tratamentos dos regimes especiais segundo as diversas situações dos sujeitos e (v) na promoção do desenvolvimento nacional.

Tomando como ponto de partida nosso sistema constitucional, é possível encontrar no conceito de “tributo” uma noção unitária, fundada num regime jurídico próprio, que se distribui pelas espécies de tributos que a Constituição admite. Eis uma peculiaridade do nosso sistema que impõe severos limites ao legislador e intérpretes, pela prévia indicação das tipologias de tributos, além das respectivas materialidades, mediante distribuição de competências tributárias. Se uma espécie de “entrada pública” não se enquadra no respectivo tipo de “tributo”, por *comparação*, de imediato, a consequência é a não aplicabilidade do regime constitucional tributário por não se subsumir ao respectivo conceito material e seus critérios de qualificação. Se a título de criar uma taxa, por exemplo, o legislador atribuir regime jurídico destoante das notas exigidas pela Constituição para compor o regime desse tributo, ela será inconstitucional.

Naturalmente, a distinção que se faz das espécies tributárias tem função meramente instrumental em face da própria configuração dada pela Constituição a cada uma, com a consequência de que, afirmando-se tal “unitariedade” da noção de tributo, nega-se qualificação tributária a todas as demais entradas públicas não reconduzíveis aos caracteres do conceito de tributo, definidos pelo seu regime jurídico-tributário. Isto, todavia, não implica a inepta pretensão de apresentar um mero elenco dos tipos indicados topologicamente na Constituição Federal, no capítulo ínsito ao sistema tributário, pois o nomen iuris ou o eventual emprego *concreto* das verbas arrecadadas são despidiendos para qualificar, com segurança, o tipo de tributo e, por conseguinte, demarcar o seu âmbito de pertinência sistêmica no direito tributário.

Para a *ciência do direito*, ao descrever nosso sistema constitucional, não lhe resta alternativa senão identificar um critério comum às espécies de tributos. Contudo, como a Constituição não cria tributos,

legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español: en torno a la revisión de un programa. In: *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. t. III, p. 147).

mas apenas dispõe competências, o máximo que a doutrina poderá fazer será classificar tais competências, também. E aqui se apresenta o que chamamos de *motivo constitucional para a ação do legislador* na criação das leis tributárias, segundo o elemento erigido pela Constituição como fundamentação do agir legislativo: i) *empréstimo compulsório* e ii) *contribuições* para atender finalidades preestabelecidas, como criação de previdências, investimentos relevantes, intervenção no domínio econômico etc.; iii) *taxas*, em vista da utilização de serviços públicos prestados de modo efetivo ou postos à disposição do interessado; iv) *contribuição de melhoria*, a partir de prévia construção de obras públicas (com valorização) para recuperação (total ou parcial) do seu custo; e v) *impostos*, quanto ao exercício de competências visando à formação do orçamento geral.

Atente-se. Quando digo que a finalidade é relevante, não estou me referindo ao “destino” da receita, à finalidade do atendimento efetivo da necessidade pública pelo emprego da arrecadação, mas, sim, ao “motivo” constitucionalmente admitido para o exercício da competência, que só a um tributo isso foi posto como vinculante para informar, também, os critérios normativos (materialidade, base de cálculo e contribuinte): às *contribuições*.² Fala-se, pois, de *tributos dependentes de finalidade específica* como motivo constitucional para o exercício da competência.

Desse modo, não serão espécies de “tributos ambientais” aqueles que simplesmente tenham sido criados para que sua arrecadação permita a formação de fundos específicos em favor da preservação e controle do meio ambiente ou similar. A finalidade (ambiente) deve vir presente e reconhecível na estrutura da norma tributária a partir do motivo constitucional, como as hipóteses do art. 225 da CF.

Segundo Luis Manuel Alonso González, a distinção entre fins extrafiscais e efeitos extrafiscais revela a fronteira entre seus critérios de determinação. Em síntese, entende o autor que, se um tributo se orienta precípua e especificamente a um fim distinto do arrecadatório, este será um tributo extrafiscal; mas se, diversamente, sua aplicação produz unicamente efeitos extrafiscais, isso não lhe confere equivalente qualificação. É fundamental verificar a predominância do elemento extrafiscal sobre aquele de natureza unicamente fiscal, sempre dentro do marco constitucional, para que se verifique o fundamento instrumental

² Perceba-se que, no caso do empréstimo compulsório (art. 148, CF) e dos impostos extraordinários (art. 154, II, CF), o *fim* não se presta para qualificar o conteúdo das regras instituidoras. Em verdade, tanto um quanto outro serão sempre espécies de impostos com arrecadação afetada a uma despesa específica. Contudo, mesmo nesses casos, cessadas as causas, deverão cessar as cobranças na mesma proporção.

do tributo, no qual a arrecadação é secundária em relação ao fim que o legislador pretende atingir.³ Neste passo, simples emprego de isenções ou subvenções não seria suficiente para tornar o “tributo” ao qual se vincula em “extrafiscal”. Tampouco é relevante que o produto da arrecadação se quede inteiramente afetado ao propósito pretendido.

A garantia contra o uso da extrafiscalidade agravante, geralmente criadora de efeitos discriminatórios, foi consolidada, na Constituição de 1988, no art. 150, II, ao prescrever o impedimento, para qualquer uma das pessoas políticas, de “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”. A inserção do princípio de não discriminação no sistema constitucional brasileiro é decorrência da adoção do princípio da capacidade contributiva como único critério para marcar a diferença de tratamento entre “contribuintes”. No plano *legislativo*, presta-se como limite à escolha da matéria factual para compor a hipótese de incidência de normas tributárias, porquanto o fato escolhido deverá ser revelador, com certa precisão, da capacidade econômica do sujeito passivo.⁴ Desse modo, escolhido o fato impositivo (revelador de capacidade contributiva) e definida a base de cálculo e alíquota aplicáveis (gradação da carga tributária individual), exaure-se o papel do princípio de capacidade contributiva no âmbito legislativo. Na aplicação, contudo, sua importância é ainda maior por servir como o único critério de atendimento à tipicidade da quantificação legalmente prevista, nos atos de apuração do tributo devido, pela graduabilidade necessária.

Desta forma, a contribuição de intervenção sobre o domínio econômico poderá ter cunho parafiscal, mas esta peculiaridade jamais poderá ser reclamada como elemento caracterizador da sua natureza de contribuição interventiva, inclusive em matéria de proteção ou preservação do meio ambiente. É uma possibilidade de opção financeira, não a única. Sua característica fundamental será sempre a *função instrumental que pretenda complementar*, visando ao bem-estar da ordem econômica, no intuito de equilibrá-la mediante a cobrança de um tributo, posto como

³ Cf. ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. *Los impuestos autonomicos de caracter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995. p. 22-23.

⁴ Corroborando essa opinião, afirma Roque Carrazza: “O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente. No caso dos impostos, estes objetivos são alcançados levando-se em conta a *capacidade contributiva* das pessoas (físicas ou jurídicas)” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 77). Sobre a relação entre capacidade contributiva e extrafiscalidade, cfr.: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 77-84.

meio, instrumento, de duração condicionada, até que se alcance o êxito almejado, por não estar finalisticamente vinculada à manutenção da existência e permanência do Estado.

Por ser o princípio da capacidade contributiva o único critério admitido pela Constituição para distinções de regimes e tratamentos entre contribuintes, quando estes se encontrem em condições análogas, o recurso ao exercício de *poder de polícia*, salvo para o caso de criação de taxas (art. 145, II, CF), como meio para fundamentar efeitos de *extrafiscalidade* à atividade tributária, com o objetivo de conferir tratamento mais gravoso a qualquer situação, ainda que de cunho ambiental, somente poderá ser aplicado nos exíguos casos para os quais a Constituição autoriza o seu uso, a exemplo das hipóteses do art. 153, §1º, da CF, das contribuições de intervenção no domínio econômico, da progressividade ou mesmo da seletividade dos impostos sobre o consumo. Dessome-se do rigor de tais limites que qualquer tentativa de emprego de *extrafiscalidade* há de ser antecipada de largo exame de *compatibilidade com os princípios do sistema constitucional tributário*.⁵

7.2 A “extrafiscalidade” como realização dos fins constitucionais do estado

7.2.1 Justiça distributiva entre realização dos fins do Estado

O direito financeiro carrega consigo uma carga de moralismo acentuada. Desde as obras clássicas mais remotas, lê-se que a atividade financeira do Estado tem uma carga ética a satisfazer, que é a justiça distributiva. Coloca-se acima dos interesses individuais para garantir máxima vinculação na ordenação entre recursos escassos e demandas crescentes ou entre pretensões permanentemente conflitantes. E esta parece ser a tarefa atual da constituição financeira, que não pode ser interpretada com o absolutismo jusnaturalista de valores de outrora.

Numa Teoria da Constituição, somente é possível falar de *justiça distributiva* em matéria financeira no que concerne à realização dos fins constitucionais do Estado ou para a efetividade de direitos e liberdades fundamentais.

⁵ Cfr. FICHERA, Franco. *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*. Roma: ESI, 1973.

Uma crítica à *justiça distributiva* e à noção de extrafiscalidade tem utilidade para destacar a indeterminação do conteúdo ético destes, não para negá-los ou para reduzi-los a critérios objetivos. A Constituição Financeira propõe-se a realizar seus fundamentos na maior medida possível. Contudo, é de reconhecer que semelhante vagueza da noção de justiça distributiva pode ser usada até mesmo para sua exclusão do espaço de apreciação da decisão política, a contrastar com o esforço de segurança jurídica e de previsibilidade que se almeja com sua constitucionalização. Esse extremo de redução também pode ser expresso por múltiplos meios e critérios de decisão e com aplicação das mesmas normas constitucionais, a pretexto de realizar a “justiça distributiva” ou a “extrafiscalidade”, mas para atingir o seu oposto, ou seja, como medida de negação.

O que se passou com o “neoliberalismo”, no Brasil,⁶ como proposta de relativização e redução da ação do Estado é exemplo do quanto essa pauta ética da justiça distributiva pode abarcar qualquer conteúdo. Por conseguinte, para salvar as noções de “justiça distributiva” ou de “extrafiscalidade”, deve-se prestigiar a função de realização concreta dos objetivos e fins constitucionais do Estado. Pela lógica do Estado mínimo ou liberal, a *intervenção estatal* seria indevida ou algo que somente poderia ser empregado em hipóteses muito restritas para resolver as “falhas de mercado”, por exemplo. Contudo, a intervenção estatal na economia, ao amparo da *justiça distributiva*, deve ser uma tarefa permanente para atingir aqueles fins constitucionais ou a efetivação de direitos, logo, aplicáveis sempre que necessário sem restrições exógenas, como estas, hauridas da realidade econômica. Seria o mesmo que admitir a validade e eficácia da Constituição nos limites e segundo as preferências das multifacetadas teorias econômicas.

Outro aspecto, como lembrado por Kriele, é que a economia de mercado, por si, é neutra aos problemas da justiça. De fato, a escravidão, o abuso sobre a mão de obra, sobre trabalho infantil e outras mazelas do capitalismo dão mostras da necessidade de contenção permanente sobre essa liberdade sem que isso afete seu conteúdo essencial.⁷ A pauta axiológica a prevalecer é aquela estabelecida pela Constituição e, precipuamente, pela Constituição Econômica a informar o intervencionismo

⁶ Para uma crítica do modelo neoliberal e outros temas da chamada economia retórica, veja-se: PAULANI, Leda. *Modernidade e discurso econômico*. São Paulo: Boitempo, 2005.

⁷ O *corrompimento* individualista de posse da *economia de mercado e do Estado Constitucional* levou a que, nos Estados constitucionais, esse avanço tivesse que ser combatido passo a passo contra grandes resistências (KRIELE, Martin. *Introdução à teoria do estado: os fundamentos históricos da legitimidade do estado constitucional democrático*. Tradução Urbano Carvelli. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2009. p. 283).

e o dirigismo estatal, e não segundo os interesses ou restrições impostos pelos agentes da economia ou pelas teorias em voga, nem sempre coerentes entre si ou concordantes.

Portanto, nos dias atuais, a noção de “justiça distributiva” aplicada aos meios financeiros precisa ser reconsiderada. Continua a informar axiologicamente o ordenamento financeiro e, até mesmo, a *justiça comutativa dos tributos que dependem de atuação estatal específica e divisível (teoria do benefício), com as taxas e contribuições de melhoria, como observa Manuel Herrera Molina*,⁸ mas relativizada segundo os valores do intervencionismo ou do dirigismo para atingimento dos fins constitucionais do Estado. Enfim, intervencionismo pode até implicar a extrafiscalidade, mas o inverso não é verdadeiro.

De fato, diversas receitas públicas fundadas na *justiça comutativa*, como as taxas, compensações financeiras (art. 20, §1º, da CF), preços públicos, juros em dívidas com o Estado e outros, podem ter caráter redistributivo e de larga eficácia, como se viu com a recente legislação federal sobre *royalties* do petróleo (Lei nº 12.858/2013). Ao mesmo tempo, tributos orientados precipuamente pelo *princípio de solidariedade* (contribuições previdenciárias) e só residualmente pelo princípio de capacidade contributiva também devem ser relativizados quanto à vinculação como “obrigação solidária” para que se assegure o devido controle pelas limitações ao poder de tributar *stricto sensu* e aquelas que decorrem dos princípios da “ordem econômica”. Por isso, a *justiça redistributiva* como única expressão do “justo” no direito financeiro precisa ser reproposta, à luz da constituição financeira e a realização dos fins do Estado.

7.2.2 Extrafiscalidade e intervencionismo

Entre os mais importantes estudiosos da matéria financeira, Adolph Wagner foi um dos primeiros a distinguir os fins fiscais do Estado dos fins extrafiscais.⁹ Wagner adota esse termo para representar

⁸ HERRERA MOLINA, Pedro M. *Metodología del derecho financiero y tributario*. México: Porrúa, 2004. p. 154. “O Estado, confrontado com o problema de repartir entre os membros do grupo estatal o montante das despesas públicas, problema esse que equivale ao de determinar a parcela que toca a cada membro do grupo no esforço para a obtenção do bem comum, não está ligado por nenhuma regra apriorística, mas está em liberdade para adotar as regras, que segundo os conceitos dominantes ao tempo, correspondam à equidade e à justiça” (VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932. p. 80).

⁹ WAGNER, Adolfo. *La scienza delle finanze*. Tradução Maggiorino Ferraris e Giovanni Bistolfi. Torino: Utet, 1891. p. 58. Cf. SCHMOLDERS, Günter. *Teoría general del impuesto*. Tradução Luis A. Martín Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962. p. 60; SCHIAVOLIN, Roberto. L'extrafiscalità. Profili Generali. In: PIRELLI, Manuel (Coord.).

um “estado de coisas”, que é a modificação da ação humana ou dos negócios em virtude de alterações das normas tributárias. Essa evidência fática da extrafiscalidade, em oposição à fiscalidade, definitivamente, é algo que merece reflexões. A “extrafiscalidade”, vê-se, não é um conceito “normativo”, mas meramente fático.

A terminologia (extrafiscal), a nosso ver, não é suficientemente adequada para representar o efeito intervencionista como fruto da interconstitucionalidade, entre constituição financeira e constituição econômica.

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

Um teste é suficiente para desconstruir o “mito” dos chamados “tributos extrafiscais”, os quais só podem ser identificados *a posteriori*, na etapa de aplicação. Empregado esse termo com ênfase sobre a eficácia das normas tributárias, não apenas os impostos, mas até mesmo as taxas podem ser utilizadas como medidas de extrafiscalidade, como Morselli já defendia – “*non solo le imposte, ma anche le tasse possono essercitare una funzione extra-fiscale*” –,¹⁰ assim como obrigações acessórias e as próprias multas, como se vê nas cassações de inscrições estaduais do ICMS em matéria de trabalho escravo ou de práticas de adulteração de combustíveis. Portanto, jamais poderia ser uma “qualidade” exclusiva de alguns “impostos”.

A “extrafiscalidade”, na forma como concebida no passado, como se fora excludente da “fiscalidade”, já não tem cabimento teórico ou finalidade prática. Veja-se o aumento do Imposto sobre Operações de Câmbio (IOF) para 6,38% sobre compras com cartões de crédito e outros meios de pagamento pelo Decreto nº 7.454, de 2011, e pelo Decreto nº 8.175, de 27 de dezembro de 2013, para tentar reduzir as compras de brasileiros no exterior e assegurar equilíbrio do balanço de pagamentos. Decerto que o resultado da arrecadação igualmente interessa e justifica a decisão política.

O sistema constitucional e a economia interagem com o propósito de gerar o bem-estar social. Por isso, não obstante a função fiscal

Da extrafiscalidade. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011. p. 13; PACHECO, Ana Sofia Assis. Dos impostos fiscais aos impostos extrafiscais: do Estado liberal ao Estado social In: PIRES, Manuel (Coord.). *Da extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011. p. 41.

¹⁰ MORSELLI, Emanuele. *Corso di scienza della finanza pubblica*. 2. ed. Padova: Cedam, 1937. p. 153.

dos tributos, alguns também são utilizados como instrumentos intervencionistas.¹¹ O destino da arrecadação será sempre aquele tipicamente “fiscal”, ainda que cumpra outras funções legítimas de intervencionismo na economia ou na concretização dos fins constitucionais do Estado.

Em termos jurídicos, a “extrafiscalidade” pode ser concebida, quando muito, como uma tributação com fim “fiscal” (competência tributária), à qual são atrelados “motivos constitucionais” materiais de outras competências (da Constituição Econômica ou da Constituição Social, por exemplo), como concretização dos fins constitucionais do Estado, na forma e condições autorizadas pela própria Constituição.¹²

A finalidade dos impostos é propiciar receita para custear o Estado, garantir seu pleno funcionamento para o exercício dos deveres e a prestação dos serviços públicos definidos na Constituição.¹³ Com a *extrafiscalidade*, o tributo não perde essa função fiscal, mas apresenta uma função adicional para efetivar fins e valores constitucionais diversos, da competência à qual se agrega, na interconstitucionalidade. Por conseguinte, a extrafiscalidade deve ser controlada pela finalidade, segundo os fins definidos pela materialidade da competência, como é o caso da constituição econômica. Nesse particular, somente será válida quando aplicada com a finalidade interventiva previamente declarada, expressa como resultado prático da atuação interventiva do Estado (extrafiscalidade causal). Salvo essa hipótese, não será mais, nem menos do que o efeito dos tributos na economia (extrafiscalidade accidental).

¹¹ ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Barcelona: Marcial Pons, 1995. 136 p.

¹² Passim, TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel (Coord.). *Da extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011. p. 85. *Idem*. Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico. A Cide-tecnologia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 107-172. “A extrafiscalidade contemporânea gravita em torno de dois valores nucleares: a redistribuição de riqueza e o desenvolvimento econômico. São estes os valores que, um pouco por toda a parte, disputam os sistemas fiscais modernos, nas suas grandes linhas e no pormenor das suas soluções: cada figura tributária, cada norma de incidência, cada fixação de taxa, cada dedução, cada benefício. Se quiséssemos, pois, descrever o espírito da extrafiscalidade de hoje, di-lo-íamos dividido entre desenvolvimento econômico e justiça social, surgindo os demais objectivos extrafiscais em posição francamente marginal” (VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Coimbra: Almedina, 1999. p. 65; FICHERA, Franco. *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*. Roma: ESI, 1973).

¹³ SOLER ROCH, María Teresa. *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*. Madrid: Civitas, 1983.

7.3 Constituição econômica como limitação constitucional ao direito tributário e o intervencionismo da constituição financeira

A constituição financeira coloca à disposição da constituição econômica os mais variados meios de intervencionismo, como se pode verificar com o aumento de tributos, na criação de obrigações acessórias ou mesmo na exigência de regimes especiais. Neste particular, impõe-se assinalar que essas medidas podem ser perfeitamente empregadas, desde que observados os princípios da ordem econômica, no que representam verdadeiras limitações ao poder de tributar, o que somente se vê afastado quando a intervenção não represente uma injustificada afetação aos direitos e liberdades econômicos.

Não nos parece oportuno, nos limites desta obra, examinar em pormenores a repercussão da constituição econômica como “limitação constitucional ao poder de tributar”, mas esta é uma das suas mais relevantes expressões quando o intervencionismo é causa determinante da extrafiscalidade. Basta pensar nos princípios de “propriedade privada”,¹⁴ “livre-iniciativa”¹⁵ e outros. Institimos que a extrafiscalidade acidental não se pode qualificar como medida interventiva. Isso exige que a medida interventiva seja transparente quanto aos efeitos pretendidos com o emprego dos tributos sobre os fatos ou contribuintes atingidos.

As normas do direito econômico são dinâmicas, justamente para atender à necessidade de regulação *vis-à-vis* a flexibilidade típica da livre-iniciativa no mercado, como lembra Geraldo de Camargo Vidigal.¹⁶

O princípio da livre concorrência¹⁷ está preconizado no art. 170, IV, da Constituição como um dos princípios fundamentais para a

¹⁴ MANGIAVILLANO, Alexandre. *Le contribuable et l'Etat: l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété* (Allemagne – France). Paris: Dalloz, 2013.

¹⁵ GARCIA VITORIA, Ignacio. *La libertad de empresa: un terrible derecho?* Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2008; HERNANDEZ GONZALEZ, Jose Ignacio. *La libertad de empresa y sus garantías jurídicas: estudio comparado del derecho español y venezolano*. Caracas: Fundación de Derecho Administrativo, 2004.

¹⁶ VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Teoria geral do Direito Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 109.

¹⁷ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Economicização do Direito Concorrencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2013; SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação: grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2007. p. 241-271; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Práticas tributárias e abuso de poder econômico. *Revista de Direito da Concorrência*, n. 9, p. 125-138, jan./mar. 2006; NUSDEO, Fábio. A principiologia da ordem econômica constitucional. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005. p. 389-402.

ordem econômica. Como dito antes, é cediço que o Estado tem poder para intervenção na economia, e essa intervenção pode ser realizada direta ou indiretamente por regulamentação, monopólios ou poder de polícia,¹⁸ mas deve respeitar sempre os limites da livre-iniciativa e da livre concorrência quando estes não sejam os motivos determinantes do intervencionismo, o que se estende aos demais princípios da ordem econômica.

De fato, o parágrafo único do art. 170, ao prescrever que “é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”, não autoriza que a lei possa restringir o direito e a liberdade ali consagrados, com afetação ao conteúdo essencial do princípio, e, com isso, impor barreiras discriminatórias ao contribuinte ou a outra expressão do particular.¹⁹ Tampouco se pode formular interpretação que exclua da lei o papel de estabelecer limitações legítimas ao direito de livre exercício de atividades. A lei pode, efetivamente, distinguir situações materiais, segundo uma “reserva legal de intervencionismo econômico sobre a livre-iniciativa”, de que fala José Maria Arruda de Andrade.²⁰ Nesse sentido, a realização do princípio da igualdade, sob o alcance da legalidade, pressupõe a utilização de referenciais justificáveis, relativamente aos quais deverá ser feito o juízo de igualdade, de tal modo que aqueles que se encontrem em situações comparáveis – relativamente a determinado referencial – deverão receber o mesmo tratamento jurídico.²¹

¹⁸ *La pregunta de si es posible controlar la intervención pública en la economía desde la Constitución tiene una respuesta fácil y obvia: desde luego que lo es, al igual que el resto de actuaciones realizadas por los poderes públicos, pues todos ellos se encuentran sometidos a la Constitución y ésta, como norma suprema, se constituye en parámetro desde el cual puede valorarse la conformidad de todas las medidas adoptadas por los mismos, con las consecuencias que en cada caso se deriven de tal control* (ALBERTÍ ROVIRA, Enoch. Criterios constitucionales de la intervención pública en la economía. *La Constitución económica*. XVII Jornadas de la asociación de Letrados del Tribunal Constitucional. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2012. p. 79). Cf. TAVARES, Andre Ramos. A intervenção do Estado no domínio econômico. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Marcia Walquiria Batista. *Curso de Direito Administrativo Econômico, II*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 173 et seq.

¹⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 787.

²⁰ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 259, mar./ago. 2012.

²¹ Se generalidades ou diferenças entre grupos a serem comparados são relevantes, depende de imediato do critério de comparação (*tertium comparationis*), que é introduzido no confronto de grupos. A regra de igualdade é uma carta-branca na medida em que não oferece o próprio critério de comparação. O critério de comparação deve ser *exato*, isto é, uma *valorização de justiça* reconhecida pela comunidade jurídica (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 195). Cf. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 158-159; GONÇALVES, J. A. Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 75.

A intervenção na atividade econômica, ao mais, encontra-se adstrita à legalidade e não pode representar um obstáculo à livre-iniciativa ou à livre concorrência. O princípio da neutralidade concorrencial permite a intervenção do Estado na economia – inclusive por meio de normas tributárias –, mas impede que sejam privilegiados determinados agentes econômicos em detrimento de outros que atuem no mesmo mercado relevante, de forma a provocar distúrbios concorrenciais.²²

Poderíamos utilizar uma miríade de exemplos para representar os meios à disposição da constituição econômica para o intervencionismo. Contudo, as hipóteses operadas com meios financeiros disponibilizados pela Constituição para o atingimento dessas finalidades interventivas ou dirigentes, como aumento de tributo, criação de contribuição interventiva ou mesmo de medidas que ficam à disposição da atuação da Administração, para que esta possa efetuar políticas de controle sobre a concorrência, consumo ou trabalho, serão sempre equivalentes de “extrafiscalidade”.

Em geral, prevalece o cumprimento dos fins constitucionais do Estado, ao que os sistemas da constituição financeira e da constituição tributária são empregados como instrumentos fundamentais para o seu atingimento. O resultado fático de “extrafiscalidade” é decorrência da interconstitucionalidade com a constituição econômica, cujo intervencionismo dirige-se ao cumprimento das competências constitucionais, com o objetivo de efetivar direitos fundamentais, promover o desenvolvimento ou proteger o mercado interno.

7.4 Considerações finais – extrafiscalidade no direito financeiro como instrumento de transformação e o compromisso intergeracional

Como fica evidenciado, a Constituição de 1988 acentua a força dirigente do Estado por meio de normas expressas e implícitas de

²² Ou seja, relativamente a concorrentes, deve o Estado manter-se imparcial, como bem afirmou Diego Bomfim: “O princípio da livre concorrência em matéria tributária pode se manifestar impondo aos entes detentores de competência tributária limites negativos, ora impedindo um tratamento não igualitário no âmbito da tributação com função fiscal (neutralidade tributária), ora servindo como um dos parâmetros de avaliação da juridicidade da discriminação empreendida por uma tributação com anseios extrafiscais, além de legitimar a tomada de posturas positivas pela utilização de normas tributárias indutoras que tenham fundamento a preservação da livre concorrência” (BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 197, p. 32-33, 2012). Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Livre-iniciativa no direito tributário brasileiro: análise do art. 116 do Código Tributário Nacional. *IOB--Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*, v. 1, n. 13, p. 439-432, 2011.

intervencionismo estatal. Como diz Seabra Fagundes, este constitui “uma inelutável realidade no mundo hodierno”.²³ De fato, todos os ordenamentos não podem prescindir dessa força intervencionista do Estado na economia. Como se viu na crise econômica internacional de 2008, somente os Estados com instituições fortes puderam suplantar rapidamente suas dificuldades, mediante regulação e instrumentos eficazes para recomposição dos próprios mercados.

A constitucionalização de valores e princípios da ordem social e econômica elevou ao patamar da Constituição formal o poder-dever do Estado de realizar a tarefa de justiça econômica e social,²⁴ mormente pela impessoalidade das sociedades complexas. A Constituição, ao atribuir a função intervencionista ao Estado, exige dos seus agentes o múnus de cumprir a tarefa de concretização da *justiça distributiva*, segundo os critérios e meios disponíveis, mas sempre em conformidade com aqueles fins designados no texto constitucional, inclusive na forma de extrafiscalidade.

Como observa Gustavo Zagrebelsky, ao lembrar que a Constituição “*es un orden objetivo previsto para limitar la inestabilidad de las voluntades*”.²⁵ Se assim o é, não pode ser a “burocracia” força suficiente para capturar a decisão de escolha pública sobre alocação e distribuição de rendas com fatores de justiça. Esta função é exclusiva da “política”, segundo as escolhas democráticas dos agentes políticos, eleitos pelo

²³ Cf. SEABRA FAGUNDES, Miguel. Da nova ordem econômica na nova Constituição. In: CAVALCANTI, Themístocles B. et al. (Coord.). *Estudos sobre a Constituição de 1967 e sua Emenda n. 1*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1977. p. 168.

²⁴ Também nesse sentido: “*La realización de los principios de justicia establecidos por la Constitución corresponde, obviamente, al Estado y sus políticas. Los particulares son los destinatarios de tales políticas*”. E, tanto mais neste século, ao tempo que a política busca resgatar seu lugar na condução da economia, como observa o Autor: “*El siglo xx es, por el contrario, el siglo del intento (a subrayar: sólo del intento) de apropiación (o de reapropiación) de lo económico por parte de lo político. Por usar la misma imagen, la estructura que se quiere que sostenga la sociedad ya no es lo económico, sino lo político*” (ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. Tradução Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995. p. 99, 101).

²⁵ ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. Tradução Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995. p. 94. Cf. LA CUEVA, Mario de; CARPIZO, Jorge. *Teoría de la Constitución*. 2. ed. México: Porrúa, 2008; SPISSO, Rodolfo R.; BIDART CAMPOS, German J. *Derecho Constitucional Tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007; WAGNER, Adolfo. *La scienza delle finanze*. Tradução Maggiorino Ferraris e Giovanni Bistolfi. Torino: Utet, 1891. p. 884. Veja-se ainda: GÜTMANN, Daniel. Du droit à la philosophie de l'impôt. In: *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. p. 7-14; QUEROL, Francis. *Finances publiques*. Paris: Ellipses, 2002. p. 231; BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002; GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco: ética e giustizia nella tassazione*. Bologna: Il Mulino, 2007. p. 19; LAUFENBURGER, Henry. *L'intervention de l'état en matière économique*. Paris: LGDJ, 1939.

“voto direto, secreto, universal e periódico”, como representantes legisladores, chefes do executivo etc.

O Estado Social deve ser concretizado por medidas objetivas e vinculadas aos fins constitucionais do Estado.²⁶

As políticas de intervenção atendem ao modelo de Estado Social²⁷ e, ao lado do saneamento dos gastos públicos ordinários, incorporam-se ao próprio conteúdo da atividade financeira do Estado. Assim, para que a intervenção do Estado Social e o orçamento público cumpram seus objetivos, a Administração deve utilizar instrumentos técnicos adequados para desempenho eficiente da atividade financeira do Estado, como a extrafiscalidade, nas suas múltiplas possibilidades.

A neutralidade tributária é uma quimera. A atividade financeira do Estado nunca foi neutra, nem aqui, nem alhures. Todo e qualquer gasto público relevante ou ato de criação ou aumento de tributo é intervenção direta e indireta sobre a macro e a microeconomia de uma nação, a modificar o volume da renda total disponível ou a distribuição de rendas. Veja-se, como exemplo, o anúncio recente de compras de caças para a Força Aérea, com impactos evidentes nos dois países envolvidos. A simples instituição ou cobrança de qualquer tributo, por si só, já projeta consequências na ordem econômica. Os fenômenos de percussão, repercussão econômica, incidência econômica e difusão, tão bem examinados por Paul Hugon na sua obra *O imposto*,²⁸ dão mostras desses efeitos.

²⁶ *Per tale ragione, come si è osservato, la normativa costituzionale, assumendo tributi e spese quali strumenti di politica economica, garantisce nella loro scelta un indirizzo unitario che si identifica in quello che caratterizza la stesura del bilancio e della programmazione economica* (AMATUCCI, Andrea. *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*. Napoli: Jovene, 1965. p. 143). *“L'economia del benessere, partendo da premesse oggettive, cerca di trovare in qual modo la condotta umana deve essere regolata per raggiungere scopi che possono essere anche estranei alla condotta del singolo (benessere dei più, massimo di produzione sociale, redistribuzione, ecc.)”* (GANGEMI, Lello. *Finanza pubblica*. Napoli: Liguori, 1965. v. 1, p. 34). Cf. CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008; CATARINO, João Ricardo; VALDEZ, Vasco. *A necessidade pública como a última lei – o caso da sobretaxa extraordinária. Sobre a renda das pessoas físicas em Portugal*. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (Org.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: economia, finanças públicas e Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2013. p. 709.

²⁷ O instituto da intervenção do Estado no domínio econômico tem sido tratado pelo constituinte brasileiro de modo vacilante. A expressão usada, porém, traz em seu íntimo entendimento a ação do Estado condicionada a restrições, numa sobrevivência muito forte do princípio liberal da própria “não intervenção” (SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Teoria da Constituição econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 120).

²⁸ HUGON, Paul. *O imposto. Teoria moderna e principais sistemas*. São Paulo: Renascença, 1945. p. 74.

Destoa desses fundamentos Ricardo Lobo Torres, ao conceber que a solidariedade e os princípios da ordem econômica, pautados pelos valores sociais, seriam evidências de “retrocesso”. Nas suas palavras:

Com o retrocesso (*sic*) da Constituição Econômica, a partir da queda do muro de Berlim, a *policy* retorna ao campo da Constituição Política e se aproxima da temática dos direitos fundamentais e da separação de poderes, abrindo-se para a judicialização da política, inclusive financeira.²⁹

Como vimos acima, nos últimos decênios, as constituições ganharam maior efetividade justamente pelo fortalecimento da Constituição Econômica, o que não é um “retrocesso”, mas frutuoso avanço na proteção das minorias, dos mercados emergentes e daqueles prejudicados no processo de livre mercado.

Na atualidade, está consolidado na Teoria da Constituição Econômica que a estrutura econômica da sociedade capitalista, sob o pressuposto da propriedade privada, não pode funcionar sem o intervencionismo do Estado. Como observa Gustavo Zagrebelsky, “*el Estado contemporáneo, a través de ‘políticas’ específicas (económicas, sociales, ambientales), se ha hecho garante de la existencia de condiciones objetivas de orden estructural*”.³⁰ Por isso, feneceram, uma a uma, as teorias liberais que apregoavam a eliminação (neutralidade) ou redução ao mínimo da atuação do Estado na economia, como aquela doutrina enaltecida do propalado “equilíbrio orçamentário”, como se o Estado Social fosse determinado pela economia, e não pela Constituição.

A economia de mercado reclama segurança jurídica para seus agentes, mas esta pode ser ineficaz se o Estado não assegura a permanente “proteção” e controle do “mercado nacional”, inclusive com aplicação de regras de acordos internacionais, como os da OMC e outros. Assim, qualquer modelo de justiça distributiva, na atualidade, reclama a presença do Estado, com seus múltiplos meios, inclusive da atividade financeira do Estado, a qual traz consigo a função de “planejamento” mediante as leis de orçamentos. É por esse motivo que, em múltiplas ocasiões, a constituição econômica é considerada, por alguns, pela ação de intervenção do Estado,³¹ exclusivamente, segundo certas funções nela estabelecidas.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1, p. 277.

³⁰ ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. Tradução Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995. p. 94.

³¹ VICIANO PASTOR, Javier. *Libre competencia e intervención pública en la economía: acuerdos restrictivos de la competencia de origen legal*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1995. p. 104.

Nessas funções de dirigismo ou intervencionismo, o Estado tem a seu dispor a atividade financeira para condicionar, modificar, fomentar ou desestimular as ações dos particulares.³² O intervencionismo não pode pretender dominar ou extinguir o mercado, mas acomodá-lo aos valores constitucionais, dentro dos seus limites e bases normativas. Como exemplo, não afeta o direito de propriedade, a igualdade ou a livre-iniciativa a criação de receita pública ou de fundo especial que tenha como uma das suas destinações a redução da pobreza, como se vê nos arts. 82 e 83 do ADCT.³³

As normas reguladoras do mercado, mediante a intervenção estatal normativa ou de atuação direta, são informadas pelos modelos do novo Estado Democrático de Direito, aptas a coibir os abusos do poder econômico e mitigar as desigualdades sociais ou regionais. Essas regras são limitações constitucionais às liberdades do poder econômico, orientadas a concretizar os ditames da Constituição de Estado Social, sem que isso signifique afetar o conteúdo essencial dos princípios da ordem econômica, ou seja, atendida a dupla instrumentalidade de que fala Reich.

Na Constituição dirigente, as escolhas públicas definem as medidas de intervenção do Estado e das atuações do mercado. Eleitores,

³² Nas economias de mercado, apenas a ordenação, a atuação e a intervenção de Estado são consideradas compatíveis com a liberdade econômica e a prevalência dos critérios de regulação ligados ao mercado (CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e Direito Financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 71).

³³ Art. 81. É instituído Fundo constituído pelos recursos recebidos pela União em decorrência da desestatização de sociedades de economia mista ou empresas públicas por ela controladas, direta ou indiretamente, quando a operação envolver a alienação do respectivo controle acionário a pessoa ou entidade não integrante da Administração Pública, ou de participação societária remanescente após a alienação, cujos rendimentos, gerados a partir de 18 de junho de 2002, reverterão ao Fundo de Combate e Erradicação de Pobreza (Incluído pela Emenda Constitucional n. 31, de 2000) (Vide Emenda Constitucional 67, de 2010). (...)

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 31, de 2000)

§1.º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, §2.º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)

§2.º Para o financiamento dos Fundos Municipais, poderá ser criado adicional de até meio ponto percentual na alíquota do Imposto sobre serviços ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços supérfluos. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 31, de 2000)

Art. 83. Lei federal definirá os produtos e serviços supérfluos a que se referem os arts. 80, II, e 82, §2.º. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003).

políticos, burocratas e grupos de interesses interagem nas escolhas públicas, como agentes ativos das propostas ou das tomadas de decisões, para racionalizar o atendimento das necessidades públicas pelo sistema político.³⁴ Em todas essas hipóteses, tem-se a função a ser desempenhada pela extrafiscalidade, na interconstitucionalidade material da constituição tributária com a financeira, a social e a econômica.

Uma aplicação da constituição financeira conforme os princípios e fins constitucionais do Estado, portanto, tem como função promover todos os meios necessários à plena e inarredável missão de desenvolvimento econômico e de bem-estar coletivo no âmbito nacional, segundo aqueles objetivos designados pela Constituição, numa perspectiva transformadora da realidade social e econômica em favor das gerações futuras, pelo compromisso intergeracional que se impõe a realizar.

³⁴ CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008. p. 130 *et seq.*

IRRETROATIVIDADE E FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO: ELEMENTOS PARA A SUPERAÇÃO DEFINITIVA DA SÚMULA Nº 584 DO STF

LUÍS EDUARDO SCHOUERI
RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR

8.1 Introdução

Já em 1921, defendia-se a tese de que seria necessário que a lei tributária estivesse em vigor antes do início do período-base para que pudesse ser aplicada. Diante de regulamento que estabelecia a cobrança de imposto sobre o lucro líquido dos comerciantes de maneira retroativa, em parecer publicado ressaltou o Dr. James Darcy, em relação à “faculdade ou poder de taxar”, a existência de “restricções a tão grande poder”, incluindo, dentre elas, “a da irretroactividade das leis, garantia da propriedade individual, entendida na sua mais lata accepção jurídica”. Ressaltou o parecerista que, “em nosso paiz, não falta quem saiba que uma lei de imposto não poderia ser retroactiva, ainda que ella própria o dissesse, e cem vezes redissesse”.¹ Sobre a mesma matéria,

¹ DARCY, James. Pareceres e razões: imposto de renda; lucros commerciaes – effeito retroactivo da lei e do regulamento; inconstitucionalidade. *Revista Forense*, v. 36, p. 24-33, 1921.

pronunciou-se o Dr. Alfredo Bernardes, em seu parecer em defesa da “irretroactividade das leis, que por qualquer forma venham offender o direito patrimonial dos contribuintes”.²

Note-se que já se aventava a vedação à retrospectividade. As razões de Darcy referiam-se a lucros de operações “a serem verificados em balanços que se venham a encerrar em qualquer época do anno corrente”. Em relação a tais lucros, pontificou que não poderia “também recair o novo tributo, porque o direito dos commerciantes a recebê-los integralmente, não gravados pelo imposto, comquanto não exercido ainda, é um direito adquirido que a lei deste anno não é permitido affectar”.³

Passado quase um século, tendo-se sucedido cinco Constituições e um Código Tributário, não têm os contribuintes ainda tal direito materialmente assegurado. O principal óbice a esta garantia, presentemente, é o verbete contido na Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal. Dispõe a referida súmula que, “[a]o imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.

A controvérsia, nos moldes em que debatida à luz do direito atualmente aplicável, pode ser resumida da seguinte forma: em função da natureza periódica da hipótese tributária do imposto de renda, sustenta-se que a lei aplicável seria aquela vigente quando do término do ano-base. Dado que o critério temporal da hipótese tributária do imposto de renda somente se aperfeiçoa quando do encerramento do ano-base, não se poderia falar em retroatividade ao aplicar-se lei editada no curso do ano-base, porquanto a lei estaria vigente em 31 de dezembro, momento da ocorrência do fato jurídico tributário.

O presente estudo inicia-se pelo exame dos casos que motivaram a redação da súmula e demonstra que a questão acerca do critério temporal da hipótese tributária, em verdade, não possuía, à época, tais contornos. Justifica-se, pois, a contextualização dos casos que motivaram o verbeo para, em seguida, investigarem-se as modificações legislativas e constitucionais supervenientes. Essa análise será suficiente para que se conclua ser surpreendente que ainda se invoque a referida súmula, tendo em vista a imensa mudança no cenário legislativo, seja

² BERNARDES, Alfredo. Pareceres e razões: imposto de renda; lucros commerciaes. Efeito retroactivo da lei e do regulamento; inconstitucionalidade. *Revista Forense*, v. 36, p. 33-36, 1921.

³ DARCY, James. Pareceres e razões: imposto de renda; lucros commerciaes- efeito retroactivo da lei e do regulamento; inconstitucionalidade. *Revista Forense*, v. 36, p. 28-29, 1921.

no que se refere às regras constitucionais, seja na própria conformação da hipótese tributária do imposto de renda.

Se a aplicação da súmula vinha constituindo barreira intransponível, já que sua mera invocação parecia impedir qualquer discussão da matéria, uma fresta parece ter sido aberta pelo próprio Supremo Tribunal Federal, que inseriu novo elemento às controvérsias relacionadas à Súmula nº 584. Segundo entendimento corrente do STF, expresso inclusive em sede de repercussão geral,⁴ a aplicação da súmula poderia ser excepcionada em caso de o tributo cobrado possuir função extrafiscal.

Ocorre que a argumentação trazida pelo Supremo Tribunal Federal, longe de autorizar um tratamento excepcional para os casos em que se confirme a função extrafiscal do tributo, apenas serve para que se evidencie que já não mais existem alicerces a sustentar a referida Súmula nº 584. É assim que este estudo propõe, ao final, que a *ratio decidendi* do Supremo em relação à função extrafiscal do tributo evidencia não haver qualquer motivo para a manutenção da Súmula nº 584 do STF: os fundamentos que levaram a Suprema Corte a afastar a aplicação da súmula em casos de extrafiscalidade também estão presentes nos casos em que não se verifica a predominância da função extrafiscal.

8.2 Contexto da edição da Súmula nº 584

A Súmula nº 584 foi aprovada em Sessão Plenária do Supremo Tribunal Federal em 15 de dezembro de 1976. A edição da súmula foi motivada por três julgados do Supremo Tribunal Federal,⁵ os quais versavam, em sede de recurso extraordinário, sobre legislação promulgada anteriormente à vigência do Código Tributário Nacional para efeito de declaração do imposto sobre a renda a partir do ano de 1967. Os três casos, julgados pela Segunda Turma e relatados pelo Ministro Xavier de Albuquerque, diziam respeito, especificamente, à apuração do imposto de renda dos magistrados. Já essa circunstância parece suficiente para que cause espécie sua aplicação generalizada. Afinal, os casos foram examinados à luz da legislação esparsa vigente anteriormente ao esforço de sistematização levado a cabo mediante a promulgação

⁴ Conforme se discutirá adiante, o entendimento foi inaugurado no julgamento do RE nº 183.130, Tribunal Pleno, Rel. p/o Acórdão Min. Teori Zavascki, j. 25.09.2014, DJU 17.11.2014, tendo a decisão adquirido efeitos *erga omnes* com o julgamento do RE nº 592.396, Tribunal Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, j. 03.12.2015.

⁵ RE nº 74.594, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 26.02.1973, DJU 21.03.1973; RE nº 80.250, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 10.12.1974, DJU 14.02.1975; RE nº 80.620, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 06.05.1975, DJU 28.05.1975.

do CTN. Ademais, nenhum dos precedentes versou sobre o imposto de renda das pessoas jurídicas, cuja sistemática de apuração é muito diversa das pessoas físicas. Vejamos o contexto da edição da Súmula.

A Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, dispunha que:

Art. 2º O impôsto de renda, a que estão sujeitos os magistrados, na forma da legislação vigente, não será superior a 2 (dois) meses de seus vencimentos.

Parágrafo único. O pagamento do impôsto na importância prevista neste artigo mediante requerimento, poderá ser feito em duodécimo fazendo-se o desconto em fôlha.

O art. 15 do Decreto-Lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, expressamente revogou o referido dispositivo. Contra tal revogação, insurgiram-se os magistrados, alegando violação ao art. 141, §3º, da Constituição de 1946⁶ e às Súmulas nº 97⁷ e 112⁸ do STF.

Em sua fundamentação,⁹ o Ministro Xavier de Albuquerque remeteu à distinção entre ano-base e exercício financeiro para repelir o argumento da aplicação retroativa da lei. Entendeu-se, pois, que, “embora percebidos no ano-base, os rendimentos estão sujeitos a tributação segundo a lei vigente no exercício financeiro a que ela se referir”.¹⁰ Importa ver que não se fez referência expressa a qualquer dispositivo de lei para sustentar-se a distinção entre ano-base e exercício financeiro; nem se argumentou a respeito do critério temporal da hipótese tributária; tampouco se analisou de que forma a distinção seria capaz de superar o argumento acerca da retroatividade da lei. Referiu-se o ministro, em vez disso, a precedente do Supremo, de modo que também o exame desse outro julgado se faz necessário para a compreensão do argumento.

No caso citado pelo ministro em sua fundamentação,¹¹ discutia-se a possibilidade de cobrança de empréstimo compulsório no “exercício financeiro” de 1965, em decorrência da Lei nº 4.494, promulgada em 25 de novembro de 1964, em relação a alugueres percebidos no

⁶ Identicamente ao artigo 5º, XXXVI, da Constituição de 1988 e ao art. 153, §3º, da Constituição de 1967, conforme redação conferida pela Emenda Constitucional nº 1/1969, dispunha a Constituição de 1946 que “[a] lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

⁷ Dispõe a referida súmula: “É devida a alíquota anterior do impôsto de lucro imobiliário, quando a promessa de venda houver sido celebrada antes da vigência da lei que a tiver elevado”.

⁸ Estabelece essa súmula que: “O impôsto de transmissão ‘*causa mortis*’ é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão”.

⁹ RE nº 74.594, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 26.02.1973, DJU 21.03.1973.

¹⁰ RE nº 80.620, 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 06.05.1975, DJU 28.05.1975.

¹¹ RE nº 65.612, 1ª Turma, Rel. p/ o Acórdão Min. Amaral Santos, j. 25.03.1969.

“ano-base” de 1964. Em tal decisão, o Ministro Amaral Santos entendeu que, mediante a lei editada, “apenas se estabeleceu que o ano-base para o cálculo do valor das letras imobiliárias era o de 1964”, porém “sua cobrança se faria em 1965”, inexistindo, pois, aplicação retroativa da lei. Da mesma forma, entendeu o Ministro Djaci Falcão, após analisar os dispositivos cuja constitucionalidade se questionava, que estaria clara “a incidência atual, isto é, a partir da vigência da lei, da contribuição compulsória por ela instituída”, apenas adotando “como base de cálculo para a fixação do *quantum* da contribuição o rendimento proveniente de aluguéis ‘auferidos no ano anterior’”. Assim não se poderia cogitar retroatividade da lei em relação à cobrança do empréstimo compulsório, já que os aluguéis percebidos em 1964 seriam considerados “apenas como base de cálculo”.

Assim, nos julgados que motivaram a edição da Súmula nº 584, não se via qualquer óbice a que a lei tributária utilizasse fatos pretéritos à vigência da lei para a fixação do quantum do tributo. Inexistia, no debate acerca do empréstimo compulsório em comento, discussão acerca do momento da ocorrência do fato jurídico tributário, já que este teria ocorrido apenas após a edição da lei; na leitura do Tribunal, a questão limitava-se ao critério quantitativo (base de cálculo), este, sim, tomando elementos estranhos ao período da ocorrência do fato jurídico tributário. Não há, nos casos examinados, qualquer dissenso acerca do momento do critério temporal da hipótese tributária. Igualmente, na distinção entre exercício financeiro e ano-base, não se ignorava que atos tendentes à quantificação do tributo correspondentes ao ano-base já tivessem sido praticados, não podendo o contribuinte tomar qualquer medida destinada à reversão de sua ocorrência. Todas essas questões eram dadas como certas e, mesmo assim, não se encontrou qualquer óbice constitucional à aplicação retroativa da legislação.

Note-se que o debate, na época da edição da súmula, não possuía os contornos atuais, em que se discute o critério temporal da hipótese tributária e a necessidade de a lei estar vigente no momento da ocorrência do fato jurídico tributário para que não fira a vedação à retroatividade. Conforme evidenciam Ulhôa Canto, Muniz e Souza, a referida súmula ter-se-ia fundado no fato de que o tributo seria calculado sobre a renda ou o lucro auferido no ano-base. A renda seria “considerada auferida no exercício financeiro da União (ano subsequente), como se fosse a renda obtida no ano-base mera estimativa da renda (por ficção) ganha no exercício financeiro e sujeita ao imposto”.¹² Era nesses termos

¹² ULHÔA CANTO, Gilberto de; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antônio Carlos Garcia de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, v. 11, p. 21, 1986.

que, inicialmente, aplicava o STF a referida súmula, havendo inclusive pronunciamentos no sentido de que o “fato imponível” ocorreria “no primeiro dia do exercício seguinte”.¹³

Assim, entendia-se, consoante a “teoria da renda ficta do exercício”, que “a renda objeto de lançamento em cada exercício é tomada ‘de empréstimo’ ao ano anterior, e considerada, por *ficção* legal, auferida no próprio exercício em que o tributo é lançado e arrecadado”.¹⁴ Desse modo, em relação às pessoas físicas, a legislação determinava que o contribuinte deveria ser tributado “com base na renda correspondente ao ano civil anterior”, não se permitindo a tais contribuintes “determinar a renda em período diferente”.¹⁵ Conforme explica Tércio Sampaio Ferraz Jr., entendia-se que o tributo era calculado sobre a renda auferida no ano-base, mas, “por ficção interpretativa”, considerava-se a renda auferida somente no exercício subsequente.¹⁶

Ademais, cumpre lembrar que, naquele tempo, consoante relato de Ricardo Mariz de Oliveira, eram as pessoas jurídicas absolutamente livres para determinar a data de encerramento e a duração do exercício social. Em que pese as pessoas físicas fossem submetidas a um período-base coincidente com o ano-calendário, as pessoas jurídicas eram autorizadas a manejar o período-base, reduzindo-o a um dia ou estendendo-o a até vinte e três meses.¹⁷

A bem da verdade, a distinção entre o regime atribuído a pessoas físicas e jurídicas não passou de todo despercebida pelo Supremo. Tratando de um caso de tributação de pessoas jurídicas, o Supremo, acertadamente, entendeu inaplicável a Súmula nº 584 por considerar que os três precedentes que embasaram a edição da súmula versavam sobre o imposto de renda das pessoas físicas, em que “o ano-base coincide obrigatoriamente com o ano civil”.¹⁸ Não obstante, essa distinção parece ter se perdido, encontrando-se precedente em que se afirmou que “o conceito legal de período-base para as pessoas jurídicas permanece o mesmo das pessoas físicas, não importa quando concluem seus balanços”, mantendo-se, pois, a aplicação da súmula.¹⁹

¹³ Cf., e.g., RE nº 104.259, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 20.09.1985.

¹⁴ AMARO, Luciano da Silva. O Imposto de Renda e os Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade, *Revista de Direito Tributário*, n. 25/26, p. 145, jul./dez. 1983.

¹⁵ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 3-35.

¹⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 65, p. 128, 2001.

¹⁷ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamento do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 494-495.

¹⁸ RE nº 103.553-6, 1ª Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, j. 24.09.1985, DJ 25.10.1985.

¹⁹ RE nº 104.259, 2ª Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 20.09.1985.

Ocorre que a própria ideia de uma renda ficta, que tomaria de empréstimo valores do ano-base para o cálculo do imposto cujo fato jurídico tributário se concretizaria no exercício financeiro, há muito desapareceu do Ordenamento. Com o advento da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, estabeleceu a legislação novo critério temporal para a hipótese tributária, que passaria a se dar no encerramento do período-base, fixando-se o momento em que se dá tal encerramento.

Assim, não apenas a sistemática de apuração examinada era outra, como o direito vigente à época era substancialmente distinto. Em que pese se possa considerar que a tutela do ato jurídico perfeito já seria suficiente para se rechaçar a possibilidade de retroatividade imprópria de lei tributária,²⁰ cumpre ver que, à época dos julgamentos que motivaram a edição da súmula, não vigia o Código Tributário Nacional, tampouco a Constituição Federal de 1988. Assim, cabe examinar se tais marcos normativos contêm elementos aptos a reverter o entendimento expresso na Súmula nº 584.

8.3 Compatibilidade com as modificações legislativas e constitucionais supervenientes

8.3.1 O advento do Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional foi editado em contexto em que o sistema tributário brasileiro não se mostrava condizente com a implementação da carga tributária pretendida pelo governo, fazendo com que se cobrissem déficits orçamentários mediante emissões, do que decorriam níveis intoleráveis de inflação.²¹ Com efeito, a “reestruturação do aparelho arrecadador” era tida como importante elemento para a construção de uma política de Estado “verdadeiramente desenvolvimentista”,²² sendo a promulgação do CTN um esforço de racionalização importantíssimo a tal intento.

²⁰ Cf., e.g., AMARO, Luciano da Silva. O Imposto de Renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade. *Revista de Direito Tributário*, n. 25/26, p. 140, jul./dez. 1983; MENKE, Cassiano. *Irretroatividade Tributária Material*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 93-97.

²¹ Conforme ilustra Varsano, “a taxa de inflação anual, que era da ordem de 12% em 1950 e já atingia 29% em 1960, elevou-se rapidamente para 37 e 52% nos anos seguintes e saltou para 74% em 1963” (Cf. VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Texto para Discussão 405. IPEA, 1996. p. 7-8).

²² Cf. VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Texto para Discussão 405, IPEA, 1996. p. 7-8.

Contudo, se, por um lado, o regime autoritário priorizava tornar efetiva a tributação,²³ por outro, também se mostrava importante que a consecução de tal objetivo não implicasse arbitrariedade. Como parte da lógica desenvolvimentista, dever-se-ia garantir que o Código Tributário servisse de estímulo à atividade econômica, aumentando-se a previsibilidade da atuação estatal e garantindo-se segurança jurídica aos contribuintes.²⁴ Nesse sentido, depreende-se a importância da codificação, que se vincula intimamente aos ideais de cognoscibilidade e calculabilidade do ordenamento jurídico.²⁵

Não por outro motivo, o Capítulo III do CTN, que dispõe sobre a aplicação da legislação tributária, tomou partido a respeito da aplicação retroativa da lei tributária, vedando-a como regra. Nos termos do CTN, não se proíbe apenas a retroatividade da lei tributária que institui novo tributo ou majora aquele já existente, mas também a atribuição de efeitos retroativos a qualquer lei tributária que verse sobre a hipótese tributária.²⁶

É essa a lição de Aliomar Baleeiro, que, ao examinar os artigos 105 e 106 do CTN, afirma que “[n]ão acolheu o legislador a eficácia retroativa da lei fiscal instituidora do fato gerador consumado em tempo anterior à sua vigência”, cumprindo ao artigo 106 definir “os casos taxativos de aplicação da lei fiscal instituidora do fato gerador consumado em tempo anterior à sua vigência”,²⁷ que se referem, nomeadamente, às hipóteses de lei interpretativa e de retroatividade benigna.

É preciso que se admita, contudo, que a posição do CTN em relação à irretroatividade imprópria não é clara. Assim, caso se considere que o critério temporal da hipótese tributária indica o final do exercício, já que nesse momento é que se dá a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, nos termos do art. 43, poder-se-ia entender que os artigos 104 e 105 não vedariam a retrospectividade da lei.²⁸

²³ Salama aponta como indício de tal preocupação, entre tantos elementos descritos em sua rica pesquisa histórica, o fato de a sonegação tributária ter sido criminalizada às pressas, já em novembro de 1964, no bojo de lei que versava sobre matérias diversas (Cf. SALAMA, Bruno, *O fim da responsabilidade limitada no Brasil*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 111).

²⁴ Cf. SALAMA, Bruno. *O fim da responsabilidade limitada no Brasil*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 117-118.

²⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 311.

²⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 818-824.

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 663.

²⁸ Cf. ULHÔA CANTO, Gilberto de; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antônio Carlos Garcia de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, v. 11, p. 30, 1986.

No entanto, conforme se viu, em que pese o debate seja hoje posto em tais termos, não era essa a teoria que predominava a respeito do critério temporal da hipótese tributária do imposto de renda. Por conseguinte, outro elemento que deve ser confrontado com a Súmula nº 584 é a hipótese tributária do imposto de renda trazida pelo CTN.

Com o advento do CTN, passou-se a sustentar que a exigência de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica teria o condão de tornar a “ficção” de se considerar a renda auferida no exercício financeiro da União (ano subsequente) como se fosse a renda obtida no ano-base, “inadmissível”.²⁹ Assim, conjugando-se a hipótese tributária veiculada pelo artigo 43 com o comando do artigo 144 do CTN, segundo o qual o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, regendo-se pela lei então vigente, não haveria como sustentar-se a vigência da Súmula nº 584 à luz do CTN. Segundo esse entendimento, no momento da edição da súmula, o questionável suporte normativo que a motivou já não mais existiria.

É preciso que se esclareça o efetivo contexto normativo a que a Súmula nº 584 se refere. Como mencionado, até a edição da Lei nº 7.450/1985, não havia uniformidade quanto à própria duração do período-base das pessoas jurídicas: estas podiam fechar seus balanços anuais em qualquer data. Em tal cenário, o lucro ali apurado nada mais era que uma grandeza utilizada para apurar o imposto que – eis o ponto relevante – será devido no ano seguinte. Eis a sistemática de base de cálculo *praenumerando*.³⁰ Essa explicação diverge da fundamentada na “teoria da renda ficta do exercício” supradescrita. O que se tem é apenas uma base de cálculo do imposto devido no exercício. Noutras palavras, o critério temporal é o do exercício financeiro, servindo o ano-base apenas como elemento formador do critério quantitativo (base de cálculo) do tributo.

Com efeito, por muitos anos, o imposto de um exercício foi calculado com base no lucro auferido no período anterior. Ou seja: o lucro a ser tributado era o do exercício corrente, mas, como este não tinha como ser apurado, tomava-se por base o lucro já apurado, do ano anterior. Por isso mesmo, o ano anterior era chamado “ano-base”, embora o imposto fosse referente ao exercício subsequente. Assim, por exemplo, o imposto do exercício de 1977 (ou seja: o imposto sobre a renda de 1977)

²⁹ ULHÔA CANTO, Gilberto de; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antônio Carlos Garcia de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, v. 11, p. 22, 1986.

³⁰ Cf., sobre a distinção entre base de cálculo *praenumerando* e *postnumerando*, SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 552-553.

utilizava como base de cálculo o ano-base de 1976. Desde 1985, com a Lei nº 7.450 e consoante alterações legislativas subsequentes,³¹ o imposto passou a ser calculado “em bases correntes”, *i.e.*, apura-se o imposto no próprio exercício em que ocorre o fato jurídico tributário. Vale dizer, o “ano-base” é o próprio período da ocorrência do fato jurídico tributário. O imposto é recolhido no exercício subsequente, mas o fato jurídico tributário se dá por ocorrido em 31 de dezembro. Noutras palavras, mudou-se da sistemática *praenumerando* para *postnumerando*.³²

Ora, se o imposto somente era devido a partir de 1º de janeiro do exercício subsequente, então parecia sustentável que não se considerasse retroativa a lei publicada no exercício anterior, mesmo que (eis um ponto que não parece óbvio) o balanço que apurou o lucro já tivesse sido encerrado meses antes. Tampouco se via ferido o princípio da anterioridade, já que, afinal, a lei se publicara no ano anterior ao exercício financeiro. Se essa ideia era sustentável à luz da legislação pretérita, não se pode deixar de lembrar, uma vez mais, que, a partir da referida Lei nº 7.450/1985, todas as pessoas jurídicas passaram a encerrar seu balanço na mesma data, 31 de dezembro, quando se dá o fato jurídico tributário.

Na verdade, a própria legalidade da adoção do regime *praenumerando* para o imposto de renda parece discutível à luz do Código Tributário Nacional. Não se nega possa o legislador fixar o critério temporal da hipótese tributária. O que não se admite é que, uma vez fixada uma data, não possua esta razoável conexão com os demais critérios daquela hipótese. Com efeito, a liberdade do legislador na fixação dos critérios da hipótese tributária não permite que se perca de vista que esta deve ser considerada como um todo harmônico.³³

Por conseguinte, se o legislador fixa uma data dentro do período em que se dão os fatos que compõem o fato jurídico tributário, não é sequer necessário que este coincida com o último dos eventos, porquanto a hipótese se compõe de uma série de circunstâncias. Assim, é perfeitamente admissível a afirmação presente na legislação corrente, em que se considera que a ocorrência do fato jurídico tributário se dá

³¹ Cf., sobre os regimes de período-base atualmente vigentes, MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamento do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 495-498.

³² Para uma perspectiva de direito comparado acerca desses regimes, cf. YERSIN, Daniellen. *Lês systèmes d'imposition prae - et postnumerando et la perception de l'impôt*. In: REICH, Markus; ZWEIFEL, Martin (Coord.). *Das schweizerische Steuerrecht. Eine Standortbestimmung*. Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger. Stämpfli: Bern, 1989. p. 89-99.

³³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 540-541.

com o encerramento do período-base, desde que se tutele de maneira efetiva a segurança jurídica, consoante se discutirá a seguir.

Distinta é a conclusão a respeito da sistemática de base de cálculo *praenumerando* que se praticava anteriormente. Afinal, a renda auferida no ano anterior nada diz a respeito da renda auferida no ano corrente. Trata-se de critério quantitativo que não possui qualquer correspondência com a hipótese tributária do imposto sobre a renda. Basta considerar a hipótese de que a pessoa jurídica tenha prejuízo em um exercício e, ainda assim, pague imposto “com base” no lucro do ano anterior. O lucro do ano anterior em nada influencia o sucesso ou fracasso do ano subsequente. Não há, em síntese, liame lógico.

Assim, com o advento do CTN, seria possível questionar-se a própria legalidade da base de cálculo *praenumerando* veiculada pela legislação do imposto de renda então vigente. Veja-se a esse respeito julgamento do Supremo em que se adotou como razão de decidir o entendimento, expresso no âmbito do Tribunal Federal de Recursos, no sentido de que não se deveria adotar “o enunciado da Súmula 584 do Alto Pretório, pois a mesma foi construída à luz da legislação anterior referida, em conflito com a sistemática do CTN”.³⁴

Para os fins do presente estudo, importa a conclusão de que a referida súmula, editada, como se viu, à luz de legislação anterior ao CTN, surgiu com base em decisões que se referiam à sistemática de apuração do imposto de renda *praenumerando*, que, além de apresentar compatibilidade questionável com o CTN, é distinta daquela atualmente praticada. Deve-se examinar com reservas a possibilidade de transposição do verbete ao período posterior ao advento do CTN, e, principalmente, ao período posterior à aplicação do método positivado a partir de 1985.

8.3.2 Óbices à Súmula nº 584 na Constituição Federal de 1988

É bem verdade que, mesmo anteriormente ao advento da Constituição Federal de 1988, autores do escol de Luciano Amaro, fundados na proteção ao ato jurídico perfeito, afirmavam que a retroatividade fundamentada na Súmula nº 584, “longe de ser mero aspecto condenável do ponto de vista da Justiça ou da Política Fiscal, é uma afronta à Constituição”.³⁵ Observaram-se, também, manifestações

³⁴ RE nº 103.553-6, 1ª Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, j. 24.09.1985, DJ 25.10.1985.

³⁵ A afirmação era feita já à luz da Constituição de 1967, conforme redação conferida pela Emenda Constitucional nº 1/1969. Deve-se ressaltar que, para defender este entendimento,

jurisprudenciais no sentido de que a tutela do ato jurídico perfeito vedaria a indigitada modalidade de aplicação retrospectiva da legislação,³⁶ o que certamente gerou expectativas de superação da anacrônica súmula.

Contudo, o que se observou foi que os tribunais brasileiros, apesar da publicação da Constituição Federal de 1988, mantiveram a aplicação do verbete, mesmo ao adotar, gradativamente, o entendimento de que o fato jurídico tributário do imposto de renda ocorreria, em verdade, no último “instante” do período-base.

Em seu artigo 150, III, *a*, a Constituição de 1988 traz a regra da irretroatividade, que veda a cobrança de tributos “em relação a *atos geradores ocorridos* antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”. A literalidade do dispositivo leva à conclusão de que somente *atos jurídicos tributários consumados* anteriormente à vigência da lei é que estariam cobertos, tendo-se, pois, proteção expressa contra a retroatividade dita própria ou genuína. Nesse sentido, considerando-se exclusivamente essa regra e adotando-se o entendimento de que o critério temporal da hipótese tributária do IR ocorre em 31 de dezembro, manter-se-ia o argumento de que lei publicada anteriormente a essa data seria anterior à ocorrência do fato jurídico tributário.

Alguns autores procuram interpretar o artigo 150, III, *a*, de maneira ampliativa, concluindo que a regra vedaria também a ocorrência de retroatividade imprópria ou retrospectividade. Nesse sentido, para Ferraz Jr., a regra alcançaria “mais do que atos jurídicos perfeitos e acabados” e impediria que a lei nova incidisse sobre “eventos pretéritos que ela tipifique como geradores”. Segundo esse entendimento, não se deveria limitar o dispositivo à “proteção estrita a atos jurídicos perfeitos”, devendo-se estender, ainda, à “proteção mais genérica a eventos (jurídicos)”.³⁷

Referindo-se à “consistente interpretação” de Ferraz Jr., Humberto Ávila entende que a expressão “atos geradores ocorridos” poderia ser interpretada como “eventos passados que a lei tributária tipifique como geradores independentemente de eles terem, no seu conjunto, sido consumados”.³⁸ Cassiano Menke, dedicando-se ao

o autor adotava a questionável premissa de que a renda anual seria uma somatória de fatos positivos e negativos ocorridos durante o ano. Cf. AMARO, Luciano da Silva. O Imposto de Renda e os Princípios da irretroatividade e da anterioridade. *Revista de Direito Tributário*, n. 25/26, p. 140, jul./dez. 1983.

³⁶ Cf., e.g., STF, Representação nº 1.451, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 25.05.1988. No extinto Tribunal Federal de Recurso também se expressava tal posicionamento (Cf., e.g., Apelação Cível nº 82.686, 5ª Turma, Rel. Min. Sebastião Reis, DJU 03.11.1988).

³⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 65, p. 127-128, 2001.

³⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 432.

desenvolvimento do argumento, entende que se deveria, pois, “migrar da conclusividade dos pressupostos normativos para a completude dos atos de disposição dos direitos individuais”. Por conseguinte, “se o contribuinte fez tudo o que necessitava fazer para que o fato gerador ocorresse”, então haveria “fato gerador ocorrido”. Com efeito, ter-se-ia, “para fins da presente regra da irretroatividade”, interpretação distinta acerca do que seria o momento da ocorrência do *fato gerador*: a expressão “fatos geradores ocorridos” significaria, pois, “eventos por meio dos quais os contribuintes completaram o comportamento necessário à realização do fato gerador previsto pela norma tributária de incidência”.³⁹

Em que pese o louvável esforço garantista dos autores, parece-nos que não seria desejável ter-se uma interpretação do que seria a “ocorrência do fato gerador” para fins de interpretação de uma regra específica da Constituição, e outra para o restante do ordenamento jurídico. Afinal, o artigo 114 do CTN consolida o conceito do “fato gerador”: situação necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação tributária. Ora, se antes de 31 de dezembro do ano-base nenhum tributo é devido (se não existe a obrigação tributária), então não há como cogitar tenha ocorrido o “fato gerador”. Somente naquela data é que a “situação necessária e suficiente” se faz presente. A construção proposta pelos doutrinadores acaba por criar diversos “fatos geradores” para uma única obrigação tributária. Se esta não se desdobra, então não existe antes daquela data. Sem dúvida é *necessário* que ocorram os fatos (eventos) anteriores, mas não é o *suficiente* para que surja a obrigação tributária.

É bem verdade que, em matéria do IR, há quem defenda a existência de um “fato gerador complexo” (ou pendente) a indicar uma situação jurídica que se tenha iniciado, mas não concluído. Sob tal prisma, durante o ano-base, o fato estaria “pendente”, já que iniciado. Enfrentou o tema com acerto Paulo de Barros Carvalho, o qual, citando Brandão Machado, revela que a polêmica surge a partir do neologismo “fato gerador complexo”, em sua opinião, insensato, já que nada mais se refere do que à complexidade do “fato gerador”, revelando-se, daí, que nenhum dos fatos que o compõem poderá, isoladamente, ter a virtude de fazer nascer a relação obrigacional tributária. Lembra, ainda, que nem mesmo a totalidade dos fatos, menos um, poderá dar nascimento à obrigação.⁴⁰ Com efeito, se o fato jurídico tributário dará nascimento

³⁹ Cf. MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 148-153.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 128-134.

à obrigação tributária, inexistente fato jurídico tributário se algum dos fatos que compõem o *factum* descrito na hipótese ainda não se tiver concretizado. Inexistente, neste sentido, “fato gerador pendente”. O fato jurídico tributário, ainda que composto por uma série de fatos, será um único fato jurídico (*factum*), deste modo tomado em sua integralidade.

Ainda mais indesejável torna-se tal entendimento quando se considera que existem outras normas aptas a tutelar o problema da retroatividade imprópria. Em sentido semelhante ao que o primeiro autor deste estudo vem defendendo,⁴¹ Ávila distingue a “regra da irretroatividade vinculada ao fato gerador” (CF, art. 150, III, a) do princípio da irretroatividade “como norma decorrente do princípio da segurança jurídica na sua dimensão da confiança”.⁴² Em seu entendimento, a tutela do ato jurídico perfeito e do direito adquirido seria apta “a proteger atos ou fatos jurídicos ocorridos no passado que não se enquadrem na categoria de fatos geradores”.⁴³ No entanto, entende que, por estar relacionada à legítima proteção de expectativas, é no princípio da segurança jurídica que se deve buscar o critério fundamental para a tutela de atos não protegidos pela regra da irretroatividade.⁴⁴

Em outras palavras, a segurança jurídica continua a servir de critério de ponderação em situações de retroatividade imprópria, inautêntica ou falsa, tutelando a confiança dos contribuintes depositada na atuação dos órgãos do Estado.⁴⁵

Também o princípio da anterioridade possui relevância a respeito da aplicação da súmula. O artigo 150, III, *b*, da CF estabelece que impostos não podem ser exigidos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido editada a lei que os instituiu ou que os aumentou. Diz-se, pois, que a norma vigente publicada em determinado exercício financeiro produza efeitos no mesmo exercício financeiro, “seja sobre fatos/

⁴¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 339-347.

⁴² ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 419-432.

⁴³ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 435. No mesmo sentido, cf., e.g., AMARO, Luciano da Silva. O imposto de renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade. *Revista de Direito Tributário*, n. 25/26, p. 140, jul./dez. 1983; MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 93-97.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 429.

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 342. No mesmo sentido, cf. NABAIS, José Casalta. A Constituição fiscal portuguesa de 1976, sua evolução e seus desafios. *Revista de Direito Tributário*, n. 84, p. 83-84, 2005.

atos ocorridos, no período, antes de sua vigência, seja sobre aqueles que, ainda no período, venham a ocorrer após a vigência”.⁴⁶

Em tais circunstâncias, encontram-se evidentemente ultrapassados os argumentos que serviram de base à referida súmula. Ainda que se possa sustentar atendida, formalmente, a regra da irretroatividade (o fato jurídico tributário somente se dá em 31 de dezembro e, portanto, a lei anterior a esta data não produz, formalmente, efeito retroativo), não há como se afastar o princípio da anterioridade, tampouco o princípio da irretroatividade, compreendido, em seu sentido material, como concretização da segurança jurídica.

Inobstante, manteve o Supremo Tribunal Federal, de maneira irrestrita, a aplicação da Súmula nº 584 à luz da Constituição Federal de 1988, tomando-a por “orientação assente nesta Corte”.⁴⁷ Somente no julgamento do RE nº 183.130 é que se retomaram os debates acerca da aplicabilidade da súmula.

8.4 Irretroatividade e função extrafiscal do tributo

8.4.1 A inclusão da função extrafiscal na *ratio decidendi* do Supremo

Em 2014, decidiu o Supremo não ser legítima a aplicação de artigo de lei que majorava a alíquota incidente sobre lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, posto que no mesmo exercício. Dado que a legislação havia conferido “tratamento fiscal destacado e mais favorável”, incentivando a exportação, a conclusão foi no sentido de que a “evidente função extrafiscal da tributação das referidas operações afasta a aplicação, em relação a elas, da Súmula 584/STF”.⁴⁸ Como o caso teve seu julgamento iniciado no Supremo em 1998, alongando-se por mais de dezesseis anos, importa examinar detidamente sua evolução na Suprema Corte.

⁴⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 65, p. 129, 2001.

⁴⁷ Nesse sentido, cf. RE nº 236.727, Rel. Min. Carlos Britto, DJ de 08.06.04; RE nº 224.965, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 29.05.02; AI 333.209, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU 06.08.2004; RE nº 245.193, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 22.02.06; Ag. Reg. no RE nº 177.091, 1ª Turma, Rel. Min. Ayres Britto, DJU 10.03.2006; RE nº 372.046, Rel. Min. Cezar Peluso, DJ de 23.03.06; RE nº 242.688, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 17.10.2006.

⁴⁸ RE nº 183.130, Tribunal Pleno, Rel. p/ o Acórdão Min. Teori Zavascki, j. 25.09.2014, DJU 17.11.2014.

No caso, o contribuinte havia se insurgido, mediante mandado de segurança, contra a majoração da alíquota do imposto de renda sobre o lucro de exportações incentivadas, as quais foram realizadas no ano-base de 1989. Em síntese, as alíquotas foram triplicadas, de 6% a 18%, por lei editada dois dias antes do encerramento do ano-base (29 de dezembro de 1989). Dispunha o Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, que:

Art. 1º. O lucro decorrente de exportações incentivadas será tributado, pelo Imposto sobre a Renda, à alíquota de 3% (três por cento), no exercício financeiro de 1989 e à alíquota de 6% (seis por cento) a partir do exercício financeiro de 1990.

A superveniente Lei nº 7.988, de 28 de dezembro de 1989, no entanto, veio a dispor que:

Art. 1º. A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989:

I. - passará a ser de 18% (dezoito por cento) a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.413, de 10.02.1988.

A segurança foi concedida pelo juízo de primeiro grau, garantindo-se ao contribuinte o direito de continuar a recolher o tributo à alíquota de 6%. Em segunda instância, entendeu o Tribunal, sob relatoria do então Juiz Ari Pargendler, que, de fato, seria inconstitucional a cobrança em relação ao ano-base de 1989, dando-se parcial provimento à apelação. O relator traz importantes observações em seu voto, dignas de transcrição:

Antes da Constituição Federal de 1988, a exigência da anterioridade da lei, em matéria do imposto de renda, estava vinculada ao exercício financeiro, tudo nos termos da Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal. (...) O que significa dizer que essa garantia constitucional ficava ao sabor da lei ordinária.

Bastava que esta sistematizasse o imposto em dois períodos, o do ano-base e o do exercício financeiro, para que o contribuinte ficasse a mercê de quaisquer modificações. Formalmente, a garantia estava respeitada sempre que a lei fosse anterior ao início do exercício financeiro, ainda que incidisse sobre fatos já acontecidos no ano-base.

Depois da Constituição Federal de 1988, há duas exigências: além de ser anterior ao início do exercício financeiro, é preciso que seja anterior, também, ao próprio fato fiscalmente relevante. Essa a melhor interpretação do art. 150, III, a, inexistente no texto anterior.

Assim, a União Federal interpôs recurso extraordinário, sustentando que não teria havido violação ao “princípio da irretroatividade, pois a mudança de legislação ocorreu antes da ocorrência legal e jurídica do fato gerador”. Com efeito, tendo a lei sido publicada antes do início do exercício em que o imposto seria cobrado, tampouco seria possível falar-se em violação ao princípio da anterioridade.

No STF, o caso foi inicialmente relatado pelo Ministro Carlos Velloso, autor de importante trabalho doutrinário sobre o tema da irretroatividade.⁴⁹ O Ministro Velloso atribuiu acepção ampla ao princípio da irretroatividade, tendo entendido que “a lei nova que institui incidência tributária, criando ou majorando tributo, não tem aplicação retroativa”. Para o ministro, não seria “necessário indagar se ela viola ou não direito adquirido, ato jurídico perfeito ou coisa julgada”, porque “[e]sse tipo de lei, repete-se, não tem aplicação retroativa, *tout court*”. *Em seu voto, o Ministro Velloso foi acompanhado pelo Ministro Joaquim Barbosa, que observou que, “[m]anifestamente, a lei em questão majorou o tributo de forma retroativa”.*

O Ministro Eros Grau optou por seguir os fundamentos da ampla jurisprudência do Supremo a respeito da aplicabilidade da súmula. Igualmente, o Ministro Menezes Direito afastou o argumento de que a súmula ter-se-ia tornado sem aplicabilidade em decorrência do advento da Constituição Federal de 1988, considerando que “o dispositivo da Constituição de 88, com relação à Constituição anterior, no que diz com a irretroatividade, não tem alteração, não existe alteração substantiva”.

O Ministro Nelson Jobim, contudo, optou por via alternativa para decidir o caso. Em que pese tenha confirmado a aplicabilidade da Súmula nº 584, considerando a “colossal coleção de julgamentos” do Supremo que admite a aplicação do entendimento nela expresso, houve por bem o ministro seguir o relator. Para tanto, considerou o ministro em seu voto que, “muito embora o fato gerador do IR ocorra no último dia do ano, no caso em tela, a utilização do imposto com conotação extrafiscal acabou por configurar situação distinta”.

Inicialmente, muito bem apontou o ministro que a alteração de alíquotas quebraria, na forma como levada a cabo pela Lei nº 7.988/89, “o liame básico da confiança que deve nortear as relações comerciais”, havendo “relação de causalidade entre a redução da alíquota e o comportamento econômico dos particulares”. Assim, irretocável a conclusão

⁴⁹ Cf. VELLOSO, Carlos Mário da Silva. A irretroatividade da lei tributária: irretroatividade e anterioridade – imposto de renda e empréstimo compulsório. In: *Temas de Direito Público*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 311.

de que, caso não houvesse o incentivo, “não haveria ou poderia ser menor o comportamento desejável”.

Partiu o ministro da premissa de que o fato gerador do imposto de renda ocorreria no último dia de cada ano somente “para a hipótese normal do imposto de renda na sua função fiscal”, mas o caso traria situação distinta, de “uso do IR com função extrafiscal”.

Portanto, em decorrência dessa apontada particularidade das normas de efeitos extrafiscais, dever-se-ia considerar que “a configuração do fato gerador ocorreu na data da operação para, então, ser tributado com alíquota reduzida”, devendo-se, pois, “conservar como interpretação do fato gerador do IR a Súmula 584, bem como a sólida jurisprudência do Tribunal nessa matéria”. A distinção feita pelo ministro é no sentido de que, caso o IR seja “utilizado em caráter em extrafiscal, a configuração do fato gerador dá-se em outro momento”, qual seja, “o momento da realização da operação”. Considerando tal raciocínio, optou o ministro por acompanhar o relator em suas conclusões, negando-se provimento ao RE, “mas discordar de sua linha de argumentação”.

Depois do pedido de vista do Ministro Cezar Peluso, em 2007, o julgamento seria retomado em 2014, com voto do Ministro Teori Zavascki. Reproduzindo substancialmente o entendimento expresso pelo Ministro Nelson Jobim, entendeu o Ministro Zavascki que “não se está examinando hipótese enquadrável no regime normal de tributação de imposto de renda de pessoa jurídica”, delimitando a questão posta nos seguintes termos:

O que se deve aqui questionar é a legitimidade da aplicação retroativa de norma que majora alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas, ocorridas no passado, às quais a lei havia conferido tratamento fiscal destacado e mais favorável, justamente para incrementar a sua exportação. Relativamente a elas, o tributo teve, portanto, função nitidamente extrafiscal. Ora, o art. 1º, I, da Lei Lei 7.988, de 29/12/89, ao atingir, retroativamente, as operações já consumadas antes de sua vigência e favorecidas, à época de sua realização, com tratamento fiscal próprio, não se mostra compatível com a garantia constitucional do direito adquirido.

Adicionou-se, portanto, aos argumentos do Ministro Jobim a constatação de que a norma, “ao atingir, retroativamente, as operações já consumadas antes de sua vigência e favorecidas, à época de sua realização, com tratamento fiscal próprio, não se mostra compatível com a garantia constitucional do direito adquirido”. Observou-se, pois, “um juízo de interpretação conforme”, que foi seguido, também, pelo Ministro Luís Roberto Barroso, para quem, “por se tratar de uma

exportação incentivada, a retirada do benefício é inaceitável”. Ressalvou o Ministro Barroso, contudo, não estar se “comprometendo com a subsistência ou não da Súmula nº 584, que gostaria de reservar para um momento de maior reflexão”.

Igualmente, a Ministra Rosa Weber seguiu o entendimento, acrescentando que a revogação “no mínimo, feriria o direito adquirido, considerando a finalidade extrafiscal do próprio incentivo concedido”.

O Ministro Gilmar Mendes, após confessar o “forte fascínio” que lhe causava a tese do Ministro Carlos Velloso, afirmou que o Supremo teria “um encontro marcado” com a Súmula nº 584, “porque parece abusiva essa alteração que se faz no final do exercício financeiro com repercussão sobre tudo que já ocorreu”. No entanto, para fins do julgamento, optou por seguir o voto do Ministro Jobim, sem se pronunciar em definitivo sobre a superação da súmula.

Finalmente, o Ministro Marco Aurélio, após afirmar a irrelevância de se aferir a finalidade de estímulo às exportações, cumprindo-se, em vez disso, tão somente “perquirir a natureza jurídica do tributo e, no caso, não se tem um daqueles excluídos da anterioridade”, subscreveu o voto do Ministro Carlos Velloso.

No referido julgado, se não se pronunciou em definitivo sobre a superação da Súmula nº 584, certamente criou o STF a expectativa de que o faria em uma próxima oportunidade. Contudo, ao julgar caso em sede de repercussão geral, sobre a mesma legislação, com suporte fático semelhante, optou o STF por substancialmente reproduzir a *ratio decidendi* concebida pelo Ministro Nelson Jobim.⁵⁰ Seguindo-se a delimitação levada a cabo pelo Ministro Teori Zavascki, fixou-se a tese nos seguintes termos:

É inconstitucional a aplicação retroativa de lei que majora a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo ano-base, tendo em vista que o fato gerador se consolida no momento em que ocorre cada operação de exportação, à luz da extrafiscalidade da tributação na espécie.

Na ocasião, postergou-se uma vez mais a efetiva apreciação da Súmula nº 584, tendo o Ministro Marco Aurélio proposto que fosse projetada “a apreciação da subsistência ou não do verbete para um caso mais favorável à superação”.

Do exposto, nota-se que, em ambos os casos, criou o Supremo grande expectativa em relação à futura superação da súmula. A compreensão da função extrafiscal do tributo, consoante proposta no presente

⁵⁰ RE nº 592.396, Tribunal Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, j. 03.12.2015.

artigo, evidencia, contudo, que os elementos para a definitiva superação da súmula já se encontram presentes. Em que pesem os fundamentos trazidos pelo Supremo em relação à função extrafiscal do tributo, deve-se ver que inexistem razões para não se estender o raciocínio às normas em que não se identifique função extrafiscal predominante.

8.4.2 A função extrafiscal do tributo

Os impostos são espécies tributárias que se distinguem das demais por causa de sua hipótese tributária (tributo não vinculado) e da destinação do produto de sua arrecadação (despesas gerais do Estado). Sua conformação legal não se faz exclusivamente a partir de normas com função arrecadadora, cuja justificação é a necessidade de o Estado obter recursos para suprir as exigências coletivas, mas também ali surge a função indutora das normas tributárias. Estas têm justificação diversa da primeira, qual seja a intervenção estatal sobre o domínio econômico, da qual é manifestação.⁵¹ A expressão “normas tributárias indutoras” foi cunhada não no sentido de se conceberem normas distintas a regular o tributo, mas aspectos distintos das normas que dele tratam.

Sendo manifestação de intervenção sobre o domínio econômico, as normas tributárias, posto apresentarem função indutora, não se despem de seu embasamento constitucional. Assim, para a função extrafiscal dos tributos, é válido o seguinte raciocínio: seu emprego sofre, além das expressas limitações constitucionais ao poder de tributar, as mesmas restrições e motivações de outras formas de intervenção na economia. É dizer: a função fiscal do tributo se justifica na justa distribuição de sua carga, o que se verifica, no caso dos impostos, pela aferição da capacidade contributiva. Entretanto, ao se reconhecer a função indutora, aceita-se que contribuintes com igual capacidade contributiva paguem tributos diferentes. Evidentemente, tal diferenciação já não se justifica pelo ângulo fiscal (justa repartição do encargo), mas por seu efeito indutor. Este, por sua vez, também deve se conformar com a ordem constitucional.

Usualmente, a doutrina lança mão da expressão “extrafiscalidade” para designar “as leis relativas à entrada derivada, que lhes confere características de consciente estímulo ao comportamento das pessoas e de não ter por fundamento precípua arrecadar recursos pecuniários a

⁵¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 167.

ente público”,⁵² ou, na definição de Ataliba, “o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente por quem os tem à disposição – com objetivos não fiscais, mas ordinatórios”, lembrando este autor que, sendo inerente ao tributo incidir sobre a economia, a extrafiscalidade fica caracterizada pelo “emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades (...) regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política”.⁵³ Com igual amplitude, no conceito de Gerd Willi Rothmann, “[e]xtrafiscalidade é a aplicação das leis tributárias, visando precipuamente a modificar o comportamento dos cidadãos, sem considerar o seu rendimento fiscal”.⁵⁴ Também Leila Paiva fala em extrafiscalidade como “utilização instrumental da norma jurídica tributária com o objetivo primário de direcionar o comportamento dos cidadãos”.⁵⁵ Hely Lopes Meirelles se refere à “utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade”.⁵⁶ Embora a expressão “função indutora” pareça mais adequada para indicar o fenômeno referido, este texto utiliza a expressão “função extrafiscal”, que, afinal, é gênero do qual a função indutora é espécie.

Cumpra analisar, então, qual a relevância da aferição da função extrafiscal do tributo para fins de aplicação da Súmula nº 584.

8.4.3 A função extrafiscal da norma revogada

De fato, a redução de alíquota analisada nos julgados do Supremo possui incontestemente função extrafiscal: tais reduções de alíquota produzem claro efeito de incentivar exportações ao reduzir o custo tributário de tais operações. Contribuintes com idêntico lucro (idêntica capacidade contributiva) recebem tratamentos tributários distintos, em vista de seu comportamento segundo os parâmetros da ordem econômica. A justificativa para a diferenciação se encontra, assim, na função indutora (extrafiscal) do tributo. Assim, deve-se examinar qual a efetiva relevância da conclusão positiva acerca da função extrafiscal da norma

⁵² CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: 1964. p. 54.

⁵³ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 150-151.

⁵⁴ ROTHMANN, Gerd Willi. *Extrafiscalidade e desenvolvimento econômico*. Separata do Relatório 1966-1970. São Paulo: Câmara Teuto-Brasileira de Comércio e Indústria. p. 108.

⁵⁵ PAIVA, Leila. *Disciplina jurídica da extrafiscalidade*. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: [S. d]. p. 20. Mimeo.

⁵⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. *Estudos e pareceres de Direito Público VIII: assuntos administrativos em geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 380-381.

para que se admita ou não a eficácia de sua revogação em relação a atos jurídicos já praticados e irreversíveis.

Alguns elementos para a identificação da relevância de se aferir a função fiscal ou extrafiscal do tributo no caso em comento podem ser inferidos dos votos dos ministros. Conforme ensina Eros Grau, distinguem-se “normas jurídicas e a norma de decisão”.⁵⁷ A elaboração da norma de decisão deve evidenciar o espectro da norma jurídica que resulta da norma de interpretação.

Assim, deve-se examinar se há relevante distinção entre o caso concreto sob julgamento e o paradigma considerado. A distinção pode dar-se em virtude da ausência de correspondência entre os fatos sob análise e aqueles que embasaram a *ratio decidendi* do precedente, ou da existência de peculiaridades no caso em julgamento, aptas a afastar a aplicação do entendimento consolidado. Ora, se distinguir é apontar elementos que estão presentes em um caso, mas não em outro, deve-se questionar quais foram os elementos presentes no caso do contribuinte que motivaram o afastamento da súmula; a contrario sensu, os elementos motivadores da distinção não podem estar presentes no caso da regra geral, em que a súmula, no sentir dos ministros, deveria ser mantida.

No entendimento do Ministro Nelson Jobim, conforme complementado posteriormente pelos demais ministros, a distinção seria, portanto, motivada:

Pela relação de causalidade que a função extrafiscal apresenta em relação ao comportamento do contribuinte: por se entender que a redução de alíquota, de evidente função extrafiscal, incentivou o comportamento do contribuinte para que acentuasse exportações, a contrario sensu, dever-se-ia admitir que a predominância da função fiscal se identifica quando não se afeta o comportamento dos contribuintes, *i.e.*, não se identifica qualquer relação de causalidade significativa com a conduta dos cidadãos;

Pela quebra de confiança que a revogação de normas com função extrafiscal, após praticados os atos incentivados, engendra: por se entender que a revogação retrospectiva de normas de função extrafiscal quebra a confiança em relação aos cidadãos a elas submetidos: a contrario sensu, dir-se-ia que, no que diz respeito à revogação de normas em que predomina a função fiscal, tal quebra de confiança não existiria;

Pelo direito adquirido produzido em decorrência da promulgação de norma de função extrafiscal: por entender, que da aplicação de normas de função extrafiscal decorre a existência de direito adquirido,

⁵⁷ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 28.

a contrario sensu, dir-se-ia que em relação a normas de função predominantemente fiscal tal direito adquirido inexistia;

Pelo momento da ocorrência do fato jurídico tributário: enquanto, na regra geral de função fiscal, o fato jurídico tributário do IR ocorreria no último dia do ano, a função extrafiscal faria com que se transmudasse o momento da ocorrência do fato jurídico para a data da efetiva ocorrência da operação incentivada.

Ora, deve-se ver que também as normas de caráter predominantemente fiscal afetam diretamente o contribuinte (i). Mesmo que se imaginasse tributo absolutamente neutro com relação ao comportamento do contribuinte (*i.e.*, que a tributação fosse a mesma, independentemente de qualquer ato ou fato imputável ao contribuinte – o exemplo teórico seria o imposto *per capita*), ainda assim ter-se-ia uma alteração no comportamento do contribuinte posterior à tributação, já que, a depender do valor do tributo pago, sobrarão mais ou menos recursos para outras atividades. Uma alta tributação levará o contribuinte, dali adiante, a ter menos recursos para outras finalidades. Assim, não procede a distinção sugerida em relação às normas de função predominantemente extrafiscal no sentido de que somente estas é que guardariam relação de causalidade com o comportamento dos contribuintes. Sem dúvida, a função extrafiscal guarda relação com o comportamento anterior do contribuinte (daí o caráter indutor de comportamento), mas a função fiscal não é neutra com relação à liberdade de escolha do contribuinte após a tributação.

Exatamente em razão disso é que também a alteração de normas com efeito predominantemente arrecadatório, após praticados os atos de que decorrem a manifestação de capacidade contributiva, gera a quebra de confiança referida nos julgados do STF, caso tal revogação seja onerosa ao contribuinte (ii). Da mesma forma que o contribuinte que pratica atos notoriamente incentivados pela legislação tributária, também o contribuinte que cotidianamente manifesta sua capacidade contributiva confia na estabilidade da legislação. Ao optar por consumir, confia o contribuinte que estará sujeito à alíquota e à base de cálculo vigentes no momento da prática do ato jurídico que enseja a manifestação de capacidade contributiva. Ao decidir produzir, vender mercadorias ou prestar serviços, deve o empresário confiar na estabilidade da legislação vigente no momento da realização das operações. Qualquer modificação na legislação levada a cabo em um momento em que os efeitos do ato praticado são irreversíveis virá em uma situação de notória quebra de confiança caso possua efeitos retrospectivos em relação aos atos jurídicos já consumados.

Por isso é que se deve entender que a tutela do ato jurídico perfeito e do direito adquirido estende-se também a casos em que

o contribuinte estava sujeito a normas tributárias que não possuíam qualquer função extrafiscal evidente (iii). Não existe qualquer motivo para que a confiança do contribuinte em relação a determinado incentivo econômico estatal direcionado ao incremento das exportações seja superior à confiança que o cidadão possui de que não se arrependará de um ato de consumo em decorrência de modificação legislativa superveniente. O motivo do contribuinte que deseja auferir lucros mediante a realização de exportações incentivadas não é mais ou menos legítimo que o motivo daquele que pretende poupar hoje para futuramente incrementar a própria carreira. Um e outro devem ser tutelados. Nem um, nem outro pode ser surpreendido.

É ilusório o pensamento segundo o qual somente o contribuinte submetido a normas de função predominantemente extrafiscal deva ser tutelado contra a retrospectividade da legislação. Talvez, nesses casos, a contradição da atuação do Estado seja mais grosseira e evidente, de modo que se tenha maior força retórica para sua evidenciação. Vê-se situação em que os contribuintes, baseados em claros sinais dados pelo Poder Legislativo, firmaram contratos e empenharam recursos financeiros; a mudança de alíquotas deu-se subitamente e em sentido contrário aos sinais dados pelo legislador. No entanto, não há diferença substantiva entre a revogação retrospectiva de norma de função fiscal ou de função predominantemente extrafiscal: em ambos os casos tem-se ataque frontal à segurança jurídica. Em se tratando de norma tributária indutora, ter-se-á tão somente um argumento a mais contra a aplicação da nova lei no exercício em curso, se já transcorridos os fatos que seriam influenciados pela norma tributária indutora.⁵⁸

Por fim, importa enfrentar o argumento relacionado ao momento da ocorrência do *fato gerador* (iv). Tal argumento deve ser analisado separadamente dos outros três. Enquanto os três primeiros argumentos enunciados são todos incontestes, cabendo evidenciar tão somente que os elementos apontados encontram-se presentes também em relação às normas de função fiscal, o argumento acerca da ocorrência do *fato gerador* é preocupante e deve ser devidamente refutado.

Entendeu o Ministro Nelson Jobim que, na regra geral de função fiscal, o fato jurídico tributário do IR ocorreria no último dia do ano. No entanto, a função extrafiscal faria com que se transmudasse o momento da ocorrência do fato jurídico para a data da efetiva ocorrência da operação incentivada.

⁵⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 272.

Ora, a aferição da função fiscal ou extrafiscal da exação em nada afeta o momento da ocorrência do fato jurídico tributário, que deve ser aplicado de maneira uniforme em relação a todos os contribuintes. A função da norma nada diz a respeito do momento em que se tem a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Não pode o momento da ocorrência do fato jurídico tributário variar a critério do intérprete, sob pena de se tornar contingente aspecto essencial da obrigação tributária. Como visto, somente com o fato jurídico tributário é que nasce essa obrigação. A ideia de condição necessária e suficiente pressupõe que, sem o fato jurídico tributário, não há obrigação; com ele, esta surge por inteiro.

8.5 Conclusões

A Súmula nº 584 foi editada à luz de casos julgados anteriormente à reforma tributária implementada mediante o Código Tributário Nacional. Por conseguinte, foi editada à luz de normas substancialmente distintas daquelas hoje vigentes. Além disso, a súmula toma por premissa modalidade de base de cálculo *praenumerando*, que não mais subsiste, em virtude, justamente, de sua incompatibilidade com o CTN. Ademais, baseou-se em precedentes concernentes à tributação de pessoas físicas (magistrados), cuja disciplina legal é muito diversa das pessoas jurídicas.

Inobstante, o verbete ainda tem sido aplicado pela Corte Suprema. Desviando-se substancialmente do contexto original dos casos que lastrearam a edição da súmula, em função da natureza periódica da hipótese tributária do imposto de renda, sustenta-se que a lei aplicável seria aquela vigente quando do término do ano-base. Dado que o critério temporal da hipótese tributária do imposto de renda somente se aperfeiçoa quando do encerramento do ano-base, não se poderia falar em retroatividade ao aplicar-se lei editada no curso do ano-base, porquanto a lei estaria vigente em 31 de dezembro, momento da ocorrência do fato jurídico tributário.

Tal entendimento decorre da compreensão da irretroatividade como regra, nos termos do artigo 150, III, a, da Constituição Federal, desconsiderando-se a importância de se entender a irretroatividade também como princípio, decorrente da proteção da confiança e da segurança jurídica. Nessa dimensão, deve-se tutelar o contribuinte também contra a retroatividade imprópria. Tal proteção deve ser levada a cabo sem que se cogite a alteração, por parte do intérprete, do critério temporal da hipótese tributária.

A posição expressa pelo Supremo no RE nº 592.396 é certamente um avanço na medida em que se tutela o contribuinte contra

alterações legislativas que afetam atos irreversíveis por ele praticados. A análise mais detida de seus fundamentos permite, entretanto, que se evidencie que os elementos para a superação da Súmula nº 584 se encontram presentes nesse importante caso decidido em sede de repercussão geral.

EXTRAFISCALIDADE: ENTRE FINALIDADE E CONTROLE

MARTHA LEÃO

Every rule has a background justification – sometimes called a rationale – which is the goal that the rule is designed to serve.

(SCHAUER, Frederick)¹

(...) não basta ter existência para que a medida de comparação seja válida. É preciso que, além disso, ela seja pertinente à finalidade que justifica sua utilização. Isso só pode ser descoberto se for desvendada a finalidade da norma de tributação. É que a medida de comparação não surge antes (logicamente) da finalidade. Ela surge depois.

(ÁVILA, Humberto)²

9.1 Introdução

A extrafiscalidade é um fenômeno cada vez mais presente no ordenamento jurídico. Desde a utilização de alíquotas progressivas

¹ SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2009. p. 15.

² ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 48, 198.

para o imposto de renda e outros impostos, passando pela instituição de tributos vinculados ao meio ambiente, ao aumento da carga tributária de bens considerados como artigos de luxo ou indesejados, como cigarro e bebidas alcoólicas, e a concessão de benefícios fiscais para estimular o consumo, todos estes exemplos são recorrentes e têm sido utilizados com frequência para atingir objetivos sociais ou econômicos também por meio da tributação.

Em que pesem essas observações, por muito tempo o estudo da extrafiscalidade foi considerado como irrelevante ou, pelo menos, como um tema secundário pela doutrina clássica do direito tributário brasileiro. Esta doutrina defendia um estudo mais voltado para a norma, e não para questões atinentes a suas finalidades e efeitos, acepções fundamentais quando nos referimos às normas tributárias extrafiscais. Ataliba, por exemplo, defendia que “nós, bacharéis, nos temos perdido a procura das causas da tributação, dos efeitos da tributação, das razões da tributação, buscando discutir o fenômeno econômico, desprezando a forma jurídica, o caráter formal do direito”.³ De forma semelhante, Becker também defendia que a verdadeira ciência do direito tributário exigiria do jurista, exclusivamente, o estudo da criação da regra jurídica e a análise da sua consistência.⁴

Essa ideia, no entanto, vem pouco a pouco sendo criticada pela doutrina, que apresenta objeções ao entendimento de que a ciência do direito não deveria se preocupar com elementos extrajurídicos e de que não caberiam considerações sobre a aplicação efetiva do direito à realidade social, já que estas pertenceriam à sociologia do direito, e não à ciência do direito em sentido estrito.⁵ Nessa linha, Marins e Teodorovicz criticam esse estudo “puro” característico da ciência do direito tributário, afastando-se de critérios extrafiscais, como a política, a economia, o direito social e a filosofia, “caminhando para o reducionismo epistemológico”. Para os autores, é essa postura que explica o limitado avanço da doutrina jurídica sobre o tema da extrafiscalidade, ainda que o fenômeno seja tão amplo quanto a fiscalidade. O problema, como destacado por eles, é que “trabalhar com a noção de extrafiscalidade, detidamente, significaria o risco de

³ ATALIBA, Geraldo. *Elementos do Direito Tributário* (notas taquigráficas do Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 22.

⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 21.

⁵ Nessa linha, a crítica de Folloni, que explicita a necessidade de se repensar a ciência do direito, em: FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 72 *et seq.*

avancar sobre aspectos que não seriam interessantes para a doutrina positivista-fiscalista”.⁶

Passa-se, então, a defender o fato de que a análise da finalidade e da eficácia das normas tributárias faz parte do próprio objeto da ciência do direito, porque, sem ela, não se sabe quais são os bens jurídicos protegidos ou restringidos na aplicação das normas tributárias, nem quais as normas constitucionais que devem ser buscadas para a resolução dos problemas. Sobre o tema, Ávila resume bem quais são as consequências da dispensa do controle dos efeitos: “Uma parte importantíssima do direito fica esquecida”.⁷ Em estudo específico sobre a ciência do direito tributário, o autor destaca que a interpretação do direito demanda, além de textos, o exame de outros elementos, como fatos, atos, costumes, finalidades e efeitos. Este tipo de interpretação – necessário quando se está diante de normas que pressupõem a indução do comportamento de determinados contribuintes como meio para atingir finalidades públicas – depende da análise de elementos extratextuais, envolvendo, por exemplo, conjecturas a respeito da relação entre as normas e as intenções, os efeitos, os fins e os bens jurídicos a que elas fazem referência.⁸

O afastamento deste tema do objeto da ciência do direito tributário influenciou diretamente o Poder Judiciário, que acabou vertendo para um entendimento de que este tipo de norma tributária seria uma norma política, que fugiria do controle do seu controle. Por trás dessa ideia, está a noção de que essas normas não fariam parte do direito tributário, nem mesmo do direito. Trata-se de verdadeiro equívoco que a retomada pela doutrina de trabalhos e estudos sobre o tema precisa e deve corrigir através da influência que pode fazer sobre a própria jurisprudência.

Portanto, a discussão sobre a extrafiscalidade, sua definição, extensão, aplicação, limites e formas de controle, mostra-se fundamental para romper com essa lógica reducionista da ciência do direito. Deve-se atentar para o fato de que não se pode deixar de fora da ciência do direito tributário o estudo de finalidades e efeitos das normas tributárias. Não compreendê-las e não reconhecê-las levam a um resultado perigoso de não controlá-las. Daí a importância da retomada do tema e de seu enfrentamento pela doutrina como forma de pressionar também

⁶ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo. *Anais do IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional*. Curitiba: ABDConst, 2011. p. 187-188.

⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 140.

⁸ *Idem*. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Direito Tributário Atual*, v. 29, p. 188-189, 2013.

pela aplicação dos mecanismos de controle atinentes a essas normas. O objetivo deste artigo é contribuir para esse debate, tendo como foco principal restabelecer a importância da identificação dessas normas através de sua finalidade para, assim, garantir o seu devido controle, tanto no plano da validade como no plano da eficácia.

9.2 A definição de extrafiscalidade

9.2.1 A identificação das normas tributárias extrafiscais

O direito é um instrumento para a realização de finalidades. Esta ideia é antiga e recorrente, mas sempre merece retorno.⁹ A visão instrumental do direito, ou seja, a ideia de que ele é um meio para uma finalidade, é “um dado adquirido” e “quase uma parte doar que respiramos”.¹⁰ Jhering também já expressava esta ideia com maestria – “o direito não é um fim em si mesmo, mas um meio para um fim” –,¹¹ assim como Becker – “a natureza essencial do direito é a natureza instrumental”.¹² Se o direito atua como regulador da vida social, estabelecendo condutas vinculadas a finalidades, não há dúvida de que o direito tributário segue a mesma lógica. Os tributos não são apenas um método de pagamento para o governo e para os serviços públicos; eles são também um importante instrumento, pelo qual o sistema político põe em prática o seu conceito de justiça distributiva ou econômica.¹³ É nesse contexto que se fala em “instrumentalização do direito tributário”, ou seja, o direito sendo usado como instrumento, meio, ferramenta para a indução do comportamento com vistas a uma determinada finalidade estatal.¹⁴

⁹ O tema já foi desenvolvido em: LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015. p. 19.

¹⁰ No original: “An instrumental view of law – the idea that law is a means to an end – is taken for granted in the United States, almost a part of the air we breathe” (TAMANAH, Brian Z. *Law as a means to an end: threat to the rule of law*. New York: Cambridge University Press, 2006. p. 1).

¹¹ No original: “Das Recht [ist] nicht Selbstzweck, sonder nur Mittel zum zweck (...)” (JHERING, Rudolph von. *Der Zweck im Recht*. 4. ed. Leipzig: Breitkopf & Härtel, 1904. t. I, p. 425).

¹² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 63. E, no mesmo sentido: KELSEN, Hans. *General theory of law and state*. Tradução Anders Wedberg. Cambridge: Harvard University Press, 1949. p. 20.

¹³ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The myth of ownership: taxes and justice*. New York: Oxford University Press, 2002. p. 3.

¹⁴ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 302.

Estabelecida a premissa de que o tributo pode ser usado como instrumento para a promoção de finalidades públicas não vinculadas à arrecadação tributária, chega-se à questão de como identificar esse campo da extrafiscalidade. Quais são, afinal, as normas tributárias extrafiscais e, antes disso, como é possível de fato identificá-las? Há uma controvérsia doutrinária bastante atual neste ponto.¹⁵ A doutrina tradicional, contudo, apesar de reconhecer a dificuldade de fazer esse corte puro, na medida em que todas as normas têm algum efeito arrecadador, reconhece essa possibilidade.

Essa corrente tradicional, portanto, defende a possibilidade de identificação das normas tributárias extrafiscais a partir da existência de uma finalidade precipuamente não arrecadatória, mas, sim, vinculada a fins políticos, econômicos ou sociais. Estes fins são diversos, mas podem ser exemplificados pela promoção do meio ambiente, incentivo (ou desincentivo) ao consumo de determinados bens ou de determinado setor industrial, redistribuição de riquezas, incentivo a determinadas regiões menos favorecidas, entre outras inúmeras possibilidades, cada vez mais presentes no cenário brasileiro. A existência de uma finalidade que se sobressai à finalidade arrecadatória, no entanto, não ilide o regime tributário dessas normas, o que é evidente pelo próprio nome que se confere a esta categoria: a *extrafiscalidade* pressupõe a fiscalidade. Haverá, porém, uma questão de preponderância da finalidade extrafiscal.

A norma tributária (fiscal ou extrafiscal) sempre terá efeito arrecadatório, porque o conceito de tributo é exatamente de prestação pecuniária compulsória, que leva à arrecadação. Além disso, superada a questão da neutralidade da tributação, que é um mito,¹⁶ também será evidente que o tributo sempre gerará algum efeito extrafiscal nos contribuintes e cidadãos em geral a partir do momento em que ele passa a ser um critério de consideração para as tomadas de decisão econômica. Exatamente por isso, conforme já reconhecido na doutrina, não existe uma extrafiscalidade e uma fiscalidade puras, porque os efeitos

¹⁵ LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. *Direito Tributário Atual*, v. 34, p. 303-325, 2015.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: *Princípios e limites da tributação – 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 139-164. No mesmo sentido, destaca Ataliba que não há imposto neutro, uma vez que não é possível engendrar um imposto cuja aplicação não altere ou modifique, de algum modo, a situação econômica geral e a individual dos envolvidos direta ou indiretamente nos fatos imponíveis, daí porque do recolhimento de imposto sempre resultam modificações nas posições relativas dos atingidos (ATALIBA, Geraldo. IPTU – progressividade. *Revista de Direito Tributário*, ano 15, n. 56, p. 75, abr./jun. 1991).

dos tributos não são identificados em separado, coexistindo na prática funções arrecadatórias e reguladores com intensidades distintas.¹⁷ É no meio termo entre esses extremos inexistentes que se deverá buscar as características que indiquem a existência de um tributo extrafiscal; daí porque Barbosa Correa reconhece a dificuldade de afastar a “zona cinzenta” que existe entre a extrafiscalidade e a tributação.¹⁸

O reconhecimento da dificuldade dessa tarefa e do fato de que muitas vezes as funções fiscais e extrafiscais se mostrarão indissociáveis,¹⁹ contudo, não é suficiente para afastar, primeiro, a necessidade desta distinção e, segundo, a sua importância. É preciso, portanto, procurar alguma forma de empreendê-la através da busca por características que indiquem a presença de uma norma tributária que premeditadamente e intencionalmente atua sobre o comportamento dos contribuintes em detrimento daquelas em que este efeito, ainda que existente, seja secundário diante do objetivo arrecadatório. Essas normas são exatamente aquelas cuja função precípua não seja arrecadatória, mas, sim, indutora.²⁰ As normas tributárias extrafiscais, assim, são aquelas cujo efeito extrafiscal não é acidental, mas *propositiva*, vinculado à finalidade que justifica a existência do próprio tributo.²¹

Nesse ponto, é importante destacar o reconhecimento da doutrina com relação ao fato de que as normas sempre possuem uma finalidade subjacente a elas. Aarnio, por exemplo, é enfático ao afirmar que as regras jurídicas nascem como resultado de uma atividade intencional. O legislador tem um determinado objetivo e uma convicção definida acerca dos meios para atingi-lo, podendo estas premissas ser utilizadas para a compreensão das ações ali referidas. O direito, segundo o autor, é um fenômeno teleológico (*teleological phenomenon*).²² No mesmo

¹⁷ GONZÁLEZ, Luis Manoel Alonso. *Los impuestos autonomicos de caracter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995. p. 21.

¹⁸ CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo, 1964. p. 60.

¹⁹ OLLERO, Gabriel Casado. *Los fines no fiscales de los tributos: comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma – libro-homenaje al Professor Sainz de Bujanda*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991. v. I, p. 104.

²⁰ No mesmo sentido, o posicionamento de Rothmann: para o autor, seria possível distinguir um grupo de normas tributárias que não possuem a finalidade precípua de arrecadar os recursos necessários ao custeio da despesa pública, mas, sim, a finalidade de promoção pelo Estado de outros fins da política social (inclusive a redistribuição de renda), econômica, cultural, sanitária, ambiental, etc. (ROTHMANN, Gerd Willi. *Natureza, finalidade, interpretação e aplicação das normas tributárias extrafiscais – conceitos de lucro da operação e de resultado operacional – classificação dos aluguéis como receita operacional*. *Direito Tributário Atual*, v. 23, p. 195, 2009).

²¹ LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. *Direito Tributário Atual*, v. 34, p. 307, 2015.

²² AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht: Springer, 2011. p. 157.

sentido, o posicionamento de Schauer, ao destacar que toda regra tem uma justificação subjacente, às vezes chamada de racionalidade, que é o objetivo ao qual a regra está designada a servir.²³

As normas tributárias extrafiscais são aquelas nas quais essa finalidade subjacente à norma tributária não é precipuamente arrecadatória, mas vinculada à promoção de uma finalidade extrafiscal econômica, social ou política. Adota-se aqui, portanto, essa corrente que reconhece e identifica as normas tributárias extrafiscais através da existência de uma finalidade precipuamente extrafiscal, que se sobressai frente à arrecadação e marca os elementos essenciais do tributo. Nesse caso, o estímulo ao contribuinte não é ocasional, mas premeditado, ou seja, existe a intenção consciente de provocar uma ação ou omissão do indivíduo, ambas consideradas de interesse coletivo, por motivos sociais, econômicos ou até políticos.²⁴ Nesse sentido, Mendes destaca que a extrafiscalidade se caracteriza justamente na “intenção (jurídica)” de adoção da regra tributária com finalidades diversas daquela de simplesmente arrecadar recursos aos cofres públicos e, por esta razão, “nem todos os efeitos produzidos pelas regras tributárias podem ser considerados como extrafiscais”.²⁵

Essa diferenciação é fundamental conforme se reconhece que todos os tributos, em maior ou menor grau, causam estímulos ou desestímulos para os contribuintes, gerando assim outros efeitos, que não a mera arrecadação de recursos. A diferença, porém, é que, quando se trata da extrafiscalidade, esse desejo não é uma simples consequência da imposição tributária, mas, sim, uma deliberada intenção do legislador, que usa o tributo como mecanismo dessa intervenção, premeditando, dessa forma, os efeitos esperados (e desejados) a partir dessa imposição. Por isso, no caso das normas tributárias extrafiscais, mais do que instituir uma regra tributária, o legislador ou o executivo (quando autorizado para tanto, no caso das alíquotas de determinados tributos) firmam autênticos trabalhos em parceria com os destinatários das normas. Com isso, cria-se uma relação de reciprocidade com o contribuinte: se este agir de acordo com a finalidade, será recompensado; se agir de forma contrária, não o será.²⁶

²³ SCHAUER, Frederick. *Thinking Like a Lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2009. p. 15.

²⁴ CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo, 1964. p. 51.

²⁵ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Extrafiscalidade: análise semiótica*. Tese (Doutorado) – Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 301-302.

²⁶ STÖTZEL fala em “kooperative Hand-in-Hand-Arbeiten von Staat und Normadressaten” (STÖTZEL, Martin. *Vertrauensschutz und Gesetzesrückwirkung*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2002. p. 194).

9.2.2 A finalidade extrafiscal objetivada na lei e a polêmica acerca dos efeitos

Conforme já mencionado, o tema da identificação tem gerado questões polêmicas, que merecem uma breve análise. A defesa pela impossibilidade de reconhecimento de normas tributárias extrafiscais tem como críticas centrais à teoria da identificação pela finalidade o fato de que não seria possível identificar esta finalidade objetivada na lei e o fato de que todas as normas tributárias têm efeitos extrafiscais, o que tornaria a classificação não apenas impossível, como inútil. Dentro dessa linha, destaca-se o posicionamento de Schoueri, cuja obra foi precursora do debate aprofundado sobre o tema. Ao enfrentar a temática da indução, o autor reconhece que todo tributo possui em alguma medida efeitos indutores, já que ele passa a ser um elemento a ser considerado pelo contribuinte quando da tomada de uma decisão e, por isso, trata a indução como um dos possíveis efeitos da norma.²⁷ Todo tributo, nesse sentido, tem efeito indutor e pode causar distorções (positivas ou negativas) sobre os contribuintes. Por isso, não se deveria falar em normas tributárias extrafiscais ou indutoras, mas tão somente em efeitos extrafiscais ou indutores. Assim como a arrecadação, a indução é meramente um efeito da tributação e, como tal, deveria ser tratada e analisada.²⁸ No mesmo sentido, o posicionamento de Vieira da Rocha, ao defender um controle de efeitos que independeria da classificação em abstrato, uma vez que normas tradicionalmente consideradas fiscais poderiam gerar efeitos extrafiscais. O autor, nessa linha, critica a busca da finalidade objetivada na lei, defendendo que se percorra o caminho inverso para identificar quais os “efeitos repartidores e/ou não repartidores produzidos pelas regras (ao menos potencialmente)”.²⁹ Ele critica a classificação tradicional de normas como fiscais ou extrafiscais, defendendo que seria a “identificação concreta de efeitos fiscais e extrafiscais” que seria imposta pelo princípio formal da igualdade e que tal identificação deveria ser feita “independentemente da finalidade abstrata que seja atribuída à norma”.³⁰ Assim, é possível perceber que a defesa pelo reconhecimento apenas de efeitos extrafiscais (e não de uma finalidade extrafiscal) pode ser subdividida em duas vertentes: na

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 37.

²⁸ *Idem*. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 139-164.

²⁹ ROCHA, Paulo Vitor Vieira da. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. *Direito Tributário Atual*, n. 32, p. 264-266, 2014.

³⁰ *Ibidem*, p. 269.

primeira, com relação à identificação de efeitos extrafiscais meramente potenciais nas normas; na segunda, com relação à identificação de efeitos extrafiscais concretos.

Sobre o tema, é preciso preliminarmente esclarecer que a finalidade que identifica as normas tributárias extrafiscais não se confunde com a intenção do legislador histórico, o que traria, com razão, as críticas atinentes ao subjetivismo envolto na definição desta intenção histórica de um legislador, que poderia, inclusive, já estar falecido. Conforme já mencionado, a finalidade extrafiscal deve estar consubstanciada na própria vontade objetivada na lei (elemento sistemático-teleológico), e não na vontade subjetiva do legislador (elemento genético-subjetivo).³¹ E nem poderia ser diferente, já que, como adverte Guastini, não é possível acessar a “mente” do legislador, especialmente quando se trata (como usualmente) de um órgão colegiado.³² O que se busca é a finalidade objetivada na lei, uma vez que, como destaca Chiassoni ao tratar do argumento finalístico, cada disposição legal tem um significado sugerido pela pertinente norma final, explícita ou implícita, do instituto, setor ou subsetor ao qual a disposição pertence.³³

É, aliás, essa finalidade que permite a aplicação do argumento teleológico na interpretação das normas, na sua forma “*expressio unius est exclusio alterius*”. Segundo esse argumento, o intérprete deve escolher, dentre os significados possíveis de um dispositivo, aquele que melhor promova a sua finalidade.³⁴ Mais uma vez, portanto, reitera-se: o que se menciona aqui não é a finalidade do legislador histórico, de carne e osso, mas a finalidade objetiva da lei ou *a ratio legis*, isto é, a finalidade ou o resultado racional que a lei visa objetivamente perseguir.³⁵

A utilização de uma finalidade externa, e não mais aquela interna, vinculada à finalidade meramente fiscal cujo critério de discriminação já foi definido pelo constituinte, leva à necessidade de definição da finalidade extrafiscal que justifica o tratamento diferenciador conferido aos contribuintes para que esta seja controlada conforme a medida de comparação a ela compatível. Conforme destaca Ávila, “a referência obscura e contraditória à finalidade buscada impede o controle inter-subjetivo da realização da igualdade na exata medida em que obsta a

³¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 75.

³² GUASTINI, Riccardo. Defeasibility, axiological gaps, and interpretation. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer; RATTI, Giovanni Battista (Coord.). *The logic of legal requirements: essays on defeasibility*. Oxford: Oxford Press University, 2012. p. 188.

³³ CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007. p. 88.

³⁴ COTÉ, Pierre-André. *Interprétation des lois*. 4. ed. Montreal: Thémis, 2009. p. 537, 465.

³⁵ GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011. p. 273; Idem. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004. p. 151.

verificação da relação fundada e conjugada de pertinência entre a finalidade e a medida de comparação”.³⁶ Daí a sua conclusão no sentido de que, por um lado, o Poder Legislativo deve fornecer critérios objetivos e coerentes que permitam, mediante *análise objetiva da lei*, compreender a sua finalidade e, por outro lado, o Poder Judiciário deve examinar, de modo objetivo e coerente, os objetivos da lei, de modo a permitir o controle intersubjetivo da igualdade.³⁷

Por isso, critica-se a posição mais recente de reconhecer a extrafiscalidade tão somente a partir de efeitos meramente potenciais por duas razões.³⁸ Em primeiro lugar, porque falar em efeitos meramente potenciais leva, em última análise, a simplesmente trocar o termo finalidade por efeitos, sem qualquer consequência ou justificativa teórica. Evidente que a finalidade extrafiscal visa à geração de determinados efeitos extrafiscais, daí a possibilidade, aparente, de mera troca de um termo pelo outro. No entanto, há uma explicação para a preferência pelo termo finalidade. Tal preferência decorre do fato de que os efeitos (desejados) pela norma tributária extrafiscal não podem ser antecipados de forma precisa. Uma das maiores dificuldades da extrafiscalidade reside exatamente no fato de que não é possível prever se a tributação será de fato eficaz para a promoção dos efeitos visados. A extrafiscalidade, nesta linha, está ligada a conjecturas e expectativas.³⁹ O tributo indutor atua como um prêmio ou uma vantagem para o contribuinte, que passa a atuar de acordo com a promoção de determinada finalidade. Há, assim, um âmbito discricionário para a escolha do contribuinte de agir ou não daquela forma. Mas, como não é proibido ou ilícito atuar em sentido contrário ao critério determinado pela norma, é possível que o contribuinte escolha não alterar o seu comportamento.⁴⁰ Existe, por conseguinte, uma margem de discricionariedade para o destinatário da norma que dificulta a possibilidade de antecipação dos seus efeitos. Os efeitos desejados, em um primeiro momento, existem apenas no âmbito da expectativa ou da idealização de um cenário. Por essa razão, Adamy destaca que a própria ocorrência dos fins desejados não é certa,

³⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 74.

³⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 74-75.

³⁸ As críticas foram tratadas já em trabalho específico sobre a identificação: LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. *Direito Tributário Atual*, v. 34, p. 303-325, 2015.

³⁹ ÁVILA, Humberto. Função da ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Direito Tributário Atual*, v. 29, p. 188-189, 2013.

⁴⁰ LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015. p. 123.

e a ocorrência de fins não previstos é possível.⁴¹ Nessa mesma linha, a postura de Luhmann ao defender a imprevisibilidade do cálculo dos efeitos futuros, afirmando que “as dificuldades de previsão das consequências e do seu controle em situações complexas (realistas) são de conhecimento público”.⁴²

Isso explica a preferência pelo termo “finalidade extrafiscal” em detrimento da menção aos efeitos potenciais. Até mesmo porque a menção tão somente aos efeitos potenciais, sem que se mencione que estes efeitos são aqueles desejados pela norma tributária, leva à classificação de todas as normas como extrafiscais na medida em que se aceita como premissa que a neutralidade é um mito e que, portanto, todas as normas (potencialmente) gerarão efeitos extrafiscais. Considerando, porém, que se defende um controle duplo sobre a extrafiscalidade, a desconsideração da sua classificação e identificação inviabilizaria o controle sobre a finalidade e o critério de *discrimen* adotados, tal como será adiante analisado.

Em segundo lugar, critica-se a posição de reconhecer a extrafiscalidade tão somente a partir de efeitos concretos, porque, com isso, a norma perde a possibilidade de ser controlada no momento da sua edição, já que, neste momento, nem mesmo se poderia falar em extrafiscalidade. Esta só passaria a existir em um segundo momento, diante dos efeitos concretos da norma. O controle só aconteceria em um momento posterior, depois da produção de efeitos, sem que se especifique que momento será este: um mês de vigência? Um ano? O prazo dependeria de uma escolha discricionária. Consequentemente, o controle do Poder Judiciário sobre estes atos diminuiria, que é exatamente o que a classificação visa garantir.

É preciso, porém, esclarecer que a defesa pela importância da finalidade não significa a desconsideração dos efeitos. Muito pelo contrário: o que se pretende é um duplo controle sobre as normas tributárias extrafiscais. De um lado, um controle de finalidade, vinculado à sua mera edição, para que se verifique a legitimidade do fim extrafiscal, a pertinência do critério de discriminação adotado e a proporcionalidade da restrição dos demais princípios envolvidos. De outro lado, um controle permanente de eficácia, vinculado aos efeitos concretos produzidos pela norma, para que se verifique se, no plano fático, a norma se mostrou apta para a produção dos efeitos visados e, portanto,

⁴¹ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 317.

⁴² LUHMANN, Niklas. *Sistema jurídico y dogmática jurídica*. Tradução Ignacio de Otto y Pardo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983. p. 68.

se ela se mostra eficaz e proporcional ante a utilização instrumental do tributo para este fim. Isso significa dizer, em outras palavras, que a importância da finalidade em nada altera a importância do controle de efeitos sobre essas normas, uma vez que, conforme já referido em outros trabalhos, não há *função indutora sem eficácia indutora*.

9.3 Controle da extrafiscalidade

9.3.1 Controle no plano da validade

Estabelecida a natureza jurídica das normas tributárias extrafiscais, passa-se à pergunta mais difícil: como, afinal, controlar essa utilização instrumental do direito tributário? E qual a vinculação da finalidade aos critérios de controle dessas normas? Conforme já mencionado em outros trabalhos, a extrafiscalidade demanda um duplo controle: tanto no plano da validade, ou seja, no momento da edição em abstrato da lei, quanto no plano da eficácia, isto é, um controle de efeitos que deve ser permanente.⁴³

Com relação ao plano da validade, é preciso destacar que a doutrina reconhece que a tributação extrafiscal cria desigualdades entre os contribuintes com relação ao critério da capacidade econômica, distinções estas justificadas pela finalidade pública vinculada à criação do tributo indutor. Diante dessa constatação, a primeira questão que se coloca é como analisar se essas desigualdades são justificadas perante a Constituição de 1988. A aplicação do princípio da igualdade mantém estreita vinculação com as finalidades estatais, já que elas podem funcionar como fundamentos justificadores de um tratamento diferenciado entre os contribuintes. Nesse caso, o princípio da igualdade não seria violado, porque somente é vedado o tratamento diferenciado injustificado entre os contribuintes.⁴⁴ Nesse sentido, Schoueri afirma que a questão não é, pois, se ocorre uma distinção, e sim se o parâmetro que a criou se legitima constitucionalmente.⁴⁵ Os critérios de diferenciação e as finalidades almejadas não são sempre os mesmos. Conforme referido, as normas tributárias extrafiscais têm como justificativa uma

⁴³ Os critérios de controle são analisados de forma pormenorizada em: LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 410.

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 277

finalidade de intervenção sobre a ordem econômica e social vigente.⁴⁶ Com isso, elas se afastam de certa forma dos critérios estabelecidos pelo constituinte para as normas tributárias precipuamente arrecadatórias.

Como destaca Ávila, o princípio da igualdade exige que a medida de comparação seja pertinente à finalidade que justifica sua utilização. E isso só pode ser descoberto se for desvendada a finalidade da norma de tributação, porque a medida de comparação não surge antes (logicamente) da finalidade, ela surge depois.⁴⁷ Isso porque, para saber como comparar dois sujeitos, é preciso, antes, saber a finalidade da comparação e a medida de comparação utilizada pelo Poder Legislativo só pode ser aquela que mantenha uma relação de pertinência com a finalidade buscada pela diferenciação. Uma medida é pertinente quando ela se vale de elementos que, presentes, provocam efeitos que contribuem para a promoção da finalidade; uma medida é impertinente quando sua existência nada diz quanto à promoção da finalidade normativa.⁴⁸ Assim, uma medida de comparação relevante é aquela cuja verificação contribui substancialmente para a promoção da finalidade que justifica sua utilização. Afastar a finalidade, portanto, também significa afastar o controle da medida de comparação, porque esta tem uma relação necessária com a finalidade da norma.

Essas considerações reiteram a importância da análise da finalidade da tributação. É que, sendo diferente a justificativa da distinção, serão diversos os bens jurídicos que serão restringidos e, por implicação, também serão diferentes as regras e os princípios que os irão resguardar.⁴⁹ Como destacado por Oliveira, a utilização de outro critério, que não aquele previamente definido como regra pela Constituição, impõe um controle mais amplo sobre a norma tributária, dependente de exames de coerência e razoabilidade, além de outros critérios que serão adiante analisados.⁵⁰ O importante neste momento é estabelecer a necessidade de respeito à igualdade tributária, no sentido de que a medida de comparação e a finalidade extrafiscal almejada estejam de acordo com o Sistema Constitucional Tributário. Por isso, a medida de

⁴⁶ Nas palavras de Deodato, “as finalidades extrafiscais só podem ser compreendidas pela sua justificação econômica e social” (DEODATO, Alberto. *As funções extra-fiscais do imposto* Tese (Concurso de Professor Catedrático de Ciência das Finanças) – Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1949. p. 13).

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 48, 198.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 50.

⁴⁹ ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. *Anais das XX Jornadas do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – ILADT*. Salvador: ABDF, 2000. p. 582.

⁵⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Breves considerações sobre a capacidade contributiva e a isonomia. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.) *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I, p. 485.

comparação eleita pela norma tributária extrafiscal deverá ser compatível com a realização da finalidade que justifica a própria existência da norma, havendo um afastamento do critério da capacidade contributiva, ainda que parcial. Quando a finalidade for principalmente extrafiscal, portanto, e com isso visar atingir um fim concreto, econômico ou social, o critério da repartição não mais será a capacidade de contribuir, mas, sim, a adequação, a necessidade e a correspondência do meio relativamente àquela finalidade.⁵¹

Mas o controle de validade não se encerra na questão da igualdade e da capacidade contributiva. O principal controle a que se submete a norma tributária extrafiscal está vinculado ao postulado da proporcionalidade. Aqui se retoma a importância da finalidade: a própria definição da proporcionalidade como “postulado estruturador da aplicação de princípios que concretamente se imbricam em torno de uma relação de causalidade entre um meio e um fim”⁵² já demonstra por que razão a finalidade da norma tributária extrafiscal não é somente importante, como fundamental para seu controle. Com efeito, a proporcionalidade é considerada o critério de controle por excelência dessas normas exatamente porque, diante de normas tributárias extrafiscais, se imbricam não apenas uma finalidade política, social ou econômica, como também a finalidade de proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes que são naturalmente restringidos a partir da opção pela via tributária para a promoção daquela finalidade.

Nesse sentido, Folloni destaca que o controle sobre a extrafiscalidade deverá ser feito pela proporcionalidade, que incide como metanorma, a estruturar o modo de aplicação, sobre aquela lei, tanto dos princípios que prescrevem os fins visados pela tributação extrafiscal quanto das normas que prescrevem os direitos fundamentais por ela restringidos: a igualdade e os direitos de liberdade. Por isso, a proporcionalidade concorre, com outras normas, para definir a validade da tributação extrafiscal: a tributação extrafiscal será válida se, além de outros requisitos, resistir ao teste da proporcionalidade.⁵³ Do mesmo modo, Papadopol sustenta que a finalidade perseguida pela medida estatal interventiva é fundamental para o exame da proporcionalidade na medida em que este se refere exatamente ao nexos entre meio e fim. Assim, se houver dificuldade de se apontar tal finalidade na lei, caberá

⁵¹ ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. *Anais das XX Jornadas do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – ILADT*. Salvador: ABDF, 2000. p. 583.

⁵² *Idem*. *Teoria dos princípios*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 205.

⁵³ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*, v. 10, p. 201-220, jun. 2014.

ao Poder Judiciário o ônus argumentativo de definir esta finalidade, que deveria ser indicada pelo próprio ente público para o controle de adequação, integrante do exame de proporcionalidade.⁵⁴ Quando se lida com normas tributárias diretivas, que exercem influência sobre os comportamentos econômicos, há o tangenciamento de direitos de liberdade do cidadão que devem ser analisados quanto à sua compatibilidade com os direitos fundamentais (por exemplo, liberdade, propriedade, esfera privada). Por essa razão, a intensidade dessas recomendações comportamentais precisa ser examinada através do exame da proporcionalidade.⁵⁵

É este exame que vai apurar se a finalidade extrafiscal e o critério que ela traz consigo levam a uma medida proporcional e não excessiva.⁵⁶ Nessa linha, Schoueri defende que a compatibilização entre a capacidade contributiva e outros valores constitucionalmente prestigiados impõe que diferentes tratamentos tributários devam ter por base uma proporcionalidade.⁵⁷ É necessária, nesse caso, a ponderação de valores e bens jurídicos através da aplicação do postulado da proporcionalidade.⁵⁸ O exame da proporcionalidade exige tanto uma racionalidade entre meio e fim⁵⁹ como um exame do nível de restrição aceito para os direitos fundamentais restringidos.⁶⁰ O objetivo da aplicação do postulado da proporcionalidade é exatamente legitimar uma restrição *proporcional* dos direitos fundamentais, tendo em vista uma racionalidade entre um determinado meio e sua finalidade. Sua aplicação envolve a análise de

⁵⁴ PAPADOPOL, Marcel. Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle de medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 280.

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 138; Idem. *Conceito de Renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 25-27. No mesmo sentido: TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TÓRRES, Heleno Taveira. (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 299-300.

⁵⁶ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 658.

⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 252.

⁵⁸ Idem; RUBINSTEIN, Flávio. O fato gerador da CPMF e as operações alheias ao sistema financeiro. In: CÔELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 629.

⁵⁹ Lang destaca que este princípio exige uma racionalidade na relação entre meio e fim (*Rationalität der Zweck-Mittel-Relation*): TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 20. Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2010. p. 127-128, §4/209.

⁶⁰ BARAK, Aharon. *Proportionality: constitutional rights and their limitation*. Tradução Doron Kalir. New York: Cambridge University Press, 2012. p. 131-132.

três aspectos distintos: adequação (a medida deve ser capaz de promover a finalidade almejada), necessidade (dentre todas as medidas adequadas, deve ser escolhida aquela que menos restrinja o princípio da igualdade) e proporcionalidade em sentido estrito (a medida deve trazer mais benefícios do que malefícios no que tange à promoção dos direitos fundamentais).⁶¹

Para os fins deste trabalho, não há necessidade de adentrarmos detidamente em cada um desses aspectos. As considerações anteriores já são suficientes para demonstrar que o exame de proporcionalidade depende da identificação de uma finalidade na norma, uma vez que ele se pauta exatamente por essa racionalidade entre finalidade e critério e restrição de outros princípios e direitos igualmente protegidos. Isso porque a sua aplicação depende de elementos sem os quais não pode ser aplicado: sem um meio, um fim concreto e uma relação de causalidade entre eles, não há aplicabilidade do postulado da proporcionalidade em seu caráter trifásico.⁶² Isso significa dizer que a identificação da finalidade extrafiscal é fundamental para legitimar o controle sobre essas normas através do postulado da proporcionalidade. É a finalidade que vai pautar a aplicação dos aspectos da proporcionalidade para responder as perguntas aplicáveis: (i) a medida é adequada para a promoção daquela finalidade? (ii) Dentre as medidas possíveis, ela é a que menos restringe os demais direitos fundamentais envolvidos? (iii) A medida causa, em geral, maiores benefícios ou malefícios ao sistema? Veja-se que todas essas perguntas estarão necessariamente pautadas pela finalidade visada pela norma tributária; uma finalidade, reitera-se, precipuamente não arrecadatória, mas, sim, vinculada à promoção de um fim político, social ou econômico.

9.3.2 Controle no plano da eficácia

Mas o exame da finalidade e o controle da norma tributária extrafiscal no plano da validade não são suficientes isoladamente porque os efeitos indutores fazem parte da própria caracterização dessas normas. Isso significa dizer que a extrafiscalidade não é definida apenas pela sua causa (a finalidade buscada pela indução), mas envolve também a existência fática desses efeitos indutores sobre a ordem econômica

⁶¹ MAURER, Hartmut. *Staatsrecht*. München: Beck, 1999. p. 234-236; BARAK, Aharon. *Proportionality: constitutional rights and their limitation*. Tradução Doron Kalir. New York: Cambridge University Press, 2012. p. 303-370; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 20. Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2010. p. 127-128, §4/209-212.

⁶² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 205.

e social vigente. Em outras palavras, não se pode falar em norma tributária extrafiscal se, em que pese à existência de uma finalidade extrafiscal por parte do legislador, a norma se mostrar inapta para gerar os efeitos pretendidos. Nesse sentido, Tipke fala em uma necessidade de igualdade da execução das leis tributárias, destacando a exigência de que as Cortes controlem também a própria aplicação das normas tributárias, tendo em vista as possíveis restrições que podem ocorrer no plano fático.⁶³ Com razão o autor, uma vez que o princípio da igualdade pode ser violado também por meio da ausência de preceitos legais que permitam a efetiva realização de suas funções. Por isso, a eficácia da finalidade extrafiscal é fundamental para que se justifique a sua própria existência, sob pena de que esse tipo de justificativa sirva como autorização irrestrita para a adoção de medidas tributárias que se afastem da capacidade contributiva sem, contudo, cumprirem seus objetivos de alterar o quadro social ou econômico vigente, o que pode transformá-las em medidas meramente arrecadatórias.

As diferenciações, dessa forma, só são permitidas na medida em que promovam a igualdade. Deve haver, por isso, um controle permanente de eficácia da norma tributária extrafiscal. É nessa linha o exame feito por Ferraz, para quem a criação de incentivos diferentes no nível regional só seria justificada se estes atuassem, de fato, para a promoção da igualdade de desenvolvimento dessas regiões.⁶⁴ Nesse contexto, também adverte Fichera que, mesmo que o princípio da igualdade permita o tratamento diferenciado quando ligado a um critério afirmado por outra finalidade constitucionalmente prevista, ele não permite tratamentos diferenciados se este mecanismo não altera a desigualdade. A constatação da existência de desigualdades, ainda que justificadas, e o conseqüente tratamento diferenciado devem – necessariamente – levar à remoção dos obstáculos que se oponham à busca pela igualdade. Em outras palavras, a norma tributária indutora precisa trabalhar – de forma eficaz – na remoção dos obstáculos que determinam as situações de desigualdade.⁶⁵

⁶³ TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das Leis Tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I, 369.

⁶⁴ FERRAZ, Roberto. O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 525.

⁶⁵ FICHERA, Franco. *Imposizione ed extrafiscality nel sistema costituzionale*. [S.l.]: Edizione Scientifiche Italiane, [S.d.], p. 110-111, 130.

Esse controle, portanto, é permanente enquanto a norma estiver em vigor e deve ser aplicado para retirar do ordenamento jurídico a norma tributária que não se mostrar mais apta a produzir os efeitos buscados pela sua finalidade e que justificaram a sua edição. Trata-se de uma inconstitucionalidade superveniente, que retiraria a norma do ordenamento apenas para o futuro. É evidente a dificuldade que essa prova pode gerar, mas as dificuldades não definem – ou, pelo menos, não deveriam definir – as necessidades. Esse controle é necessário e precisa ser feito.

Também no plano da eficácia, outro critério de controle refere-se ao critério do cumprimento da finalidade, que exige a verificação constante da necessidade de manutenção da norma tributária extrafiscal, uma vez que ela só se justifica enquanto estiver produzindo efeitos e enquanto a finalidade para a qual ela foi instituída ainda não foi realizada. Assim que implementado o fim a que ela se destinava, não há mais justificativa para a sua manutenção. Se o objetivo é o atendimento de um *fim*, a norma tributária extrafiscal não pode perdurar no tempo de forma eterna, devendo ser temporária, até o cumprimento do objetivo que justificou sua criação. Tal critério novamente reitera a importância da identificação da finalidade para o controle das normas tributárias extrafiscais – se a finalidade não é identificada, não há como controlar o momento em que ela é ou não cumprida.

9.4 Conclusões

As considerações anteriores tinham a intenção de demonstrar, em primeiro lugar, a importância da retomada dos estudos da extrafiscalidade como parte integrante do objeto da ciência do direito tributário brasileiro. Em segundo lugar, a necessidade de identificação das normas tributárias extrafiscais e do reconhecimento da importância de distingui-las a partir de sua finalidade precipuamente não fiscal. Essa finalidade é fundamental para o seu devido controle e não tem uma importância meramente retórica ou didática. Não distingui-la significa, na prática, não controlá-la. O artigo, em terceiro lugar, tinha a intenção de comprovar que essas normas tributárias extrafiscais demandam controles próprios, atinentes ao fato de que o afastamento, mesmo que parcial, do critério geral definido pelo constituinte demanda um controle ainda maior sobre essas normas, que, antes de serem extrafiscais, são tributárias e, nesse sentido, afetam os direitos fundamentais dos contribuintes de liberdade e de propriedade.

Por isso, mostra-se cada vez mais urgente a necessidade de reconhecer os critérios aplicáveis a esse controle, tanto no plano da

validade como no plano da eficácia. O fato de que, atualmente, o Poder Judiciário não faz este controle,⁶⁶ seguindo uma linha de que esse tipo de norma de algum modo escaparia ao controle judicial, não ilide o seu estudo e a devida crítica a esta constatação. Isso porque o fato de ele não ser feito não significa que isso é o correto e, principalmente, que ele não deva ser feito. Não é possível extrair normas de fatos, como ensina a Lei de Hume (“*Hume’s guillotine*”): não se pode deduzir como as coisas deveriam ser a partir de como elas são. Isso significa dizer que a ordem normativa não decorre da situação fática.⁶⁷ Pelo contrário. Tal situação apenas reitera e reforça a necessidade de um aprofundamento no estudo do tema da extrafiscalidade e de seus limites.

⁶⁶ A título exemplificativo: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 360.461, Relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 344.331, Relatora Ministra Ellen Gracie, Primeira Turma, julgado em 11.02.2003; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 188.951, Relator Ministro Maurício Corrêa, Segunda Turma, julgado em 16.05.1995; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 149.659, Relator Ministro Paulo Brossard, Segunda Turma, julgado em 04.10.1994.

⁶⁷ AARNIO, Aulis. Preface. In: PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. 2. ed. Dordrecht: Springer, 2008. p. 8.

A EXTRAFISCALIDADE COMO FATOR ESSENCIAL PARA O ALCANCE DA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA EM TEMPOS DE CRISE

VALTER DE SOUZA LOBATO
MATHEUS SOARES LEITE

10.1 Introdução

A Constituição Federal de 1988 elencou diversos objetivos fundamentais a serem perseguidos pelo Estado brasileiro (art. 7º da CF/88), dentre eles o desenvolvimento nacional, a justiça social, bem como a erradicação da pobreza e da marginalização, além da diminuição das desigualdades sociais. E para a concretização dos referidos objetivos, o Estado vale-se da arrecadação tributária como forma de angariar recursos para colocar em prática as políticas públicas, e muitas vezes o faz, também, com o espeque de intervir nas estruturas econômicas.

Dessa forma, os tributos representam um dos instrumentos de que se vale o Estado para a consecução dos valores e dos princípios constitucionais.¹ E a atividade financeira do Estado, da qual a arrecadação

¹ QUINTERO, Ruth Martínón. *Las posibilidades de la política fiscal como instrumento contra la exclusión social: repensar la democracia: inclusión y diversidad*. IX Congreso Español de Ciencia Política y de la Administración. AECPA, 2009. p. 2.

tributária faz parte, ganha ainda mais relevo em se tratando de um Estado Social e Democrático de Direito, tal como o preconizado pela Constituição de 1988. Isso porque de nada vale a previsão de diversos direitos sociais sem que seja possível sua real implementação.

É nesse contexto que se insere o ingrediente da extrafiscalidade, indispensável para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise, além de se consubstanciar como força motora para a diminuição das desigualdades sociais. A utilização do instrumento da tributação com finalidade precipuamente diversa da eminentemente arrecadatória pode colaborar para o atingimento dos objetivos plasmados pela Constituição de 1988.

A princípio, é de se estranhar que o uso dos tributos com finalidade diversa da arrecadatória possa beneficiar a parcela da população menos favorecida,² eis que já se encontram protegidos pelo princípio da capacidade contributiva.

No entanto, conforme será demonstrado, o correto manejo do instrumento tributário pode contribuir para a redução das desigualdades sociais de diversas maneiras, como, por exemplo, ao impulsionar o desenvolvimento de determinadas regiões, ocasionando consequentemente o aumento da oferta de empregos. Da mesma forma, medidas tributárias também podem ser adotadas para a proteção de indivíduos considerados excluídos ou com maior possibilidade de exclusão.³ Tem-se, nesse desiderato, por exemplo, as louváveis isenções de IPVA para deficientes físicos que contribuem para a reinserção dessa parcela da população na vida social, eliminando ou minorando barreiras impostas pelas condições fáticas de existência.

A importância da extrafiscalidade é, pois, de extrema relevância, notadamente em tempos de crise, motivo pelo qual é o tema central de estudo do presente artigo, sobre o qual se passa a discorrer nas linhas seguintes.

10.2 Breves apontamentos sobre a extrafiscalidade

É da essência do direito regular as relações humanas como forma de possibilitar a convivência harmônica entre os indivíduos.

² QUINTERO, Ruth Martínón. *Las posibilidades de la política fiscal como instrumento contra la exclusión social: repensar la democracia: inclusión y diversidad*. IX Congreso Español de Ciencia Política y de la Administración. AECPA, 2009. p. 7.

³ QUINTERO, Ruth Martínón. *Las posibilidades de la política fiscal como instrumento contra la exclusión social: repensar la democracia: inclusión y diversidad*. IX Congreso Español de Ciencia Política y de la Administración. AECPA, 2009. p. 7.

Impor limites e criar condições para o desenvolvimento humano são apenas alguns exemplos da importante função que o direito exerce na sociedade.

A busca pela justiça é a pedra preciosa do direito. Não há direito se houver injustiça ao mesmo tempo em que é inconcebível pensar em uma sociedade que não esteja munida de um arcabouço legal mínimo que ordene as ações humanas. Se a finalidade do direito é a busca pela justiça, esta busca recebe o incremento de outros ingredientes jurídicos que, de forma coordenada e em diversidade de intensidade, pretendem atingir os fins colimados pela Constituição Federal.

No campo das ciências criminais, desponta a pena atribuída ao condenado como forma de retribuição da violência e, a depender da teoria adotada, vislumbra-se, ainda, a finalidade da prevenção do crime e ressocialização do acusado. O fim maior, contudo, permanece sendo a busca pela justiça, e a adoção de determinada política criminal é capaz de desestimular ou engenhosamente estimular a prática de certos crimes.

Não é exagero afirmar que a certeza da impunidade, no tocante à prática de crimes, pode impulsionar o aumento da criminalidade. O direito, portanto, ao regular comportamentos intersubjetivos, é capaz de estimular ou desestimular certos tipos de condutas, não só no direito penal, mas em diversos outros ramos. Na mesma toada, normas que burocratizam exageradamente as relações de emprego podem estimular o aumento considerável de empregos informais, efeito indesejado e muitas vezes não pensado quando da edição de determinados diplomas normativos.

No campo do direito tributário, a história não é diversa. A busca pela justiça tributária conta com inúmeras medidas que visam à eliminação das desigualdades regionais, melhor distribuição de renda, acesso aos bens essenciais da vida etc. O raciocínio no sentido de que a atividade tributária consiste apenas em arrecadar recursos aos cofres públicos é demasiadamente simplista e acaba por ignorar as diversas facetas que a questão envolve.

Intimamente relacionada com o direito econômico e com a própria economia, o instrumento da tributação, se bem manejado, é capaz de impulsionar o desenvolvimento econômico de um país, reduzindo eventuais déficits nas contas públicas, além de permitir a implementação de inúmeras medidas que almejam o atingimento das finalidades constitucionais, mormente no campo dos amplos direitos sociais traçados pelo Constituinte. Um sistema tributário injusto, contudo, e mal planejado pode ocasionar efeitos diametralmente opostos, aumentando o déficit nas contas públicas, bem como a fuga de capitais para ordenamentos jurídicos estrangeiros.

A incidência tributária, dessa forma, é capaz de influenciar a escolha das preferências dos indivíduos, estimulando ou desestimulando determinadas práticas ou atividades. Não é inoportuno afirmar que os custos tributários influenciam, sobremaneira, as decisões estratégicas dos contribuintes que, em muitas situações, procuram minimizar o impacto da tributação como forma de garantir o exercício da livre iniciativa, sendo, muitas vezes, dever do próprio administrador ao conduzir seus negócios.

A doutrina, atenta às finalidades da tributação, passou a utilizar a expressão “extrafiscalidade” para fazer referência à “atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípua de obter recursos para o seu erário, para o Fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais”.⁴ Em outras palavras, a competência tributária é exercida não apenas para arrecadar recursos aos cofres públicos, mas para atingir finalidades diversas, notadamente as encampadas pela Constituição.

A fiscalidade, por sua vez, ou caráter meramente fiscal passou a designar o objetivo estritamente arrecadatório no exercício da competência tributária. Em suma, o interesse primordial cinge-se na arrecadação tributária. Nesse sentido, compreende, pois, a mais diversa doutrina:

No âmbito tributário, empregam-se os termos fiscalidade e extrafiscalidade para indicar essas funções normativas. Fala-se em “fiscalidade” quando as disposições normativas inerentes a determinado tributo denunciem a preponderância da finalidade arrecadatória. Por outro lado, verificando-se que há prevalência de objetivos outros, como sociais, políticos ou econômicos, atribui-se o nome “extrafiscalidade”.⁵

A extrafiscalidade é, pois, instrumento tributário de realização da intervenção do Estado na ordem econômica, o que a coloca a meio caminho do tributário com o econômico, ou, mais precisamente, do Direito Tributário com o Direito Econômico ou regulatório, cunhando-se em Portugal a significativa denominação direito econômico fiscal.⁶

Por fiscalidade temos o objetivo de a exação carrear dinheiro para os cofres públicos. Por extrafiscalidade vemos o exercício da competência

⁴ FALCAO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 48-49.

⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A extrafiscalidade tributária como instrumento para concretizar políticas públicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 209.

⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 131, p. 45, ago. 2006.

tributária buscando fins outros que a arrecadação, procurando estimular ou desestimular outros comportamentos.⁷

No entanto, apesar de ser possível reconhecer a existência de tributos de caráter nitidamente fiscal, jamais será possível afirmar que a finalidade que os tangenciam é unicamente o incremento das receitas públicas mediante o aumento da arrecadação. Ademais, o fim último a ser perseguido pelo ordenamento jurídico e por toda e qualquer norma deve ser a justiça e, no campo do direito tributário, destaca-se a justiça tributária.

Além de não ser desejado que o fim único de determinada exação seja o interesse meramente arrecadatório, trata-se de algo, ainda, infactível, pois a mera existência de determinada norma com viés arrecadatório pode ocasionar inúmeros outros efeitos, inclusive efeito diverso, tal como a fuga deliberada à tributação, por considerá-la, por exemplo, injusta. Ademais, de nada valerá a arrecadação se não houver conseqüentemente o uso dos recursos públicos angariados com o intuito de promover o bem comum.

Assim, o intuito meramente fiscal, se existente, nunca será o único a tangenciar determinada exação, mas é possível afirmar que, em determinadas situações, tal aspecto poderá prevalecer em detrimento de outros.

Os tributos com funções ou características nitidamente extrafiscais, na mesma toada, não objetivam tão somente a consecução de finalidades diversas da arrecadação, pois ocasionam, via oblíqua, o incremento dos cofres públicos, ainda que essa característica ou função não seja a predominante. Percebe-se, portanto, que, ao atribuir a determinado tributo a característica da extrafiscalidade ou fiscalidade, não significa dizer que é a única existente, tratando-se apenas de um viés preponderante em determinada exação.

Há quem diga, pois, que “a utilização de tributos com vistas a finalidades outras que não a estritamente arrecadatória talvez seja tão antiga quanto a própria história dos tributos como instrumento de custeio das nações”.⁸ Ademais, há muito já afirmava Gianinini, para quem:

(...) 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;

⁷ BECHO, Renato Lopes. Competência tributária, extrafiscalidade e novos desafios para o Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 216, p. 129-130, set. 2013.

⁸ BARBOSA, Hermano Antônio do Cabo Notaroberto. Regulação Econômica e Tributação: o papel dos incentivos fiscais. In: DOMINGUES, José Marcos (Coord.). *Direito Tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP, 2008. p. 261.

de hecho, la utilización del impuesto se presta también para la consecución de fines no fiscales.⁹

O ponto comum entre a extrafiscalidade e fiscalidade, contudo, é o fim maior a ser perseguido, devendo sempre buscar a prestigiar o alcance dos ditames constitucionais.

Vê-se, portanto, que a neutralidade tributária, no sentido de que a tributação não deve causar interferência em questões econômicas, está longe de ser uma realidade, mormente levando em consideração que o sistema do direito e o sistema econômico se encontram interligados, tanto em seus efeitos quanto em seus objetivos. Admitir uma tributação exclusivamente neutra significa analisar de forma distante e isolada as consequências e os efeitos da incidência tributária.

A imposição de gravames, em maior ou menor grau, impacta direta ou indiretamente no comportamento humano, sendo que, nas hipóteses em que a exação apresenta característica essencialmente extrafiscal, este objetivo denota uma importância ainda maior do que a própria arrecadação, não sendo capaz de excluir, contudo, o interesse arrecadatório, eis que intimamente atrelado. Na mesma toada, uma tributação voltada precipuamente com vistas à arrecadação de recursos públicos não pode ignorar que, em maior ou menor grau, acaba por influenciar no comportamento dos contribuintes. Nesse diapasão, conforme já ressaltado, a neutralidade tributária, vista sob a perspectiva de que a tributação não pode ou necessariamente não deve afetar o comportamento do agente econômico, deve ser de antemão afastada, pelo menos sob uma ótica absoluta.

E a situação não poderia ser diferente. A atividade financeira do Estado, consistente na procura de meios para a satisfação das necessidades públicas,¹⁰ somente se concretiza com a persecução das finalidades constitucionais, colocando-as em prática sempre em busca do bem comum.¹¹ Assim, no desenvolvimento da atividade financeira, o Estado não volta sua preocupação apenas para o interesse arrecadatório, mas também para a concretização das finalidades eleitas.

⁹ Cf. GIANINNI, A. D. *Instituciones de derecho tributário*. Tradução Fernando Sainz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.

¹⁰ DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1952. p. 23.

¹¹ No mesmo sentido, Kiyoshi Harada (HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 28) aduz que a atividade financeira do Estado é a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum.

A atividade financeira é, pois, o instrumento de que se vale o Estado na busca pela concretização dos objetivos previstos pela Constituição e que fatalmente não se realizariam sem a ocorrência de dispêndios financeiros. É na escolha dos programas, ações e atividades a serem priorizadas pelo Estado que a extrafiscalidade se mostra ainda mais evidente.

O instrumento da tributação, com o objetivo de estimular o crescimento de determinado setor da economia, é um forte exemplo da presença do ingrediente da extrafiscalidade, mormente levando em consideração que, em inúmeras vezes, o Estado se vale da concessão de créditos tributários ou de benefícios fiscais capazes de impactar os agentes econômicos do mercado. A atividade financeira do Estado não é um simples instrumento para a obtenção de receitas, mas vai além ao possibilitar o desenvolvimento social, impulsionando profundas alterações na estrutura da sociedade.

Os instrumentos tributários e financeiros encontram-se, pois, intimamente ligados como indispensáveis à concretização das políticas públicas. Em outras palavras:

(...) é a atividade financeira do Estado que torna possível o exercício de todas as suas outras atividades, proporcionando meios para satisfazer às necessidades públicas inerentes à ordem social e econômica, tais como educação, previdência, saúde, segurança, dentre outras.¹²

A extrafiscalidade, além de ser uma presença constante e inafastável *in totum* na realidade tributária brasileira, é um desejo aspirado pelo Constituinte para a consecução dos objetivos traçados pela Magna Carta de 1988.

A título de exemplo, é possível invocar o art. 146-A da Constituição Federal de 1988, que dispõe no sentido de que lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.¹³ No mesmo sentido, tem-se a seletividade do IPI, prevista no art. 153, §3º, I, cuja finalidade se mostra ao barateamento dos produtos essenciais, de primeira necessidade, em detrimento dos produtos considerados supérfluos.¹⁴ Ainda

¹² TOMÉ, Fabiana Del Padre. A extrafiscalidade tributária como instrumento para concretizar políticas públicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 203.

¹³ Conforme: TAVARES, Diego Ferraz Lemos. A capacidade Contributiva na Tributação Extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (Coord.). *Direito tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP, 2008. p. 96-97.

¹⁴ Conforme: TAVARES, Diego Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (Coord.). *Direito Tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP, 2008. p. 96-97.

citando exemplos, tem-se a previsão contida no art. 153, §4º, I, atinente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), que determina sua progressividade e a fixação de alíquotas de forma a desestimular a manutenção de propriedades produtivas, voltando-se nitidamente à promoção da função social da propriedade.¹⁵

Percebe-se, pois, que o próprio Constituinte almejou interesses diversos na utilização do tributo com simples viés arrecadatário. Em muitas situações, a extrafiscalidade objetiva não somente a consecução das finalidades constitucionais, mas, de forma coordenada, a promoção das políticas públicas escolhidas e priorizadas pelo Estado, ainda que dentro de um contexto econômico delimitado. Nessa toada, “por meio das disposições normativas tributárias, instrumentalizam-se as políticas públicas, desencorajando práticas que, embora lícitas, sejam indesejadas, e incentivando condutas almejadas pela sociedade”.¹⁶

A extrafiscalidade representa, pois, um instrumento importante para a consecução e efetivação das políticas públicas ao influenciar no comportamento dos contribuintes, atingindo finalidades diversas da mera arrecadação tributária, que jamais poderá ser um fim em si mesmo. Isso porque de nada valerá o superávit das contas públicas se a função do Estado não é acumular riquezas, mas, sim, criá-las mediante o desenvolvimento de setores econômicos e sociais, além de distribuí-las como forma de atingir o bem comum, notadamente por meio da redução das desigualdades sociais.

Nesse desiderato, cumpre traçar de antemão questões já debatidas pela doutrina concernente à temática da extrafiscalidade.¹⁷ De início, é preciso ressaltar que a expressão pode ser empregada para demonstrar realidades absolutamente distintas. A uma, pode fazer referência aos efeitos extrafiscais dos tributos em decorrência da própria consequência da imposição do gravame; a duas, pode fazer referência aos fins extrafiscais dos tributos e que muitas vezes se exteriorizam mediante a adoção de algumas técnicas, dentre as quais a de dedução ou isenção; ou mesmo pode fazer referência aos tributos extrafiscais

¹⁵ Conforme: TAVARES, Diego Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (Coord.). *Direito Tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP, 2008. p. 96-97.

¹⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A extrafiscalidade tributária como instrumento para concretizar políticas públicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 210.

¹⁷ GUTIÉRREZ, Carolina Rozo. Las Funciones extrafiscales del tributo, a propósito de de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano. Foro. *Revista de Derecho*, n. 1, p. 168, I semestre 2003.

propriamente ditos, que possuem uma nítida função extrafiscal que prevalece em detrimento da função arrecadatória.

Ademais, nesse desiderato, é possível afirmar que a extrafiscalidade pode se fazer presente por meio de diversas formas, estimulando ou desestimulando a adoção de determinados comportamentos. Nesse contexto, a extrafiscalidade nem sempre ensejará a redução da carga tributária, podendo acrescer à tributação quando a finalidade for desestimular determinado comportamento, tal como ocorre no caso da tributação da venda do cigarro, que ocorre mediante alíquotas majoradas.

A extrafiscalidade pode, ainda, ser típica quando sua presença possuir contornos expressamente e diretamente definidos pela Constituição, tal como no caso da tributação progressiva do ITR, em se tratando de propriedades improdutivas (art. 153, §4º, da CF/88), ou mesmo atípica quando sua presença for resultado de medidas infraconstitucionais e que almejam a consecução das finalidades constitucionais. A título de exemplo, tem-se a criação de benefícios fiscais que eventualmente ocasionam a redução da carga tributária relativamente a determinado contribuinte ou a um grupo de contribuintes.

A extrafiscalidade, ademais, deve estar sempre em compasso com o princípio da capacidade contributiva, devendo ambos os aspectos ser analisados, coordenadamente, em caráter de complementaridade, ou seja, de forma não excludente. Assim, a eventual existência do caráter nitidamente extrafiscal de determinada exação não significa admitir a inobservância do princípio da capacidade contributiva. Da mesma forma, o princípio da capacidade contributiva não afasta de plano a extrafiscalidade concernente às exações tributárias. Em maior ou menor grau, ambos devem coexistir, sempre num juízo de ponderação que procure refletir os objetivos constitucionais. Ademais, a extrafiscalidade não pode ferir o princípio da igualdade. Desigualdades ocasionadas por uma tributação extrafiscal devem ser justificadas constitucionalmente, sempre num juízo de razoabilidade e proporcionalidade. Não é possível admitir, pois, que determinado contribuinte seja beneficiado com determinada medida tributária sem que outro contribuinte em idêntica situação também dela se beneficie. As desigualdades, quando existentes, devem ser justificadas sob a ótica da Constituição, merecendo ser repelida do ordenamento jurídico qualquer medida em sentido contrário. Em outras palavras, a extrafiscalidade não pode representar a outorga de benefícios fiscais em caráter de verdadeiro privilégio odioso. A incidência tributária diversificada deve ocorrer na exata medida permitida pela Constituição, somente sendo possível tolerar

discriminações que guardem relação de congruência e de eficiência com os objetivos maiores previstos na Constituição.¹⁸

O direito tributário, por meio do ingrediente da extrafiscalidade, desponta, pois, como um importante instrumento que atua não apenas relativamente aos eventos passados, mas também prospectivamente na medida em que é capaz de estimular ou desestimular comportamentos com o objetivo de alcançar a pacificação social, tão almejada pelo direito.¹⁹

10.3 A importância da extrafiscalidade em tempos de crise

Tendo em vista que a extrafiscalidade pode se fazer presente sob diversas formas, o presente estudo pretende demonstrar a sua importância, com especial enfoque na concessão de benefícios ou incentivos fiscais, mormente no contexto atual de crise econômica, marcado pela completa insuficiência de recursos públicos para atingir as finalidades públicas.

À primeira vista, a proposta se mostra um tanto quanto contraditória ou mesmo curiosa, pois, a princípio, a concessão de benefícios fiscais tem como consequência a queda na arrecadação tributária, sendo, em determinadas hipóteses, verdadeira renúncia de receita. Dessa forma, é de se estranhar o comportamento do Estado que abre mão de receitas públicas dentro do atual contexto de crise econômica vivenciado, especialmente, pelo Estado brasileiro.

Estima-se que, nos Estados Unidos da América, as chamadas *tax expenditures*, medidas concernentes à dedução ou exclusão de determinadas receitas, diferimento do pagamento do tributo ou mesmo a imposição de alíquotas diferenciadas, sejam responsáveis pela perda de um trilhão de dólares de receita por ano.²⁰ No Brasil, a situação não é diferente. Em estudo feito por auditores da Receita Federal para o jornal

¹⁸ TAVARES, Diego Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (Coord.). *Direito tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP, 2008. p. 102.

¹⁹ TAVARES, Diego Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (Coord.). *Direito Tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP, 2008. p. 110.

²⁰ SUGIN, Linda. Tax expenditures, reform, and distributive justice, 3 *Colum. J. Tax L.* 1, ano 2011, p. 03. Disponível em: <http://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/60>. Acesso em: 20 jul. 2016.

Folha de São Paulo, estima-se que as desonerações de tributos concedidas pelo governo desde 2011 somarão, em 2018, cerca de R\$458 bilhões.²¹

Numa visão estreita, a princípio, é de se imaginar que, no cenário atual de crise econômica, a eliminação de toda e qualquer desoneração possa possibilitar automaticamente a desejada recuperação das contas públicas. Contudo, essa visão parece ignorar a importância dos benefícios fiscais como instrumentos para a concretização das políticas públicas. Não são raras as vezes em que os incentivos tributários são criados como forma de impulsionar o crescimento econômico, seja em nível regional ou nacional, reconhecendo a importância do crescimento industrial para o alcance do bem comum, notadamente mediante a criação de empregos e oportunidades para todos os cidadãos brasileiros.

A importância da livre iniciativa econômica foi reconhecida, inclusive, pelo Constituinte, tendo em vista que a atividade empresarial é fundamental para o crescimento do Estado brasileiro (art. 1º, IV, e art. 170 da CF/88). Ocorre que, nos dias atuais, verifica-se, na prática, um cenário completamente distinto, qual seja, o empresariado é visto pelo Estado como um adversário a ser perseguido, distorcendo a visão de cooperação e complementariedade que o ente estatal e o ente privado podem desempenhar na consecução de interesses intimamente convergentes.

A concessão de incentivos ou benefícios fiscais é conforme dito, inclusive opção constitucional, sendo instrumento desejado pelo ordenamento jurídico, mormente levando em conta sua importância na consecução dos objetivos constitucionais.

A análise míope dos benefícios fiscais como mera renúncia de receita ignora sua importância no contexto político, social e econômico por não consistir unicamente na flexibilização da carga tributária. Pouco se diz a respeito dos efeitos dos benefícios fiscais e como eles afetam a conduta dos particulares. Não se vê nos debates atuais a preocupação em analisar os propósitos e a efetividade da adoção dessas medidas. Em inúmeras situações, há interesses dignos de proteção e que merecem ser estimulados pelo Estado. Ademais, em se tratando de incentivos fiscais outorgados em sede de regimes individuais, por exemplo, a transparência fiscal ganha relevo, pois é possível constatar uma melhor possibilidade de controle das políticas públicas quando comparado com o controle efetuado no contexto de um orçamento

²¹ *Dilma deu 458 bilhões em desonerações*. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/09/1678317-dilma-deu-r-458-bilhoes-em-desoneracoes.shtml>>. Acesso em: 10 jul. 2016.

geral, levado a efeito pelas escolhas dos entes políticos. A princípio, quando a concessão de benefícios fiscais ocorre de forma direcionada a determinado contribuinte, a fiscalização do cumprimento das condições impostas e o progresso no atingimento das finalidades públicas tornam-se muito mais visíveis, o que pode contribuir para a redução da sonegação tributária, havendo, inclusive, a depender da situação, a exigência de relatórios semestrais ou anuais que podem ser analisados e verificados pelos entes públicos e, inclusive, pela própria população.

A concessão de benefícios fiscais representa, ainda, reflexos da política pública adotada pelo governo, podendo funcionar como peça-chave na distribuição da riqueza e no alcance da justiça tributária, bem como possibilita o crescimento econômico. A título de exemplo, tem-se a publicação da Lei nº 11.196/05, conhecida popularmente como “Lei do Bem”, que concede incentivos fiscais às empresas que investem em pesquisa e desenvolvimento no campo da inovação tecnológica com o objetivo de impulsionar o desenvolvimento tecnológico no país. Outra importante medida adotada pelo governo brasileiro foi a desoneração da folha de pagamento – introduzida pela sistemática da Lei nº 12.546/2011 e tornada facultativa em decorrência das alterações promovidas pela Lei nº 13.161/2015 –, que alterou a sistemática da tributação do INSS em determinadas empresas, deixando-as de recolher 20% sobre o total da remuneração paga aos empregados e passando-as, em caso de adoção à sistemática, ao recolhimento de um percentual incidente sobre o faturamento, em nítido estímulo ao desenvolvimento das indústrias, bem como à geração do pleno emprego. Trata-se de uma escolha política pela qual o governo optou por estimular o desenvolvimento desses setores em vez de investir, por exemplo, na criação de centros tecnológicos de excelência ou no aperfeiçoamento das legislações trabalhistas etc. Nesse contexto, os benefícios fiscais podem ser vistos também como gastos que o Estado opta por não efetuar diretamente, mas transfere a prática ao ente privado que fica, inclusive, com os bônus e ônus decorrentes da adoção dessas medidas.

Além disso, trata-se de uma resposta política ao empresariado que clama por melhores condições no desenvolvimento de seus negócios. O governo, ao adotar tal prática, financia o crescimento de determinados setores em prol do bem comum, transferindo aos particulares parcela da responsabilidade pelo atingimento dos objetivos constitucionais encampados nas políticas públicas. Sob essa perspectiva, os incentivos fiscais devem ser analisados sob a ótica de seus efeitos, especialmente em razão dos efeitos distributivos pertinentes ao sistema tributário, sempre levando em consideração que uma política pública de sucesso depende não somente da arrecadação, mas também de gastos públicos eficientes e inteligentes, devidamente fiscalizados.

A importância da concessão de incentivos fiscais e a efetividade na sua implantação devem ser analisadas, ainda, sob a ótica de quem é o real beneficiário da medida. Isso porque, em determinadas hipóteses, o beneficiário de direito não será coincidente com o beneficiário de fato ou mesmo sequer será possível identificar um único beneficiário, podendo ser inúmeros, direta ou indiretamente, ainda que em graus distintos.²² A título de exemplo, tem-se a concessão de incentivos tributários para a aquisição de veículos elétricos como forma de atender aos ditames da política ambiental e ao desenvolvimento ecológico e equilibrado, o que pode possibilitar a redução do preço desses veículos, impulsionando o aumento de sua produção em território nacional. Sem descuidar que o meio ambiente é um bem de relevância global, vislumbra-se que, a princípio, os grandes beneficiários da medida serão os consumidores que poderão arcar com um custo final menor na aquisição de veículos elétricos. No entanto, não é possível prever que, na prática, o efeito econômico do incentivo fiscal seja automaticamente repassado pelas montadoras e concessionárias aos consumidores finais. É possível, inclusive, que a repercussão tributária minorada sequer chegue ao consumidor final, pois as indústrias poderão absorver para si o benefício fiscal a partir do momento em que aumentam o valor final dos veículos elétricos oferecidos à venda. Com efeito, se antes da concessão do benefício fiscal, por exemplo, no percentual de 15% de desconto na aquisição de determinado veículo elétrico no valor de R\$100.000,00, o contribuinte pagaria na compra efetivamente R\$85.000,00, caso as concessionárias resolvam absorver para si o incentivo fiscal, aumentando o preço do mesmo veículo para R\$117.000,00, o benefício efetivo do consumidor final será de apenas R\$550,00, e não R\$15.000,00. Ou seja, a alíquota efetiva do benefício fiscal será de 0,55%, e não o percentual de 15% de desconto pensado na ideia inicial. Fica nítido, pois, que, nesse caso hipotético, a indústria automobilística também se beneficia em maior ou menor grau na concessão do incentivo fiscal ao proporcionar o incremento de suas vendas ou mesmo o aumento do valor final dos veículos, absorvendo parte do benefício que seria então destinado ao consumidor final.

Verifica-se, pois, que a outorga de um incentivo fiscal a determinado contribuinte não significa que ele será o único beneficiário da medida. Permanece, contudo, a ideia de que os indivíduos que se beneficiam dos incentivos fiscais sejam apenas aqueles que pagariam os

²² SUGIN, Linda. *Tax Expenditures, Reform, and Distributive Justice*, 3 Colum. J. Tax L. 1, ano 2011, p. 19. Disponível em: <http://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/60>. Acesso em: 20 jul. 2016.

tributos caso a medida não existisse.²³ Esse raciocínio cria a ideia geral de que a concessão de um incentivo fiscal representa mera renúncia de receita, justamente por ignorar os efeitos decorrentes de tal prática e que, em determinadas situações, deve ser estimulada.

Na mesma toada, tem-se a exclusão de determinadas parcelas do salário de contribuição, base de cálculo da contribuição devida pelos segurados da previdência social, notadamente as exclusões previstas no art. 28, §9º, da Lei nº 8.212/91. Destaca-se, pois, a parcela *in natura* recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social (art. 28, §9º, c). Ao contrário do que parece indicar, a medida não visa ao interesse exclusivo do trabalhador, mas também dos empregadores que podem pagar benefícios adicionais aos seus empregados sem que isso aumente consideravelmente seus custos, bem como a respectiva incidência tributária, e sem que seja necessário aumentar os respectivos salários.²⁴ Assim, a medida beneficia em graus distintos tanto o empresariado quanto o empregado, além do próprio Estado, que, ao estimular o desenvolvimento das indústrias, poderá angariar maiores receitas públicas para a consecução de suas outras finalidades constitucionais. A eliminação do benefício pode ocasionar o aumento do custo dos empregados, demandando maiores gastos, o que pode levar à redução da média salarial, bem como o aumento do desemprego.

Nesse desiderato, eventual estudo que considere a eliminação, portanto, dos benefícios e incentivos fiscais deve se atentar para os efeitos prospectivos que a medida poderá ocasionar.

Em algumas situações, os incentivos fiscais ocasionam, ainda, a redução de eventuais déficits de capacidade contributiva, corrigindo certas distorções do sistema. A título de exemplo, tem-se a isenção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) aos portadores de doenças graves, relativamente aos proventos de aposentadoria, pensão ou reforma, nos termos do art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88. No âmbito do Estado de Minas Gerais, há a isenção do ICMS na aquisição de veículos por portadores de necessidades especiais (RICMS, Anexo I, Parte 1, Item 28). Essas medidas representam políticas públicas que estimulam interesses que merecem guarida do ordenamento jurídico na tentativa de corrigir distorções ou injustiças. Não parece razoável que um indivíduo

²³ SUGIN, Linda. Tax expenditures, reform, and distributive justice, 3. *Colum. J. Tax L.*, n. 1, p. 21, 2011. Disponível em: <http://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/60>. Acesso em: 20 jul. 2016.

²⁴ SUGIN, Linda. Tax expenditures, reform, and distributive justice, 3. *Colum. J. Tax L.*, n. 1, p. 21, 2011. Disponível em: <http://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/60>. Acesso em: 20 jul. 2016.

aposentado e portador de doença grave e que destine boa parte dos seus recursos para o pagamento de remédios seja compelido a contribuir com o Estado da mesma forma que um indivíduo que se encontra em situação diversa. Cabe aqui, contudo, fazer uma pequena ressalva: não faz sentido excluir do benefício os indivíduos que permanecem em plena atividade, restringindo-o apenas aos aposentados. Isso porque o efeito adverso ocasiona o estímulo à aposentadoria de indivíduos que, pelo menos a princípio, possuem plena aptidão para o trabalho, pois não são todas as doenças graves que ocasionam imediatamente a imprestabilidade para o labor. Dessa forma, o Estado, ao restringir o benefício aos aposentados, acaba por onerar-se em demasia, pois estimula a improdutividade, além de ter que arcar com parte da renúncia de receita fiscal relativamente aos proventos recebíveis. De qualquer maneira, veja-se que, ao adotar essa política pública, o Estado, ao invés de investir na melhora do sistema público de saúde, opta por outorgar ao portador de doença grave uma isenção, de forma que a tributação sobre seus proventos seja minorada. Na mesma toada, isenções de ICMS para portadores de necessidades especiais visam a beneficiá-los com descontos na aquisição de veículos, proporcionando uma melhoria na qualidade de vida, facilitando a mobilidade, colaborando com a inclusão social.²⁵

Ademais, não são raras as situações, pois, em que os benefícios são maiores do que a perda fiscal ocasionada pela renúncia de receita, especialmente quando se busca o desenvolvimento de setores frágeis da economia ou de certas regiões do país. Nas situações em que o incentivo fiscal apresenta saldo positivo, é de se advogar pela sua manutenção e pleno gozo como forma de perseguir os objetivos constitucionais. É preciso, portanto, analisar os efeitos dos benefícios fiscais relativamente à promoção do pleno emprego e do crescimento das indústrias e do desenvolvimento do país. Fato é que, em algumas situações, a concessão de incentivos fiscais pode causar distorções no mercado, mas que se justificam pelo interesse constitucional envolvido. Tal fato, contudo, não implica a automática necessidade de eliminação da medida.

Além do mais, o raciocínio de que a arrecadação tributária aumentaria consideravelmente mediante a eliminação dos incentivos fiscais pode não surtir efeito prático. A questão não é simples, e advoga-se no presente estudo que a análise seja pormenorizada, não podendo reduzir a complexidade que a questão envolve, ignorando

²⁵ *Isenção de impostos beneficia portadores de necessidades especiais*. Disponível em: <<http://contadores.cnt.br/noticias/tecnicas/2014/04/24/isencao-de-impostos-beneficia-portadores-de-necessidade-especiais.html>>. Acesso em: 10 jul. 2016.

aspectos adjacentes e que devem ser levados em consideração. A título de exemplo, a eliminação de certo benefício fiscal não ocasionará o aumento automático no caixa se, por exemplo, houver a substituição da medida por outra política pública que também exigirá dispêndios financeiros. De igual modo, não surtirá efeito no caixa se a eliminação do benefício for acompanhada da redução da alíquota efetiva incidente na operação anteriormente sujeita à benesse, o que anulará eventuais efeitos pretendidos. Além do mais, a excessiva carga tributária pode ocasionar o efeito indesejado de fuga da tributação, inclusive a fuga do capital de investidores para outras regiões do país ou mesmo para o exterior.

Necessário se faz perceber o importante papel que os benefícios fiscais possuem na concretização das políticas públicas, podendo ser um grande instrumento na procura pelo alcance da justiça distributiva e na otimização da alocação dos recursos públicos. Trata-se, pois, de uma ferramenta importante na busca pela justiça tributária, desde que, é claro, seja bem manejado.

Assim, é preciso realçar o debate a respeito da eliminação dos incentivos fiscais sem que se tenha em conta os efeitos positivos que as medidas porventura possam ocasionar. É preciso, portanto, verificar com verticalidade a efetividade dos incentivos fiscais adotados a fim de se constatar se a renúncia fiscal ocasiona maiores efeitos positivos do que negativos, caso em que é de se sustentar pela sua manutenção. Nessas hipóteses, o que se deve incentivar não é a eliminação dos benefícios fiscais, mas o seu efetivo controle e fiscalização, a fim de que as políticas públicas realmente se voltem para a concretização dos direitos constitucionais, sempre em busca do bem comum e da justiça tributária.

10.4 Efeitos decorrentes da adoção da extrafiscalidade nos Estados Unidos da América (EUA)

Medir os efeitos dos incentivos fiscais não é uma tarefa fácil. A complexidade que a questão envolve exige que diversas facetas sejam analisadas, não sendo importante apenas a análise jurídica da questão, mas também o viés econômico adjacente, inclusive mediante a elaboração de métodos e cálculos científicos que, infelizmente, na maioria das vezes são inconclusivos. A falta de um estudo estatístico, no Brasil, sobre os efeitos dos incentivos fiscais faz-nos buscar comparativos na doutrina alienígena.

O que se pretende demonstrar, pois, é que os incentivos fiscais, em muitas situações, podem impulsionar o alcance pela justiça distributiva, ao passo que, em outras situações, seus efeitos são sequer

percebidos. A tarefa é ainda mais complexa se se considerar que a análise é hipotética. Ou seja, a análise compara uma situação inexistente na prática (a não concessão do incentivo fiscal), com a situação que efetivamente ocorreu, ou seja, a concessão do incentivo fiscal. Tal fato, contudo, não reduz a complexidade da análise, mas é um ingrediente que, somado a outros, demonstra que a eliminação de qualquer benefício fiscal demanda um complexo planejamento decisório, sob pena de ocasionar consequências irremediáveis.

Em estudo intitulado *Impacts of Tax Exemptions: An Overview*,²⁶ elaborado por Steve Lerch no ano de 2004, no qual foi feito um panorama de outros estudos econômicos realizados, é possível captar uma noção geral sobre os efeitos de determinados incentivos fiscais em alguns estados norte-americanos (Nebraska, Georgia e Ohio) na tentativa de estimular a economia.²⁷

A começar, o Estado de Nebraska, por meio do *Employment and Investment Act*, houve por bem conceder inúmeros incentivos tributários que ocasionaram a redução da tributação suportada pelas companhias. Os benefícios foram concedidos proporcionalmente aos valores investidos, bem como ao número de empregos criados, e condicionados ao cumprimento de uma das condições impostas. Numa visão geral, constatou-se que os benefícios concedidos, relativamente nos municípios com baixa taxa de desemprego, ocasionaram um impacto positivo no crescimento, seja pelo aumento da taxa de emprego, seja pelo crescimento da população ou pelo crescimento da riqueza econômica na região. Ao contrário, nos municípios com alta taxa de desemprego, não houve impactos significativos decorrentes da implementação dos incentivos fiscais. A análise, por ser demasiadamente genérica, contudo, não permite concluir que o incentivo fiscal foi responsável pelo aumento global da atividade econômica no Estado de Nebraska por não haver dados suficientes a estimar qual seria a situação caso não houvesse a concessão dos referidos incentivos fiscais.

No Estado da Geórgia, por sua vez, houve a concessão de créditos aos empregadores relativamente a 50% do imposto sobre o rendimento das sociedades situadas no referido Estado para a criação

²⁶ LERCH, Steve. *Impacts of tax exemptions: an overview* Steve lerch, Ph.D. January 2004 Washington State Institute for Public Policy 110 Fifth Avenue SE, Suite 214. p. 1-27. Disponível em: <http://www.wsipp.wa.gov/ReportFile/858/Wsipp_Impacts-of-Tax-Exemptions-An-Overview_Full-Report.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2016.

²⁷ LERCH, Steve. *Impacts of tax exemptions: an overview* Steve lerch, Ph.D. January 2004 Washington State Institute for Public Policy 110 Fifth Avenue SE, Suite 214. p. 16-17. Disponível em: <http://www.wsipp.wa.gov/ReportFile/858/Wsipp_Impacts-of-Tax-Exemptions-An-Overview_Full-Report.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2016.

de novos postos permanentes de trabalho. Antes de receber o direito ao crédito, os empregadores deveriam criar e manter um percentual mínimo de emprego pelo período de dois anos. A exigência da criação de empregos era menor em municípios menos desenvolvidos, sendo o montante de crédito disponibilizado também maior quando comparado aos municípios com maior grau de desenvolvimento. A taxa de adesão ao benefício foi relativamente baixa, alcançando o percentual de 19% do total de companhias elegíveis para pleitear o benefício. Esse fato se justificou em parte, pois inúmeras companhias instaladas no Estado da Geórgia não possuíam rendimentos tributáveis a pagar, de modo que os créditos, em si, não teriam valor algum. Outra questão foi que muitas companhias sequer tiveram conhecimento do benefício fiscal instituído pelo Estado.²⁸ As empresas que aderiram ao incentivo fiscal tiveram um aumento de aproximadamente 24% a 28% na criação de empregos quando comparado com outras empresas que, embora elegíveis, resolveram não aderir ao programa. Comparativamente a outras medidas adotadas, a exemplo do que ocorreu com o incentivo fiscal oferecido pelo Estado do Alabama à Mercedes-Benz, o incentivo fiscal no Estado da Geórgia representou um custo econômico relativamente superior. Isso porque, ao passo que o custo por um único emprego criado no Estado da Geórgia foi de aproximadamente 2.300,00 a 2.700,00 dólares, o incentivo fiscal outorgado à Mercedes-Benz foi de 57.000,00 a 170.000,00 dólares para a criação de 1.500 postos de emprego em uma planta industrial automotiva, representando, no valor máximo, o custo de 113 dólares por emprego criado.

O Estado de Ohio, por sua vez, implementou cinco programas de desenvolvimento econômico que concediam créditos tributários para a contratação de novos trabalhadores ou a concessão de subsídios para melhorias em estradas relacionadas com os novos projetos que envolveriam a criação ou a retenção de postos de trabalho. Dentre as empresas que anunciaram algum tipo de expansão entre os anos de 1993 a 1995, aproximadamente 35% aderiram a um ou mais dos programas incentivados. Foi constatado que inúmeros incentivos proporcionaram impactos positivos no crescimento do número total de empregos. Apesar de todas as companhias terem superestimado a expansão do número de empregos criados, independentemente da participação em algum programa de incentivo, o número de empregos

²⁸ LERCH, Steve. *Impacts of tax exemptions: an overview* Steve lerch, Ph.D. January 2004 Washington State Institute for Public Policy 110 Fifth Avenue SE, Suite 214. p. 17. Disponível em: <http://www.wsipp.wa.gov/ReportFile/858/Wsipp_Impacts-of-Tax-Exemptions-An-Overview_Full-Report.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2016.

superestimados foi maior nas empresas que receberam algum tipo de incentivo. Constatou-se que um dos motivos foi o fato de que as empresas participantes adotaram esse comportamento com o intuito de aumentar o pacote de incentivos recebidos do Estado. No entanto, considerando estatisticamente a verdadeira expansão na criação de postos de trabalho, os incentivos tiveram pouco impacto.

No Estado de Washington, por sua vez, houve a implantação de incentivos tributários para empresas de alta tecnologia e que possuíssem investimentos e gastos na área de pesquisa e desenvolvimento.²⁹ O benefício contemplou a concessão de créditos tributários relacionados a certas despesas, bem como o diferimento do imposto sobre a venda de máquinas, estruturas e equipamentos de pesquisa e desenvolvimento. As pesquisas elaboradas a respeito dos efeitos da implantação dos incentivos constataram que o setor de alta tecnologia no Estado de Washington expandiu mais rapidamente do que poderia ocorrer sem a adoção das medidas. Em razão do diferimento e da isenção do tributo incidente sobre as vendas, o Estado passou a ser, ainda, mais atrativo geograficamente para as empresas do ramo de alta tecnologia, interessadas em pesquisas e no desenvolvimento de instalações e equipamentos.

10.5 Conclusão

Os tributos representam um dos instrumentos de que se vale o Estado para a consecução dos valores e dos princípios constitucionais.³⁰ E a atividade financeira do Estado, da qual a arrecadação tributária faz parte, ganha ainda mais relevo em se tratando de um Estado Social e Democrático de Direito, tal como o preconizado pela Constituição de 1988. Isso porque de nada vale a previsão de diversos direitos sociais sem que seja possível sua real implementação.

É nesse contexto que se insere o ingrediente da extrafiscalidade, indispensável para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise, além de consubstanciar como força motora para a diminuição das desigualdades sociais. A utilização do instrumento da tributação com finalidade precipuamente diversa da eminentemente arrecadatória

²⁹ LERCH, Steve. *Impacts of tax exemptions: an overview* Steve lerch, Ph.D. January 2004 Washington State Institute for Public Policy 110 Fifth Avenue SE, Suite 214. p. 19-20. Disponível em: <http://www.wsipp.wa.gov/ReportFile/858/Wsipp_Impacts-of-Tax-Exemptions-An-Overview_Full-Report.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2016.

³⁰ QUINTERO, Ruth Martínón. Las posibilidades de la política fiscal como instrumento contra la exclusión social. Repensar la democracia: inclusión y diversidad. *IX Congreso Español de Ciencia Política y de la Administración*. AECPA, 2009. p. 2.

pode colaborar para o atingimento dos objetivos plasmados pela Constituição de 1988.

Tendo em vista que a extrafiscalidade pode se fazer presente sob diversas formas, o presente estudo pretendeu demonstrar a sua importância, com especial enfoque na concessão de benefícios ou incentivos fiscais, mormente no contexto atual de crise econômica, marcado pela completa insuficiência de recursos públicos para atingir as finalidades públicas.

Numa visão estreita, a princípio, é de se imaginar que, no cenário atual de crise econômica, a eliminação de toda e qualquer desoneração possa possibilitar automaticamente a desejada recuperação das contas públicas. Contudo, essa visão parece ignorar a importância dos benefícios fiscais como instrumentos para a concretização das políticas públicas. Não são raras as vezes em que os incentivos tributários são criados como forma de impulsionar o crescimento econômico, seja em nível regional ou nacional, reconhecendo a importância do crescimento industrial para o alcance do bem comum, notadamente mediante a criação de empregos e oportunidades para todos os cidadãos brasileiros.

A análise míope dos benefícios fiscais como mera renúncia de receita ignora sua importância no contexto político, social e econômico por não consistir unicamente na flexibilização da carga tributária. Pouco se diz a respeito dos efeitos dos benefícios fiscais e como eles afetam a conduta dos particulares. Não se vê nos debates atuais a preocupação em analisar os propósitos e a efetividade da adoção dessas medidas. Em inúmeras situações, há interesses dignos de proteção e que merecem ser estimulados pelo Estado.

Além do mais, o raciocínio de que a arrecadação tributária aumentaria consideravelmente mediante a eliminação dos incentivos fiscais pode não surtir efeito prático. A questão não é simples, e advoga-se no presente estudo que a análise seja pormenorizada, não podendo reduzir a complexidade que a questão envolve, ignorando aspectos adjacentes e que devem ser levados em consideração.

Assim, é preciso realçar o debate a respeito da eliminação dos incentivos fiscais sem que se tenha em conta os efeitos positivos que as medidas porventura possam ocasionar. É preciso, portanto, verificar com verticalidade a efetividade dos incentivos fiscais adotados a fim de se constatar se a renúncia fiscal ocasiona maiores efeitos positivos do que negativos, caso em que é de se sustentar pela sua manutenção. Nessas hipóteses, o que se deve incentivar não é a eliminação dos benefícios fiscais, mas o seu efetivo controle e fiscalização, a fim de que as políticas públicas realmente se voltem para a concretização dos direitos constitucionais, sempre em busca do bem comum e da justiça tributária.

EVENTUAIS EFEITOS
SANCIONATÓRIOS
DA EXTRAFISCALIDADE
E SUA (IN)ADEQUAÇÃO AO
ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

CARLOS ROGÉRIO DE OLIVEIRA LONDE
FERNANDA ANTUNES GUEDES

11.1 Introdução – a extrafiscalidade à luz do sistema
constitucional brasileiro

O sistema constitucional brasileiro aborda, no artigo 3º, incisos I e III, dentre objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade “livre, justa e solidária”, assim como a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das “desigualdades regionais e sociais”.

No artigo 170, ao tratar da Ordem Econômica, a nossa Constituição também destaca como finalidade “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” e mediante a valorização do trabalho humano e da livre iniciativa.

No intuito de estabelecer uma sociedade justa, na qual seja valorizada a pessoa humana, resguardada sua dignidade, é que se encontra inserida a extrafiscalidade.

A tributação realizada através das normas tributárias com fins extrafiscais ou simplesmente normas tributárias indutoras traduz-se em importante instrumento na efetivação de tais objetivos e princípios consagrados na Constituição Federal, estimulando ou induzindo.

Sendo normas de natureza tributária com atuação na ordem econômica, devem seguir os princípios regentes tanto da ordem tributária quanto da econômica e não devem ultrapassar os limites impostos pelos princípios da propriedade privada, da proibição ao confisco, da livre concorrência, da legalidade tributária, da capacidade contributiva, entre inúmeros outros.

Nesse contexto, impõe-se um estudo sobre proporcionalidade e igualdade como instrumentos de controle das medidas tributárias extrafiscais. Para tanto, serão analisados alguns aspectos relativos à sanção, tais como conceitos, modalidades e requisitos, tarefa que será repetida no que diz respeito à extrafiscalidade, para, ao final, proceder-se a comparação entre os dois institutos e verificar-se sobre a possibilidade ou não de um instituto invadir a esfera de atuação do outro, utilizando-se como metodologia a pesquisa bibliográfica, com análise de textos teóricos, decisões judiciais e normas jurídicas, dentro de uma análise crítica.

11.2 Sanção

A sanção é central ao direito e à ordem jurídica estatal, principalmente a partir de “quando se superou a equivocada concepção de serem a antijuridicidade – sua hipótese – e o ato punível – seu pressuposto – contrários e avessos ao direito”.¹ Exatamente em face da importância do tema (sanção) é que Norberto Bobbio² afirmou que “(...) sobre o problema da sanção foram derramados rios de tinta pelos clássicos (...)” e que “talvez não haja problema da filosofia do direito que tenha atraído maiores e mais ferozes discussões, e que tenha sido objeto de maiores indagações e reflexões”.

Assim, torna-se importante estudar uma breve evolução histórica do conceito de sanção, bem como seus requisitos e espécies.

11.2.1 Conceitos

Cesare Beccaria³ entendia a sanção como o único remédio capaz de frear o “espírito despótico” do ser humano, garantindo a proteção

¹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

² BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: UNB, 1989.

³ BECCARIA, Cesare. *Do delito e das penas*. 2. ed. São Paulo: Martin Claret, 2009.

do “depósito” de liberdades individuais (à qual cada indivíduo renunciou para se agrupar com outros indivíduos e se proteger dos inimigos comuns, a que Beccaria denominou “soberania da nação”) frente às tentativas de usurpação pelos particulares componentes daquele grupo, já que, ainda com Beccaria, “a tendência do homem é tão forte para o despotismo que ele procura, incessantemente, não só retirar da massa a sua parte de liberdade, como também usurpar a dos outros”.

Léon Duguit,⁴ por sua vez, entende a sanção como o instrumento adequado apto à preservação da solidariedade social entre os indivíduos de determinado grupo, reagindo (via sanção) a qualquer atentado que vise à sua minoração ou mesmo eliminação.

Hans Kelsen,⁵ a seu turno, na sua clara diferenciação entre normas de conduta e normas de sanção (além das normas de organização, que não interessam ao presente estudo), entende a sanção como a pena ou a execução que, primeiramente, eram conferidos “àqueles cujos interesses, assim protegidos pela ordem jurídica, são lesados. É o filho quem, no sistema da <vendetta>, deve vingar-se do assassino do pai”. Em seguida, o autor austríaco menciona a imputação de tais funções ao Estado: “Só mais tarde é que estes actos se tornaram a função exclusiva de certos indivíduos qualificados como órgãos do Estado no sentido estrito, agentes públicos”.

Bentham *apud* Masson⁶ entende que a propensão do cidadão em cumprir ou não o mandamento estatal se encontra primordialmente na motivação de seu ato, podendo haver motivos de ordem prática e de ordem especulativa. Como os motivos especulativos atuam senão no pensamento, eles não são aptos a induzir comportamentos, característica que identifica os motivos práticos, que, por sua vez, se dividem em duas espécies: a dor, da qual a coerção (castigo) é o melhor exemplo, e o prazer, exemplificado pelos prêmios (motivos sedutores). Para Bentham, como ambas são capazes de induzir comportamentos, elas “configuram fontes capazes de conferir força obrigatória a qualquer norma ou regra de conduta e, exatamente por esta razão, podem ser chamadas de sanção”.

Note-se que Bentham alarga o conceito de sanção, passando a nele incorporar consequências positivas de atos praticados por

⁴ DUGUIT, Léon. *Fundamentos do Direito*. Tradução Eduardo Salgueiro. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005.

⁵ KELSEN, Hans. *Teoria geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 1938.

⁶ MASSON, Nathalia Ferreira. *O conceito de sanção na teoria analítica do Direito*. Dissertação (Mestrado) – PUC-Rio, Departamento de Direito, Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp077277.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2015.

particulares, diferentemente dos teóricos anteriores, algo que é bastante importante para o presente trabalho, já que, por este conceito, a extrafiscalidade (indução de comportamentos humanos por intermédio da tributação) poderia ser considerada uma sanção mesmo quando há um estímulo à prática de determinados atos.

O ponto comum em todas as definições acima (e várias outras) é a sanção como uma consequência negativa imposta àquele que descumprir um dever jurídico, ou seja, como uma penalidade àquele que praticou um *ato ilícito*.

Não se olvida que há autores que enxergam na sanção outras características, como funções educativa e retributiva, mas, para os fins do presente artigo, interessa a sanção como reprimenda, como pena.

11.2.2 Modalidades

Bentham *apud* Masson⁷ classifica as sanções em:

- *sanções físicas*: a dor e o prazer decorrem dos impulsos e restrições que derivam de circunstâncias naturais, independentemente da vontade humana;
- *sanções políticas*: são as sanções aplicadas pelas autoridades políticas por determinação do poder soberano e segundo sua vontade;
- *sanções morais*: são as sanções aplicadas por pessoas da comunidade, mas sem fundamento no poder público;
- *sanções religiosas*: a dor e o prazer são proporcionados por uma autoridade divina, um ser superior.

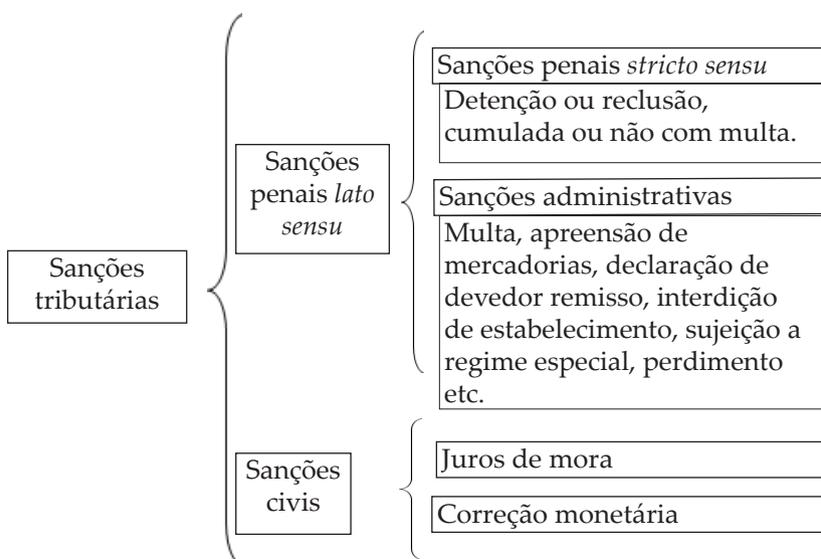
Interessam-nos aqui apenas as “sanções políticas” (que nada têm a ver com a atual definição de sanções políticas, inclusive expressamente vedadas no ordenamento jurídico brasileiro, como preconizam as Súmulas nº 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal). Atualmente, um nome mais adequado para as “sanções políticas” de Bentham seria “sanções jurídicas”.

Com o desenvolvimento do direito e sua divisão em diversos subsistemas (direito administrativo, direito penal, direito civil, direito tributário, entre outros), passou-se a mencionar sanções administrativas, sanções penais, sanções tributárias, que, intrinsecamente, são sanções

⁷ MASSON, Nathalia Ferreira. *O conceito de sanção na teoria analítica do Direito*. Dissertação (Mestrado) – PUC-Rio, Departamento de Direito, Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp077277.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2015.

jurídicas (sanções políticas para Bentham), distinguindo-se quase que exclusivamente pelo subsistema do direito que a fundamenta e, secundariamente, pela sua força, que inegavelmente é maior no direito penal, único ramo hábil a aplicar sanções privativas de liberdade aos indivíduos, e menor nos demais ramos, que aplicam sanções restritivas de direito e pecuniárias. Outra distinção é a autoridade competente para a aplicação das sanções, que é apenas a autoridade judicial no direito penal, ao passo que as demais sanções podem ser aplicadas por autoridades administrativas.

Especificamente em relação às sanções tributárias, Ives Gandra da Silva Martins⁸ cita a seguinte classificação de Roberto V. Calvo:



Tal classificação demonstra a existência de sanções mais severas (penais *lato sensu*) do que as outras (civis), pois aquelas efetivamente impõem uma diminuição na liberdade e/ou no patrimônio do indivíduo remisso, enquanto estas apenas corrigem o *quantum* devido a valor presente, impedindo que o credor (no caso tributário, o Estado) receba um valor desatualizado a título de tributo, o que certamente geraria prejuízo ao erário e enriquecimento ilícito para o cidadão.

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

Outra classificação das sanções tributárias vem do magistério de Onofre Alves Batista Júnior,⁹ para quem as sanções tributárias, além de se dividirem em objetivas e subjetivas e, em outro giro, em formais e materiais, dividem-se também em sanções civis, que visam garantir o pontual pagamento da obrigação tributária, e administrativas, que efetivamente possuem um claro caráter punitivo.

11.2.3 Requisitos

Cumpra indagar, então, a respeito da existência ou não de limites à instituição de sanções por parte do Estado.

É inegável, em um primeiro plano, a necessidade de lei para a instituição de sanções em face do princípio da legalidade.

Em segundo plano, indaga-se se a Administração Pública é livre para instituir sanções tributárias em qualquer patamar. Parece-nos que não, no que acompanhamos o entendimento da Suprema Corte Nacional. Na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 551/RJ,¹⁰ o STF analisou dispositivos do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Fluminense estipulando a multa pelo não recolhimento de impostos e taxas em, no mínimo, o dobro do valor do tributo e, havendo sonegação, em, no mínimo, cinco vezes o valor:

Art. 57

(...)

§2º - As multas consequentes do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor.

§3º - As multas consequentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor.

Entendeu o STF pela inaplicabilidade do instituto em face do efeito confiscatório que a delimitação das multas acarretaria:

O artigo 150, IV, da Carta da República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação.

⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O poder de Polícia Fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 551/RJ. Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgamento em 24.10.2002, publicação em 14.02.2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>. Acesso em: 05 ago. 2015.

Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo. Nesse sentido, o RE 91707, Rel. Min. Moreira Alves (...).

(Grifos inseridos)

O mesmo entendimento foi adotado nos Recursos Extraordinários nº 754.544/GO¹¹ e 582.461/SP¹² e no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 833.106/GO,¹³ em que o STF limitou a multa tributária a 100% (cem por cento):

1. O Tribunal de origem manteve a cobrança de multa tributária, prevista em lei estadual, no percentual de 120% do valor da obrigação principal. Assentou não implicar inconstitucionalidade previsão legal de penalidade pecuniária em patamar superior ao valor do próprio tributo, ausente o caráter confiscatório da sanção. A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 7419228. Supremo Tribunal Federal 25/11/2014 PRIMEIRA TURMA AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO AGTE.(S): ESTADO DE GOIÁS PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS AGDO. (A/S): AKAEMBU TRANSPORTES E COMERCIO LTDA ADV.(A/S): KEYLANE TELES SILVA BORGES E OUTRO (A/S) R E L A T Ó R I O O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Em 2 de outubro de 2014, dei provimento ao extraordinário, consignando: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – MULTA TRIBUTÁRIA – CONFISCO –

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 754.544/GO. Relator: Ministro Celso de Mello, julgamento em 22.10.2013, publicação em 28.11.2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4933340>>. Acesso em: 05 ago. 2015.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 582.461/SP. Relator: Ministro Gilmar Mendes, julgamento em 18.05.2011, publicação em 18.08.2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 05 ago. 2015.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 833.106/GO. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgamento em 25.11.2014, publicação em 12.12.2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7464567>>. Acesso em: 05 ago. 2015.

OCORRÊNCIA – PRECEDENTES – PROVIMENTO. 1. O Tribunal de origem manteve a cobrança de multa tributária, prevista em lei estadual, no percentual de 120% do valor da obrigação principal. Assentou não implicar inconstitucionalidade previsão legal de penalidade pecuniária em patamar superior ao valor do próprio tributo, ausente o caráter confiscatório da sanção. A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011. 2. Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais.

O mesmo entendimento relativo às multas se estende às demais espécies de sanção. Por exemplo, o STF (ADI nº 395/SP)¹⁴ já entendeu pela ausência de irregularidades na apreensão de mercadorias até que houvesse a comprovação da posse legítima de quem a transporta:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 163, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DE SÃO PAULO: INOCORRÊNCIA DE SANÇÕES POLÍTICAS. AUSÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 5º, INC. XIII, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. A retenção da mercadoria, até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta, não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário. 2. Ao garantir o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República não o faz de forma absoluta, pelo que a observância dos recolhimentos tributários no desempenho dessas atividades impõe-se legal e legitimamente. 3. A hipótese de retenção temporária de mercadorias prevista no art. 163, §7º, da Constituição de São Paulo, é providência para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária nesse território e consubstancia exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário. Inexiste, por isso mesmo, a alegada coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública. 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 395/SP. Relator: Ministra Carmem Lúcia, julgamento em 17.05.2007, publicação em 17.08.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=479108>>. Acesso em: 05 ago. 2015.

Já no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 633.239/RS,¹⁵ o mesmo STF entendeu que a apreensão de mercadorias por tempo indeterminado e em desacordo com a finalidade legal configura sanção política, sendo, portanto, inadmitida:

No presente caso, todavia, a retenção operada pela autoridade coatora, segundo as próprias informações prestadas nos autos do mandado de segurança (fls. 27), tinha por escopo constituir ‘meio de prova material da infração da legislação tributária’, nos termos do artigo 81 da Lei estadual n. 6.537/73.

Tratando-se, portanto, de providência acauteladora com finalidade probatória, o Tribunal recorrido acolheu a orientação mais adequada ao direito de propriedade, limitando a retenção das mercadorias – e, por via de consequência, a privação das prerrogativas dominiais de gozo, fruição e disposição das coisas – ao período estritamente necessário para documentar-se a infração tributária cometida pelo contribuinte.

Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.

Assim, pode-se afirmar que a sanção tributária, para os fins do presente trabalho, se consubstancia como uma punição pelo não cumprimento de um dever legal. Podem ser penais *lato sensu*, que se subdivide em penais *stricto sensu* e as sanções administrativo-tributárias, como a aplicação de multas, a apreensão de mercadorias, entre outras; e as sanções civis, que se subdividem em juros de mora e correção monetária.

Como visto, a estipulação de sanções deve obrigatoriamente realizar-se mediante lei e deve respeitar todos os direitos e garantias assegurados pelo ordenamento constitucional aos contribuintes, especialmente, mas não exclusivamente, o princípio do não confisco.

Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁶ limita os tipos de sanções possíveis (qualitativos) e até que ponto pode o sujeito passivo tributário ser responsabilizado pelo descumprimento do dever tributário (quantitativo).

Ainda com Coelho, segundo os critérios qualitativos, as sanções fiscais somente podem ser pecuniárias (multas), e nunca privativas de liberdades e direitos. Em relação aos limites quantitativos, Calmon entende que as multas tributárias não podem atingir confisco ou

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 633.239/RS. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, julgamento em 22.03.2011, publicação em 05.04.2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=A-C&docID=621510>>. Acesso em: 05 ago. 2015.

¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e pratica das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

perdimento de bens. Uma multa excessiva para punir transgressores torna-se uma forma indireta de confisco vedado na Constituição Brasileira com as devidas exceções expressamente autorizadas pelo constituinte.

11.2.3.1 Princípio da proporcionalidade e as sanções tributárias

A sanção jurídica nada mais é que um instrumento para alcançar uma finalidade principal de interesse público, que é a repressão à prática de atos ilícitos, mas também uma finalidade secundária, que se consubstancia na prevenção da consumação de um dano ao erário mediante intimidação, retribuição e ressarcimento.

Dessa forma, destaca Régis Fernandes de Oliveira,¹⁷ “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui instrumento normativo essencial para o controle dos excessos na definição de sanções.

Assim, a sanção que não guarde proporcionalidade com a falta praticada se torna contrária ao ordenamento jurídico e, portanto, ilícita, o que não se pode admitir em um Estado Democrático de Direito.

O controle da atividade sancionatória poderá ser exercido pelo Poder Legislativo, em momento anterior à ocorrência da infração, mediante o estabelecimento de padrões para a imposição de sanções e após a aplicação da sanção pelo Poder Judiciário sempre que verificado que esta seja irrazoável, desproporcional ou excessiva.

11.3 Extrafiscalidade

Diferentemente da sanção, que há muito intriga os jusfilósofos, o tema da extrafiscalidade apenas recentemente tem representado efetiva preocupação aos operadores do direito, tendo sido por muito tempo relegado aos economistas. Tal observação, por certo, não demonstra diminuição da importância da extrafiscalidade tanto para a economia quanto para o direito, especialmente o tributário.

11.3.1 Conceito

É importante, nestas linhas iniciais, traçar a origem da extrafiscalidade dentro da intervenção estatal na ordem econômica; esta pode se dar de forma direta, em que o Estado atua diretamente na condição

¹⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Infrações e sanções administrativas*. São Paulo: RT, 1985.

de empresário, seja em regime de monopólio (intervenção direta por absorção) ou em regime de concorrência com os empresários particulares (intervenção direta por participação), bem como de forma indireta, em que o Estado, ao invés de atuar diretamente, induz ou determina a forma como os particulares deverão agir. A intervenção indireta pode se dar por direção, em que o Estado se utiliza de comandos imperativos, cogentes e impositivos de determinados comportamentos a todos os empresários, como o tabelamento de preços¹⁸ ou, fora do âmbito econômico, o alistamento militar obrigatório; por outro lado, a intervenção indireta pode se dar por intermédio de induções, em que são dadas ao agente econômico alternativas cumuladas com estímulos e desestímulos, induzindo o agente a trilhar determinado caminho, mas sem qualquer ilicitude caso não se decida por trilhar o caminho desejado pelo Estado.

É exatamente na intervenção indireta por indução que se enquadra a extrafiscalidade, cujo objetivo é a “consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas (...)”.¹⁹

Pode-se também dizer que a extrafiscalidade representa um acréscimo em relação à mera obtenção de receitas tributárias, sempre ligadas a valores constitucionais, tendo por principais exemplos as isenções, as imunidades, os benefícios fiscais, entre outros.²⁰

Gouvêa ainda divide as concepções de extrafiscalidade em restrita e ampla.

São exemplos de autores com definição restrita Fábio Fanucchi, Ruy Barbosa Nogueira, Misabel Derzi e Casalta Nobais, entre outros. Exemplificativamente, para Misabel Derzi:²¹

Costuma-se denominar extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular

¹⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

¹⁹ NABAIS, José Cassalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.

²⁰ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

²¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais. A Constituição expressamente os admite para promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I) (...).

O aspecto comum entre os conceitos restritos é que a efetivação da extrafiscalidade se dá apenas por intermédio de agravamentos ou alívios intrinsecamente fiscais, de “institutos que implicam aumento ou redução da carga tributária”.²² Em outras palavras, para tais autores, a extrafiscalidade visa apenas a objetivos econômicos e se limita a induzir ou reprimir comportamentos.

A seu turno, autores como Ricardo Lobo Torres²³ entendem que a fiscalidade e a extrafiscalidade se encontram em uma união inseparável, atuando ambas em conjunto não apenas na economia, mas também na sociologia, na política, induzindo e reprimindo comportamentos também na cultura, artes etc.

Cristóbal J. Borrero Moro (1999), citado por Gouvêa,²⁴ vai além ao afirmar que a extrafiscalidade é uma exigência constitucional moderna, já que o conceito tradicional de tributo tem sofrido mutações e não mais se coaduna com a atual realidade de um Estado Social e Democrático de Direito, já que “*el ‘ensanchamiento de las actividades públicas ha conducido a un progresivo y coetáneo ensanchamiento del concepto de gasto público’*”,²⁵ o que, por sua vez, exige “*una clara ampliación de los mecanismos a través de los cuales se financia ese gasto público*”,²⁶ pois esse gasto público não mais se limita à mera obtenção de recursos, “*sino que se encaminan al cumplimiento directo de los objetivos constitucionales*”.²⁷

11.3.2 Modalidades

Faremos uma breve análise sobre espécies de instrumentos extrafiscais. Em que pese à importância das modalidades de extrafiscalidade,

²² GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

²⁴ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

²⁵ O alargamento das atividades públicas conduziu a um progressivo e contemporâneo alargamento do conceito de gasto público, em tradução livre dos autores.

²⁶ Uma clara ampliação dos mecanismos através dos quais se financia esse gasto público, em tradução livre dos autores.

²⁷ Senão que encaminham ao cumprimento direto dos objetivos constitucionais, em tradução livre dos autores.

não nos alongaremos neste tópico utilizando-as apenas de forma exemplificativa, visto que o maior objetivo deste trabalho é a diferenciação entre sanção e extrafiscalidade.

11.3.2.1 Imunidades

Com Martha Leão,²⁸ pode-se afirmar que as imunidades tributárias são regras negativas de competência utilizadas como exemplo de não tributação que se vinculam diretamente à realização dos fins a serem promovidos pelo Estado.

A finalidade de proteção da Federação implica na imunidade recíproca entre os entes federados (artigo 150, inciso VI, alínea a). A proteção da liberdade religiosa e de culto leva à exclusão da tributação sobre os templos de qualquer culto (artigo 150, inciso VI, alínea b). A proteção ao processo democrático, o objetivo de erradicação da pobreza e a promoção do desenvolvimento social implicam nas imunidades dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de assistência social sem fins lucrativos (artigo 150, inciso VI, alínea c). O objetivo de estimular a difusão de ideias e de informações leva à proibição de tributação dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão (artigo 150, inciso VI, alínea d). E, conforme incluído pela Emenda Constitucional nº. 75/2013, a intenção de estimular e proteger a música brasileira implica na imunidade aos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros (artigo 150, inciso VI, alínea e).

Por meio da exclusão de encargos tributários, as imunidades constituem uma forma de garantir a eficácia jurídica dos princípios constitucionais que consagram a proteção a valores consagrados pela ordem constitucional.

11.3.2.2 Isenções

As isenções também servem para a consecução das finalidades públicas, entretanto atuam no plano legal, diferente das imunidades, que atuam no plano constitucional e estão vinculadas à realização de finalidades extrafiscais.

²⁸ LEÃO, Martha Toribio. *Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos*. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2014.

As normas de isenção incidem exatamente para que não incida a de tributação, impedindo o nascimento da obrigação tributária.

Existem isenções meramente técnicas, em que o legislador utiliza o instituto da isenção somente para descrever a hipótese de incidência, ainda que não se trate propriamente de uma isenção, sem representar qualquer excepcionalidade.

Por outro lado, as isenções próprias ou de subvenção têm a finalidade de estimular ou desestimular determinados comportamentos através da tributação. Segundo Schoueri,²⁹ o legislador “procura destacar um grupo dentre os ‘iguais’, dando-lhe um tratamento diferenciado, mais benéfico que o genérico”. Apenas as isenções próprias podem ser classificadas como espécies de normas tributárias indutoras.

11.3.2.3 Incentivos fiscais

As normas tributárias indutoras também podem ser instituídas na forma de incentivos fiscais, ou seja, em forma de desoneração tributária que pode ocorrer através de uma série de institutos, tais como as próprias isenções, mas incluindo também reduções de alíquota ou base de cálculo, concessão de créditos tributários, regimes diferenciados, diferimentos, entre outras possibilidades. Esses incentivos são chamados por parte da doutrina de “isenções parciais”.

No texto constitucional há previsões para utilização de incentivos fiscais para a realização de determinadas finalidades estatais.

Há autorização constitucional para utilização de isenções, reduções e diferimentos de tributos federais com a finalidade de desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas, visando à redução das desigualdades regionais (artigo 43, §2º, inciso III), assim como previsão para o estabelecimento de critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência (artigo 146-A, *caput*). O objetivo de incentivar às microempresas e empresas de pequeno porte também levou à autorização de criação de regimes especiais de tributação diferenciada (artigo 146, inciso III, alínea d). A previsão para utilização de alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização no caso dos automóveis, no que se refere ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA (artigo 155, §6º, inciso II), e de acordo com a localização e o uso do imóvel, no que toca ao IPTU (artigo 156, §1º, inciso II) também são exemplos dessa autorização expressa da utilização indutora dos tributos. Esta lista é meramente exemplificativa, já que ao

²⁹ SCHOUERI. Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

longo do texto constitucional há uma série de outras indicações diretas ou indiretas acerca da autorização para utilização de incentivos fiscais, que criem estímulos vinculados às finalidades eleitas pelo constituinte como dignas de promoção. (LEÃO, 2014)

Alguns deles estão relacionados diretamente com determinados tributos, enquanto outros são estabelecidos quando da previsão de determinadas finalidades estatais.

11.3.2.4 Tributos com natureza propriamente extrafiscal

Existem tributos cuja própria natureza é de intervenção no domínio econômico e possuem uma natureza regulatória e interventiva que os diferencia de outros tributos cuja natureza é precipuamente arrecadatória.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), para que a União disponha de recursos para a intervenção em determinado setor da economia, é um grande exemplo. Dentro dessa categoria de tributos com natureza interventiva, temos como exemplo os impostos sobre a importação (artigo 153, inciso I, da Constituição), sobre a exportação (artigo 153, inciso II, da Constituição), sobre produtos industrializados (artigo 153, inciso IV, da Constituição) e sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativos a títulos ou valores mobiliários (artigo 153, inciso V, da Constituição).

11.3.3 Requisitos

Dentro do tema “requisitos” da extrafiscalidade, possuem grande relevo dois controles, o controle de proporcionalidade e o controle de igualdade, que se passa a analisar.

11.3.3.1 O controle de proporcionalidade

A função primordial da proporcionalidade no controle das medidas tributárias extrafiscais é reduzir as possibilidades de restrição a direitos fundamentais e princípios jurídicos mediante avaliação dos efeitos colaterais decorrentes do emprego de qualquer medida, mesmo que destinada à realização de outra(s) finalidade(s) também resguardada(s) pela Constituição.

Dessa maneira, o controle de proporcionalidade demanda o exame dos efeitos de uma medida tributária tanto na promoção de determinados princípios jurídicos quanto na restrição de outros

princípios contrapostos, exigindo a avaliação das repercussões das medidas tributárias extrafiscais, ou seja, tem como requisitos a validade da medida tributária extrafiscal estabelecida pelo Poder Público e o próprio fim primordialmente perseguido através desta medida.

Nessa relação entre a extrafiscalidade e a proporcionalidade, examinaremos a proporcionalidade em sua perspectiva normativo-funcional pressupondo a avaliação sob dois aspectos: a identificação da dimensão normativa da proporcionalidade e sua compreensão funcional.

11.3.3.1 Proporcionalidade e dimensão normativa

As normas jurídicas são classificadas doutrinariamente em princípios e regras; entretanto, Humberto Ávila³⁰ reconhece a existência de algumas normas que não se enquadram em nenhuma destas categorias, os postulados.

A uma, porque não se situam no mesmo nível de aplicação: os princípios e as regras são normas objeto da aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação de outras. A duas, porque não possuem os mesmos destinatários: os princípios e as regras são primariamente dirigidos ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e aplicador do Direito. A três, porque não se relacionam da mesma forma com outras normas: os princípios e as regras, até porque se situam no mesmo nível do objeto, implicam-se reciprocamente, quer de modo preliminarmente complementar (princípios), quer de modo preliminarmente decisivo (regras); os postulados, justamente porque se situam num metanível, orientam a aplicação dos princípios e das regras sem conflituosidade necessária com outras normas.

Os postulados dividem-se em duas subespécies: os “postulados meramente hermenêuticos, destinados à compreensão geral do direito, e os postulados aplicativos, cuja função é estruturar sua aplicação concreta”.

A proporcionalidade representa um postulado aplicativo com o propósito de conferir ao legislador e ao intérprete aparato para a adequada aplicação dos princípios, apontando para a solução de eventual conflito envolvendo duas ou mais dessas espécies de normas em razão do emprego de um meio para a realização de uma delas.

A classificação da proporcionalidade como um postulado representa um indicativo relevante de sua função normativa que servirá como uma diretriz para harmonizar o conflito entre princípios constitucionais em face de um instrumento tributário extrafiscal.

³⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

O controle de proporcionalidade demanda aplicação de três regras: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Cada etapa desse controle envolve diferente tipo de exame, mas todas elas são imprescindíveis à definição da validade da adoção de medida tributária extrafiscal.

11.3.3.1.2 Controle de adequação

O controle de adequação envolve uma relação direta entre um meio e um fim, sem, ainda, demandar qualquer espécie de comparação em face das demais alternativas de que disponha o legislador. Neste caso, basta que a medida possa conduzir à realização do fim para que se afirme sua adequação.

A finalidade perseguida por meio das medidas tributárias extrafiscais deve ser indicada pelo próprio ente público, e o controle de adequação deve ser exercido pelo Poder Judiciário nos estritos limites da finalidade em questão, dispensando-se a necessidade de exercício de imaginação em sede de controle jurisdicional.

Somente seriam válidas as medidas tributárias extrafiscais capazes de conduzir ao resultado almejado; entretanto, ainda com amparo em Ávila, é possível afirmar que se mostra adequada a imposição ou exoneração tributária extrafiscal que, abstratamente, na maior parte dos casos e na data de sua adoção, contribua para a melhor consecução de um Estado ideal resguardado pelo texto constitucional.

11.3.3.1.3 Controle de necessidade

No campo do controle da necessidade, deve-se comparar a eficácia dessas medidas e o grau de restrição que cada uma delas ocasiona a outras finalidades constitucionais. A prevalência abstrata de um princípio jurídico sobre outros causa relevante impacto sobre o controle de necessidade.

Dessa forma, a amplitude do controle de necessidade será maior quanto maior a restrição aos princípios contrapostos; quanto mais relevante(s) for(em) a(s) finalidade(s) afetada(s) pela medida tributária extrafiscal; quanto mais particularizada for a medida tributária extrafiscal.

11.3.3.1.4 Controle de proporcionalidade em sentido estrito

A aplicação da proporcionalidade em sentido estrito demanda avaliação de oportunidade e conveniência e cabe ao intérprete aferir

as vantagens e desvantagens decorrentes da imposição ou exoneração tributária extrafiscal.

Por ser um exame dos mais complexos entre os já citados, alguns doutrinadores não o incluem como exigência do postulado da proporcionalidade. A prática parece demonstrar, entretanto, que a medida adotada pelo Poder Público, na maioria das vezes, mais restringe a realização de finalidades constitucionais do que as fomenta.

11.3.3.1.5 Aplicação das regras subjacentes ao postulado da proporcionalidade

Evidentemente, a aplicação da proporcionalidade pressupõe a adoção de uma medida tributária extrafiscal válida e a consequente colisão de diferentes princípios jurídicos também válidos e está diretamente vinculada ao postulado da unidade da Constituição, que pressupõe a busca de instrumentos para harmonizar a aplicação das normas constitucionais, e seu controle demandará a análise da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito da medida tributária extrafiscal.

Conforme sustenta Afonso da Silva,³¹ a racional evolução do controle de proporcionalidade indica que a inadequação da medida dispensa o controle de necessidade, assim como a constatação da existência de outras medidas alternativas evidentemente melhores do que aquela eleita pelo legislador também dispensa o controle de proporcionalidade em sentido estrito:

A subdivisão da regra da proporcionalidade em três sub-regras, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, conquanto praticamente ignorada pelo STF, é bem salientada pela doutrina pátria. Algumas vezes, contudo, a análise dessas sub-regras não tem sido feita de maneira a torná-las compreensíveis e aplicáveis na prática jurisprudencial. Muitas vezes é fornecido apenas um conceito sintético de cada uma delas, sem que se analise, no entanto, a relação entre elas, nem a forma de aplicá-las. Com isso, são ignoradas algumas regras importantes da aplicação da regra da proporcionalidade, impossibilitando sua correta aplicação pelos tribunais brasileiros. Uma dessas regras, trivial à primeira vista, mas com importantes consequências, é a da ordem pré-definida em que as sub-regras se relacionam.

Se simplesmente as enumerarmos, independentemente de qualquer ordem, pode-se ter a impressão de que tanto faz, por exemplo, se a

³¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

necessidade do ato estatal é, no caso concreto, questionada antes ou depois da análise da adequação ou da proporcionalidade em sentido estrito. Não é o caso. A análise da adequação precede a da necessidade, que, por sua vez, precede a da proporcionalidade em sentido estrito.

A real importância dessa ordem fica patente quando se tem em mente que a aplicação da regra da proporcionalidade nem sempre implica a análise de todas as suas três sub-regras. Pode-se dizer que tais sub-regras relacionam-se de forma subsidiária entre si.

A evolução do controle de proporcionalidade indica que a inadequação da medida dispensa o controle de necessidade, bem como a constatação da existência de outras medidas alternativas melhores também dispensa o controle de proporcionalidade em sentido estrito.

Por outro lado, é imprescindível ao Poder Judiciário fundamentar suas decisões com base em cada uma das três regras, já que a validade das decisões judiciais demanda a apresentação expressa de seus fundamentos, na forma do artigo 93, IX, da Constituição Federal.

11.3.3.2 O controle de igualdade

A igualdade é o segundo instrumento para controle das medidas tributárias extrafiscais na qual poderão ser estabelecidos os limites do tratamento diferenciado para perseguição de fins externos ao direito tributário.

Baseado nas exigências da igualdade, o tratamento diferenciado entre dois contribuintes, para finalidades extrafiscais, somente terá validade quando, concomitantemente, (i) não representar irrazoável benefício singular ou individual, (ii) for respaldado por finalidade constitucional e (iii) decorrer da eleição de medida de comparação (critério) e elemento indicativo (fator de discriminação) adequados.

11.3.3.2.1 Igualdade e dimensão normativa

As medidas tributárias extrafiscais também devem ser submetidas a um segundo instrumento, controle de igualdade, que demanda a verificação de uma harmonia entre os diferentes elementos que compõem a estrutura da comparação.

Em face das exigências da igualdade, o tratamento diferenciado entre dois contribuintes decorre do emprego de instrumentos tributários para a perseguição de finalidades extrafiscais.

Primeiramente, para a aplicação da igualdade como instrumento de controle das medidas tributárias extrafiscais, ressaltamos que nem sempre o discurso jurídico sobre o tema se pauta sobre os mesmos

fundamentos. Sob uma denominação ampla de “igualdade”, existem diversas normas de diferentes espécies (regra, princípio ou postulado) com diferentes funções.

Em matéria de controle de medidas tributárias extrafiscais, interessa desenvolver o conteúdo da igualdade em sua dimensão de princípio e, em especial, de postulado.

Ao controle de igualdade, sucumbirá a medida tributária extrafiscal que: objetivar a consecução de finalidade absolutamente vedada, repudiada pelo ordenamento jurídico; repousar sobre diferenças manifestamente artificiais entre os sujeitos comparados; apontar critério de comparação totalmente ilegítimo, sem vínculo de pertinência lógica em face da finalidade que se pretende fomentar; eleger elemento indicativo que não mantenha relação fundada e conjugada em face do critério de discriminação.

11.3.3.2 Capacidade contributiva e extrafiscalidade

A própria Constituição elegeu como critério ou medida de comparação entre os contribuintes a capacidade contributiva, nos termos do artigo 145, §1º, para os impostos cuja finalidade é fiscal. Nos tributos que objetivam a arrecadação dos recursos necessários à manutenção do Estado, analisa-se a igualdade na distribuição total da carga fiscal, como também a capacidade contributiva do contribuinte.

Por outro lado, quando estamos diante das normas tributárias indutoras, a análise incide nos direitos fundamentais, restringidos pela norma indutora e sua relação com as finalidades pretendidas.

A partir do momento em que o critério da capacidade econômica vai perdendo seu destaque no campo da extrafiscalidade, o princípio da igualdade passa a utilizar um critério de diferenciação vinculado à finalidade extrafiscal, visto que a diferença de carga tributária levará em conta não apenas a capacidade contributiva, e sim o cumprimento da finalidade extrafiscal a ser alcançada.

Mesmo não sendo um critério geral das normas indutoras, há relação entre extrafiscalidade e capacidade contributiva, conforme destaca Martha Leão:³²

Primeiro, porque ela ainda deverá ser usada como critério para determinar o que é ou não manifestação de riqueza passível de ser atingida pela

³² LEÃO, Martha Toribio. *Crítérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos*. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2014.

tributação, simplesmente porque onde não há manifestação de riqueza, não há poder de tributar. E, segundo, porque ela ainda deverá ser usada como critério para determinar em que medida a cobrança poderá ser feita, sem afetar o mínimo existencial necessário para a sobrevivência digna, nem se tornar confiscatória.

Dessa forma, a função indutora da norma tributária não pode justificar tributação de situações que não representem manifestações de riqueza ou que gerem efeitos que não sejam razoáveis, contrariando as garantias de proteção do mínimo existencial ou da vedação de confisco.

11.4 Distinções e pontos comuns

Resumindo os dois tópicos anteriores, pode-se dizer que a sanção tributária, para os fins do presente trabalho, se consubstancia como uma punição pelo não cumprimento de um dever legal ou, em outro giro verbal, pela prática de um ato ilícito. Para alguns, o prêmio relativo ao cumprimento espontâneo de dever legal também se enquadraria no conceito de sanção, mas esse não é conceito que interessa para o presente trabalho, como também não interessam outras funções citadas por alguns autores, como as funções educativa e retributiva.

Podem ser penais *lato sensu*, que se subdivide em penais *strito sensu* e as sanções administrativo-tributárias, como a aplicação de multas, a apreensão de mercadorias, entre outras; e as sanções civis, que se subdividem em juros de mora e correção monetária.

Como visto, as sanções devem obrigatoriamente estar previstas em lei e se sujeitam a limites, especialmente o princípio do não confisco, que se consubstancia também como uma expressão da proporcionalidade.

Já a extrafiscalidade tem por pressuposto a prática de ato lícito pelos agentes econômicos, mas o Estado, na sua busca pela consecução das finalidades públicas, se vê obrigado a utilizar mecanismos tributários com fins que ultrapassam a mera arrecadação tributária, ou seja, de forma a induzir os agentes econômicos a desenvolver determinada(s) atividade(s) (extrafiscalidade incentivadora) ou a não desenvolver determinada(s) atividade(s) (extrafiscalidade desincentivadora).

Os limites da extrafiscalidade acabam sendo mais amplos do que aqueles já analisados para as sanções, até porque não há prática de ato ilícito pelo agente econômico: o que há é a prática de uma atividade desincentivada pelo Poder Público ou a inação em atividade incentivada pelo Poder Público.

No caso da extrafiscalidade incentivadora, seu pressuposto de validade se encontra principalmente na proporcionalidade entre as

limitações à igualdade por ela impostas e o atingimento das finalidades buscadas pela norma extrafiscal.

Por outro lado, na extrafiscalidade desincentivadora, não pode o Poder Público aplicar medidas desincentivadoras tão severas que impliquem o impedimento da prática daquela atividade que o Estado pretende desincentivar, pois, para tanto, possui a seu dispor as normas diretivas a proibir expressamente aquela atividade, não podendo se utilizar da extrafiscalidade, cujo objetivo primordial é incentivar ou desincentivar para proibir tal atividade. Caso assim proceda, nos dizeres de Ávila,³³ o Postulado do Legislador Coerente terá sido ferido de morte, pois o mesmo legislador que não proíbe (ao menos expressamente) edita textos legais que inviabilizam a prática daquela atividade.

Ainda, tal qual ocorre para as sanções, há a vedação do confisco.

11.5 Conclusão

Por todo o exposto, deixou-se claro o âmbito de atuação das sanções e da extrafiscalidade, muito distintos, aliás, já que, pela distinção mais básica entre os institutos, aquelas representam uma resposta estatal à prática de um ato ilícito, enquanto esta atua no campo dos atos lícitos, mas que o Estado, para a consecução de suas atividades e o atingimento das finalidades constitucionais, pretende incentivar ou desincentivar.

Mais importante do que essa diferenciação, já pisada e repisada, é a análise a respeito dos limites dos institutos, pois, como há campos de atuação muito claros e distintos, um instituto não pode invadir o campo de atuação do outro, sob pena de se fulminar o pressuposto de validade dos institutos.

De tal sorte, pode-se dizer que, no caso das sanções, além da reserva de lei (ninguém será obrigado a fazer algo ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei), faz-se imprescindível que a sanção imposta guarde proporcionalidade com a falta cometida, sob pena de invalidade da sanção prevista ou efetivamente aplicada.

Por outro lado, no que tange à extrafiscalidade, necessário diferenciar a extrafiscalidade incentivadora da desincentivadora. Nesta, segue-se uma lógica parecida com a sanção, mas, repita-se, com ela não pode confundir-se. Assim, a extrafiscalidade desincentivadora não pode ter um efeito sancionatório, ou seja, não pode ser utilizada de forma a impedir ou inviabilizar determinada(s) atividade(s), pois, para tanto,

³³ ÁVILA, Humberto. O postulado do legislador coerente e a não cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 175-183.

o Estado possui a seu dispor as normas diretivas. Não pode o mesmo legislador entender que determinada atividade é lícita e, simultaneamente, inviabilizar essa mesma atividade, o que representaria uma inadmissível incoerência.

Na extrafiscalidade incentivadora, por outro lado, o pressuposto de validade se encontra na proporcionalidade entre a limitação à igualdade que a extrafiscalidade traz em sua origem e os resultados esperados no momento da elaboração da norma, bem como os resultados efetivamente obtidos, o que será analisado por intermédio do controle de efetividade das normas indutoras. Para que tal efeito possa ser realmente efetivo, a norma deve ser bastante clara em relação aos efeitos esperados e em que prazos, fatores sem os quais o controle posterior se torna absolutamente impossível.

Em ambos os casos, em caso algum a extrafiscalidade se tornará uma sanção, mas, na prática, é possível (mas não admissível) que determinada medida supostamente extrafiscal acabe por ter efeitos sancionatórios ao inviabilizar o desenvolvimento de determinada atividade lícita, o que, repita-se, não se pode admitir, pois o legislador teria sido incoerente ao entender lícita aquela atividade e, simultaneamente, inviabilizá-la por intermédio de um mecanismo extrafiscal.

Ainda em ambos os casos, a extrafiscalidade sem o controle prévio de proporcionalidade entre as restrições à igualdade a ela inerente e os efeitos almejados não pode subsistir, bem como não pode subsistir a extrafiscalidade sem o controle efetivo de sua eficácia a ser realizado posteriormente à edição da lei e que depende de a própria lei prever os resultados desejados e também o lapso temporal necessário para se poder verificar, na prática, a ocorrência (ou não) daqueles resultados. Caso os resultados não tenham sido obtidos, inviável a subsistência da legislação extrafiscal em voga, que deverá ser reanalisada de forma a ser revogada ou de forma a se agravar as restrições à igualdade, caso a análise da proporcionalidade prévia assim o admita.

A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO CONSTITUCIONAL DE FOMENTO À CULTURA: O CASO DA INDÚSTRIA AUDIOVISUAL BRASILEIRA

THIAGO ÁLVARES FEITAL

12.1 Introdução

Como todos os fenômenos estatais, a tributação compreende um fator político do qual não se pode dissociá-la.¹ Não é difícil identificar contemporaneamente exemplos de utilização de dispositivos tributários com finalidades que transcendem a mera arrecadação. Naqueles casos em que objetivos econômico-sociais constituem a finalidade preponderante de uma norma tributária, a literatura especializada identifica o fenômeno da *extrafiscalidade*.²

Facilmente vista/observada nos impostos alfandegários – cuja função precípua é a proteção do mercado interno –, a função extrafiscal

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 231.

² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 629.

encontra-se, igualmente, em exações relacionadas à redistribuição de riquezas e à concretização de políticas públicas.³ É o caso dos tributos incidentes sobre as grandes fortunas e daqueles que oneram as transmissões *mortis causa*. Em qualquer caso, fiscalidade e extrafiscalidade parecem constituir dois vértices de um mesmo fenômeno,⁴ de modo que não seria exagero concluir que grande parte dos tributos funciona nos Estados contemporâneos como verdadeiros mecanismos de intervenção na realidade social.⁵

Com o advento do Estado Providência,⁶ a assunção do encargo de fomentar a cultura coube naturalmente ao Estado, que, desenvolvendo políticas públicas especificamente modeladas para o setor, assume a responsabilidade de promover o desenvolvimento cultural por meio de instituições permanentemente voltadas para este fim.⁷ No caso do Brasil, a denominada *extrafiscalidade cultural*, elemento indissociável da política cultural brasileira,⁸ encontra seu fundamento imediato na própria Constituição da República, como será visto adiante, o que obsta discussões genéricas acerca da validade (jurídica) da persecução de tais fins por parte do Estado, mas deixa em aberto a forma pela qual esse fomento deverá ser realizado em uma perspectiva democrática.⁹

Pela complexidade de seu objeto, a consecução de tais políticas demanda a concatenação de diversos eixos administrativos e, conseqüentemente, pode ser analisada sob diferentes perspectivas, o que torna o seu estudo particularmente desafiador. Conquanto a política cultural seja um objeto heterogêneo, que demanda o esforço da interdisciplinaridade para a sua compreensão, o presente trabalho se concentrará no campo do direito tributário. O caso brasileiro mostra-se particularmente interessante sob a perspectiva do tributarista, uma vez que neste país o fomento ao audiovisual se encontra ancorado na

³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A extrafiscalidade tributária como instrumento para concretizar políticas públicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2013. p. 249-250.

⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The myth of ownership: taxes and justice*. New York: Oxford University Press, 2002.

MUSGRAVE Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. New York: McGraw-Hill Book Company, 1989.

⁶ EWALD, François. *L'État providence*. Paris: Grasset & Fasquelle, 1986.

⁷ GARON, Rosaire. Les politiques culturelles ou la gestion institutionnalisée du mécénat public. *Loisir et Société*, v. 12, n. 1, p. 65-85, 1989.

⁸ Para uma definição de política cultural, veja-se: BENNETT, Tony. Culture and policy: acting on the social. *International Journal of Cultural Policy*, v. 4, n. 2, p. 271-289, 1998.

⁹ GRAY, Clive. Democratic cultural policy: democratic forms and policy consequences, *International Journal of Cultural Policy*, n. 18, v. 5, p. 505-518, 2012.

arrecadação de um tributo especificamente destinado a intervir no complexo domínio econômico dessa indústria: a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica (CONDECINE).

A CONDECINE é, atualmente, a principal fonte de recursos do Fundo Setorial do Audiovisual (FSA), sendo este último o mais relevante instrumento de incentivo estatal ao audiovisual brasileiro. Recentemente, o tributo foi objeto de controvérsia no Supremo Tribunal Federal, ocasião em que este Tribunal suspendeu decisão da Justiça Federal que afastava a cobrança da contribuição em relação às empresas de telefonia, o que livrou a União de um rombo no FSA de mais de 1 bilhão de reais.¹⁰

Dentro dos limites dessa exposição (que se pretende sumária), objetiva-se apresentar a extrafiscalidade cultural sob a perspectiva de sua relevância para a indústria audiovisual brasileira. Para tanto, em um primeiro momento, vai-se discorrer acerca dos fundamentos constitucionais da extrafiscalidade cultural tomada em sua acepção mais genérica; em seguida, discorrer-se-á, sem qualquer pretensão de exaustão, sobre o papel dos incentivos fiscais no fomento à indústria audiovisual; finalmente, serão delineados os contornos da CONDECINE, de modo a evidenciar sua relevância para a indústria audiovisual do país.

12.2 Fundamento constitucional da extrafiscalidade cultural

Diferentemente do que ocorre em outros Estados, cuja Constituição deixa espaço para amplos debates acerca do que deve constituir objeto da intervenção estatal, no caso brasileiro, a Constituição de 1988 é pródiga na determinação de responsabilidades públicas. Não é diferente em relação à cultura, área à qual a Constituição reserva toda uma seção, estabelecendo um plexo de obrigações relacionadas ao seu fomento.

Nos termos do artigo 215 da Constituição Federal,¹¹ cabe ao Estado brasileiro não apenas garantir o exercício dos direitos culturais

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Suspensão de Segurança n. 5116*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4940836>>. Acesso em: 02 jan. 2017.

¹¹ Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais. §1º O Estado protegerá as manifestações das culturas populares, indígenas e afro-brasileiras, e das de outros grupos participantes do processo civilizatório nacional. §2º A lei disporá sobre a fixação de datas comemorativas de alta significação para os diferentes segmentos étnicos nacionais. §3º A lei estabelecerá o Plano Nacional de Cultura,

e o acesso às fontes da cultura, mas igualmente apoiar, incentivar, valorizar e permitir a difusão das manifestações culturais, o que representa nítida obrigação positiva. Para exercer essa incumbência, é prevista a criação de um Plano Nacional de Cultura¹² (PNC), o qual – fundamentado em política nacional – deverá, entre outros encargos, produzir, promover, difundir e democratizar o acesso aos bens culturais.

Para o alcance desses propósitos, o PNC institui o Fundo Nacional de Cultura (FNC), que, na letra da lei, constitui “[...] o principal mecanismo de fomento às políticas culturais”.¹³ Nos termos da Lei nº 8.313/91, o FNC sujeita-se a programa de trabalho de periodicidade anual, sendo gerido pelo Ministério da Cultura. Trata-se de fundo de natureza contábil, com prazo indeterminado de duração, cujos recursos são provenientes, entre outras fontes, de: (a) recursos do Tesouro Nacional; (b) doações; (c) legados; (d) subvenções e auxílios de entidades de qualquer natureza, inclusive de organismos internacionais; (e) saldos ou devoluções de recursos não utilizados na execução de projetos culturais incentivados pelo mecenato; (f) 1% da arrecadação dos Fundos de Investimentos Regionais previstos na Lei nº 8.167/91; (g) 3% da arrecadação bruta dos concursos de prognósticos e loterias federais e similares; (h) reembolso das operações de empréstimo realizadas através do fundo, a título de financiamento reembolsável; (i) resultado de aplicações em títulos públicos federais; (j) conversão da dívida externa com entidades e órgãos estrangeiros, unicamente mediante doações; e (k) saldos de exercícios anteriores.

Uma das categorias de programação do FNC é o Fundo Setorial do Audiovisual. Criado pela Lei nº 11.437/06 e regulamentado pelo Decreto nº 6.299/07,¹⁴ os recursos do FSA destinam-se prioritariamente

de duração plurianual, visando ao desenvolvimento cultural do País e à integração das ações do poder público que conduzem à: I. defesa e valorização do patrimônio cultural brasileiro; II. produção, promoção e difusão de bens culturais; III. formação de pessoal qualificado para a gestão da cultura em suas múltiplas dimensões; IV. democratização do acesso aos bens de cultura; e V. valorização da diversidade étnica e regional (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 jan. 2017).

¹² Instituído pela Lei nº 12.343 com validade até o ano de 2020. BRASIL. *Lei nº 12.343, de 2 de dezembro de 2010*. Institui o Plano Nacional de Cultura – PNC, cria o Sistema Nacional de Informações e Indicadores Culturais – SNIIC e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112343.htm>. Acesso em: 02 jan. 2017.

¹³ BRASIL. *Lei nº 12.343, de 02 de dezembro de 2010*.

¹⁴ BRASIL. *Lei nº 11.437, de 28 de dezembro de 2006*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/11437.htm>. Acesso em: 02 jan. 2017.
BRASIL. *Decreto nº 6.299, de 12 de dezembro de 2007*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6299.htm>. Acesso em: 02 jan. 2017.

ao fomento de empresas brasileiras que atuem nas áreas de distribuição, exibição e produção de obras audiovisuais, podendo, ainda, ser utilizados na equalização dos encargos financeiros incidentes nas operações de financiamento de obras audiovisuais e na participação minoritária no capital de empresas que tenham como base o desenvolvimento audiovisual brasileiro, por intermédio de agente financeiro.

Para financiar o FSA, além de outras fontes de receita previstas em lei, foi criada contribuição de intervenção no domínio econômica específica, que será objeto de investigação adiante. Antes, porém, para que se possa compreender a importância de tal contribuição, é preciso discorrer acerca da função dos incentivos fiscais para a audiovisual.

12.3 O papel dos incentivos fiscais no contexto econômico da indústria audiovisual¹⁵

De modo geral, as indústrias criativas – isto é, aquelas “[...] que têm sua origem na criatividade, habilidade e talento individual, que possuem potencial para a produção de riqueza e criação de empregos por meio da geração e exploração de propriedade intelectual”¹⁶ – foram objeto de intensificada atenção dos governos de países desenvolvidos de economia pós-industrial nos últimos decênios.¹⁷ Entidades como a Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD) e a Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO) têm recorrentemente ressaltado a importância desses setores, o que não é de se espantar, tendo em vista as cifras impressionantes que se relacionam com esses segmentos econômicos. Apenas em 2012, o mercado global de produtos e serviços produzidos pelas indústrias criativas movimentou 547 bilhões de dólares.¹⁸

¹⁵ Para toda esta seção, exceto quando indicada bibliografia específica, veja-se: HEMELS, Sigrid. Tax incentives for the audio visual industry. In: HEMELS, Sigrid; GOTO, Kazuko. *Tax incentives for the creative industries*. Singapore: Springer, 2017. p. 175-192.

¹⁶ BRITISH COUNCIL. *The creative economy: an introductory guide*. London: The British Council, 2010. p. 23.

Uma crítica a esse conceito bastante difundido de “indústrias criativas” pode ser vista em: GALLOWAY, Susan; DUNLOP, Stewart. A critique of definitions of the cultural and creative industries in public policy. *International Journal of Cultural Policy*, v. 13, n. 1, p. 17-31, 2007.

¹⁷ THROSBY, David. *The economics of cultural policy*. Cambridge: Cambridge University Press, 2010. p. 98.

¹⁸ UNCTAD. *Creative Economy Report*. 2015. p. 08.

Especificamente no caso brasileiro, é de se destacar que o mercado foi menos afetado pela crise econômica do que outros setores da economia:

A participação do PIB Criativo no PIB Brasileiro cresceu de 2,56% para 2,64%, mantendo a tendência observada desde meados da década passada. Como resultado, a área criativa foi responsável por gerar uma riqueza de R\$155,6 bilhões para a economia brasileira no último ano, valor equivalente à soma dos valores de mercado das marcas Facebook, Zara e L'Oréal reunidas.¹⁹

Em geral, as indústrias criativas caracterizam-se por suas conformações peculiares, mas a indústria audiovisual é especialmente complexa e multidimensional.²⁰ Esta compreende em sua cadeia de valor²¹ as seguintes etapas: (a) desenvolvimento; (b) pré-produção; (c) pós-produção; (d) gerenciamento de direitos; (e) distribuição; e (f) exibição.²² Apenas em 2015, encontravam-se empregados nos diversos setores do audiovisual brasileiro 95,1 mil profissionais, cifra equivalente a 11,1% de todos os empregados na indústria criativa nacional.²³

A despeito das inúmeras peculiaridades e sensibilidades do mercado, a utilização do sistema tributário como instrumento de incentivo da indústria audiovisual tem se mostrado eficiente em vários países. Como se sabe, normas de cunho extrafiscal podem ser utilizadas para: fomentar a compra e venda de determinados objetos de arte; permitir deduções tributárias visando estimular a doação de recursos a pessoas jurídicas de finalidades culturais sem fins lucrativos; conceder exonerações a determinados agentes culturais,²⁴ entre outras possibilidades. Margeando tais utilizações, encontra-se o objetivo mediato de cultivar demanda para as criações culturais nacionais.

Nesse sentido, incentivos têm sido destinados a *produtores e distribuidores* no intuito de fomentar a produção nacional e, consequentemente, fortalecer a balança comercial dos países produtores de conteúdo audiovisual. Incentivos também têm sido destinados a *investidores*

¹⁹ FIRJAN. *Mapeamento da indústria criativa no Brasil*. 2016. p. 12.

²⁰ DEBANDE, Olivier; CHETRIT, Guy. *The european audiovisual industry: an overview*. 2001. p. 10.

²¹ KAPLINSKY, Raphael; MORRIS, Mike. *A handbook for value chain research*. Brighton: Institute of Development Studies, 2001.

²² DEBANDE, Olivier; CHETRIT, Guy. *The European Audiovisual Industry: an overview*. 2001. p. 11.

²³ FIRJAN. *Mapeamento da indústria criativa no Brasil*. 2016. p. 12.

²⁴ THROSBY, David. *The economics of cultural policy*. Cambridge: Cambridge University Press, 2010. p. 47.

privados, caso em que atuam como uma ferramenta de estímulo àqueles que desejam investir no mercado²⁵ e, portanto, de modo mais indireto.

No que diz respeito ao cenário internacional, a análise do que se passa nos Estados Unidos já permite antecipar os riscos da concessão de incentivos em um contexto competitivo. Naquele país,³⁹ dos seus 50 estados apresentam alguma forma de incentivo ao audiovisual.²⁶ A oferta de incentivos é tão abundante que já se identificam facilmente os efeitos deletérios da guerra fiscal entre os estados que competem vorazmente pela atração de produções milionárias,²⁷ ocasião em que, não raro os interesses corporativos capturam e convergem a modulação de políticas públicas para atendimento de suas demandas privadas. O cenário de guerra fiscal se repete a nível global, e a competição faz com que os países criem novos incentivos ou intensifiquem os já concedidos para atrair produtores e distribuidores, o que acaba por acirrar a disputa neste plano.²⁸ Em derradeira instância, a guerra fiscal autoriza colocar em questão a própria eficiência de determinados incentivos²⁹ ao mesmo tempo em que deixa os países sem alternativas se desejam entrar na disputa, o que deve ser objeto de investigações posteriores.

No Brasil, a política pública de fomento ao audiovisual compreende expressiva participação de financiamento público, o que se dá por meio da arrecadação da CONDECINE. Diferentemente dos Estados Unidos, no cenário brasileiro o fomento encontra-se bastante concentrado no âmbito federal, graças à existência desse tributo exclusivamente destinado a esse fim. Na condição de contribuição de intervenção no domínio econômico, a CONDECINE é o instrumento mais adequado

²⁵ LA TORRE, Mario. *The economics of the audiovisual industry*. New York: Palgrave Macmillan, 2014. p. 168.

²⁶ HEMELS, Sigrid. Tax incentives for the audio visual industry. In: HEMELS, Sigrid; GOTO, Kazuko. *Tax incentives for the creative industries*. Singapore: Springer, 2017. p. 145.

²⁷ *According to Povich (2015), studios shop for the best tax deals when choosing locations and frequently pit one state against another. She gives the example of Netflix's "House of Cards", which threatened to pull production out of Maryland in 2014 until the state extended its tax credit program, which gave out \$62.5 million in credits between fiscal years 2012 and 2016, mostly to "House of Cards" and HBO's "Veep"* (HEMELS, Sigrid. Tax incentives for the audio visual industry. In: HEMELS, Sigrid; GOTO, Kazuko. *Tax incentives for the creative industries*. Singapore: Springer, 2017. p. 145).

²⁸ Acerca da guerra tributária no plano global, veja-se: OLIVEIRA, Ludmila Monteiro de. *Direito tributário, globalização e competição*: por que só harmonizar não basta. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.

²⁹ "One wonders whether this competition is not leading to a race to the bottom, increased prices and an incentive for inefficiencies." HEMELS, Sigrid. Tax incentives for the audio visual industry. In: HEMELS, Sigrid; GOTO, Kazuko. *Tax incentives for the creative industries*. Singapore: Springer, 2017. p. 145.

para corrigir os erros de mercado – função de qualquer CIDE³⁰ – que, eventualmente, prejudicariam a economia nacional. Isso se verifica na própria dinâmica do tributo que visa preservar a produção nacional, equilibrando o mercado em face dos produtos estrangeiros.

A exemplo do que ocorre em outros países,³¹ por meio do recolhimento dessa contribuição o Estado promove verdadeira *redistribuição* de recursos dentro do segmento econômico em análise, contribuindo para o alcance das finalidades culturais estabelecidas pela Constituição.

12.4 O caso brasileiro: a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE)

Criada pela Medida Provisória nº 2.228-1/2001 no intuito de financiar programas e projetos voltados para o desenvolvimento das atividades audiovisuais, a CONDECINE é tributo vocacionado à regulação do meio econômico, donde a sua extrafiscalidade flagrante.³² Trata-se de tributo finalístico,³³ cuja destinação do produto da arrecadação integra o próprio arquétipo da norma exacional.³⁴

Diferentemente do que ocorre em outros países, os recursos arrecadados com esse tributo não são aglutinados no orçamento geral, mas integram fundo específico, o FSA, que, conforme visto acima, constitui categoria própria do FNC. Principal fonte de receitas do FSA, a contribuição representa atualmente o mais significativo mecanismo de extrafiscalidade cultural destinado ao audiovisual brasileiro, tendo arrecadado 1.219.760.000,00 reais em 2016.³⁵

Os fatos geradores da contribuição são: (a) a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e

³⁰ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 190.

³¹ Para um panorama do financiamento público ao audiovisual na Europa, veja-se: LANGE, André; WESTCOTT, Tim. *Public funding for film and audiovisual works in Europe: a comparative approach*. 2004.

³² GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 13.

³³ GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

³⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: 2013. p. 56.

³⁵ ANCINE. *Uma nova política para o audiovisual: Agência Nacional do Cinema, os primeiros 15 anos*. Disponível em: <<https://www.ancine.gov.br/pt-br/conteudo/uma-nova-politica-para-o-audiovisual-ag-ncia-nacional-do-cinema-os-primeiros-15-anos>>. Acesso em: 02 jan. 2017.

videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas; (b) a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei; ou (c) a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional, nos casos em que existir participação direta de agência de publicidade nacional. A CONDECINE *título* é recolhida em montante fixo estabelecido por segmento de mercado, a cada cinco anos. Já a CONDECINE *remessa* é calculada aplicando-se a alíquota de 11% sobre as bases de cálculo previstas no parágrafo único do art. 32 da Medida Provisória nº 2.228-1/2001.

Constituem sujeitos passivos da CONDECINE (a) o detentor dos direitos de exploração comercial ou de licenciamento, no Brasil, de obra para os seguintes, entre outros, segmentos de mercado: (i) salas de exibição, (ii) vídeo doméstico, em qualquer suporte, (iii) serviço de radiodifusão de sons e imagens e (iv) serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura; (b) empresa produtora de obra nacional ou detentora de direitos de licenciamento para exibição de obra estrangeira no Brasil, para os mesmos segmentos de mercado anteriormente mencionados; (c) o responsável pelo pagamento, crédito, emprego, remessa ou entrega aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo; (d) as concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações, relativamente a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais nos termos da lei; (e) o representante legal e obrigatório da programadora estrangeira no Brasil, no caso de veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional, nos casos em que existir participação direta de agência de publicidade nacional.

No que diz respeito aos seus elementos teleológicos, deve-se destacar que o *campo de atuação* dessa contribuição se encontra adequadamente delimitado, qual seja, financiar a política nacional do cinema por meio da destinação de recursos ao FSA. A mencionada contribuição mostra-se adequada também em relação à *pertinência e referibilidade*. Como se sabe, a referibilidade diz com a necessária vinculação entre o grupo que será atingido pela *intervenção* e aquele que será onerado pelo *tributo*. Isso não significa que deve haver equivalência entre ambos ou, ainda, que o benefício da intervenção deva se destinar ao grupo

tributado,³⁶ basta que haja algum vínculo entre os grupos, mesmo porque a referibilidade pode se concretizar ainda quando a intervenção se dê em *prejuízo* do grupo onerado.³⁷

A sofisticação da CONDECINE enquanto mecanismo interventivo salta aos olhos, pois a extrafiscalidade do tributo se manifesta mediante a produção sinérgica de dois efeitos econômicos: a *distribuição* e a *indução*.³⁸ A distribuição se dá, como visto anteriormente, quando o Estado, arrecadando a contribuição e destinando seus recursos para um fundo público de financiamento, promove o deslocamento de receitas dos agentes econômicos dominantes para aqueles que se encontram em posições mais frágeis no setor econômico. A indução, a seu turno, se dá por meio do estabelecimento de isenções – previstas no artigo 39 da Medida Provisória nº 2.228-1/2001 – que acabam por estimular o financiamento de produções brasileiras independentes. Em ambos os casos, a exação mostra-se alinhada com os propósitos constitucionais que orientaram a sua criação.

12.5 Considerações finais

A Constituição da República comanda o fomento das políticas culturais, o que se dá, entre outras maneiras, por meio da atuação do Fundo Nacional de Cultura. O Fundo Setorial do Audiovisual, categoria de programação específica do FNC, representa um elemento imprescindível para a concreção do comando constitucional no que diz respeito à indústria audiovisual. Neste sentido, é digna de nota a abrangência do FSA, que alcança setores tão diversos da cadeia econômica do audiovisual, como a produção, distribuição, exibição e a infraestrutura, mediante os mais diversificados instrumentos (operações de apoio, equalização de encargos financeiros, financiamentos e investimentos).

A utilização do sistema tributário como instrumento de incentivo à indústria audiovisual tem se mostrado eficiente em vários países.

³⁶ BRASIL. *Agravo regimental em recurso extraordinário nº 451.915*. Relator: Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 17.10.2006, DJ 01.12.2006.

³⁷ Os valores constitucionais possibilitam que o fato gerador da contribuição atue em desfavor de um grupo (empregadores, proprietários de terra) e que a finalidade do tributo atue em favor do grupo oposto (empregados, camponeses), sem que se perca de vista a referibilidade da exação, característica que a mantém diferenciada dos impostos e que constitui critério de verificação de sua constitucionalidade (GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 182).

³⁸ *Adjustment of the distribution of income and wealth to ensure conformance with what society considers a 'fair' or 'just' state of distribution* (MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. New York: McGraw-Hill Book Company, 1989. p. 6).

A complexidade dessa indústria possibilita a adoção dos mais diferentes arranjos em termos de políticas públicas de incentivo, sendo os mais comuns aqueles destinados a produtores e distribuidores.

No Brasil, a extrafiscalidade é largamente empregada no intuito de fomentar os empreendimentos culturais. O caso mais patente é o da CONDECINE, tributo instituído especificamente para favorecer o alcance de um equilíbrio de mercado e, ao mesmo tempo, incentivar a produção audiovisual nacional. Trata-se de um exemplo de utilização adequada de mecanismo extrafiscal com finalidade interventiva por meio da qual o Estado concretiza a função redistributiva e indutora da tributação.

Alexandre Alkmim Teixeira

Doutor em Direito Tributário pela USP. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Ex-Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF). Professor da Faculdade de Direito Milton Campos. Advogado.

André Mendes Moreira

Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG. Doutor pela USP e Mestre pela UFMG em Direito Tributário. Diretor da ABRADT. Advogado.

Anita de Pascali

Graduação em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais, com mestrado em curso na mesma instituição. Especialista em Direito Tributário pelas Faculdades de Direito Milton Campos. Atualmente é Assessora Técnico-Legislativo da Secretaria de Estado de Casa Civil e Relações Institucionais do Governo do Estado de Minas Gerais.

Bruno Sartori de C. Barbosa

Graduado. Pós-Graduado em Direito Tributário e Mestre em Direito Empresarial pelas Faculdades Milton Campos. Líder de *Compliance* Tributário (*Head of Tax Compliance*) na General Electric.

Carlos Rogério de Oliveira Londe

Mestre em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos (FDMC, 2016). Especialista em Direito Tributário pela FDMC (2008) e em Direito Público pelo Centro Universitário Newton Paiva (2009). Bacharel em Direito pela FDMC (2007). Tabelação de Protesto de Títulos e outros Documentos de Dívida na Comarca de Itamarandiba/MG. Coordenador da Pós-Graduação em Direito Notarial e Registral no Centro de Estudos em Direito e Negócios (CEDIN).

Daniel de Magalhães Pimenta

Mestre em Direito Empresarial pela Faculdade de Direito Milton Campos/MG.

Fernanda Antunes Guedes

Mestre em Direito Empresarial pela Faculdade de Direito Milton Campos. Pós-Graduada em Aspectos Jurídicos dos Recursos Minerais pela Faculdade de Direito Milton Campos. Pós-graduada em Direito Ambiental pelo Centro de Atualização em Direito (Universidade Gama Filho). Professora de Direito Administrativo e Direito Ambiental. Consultora de gestão pública e diagnóstico econômico-social em municípios impactados pela atividade minerária.

Flávio Couto Bernardes

Doutor (2006), Mestre (2000) e Bacharel (1994) em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Membro do Corpo Docente do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Professor de Direito Tributário e Financeiro da UFMG. Procurador do Município de Belo Horizonte. Secretaria da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Conselheiro Titular da Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Minas Gerais. Advogado.

Heleno Taveira Torres

Professor Titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Livre-Docente pela USP. Doutor pela PUC-SP. Mestre em Direito Tributário (UFPE). Especializado em Direito Tributário Internacional, Universidade de Roma *La Sapienza*. Advogado.

José Francisco Lemos

Bacharel em Direito (2012) e Especialista em Direito Tributário (2014) pela Faculdade de Direito Milton Campos. Mestrando do curso de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Advogado.

Lívia Ighes Ribeiro de Lima

Mestre em Direito Empresarial pela Faculdade de Direito Milton Campos/MG. Especialista em Direito Tributário pelo IBET/SP. Graduada em Direito pela UFU/MG. Advogada.

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

Marcos Moura

Advogado e Economista. Pós-Graduado em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos. Especialista em Direito Societário pela Faculdade Ibmecc/MG. Mestre em Direito Empresarial pelas Faculdades Milton Campos.

Martha Leão

Doutoranda e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Professora dos Cursos de Atualização e Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogada.

Matheus Soares Leite

Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Advogado do Escritório Sacha Calmon – Misabel Derzi Consultores e Advogados.

Maysa de Sá Pittondo Deligne

Doutoranda e Mestre pela Universidade de São Paulo, área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário. Especialista em Direito de Empresa pelo Instituto de Educação Continuada (IEC – PUC Minas). Graduação em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Atualmente é Conselheira no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Rafael Braga de Moura

Mestre em Direito Empresarial pela Faculdade de Direito Milton Campos. Pós-Graduado *lato sensu* em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos. Pós-Graduado *lato sensu* em Ciências Penais pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Bacharelado em Ciências Contábeis pela UNESA/RJ. Advogado.

Ricardo André Galendi Júnior

Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo.

Rogério Abdala Bittencourt Júnior

Advogado. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

Rômulo J. Martins Jr.

Advogado especialista em planejamentos tributário/societários. Pós-Graduado em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas. Mestre em Direito Empresarial pelas Faculdades Milton Campos.

Thelson Barros Motta

Advogado.

Thiago Álvares Feital

Advogado. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Membro da Comissão do Direito do Audiovisual, da Moda e da Arte da OAB/MG.

Valter de Souza Lobato

Doutor em Direito pela UFMG. Professor de Direito Tributário das Faculdades de Direito Milton Campos. Sócio Conselheiro do escritório Sacha Calmon – Misabel Derzi Consultores e Advogados.

Esta obra foi composta em fonte Palatino Linotype, corpo 10 e impressa em papel Offset 75g (miolo) e Supremo 250g (capa) pela Laser Plus Gráfica, em Belo Horizonte/MG.