

DOI: <http://dx.doi.org/10.17793/rjc.v2i4.682>

4. A Extrafiscalidade como Instrumento de Implementação dos Direitos Fundamentais Sociais no Brasil

4. Extrafiscallty as a tool to implementation of social rights in Brazil

Paulo Caliendo Silveira¹

Resumo: O problema do presente texto é tratar tributação com finalidades extrafiscais como instrumento de implementação dos direitos sociais no Brasil. Quais são as possibilidades da extrafiscalidade como meio de promoção dos direitos fundamentais? Quais são os princípios que o orientam? Em suma, como o Estado ordena, intervém e promove os direitos fundamentais em Estado Democrático de Direito, por meio do uso de instrumentos tributários. A tributação historicamente tem sido pensada sob a ótica da fiscalidade, ou seja, como forma de financiamento do Estado e custeio de suas atividades principais. Em período recente o Estado adquiriu novas funções, tais como promover direitos fundamentais prestacionais (educação, saúde, habitação, meio ambiente equilibrado, etc.) e corrigir falhas de mercado. Para além de suas funções clássicas, novas e mais complexas atividades têm se somado, exigindo uma resposta sobre como compatibilizar estas novas funções com o texto constitucional.

Palavras chave: Tributação, extrafiscalidade, direitos fundamentais

Abstract: Palavras-chaves: Tributação – Extrafiscalidade – Direitos Sociais

Abstract: The problem of this paper is dealing with extrafiscal taxation purposes as implementation tool for social rights in Brazil. What are the possibilities of extrafiscality as means of promoting fundamental rights? What are the principles that guide? How the State operates and promotes fundamental rights in a democratic state, through the use of instruments tax? Taxation has historically been thought from the fiscal perspective. It was a form of government funding its main activities. In recent times the government acquired new functions, such as promoting social rights (education, health, housing, environment, etc.) and correct market failures. There are new functions, more complex activities have been added. The challenge is how to reconcile these new functions with the Constitution.

Keywords: Taxation, extrafiscality, fundamental rights

¹ PAULO A. CALIENDO V. DA SILVEIRA é graduado em Direito pela UFRGS, Mestre em Direito dos Negócios pela Faculdade de Direito da UFRGS. É Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Titular na PUC/RS, onde compõe o corpo permanente do Mestrado e Doutorado, lecionando na Disciplina de Direito Tributário, e de diversos cursos de Pós-Graduação no país. Autor do livro finalista do Prêmio Jabuti 2009 “Direito Tributário e Análise Econômica do Direito”, publicado pela editora Elsevier. Conselheiro do CARF, vice-presidente da Academia Tributária das Américas, Árbitro da lista brasileira do Mercosul. Advogado.

E-mail: caliendio@cedadvogados.com.br

Introdução

O problema do presente texto é tratar *tributação com finalidades extrafiscais* como instrumento de implementação dos direitos sociais no Brasil. Quais são as possibilidades da extrafiscalidade como meio de promoção dos direitos fundamentais? Quais são os princípios que o orientam? Em suma, como o Estado ordena, intervém e promove os direitos fundamentais em Estado Democrático de Direito, por meio do uso de instrumentos tributários.

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

As funções clássicas exigiam o financiamento do Estado por meio de tributos e uma proteção passiva dos direitos fundamentais à liberdade e propriedade. As novas funções exigirão uma *atitude positiva* onde a tributação será concebido como uma forma de indução de comportamentos virtuosos ou desestimulador de comportamentos indevidos. A tributação extrafiscal tem sido compreendida como um

instrumento de reforma social ou de desenvolvimento econômico; redistribuindo renda ou intervindo na economia.

Ao lado desta aparente virtuosidade da ação do Estado corrigindo falhas sociais ou de mercado, diversas vezes levantaram dúvidas deveras pertinentes: *será que o Estado não poderia sofrer a captura de grupos de pressão e ao invés de produzir uma ação virtuosa transfira recursos públicos para grupos privados (fenômeno rent-seeking)?* Será que o Estado não poderia ser capturado por comportamentos oportunistas de redução de compromisso social, de entregas com base na fruição de bens públicos (*dilema do carona ou free-rider*)? Será que simplesmente o Estado não sabe como escolher bem, não por motivos de má-fé, mas simplesmente porque não detém todas informações do sistema econômico (*limitação informacional*), acarretando mais danos do que benefícios em sua atuação?

Estabelecer o uso da tributação extrafiscal é um dos problemas centrais do constitucionalismo moderno. Afinal este instrumento de promoção econômica e social pode ser um grande aliado no sistema de direitos fundamentais.

1. Direitos Fundamentais sociais e a tributação

A possibilidade de concretização dos direitos fundamentais sociais gerou diversas indagações sobre a sua

efetivação, especialmente porque exigem uma ação positiva do Estado. O direito a prestações pode esbarrar na escassez de recursos para o Estado satisfazer todos beneficiários.

O problema da efetivação dos direitos fundamentais irá tentar responder diretamente ao problema posto por *Norberto Bobbio* sobre a possibilidade se é possível continuarmos a chamar de direitos dispositivos constitucionais que não geram sanções, não são diretamente aplicáveis ou não atribuem diretamente uma pretensão aos seus beneficiários. Nesse caso não estaríamos perante meras *obrigações morais, normas programáticas* ou *declarações políticas*?

Tem se consagrado na doutrina a noção de que se deve procurar a máxima eficácia da proteção dos direitos fundamentais sociais, condicionada pelas circunstâncias históricas e sociais da implementação destes direitos.

O dever da administração de buscar ampliar o acesso aos direitos fundamentais não afasta a responsabilidade do particular e da sociedade civil organizada em encontrar meios complementares de garantir uma vida digna autônoma e sem dependência estatal.

O *mínimo fundamental* dos direitos à educação, à saúde, à moradia e à assistência social se constitui em um dos grandes passivos sociais que possui a sociedade brasileira com a sua ampla maioria de nacionais. O grande déficit de cidadania se constitui na gigantesca exclusão social que padece a maior parte do povo brasileiro onde realmente o mínimo existencial está

ainda fora da proteção estatal e social.

O uso de recursos fiscais como modo de financiamento dos direitos fundamentais sociais possui limites claros. Procura-se complementar a ação do Estado pela utilização complementar de mecanismos de indução de comportamentos, especialmente por meio de tributos.

2. Extrafiscalidade: conceito e classificação no sistema constitucional.

O problema da extrafiscalidade não é novo e nem passou despercebido pelos fundadores da teoria jurídica-tributária, tais como *Emmanueli Morselli, Edward Selligman, Aliomar Baleeiro*, entre tantos outros. Cabe lembrar que uma das primeiras obras sobre o tema foi escrita por *Mario Pugliese* em 1932, intitulada "*As finanças públicas e sua função extrafiscal nos Estados Modernos*" (*La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni*)².

O termo, contudo, ganhou força e expressão assumindo ares de onipresença, ou seja, tornou-se um conceito ampliado, inchado, citado como presente em praticamente cada canto onde houvesse uma política pública social ou econômica sendo aplicada, especialmente no setor ambiental. Esta superexposição do conceito ao invés de fortalecê-lo o enfraqueceu, tornou-o ainda mais ambíguo, vago e incerto. De tal modo que esta ampliação semântica exagerada o tornou vazio, no entendimento correto de importantes

² Cf. PUGLIESI, Mario. *La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni*. Padova: CEDAM, 1932.

doutrinadores³. Ao tentar abarcar tudo, não significava nada, não se distinguia de outros conceitos, princípios, institutos, desaparecendo, paradoxalmente, na sua onipresença. De tão relevante, foi chamado para trazer duplos benefícios para cada setor, mas implicou em sua irrelevância, visto que sua incerteza semântica poderia trazer poucos benefícios teóricos. Corretamente aqueles que alertam para o atual estado do conceito acertam em exigir clareza técnica no trato deste.

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

³ Sobre o assunto veja-se a excelente tese de pós-doutoramento de CAVALCANTE, Denise Lucena. *Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental*. In RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe; CAVALCANTE, Denise Lucena et GRUPENMACHER, Betina Treiner. *Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiros*. São Paulo: Almedina, 2012, p. 176.

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

A doutrina alemã procede a uma conceituação semelhante em relação a extrafiscalidade, ao realizar uma distinção das normas de repartição de cargas fiscais (*Lastenausteilungsnormen*) com fins fiscais (*Fiscalzwecknormen*) das normas com fins não-fiscais (*Nicht-fiskalzwecknormen*) ou normas interventivas ou dirigentes (*Lenkungsnormen*)⁴.

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

⁴ Cf. VOGEL *apud* VELLOSO, p. 294.

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

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

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

São elementos caracterizadores da extrafiscalidade: i) *fim constitucional pretendido*; ii) *meio utilizado* e a iii) *técnica adotada*. Dessa forma, o fim constitucional pretendido deve estar expresso no texto constitucional e objetiva a realização das finalidades da

Ordem Constitucional ou Social (família, cultura, meio ambiente, etc.). Não é a destinação do recurso ou a técnica utilizada que determina a natureza da norma extrafiscal, mas a sua finalidade constitucional. A extrafiscalidade econômica, assim, pretende realizar determinado desiderato constitucional previsto na ordem econômica (art. 170 da CF/88); a extrafiscalidade ambiental os objetivos para a um meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225 da CF/88)⁵, entre outros.

O meio a ser utilizado é dado pela *ordenação*, *intervenção* ou pela *redistribuição* de renda. A *ordenação*, ou seja, o uso de mecanismos administrativos-fiscais de proteção do interesse público foi um dos primeiros meios extrafiscais estudados pela doutrina. *Edwin Seligman* que foi um dos fundadores teóricos das finanças públicas norte-americanas observou com precisão este fato. Em sua época existiu um grande debate no continente europeu e nos EUA sobre as receitas públicas e a classificação dos tributos e as suas funções. Antecipando em muito os debates posteriores observava o autor em seu clássico "*Ensaio sobre a Tributação*" (*Essays in Taxation*)⁶ sobre a distinção entre o poder de tributar (*power to tax*) e o poder de polícia (*police power*), onde afirmava que a distinção das receitas não deveria decorrer de sua função precípua, se arrecadatória (*primarily for revenues*) ou regulatória (*for regulation*); mas se almeja benefícios

⁵ Cf. CAVALCANTE, Denise Lucena. *Op. cit.*

⁶ Cf. SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Essays in Taxation*. Macmillan & co., Ltd. 1913, p. 402 e 403.

específicos (*special benefits*) ou gerais (*common benefits*), em uma distinção que se tornaria famosa posteriormente com os estudos de *Gianinni*.

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

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

Existem diversas *técnicas* utilizadas com o propósito de alcançar os fins constitucionais, aplicando os meios previstos em lei. As técnicas são instrumentos normativos vinculados aos meios e fins constitucionais e devem, portanto, infirmar ou confirmar estes, sob pena de inconstitucionalidade. São

exemplos de técnicas⁷: a utilização de alíquota progressiva, seletivas, isenções fiscais⁸, reduções de alíquota, aproveitamento de créditos fiscais, depreciação acelerada, dentre tantos outros⁹. O instrumento técnico permitirá a indução de determinados comportamentos tornando a carga fiscal menor ou desincentivando tornando-a mais gravosa.

Cabe diferenciar a existência de tributos com *finalidades extrafiscais* dos *efeitos extrafiscais* dos tributos, visto que são temas diversos. Todos os tributos possuem efeitos fiscais e extrafiscais, visto que da imposição tributária sempre decorrerá um efeito (*externalidade*) positivo (*incentivadora*) ou negativo (*desincentivadora*) sobre a ordem econômica e social. Já reconhecia *Morselli* que ao lado dos instrumentos exacionais conviviam instrumentos extrafiscais que buscavam não um ingresso ou entrada pública (*entrata*), mas de produzir uma modificação qualquer na ordem econômica e social, como fim imediato da norma tributária¹⁰. No direito

⁷ Artigo 2.º do *Estatuto dos Benefícios Fiscais* de Portugal: “2 - São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior”.

⁸ Sobre a natureza das isenções veja-se COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária* (O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). São Paulo: Dialética, 2003, p. 218-219.

⁹ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. *Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil*. In: Pires, Manuel. *Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011, p. 85-115.

¹⁰ Cf. MORSELLI, Emanuele. *Compendio di Scienza delle Finanze*. Padova: CEDAM, 1947, p.

alemão se diferenciam os tributos com preponderante finalidade extrafiscal (*Lenkungsabgaben*)¹¹, dos tributos com finalidade fiscal (*Lenkungssteuer*), que visam igualmente atingir fins fiscais e extrafiscais e os tributos com efeitos extrafiscais (*Lenkungswirkung*). Todos os tributos de uma forma ou outra irão possuir efeito extrafiscal, sendo o mais notório deles a redução de bem-estar individual pela redução da renda ou patrimônio (*Wohlfahrtsverlust*).

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

07.

¹¹ O STF irá julgar no ADI 4.002 a possibilidade do aumento das alíquotas do IOF, com finalidade nitidamente fiscal, por força do Decreto n. 6.339/08 e 6.345/08. Mantém-se o questionamento: podem tributos nitidamente extrafiscais serem utilizados com finalidade arrecadatória?

separação além de ser artificial era igualmente danosa ao Direito Tributário, dado que o estudo exclusivamente fiscal é inseparável dos outros problemas correlatos, tais como os econômicos, sociais e políticos (*“(...) assolutezza ai problemi esclusivamente fiscali della finanza, nel mentre che gli altri problemi (social, politici, economici, ecc.) sono altrettanto reali e normali, e quasi sempre inseparabili dai primi”*)¹².

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

Igualmente relevante é a distinção sobre os distintos planos de análise: *economia pública, política tributária, Direito Tributário e técnica*

¹² Cf. MORSELLI, *op. cit.*, p. 08.

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

3. Fundamentos econômicos da extrafiscalidade.

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

positiva, planificadora e interventiva do Estado deixaram de ser heréticas e passaram a ser o *mainstream*. Começava a revolução *keynesiana*.

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

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

Pigou neste caso repetia o argumento de outro economista, *Marshall* (1922) de que o incremento ou decréscimo de custos em indústrias competitivas era ineficiente, porque o ingresso de novas firmas impunham benefícios ou danos às firmas existentes. Para este autor estes custos eram “*externos para a firma, mas internos para a indústria*” (“*external to the firm but internal to the industry*”)¹³.

O conceito de *Marshall* ficou

¹³ Cf. PIGOU, A. Cecil. The economics of welfare. London: MacMillan, 1962, p. 06.

esquecido até que *Pigou* ampliou o seu sentido e alcance para abranger uma ampla variedade de conflitos entre o produto líquido privado e social (“*divergence between private and social net product*”). Ao analisar a questão da eficácia social defendeu que ¹⁴ o ingresso de uma nova firma em um setor competitivo implica em uma divergência entre o produto privado marginal líquido (*marginal private net product*) e o produto social marginal líquido de investimento (*marginal social net product of investment*).

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

Para combater esta ineficiência *Pigou* defendia a utilização de incentivos (*bounties*) para as indústrias que entram reduzindo custos e tributos (*taxes*) para aqueles que ingressam

aumentando custos. Esta discussão se provou ser muitas vezes árida e vazia e não é a toa que se denominou de “*caixas vazias*” (*empty boxes*), dada a sua dificuldade em categorizar quais os setores industriais que mereciam incentivos ou taxaço. Sua consequência geral foi fornecer fundamentos para a intervenção estatal como instrumento de correção de falhas de mercado, identificadas como externalidades negativas (*custo social*).

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

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

Além da descoberta de ineficiências (externalidades) em praticamente todos os setores privados (“*negative externalities are ubiquitous*”) *Pigou* desdenha da possibilidade de sua solução por meio de arranjos privados, preferindo a atuação estatal como forma de superação de divergências

¹⁴ Corforme o autor: “. . . the values of the marginal private net product and of the marginal social net product of investment are both equal to one another and also stand at a sort of central level representative of industries in general. . . . investment and output must be carried to a point at which the value of the marginal private net product of investment there conforms to this central value. PIGOU, *op. cit.*, p. 05.

privadas por meio de extraordinários incentivos ou desincentivos ('*extraordinary encouragements*' or '*extraordinary restraints*'). Em determinados casos o custo de atuação privada é excessivo ou não existe suficiente interesse individual para mover toda uma cadeia de arranjos privados, neste caso caberá ao Estado atuar, conforme ele escolha (*if it so choose*)¹⁵.

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

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

A teoria de *Pigou* irá sofrer

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

Ronald Coase irá proceder a uma profunda crítica a tese de *Pigou* em sua famosa obra "*O problema do custo social*" (*The Problem of Social Cost*)¹⁶). Esta obra deu origem a diversas interpretações sobre as teses fundamentais ali defendidas e que receberam a denominação de "*Teorema de Coase*". Dentre os diversos aspectos apresentados pelos intérpretes podemos destacar essencialmente o desconforto de *Coase* com a ampliação excessiva das medidas de proteção governamental de caráter corretivo. Segundo o autor geralmente tais medidas tem como causa uma ação governamental e não uma ausência de atuação pública. De outro lado, tais ações produzem resultados prejudiciais e não benéficos¹⁷.

Por diversas vezes dirige seu ataque ao que denomina superestimação das vantagens da regulação governamental ("*overestimate the advantages which come from governmental regulation*")¹⁸. Esta

¹⁵ Cf. *PIGOU*, op. cit., p. 195.

¹⁶ Cf. *COASE*, Ronald. *The Problem of Social Cost*. *Journal of Law and Economics* Vol. 3 (October 1960), pp. 1-44.

¹⁷ Cf. *COASE*, , op. cit., p. 15.

¹⁸ *Idem*, p. 13.

interpretação é tão relevante que é válida a sua leitura no original:

O tipo de situação que os economistas tendem a considerar como carentes de ações governamentais corretivas é, de fato, com freqüência, o resultado da ação governamental. Tal ação não é, necessariamente, insensata. Contudo, há o perigo real de que a intervenção estatal extensiva no sistema econômico possa levar a uma ampliação excessiva da proteção dos responsáveis pelos efeitos prejudiciais¹⁹.

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

“Além disso, tem-se que levar em conta os custos envolvidos para operar os vários arranjos sociais (seja o trabalho de um mercado ou de um departamento de governo), bem como os custos envolvidos na mudança para um

novo sistema. Ao se projetar e uma escolher entre arranjos sociais, devemos atentar para o efeito total”.

Segundo Coase: “um outro fator que deve ser levado em consideração é o fato de que as operações de troca em uma economia de mercado e mesmo transações organizadas dentro de uma mesma firma são freqüentemente tratadas diferentemente pelo Governo ou outros organismos ou agências regulatórias”²⁰. Um exemplo citado pelo autor se refere à cobrança do imposto sobre as vendas (*sales tax*), que pode significar inclusive um fator determinante no tamanho das firmas em uma economia de mercado, visto que as empresas podem concentrar operações internas para evitar a incidência desta tributação²¹.

A doutrina tem identificado neste texto a tese de que: “se os agentes afetados por externalidades puderem negociar a partir de direitos de propriedade bem definidos pelo Estado, poderão chegar a uma solução negocialmente mais favorável”. O famoso Teorema de Coase nunca foi diretamente escrito pelo autor, recebendo diversas redações e

¹⁹ Cf. COASE: “the kind of situation which economists are prone to consider as requiring corrective government action is, in fact, often the result of government action. Such action is not necessarily unwise. But there is a real danger that extensive government intervention in the economic system may lead to the protection of those responsible for harmful effects being carried too far”; cf. Coase, op. cit., p. 15.

²⁰ Assim: „another factor that should be noted is that exchange transactions on a market and the same transactions organised within a firm are often treated differently by Government or other bodies with regulatory power.“; ver in Coase, *The nature of Firm*, p. 393.

²¹ Desse modo: „If we consider the operation of a sales tax, it is clear that it is a tax on market transactions and not on the same transactions organised within the firm“ e „(...) of course, to the extent that firms already exist, such a measure as a sales tax would merely tend to make them larger than they would otherwise be“; ver in COASE, *idem*, p. 393.

enfoques. Após a leitura poderíamos inclusive questionar se não há a sugestão de uma *Curva de Coase* em que a regulação estatal seria eficiente até determinado ponto e onde além deste tornar-se-ia excessiva, contraproducente e ineficiente, a semelhança da *curva de Lafer*.

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

A mesma falha pode ser encontrada nas propostas para a solução do problema dos efeitos prejudiciais através da utilização de tributos ou recompensas. Pigou confere considerável importância a esta solução, embora ele seja, como sempre, lacônico nos detalhes e seletivo na sua fundamentação. Os economistas modernos tendem a pensar exclusivamente em tributação e de uma forma bastante precisa. O tributo deveria ser igual ao prejuízo causado e deveria, por isso, variar de acordo com a quantidade do prejuízo gerado. Como não se propõe que a renda adveniente do pagamento de tributos seja destinada àqueles que sofreram o prejuízo, tal solução não se equipara àquela na qual se obriga o causador do dano a indenizar os indivíduos por ele prejudicados, embora os economistas, de maneira geral, pareçam não atentar para isso e tendam a tratar as duas soluções como se fossem idênticas.

Considerando que o Direito

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

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

4. Regime constitucional da extrafiscalidade.

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

"la finalidad del impuesto es procurar un ingreso al Estado, pero es necesario decir que tal finalidad no constituye siempre el único motivo de la imposición; de hecho, la utilización del impuesto se presta también para la consecución de fines no fiscales"²².

A doutrina já diferenciava os *efeitos extrafiscais* dos tributos dos

²² Cf. GIANINNI, A. D. *Instituciones de derecho tributario*, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

tributos com *finalidade extrafiscal*, dado que se compreendia que todos os tributos possuem um efeitos extrafiscal, alguns em maior e outros em menor grau, contudo, todos eles produzem consequências sobre a tomada de decisão dos agentes econômicos, induzindo ou repelindo condutas. Outra situação bastante diversa é o uso intencional da tributação com a finalidade precípua de premiar ou punir condutas com vistas a uma finalidade pública. Os tributos, igualmente, não possuem natureza fiscal ou extrafiscal, estas são funções do tributo, ou seja, instrumentalizações que a ordem constitucional admite para que determinada imposição fiscal busque precipuamente recursos públicos para o *financiamento* de direitos fundamentais ou a *promoção* destes mediante a indução de condutas.

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

A tributação foi durante séculos um campo claro de delimitação do poder de tributar, sendo que no sistema constitucional brasileiro foram estabelecidos limites claros à atuação

das competências tributárias, por meio do princípio da legalidade estrita, da repartição rígida de competências, da tipicidade e da definição dos elementos componentes da regra-matriz de incidência tributária.

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

A título de exemplo podemos citar o *Estatuto dos Benefícios Fiscais* de Portugal que não conceitua diretamente o fenômeno da extrafiscalidade, contudo, a indica como critério determinante para a concessão de incentivos, de tal forma que: “1 - *Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*”.

Cabe questionar quais são os princípios que regem a extrafiscalidade?

Uma tentativa simplificadora seria imaginar que os tributos com função fiscal estão submetidos ao *princípio da isonomia*, enquanto que a extrafiscalidade é limitada pelo *princípio da proporcionalidade*. Este entendimento decorre da compreensão de que o princípio da proporcionalidade trata da correta adequação entre os meios escolhidos e os fins pretendidos pela norma tributária. Assim, se as finalidades são extrafiscais então a proporcionalidade

indicaria os parâmetros para a correta utilização de meios e técnicas extrafiscais na promoção dos direitos fundamentais. Tal argumento é falso. *Tanto a fiscalidade, quanto a extrafiscalidade se submetem inquestionavelmente ao princípio da isonomia.* A eleição de uma norma de incentivo fiscal de um setor econômico sem a correta justificativa discriminatória será afastado por ofensa ao princípio da igualdade e não pela ofensa à proporcionalidade.

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

Um erro comum está em afirmar que o país vive um *Estado Permanente de Ponderação*, com ausência de segurança sobre a hierarquização axiológica²³ fundada pela CF/88, enxergando em cada conflito principiológico um momento de ponderação de princípios e regras. Igualmente seria falso afirmar-se que a ponderação possui um papel menor na interpretação sistemática. Inúmeros exemplos poderiam ser citados, para contrariar este entendimento: o julgamento sobre a possibilidade do aborto de fetos anencéfalos, cotas sociais e raciais, entre tantas outras. Poderíamos alegar que estas decisões são equivocadas, mas nunca que elas não são fruto de uma nova forma de interpretação constitucional.

²³ Cf. KIRCHHOFF, Paul. Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung. *Steuer und Wirtschaft: StuW*; Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften 1996,1, S. 3-11.

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

A Corte Constitucional Alemã (BVerfG), por exemplo, faz uso do interessante *método de concretização da ordenamento axiológico*” (*Methode Konkretisierung einer Wertordnung*) para encontrar soluções conforme a Constituição a partir de enunciados abstratos ou gerais (*abstrakten Sätzen*) previstos no texto constitucional²⁴.

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

Em nossa opinião a

²⁴ Cf. HONSELL, Heinrich. Wächter oder Herrscher. Die Rolle des Bundesverfassungsgerichts zwischen Recht und Politik. *Heft 36*, 4. September 2009/S. 1689, *Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, p. 1689.

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

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

A proporcionalidade serviria como critério da modulação normativa-aplicativa das normas tributárias no caso de restrição de direitos fundamentais, de tal modo que os juízos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito

serviriam como critérios de aferição da correta correlação entre meios e fins pretendidos (estados de coisas). Contudo, seria um instrumento inadequado para verificar-se a conveniência e competência de normas indutoras de comportamentos privados. Seu sentido e alcance não auxiliaria a responder sobre a (in) adequação ou (des) necessidade da instituição de um regime especial para premiar ou induzir o setor automobilístico. Sua utilidade estaria restrita tão somente com instrumento de controle ou correção na aplicação excessiva de normas, mas não para determinar o seu conteúdo.

O critério da necessidade nos informa, de modo geral, que a atuação extrafiscal é auxiliar e deve ocorrer somente de modo subsidiário²⁵, quando outros meios não-fiscais não possam ser utilizados. Igualmente merece destaque o fato de que estes somente poderiam ser lançados quando a própria sociedade não regular

²⁵ No mesmo sentido entende *Andrei Pithen Velloso* que: “a despeito de se tratar de um controle complexo, é aconselhável empreendê-lo antes que o da necessidade da medida ante meios fiscais alternativos, pois a tributação extrafiscal é, em princípio, meio subsidiário perante as medidas não fiscais: as finalidades alheias à imposição devem ser buscadas, em regra, mediante os institutos e formas dos respectivos ramos jurídicos, e não do Direito Tributário”, VELLOSO, *op. cit.*, p.314. Igualmente afirma corretamente o autor que: “o recurso à criação de normas tributárias extrafiscais deve ser uma solução de ultima ratio – e não a regra”; VELLOSO, *op. cit.*, p.314. Não cabe, contudo, em nosso entender, à proporcionalidade realizar o exame de necessidade dos fins pretendidos, mas ao controle de que os meios utilizados são os menos gravosos e menos restritivos à liberdade e igualdade.

corretamente seus interesses ou quando a regulação não seja prejudicial ou ineficiente. Assim, o critério da necessidade tem o seu conteúdo essencial vinculado a noção de subsidiariedade, ou melhor, o *conteúdo essencial do critério da necessidade decorre do princípio da subsidiariedade*.

Nossa compreensão decorre da assunção de que se trata de um entendimento errôneo o pressuposto de que os interesses privados (direitos individuais) possam sempre entrar em conflito com os interesses públicos e, portanto, o princípio da proporcionalidade seria sempre chamado a determinar a necessidade de determinada medida ou a mediar este conflito²⁶. *A proteção dos direitos individuais, da autonomia da vontade e da livre iniciativa é essencialmente um interesse público*.

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

O *núcleo essencial* do princípio da subsidiariedade decorre da valorização axiológica da *solução próxima ao cidadão*, ou seja, no entendimento que a solução mais eficiente de problemas no fornecimento de bens e serviços

públicos não está longe dele. Assim, nada melhor que tentar encontrar soluções mais próximas possíveis do interessado. Trata-se de uma solução eficiente, visto que pode ser mais consistente, por determinar diretamente o problema junto ao cidadão e menos custosa, visto que não existem muitos graus de decisão ou uma menor burocracia entre o poder decisório e o beneficiário das políticas públicas.

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

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

²⁶ Cf. MEISTER, Moritz et KLATT, Matthias. The Constitutional Structure of Proportionality. Oxford, U.K. : Oxford University Press, 2012, p. 15-16.

será o Estado”(Cfr. Pio XI, Quadragesimo Anno, 15 de maio de 1931, nº 79).

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

“Uma comunidade de ordem mais elevada não deve interferir na vida interna de uma comunidade de ordem inferior, privando-a de suas funções, porém deve sustentá-la em caso de necessidade e ajudar a coordenar sua atividade com as atividades dos demais membros da sociedade, sempre com vistas ao bem comum” (Cfr. João Paulo II, encíclica Centesimus Annus, 15 de maio de 1991, nº 48. Catecismo da Igreja Católica, nº 1883).

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

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

Artigo 5.

(..) Nos domínios que não sejam das suas atribuições exclusivas, a Comunidade intervém apenas, de

acordo como princípio da subsidiariedade, se e na medida em que os objectivos da acção prevista não possam ser suficientemente realizados pelos Estados-Membros, e possam pois, devido à dimensão ou aos efeitos da acção prevista, ser melhor alcançados ao nível comunitário”.

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

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

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

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

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

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

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

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

O art. 174 da CF estabelece um regime constitucional claro para as normas indutoras, com as seguintes características:

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

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

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

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

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

Art. 170 (...)

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

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

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

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

5. Possibilidades constitucionais da extrafiscalidade

O sistema constitucional admite expressamente as seguintes discriminações legítimas:

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

Em nosso sistema constitucional as únicas *discriminações legítimas* são aquelas derivadas de formas de incentivo a determinados grupos sociais e ao combate de desigualdades sociais e econômicas²⁷. Do mesmo modo, a extrafiscalidade econômica pode recomendar, em prol da aplicação eficaz do princípio da neutralidade fiscal que determinados comportamentos econômicos recebam um tratamento favorecido em prol de uma melhor regulação ou intervenção no mercado. Assim, pode ser coerente que um determinado setor econômico seja mais fortemente tributado do que outro em função de uma lógica econômica de desenvolvimento²⁸. Este

²⁷ Para um panorama abrangente do regime aplicável ao ICMS veja-se MELO, José Eduardo Soares de. ICMS. Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 2009.

²⁸ RMS 37652 / MS. Decidiu-se nesse caso que: “5. O princípio da igualdade defendido pela recorrente deve ser relativizado pelo princípio

entendimento poderia justificar que as importações fossem mais ou menos tributadas, conforme fosse conveniente ingressar ou não mais produtos estrangeiros, para combater a inflação ou a desindustrialização do país, conforme o caso.

Poderíamos afirmar que a extrafiscalidade antes de afastar o princípio da isonomia tributária se constitui em um mecanismo de correção ou de ajuste fino utilizado pelos instrumentos de política fiscal para garantir o objetivo constitucional de combate às desigualdades sociais, econômicas ou regionais. Igualmente deve ser considerados preferencialmente as formas de estímulo lineares, horizontais ou uniformes perante as formas seletivas, verticais e discricionárias de setores econômicos. A política econômica antes de pensar em apoiar determinado setor econômico (p. ex.: naval) deveria apoiar a todos e permitir que o mercado delimitasse quais os setores mais competitivos. O auxílio seletivo deveria ser uma exceção

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

claramente delimitada e justificada, como por exemplo na indústria nascente de *software* ou espacial.

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

e oportunidade do Poder Executivo”²⁹.

Outro julgamento relevante é encontrado no pleito do setor industrial para a extensão de benefício fiscal concedido ao setor financeiro. Neste caso entendeu o STF que: *3 -Fosse o caso de se reconhecer eventual violação ao princípio da isonomia, de qualquer forma, tem-se por inviável a extensão de benefício fiscal a categoria não contemplada na norma, em atenção ao Princípio da Separação dos Poderes, pois agiria o Poder Judiciário, nesse caso, como legislador positivo (RE nº 178.932-8/SP, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 07.04.95”*³⁰.

O princípio da proporcionalidade tem sido chamado para proteger a esfera da liberdade perante o dito interesse público, especialmente perante o fato que este deve ser claramente justificado. O dever de proporcionalidade será neste caso entendido como critério de *controle normativo aplicativo* da atuação governamental toda vez que houver uma atuação discriminatória, que puser em risco a proteção dos direitos fundamentais individuais ³¹. Outra concepção diversa da proporcionalidade a entende como instrumento de aplicação de outras normas em qualquer situação. Esta concepção amplíssima da proporcionalidade a entende como instrumento eficaz de outras normas, que precisariam sempre recorrer a ela para poderem incidir corretamente. Não partilhamos do entendimento que

a proporcionalidade venha a ser uma condição para a aplicação das normas de direito público, visto que retiraria conteúdo direto das demais normas, gerando novamente um *Estado Permanente de Ponderação*.

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

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

A extrafiscalidade amplia os interesses da tributação de tal modo a mudar a estrutura da sociedade, enquanto que o princípio da capacidade contributiva divide o

²⁹ REsp 1021263.

³⁰ RE 638422.

³¹ Cf. LARENZ, Karl. *Derecho Justo: Fundamentos de Ética Jurídica*; tradução e apresentação de Luis Díez -Picazo. Madrid: Editora Civitas S.A, 1991, p. 141.

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

Na extrafiscalidade a modulação na aplicação normativa ocorre por meio da conformidade entre as finalidades extrafiscais almejadas e capacidade econômica do beneficiado/afetado. O tributo neste caso, geralmente, tem a função de substituir um gasto público (*tax expenditure*) e geralmente os governos entendem este como uma despesa pública³². Dessa forma, um incentivo fiscal teria o mesmo efeito de um subsídio, ou seja, de um auxílio financeiro direto ao contribuinte³³. O

³² Artigo 2.º do *Estatuto dos Benefícios Fiscais* de Portugal: “3 - Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais”.

³³ A doutrina alemã considera os benefícios fiscais como formas de subvenções indiretas ou ocultas (*indirekte oder versteckte Subventionen*) Conforme lembra Andrei Pithen Velloso, ver in VELLOSO, *op. cit.*, p. 309. Veja-se KREUSSLER, Horst. *Der allgemeine Gleichheitssatz als Schranke für den Subventionsgesetzgeber unter besonderer Berücksichtigung von wirtschaftspolitischen Differenzierungszielen*. Berlin: Duncker & Humblot, 1972.

que interessa ao caso não é se o contribuinte tem *capacidade contributiva* para suportar um determinado ônus fiscal, mas se possui *capacidade econômica* para alcançar as finalidades econômicas propostas normativamente.

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

Conclusões

1. *A extrafiscalidade* deve ser compreendida como um mecanismo adicional e complementar para a concretização dos direitos fundamentais sociais, especialmente por substituir uma ação positiva direta do Estado por um instrumento indutor de comportamentos.

2. A extrafiscalidade pode ser eficazmente utilizada como indutora no combate às desigualdades sociais; regionais; em função do tipo de empresas; de incentivos sociais para grupos: família, criança, lazer; bem como no incentivo à economia.

3. O princípio mais próximo para orientar a diretriz geral os limites gerais para o uso de mecanismos de regulação extrafiscal é o *princípio da subsidiariedade*.

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

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

6. A proporcionalidade serviria como critério da modulação normativa-aplicativa das normas tributárias no caso de restrição de direitos fundamentais, de tal modo que os juízos de adequação, necessidade e

proporcionalidade em sentido estrito serviriam como critérios de aferição da correta correlação entre meios e fins pretendidos (estados de coisas). Contudo, seria um instrumento inadequado para verificar-se a conveniência e competência de normas indutoras de comportamentos privados.

Referências bibliográficas

- ALABERN, Juan Enrique Varona. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributária*. Madrid: Marcial Pons, 2009.
- ARAMAYO, Maria Silva Velaverde. *Benefícios y minoraciones en Derecho Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 1997.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma Introdução a Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forrense, 2002.
- BIRK, Dieter, *Steuerrecht*. Heidelberg: C. F. Müller, 2001.
- BOBBIO, NORBERTO. *TEORIA DELLA NORMA GIURIDICA*. TORINO: G. GIAPICHELLI, 1993.
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário: três modos de pensar a tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da constituição*. 3. Ed., Coimbra: Almedina.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. *Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental*. In RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe; CAVALCANTE, Denise Lucena et GRUPENMACHER, Betina Treiner. Novos

Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiros. São Paulo: Almedina, 2012.

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

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

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

ELALI, André de Souza Dantas. Tributação e regulação econômica. São Paulo: MP Editora, 2007.

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

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

GOMES, Nuno Sá. Teoría Geral dos Benefícios Fiscais. Lisboa: Centro dos Estudos Fiscais, 1991.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no direito tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros. A ordem econômica na Constituição de 1988, São Paulo, Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins. São Paulo: Dialética, 2001.

HONSELL, Heinrich. Wächter oder Herrscher. Die Rolle des Bundesverfassungsgerichts zwischen Recht und Politik. *OBV* Heft 36, 4. September 2009/S. 1689, *Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, s. 1689-1697.

JACHMANN, Monika, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit. Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden: Boorberg, 2000.

KIRCHHOF, Ferdinand, Besteuerung im Verfassungsstaat. Mohr Siebeck: Tübingen, 2000.

KIRCHHOF, Ferdinand, Grundriß des Steuer- und Abgabenrechts, 2. Aufl., C.F. Müller: Heidelberg, 2001.

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

KREUSSLER, Horst. Der allgemeine Gleichheitssatz als Schranke für den Subventionsgesetzgeber unter besonderer Berücksichtigung von wirtschaftspolitischen Differenzierungszielen. Berlin: Duncker & Humblot, 1972.

KUBE, Hanno. Finanzgewalt in der Kompetenzordnung. Tübingen: Mohr Siebeck, 2004.

LA ROSA, Salvatore. Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali. Milano: Giuffrè, 1968.

LECHELER, Helmut. Das subsidiaritätsprinzip: Strukturprinzip einer europäischen Union. Berlin: Duncker & Humboldt, 1993.

LIPPROSS, Otto-Gerd, Allgemeines Steuerrecht, 11. Aufl., Münster: Alpmann Schmidt/Köln, 2009.

MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. Os benefícios Fiscais: sistema e regime. Coimbra: Almedina, 2006.

MARTINS, Margarida Solema D'Oliveira. O

Princípio da Subsidiariedade em perspectiva jurídico-política. Coimbra: Coimbra, 2003.

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

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

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

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

MOSCON, Cledi de Fátima Manica. Igualdade em benefícios fiscais: as coordenadas do Direito ao tratamento igualitário em minorações fiscais. Faculdade de Direito, Tese de Doutoramento, Lisboa, 2008.

PIGOU, A. Cecil. The economics of welfare. London: MacMillan, 1962.

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

QUADROS, Fausto. O princípio da subsidiariedade no Direito Comunitário após o Tratado da União Européia. Coimbra: Almedina, 1995;

RAGA GIL, José T. El Estado de bienestar ante el principio de subsidiariedad. In: SÁNCHEZ MACÍAS, José Ignacio; CALVO ORTEGA, Rafael; e RODRÍGUES LÓPEZ, Fernando; Orgs. Economía, Derecho y Tributación – Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón. Coleção Aquilafuente, 92. Salamanca: Universidade de Salamanca, 2005. p. 29-61.

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

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

SARAIVA, Rute Gil. Sobre o Princípio da Subsidiariedade – Gênese, evolução, interpretação e aplicação. Lisboa: Assoc. Acadêmica Fac. de Direito, 2001.

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

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. Essays in Taxation. Macmillan & co., Ltd. 1913.

STADIE, Holger, Allgemeines Steuerrecht. Otto Schmidt: Köln 2003.

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

TIPKE, Klaus/Lang, Joachim, Steuerrecht. Otto Schmidt: Köln 2010.

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

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

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro:

Renovar, 2001.

VELLOSO, Andrei Pithen. Princípio da Isonomia Tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VILHENA, Maria do Rosário. O Princípio da Subsidiariedade no Direito Comunitário. Coimbra: Almedina, 2002.

VINHAS, Marcos Andre. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Rio Janeiro: Renovar, 2004.

VOGEL, Klaus, Die Steuergewalt und ihre Grenzen, in: FS 50 Jahre BVerfG, Bd. 2, Tübingen 2001, 577.

WALDHOFF, Christian. Die Zwecksteuer. Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben, StuW 2002, S. 285 – 313.

**(Artigo submetido em 06/10/2014 e
aceito em 30/12/2014)**