X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANA PAULA BASSO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

SALVADOR MONTESINOS OLTRA

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte desta publicação denominada "capítulo de livro" poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba
Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch – UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Unifor – Ceará
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Fumec – Minas Gerais
Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D598
Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/2020
Coordenadores: Ana Paula Basso; Antônio Carlos Diniz Murta; Salvador Montesinos Oltra – Florianópolis: CONPEDI, 2020 / Valência: Tirant lo blanch, 2020.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-008-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Crise do Estado Social

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Congressos Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. X Encontro Internacional do CONPEDI Valência – Espanha (10:2019 :Valência, Espanha).

CDU: 34

CONPEDI Sociedade Científica do Direito
Vniversitat de València
Facultat de Dret
tirant lo blanch

X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O encontro internacional do CONPEDI, na bela e histórica Valência, teve como mote a denominada crise do Estado Social. A rigor, quando pensamos em Estado social não poderíamos jamais descurar do objeto deste Grupo de Trabalho. É fundamental partirmos do pressuposto de que sem o tributo, como receita básica e indispensável para a manutenção do Estado enquanto estrutura administrativa e gestor de múltiplas atribuições voltadas para o bem estar social, não haveríamos nem de falar do Estado como estrutura aglutinadora social. Imaginar conhecida e renitente crise social cuja faceta se espraia não só no nosso país como também em quase todo mundo desenvolvido, cujas finanças em tese seriam mais resilientes às turbulências conjunturais, é saber que infelizmente esta fragilidade sócio-econômica veio para ficar. Não se vislumbra solução, mesmo que difícil e complexa, para solve-la ou arrefece-la. Aumentar carga tributária não poderá ser solução para tal mister. Por sua vez, reduzir despesas - previdenciárias ou coisa que o valha - parece num primeiro momento uma alternativa para buscar um horizonte de solução. Mas, ao revés, pode criar consequências só mensuráveis a médio ou longo prazo como, por exemplo, criarmos uma legião de idosos desamparados sem qualquer condição de sobrevivência digna. Neste sentido, este Grupo de Trabalho, perpassando as mais variadas matérias afetas ao direito tributário, com especial ênfase ao papel da extrafiscalidade como instrumento indutor ou redutor de comportamento com ênfase à intervenção no comportamento deletério ao meio ambiente, tentou fazer sua parte com responsabilidade e reflexão madura sobre os caminhos que arduamente toda a sociedade necessariamente terá que trilhar.

Profa. Dra. Ana Paula Basso - UFCG

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Salvador Montesinos Oltra - UV

O FEDERALISMO E A EXTRAFISCALIDADE NO BRASIL: REFLEXÕES A PARTIR DA DECISÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPANHOL 37/1987

BRAZILIAN FEDERALISM AND EXTRAFISCALITY: REFLECTIONS FROM THE DECISION OF THE SPANISH CONSTITUCIONAL COURT 37/1987

Bruna Lietz

Resumo

O objeto da presente pesquisa é analisar a existência de um elo entre a federação brasileira e o estado unitário espanhol especificamente quanto a descentralização do poder de tributar extrafiscal tendo como ponto central de análise a sentença 37/1987 do Tribunal Constitucional da Espanha. As interligações entre ambos são pouco estudadas, sendo que esta pode revelar novas perspectivas para o tema analisado como é próprio do direito comparado. A partir de uma análise da referida decisão surge premissas gerais que estabeleceram um elo entre a descentralização federativa e a do estado unitário espanhol trazendo novas perspectivas quanto a extrafiscalidade.

Palavras-chave: Divisão de competências, Extrafiscalidade, Federalismo brasileiro, Tribunal constitucional espanhol

Abstract/Resumen/Résumé

The object of the research is the existence of a link between the Brazilian federation and the Spanish unitary state specifically regarding decentralization of extrafiscal tax having as central point the analysis of a sentence 37/1987 of the Constitutional Court of Spain. The inter-classes between the two are little studied, and this may reveal new perspectives for the subject analyzed as it is the comparative law. From an analysis of the decision arise general assumptions arise that establish a link between a federative decentralization and a Spanish unitary state bring new perspectives on extrafiscality

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Division of competences, Extrafiscality, Brazilian federalism, Spanish constitution court

INTRODUÇÃO

O Estado na atualidade pode ser classificado com fiscal, eis que os recursos necessários para sua manutenção e a efetivação de direitos fundamentais advém da arrecadação de impostos. Ao lado da obtenção de recursos para promoção de políticas públicas, há meios tributários cujo fins é a promoção de direitos ou intervenção na economia, qual seja, a extrafiscalidade.

O uso da tributação com fins que vão além da arrecadação está presente não somente em estados federados, mas também em estados unitários descentralizados o que torna possível estabelecer análises comparativas, seja para refletir sobre o direito já existente ou então para aprender com experiências estrangeiras. Nesta perspectiva da existência de pontos de contato de possibilidades de trocas, um questionamento surge diante do uso da extrafiscalidade nestas estruturas estatais diversas, sendo neste aspecto especificamente escolhida a decisão do Tribunal Constitucional Espanhol na decisão 37/1987.

A análise da referida decisão torna necessário identificar se as premissas adotadas são possíveis de serem sustentadas dentro do sistema jurídico federativo brasileiro, diante descentralização, ponto em comum, promovidas pelo estado federal brasileiro e o estado unitário espanhol, assim como o uso da extrafiscalidade por ambos.

Deste modo, em um primeiro capítulo passa-se a verificação de pontos de ligação entre as estruturas estatais do Brasil e da Espanha, especificamente quanto a divisão de poderes, para em um segundo momento identificar a existência de tributos com fins extrafiscais em ambos os países.

Posta tais considerações, segundo capítulo irá analisar o federalismo brasileiro no pensamento utilizado na decisão do Tribunal Constitucional Espanhol 37/1987, realizando inicialmente uma abordagem dos argumentos utilizados e extraindo-se premissas fundamentais desta, para posteriormente analisar tais diante ao federalismo brasileiro, notadamente quanto a divisão de competências.

Para tanto, o método de abordagem empregado será o indutivo, eis que se parte da decisão proferida pelo Tribunal Constitucional Espanhol para uma análise geral dos fundamentos jurídicos trazidos de forma a identificar premissas gerais, conectando o sistema analisado com outro, notadamente a federação brasileira. Ainda, quando ao procedimento o método utilizado será o comparativo, funcionalista e estruturalista, o método de interpretação será o sistêmico, tendo como objeto bibliográfico-documental.

Assim, diante das premissas metodológicas acima referidas, faz-se a análise do tema, buscando não somente comparar os sistemas, mas trazer novas perspectivas para questões jurídicas que são comuns e cuja análise não deve ficar restrita somente ao direito interno.

1. O Estado e a tributação extrafiscal

A generalidade dos Estados atuais constitui-se em estados fiscais, ou seja, que cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos (NABAIS, 2003)[1]. A espécie tributária referida, há tempos, tem sido reconhecida não somente a função de arrecadar recursos necessários a manutenção do Estado e a realização de seus fins, mas também uma finalidade extrafiscal, ou seja, de prossecução de objetivos econômicos-sociais.

Na atualidade diversos países adotam o federalismo como forma de organização estatal, assim como outros são estruturados sob a forma unitária, sendo, respectivamente o caso do Brasil e da Espanha. Um aspecto comum que liga ambos é descentralização do poder[2], inclusive tributário, permitindo reflexões comuns a ambos, dentre as quais insere-se a multiplicidade de níveis, o qual passa-se a expor.

1.1 A organização dos Estados e a descentralização

O Brasil desde 1891 adota o federalismo como forma de organização estatal, o que pressupõe a divisão de poderes em mais de um nível. Esta divisão não é exclusiva de países federalistas, eis que no contexto de estados unitários regionais também há uma divisão em seu plano interno, assim como no plano comunitário europeu como é o caso da Espanha. A principal distinção teórica entre ambos se dá quanto ao grau dos poderes distribuído, guardando cada uma das estruturações estatais, dentro desta ideia geral, o que lhes és inerente.

---

[1] Traz o autor a ideia de estado fiscal e estado tributário, correspondendo o primeiro ao financiamento por impostos e o segundo por tributos em geral. Observa este que é possível falar de um estado tributário, onde o financiamento advém de forma predominante de tributos bilaterais, entretanto a possibilidade este existir é mais aparente do que real por uma série de fatores. Coloca, ademais, que esta concepção atentaria contra o sentido essencial do estado social, pois ao se fazer um sistema dominante de tributos bilaterais correr-se-ia o risco de beneficiar aqueles que possuem maiores condições econômicas para retribuir com o pagamento da prestação de serviço público.

[2] Observa CABRAL (2018, p. 36) que o processo de globalização e associação supranacional estão a provocar uma mudança de paradigma de um mundo baseado na soberania dos Estados-nação. Na perspectiva da autora isto leva a um reforço das ligações interestaduais, assumindo estas, constitucionalmente, uma natureza federal ou para-federal, sendo que este fenômeno levaria ao aumento da pressão popular em prol dos poderes em nível mais baixos de decisão. Deste modo, a autora entende que "a globalização acarreta concomitantemente o reforço da descentralização ou da localização". Com base em SHAH (2008) a autora vê que o século XX onde vigorava o princípio do residualismo, no século XXI rege-se pelo princípio da governança comunitária, da subsidiariedade.

Nesta perspectiva, Cabral (2018) ao tratar de uma teoria geral do federalismo financeiro esquematiza as relações financeiras entabuladas entre os diferentes níveis de decisão, colocando que a multiplicidade de soluções existentes nos mais diversos Países não invalidam a procura por um quadro de regularidade. Deste modo, adota a autora uma divisão em três níveis que capturam diversas experiências: a) a experiência do Estado unitário regional (há uma divisão de competências entre o Estado central – Regiões – Municipalidades); b) a experiência de Estado Federal (há uma divisão de competências entre a federação, os estados-membros e a municipalidade); e c) caso da União Europeia (que as competências dividem-se entre a União Europeia, os Estados-membros e as regiões).

Em estados federais, como o brasileiro, os entes descentrais gozam de autonomia político-administrativa e financeira. Há entre estas autonomias uma interligação íntima, uma vez que todos os entes tem tributos próprios, dentro os quais inclui-se impostos com finalidade extrafiscal, e um rol de competências materiais exclusivas e comuns, além de terem de promover os valores constitucionalmente definidos.

No plano comunitário e na sua divisão de competências há uma aproximação com os ideais federativos, como traz Pozo (2017, p. 155) ao tratar das competências comunitárias em relação as nacionais, ressalvando, este autor que as relações comunitárias são bem mais complexas de forma com que alguns fatos não podem ser explicados sob tal abordagem.

De fato, o plano comunitário representa peculiaridades que afastam a sua estruturação dos estados federados e unitários descentralizados, eis que se está, naquele, tratando de uma descentralização que inclui o plano de Estados-nação. Todavia, analisando-se a estrutura o Brasil (federação) e da Espanha (Estado unitário descentralizado) é possível identificar uma divisão comum dos poderes em três níveis quanto a alocação das competências materiais e fiscais, onde insere-se a tributação com fins extrafiscais. Todavia, antes de expor esta divisão nestes modelos de Estado, necessário se faz trazer breves definições desta ideia de tributo com fins além da arrecadação.

1.2 A tributação extrafiscal e o estado social

O uso de tributos extrafiscais não é novo[3], entretanto, é no contexto do estado social que tal ganha destaque, eis que alguns impostos passam a ser impregnados pela finalidade

[3] No Brasil é possível identificar o uso de normas com finalidades que poderíamos dizer ir além da arrecadação no período anterior a 1910, sendo neste sentido Castro (1910, p. 209) ao trazer a lei 920 de 1904 do Estado de São

de promover direitos, utilizando-os como instrumento de intervenção na ordem econômica e social. Deste modo, os tributos com finalidades além da arrecadatória, caracterizam-se como instrumentos de grande importância para as consecuções dos objetivos deste viés estatal (BELTRÃO E KALLÁS FILHO, 2015, p. 24).

No plano da doutrina tributária, observa Caliendo (2017) que a questão da extrafiscalidade não passou desapercebida pelos fundadores da teoria jurídico-tributária como Edwad Salligman, Aliomar Baleeiro e Emanuele Morselli, sendo uma das primeiras obras sobre o tema foi a escrita por Mario Pugliese em 1932. Dentre os autores citados, Morselli (1956, pp. 19-21)**,** em seu curso de Ciência das Finanças Públicas: Introdução e princípios gerais, traz a necessidade de se conceber o fenômeno financeiro segundo terreno mais amplo que instrumento de receita para servir à despesa pública. Neste sentido:

> [...] Em verdade, estamos, atualmente, em contínua presença de fatos nos quais se acham associados fins, chamados extrafiscais, aos fins da finança pròpriamente fiscal.
> Tais fatos podem ser considerados novos por dois motivos diferentes. O primeiro é que sempre se pensou na atividade financeira como dirigida naturalmente no sentido dos objetivos fiscais, portanto, como operação de receita e despesa. E parece-nos, também, justo, pelo menos, por necessidade teórica, que se continue a pensar, sobre finanças, segundo aquêle seu significado original, já que o resto que existe, atualmente, e que não poderá continuar a existir, em relação àqueles novos fins, deverá consistir num acessório, onde o principal é o caráter permanente e próprio dos modos ou instrumentos financeiros, os quais, portanto, em dadas circunstâncias e condições se prestariam a fins que não lhe são naturais (parágrafo 1). O segundo motivo, que faz perecerem novos os fins extrafiscais, é apresentado – como já se disse – pela sua crescente e cada vez mais contínua presença real (15), e isso relaciona-se com as transformações profundas e generalizadas, de sentido econômico social, com os quais o Estado, há algum tempo, se vem defrontando (16).

No âmbito nacional podemos encontrar referências a tributação com finalidade além da arrecadatória, por exemplo, em Deodato (1941, p. 58) ao tratar das isenções tributárias, não como privilégios, mas como mecanismos tributários adotados com a finalidade de, por exemplo, desenvolver forças econômicas, para facilitar benefícios materiais, morais e intelectuais. Também, neste sentido é Baleeiro (1951, p. 18) ao tratar das exceções

---

Paulo que tratava do imposto sobre propriedade imóvel rural definindo que seriam isentos de impostos os imóveis rurais empregados na colheita do café; os immoveis ruraes não empregados na colheita do café de valor inferior a dez contos; as casas commerciaes de capital inferior a dois contos e empresas industriais de capital inferior a seis contos de réis". Cabe ressaltar que, inicialmente as isenções eram tidas como favores ou privilégios políticos, sendo que neste período, dependendo do contexto social em que foram elaboradas também poderiam ter tal característica.

constitucionais a regra da anualidade expõe as tarifas aduaneis e aos impostos lançados por motivo de guerra, uma vez que o governo podia usar tais de arma flexível e rápida em caso de guerra de tarifas ou de especulações no mercado interno.

O uso da tributação extrafiscal remete a problemática de definir quais elementos ou características tornam esta dotada de tal finalidade, especialmente diante do fato de que todos os tributos geram impactos econômicos e sociais, produzindo, desde modo, efeitos que vão além da arrecadação para que o Estado promova seu sustento e os direitos através de políticas públicas.

Um dos primeiros conceitos localizados na doutrina brasileira de extrafiscalidade é a de Ataliba (1968, p. 150) que define esta como "o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente, por quem os tem à disposição – como objetivos não fiscais, mas ordinatórios". Este conceito corresponde a uma definição que poderíamos identificar na atualidade como ampliada de tributação extrafiscal, eis que incorpora na dimensão finalística do tributo os efeitos que vão além da arrecadação da imposição fiscal que, ademais, estariam presentes em todas as exações.

Em outra perspectiva, a extrafiscalidade pode ser compreendida como o fenômeno inerente as normas jurídicas que autorizam competência tributária ordenadora, interventiva ou redistributiva, sendo este o conceito adotado pela Constituição Federal brasileira de 1988 conforme observa Caliendo (2017). Esta concepção, na perspectiva do referido autor, dá-se pela interpretação sistemática do texto constitucional, eis que nem a Constituição Federal[4], nem o Código Tributário Nacional[5] apresentam uma definição deste.

Diferentemente do Brasil, a Espanha traz em sua Lei Geral Tributária de 2013 a definição, em seu artigo 2º, traz os fins extrafiscais dos tributos nos seguintes termos: "Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos em la Constitución".

Ao tratar da distinção entre normas fiscais e extrafiscais expõe Carrera Raya (1993, p. 28) que segundo um critério estritamente arrecadatório ou não podemos falar de uma

[4] A Constituição Federal não emprega a expressão extrafiscalidade em seu texto. A existência desta e seu uso no texto constitucional decorre das hipóteses que estão expressamente previstas de uso da tributação com finalidade não fiscal, mas interventiva, ordenatória ou reguladora, como, por exemplo, o disposto no artigo 153, parágrafo quarto, inciso primeiro que define que o imposto sobre propriedade territorial rural poderá ser progressivo para desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

[5] Não traz a distinção entre normas fiscais e extrafiscais, conceituando o tributo em seu artigo 3º como "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

atividade financeira fiscal "que se halla orientada a lograr aquellos medios económicos con los que satisfacer cualquier tipo de gastos" ou em uma atividade financeira extrafiscal, que "por medio de la que se trata de efectuar una actividad integradora de la actividad fiscal logrando con ello objetivos de política económica, empleo, etc".

Observa Portella (2008, p. 20) que ao legislador infraconstitucional espanhol foi outorgada uma maior possibilidade de criar tributos novos com base na finalidade que queira lograr a Administração, ou seja, extrafiscais, não obstante a Lei Geral Tributária da Espanha caracteriza-se por possuir um sistema fechado de definição das espécies tributárias, o que leva a uma re-interpretação da possibilidade de inovar o sistema tributário com base no critério teleológico.

O uso de tais normas tem, como exposto, assumido grande relevância, tanto no Brasil[6] quanto na Espanha como observa Queralt (2007, p.90 apud PAULSEN, 2019, p. 35) ao trazer que se há generalizado a utilização do tributo, em especial o imposto, como um meio de conseguir outras finalidades como a criação de empregos, fomento ao desenvolvimento econômico de uma determinada zona, a preservação ambiental, entre outros. Assim, para o referido autor a distinção entre impostos fiscais e extrafiscais seria que no primeiro a finalidade essencial é financiar o gasto público, sendo que neste último a finalidade essencial seria a consecução de outros objetivos, conceito este que se aproxima do restritivo adotado no Brasil.

A extrafiscalidade, desde as normas que lhes dão legalidade aos fins que buscam efetivar, estão presentes tanto no contexto federativo brasileiro, assim como no contexto de estados unitários regionais como o espanhol e, muito embora presentes distanciamentos, determinados pontos podem ser analisados conjuntamente e de forma reflexiva, assim como é próprio do uso do direito comparado[7].

Nesta perspectiva, passa-se a exposição da decisão proferida pelo Tribunal Constitucional Espanhol 37 de 1987 para após, fazer uma reflexão do contexto federativo brasileiro com base em algumas premissas adotadas naquele julgamento.

---

[6] No Brasil há diversos estudos sobre o uso da extrafiscalidade como meio de promoção de direitos nos mais diversos aspectos. Neste sentido, assim como na Espanha, fala-se da tributação como meio de preservação do meio ambiente. Ademais, tem-se tratado deste tipo tributário para desestimular o consumo de alimentos não saudáveis, cigarros e bebidas alcoólicas, na racionalização do consumo de água potável, o descarte do lixo eletrônico, entre outros.

[7] Neste sentido podemos trazer as lições de Fedtke (2006, p. 435) no sentido de que a disseminação global das condições de trabalho e vida cria problemas jurídicos semelhantes que muitas vezes tendem para respostas idênticas como observa ao comentar que "finally the global spread of increasingly similar working and living conditions has raised equally similar legal problems in societies all over the word, and - in their wake - a trend towards similar and often even identical legislative and judicial responses".

2. O federalismo brasileiro pensado na lógica da decisão do Tribunal Constitucional Espanhol 37/1987

O Tribunal Constitucional Espanhol ao julgar a constitucionalidade de uma lei editada pela Comunidade Autônoma de Andaluzia fez uma análise quanto a necessidade de concorrência das competências administrativas e tributárias, notadamente a extrafiscal, na perspectiva de divisão de poderes tratada no item 1.1. Diante as semelhanças já expostas, observa a federação brasileira nesta perspectiva torna-se relevante, notadamente por este questionamento não ter sido objeto de análise específica pela doutrina e jurisprudência pátria.

2.1 A decisão do Tribunal Constitucional Espanhol 37/1987

O Tribunal Constitucional Espanhol em 1987[8] julgou o recurso de inconstitucionalidade de nº 37 que fora interposto por integrantes do Senado arguindo a existência de diversas violações aos preceitos constitucionais, notadamente quanto a divisão das competências. Dentre as arguições formuladas está a incompetência da Comunidade Autônoma de Andaluzia para regular as expropriações, bem como:

> "i) La Comunidad Autónoma de Andalucía carece de competencia para la regulación del denominado impuesto sobre tierras infrautilizadas, que, además, infringe el art. 6.2 de la LOFCA.
> […]
> j) La Ley impugnada infringe las competencias estatales sobre la Hacienda General (art. 149.1.14.ª de la Constitución), tanto en su art. 49.4.2, en cuanto implica el otorgamiento por la Comunidad Autónoma de subvenciones con cargo a los Presupuestos del Estado, como en su art. 51.1, en lo que afecta a los beneficios fiscales en el ámbito del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados"[9].

Em um primeiro momento o Tribunal Constitucional espanhol delimita a controvérsia, neste tópico específico, no argumento formulado pelos recorrentes de que a figura tributária que a lei de reforma agrária estabelece, por não corresponder a finalidades estritamente arrecadatórias, não poderia ser considerada como um verdadeiro imposto, mas uma

[8] Cabe referir que a decisão foi proferida há mais de 30 anos, em um contexto fático e histórico diverso do Brasil atual, o que não desmerece a análise dos argumentos no sentido de ordenar competências entre as divisões de poderes. Ainda, insta salientar que o atual Estatuto do Estado de Andaluzia foi alterado posteriormente essa esta decisão, sendo que os trechos trazidos são do vigente aquela época.

[9] Assim dispõe a Constituição Espanhola: "Artículo 149 - 1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: 14.ª Hacienda general y Deuda del Estado".

exação extrafiscal em que a Comunidade Autônoma carecia de amparo Constitucional como fonte de financiamento.

Ao analisar o mérito, expõe o Tribunal Constitucional Espanhol, após consignar que a função extrafiscal não está explicita na Constituição sendo derivada dos preceitos constitucionais, que:

> Sentado lo anterior, es preciso determinar si la función extrafiscal de los tributos tiene o no lícito acomodo en el ámbito del poder tributario autonómico. La respuesta ha de ser también afirmativa. Pues, en efecto, ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria -y, en concreto, su poder de imposición- en relación con la consecución de objetivos no fiscales. Antes bien, la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas «para el desarrollo y ejecución de sus competencias» (art. 156.1), lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar también el instrumento fiscal -como parte integrante de su autonomía financiera- en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria. Con ello hay, en definitiva, un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma.
> En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía. […]. Como ya hemos señalado, es constitucionalmente admisible que el Estado, y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza.

Nestes termos, o Tribunal reputou constitucional a Lei de Andaluzia, entendendo que esta Comunidade Autônoma possuía legitimidade para instituir tributos com fins não arrecadatórios, eis que uso da extrafiscalidade é legítimo no plano descentralizado, bem como a imposição de tal natureza se encontra dentre as competências conferidas a este.

O autor Portella (2008, p. 20), ao realizar uma análise comparativa das espécies tributárias entre o Brasil e a Espanha, observa que as Comunidades Autônomas experimentaram nos anos recentes um aumento do seu elenco impositivo diante de reiteradas as decisões do Tribunal Constitucional do País Ibérico no sentido de admitir imposto autonômicos de caráter eminentemente extrafiscal, dentre os quais insere-se esta.

Esta decisão não foi desapercebida por doutrinadores espanhóis. Observa Reyes (2000, p. 93) que as Comunidades territoriais espanholas comportam por seu poder político, nos termos da interpretação do Tribunal Constitucional, a qualidade especial de autogoverno que corresponde não somente a aplicar decisões do Estado, como também adotar verdadeiras decisões próprias.

Já Antón (1998, p. 321) ao tratar especificamente da extrafiscalidade e seu uso em uma perspectiva do meio ambiente[10] expõe que estas funções dos tributos entram em jogo quando a exação possui uma finalidade outra que a fiscal, sendo a exação um veículo apto a promoção dos fins sociais, econômicos e políticos sempre que estes contêm um respaldo constitucional, sendo isto assinalado pela Sentença do Tribunal Constitucional 37/1987.

Dos argumentos lançados na decisão, além das perspectivas acima expostas, pode extrair do caso uma relação entre competências extrafiscais, materiais e uma multiplicidade de esferas de decisões.

Seguindo a premissa estabelecida na decisão primeiro é necessário se perquirir se o uso da extrafiscalidade é legítimo no plano descentralizado, e, sendo reconhecido a esta esfera tal imposição, torna-se necessário verificar se a imposição de tal natureza se encontra dentre as competências conferidas a este.

Estas premissas, depreendidas da decisão torna sua análise possível em outros contextos que não o espanhol, desde que haja uma multiplicidade de níveis de decisão como é o caso do federalismo onde insere-se a federação brasileira.

2.1 A extrafiscalidade na federação brasileira

O federalismo é adotado no Brasil desde 1891 sofrendo diversas alterações até o presente, sendo que a estruturação que lhe foi dada neste período liga-se intimamente como as premissas do Estado, que ordena a forma como se dá a autonomia dos entes que integram a federação, bem como a concessão de competências materiais e fiscais.

Na atualidade, o Brasil possui três níveis de divisão pode poder político (União, Estados e Municípios) sendo as competências tributárias exclusivas[11], ao passo que as

---

[10] Observa Novoa (2011, p. 143-144) que o no direito ambientar a utilização de tributos extrafiscais nos últimos tempo tem se revelado instrumento de vital importância.

[11] Observa Bastos (1995, pp. 105-107) que embora haja a predominância no Brasil da discriminação de competências em caráter exclusivo, não se trata de regra geral as federações, eis que em outros países adotam-se outras modalidades como concorrentes e partilhadas ou então formas mistas através da combinação de tais modalidades.

competências materiais e legislativas são divididas de forma comum[12], concorrente[13], exclusiva[14] e privativa[15].

A divisão de competências tributárias leva a uma divisão do poder de tributar, dentre a qual se insere a extrafiscalidade, que embora não expressa na Constituição está ínsita em diversas disposições que permitem o uso da tributação com fins não fiscais, assim quando estabelece um regime próprio para determinados impostos de forma a permitir uma maior flexibilidade de uso.

Nestes termos, pode-se pensar o contexto federativo brasileiro diante as razões de decidir expostas pelo Tribunal Constitucional Espanhol na decisão 37/1987, perquirindo (1) se o uso da extrafiscalidade é legítimo no plano descentralizado, e, sendo reconhecido a esta esfera tal imposição, torna-se necessário verificar (2) se a imposição de tal natureza se encontra dentre as competências conferidas a este.

A ordem jurídica constitucional vigente no Brasil, além de trazer os estados-membros, conferiu autonomia aos Municípios de forma com que o plano descentralizado seja formado por ambos, embora este último seja de maior expressão nesta análise. Nesta perspectiva, é o texto constitucional, base do federalismo e do sistema tributário, que irá definir se estes entes descentrais tem capacidade de impor medidas extrafiscais.

A Constituição Federal ao conferir competência tributária aos Municípios para tributar a propriedade predial e territorial urbana expunha de forma expressa que o mesmo poderia ser progressivo de forma a assegurar a função social da propriedade[16], sendo autorizada a progressividade no tempo por exemplo como forma de impedir a especulação imobiliária. Em plano estadual, o texto constitucional prevê que o imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços será seletivo em fundação da essencialidade das mercadorias e dos serviços[17].

---

[12] Neste sentido é a definição de competência exposta na Constituição Federal brasileira em seu artigo 23.
[13] Neste sentido é a definição de competência exposta na Constituição Federal brasileira em seu artigo 24
[14] Neste sentido é a definição de competência exposta na Constituição Federal brasileira em seu artigo 21.
[15] Neste sentido é a definição de competência exposta na Constituição Federal brasileira em seu artigo 22.
[16] Neste sentido estava disposto expressamente no artigo 156 da Constituição Federal do Brasil que "§ 1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade". Tal disposição, entretanto, foi alterado pela emenda constitucional nº 29 de 2000 que passou a vigorar com a seguinte redação: "§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel".
[17] Assim dispõe o artigo 155 da Constituição Federal brasileira: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços".

Deste modo, pode-se dizer que no contexto federativo brasileiro a ordem constitucional confere aos entes descentrais o uso de instrumentos extrafiscais dentro dos limites da competência tributária que lhes é conferida. Tal afirmação leva ao segundo questionamento, no sentido de verificar é necessária a extrafiscalidade se coadunar as competências materiais conferidas a estes entes.

O Brasil adota diversas formas de repartição de competências, havendo, nesta perspectiva, competências que são gerais da União, competência legislativa privativa da União, competência relativa aos poderes reservados dos estados-membros, competência comum material da União, Estados-membros e Municípios, competência legislativa concorrente e competências municipais (BRANCO, 2016, p. 863). Nesta multiplicidade de atribuições o questionamento de legitimidade do ente federado estabelecer uma norma extrafiscal dentro de sua competência tributária que promovesse fim atribuído a outro ente federativo faz sentido, mas torna mais complexa a formulação de uma possível resposta.

A análise da atual estrutura é primeiro necessário expor que há competências comuns, ou seja, que incumbem a todos entes da federação como proteger o meio ambiente e combater a poluição, razão pelo qual não há de se falar em deslegitimidade da sua promoção pelo ente decentralizado través da tributação extrafiscal quando a competência tributária lhe permite.

Na perspectiva das competências privativas há somente um ente autorizado a promover e regular tais, que, poderá autorizar outro a legislar de forma específica, então cabe questionar se poderia um ente instituir um tributo de finalidade extrafiscal cujo objetivo estivesse pautado em fim atribuído a outro ente e somente a este. Em uma interpretação restritiva e num viés de federalismo competitivo pode-se afirmar que não, entretanto, analisando-se de forma ampla, numa ideia de cooperação e unicidade poder-se-ia sustentar pelo cabimento.

Ademais, a Constituição Federal adota fundamentos da República, além de objetivos desta na parte inicial do seu texto, além de estabelecer em todo seu corpo valores que deverão per promovidos pelo Estado e que devem ser promovidos por todos os entes federativos tornando legítima a atuação extrafiscal na busca destes fins.

Nesta perspectiva traz Paulsen (2019, p. 36) que o controle da validade da tributação extrafiscal envolve a análise da concorrência das competências administrativas (para buscar o fim social ou econômico visado) e tributária (para instituir espécies tributárias e para gravar a riqueza alcançada pela norma tributária impositiva) do ente político.

Nos termos do autor acima referido, há no Brasil uma limitação ao uso da extrafiscalidade pelo federalismo de forma com que o uso de tal competência tributária deve estar assente na competência material. Desde modo, para que determinado ente ao instituir um tributo com fim ordenatório, interventivo ou redistributivo tais finalidades devem estar inseridas dentro daquilo que lhe cabe promover.

Assim, na federação brasileira o uso da extrafiscalidade, assim como decidido pelo Tribunal Constitucional Espanhol, é legítimo no plano descentralizado sendo necessário verificar se a imposição de tal natureza se encontra dentre as competências conferidas a este, ou seja, se está perseguindo fins que lhe são inerentes.

CONCLUSÕES

A análise realizada no presente trabalho demonstra que a extrafiscalidade constitui instrumento utilizado pelos Estados como meio de promoção de direitos fundamentais, atribuindo a competência tributária que lhe legitima a todos aqueles que integram a divisão de poder.

A decisão proferida pelo Tribunal Constitucional Espanhol permitiu a extração de premissas cuja análise no contexto federativo brasileiro teve êxito, notadamente pelos pontos de contato entre ambos, especificamente, quanto a descentralização que impacta nas competências materiais ou fiscais com fins de promover direitos fundamentais e os próprios fins para o qual o Estado está constituído.

Após a análise do federalismo brasileiro, diante as premissas extraídas da decisão, foi possível estabelecer que há neste modelo compartimentos de competências, sendo que determinadas podem ser executadas por apenas alguns, sendo que outros podem ser realizadas por todos, além de se ter valores que não somente podem, mas devem ser efetivados. Por esta divisão, adotado as premissas decisórias espanholas, é possível observar que o ente somente pode adotar medidas extrafiscais para atingir os fins inerentes a sua parcela de competência, seja a que lhe é inerente ou que lhe compete conjuntamente aos demais.

Em suma, conclui-se primeiro, a necessidade dos fins a serem promovidos pela tributação extrafiscal integrarem os objetivos que o titular deste deve prosseguir ou efetivar, e, segundo, que este compartilhamento e compartimento leva a conclusão de que os poderes materiais são uma limitação a prerrogativa de uso de instrumentos extrafiscais na federação brasileira.

Por fim, o federalismo apresenta elos com a divisão de poder de estados unitários descentralizados, pois em ambos os casos há questionamentos quanto ao fracionamento do poder, entretanto são estes dotados de peculiaridades de forma com que o presente trabalho e sua conclusão não esgota o tema, mas remete a necessidade de explorar os resultados diante a ideia de um federalismo dito como cooperativo onde a concorrência vertical entre entes não lhe seria inerente, assim como em uma perspectiva de que a atuação de um nível poderia ter maior eficácia que outro para promover determinado valor ou fim.

REFERÊNCIAS

ANTÓN, Fernando Serrano. Justificación técnico-jurídica de los impuestos medio-ambientales. In: **Fiscalidad Ambiental**. STERLING, Ana Yábar (Org.). Barcelona: Cedecs Editorial, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poderes de Tributar**. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 1951.

BASTOS, Celso Ribeiro. A Federação e o Sistema tributário. In: BASTOS, Celso Ribeiro (Coord.). **Por uma nova federação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p.96-119.

BELTRÃO, Demétrius Amaral. KALLÁS FILHO, Elias. O tributo no contexto do Estado social e democrático de direito. In: **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo, Revista do Tribunais, v. 23, n. 120, p. 17–27, jan./fev., 2015.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Constituição de República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

BRASIL. **Código Tributário Nacional – Lei 5.172 de 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm

CABRAL, Nazaré da Costa. **A teoria do Federalismo Financeiro.** Coimbra: Almedina, 2018.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARRERA RAYA, Francisco José. **Manual de Derecho Financiero**. Volume I. Madrid: Editorial Tecnos S.A., 1993.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. **Tratado dos impostos**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910.

DEODATO, Alberto**. Manual de Ciência das Finanças**. Belo Horizonte: Paulo Bluhm, 1941.

ESPANHA. **Constituição da Espanha**. Disponível em: http://www.congreso.es/constitucion/ficheros/c78/cons_espa.pdf

ESPANHA. Ministerio de la presidencia, relaciones con las cortes e igualdad. Agencia Estatal – Boletín Oficial del Estado. **Ley 8/1984, de 3 julio, de Reforma Agraria de la Comunidad Autónoma de Andalucía**. Disponível em: https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1984-18049

ESPANHA. Ministerio de la presidencia, relaciones con las cortes e igualdad. Agencia Estatal – Boletín Oficial del Estado. **Estatuto de Autonomía para Andalucía de 11 de enero de 1982**. Disponível em: https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1982-633

ESPANHA. Tribunal Constitucional. **Sentença 37/1987 de 26 de março de 1987**. Disponível em: http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/cs/Resolucion/Show/769

FEDTKE, Jörg. Legal transplants. In: SMITS, Jan M. (Ed.). **Elgar encyclopedia of comparative law**. Cheltenham/UK: Edward Elgar Ed., 2006. P. 434.

MORSELLI, Emanuele. **Curso de Ciência das Finanças Públicas: Introdução e princípios gerais**. 5ª edição do original. Tradução de Elza Meschick. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1956.

NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. In: **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 4, jul. 2003.

NOVOA, César García. La Concepción actual de los principios tributarios. In: **Derecho Tributario: Tópicos Contemporáneos.** VIEIRA, Maria Leonor Leite at al. Lima: Grijley, 2011.

PORTELA, André. Espécies tributárias no direito comparado Brasil – Espanha. In: **Revista Direito, Estado e Sociedade**, n.32 p. 6 a 37 jan/jun 2008.

POZO, Carlos Francisco Molina del. **Manual de Derecho de la comunidade europea**. Madrid: Trivium editorial, 2017.

REYES, Manuel Aragón. **Derecho constitucional: constitución, tribunal constitucional, derechos fundamentales, partidos políticos, régimen electoral y organización general del Estado**. 3. ed.atual. Madrid: McGraw-Hill, 2000.