VIII CONGRESSO DA FEPODI

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

A532
Anais do VIII Congresso Nacional da FEPODI [Recurso eletrônico on-line] organização VIII Congresso Nacional da FEPODI – São Paulo;

Coordenadores: Sinara Lacerda Andrade Caloche, Abner da Silva Jaques e Welington Oliveira de Souza dos Anjos Costa – São Paulo, 2021.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-262-0
Modo de acesso: www.conpedi.org.br
Tema: Universalização do conhecimento e democratização da pesquisa

1. Pós-graduação. 2. Pesquisa. 3. Universidade. 4. Universalização do Conhecimento. 5. Democratização do Conhecimento. I. VIII Congresso Nacional da FEPODI (1:2021 : São Paulo, SP).

CDU: 34

VIII CONGRESSO DA FEPODI

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

Apresentação

A Federação Nacional de Pós-Graduandos em Direito (FEPODI) realizou, nos dias 18 e 19 de março de 2021, o VIII Congresso Nacional da FEPODI, de maneira virtual, em que os eixos temáticos da edição foram a "universalização do conhecimento" e a "democratização da pesquisa", justamente para corroborar o compromisso institucional em promover a integração ensino-pesquisa-extensão entre os corpos discente e docente da Graduação e Pós-Graduação.

Para a realização do evento, contamos com o essencial apoio do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI), da Associação Nacional dos Pós-Graduandos (ANPG), da Universidade de Marília (UNIMAR), do Centro Universitário Curitiba (UNICURITIBA), da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS) e da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Mais uma vez a abrangência de nosso trabalho alcançou as cinco regiões brasileiras, recebendo participantes vinculados a Instituições de Ensino Superior de 22 estados, dentre eles graduandos, graduados, especializandos, especialistas, mestrandos, mestres, doutorandos e doutores, todos empenhados na missão de contribuir com o rumo da pesquisa no direito. O interesse de nossos alunos mostra à comunidade acadêmica que a pesquisa é capaz de criar espaços comuns para o diálogo, para a reflexão e para o intercâmbio de experiências.

Fruto de um trabalho coletivo, na oitava edição do evento, após o processo de submissão dos trabalhos e suas respectivas duplas avaliações às cegas, foram aprovados 163 resumos expandidos para apresentação, distribuídos em 15 Grupos de Trabalhos, que buscaram contemplar as mais variadas áreas do direito.

Sempre acreditamos que o formato utilizado para a apresentação dos trabalhos (resumos expandidos) auxilia consideravelmente o desenvolvimento acadêmico, ao passo que permite ao pesquisador apresentar as ideias iniciais sobre um determinado tema e melhor desenvolvê-las a partir das contribuições que são concedidas, nos Grupos de Trabalho, por docentes ligados a renomadas Instituições de Ensino Superior do país, os quais indicam sempre bons caminhos para o aperfeiçoamento da pesquisa.

Os Anais que ora apresentamos já podem ser considerados essenciais no rol de publicações dos eventos científicos, pois além de registrar conhecimentos que passarão a nortear novos estudos em âmbito nacional e internacional, revelam avanços significativos em muitos dos temas centrais que são objeto de estudos na área jurídica e afins.

Assim, com esse grande propósito, apresentamos uma parcela do que representa a grandiosidade do evento científico, como se fosse um retrato de um momento histórico, com a capacidade de transmitir uma parcela de conhecimento, com objetivo de propiciar a consulta e auxiliar no desenvolvimento de novos trabalhos, tudo com vistas a ampliar o acesso ao conhecimento e a democratizar a pesquisa no Brasil.

Esperamos que todos possam aproveitar a leitura.

Sinara Lacerda Andrade Caloche

Presidente da FEPODI

Welington Oliveira de Souza dos Anjos Costa

Vice-presidente da FEPODI

Abner da Silva Jaques

Tesoureiro da FEPODI

EXTRAFISCALIDADE E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS: PONTOS DE CONEXÃO

EXTRAFISCALITY AND CONSTITUTIONAL TAX PRINCIPLES: CONNECTION POINTS

Jaqueline de Paula Leite Zanetoni
Jonathan Barros Vita

Resumo

A contribuição deste estudo será definir a extrafiscalidade e analisar a sua relação com uma série de princípios constitucionais (tributários). Após a contextualização da temática no cenário atual, o presente trabalho analisou quais princípios constitucionais regem a extrafiscalidade a fim de contribuir para a operacionalidade e concretização deste instituto na promoção do desenvolvimento econômico do país. Por fim, concluiu-se que a aplicação da extrafiscalidade no campo da tributação está condicionada ao aproveitamento dos princípios constitucionais tributários, bem como atua como meio para o atingimento destes. O trabalho utilizou-se do método empírico-dialético através de ferramentas de pesquisa bibliográfica e tendo como sistema de referência o Constructivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho.

Palavras-chave: Extrafiscalidade, Princípios constitucionais tributários, Tributação

Abstract/Resumen/Résumé

The contribution of this study will be to define extrafiscality and to analyze its relationship with a series of constitutional (tax) principles. After the contextualization of the theme in the current scenario, the present work analyzed which constitutional principles govern extrafiscality in order to contribute to the operationality and concretization of this institute in promoting the country's economic development. Finally, it was concluded that the application of extrafiscality in the field of taxation is conditioned to the use of constitutional tax principles, as well as acting as a means to achieve these. The work used the empirical-dialectic method through bibliographic research tools and having Barros Carvalho's Logical-Semantic Constructivism as a reference system.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Extrafiscality, Constitutional tax principles, Taxation

INTRODUÇÃO

A definição do conceito princípios e sua operabilidade no sistema do direito, é um dos temas fundamentais da Teoria Geral do Direito[1] e suscita uma série de indagações que serão sublimadas nesse artigo, pois o tema central aqui proposto é a relação entre determinados princípios constitucionais *vis-à-vis* a extrafiscalidade e as características deste instituto enquanto política fiscal.

Do mesmo modo, a forma de concretização dos princípios e as suas relações é um dos temas mais desafiantes no campo do direito tributário, pois, em sua grande maioria os princípios tributários são derivados a partir de princípios gerais (constitucionais) ou de seu cálculo para aplicação ao caso concreto.[2]

Particularmente, no âmbito da extrafiscalidade essa interação se dá de uma maneira bastante interessante porquanto sua aplicação em matéria tributária (e de forma mais específica, nos tributos) acaba sendo condicionada por princípios ou ainda, como um meio para o atingimento/concretização dos princípios promovidos pelo texto constitucional.

Assim, através de uma análise sintática e semântica, a contribuição deste estudo será definir a extrafiscalidade e a colocar lado a lado de uma série de princípios constitucionais (tributários) e verificar como estes interagem nessa relação, ou seja, identificar-se-á quais princípios constitucionais regem a extrafiscalidade.

Desta forma, a partir desta pesquisa objetiva-se demostrar a relação da extrafiscalidade com os princípios constitucionais tributários a fim de contribuir para a operacionalidade e concretização deste instituto na promoção do desenvolvimento econômico do país.

Finalmente, para atingir os objetivos traçados nesse artigo, o qual foi construído sob a técnica de pesquisa bibliográfica através do método empírico-dialético, utilizou-se como sistema de referência o Construtivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho.[3]

---

[1] Para definição do conceito princípios, ver: ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** São Paulo: Malheiros, 2005. Mais ainda: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método.** 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

[2] Para melhor compreender a definição e a operacionalização da derivação e do cálculo de princípios, ver: VITA, Jonathan Barros. Cálculo, solução de antinomias e derivação de princípios *in* DINIZ, Maria Helena (coord.). **Direito em debate:** volume 2, São Paulo: Almedina Brasil, 2020, pp. 219-230.

[3] Nesse sentido, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método.** 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

SINTÁTICA E SEMÂNTICA DA EXTRAFISCALIDADE E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Como ponto de partida, faz-se necessário mencionar que a tributação atua como um importante instrumento da justiça distributiva para reduzir as desigualdades e garantir condições de dignidade e oportunidades.[4]

Neste diapasão, a característica da extrafiscalidade (ou o caráter extrafiscal dos tributos) visa alcançar a chamada justiça fiscal através de outorgas de isenções, incentivos e benefícios fiscais – (re)alocando assim, os recursos e a redistribuição de meios de riquezas e produção.

Portanto, deixa-se claro aqui que a denominação "tributos extrafiscais", apesar de ser corriqueira, mostra-se incorreta sob a perspectiva da teoria das classes[5] eis que a fiscalidade e extrafiscalidade são características que aparecem concomitantemente nesse instituto, podendo haver uma prevalência entre as mesmas, mas não a eliminação absoluta de uma ou outra.

A partir de tal ideia, tem-se que podem existir tributos com maior carga de extrafiscalidade ou de fiscalidade, mas nunca a outra contraparte desaparece integralmente, impedindo as generalizações contidas nos chamados (incorretamente) tributos fiscais ou extrafiscais.

Prosseguindo, a extrafiscalidade é indiciada quando há emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias com vistas a impulsionar e/ou inibir comportamentos para a realização dos valores constantes no texto constitucional.

Além dos instrumentos mencionados anteriormente e a título ilustrativo, a extrafiscalidade pode se dar através técnicas de progressividade *versus* regressividade, bem como pelo critério da seletividade de alíquotas. Outrossim, a extrafiscalidade possui amplo campo de atuação porquanto a Constituição Federal contemplou uma quantidade considerável de valores e objetivos a serem perseguidos.

Particularmente, pode-se dizer que a extrafiscalidade age através de normas tributárias indutoras de comportamentos, estas que exercem intervenção sobre o domínico econômico, ou seja, é o modo de o Estado intervir por indução sobre o domínio econômico. Neste ponto,

---

[4] TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**, São Paulo: RT, 2011, p. 665.

[5] No que tange à teoria das classes aplicada ao Direito Tributário, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método.** 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

importante apontar que tais normas estão sujeitas ao princípios e regras próprias do Direito Tributário porquanto relativas aos tributos.[6]

Movendo-se mais especificamente para verificar o acoplamento entre os princípios tributários e a extrafiscalidade, no âmbito dos (des)estímulos provocados pelo Estado através da extrafiscalidade e seus objetivos maiores, o professor Heleno Taveira Tôrres abaliza:

> [...] presta-se como medida para impulsionar ações ou corretivos de desigualdades na ordem econômica, visando atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, não fosse sua presença. Não depende, pois, de capacidade contributiva [...].[7]

Portanto, ainda que o princípio da capacidade contributiva não seja aplicável à extrafiscalidade até porque – via de regra – os critérios utilizados para outorga baseiam-se nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade e muitas vezes a extrafiscalidade é empregada em casos nos quais é preciso demonstrar capacidade econômica para atender às condições necessárias; fato é que, a discriminação fiscal inerente aos tributos com alta carga de extrafiscalidade deve adequar-se à capacidade contributiva em atendimento ao princípio da isonomia.[8]

Nesse sentido, o professor Marciano Buffon ensina:

> Em vista disso, não se poderá, em tais casos, falar de privilégios contrários ao princípio constitucional da generalidade ou da capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva, em muitos casos, não é o meio mais adequado para se alcançar uma melhor distribuição de renda, devendo ceder lugar a outros princípios constitucionais mais aptos para a obtenção de uma distribuição de renda mais justa para o seu próprio crescimento.[9]

Dentro desse campo da legalidade, a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais somente será legítima se amparada por motivos constitucionais vinculados a outras competências materiais, tais como: (i) desenvolvimento nacional e regional; (ii) garantia ao pleno emprego; (iii) redução da pobreza; (iv) redução das desigualdades, entre outros.

Portanto, a compreensão que a extrafiscalidade está desenhada na Carta Magna (ainda que de forma implícita) é essencial para evitar abusos de outorgas ou progressividades a fim de

---

[6] Melhor elaborado em: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
[7] TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**, São Paulo: RT, 2011, p. 666.
[8] TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**, São Paulo: RT, 2011, pp. 665-666.
[9] BUFFON, Marciano. A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação, **Revista da FESDT**. Porto Alegre. v. 2 n. 3, jan./jun, 2009, p. 157.

assegurar que este instrumento seja utilizado na valorização da pessoa humana e na construção de justiça social.

Tais situações, obviamente, ainda que a nível infraconstitucional, tem como base necessária o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000) o qual disciplina que as concessões e/ou ampliações de incentivos ou benefícios de natureza tributária serão consideradas renúncias de receitas e, portanto, deverão estar acompanhadas de estimativa do impacto orçamentário além de impor limitações às outorgas.[10]

Como segundo conjunto de princípios em destaque e corroborando com o entendimento aqui exposto, o artigo 151, I, da Constituição Federal autoriza a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre diversas regiões do país – excepcionalidade ao princípio da uniformidade tributária. Observe que, no presente caso, restou expressamente consignada a promoção de um valor constitucionalmente assegurado, qual seja: a redução das desigualdades sociais e regionais.

Com efeito, não seria possível admitir uma discriminação injustificada e uma exclusão ao pagamento de tributos sob pena de violar os princípios da não discriminação e do equilíbrio do pacto federativo.[11] Obvia e terciariamente, os princípios constitucionais da solidariedade ou do dever de pagar tributos não podem resultar na presunção de uma competência dos entes federados para imposição de normas indutoras de forma injustificada e que possam se apresentar de forma gravosa ao contribuinte.

Mais ainda, em um quarto momento, por se tratarem de medidas excepcionais, a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais não podem criar distorções concorrenciais ou mesmo (re)produzirem maiores complexidades ao sistema tributário nacional.[12] Neste ponto, importante aludir que, todo tributo certamente provocará impactos e distorções sobre a economia, entretanto, a carga tributária excessiva sobre a concorrência deve ser evitada para concretização da extrafiscalidade.

Paralelamente a isso (e em quinta relação), as chamadas normas indutoras para a realização da extrafiscalidade devem possuir motivos de interesse público sob pena de violar o princípio da igualdade e, de forma mais específica, o princípio da generalidade da tributação.

---

[10] Para um estudo mais aprofundado, ver: SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual** – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

[11] Nesse sentido, ver: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**, São Paulo: RT, 2011, p. 667. Mais ainda: BUFFON, Marciano. A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação, **Revista da FESDT**. Porto Alegre. v. 2 n. 3, jan./jun, 2009, p. 157.

[12] CALIENDO, Paulo. Tributação e Ordem Econômica: Os Tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? In **Rev. direitos fundam. democ**., v. 20, n. 20, jul./dez. 2016, p. 209.

Observe que, dentro deste contexto, os princípios constitucionais atuam como limitadores potenciais ao caráter extrafiscal dos tributos.[13]

Dentro deste contexto e movendo-se mais adiante para a sexta relação, certamente será necessário atender aos mecanismos democráticos, e, portanto, caberá apenas a lei específica fixar o regime de aproveitamento destes em atendimento ao princípio da legalidade plena do ato administrativo nos termos do artigo 150, § 6º do texto constitucional.

Adicionalmente ao atendimento ao princípio da legalidade estrita já citado (em sétima perspectiva), o exame da finalidade do ato administrativo é dever inafastável de qualquer agente público. De tal modo que, a necessária compreensão dos limites de cabimento e das finalidades perquiridas pelas normas indutoras de comportamento deverão revelar o próprio intento do ato administrativo.[14]

Fato é que, os tributos com alta carga de extrafiscalidade são complexos em si mesmos em razão dos direitos e obrigações das partes envolvidas (ou seja, Estado e contribuinte), bem como diante dos custos e riscos concomitantes assumidos.

Como se assim não o fosse e em oitava perspectiva, o princípio da segurança jurídica deverá ser observado em relação a extrafiscalidade com vistas a garantir o cumprimento das finalidades constitucionais e preservar tanto a igualdade como a certeza dos direitos e deveres recíprocos das partes em observância ao princípio da proteção da confiança legítima.

CONCLUSÃO

A extrafiscalidade é uma característica contida em todas as espécies tributárias e se manifesta de várias formas, a depender do conjunto de princípios com as quais ela se relaciona, seja concretizando-os, seja permitindo que eles atinjam seus objetivos.

A extrafiscalidade é bastante relacionada com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, implicando a ideia central de que os princípios também podem limitar a sua aplicação, o que pode ser bem visto na necessidade de adequação da extrafiscalidade em relação à capacidade contributiva e isonomia.

A extrafiscalidade no campo das isenções e demais incentivos fiscais somente pode operar no campo da legalidade estrita e deve promover valores constitucionalmente assegurados

---

[13] BOCAFOLI, Amarilis Inocente. Extrafiscalidade e Princípio da Igualdade Tributária: Compatibilidade e Confronto com os Limites do Poder de Tributar. **Revista FMU Direito**. São Paulo, ano 26, n. 38, 2012.

[14] TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**, São Paulo: RT, 2011, p. 669.

como as reduções das desigualdades sociais e regionais, mas não a ponto de evitar a solidariedade ou ferir a livre concorrência e livre iniciativa.

A generalidade da tributação implica a necessidade de que a extrafiscalidade seja impessoal e tenha de seguir o interesse público dentro de um campo democrático e com finalidade bastante definida, (re)produzindo um ambiente de segurança jurídica, com garantia de clareza nos direitos e deveres das partes (fisco e contribuintes), as quais devem agir com confiança legítima.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** São Paulo: Malheiros, 2005.

BOCAFOLI, Amarilis Inocente. Extrafiscalidade e Princípio da Igualdade Tributária: Compatibilidade e Confronto com os Limites do Poder de Tributar. **Revista FMU Direito**. São Paulo, ano 26, n. 38, 2012.

BUFFON, Marciano. A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação, **Revista da FESDT**. Porto Alegre. v. 2 n. 3, jan./jun, 2009.

CALIENDO, Paulo. Tributação e Ordem Econômica: Os Tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? In **Rev. direitos fundam. democ**., v. 20, n. 20, jul./dez. 2016, p. 209.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método.** 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual** – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

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

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**, São Paulo: RT, 2011.

VITA, Jonathan Barros. Cálculo, solução de antinomias e derivação de princípios *in* DINIZ, Maria Helena (coord.). **Direito em debate:** volume 2, São Paulo: Almedina Brasil, 2020, pp. 219-230.