

**XXVI ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA – DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa
- Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-437-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais.
2. Tributos.
3. Imunidade.
4. Impostos. XXVI Encontro Nacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34



XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 19 a 21 de julho de 2017, foi realizado o XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Brasília - DF em parceria com os Cursos de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado da UNB - Universidade de Brasília, da Universidade Católica de Brasília – UCB, do Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Desigualdades e Desenvolvimento: O papel do Direito nas políticas públicas.

Neste Livro encontram-se publicados 18 (dezoito) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como economia e ciência política.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre a função social dos tributos, imunidades, tributação internacional, justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, impostos diversos, atividade financeira do Estado entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas. Dentre os trabalhos apresentados, predominaram artigos sobre questões relacionadas à desoneração tributária, especialmente as imunidades e a atuação estatal para a implementação de políticas vinculadas às finalidades estatais e extrafiscalidade (cinco dos dezoito artigos). O tema da desigualdade social e tributação, extremamente atual, foi contemplado com três artigos, temática também interligada com o problema da função social do tributo e políticas

públicas que foi tratada em dois artigos. As questões referentes à federação e sistema tributário são consideradas em dois artigos, assim como do tema do âmbito de incidência do ISS que é considerado em dois trabalhos. Com um artigo referente cada temática tem-se direito internacional tributário, transação, tributação ambiental e processo tributário.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão - Universidade Católica de Brasília - UCB

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - Universidade de Marília – UNIMAR

POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS, EXTRAFISCALIDADE E DESENVOLVIMENTO.

PUBLIC TAX POLICIES, EXTRAFISCALITY AND DEVELOPMENT.

Paula Laíse de Vasconcelos Ribeiro Silva ¹

Resumo

O presente trabalho analisa a extrafiscalidade enquanto instrumento de uma política tributária voltada ao desenvolvimento econômico, social e sustentável. A utilização dos tributos com finalidades não arrecadatórias é tema em destaque no campo tributário, principalmente quando abordada sob uma ótica de contraposição dos modelos intervencionista e liberal de Estado. Propõe-se, assim, que a extrafiscalidade tributária seja aplicada em consonância com os limites ao poder de tributar, pois somente a partir de uma atenta observância aos direitos fundamentais dos contribuintes é que se pode minimizar os riscos de sua utilização, bem como auxiliar o desencadeamento de um processo de desenvolvimento.

Palavras-chave: Políticas públicas tributárias, Extrafiscalidade, Desenvolvimento, Sustentabilidade, Igualdade

Abstract/Resumen/Résumé

The present work analyzes the extrafiscality as an instrument of a tax policy aimed at the economic, social and sustainable development. The use of extrafiscal instruments of taxation is a featured theme in the field of tax Law, especially when approached from the perspectives of contraposition of interventional and liberal States. It is proposed, therefore, that the tax extrafiscality is applied in line with the limits on the power to tax, because only from a vigilant compliance with fundamental rights of taxpayers can minimize the risk of your use, as well as the triggering of a development process.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax policy, Extrafiscality, Development, Sustainability, Equality

¹ Mestranda em Direito Público pela UFAL, especialista em Gestão Municipal - Área de Concentração: Gestão Pública, pelo IFAL (2015) e graduada em Direito pela UFAL (2009)

INTRODUÇÃO

O Direito, enquanto fenômeno social que visa a solucionar conflitos, não pode se manter a par da eclosão de novos problemas, devendo buscar respostas atuais que atendam às demandas da sociedade.

Recentemente, o Estado adquiriu novas funções, passando a ser responsável pela promoção de direitos fundamentais prestacionais, como educação, saúde, habitação, meio ambiente equilibrado, bem como pela correção de falhas de mercado. Assim, a tributação deixou de ser compreendida somente sob a ótica da fiscalidade, que exigia uma proteção passiva do Estado à liberdade e à propriedade, começando-se a exigir do Estado, além do desempenho de suas funções clássicas, atividades mais complexas, as quais exigem uma atuação positiva, impondo a necessidade de reflexão quanto à compatibilidade dessas novas funções com o texto constitucional (CALIENDO, 2013, p.172).

Na atualidade, o debate referente aos diversos modelos de estado busca encontrar, frente às fragilidades dos estados intervencionista e liberal, um ponto de equilíbrio entre a proteção às liberdades negativas, que exigem uma atuação passiva do estado, e os direitos fundamentais positivos, que exigem a atuação do estado como garantidor de direitos.

Independentemente de o Estado possuir mais ou menos funções ele terá necessidades financeiras proporcionais a sua atuação, e o financiamento das atividades estatais terá, entre outras formas de receitas, a tributação como principal fonte de custeio.

Desse modo, o papel da tributação é de grande relevância quando falamos da atuação estatal, mesmo quando tratamos de um modelo de estado-mínimo, pois, ainda que o estado não intervenha na economia, ele será responsável pela concretização da justiça, não podendo, assim, esquivar-se das demandas da sociedade. É nesse contexto que as finalidades extrafiscais da tributação ganham papel de destaque no âmbito das políticas públicas de desenvolvimento.

No âmbito tributário, a utilização extrafiscal dos tributos pode constituir importante instrumento de uma política tributária voltada para o desenvolvimento econômico e social, principalmente no momento em que problemas como crise econômica, desigualdade social e sustentabilidade ambiental são colocados como temas relevantes da agenda governamental.

Contudo, quando tratamos das finalidades extrafiscais da tributação, precisamos ter ciência de que esse instrumento precisa ser manejado com bastante acuidade, tendo em vista

que, muitas vezes, sua aplicação colocará em posição conflitante princípios e direitos fundamentais, fazendo-se necessário que tanto o legislador quanto o aplicador do direito realizem ponderações de modo responsável, no intuito de equilibrar a proteção às diversas classes de direitos fundamentais, levando em consideração uma interpretação sistemática das normas jurídico-tributárias.

Segundo as lições de Caliendo (2009, p. 18), os tributos devem ter o seu encargo dividido entre os cidadãos de modo equitativo e justo, de tal modo que uma teoria sistemática do Direito Tributário exige a compreensão de uma teoria da justiça, que não pode ser entendida como mera aplicação, incidência ou subsunção normativa, sendo que a resolução legítima do inevitável conflito de valores em uma sociedade democrática somente pode ser encontrada no interior de uma teoria do discurso jurídico que privilegie a coerência argumentativa no âmbito de uma teoria do argumentação, que irá fornecer o instrumental teórico adequado para que ocorra a formação de um consenso no conflito entre valores distintos em uma sociedade democrática, por meio da ponderação de interesses legítimos.

O direito fundamental ao desenvolvimento, por sua vez, precisa ser estudado a partir uma conotação ampla, que englobe seus múltiplos aspectos, sejam eles econômicos, sociais ou de sustentabilidade ambiental, pois, enquanto continuarmos a avaliar as dimensões do desenvolvimento de modo isolado, colocaremos em perigo a viabilidade desse direito fundamental.

Desse modo, a proposta deste trabalho é analisar o modo como uma política pública tributária pode utilizar a tributação com finalidades extrafiscais para estimular um processo de desenvolvimento em seus diferentes aspectos, partindo de uma abordagem, no primeiro capítulo, sobre o direito fundamental ao desenvolvimento; bem como trazendo, no segundo capítulo, reflexões acerca de aspectos positivos e negativos da utilização da extrafiscalidade em políticas públicas que objetivam o desenvolvimento nacional; culminando, no terceiro capítulo, com um estudo dos limites constitucionais à utilização extrafiscal dos tributos.

1. OS ASPECTOS DO DESENVOLVIMENTO ENQUANTO DIREITO FUNDAMENTAL

Em uma sociedade marcadamente heterogênea e profundamente desigual, dificuldades de acesso a uma série de direitos fundamentais por parte significativa da população ensejam uma fragilidade social, colocando em debate a necessidade de medidas positivas por parte do Estado para a proteção à dignidade da pessoa humana, bem como seus limites.

Nas busca por soluções para os problemas de acesso aos direitos básicos como saúde, moradia, educação pela população menos favorecida, o direito fundamental ao desenvolvimento surge como elemento importante para viabilizar o acesso da população a uma variada gama de bens e serviços essenciais.

O direito fundamental ao desenvolvimento é pertencente à categoria dos chamados direitos de fraternidade, também conhecidos como direitos de solidariedade ou direitos fundamentais de terceira geração, os quais protegem interesses de titularidade coletiva ou difusa, como, por exemplo, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, a defesa do consumidor, a paz, entre outros.

O direito fundamental ao desenvolvimento foi objeto da Declaração sobre o Direito ao desenvolvimento das Nações Unidas de 1986 e, posteriormente, mencionado na Conferência de Viena sobre Direitos Humanos de 1993, enquanto direito humano inalienável. A Constituição Federal brasileira de 1988 elenca, em seu art. 3º, II, o direito ao desenvolvimento como um dos objetivos da República Federativa do Brasil:

Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da república Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

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

Como visto, o Estado brasileiro assume o compromisso constitucional de garantir o desenvolvimento nacional paralelamente aos outros objetivos fundamentais como uma sociedade livre, justa e solidária, sem desigualdades sociais e quaisquer distinções. Esses objetivos estão interligados, na medida em que a concreção de cada um depende de medidas para realização dos demais.

A Carta Magna de 1988 é uma constituição programática, portanto, os princípios elencados como objetivos fundamentais devem nortear toda a interpretação das demais normas constitucionais, bem como serem efetivados por meio dos atos dos órgãos públicos. O direito ao desenvolvimento é norma jurídica constitucional de caráter fundamental, provida de eficácia imediata e impositiva sobre todos os poderes do Estado.

O artigo 3º da Constituição federal de 1988 não determina, contudo, quais aspectos do desenvolvimento devem ser efetivados, nem os instrumentos para exigir seu cumprimento, ficando essa tarefa a encargo de uma interpretação sistemática dos demais dispositivos constitucionais.

Um dos aspectos do direito ao desenvolvimento é o econômico. No título da Ordem Econômica está explicitado que o desenvolvimento das riquezas e bens de produção nacionais deve ser compatível com a qualidade de vida de toda a população na perspectiva de compatibilizar a ordem econômica com a ordem social. Assim, o nível de desenvolvimento também é aferido pelas condições materiais de que dispõe uma população para o seu bem-estar, o que constitui um segundo aspecto do desenvolvimento, o social.

A questão do desenvolvimento sustentável compreende fazer com que a sociedade e o Estado exerçam suas atividades de modo responsável em prol da defesa e proteção ao meio ambiente, sem o qual, não somente o direito ao desenvolvimento encontrar-se-ia em situação de inviabilidade pragmática, mas o próprio direito à dignidade da pessoa humana e à vida.

Feitas essas considerações iniciais a respeito dos aspectos em que o desenvolvimento será abordado no presente trabalho, podemos tratar do modo como as políticas públicas tributárias podem contribuir para efetivação do direito ao desenvolvimento por meio da tributação com finalidades extrafiscais, voltada para o encorajamento e desestímulo de condutas dos cidadãos e das entidades privadas que possam interferir negativamente no processo de desenvolvimento.

2. EXTRAFISCALIDADE E POLÍTICAS PÚBLICAS DE DESENVOLVIMENTO

O texto constitucional e a legislação referente ao direito tributário brasileiro não constituíram um conceito explícito de extrafiscalidade, assim, o conceito precisa ser concebido a partir de uma interpretação sistemática dos sentidos dos dispositivos constitucionais, podendo-se compreender que a tributação com finalidade extrafiscal ocorre quando comportamentos são induzidos ou desestimulados por meio das normas tributárias.

A doutrina, por sua vez, tratou de elaborar conceitos ora mais amplos, ora mais restritos sobre extrafiscalidade. Entretanto, consoante expõe Caliendo (2013, p. 174), podemos compreender que a Constituição Federal de 1988 optou claramente uma interpretação restritiva desse conceito.

Os tributos fiscais, segundo Amaro (2012, p.110) seriam aqueles que têm como finalidade a arrecadação, ou seja, o acúmulo de recursos para encher os cofres do Estado, os tributos extrafiscais, por sua vez ,seriam aqueles que têm como finalidade uma intervenção na sociedade, sobretudo por meio de políticas públicas e mercadológicas.

Para Carrazza (2002, p. 314), a “extrafiscalidade é o emprego dos meios tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais administrados, induzindo-os a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa)”.

Ao tratar sobre a extrafiscalidade, Carvalho (2007, pp.244-245) expõe que:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de extrafiscalidade.

Caliendo (2013, p. 172) afirma que ao lado da aparente virtuosidade da ação do Estado corrigindo falhas sociais ou de mercado, existem várias indagações 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”, “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?”, “Será que simplesmente o Estado não sabe escolher bem, não por motivos de má-fé, mas simplesmente porque não detém todas as

informações do sistema econômico (limitação informacional), acarretando mais danos que benefícios em sua atuação?”.

Adotamos o posicionamento de que é no campo da finalidade da norma tributária extrafiscal onde podemos definir se essa utilização dos tributos para fins não arrecadatários é legítima ou não.

Além disso, é importante destacar que não se pode afirmar que determinada espécie tributária possui apenas a fiscalidade ou a extrafiscalidade, mas sim que uma pode prevalecer sobre a outra em determinados casos. Desse modo, a tributação com finalidade arrecadatória não está dissociada da extrafiscalidade, uma vez que o exercício do poder de tributar, conforme a política tributária adotada, pode se concentrar em um ou outro tributo, bem como estabelecer isenções e incentivos fiscais com o intuito de estimular ou desestimular determinadas condutas sociais ou atividades econômicas, visando, por exemplo, à proteção ao meio ambiente, geração de emprego e renda ou a um incremento de receita oriunda de determinado setor econômico, podendo optar simultaneamente por duas ou mais dessas finalidades. É o caso do incentivo fiscal que tem por objetivo incentivar determinada atividade econômica, com o intuito de atender às demandas sociais e, igualmente, incrementar a arrecadação.

Nesse sentido, Becker (2007, pp. 2019-220), afirma que, se na construção de todos e de cada tributo coexistisse sempre o finalismo extrafiscal e o fiscal, prevalecendo aquele sobre este, ou vice-versa, segundo os critérios de racional oportunidade Política, a receita não seria um peso-morto na balança, mas se harmonizaria com a despesa, reduzindo, a cada ano o desequilíbrio econômico-social. Assim, o renomado autor, destaca a existência do binômio fiscal e extrafiscal, com fim específico de atender ao financiamento público e ao equilíbrio econômico-social.

Há tributos que tendem para introdução de elementos extrafiscais, outros, por sua vez, inclinam-se mais para a fiscalidade. Como afirma Carvalho (2007, p. 245), ao explicar que não existe entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar unicamente a fiscalidade ou a extrafiscalidade: “Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”.

A ideia de que a tributação extrafiscal está associada a um modelo de intervenção estatal e de que a tributação com fins meramente fiscais é inerente ao modelo liberal possui forte carga ideológica e se encontra dissociada de investigações no âmbito pragmático.

As transformações do Estado contemporâneo, ocorridas a partir do final do século XX e início do século XXI, com adoção de um modelo *schumpeteriano* de Estado, na tentativa de corrigir falhas do estado macroeconômico *keynesiano*, desencadeiam, consoante analisa Faria (2010, pp. 53-54), um processo de fomento à competitividade e ao estímulo à inovação, que culminou na erosão das fronteiras entre o setor público e o setor privado e na crescente porosidade entre os interesses empresariais e os poderes locais, regionais, nacionais e supranacionais, que o que se expressa mediante um impasse que tende a ser maior quanto mais periférico ou semiperiférico for um estado no contexto mundial, com a tendência de se reduzir a intervenção governamental justamente nos países onde ela é necessária para corrigir as desigualdades sociais, regionais e setoriais e dar um mínimo de proteção aos setores mais carentes da população, assegurando as condições de infraestrutura necessárias ao crescimento.

Nóbrega (2011, p. 24), por sua vez, ressalta que não existe desenvolvimento sustentável sem condições de infraestrutura, fazendo-se necessários, portanto, investimentos diretos em setores como telecomunicações, transportes portos, siderurgia e petróleo, citando a estabilidade macroeconômica e as privatizações como dois efeitos convergentes que culminaram com o momento atual de alavancagem estrutural para o desenvolvimento.

Além dos fatores mencionados por Nóbrega (2011, p.24), a política de tributação é outra questão importante para o desencadeamento de um processo de desenvolvimento, tendo em vista que o pagamento de tributos consiste em um custo de transação¹ que influencia na escolha do setor privado em desenvolver ou não determinada atividade, bem como na escolha do local em que irá se estabelecer.

Essa ruptura da noção clássica de público e privado reflete no modo que um país desencadeia seu processo de desenvolvimento. Assim, aqueles que pagam impostos necessitam ser vistos não contribuintes apenas, mas como cidadãos, pois, como nos dizeres de Nóbrega (2011, p.9): “uma administração a serviço dos cidadãos é fundamental em uma sociedade moderna e democrática, de maneira que não esteja a serviço de privilégios, de interesses, e não seja um braço executivo do poder político de plantão”.

Assim, a partir da extrafiscalidade, o poder público pode escolher incentivar ou desestimular determinadas condutas, o que interfere de modo decisivo no desenvolvimento,

¹ Custo de transação é um conceito econômico que teve origem com os trabalhos de Ronald Coase (1937). Os custos de transação podem ser definidos como os custos totais associados a uma transação, executando-se o mínimo preço possível do produto, com o intuito de obter eficiência na gestão dessas transações, a partir de sua minimização.

seja ele econômico, social, estrutural, bem como influência a adoção de medidas que viabilizem a sustentabilidade ambiental, como, por exemplo, o ICMS ecológico e os incentivos fiscais de IPTU aplicados a edifícios ecologicamente sustentáveis.

Outro exemplo do uso da extrafiscalidade com objetivos de natureza econômica e sustentável mediante a criação de sistemas e mecanismos próprios dentro da legislação é o uso extrafiscal do IPTU para promover a desocupação de determinada região da cidade já congestionada e caótica, a preservação e a recuperação de prédios antigos mediante seu uso para atividades de natureza empresarial, o uso racional do solo e do subsolo em áreas mais problemáticas, redução da poluição no centro da cidade e congestionamento no trânsito mediante estímulos para que as indústrias se localizem em bairros mais afastados (BERTI, 2004, pp. 114-115).

A aplicação do princípio da capacidade contributiva também possui fortes elementos típicos da extrafiscalidade, já que tem como finalidade a busca de uma sociedade mais justa onde aqueles que não possuem condições econômicas necessitam receber um tratamento tributário diferenciado, para que não seja colocado em risco seu mínimo existencial, necessário para uma existência digna.

Desse modo, a extrafiscalidade é um instrumento de política pública tributária que se utilizado de modo abusivo contraria a própria noção de Estado Democrático de Direito, mas que se aplicado com observância às finalidades constitucionais e em estrita observância aos limites do poder de tributar pode auxiliar o processo de desenvolvimento, pois, parafraseando Nóbrega (2011, p. 35), a pretexto de enxugar o Estado, não podemos dissolvê-lo, mas sim redesenhá-lo.

3. LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR COM FINALIDADE EXTRAFISCAL

O exercício do poder de tributar é tema polêmico, tendo sido, ao longo dos séculos, alvo de variadas discussões, principalmente devido ao exercício arbitrário e ilimitado do poder de tributar. Nos modernos Estados, surgidos após a Revolução Francesa, os sistemas tributários, pautados nos princípios da legalidade, justiça fiscal, não confisco, segurança jurídica, com imposição de limites, subordinação do Estado ao direito e proteção aos direitos fundamentais, são resultado de esforços para tornar a tributação um processo racional.

Contemporaneamente, muito se fala do peso da carga tributária imposta aos contribuintes enquanto óbice ao desenvolvimento econômico, sendo que, por outro lado, a tributação também é vista como instrumento de melhorias sociais e de distribuição de renda. Ora colocado como vilão, ora como benfeitor, o exercício do poder de tributar encontra-se manifesto em todos os modelos estatais.

Segundo Caliendo (2009, p.77), a história dos tributos é caracterizada por um duplo movimento, estando de um lado um processo de legitimação e coerção na busca de recursos privados para financiamento estatal e do outro um movimento de resistência fiscal, gerando uma tensão permanente referente à compatibilidade da tributação com o estatuto do homem livre, já que este é compulsoriamente obrigado a pagar tributos. Nesse sentido, o mencionado autor faz os seguintes questionamentos: “Como compatibilizar o direito fundamental à liberdade com a coercitividade dos impostos?”, “Como preservar o direito fundamental à propriedade com a retirada compulsória da mesma para transferi-la a terceiros?”.

Tentando responder a essas questões é que várias escolas de pensamento contribuíram para evolução e criação de sistemas tributários que respeitem os direitos fundamentais dos contribuintes. E é no Estado Democrático de Direito que esses direitos encontram afirmação em um pensamento sistemático (CALIENDO, 2009, p.85)

A questão da eficiência estatal no desempenho de suas atribuições é um dos pontos marcantes desse debate, tendo em vista que, após o desenvolvimento econômico das últimas décadas do século passado, o Estado trouxe para si uma variada gama de responsabilidades, passando, em tempos de crise financeira, a ter dificuldade no atendimento às demandas sociais.

São os cidadãos brasileiros, por meio da tributação, que viabilizam todos os investimentos feitos no país, sendo onerosa a carga tributária que lhes é imposta, e, na maioria das vezes, sem o devido retorno por meio da prestação de serviços públicos de

qualidade. Ao buscar as raízes do problema, deparamo-nos com uma série de variáveis, que, em conjunto, corroboram para a chamada “crise fiscal brasileira”: incompetência dos administradores, agigantamento estatal, insuficiência de recursos, desvio de recursos, excesso de burocracia e dificuldades impostas pela legislação.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são pessoas jurídicas de direito público que possuem competência tributária, ou seja, possuem o poder de tributar. Mas ao mesmo tempo a Constituição Federal traça limites ao exercício tal poder.

O exercício do poder de tributar não deve ser confundido com mero aumento da carga tributária, mas deve ser compreendido como manejo de instrumentos tributários que viabilizem o desenvolvimento, a partir de um exercício das competências tributárias voltado para a melhoria das condições sociais, estruturais e econômicas de uma sociedade, e que respeite os limites constitucionais ao poder de tributar, enquanto necessários para garantir não somente os direitos dos contribuintes, mas os direitos fundamentais como um todo.

São justamente os direitos fundamentais que impõem a necessidade de limitação do poder estatal, com o intuito de preservar os indivíduos de eventuais abusos contra sua autonomia, sua liberdade, suas prerrogativas, sua propriedade, inclusive sua vida, devendo o Estado Democrático de Direito ser estruturado com base nesses direitos, configurando um ambiente no qual o cidadão tem o direito de participar das tomadas de decisão que afetarão sua vida, inclusive nas decisões referentes à criação de tributos e utilização da carga tributária para o alcance de metas variadas, o que constitui a razão de ser da extrafiscalidade (BERTI, 2004, p. 14).

Um Estado Democrático de Direito estrutura-se justamente na conciliação das diferenças, permitindo participação política ampla de todos os grupos sociais, por meio da proteção aos direitos fundamentais que não podem ser violados mesmo diante do princípio majoritário. Assim, a legitimidade democrática pressupõe equilíbrio entre a intervenção estatal e a manutenção das liberdades fundamentais, as quais a Constituição Federal de 1988 deu especial atenção.

Assim, o poder de tributar deve ser exercido com bastante cautela, pois o seu uso implica colocar princípios constitucionais em conflito, já que para atender às demandas sociais e viabilizar os investimentos, será necessária a interferência no patrimônio dos contribuintes, de modo coativo, na medida em que a atuação do fisco não é uma faculdade

para o contribuinte, mas uma imposição fundamentada na supremacia do interesse público sobre o particular.

As limitações ao poder de tributar podem ser implícitas, ou seja, podem advir de uma hermenêutica constitucional, como a vedação à invasão de competência dos entes federativos e a vedação à bitributação. Podem ser também limitações explícitas, existentes em todo o corpo constitucional, e não somente nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição Federal. Além disso, os princípios constitucionais constituem importante instrumento de limitação aos possíveis excessos da tributação.

Desse modo é que o princípio da liberdade, erigido constitucionalmente, torna-se limite às ingerências estatais, que somente devem ocorrer na medida necessária, e sempre pautadas na busca por uma otimização da utilização dos recursos públicos, a partir da aplicação do princípio da eficiência na Administração Pública.

O princípio da igualdade é também uma importante limitação às finalidades extrafiscais da tributação. Contudo, a aplicação do princípio da igualdade requer a fixação de medidas de comparação avaliadas por elementos cuja existência esteja relacionada com a promoção da finalidade que justifica sua escolha, como no caso paradigmático do Simples Nacional, onde houve a fixação pelo legislador da receita bruta anual como elemento indicativo do porte da empresa, o qual seria a medida de comparação para atingir a finalidade de estimular o desenvolvimento econômico do pequeno empresário (ÁVILA, 2015, p. 50).

O princípio da capacidade contributiva decorre da ideia de igualdade. Implica em um limite ao poder de tributar, estabelecido com o intuito de combater às injustiças sociais, na medida em que exige que seja estabelecida uma carga tributária compatível com a capacidade econômica de cada padrão de contribuinte. A aplicação pragmática do princípio da capacidade contributiva requer uma observância à igualdade particular, que requer a máxima observância possível às especificidades econômicas dos contribuintes quando do estabelecimento de padrões e faixas econômicas para fins de tributação.

O princípio da legalidade estrita é outra importante limitação ao poder de tributar. É a impossibilidade de exigir, aumentar tributo sem lei que o estabeleça. O tributo só pode ser instituído, aumentado, reduzido ou extinto por meio de lei (lei ordinária), podendo a Lei Complementar ser utilizada como fonte normativa de instituição de tributos, desde que haja expressa previsão constitucional. A medida provisória também poderá instituir tributos,

conforme análise do artigo 62, § 2º, CF feita pelo STF, sendo vedada a utilização de medida provisória sobre matéria reservada à lei complementar (artigo 62, § 1º, III, CF).

A tipicidade fechada ou cerrada surge como corolário do princípio da legalidade, significando que todos os aspectos de incidência de um tributo devem ter determinação legal, consubstanciando-se em cinco aspectos que devem ser observados a partir da regra-matriz: aspecto material, aspecto espacial, aspecto temporal, aspecto pessoal e o aspecto quantitativo.

Os princípios da anterioridade nonagesimal e da anualidade corroboram para a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, pois se os tributos fossem cobrados ou majorados imediatamente após a publicação da lei que os instituiu ou aumentou a segurança jurídica dos que pagas tributos restaria prejudicada, não haveria como se realizar um planejamento tributário, o que acabaria por onerar excessivamente a população.

A vedação ao confisco talvez seja um das mais marcantes conquistas históricas do desenvolvimento da teoria tributária, pois os tributos não podem ser tão excessivos de modo a confiscar o patrimônio dos contribuintes. Uma questão pertinente a ser colocada é a de que não existem parâmetros que definam qual o limite que estabelece o que seria uma tributação confiscatória, além disso, uma reflexão necessária refere-se à definição do que seria considerado como confisco: o tributo visto individualmente ou a soma de toda a carga tributária imposta aos contribuintes?

No que se refere à vedação do estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, importante destacar que a finalidade dessa limitação é a proteção a liberdade de ir e vir, com a ressalva da cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

As imunidades referentes a impostos consistem em uma limitação que tende a otimizar a prestação de serviços públicos no caso da imunidade recíproca dos entes federados e de viabilizar o exercício de atividades não lucrativas de interesse coletivo e a liberdade religiosa, de expressão, de associação, bem como o acesso a informação e a cultura.

Outrossim, as vedações contidas no artigo 151 da Constituição Federal elencam importantes medidas de combate a desigualdade regional, incluindo a utilização da extrafiscalidade enquanto instrumento de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento sócio-econômico a partir da concessão de incentivos fiscais.

O artigo 152 da Carta Magna ressalva mais uma vez o princípio da igualdade, uma vez que impede que os entes federativos estabeleçam diferenças tributárias entre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência ou destino.

Nesse sentido, importa destacar que a igualdade elencada na Constituição Federal é a igualdade material, assim, a extrafiscalidade tem um importante papel na definição do que sejam as medidas voltadas a estabelecer um tratamento igualitário na tributação, uma vez que as distinções estabelecidas com o intuito de promover a igualdade material não podem ser desarrazoadas nem destituídas de finalidade.

Ávila (2015, p. 75) faz considerações importantes a respeito do entendimento do que seria a finalidade na realização da igualdade, expondo critérios para sua definição, dentre os quais destacamos que a finalidade ser constitucionalmente prescrita e demonstrada, sem ambiguidade ou contradição, mediante a indicação do suporte expresso ou implícito, cujo significado preliminar permita aferir a previsão do fim em nível constitucional; pode ser fiscal ou extrafiscal; precisa ser uma finalidade que não seja preexcluída pelas regras de tributação, nem incompatível com a finalidade predeterminada pela regra de tributação ou pelo regime jurídico constitucional estabelecido relativamente à obrigação tributária em questão; deve ser objeto de uma análise integral do próprio documento legislativo, e não estabelecida de modo subjetivo; não pode servir de justificativa para a modificação de medida de comparação constitucionalmente eleita; admite que uma outra finalidade possa ser utilizada para diferenciar os contribuintes.

Como visto, a própria Constituição Federal cria maneiras para impedir a tributação abusiva e excessiva, de modo que ela não apresente caráter confiscatório. Assim o legislador estipulou de limitações explícitas e implícitas ao poder de tributar, bem como trouxe um arcabouço de princípios voltado para a aferição de legitimidade da tributação.

CONCLUSÃO

A partir das reflexões e apontamentos expostos no presente trabalho, vemos que o direito do desenvolvimento pertence à terceira geração dos direitos humanos, os chamados direitos fundamentais de fraternidade ou solidariedade, consistindo em um direito de titularidade coletiva ou difusa e de aplicação imediata. O direito ao desenvolvimento não deve ser concebido somente em seu sentido econômico, tendo em vista que abrange vários aspectos do âmbito social.

Por ser uma medida programática, o desenvolvimento precisa da elaboração de políticas públicas voltadas para sua concretização. É nesse sentido, que surge a utilização da tributação com finalidades extrafiscais como instrumento de uma política pública tributária voltada ao desenvolvimento.

Dentre as definições do direito ao desenvolvimento temos a de que ele é um processo no qual os direitos fundamentais e liberdades fundamentais podem ser plenamente realizados, devendo todos os cidadãos participar deste processo.

A extrafiscalidade é um instrumento de política pública tributária que se aplicado com observância às finalidades constitucionais e em estrita observância aos limites do poder de tributar pode auxiliar o processo de desenvolvimento, pois, como expõe Nóbrega (2011, p. 35), a pretexto de enxugar o Estado, não podemos dissolvê-lo, mas sim redesenhá-lo.

A própria Constituição Federal cria maneiras para impedir a tributação de modo abusivo, o que se dá por meio de limitações explícitas, implícitas e também por meio dos princípios que regem as relações tributárias, os quais devem ser aplicados sobretudo diante da utilização dos tributos com finalidades extrafiscais.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**. Curitiba: Juruá Editora, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- CALIENDO, Paulo. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. v. 33.2, jul./dez. 2013, pp. 171-206.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 8. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- FARIA, José Eduardo. **Sociologia jurídica: direito e conjuntura**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- NÓBREGA, Marcos. **Direito da infraestrutura**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.