

**ANDRÉ LUIZ SIENKIEVICZ MACHADO**

**EXTRAFISCALIDADE E FEDERALISMO**

**CURITIBA**  
**2006**

**ANDRÉ LUIZ SIENKIEVICZ MACHADO**

**EXTRAFISCALIDADE E FEDERALISMO**

**Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.**

**Orientador: Professor Doutor José Roberto Vieira.**

**CURITIBA  
2006**

Ata da reunião da Comissão Julgadora da  
*Monografia* **EXTRAFISCALIDADE E**  
**FEDERALISMO**, do Acadêmico **ANDRÉ**  
**LUIZ SIENKIEVICZ MACHADO**.

Em oito de novembro de 2006, às 20h45min, nas dependências da Faculdade de Direito, do Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, reuniu-se a Comissão Julgadora da Monografia apresentada pelo Acadêmico **ANDRÉ LUIZ SIENKIEVICZ MACHADO**, sobre o tema **EXTRAFISCALIDADE E FEDERALISMO**. A Comissão constituída pelos Senhores Professores **JOSÉ ROBERTO VIEIRA** (Orientador), **BETINA TREIGER GRUPENMACHER** e **ELIZEU DE MORAES CORREA** atribuiu as seguintes notas: 9,8, 10,00 e 10,00, respectivamente, perfazendo a média igual a 9,93.

Observações: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Curitiba, Paraná, 8 de novembro de 2006.

  
PROFESSOR JOSÉ ROBERTO VIEIRA  
(Orientador)

  
PROFESSORA BETINA TREIGER GRUPENMACHER

  
PROFESSOR ELIZEU DE MORAES CORREA


## **TERMO DE APROVAÇÃO**

ANDRÉ LUIZ SIENKIEVICZ MACHADO

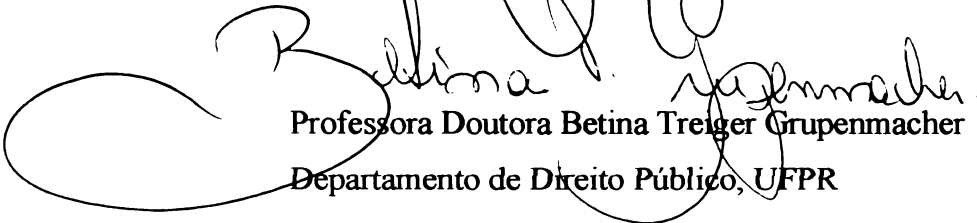
### **EXTRAFISCALIDADE E FEDERALISMO**

**Monografia aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel no Curso de Direito do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:**

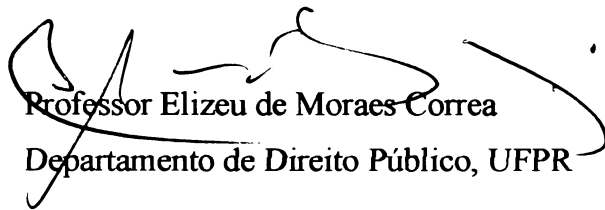
Orientador:



Professor Doutor José Roberto Vieira  
Departamento de Direito Público, UFPR



Professora Doutora Betina Treiger Grupenmacher  
Departamento de Direito Público, UFPR



Professor Elizeu de Moraes Correa  
Departamento de Direito Público, UFPR

**Curitiba, 8 de novembro de 2006.**

*O homem elevado à dignidade de agente de criação do novo mundo deverá também criar o instrumento útil – atividade essencialmente artística – que pela sua eficácia destrua os bezerros de ouro e molde o barro incandescente da humanidade atual.*

*(...).*

*Esta atividade artística é a atividade jurídica e este instrumento eficaz é o direito positivo.*

(Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1963, p. 532).

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	1
<b>1 FEDERALISMO FISCAL</b> .....	6
1.1 CATEGORIAS ELEMENTARES DO FEDERALISMO .....	6
1.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS DO ESTADO FEDERAL .....	7
1.3 O MUNICÍPIO COMO ENTIDADE FEDERATIVA .....	9
1.4 O DISTRITO FEDERAL .....	10
1.5 FEDERALISMO COOPERATIVO NO BRASIL .....	11
1.6 O SENADO FEDERAL E O FEDERALISMO BRASILEIRO .....	12
1.7 IMUNIDADE RECÍPROCA .....	16
1.8 FEDERALISMO FISCAL .....	22
1.8.1 Repartição de Competências Tributárias .....	24
1.8.1.1 Impostos .....	26
1.8.1.2 Taxas .....	28
1.8.1.3 Contribuição de melhoria .....	29
1.8.1.4 Contribuições especiais .....	30
1.8.1.5 Empréstimos compulsórios .....	32
1.8.2 Repartição de Receitas Tributárias .....	32
<b>2 EXTRAFISCALIDADE</b> .....	34
2.1 EXTRAFISCALIDADE E ESTADO INTERVENCIONISTA .....	34
2.1.1 Breve Incursão Histórica .....	34
2.1.2 Atuação do Estado Sobre o Domínio Econômico .....	36
2.1.3 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico .....	40
2.2 O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO .....	43
2.2.1 Considerações Iniciais .....	43
2.2.2 Conceitos e Definições de Extrafiscalidade .....	44

2.2.3	Finalidades, Técnicas, Efeitos e Funções Extrafiscais .....	46
2.2.4	Técnicas Extrafiscais “Positivas” e “Negativas” .....	52
2.3	<b>EXTRAFISCALIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....</b>	<b>53</b>
2.3.1	Princípio da Capacidade Contributiva .....	53
2.3.2	Conflitos Envolvendo a Capacidade Contributiva .....	54
2.3.3	Extrafiscalidade X Capacidade Contributiva .....	55
2.4	<b>EXTRAFISCALIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL .....</b>	<b>57</b>
2.4.1	Notas Introdutórias .....	57
2.4.2	Tratamento Favorecido para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte .....	58
2.4.3	Equilíbrio na Concorrência .....	60
2.4.4	IPI .....	60
2.4.5	ITR .....	62
2.4.6	ICMS .....	62
2.4.7	IPVA .....	63
2.4.8	IPTU .....	63
2.4.9	Impostos Aduaneiros .....	64
2.4.10	Imunidades .....	65
2.5	<b>LIMITES DA EXTRAFISCALIDADE .....</b>	<b>67</b>
2.5.1	Generalidades .....	67
2.5.2	Limites Finalísticos .....	68
2.5.3	Limites Instrumentais .....	69
2.5.4	Limites em Razão dos Resultados Verificados .....	70
2.5.5	Limites em Razão das Espécies de Tributos .....	71
2.5.5.1	Extrafiscalidade e empréstimos compulsórios .....	71
2.5.5.2	Extrafiscalidade e contribuição de melhoria .....	72
3	<b>EXTRAFISCALIDADE E FEDERALISMO FISCAL .....</b>	<b>73</b>
3.1	<b>GUERRA FISCAL .....</b>	<b>73</b>

3.2	CONVÊNIOS .....	76
3.3	PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA DOS TRIBUTOS ...	80
3.4	OBJETIVO DE REDUZIR DESIGUALDADES REGIONAIS .....	81
3.5	INSTRUMENTOS PARA A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS .....	82
3.5.1	Considerações Introdutórias .....	82
3.5.2	Políticas Públicas .....	82
3.5.3	Instrumentos Financeiros .....	83
3.5.4	Instrumentos Tributários .....	84
	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>86</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>87</b>

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

<b>ADCT</b>	<b>Ato das Disposições Constitucionais Transitórias</b>
<b>ADPF</b>	<b>Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental</b>
<b>ALCA</b>	<b>Área de Livre Comércio das Américas</b>
<b>CF</b>	<b>Constituição Federal</b>
<b>CIDE</b>	<b>Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico</b>
<b>CPMF</b>	<b>Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira</b>
<b>CTN</b>	<b>Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 out. 1966)</b>
<b>COFINS</b>	<b>Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social</b>
<b>CONFAZ</b>	<b>Conselho Nacional de Política Fazendária</b>
<b>CSLL</b>	<b>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido</b>
<b>DRU</b>	<b>Desvinculação de Receitas da União</b>
<b>EUA</b>	<b>Estados Unidos da América</b>
<b>ICMS</b>	<b>Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação</b>
<b>IE</b>	<b>Imposto sobre Exportação</b>
<b>IGF</b>	<b>Imposto sobre Grandes Fortunas</b>
<b>II</b>	<b>Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros</b>
<b>IOF</b>	<b>Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários</b>
<b>IPI</b>	<b>Imposto sobre Produtos Industrializados</b>
<b>IPTU</b>	<b>Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana</b>
<b>IPVA</b>	<b>Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores</b>
<b>IR</b>	<b>Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza</b>
<b>IRPF</b>	<b>Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Pessoas Físicas</b>

ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão <i>Inter Vivos</i> de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	<i>Impuesto sobre el Valor Añadido</i> ou <i>Imposta sul Valore Aggiunto</i> (Imposto sobre o Valor Agregado)
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 4 maio 2000)
PIS	Programa de Integração Social
STF	Supremo Tribunal Federal
TVA	<i>Taxe sur la Valeur Ajouté</i> (Imposto sobre o Valor Agregado)
UFPR	Universidade Federal do Paraná
<i>V. g.</i>	<i>Verbi gratia</i>

## INTRODUÇÃO

Os tributos – como qualquer categoria criada ou reconhecida pelo Direito – são estabelecidos para o cumprimento de determinadas finalidades. De acordo com a *função fiscal*, os tributos são instrumentos voltados para a obtenção de recursos de que necessita o Estado para realizar investimentos e custear as despesas decorrentes de suas atividades. Com a *função extrafiscal*, os tributos destinam-se à consecução de finalidades diversas do mero abastecimento dos cofres públicos com recursos.

O tema da extrafiscalidade é de especial relevo no atual cenário jurídico, social e político. Miríades de *finalidades* extrafiscais podem ser cometidas aos tributos; a título de exemplo, convém mencionar o incentivo ou desestímulo ao consumo de tais e quais produtos – *verbi gratia*: fomentar o consumo interno de automóveis movidos a combustíveis menos poluidores; desestimular o consumo de bebidas alcoólicas – e o monitoramento dos negócios informais – é o caso da CPMF que, a partir do cruzamento de informações, permite às autoridades fazendárias atacar a sonegação de maneira de mais eficiente.

Para que se atinjam esses *fins* faz-se necessário dispor de meios, de instrumentos. Estão disponíveis diversos *meios* – *v. g.*: tributação progressiva, majoração de alíquotas, redução da base de cálculo, isenção, diferimento e suspensão do pagamento de tributos e substituição tributária. Copiosos são também os motivos que abrem ensejo (justificam) a utilização dos tributos tendo em mira a consecução de resultados extrafiscais – *v. g.*: imperativos de saúde pública e estabilização da balança comercial.

Cabe ressaltar, outrossim, a vultosa importância do emprego de políticas fiscais voltadas à concretização dos direitos fundamentais – mormente a dignidade da pessoa humana – e ao implemento dos objetivos perseguidos pelo Estado brasileiro (artigo 3º da Constituição Federal).

O Brasil conta com um Diploma Constitucional pródigo em catalogar direitos e garantias fundamentais. A realidade, todavia, revela-se assombrosa e injusta, na medida em que os direitos constitucionalmente consagrados carecem de realização no mundo fenomênico; existe um notório *deficit* entre a norma e a realidade. Há um longo

caminho a ser palmilhado em busca da concretização de tais direitos. Nesse campo, o tributo manifesta-se como valiosa ferramenta de transformação social.

As constantes mutações políticas e ideológicas pelas quais passa o Brasil demandam a contínua releitura do sistema tributário e das políticas fiscais que o acompanham. *É inegável a influência que a ideologia política dominante exerce sobre a tributação.* O Brasil, a partir de 1995, refletindo os propósitos do governo que chegou ao poder naquele ano, começa a migrar de um modelo de Estado Social, preocupado em prover prestações para os cidadãos, para um regime de tendência neoliberal, cujos contornos ainda não estão bem demarcados.<sup>1</sup> O jurista não pode negligenciar essa realidade, sob pena de comprometer o resultado de sua pesquisa.

O viés eleito para ser objeto de pesquisa foi a extrafiscalidade a partir do modelo federal adotado pelo Brasil. *A federação brasileira vem sofrendo constantes abalos em razão da cognominada “guerra fiscal” e pela tendência centrípeta que apresenta.* Ou seja, o ente central, a União, enfeixa expressiva gama de competências e, ainda, nos casos de conflito, o Poder Judiciário inclina-se a decidi-los em prol da entidade central em detrimento dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que, não raras vezes, são erroneamente reputados “entes menores”, como se entre as entidades federativas houvesse algum tipo de hierarquia.

*O paradigma de estado federal em si corre o risco de desaparecer, na medida em que as novas tendências apontam para a integração regional (Estado Comunitário); modelo adotado com sucesso no âmbito da União Européia, mas que parece cambalear no exemplo sul-americano, que sequer se consolidou na condição de união aduaneira (Mercosul). Outros modelos de integração devem ser vistos com a devida cautela, pois assemelham-se mais com regimes “neocoloniais”, com benefícios unilaterais em favor das potências mundiais, do que com projetos de integração regional – está-se a reportar, por exemplo, ao projeto ALCA.*

---

<sup>1</sup> 1995 foi o ano em que uma série de emendas constitucionais tratou de imprimir uma nova conformação à Carta Constitucional, adaptando-a às novas tendências ideológicas. Esse “pacote” de emendas deflagrou o processo de privatização das empresas estatais – o caso das empresas de telecomunicação vale como paradigma – e mitigou o monopólio no setor petrolífero.

No entanto, acredita-se que subsiste o interesse em estudar o federalismo, máxime no caso brasileiro. É forçosa a conclusão de que o Estado brasileiro optou pelo federalismo e que este, nos termos do artigo 60, §4º, I, da Constituição Federal, pertence ao núcleo constitucional imutável. Somente em sede de uma nova assembléia nacional constituinte – ou de um novo golpe de estado, o que, em razão das vicissitudes políticas pelas quais o país atravessa de quando em quando, não constituiria novidade na experiência brasileira – seria lícito repensar a questão federal. Ademais, é de bom alvitre examinar o caso belga, que, em 1993, evoluiu de um Estado Unitário para um Estado Federal.

Outro ponderoso motivo que justifica o interesse pelo estudo do federalismo reside no fato de que muitos países, malgrado adotarem a forma unitária de Estado, contam com elevado grau de descentralização administrativa, inclusive com a outorga de competências tributárias às administrações locais – v. g.: as comunidades autônomas espanholas.

Os temas concernentes à extrafiscalidade e ao federalismo mostram-se deveras atuais e proporcionam ao pesquisador um vastíssimo campo de trabalho, digno de consideração. A extrafiscalidade é um fenômeno que pervaga diversos setores do conhecimento humano: Economia, Ciência das Finanças e Direito Tributário, Econômico e Financeiro. Cumpre indicar que se trata de tema pouco investigado no âmbito jurídico. Escassos são os trabalhos monográficos que se ocupam desse assunto. Todavia, igual verificação não pode ser feita em relação aos artigos publicados em periódicos especializados. Nessas publicações, abundam trabalhos específicos em torno de dois temas:

A) Extrafiscalidade e meio ambiente, em sede do qual se analisa o emprego de ferramentas tributárias com o intuito de fomentar a preservação e desestimular a degradação ambiental. Na experiência dos Estados Unidos, esses instrumentos são conhecidos como *green taxes*, algo como “tributos verdes”. Nesse campo, o ponto de partida é o *princípio do poluidor-pagador*,

B) Extrafiscalidade e função social da propriedade. Aqui, os tributos, em especial aqueles que incidem sobre a propriedade imobiliária – IPTU e ITR –, são empregados como instrumentos para compelir o proprietário a cumprir a função social

da propriedade. Os objetivos perseguidos são, dentre outros, promover a reforma agrária e evitar a especulação imobiliária. Nesse particular, utiliza-se amiúde a técnica da progressividade. Assim, o IPTU progressivo no tempo é ferramenta da política urbana, através da qual se objetiva fazer com que o proprietário promova o adequado aproveitamento da propriedade urbana.

Os manuais dedicados ao Direito Tributário ou discorrem sobre a extrafiscalidade de maneira superficial e insatisfatória ou dela passam ao largo. No mais das vezes, os autores, quando tratam das funções desempenhadas pelos tributos, limitam-se a fazer menção às funções fiscais e extrafiscais. Parcas são as obras que discorrem a contento sobre o tema, enfrentando os pormenores que permeiam a matéria.

Portanto, a despeito da relevância de que se reveste, a extrafiscalidade é relegada a um plano secundário no âmbito da Ciência do Direito, não cabendo dúvida de que é um tema explorado de modo deficiente pela doutrina jurídica, tornando-se necessário investigá-lo a partir de diversas perspectivas. Verifica-se, pois, que há uma grande lacuna científica no terreno da extrafiscalidade, cujos meandros merecem ser desbravados.

Com o presente trabalho monográfico pretende-se demonstrar o entrelaçamento entre a extrafiscalidade e o federalismo fiscal. Há o propósito de evidenciar se o emprego daquela pode ou não trazer resultados proveitosos para este: o tributo como elemento de promoção do federalismo cooperativo. Cultiva-se, outrossim, o intuito de revelar as maneiras por meio das quais a aplicação de técnicas extrafiscais pode contribuir para a redução das desigualdades regionais, objetivo delineado no artigo 3º, III, da Constituição; seja através da concessão de incentivos fiscais, seja por intermédio da aplicação de alíquotas diferenciadas em razão da origem e/ou destino da operação tributável.

Objetiva-se, ademais, tecer considerações a respeito da utilização de outros instrumentos manejados em favor do equilíbrio federativo – v. g.: as transferências tributárias, pela criação de fundos. Analisar-se-á se os propósitos extrafiscais voltados para a promoção do federalismo brasileiro são compatíveis – e, se o forem, cabe examinar a medida em que o são – com o Diploma Constitucional, principalmente no

tocante ao princípios da capacidade contributiva e da uniformidade geográfica dos tributos.

O ponto de partida do presente estudo é a Constituição Federal, uma vez que é o diploma dotado de supremacia – e normatividade – e que abriga o desenho geral do sistema tributário nacional. *Todavia, um reparo ao que acabou de ser afirmado merece ser feito: a Constituição não será apenas uma premissa, um ponto de partida, pois acompanhará, do início ao fim, o desenvolvimento do trabalho.*

Nesse sentido, a advertência a respeito da qual insiste o professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA, para quem não há, no Brasil, estudo sério de Direito Tributário que não transite necessariamente pela Constituição, norteará o presente estudo. Isso não significa, entretanto, que o estudo ficará confinado ao Texto Constitucional. Não. *Esse não é o propósito da pesquisa. O estudo contará também com aportes de elementos colhidos na doutrina e na legislação infraconstitucional brasileira e estrangeira.*

# 1 FEDERALISMO FISCAL

## 1.1 CATEGORIAS ELEMENTARES DO FEDERALISMO

Para atender aos propósitos do presente estudo, mostra-se oportuno lançar breves registros a respeito de algumas categorias afetas à teoria do federalismo.

A formação do Estado Federal pode dar-se por *agregação* ou por *segregação*. Dá-se por agregação quando um conjunto de Estados soberanos, abrindo mão de parte de sua soberania, *decide formar um Estado Federal*; foi o que ocorreu com os EUA, em que as ex-colônias – outrora soberanas – uniram-se para formar um único ente soberano. De outra forma, na formação por segregação, um Estado unitário divide-se em diversos entes parciais, dotados de certo grau de *autonomia*; processo desse jaez ocorreu no Brasil, por força da Constituição Republicana de 1891.

Sobre esse ponto, DIRCÊO TORRECILLAS RAMOS ensina:

Quanto à sua formação o Estado Federal surge de duas maneiras diferentes: por agregação e por segregação. A agregação ocorre quando Estados que preexistiam reúnem-se, associam-se. O Estado Federal surge posteriormente com a reunião, agregação de tais Estados. Exemplos são a Alemanha, a Suíça e os Estados Unidos. Estes após a independência das colônias da América do Norte em 4 de julho de 1776, que as transformaram em Estados livres, e o insucesso da Confederação, estabeleceram uma nova Constituição em 1787. Uma Constituição adequada às exigências de Governo e à preservação da União. A segregação é o resultado da descentralização do Estado Unitário a nível tal que forma Estados a ele “subpostos”. Esta hipótese ocorre por necessidades políticas ou de eficiência. (...). O resultado de ambas é o mesmo porque conduzem à descentralização. A distinção que se pode fazer é no sentido de que os Estados que se formaram por agregação resistem melhor à tendência para a centralização, especialmente pela intervenção no domínio econômico (*sic*).<sup>2</sup>

Em síntese, é possível afirmar que, no federalismo por agregação, as partes passam a formar um todo e que, no federalismo por segregação, o todo fraciona-se em partes.

No que concerne à tendência de centralização de competências a cargo da União, o federalismo pode apresentar-se de forma *centrípeta*, *centrífuga* ou de *equilíbrio*. No federalismo centrípeto, a União enfeixa exagerada parcela de competências, restando aos Estados diminuto campo de atuação. No federalismo centrífugo, verifica-se a tendência inversa, com elevado grau de descentralização em prol dos Estados. No federalismo de equilíbrio, como a própria nomenclatura

---

<sup>2</sup> *O federalismo assimétrico*, p. 73-74.

denuncia, não há prevalência de poderes do ente central sobre os entes parciais ou vice-versa. Adotam-se técnicas de repartição de competências tendentes a permitir o desenvolvimento de ações concertadas por todos os entes federativos – v. g.: competência comum e concorrente.<sup>3</sup>

Por derradeiro, cogita-se, na doutrina, do *federalismo dual* em contraposição ao *federalismo cooperativo*. Naquele, cada ente federativo é responsável por determinadas matérias, segundo um esquema de distribuição de competências rígido, no sentido de inexistirem campos de competência compartilhada; a competência de um ente exclui a dos demais. Esse modelo vem sendo abandonado em prol do federalismo cooperativo, no qual os entes federativos desenvolvem ações conjuntas e compartilham determinadas competências.<sup>4</sup>

## 1.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS DO ESTADO FEDERAL

É possível – e até mesmo necessário – estabelecer determinados elementos que se fazem presentes, em maior ou menor medida, em qualquer federação. O principal característico desse modelo reside na **repartição de competências** entre as entidades que o integram. A principal fonte – mas não a única – da qual promana o rateio dessas tarefas é a Constituição.

Defende DALMO DE ABREU DALLARI que o ponto central da organização federativa é a distribuição de competências, cujas fronteiras devem estar nitidamente desenhadas na Constituição, para evitar que o legislador ordinário imprima excessiva concentração de poderes sob os cuidados do ente central (federalismo centrípeto).<sup>5</sup>

Entretanto, a mera descentralização mediante a outorga constitucional de competências não se mostra suficiente para tipificar a federação como tal. Isso pode ocorrer também em Estados unitários. O elemento que particulariza as federações, estremando-as das demais formas de organização do Estado, é a *autonomia*, que, no

<sup>3</sup> Raul Machado Horta, *Direito Constitucional*, p. 456.

<sup>4</sup> Dircêo Torrecillas Ramos, *O federalismo...*, op. cit., p. 74-81.

<sup>5</sup> *O Estado Federal*, p. 18-19.

dizer do professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “(...) é imprescindível para figurar a federação no plano interno”.<sup>6</sup>

Como pressupostos de manutenção da forma federal, a doutrina aponta a existência de uma constituição rígida e a previsão de um órgão constitucional incumbido de exercer o controle de constitucionalidade dos atos praticados pelos entes. O controle não se restringe aos atos de natureza normativa; alcança, também, os demais atos de governo. Esses dois elementos asseguram a incolumidade dos elementos constitutivos da federação: a autonomia e a repartição de competências.

No Brasil, o controle abstrato da constitucionalidade dos atos normativos é levado a cabo pelo Supremo Tribunal Federal, o atalaia da Constituição Federal. Compete-lhe, ademais, “*processar e julgar, originariamente as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta*” (CF, artigo 102, I, “f”).

O controle dos demais atos advém da possibilidade de a União intervir nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios sitos em Território Federal e de os Estados intervirem nos respectivos Municípios.

O Brasil conta com uma constituição rígida. Qualquer alteração que se intente nela promover sujeita-se a um procedimento especial: aprovação em dois turnos de votação em cada uma das Casas que integram o Poder Legislativo, com a concordância de, no mínimo, três quintos dos respectivos membros em cada uma das votações (artigo 60, §2º). Nesse sentido, merece realce a lição de GERALDO ATALIBA, ao tecer comentários acerca dos princípios federativo e republicano:

No que respeita, porém, a esses dois princípios, pode-se dizer que nossa Constituição é rigidíssima. Não há possibilidade de ser ela alterada quanto a essas matérias, nem mesmo por meio de emendas. Nesse ponto, ela é inalterável. Não pode o órgão de reforma, o Congresso Nacional, sequer discutir qualquer projeto tendente (que abrigue tendência; que leve; que conduza; que encaminhe; que facilite; que possibilite, mesmo indiretamente) à abolição dos dois princípios, reputados tão importantes, tão fundamentais, tão decisivos, que tiveram tratamento sacro, proteção absoluta, erigidos que foram em tabus jurídicos. Intocáveis, na plena extensão do significado da palavra.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> Princípios Constitucionais e Estado de Direito, *Revista de Direito Tributário*, n.º 54, p.102.

<sup>7</sup> Princípio federal – rigidez constitucional e poder judiciário, in: *Estudos e pareceres de Direito Tributário*, p. 11.

### 1.3 O MUNICÍPIO COMO ENTIDADE FEDERATIVA

Em sua conformação clássica, o federalismo congrega duas – e apenas duas – esferas de governos autônomos: a União, como ente central, e os Estados. A forma prototípica desse modelo encontra-se nos Estados Unidos da América.

É de bom tomo mencionar que a doutrina é concorde quanto a um ponto: não existem duas federações exatamente iguais; cada qual encerra peculiaridades que as distinguem das demais. Desse modo, não procede a argumentação desenvolvida por parte da doutrina no sentido de negar a condição de ente federado às municipalidades a partir do cotejo do modelo federal brasileiro com o modelo clássico. A inclusão de uma terceira esfera governamental não constitui empecilho para desnaturar a forma federal.

Conforme restou assentado, os pressupostos de existência da federação são a repartição de competências e a autonomia de seus integrantes. Não nos parece essencial, todavia, a participação na formação da vontade nacional, de sorte que o fato de as municipalidades, às avessas do que ocorre com os Estados e com o Distrito Federal, não contarem com representantes no Senado Federal, não compromete seu status de ente integrante da federação. Convém, para esse efeito, invocar a argumentação desenvolvida por JOSÉ AFONSO DA SILVA, para quem...

O argumento de representação dos Estados pelo Senado se fundamentava na idéia, inicialmente implantada nos EUA, de que se formava de delegados próprios de cada Estado, pelos quais estes participavam das decisões federais. Há muito que isso não existe nos EUA e jamais existiu no Brasil, porque os Senadores são eleitos diretamente pelo povo, tal como os deputados, por via de partidos políticos. Ora, a representação é partidária. Os Senadores integram a representação dos partidos tanto quanto os Deputados, e dá-se o caso não raro de os Senadores de um Estado, eleitos pelo povo, serem de partido adversário do Governador, portanto defenderem, no Senado, programa diverso deste (...) (*sic*).<sup>8</sup>

São igualmente irrelevantes para o fim de caracterizar o município como integrante da federação a ausência de Poder Judiciário próprio e o fato de os atos normativos municipais não poderem ser atacados via ação direta de constitucionalidade. O controle concentrado de constitucionalidade dos atos

---

<sup>8</sup> *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 509. É importante ressaltar, entretanto, que o autor nega a condição de componentes da federação aos Municípios – *op. cit.*, p. 472-473.

normativos municipais, inclusive no que concerne aos atos que ingressaram no mundo jurídico antes do advento da Constituição de 1988, pode ser exercido pelo Supremo Tribunal Federal por meio da ação de arguição de descumprimento fundamental – ADPF (CF, artigo 102, §1º combinado com o inciso I do parágrafo único do artigo 1º da Lei n.º 9.882, de 3 dez. 1999). Quanto a esse ponto, assim se pronuncia a professora REGINA MARIA MACEDO NERY FERRARI:

É de conhecimento geral que, até o advento da Lei n.º 9.882/99, não era possível o controle abstrato da constitucionalidade das leis ou atos normativos municipais em face da Constituição Federal, sujeitando-se apenas ao controle difuso. O controle abstrato ficava restrito em face das constituições estaduais, realizado pelos Tribunais de Justiça, conforme disciplina prevista no art. 125, §2º, de nossa Lei Fundamental. Porém, sendo a arguição de descumprimento de preceito fundamental decorrente da Constituição uma forma de controle concentrado da constitucionalidade sobre atos do Poder Público, normativos ou não, encontram-se aí inseridos os atos de todos os entes federativos parciais que compõem a Federação brasileira.<sup>9</sup>

Se, por um lado, é verdadeiro que as federações “clássicas” são compostas de duas esferas de entidades – União e Estados –, parece ser igualmente verídico, por outro, que a Federação brasileira, que não adota a formação clássica, é composta por uma terceira ordem federativa: os Municípios. Essas afirmações não são contraditórias e tampouco incompatíveis entre si. Também é verdade que os Municípios não são figuras essenciais para que se tenha uma federação; isso não quer significar, contudo, que as municipalidades não integrem a Federação brasileira, que é diferente das demais, porém não deixa de ser uma federação.

#### 1.4 O DISTRITO FEDERAL

O Distrito Federal é uma unidade federativa *sui generis*. Assemelha-se, em diversos aspectos, aos Estados – v. g.: participam da formação da “vontade federal”, elegendo igual número de Senadores –, entretanto com eles não se confunde. É, também, o domicílio da União – artigo 75, I, do Código Civil. Com acertada razão, os autores apontam que o Distrito Federal, em determinadas áreas de atuação é “mais” que um Estado e, noutras, “menos”:

---

<sup>9</sup> *Controle da constitucionalidade das leis municipais*, p. 187.

Não é Estado. Não é Município. Em certo aspecto é mais do que o Estado, por que lhe cabem competências legislativas e tributárias reservadas aos Estados e Municípios (...). Sob outros aspectos, é menos do que os Estados, porque algumas de suas instituições fundamentais são tuteladas pela União (Poder Judiciário, Ministério Público, Defensoria Pública e Polícia).<sup>10</sup>

No que se refere à matéria tributária, o Distrito Federal é “mais” que um Estado, porquanto enfeixa a competência para instituir impostos estaduais (ITCMD, ICMS, IPVA) e municipais (IPTU, ITBI e ISS), conforme prescrevem os artigos 147, *in fine*, e 155, ambos da Constituição Federal.

## 1.5 FEDERALISMO COOPERATIVO NO BRASIL

Verifica-se, no Brasil, a existência de um modelo de federalismo cooperativo. Diversos elementos colhidos na Constituição permitem chegar a essa conclusão. O sistema de repartição de competências é complexo, com a previsão de matérias sujeitas à competência comum e à concorrente. O parágrafo único do artigo 23 determina que *“Lei complementar fixará normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional”* [grifou-se].

Outros excertos constitucionais evidenciam que a cooperação entre os entes federados foi uma das premissas de que partiu o legislador constituinte para o desenho do novo Estado brasileiro: a) *“Compete aos Municípios: (...); VI – manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação pré-escolar e de ensino fundamental”* e b) *VII – “prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população”* (artigo 30, VI e VII). Sobre a capacitação de servidores públicos, o artigo 39, §2º, estatui que: *“A União, os Estados e o Distrito Federal manterão escolas de governo para a formação e o aperfeiçoamento dos servidores públicos, constituindo-se a participação nos cursos um dos requisitos para a promoção na carreira, facultada, para isso, a celebração de convênios ou contratos entre os entes federados”*. Mais adiante, a respeito da gestão de serviços públicos, o artigo 241 determina que *“A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os*

<sup>10</sup> José Afonso da Silva, *Curso...*, op. cit., p. 629.

*consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos”*. Em matéria da administração fazendária, há a previsão do artigo 37, XXII, que será examinado no curso do presente trabalho.

Instrumentos como convênios e consórcios são amplamente utilizados para a prestação de serviços públicos e para a realização de obras. Há, além disso, um sofisticado esquema de repartição de receitas tributárias, no qual, parcela do produto da arrecadação de um ente federado deságua nos cofres de outro.

#### 1.6 O SENADO FEDERAL E O FEDERALISMO BRASILEIRO

No Brasil, o Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional, organizado de forma *bicameral*; há, de um lado, o Senado Federal e, de outro, a Câmara dos Deputados. Esta é composta por representantes do *povo*, eleitos segundo o princípio proporcional; aquela, de representantes dos *Estados* e do *Distrito Federal*, cuja eleição se dá com base no princípio majoritário. Não há relação de hierarquia entre as Casas.

Em época de campanha eleitoral, é corriqueiro flagrar-se discursos em que postulantes ao cargo de Senador prometem representar o povo, lutando em prol dos interesses dele. Essa não é a missão que cabe aos Senadores, uma vez que, de acordo com a Constituição, cabe-lhes a representação dos interesses do Estado por que foi eleito. Em rigor, é possível sustentar que a tarefa *imediate* do Senador seja representar seu Estado e, de forma *mediata*, a população da respectiva unidade federativa.

O *bicameralismo* comporta distintas conformações. Há países que contam com uma *câmara alta* e *câmara baixa*. Essa é gênese do sistema em referência, que apresenta como exemplo prototípico a Inglaterra. Existe uma composição típica de países de forma federativa, em que a uma das casas é atribuída a missão de representar os Estados, constituindo uma espécie de órgão mediador da federação. Esse papel, no Brasil, é desempenhado pelo Senado Federal, conforme se anunciou acima.

No modelo de separação dos Poderes adotado pelo Brasil, o Poder Legislativo exerce funções *típicas* e *atípicas*. *Legislar e fiscalizar* são suas atribuições típicas ao passo que *administrar e julgar* compreendem-se em suas tarefas atípicas.<sup>11</sup>

Os artigos 48 a 52 fixam as fronteiras da maior parcela das competências do Congresso Nacional. No artigo 48 está desenhada a competência para legislar acerca de numerosas matérias – v. g.: a respeito do sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas; as deliberações a que se refere o aludido artigo demandam sanção do Presidente da República, não exigida para matérias de competência exclusiva e privativa. Logo adiante, no artigo 49, delinea-se a competência exclusiva do Congresso Nacional – v. g.: sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa.

O artigo 51 versa a competência privativa da Câmara dos Deputados, no qual preponderam inatérias de natureza administrativa. Por fim, no artigo 52 – o mais relevante para os propósitos do presente estudo – enfileiram-se as matérias de competência privativa do Senado Federal. A análise minuciosa desse preceito constitucional conduz-nos à conclusão de que a Casa Senatorial é, de fato, responsável pela mediação de eventuais conflitos entre as unidades federativas e pelo controle prévio de diversos dos atos por elas praticados, máxime em matéria financeira e tributária, o ponto de maior tensão no federalismo brasileiro. Transcrevamos os incisos que guardam pertinência com o objeto desse trabalho:

Artigo 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

(...)

V – autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios;

VI – fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII – dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal;

VIII – dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno;

IX – estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

<sup>11</sup> Alexandre de Moraes, *Direito Constitucional*, p. 388.

(...)

**XV – avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios.**

A importância da atuação do Senado, no âmbito do federalismo fiscal, não se exaure nesse artigo. Vai muito mais além. Verifica-se, quando se toma em consideração a magnitude das incumbências que lhe defere o artigo 155 do Diploma Constitucional, a extensão de seu poder em relação às unidades federativas. De acordo com a cabeça desse preceito, cabe aos Estados – e, por consequência, ao Distrito Federal – instituir três impostos: ITCMD, ICMS e IPVA. Em todos eles, o Senado exerce algum tipo de limitação sobre a competência das entidades federativas.

Com relação ao ITCMD, dispõe o §1º, IV, do artigo 155, que: *“O imposto previsto no inciso I: (...) IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal”*. A hipótese contempla apenas a fixação de alíquotas *máximas*, não alcançando as alíquotas mínimas, que são objeto de livre estipulação por parte de cada uma das pessoas políticas competentes.

No atinente ao ICMS, o §2º do mesmo artigo preceitua: *“O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação (...)”*.

O alcance normativo do preceito abrange as hipóteses em que o contribuinte destina mercadoria ou presta serviço destinado a unidade federativa diversa da sua ou ao exterior – v. g.: uma distribuidora de alimentos estabelecida no Paraná destina mercadorias a um supermercado estabelecido no Rio Grande do Sul. O inciso refere-se, simplesmente, a *alíquotas*, sem fazer a distinção entre alíquotas máximas e mínimas. Há regra específica para operações e prestações interestaduais destinadas a não-contribuintes do ICMS: aplica-se a alíquota *interna*, isto é, a alíquota vigente no Estado de origem – v. g.: operação através da qual uma empresa que se dedica ao comércio varejista de eletrodomésticos promove a saída de mercadorias destinadas a uma pessoa física domiciliada em outro Estado.

No inciso seguinte lê-se:

V – é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; (...).

O texto faz menção a uma “*faculdade*”, algo como “*poderá* o Senado Federal (...)”. Na verdade, está-se diante de um *poder-dever*. Se inexistirem conflitos entre os Estados, no que se refere às hipóteses de que trata o inciso em análise, o exercício dessa faculdade revelar-se-á desnecessário. Por outro, se o Senado Federal identificar situações de tensão entre unidades federativas (“guerra fiscal”), *deverá* tomar as devidas providências.

Por derradeiro, quanto ao IPVA, determina a Constituição que “*terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal*” (artigo 155, §6º, I).

Esse conjunto de normas tem por escopo evitar que os entes federados “*digladiem-se*” entre si, criando privilégios para que determinadas empresas sejam instaladas em seus territórios ou estabelecendo “*barreiras*” para as mercadorias oriundas de outros Estados, com o fito de “*proteger*” o mercado local, por meio da minoração das alíquotas internas ou de expedientes que apresentem efeitos similares – v. g.: redução de base de cálculo, diferimento do pagamento do imposto, concessão de isenções ou de crédito presumido. Num primeiro momento, o Estado que pratica o “*dumping* fiscal” colhe benefícios; porém, posteriormente, muitos experimentam desastrosas perdas: o próprio Estado, que deixa de arrecadar; os demais Estados e o povo, que sofrerá com o comprometimento das contas públicas e a conseqüente diminuição da qualidade dos serviços que lhe são prestados.

### O SENADO FEDERAL E OS IMPOSTOS ESTADUAIS

<i>Imposto</i>	<i>Operações</i>	<i>Fixação de</i>	<i>Fundamento</i>
ITCMD		Alíquotas máximas	155, §1º, IV
IPVA		Alíquotas mínimas	155, §6º, I
ICMS	Internas	Alíquotas mínimas	155, §2º, V, “a”
		Alíquotas máximas	155, §2º, V, “b”
	Interestaduais (entre contribuintes do imposto)	Alíquotas	155, §2º, IV
	Com o Exterior	Alíquotas	155, §2º, IV

#### 1.7 IMUNIDADE RECÍPROCA

Tomando em consideração determinados valores relevantes, o legislador constituinte, com o objetivo de protegê-los, estabelece hipóteses nas quais se afasta a competência dos entes federativos para instituir exações tributárias sobre algumas pessoas (imunidade subjetiva) ou coisas (imunidade objetiva).

Não constitui objeto do presente trabalho, a despeito da importância do tema, confrontar a imunidade com duas outras figuras que, do ponto de vista do resultado prático que apresentam – a dispensa do pagamento de tributo –, são-lhe próximas: a *isenção* e a *não-incidência*. É suficiente registrar que, ao contrário destas, a imunidade decorre da Constituição: embora o constituinte, às vezes, utilize-se de expressões como “é isento (...)” ou “não incide (...)”, cuida-se, pois, de hipótese de imunidade.

“*Imunidade*”, de acordo com RICARDO LOBO TORRES, “é limitação do poder de tributar fundada na liberdade absoluta, tendo por origem a natureza das coisas e por fonte a Constituição, escrita ou não; possui eficácia declaratória, é irrevogável e abrange assim a obrigação principal que a acessória”.<sup>12</sup> Entendem AIRES F. BARRETO e PAULO AYRES BARRETO que as imunidades “(...) consistem, exatamente, na exclusão da competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos”.<sup>13</sup> Em ambas os excertos, a argumentação desenvolvida padece

<sup>12</sup> *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 82.

<sup>13</sup> *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 11.

de contradição lógica. Ora, não se pode aceitar que o legislador constituinte outorgue o poder – *rectius*: a competência – de tributar e, ato contínuo, no seio do mesmo estatuto jurídico, estabeleça limites ao exercício desse “poder” ou, de maneira mais espantosa, quiçá “arrependido”, proceda à sua exclusão!

PAULO DE BARROS CARVALHO, por seu turno, tecendo críticas às formulações doutrinárias tradicionais acerca do instituto, define a imunidade, exclusivamente a partir de elementos jurídicos, como “(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que se estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.<sup>14</sup>

Em geral, as imunidades têm por finalidade proteger um direito fundamental – v. g.: liberdade de culto e liberdade de manifestação do pensamento. Nesse sentido, as imunidades exibem dupla feição; por um lado, visam à proteção de um direito fundamental (caráter instrumental), e, por outro, elas próprias são erigidas à condição de direito fundamental, constituindo, portanto, cláusula pétrea da Constituição, de modo que sequer por meio de emenda constitucional podem ser obliteradas.<sup>15</sup>

Dentre as hipóteses de imunidade, encontra-se a denominada *imunidade recíproca*, segundo a qual as entidades federativas não podem exigir impostos uma das outras. É prevista pelo artigo 150, VI, “a”: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (...)”.

A imunidade recíproca não se fundamenta na proteção a direito fundamental, que pressupõe uma relação entre Estado e particular – eficácia vertical dos direitos fundamentais – ou entre particulares – eficácia horizontal. O fundamento da imunidade de que ora se trata é a salvaguarda da autonomia dos entes federativos e, em última, análise, a própria subsistência da federação. Com efeito, aponta a doutrina que, em

<sup>14</sup> *Curso de Direito Tributário*, p. 185.

<sup>15</sup> Ricardo Lobo Torres, *Curso...*, *op. cit.*, p. 63.

rigor, a inserção de regra específica a esse respeito mostra-se desnecessária, pois se trata de um simples desdobramento do princípio da isonomia entre as pessoas políticas; em síntese: a forma federativa pressupõe a imunidade recíproca.<sup>16</sup> Em sentido contrário posiciona-se RICARDO LOBO TORRES, para quem:

*O fundamento da imunidade recíproca é a liberdade, sendo-lhe estranhas as considerações de justiça ou utilidade. Os entes públicos não são imunes por insuficiência de capacidade contributiva ou pela inutilidade das incidências mútuas, senão que gozam da proteção constitucional em homenagem aos direitos fundamentais dos cidadãos, que seriam feridos com o enfraquecimento do federalismo e da separação vertical dos poderes do Estado.*<sup>17</sup>

*Concessa venia, não nos parecem procedentes esses argumentos, uma vez que o enfraquecimento do federalismo não implica, necessariamente, menoscabo aos direitos fundamentais do cidadão e tampouco a forma federal é pressuposto de proteção a esses direitos.*

Inexiste hierarquia entre as pessoas políticas; todas desfrutam de *autonomia*, delimitada pelas competências que a Constituição lhes atribuiu. Nesse sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZZA argumenta que incorrem “(...) *em erro os que vêem uma relação hierárquica entre o governo central e os governos locais. O que há, na verdade, são, para cada uma destas entidades políticas, campos de ação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar*”.<sup>18</sup>

Indubitavelmente, a autonomia restaria prejudicada caso fosse possível a um ente federativo exercer suas competências tributárias sobre os demais. Nesse sentido, AIRES F. BARRETO e PAULO AYRES BARRETO ponderam que:

(...) a exigência de impostos postula a superioridade de quem os exige, supõe o exercício de um poder derivado da soberania, exercitável sobre os súditos desse poder. Ora, tendo a *Constituição estabelecido o regime federal e, por conseguinte, fixado a isonomia entre as pessoas que compõem a Federação – segundo clássica lição do velho Sampaio Dória – não há falar-se em supremacia de uma pessoa sobre outra. Ergo, impossível, na vigência desse regime, a exigência recíproca de impostos.*<sup>19</sup>

Merece referência a questão acerca do alcance normativo da imunidade recíproca. Na construção da hipótese foram empregados termos lingüísticos que

<sup>16</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso...*, *op. cit.*, p. 189.

<sup>17</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 71.

<sup>18</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 96.

<sup>19</sup> *Imunidades...*, *op. cit.*, p. 60.

estreitam a sua abrangência. O enunciado reporta-se a “(...) *impostos sobre patrimônio, renda ou serviços*”. Dessa forma, levando em consideração que os impostos são apenas uma das espécies do gênero tributo, seria forçosa a conclusão de que as demais espécies tributárias estariam excluídas da abrangência normativa do preceito. De igual maneira, não haveria imunidade quanto a impostos não incidentes sobre o patrimônio a renda e os serviços.

É cediço que, no âmbito da Ciência do Direito, o rigor terminológico, a precisão dos conceitos é fundamental. No Direito Positivo é desejável que assim também seja. Todavia, recorda o professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA que não se pode exigir do legislador – inclusive o constituinte – essa precisão terminológica. O legislador, ressalvadas escassas exceções, é recrutado dentre homens “comuns”, homens do povo, sem formação jurídica específica. Desse modo, na tarefa de interpretar a Constituição e os demais diplomas normativos, o método de interpretação literal deve ser encarado com as devidas ressalvas.

Indaga-se, nesse sentido, se o alcance normativo da imunidade recíproca alastra-se para além dos impostos, abrangendo as demais figuras de natureza tributária. Teria o constituinte dito menos do que efetivamente queria? Não! Caso a hipótese descrita no artigo 150, VI, fosse objeto de interpretação extensiva, lendo-se “tributos” em vez de “impostos”, o raciocínio aplicar-se-ia indistintamente a todas as alíneas em que se desdobra o preceito em referência, dentre as quais se prevê a imunidade recíproca. Essa amplitude interpretativa não se revela congruente com a finalidade normativa das hipóteses de imunidade nele catalogadas. Dessarte, a imunidade recíproca cinge-se aos impostos.

Desse modo, a argumentação desenvolvida conduzir-nos-ia à conclusão de que uma criatura federativa pode exigir, de outra, qualquer tributo, salvo os impostos? Não, pois a impossibilidade de os entes federativos exigirem os demais tributos uns dos outros não encontra fundamento na imunidade recíproca, mas, decorre da isonomia entre as pessoas políticas, corolário do princípio federativo.

No que concerne à abrangência subjetiva, a imunidade recíproca não se confina às pessoas políticas: alcança as autarquias e as fundações públicas (artigo 150, §2º, *ab initio*). A imunidade restringe-se ao patrimônio, à renda e aos serviços,

vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (artigo 150, §2º, *in fine*).

É possível afirmar que a competência dos entes federativos para instituir tributos representa a *regra*; as imunidades – não-incidência constitucionalmente determinada –, a *exceção*, que, por sua vez, comportam exceções, fazendo com que se retorne à regra: a competência tributária. Dessa forma, a imunidade recíproca não alcança as seguintes hipóteses:

A) Exercício de *atividade econômica*; conforme o §3º do artigo 150, a imunidade não se aplica “(...) ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (...)”. Nesse sentido, é de bom alvitre invocar as lições de EROS ROBERTO GRAU: “Insista-se em que a atividade econômica em sentido amplo é território dividido em dois campos: o do serviço público e o da atividade econômica em sentido estrito”.<sup>20</sup>

Tanto o exercício de atividade econômica em sentido estrito como a prestação de serviços públicos podem ser desencadeados pelo Estado ou pelos agentes privados. Cada qual, porém, tem seu campo de titularidade: os serviços públicos têm por titular o Estado (setor público) e a atividade econômica em acepção estrita os agentes privados (setor privado).<sup>21</sup>

É válido, com as devidas reservas, o recurso à analogia para as funções *típicas* e *atípicas* dos Poderes constituídos. A partir dessa idéia, o Estado exerce de maneira típica a prestação de serviços públicos e de modo atípico a atividade econômica em sentido estrito e vice-versa – o setor privado desempenha, tipicamente, atividades econômicas e, de modo atípico, presta serviços públicos.

O preceito ora em exame afasta a regra da imunidade tanto para a exploração de atividade econômica em sentido estrito como para a prestação de serviços públicos a título oneroso, uma vez que – cabe reiterar – a imunidade não se aplica ao

---

<sup>20</sup> A ordem econômica na Constituição de 1988, p. 96.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 96 et seq.

patrimônio, às rendas e aos serviços “(...) relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados (...)” nem nos casos “(...) em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (...)”.

Quanto ao exercício de atividade econômica, a restrição à imunidade conforma-se com o disposto no §2º do artigo 173: “As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.

Advogados da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos desenvolvem argumentação interessante em prol da extensão da imunidade à referida empresa. Trata-se de empresa pública, prestadora de serviço público em regime de exclusividade, cujo capital, portanto, pertence exclusivamente ao Poder Público, *in casu*, à União: tributar o patrimônio da empresa implicaria tributar o patrimônio da União.<sup>22</sup>

ROQUE ANTONIO CARRAZZA, por seu turno, entende que a imunidade recíproca alcança os Correios, defendendo que “Como empresa pública que presta o serviço postal (serviço público), na condição de delegatária da União, a ECT é detentora da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, ‘a’, da CF. (...). Sendo delegatárias de serviços públicos, as empresas públicas, por não concorrerem com as empresas privadas, não se sujeitam aos ditames do art. 173 da CF”. Pontifica, ainda, que “O fato de a ECT ter seus serviços remunerados por tarifas e preços absolutamente não é o fator impeditivo para o reconhecimento da existência de imunidade tributária a que alude o art. 150, VI, ‘a’, da CF”.<sup>23</sup>

Todavia, posicionamo-nos no sentido de entender que a pretensão da empresa em referência esbarra na proibição do artigo 150, §3º, uma vez que há cobrança de tarifa dos usuários em razão dos serviços por ela prestados, impedindo o reconhecimento da extensão da imunidade.

<sup>22</sup> Imunidade tributária: Correios pedem isenção do IPVA no Supremo, *Revista Consultor Jurídico*, disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>, acesso em: 17 jun. 2006.

<sup>23</sup> *A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT*, p. 125-126.

Outras hipóteses de inaplicabilidade da imunidade de que ora se cuida:

**B) Patrimônio, renda, e serviços não vinculados às finalidades essenciais ou às dela decorrentes, de autarquias e fundações públicas (CF, artigo 150, §2º, *a contrario sensu*).**

**C) *Contribuinte de fato*.** Observa PAULO DE BARROS CARVALHO que a imunidade confina-se às situações em que a entidade de Direito Público seja contribuinte de direito, pois, em rigor, caso fosse estendida às hipóteses nas quais figura como contribuinte de fato, o beneficiário da imunidade não seria a própria entidade, porém, o particular.<sup>24</sup>

## 1.8 FEDERALISMO FISCAL

O vocábulo “fiscal” deriva de “fisco”, que, por seu turno, advém do latim “fiscus”.<sup>25</sup> ALIOMAR BALEEIRO noticia que “‘Fiscal’ e ‘Fisco’ provêm do latim *fiscus, fisci, canastra ou recipiente onde os romanos recolhiam as rendas e tributos. Por metonímia, veio a significar o próprio conteúdo, os dinheiros públicos, e passou a sinônimo de ‘erário’*”.<sup>26</sup>

ROSÁRIO FARÂNI MANSUR GUÉRIOS apresenta-nos informações adicionais a respeito do assunto:

Fisco – Em lat. *Fiscus*, “cesto de vime”, era empregado principalmente na prensagem das uvas ou das azeitonas. Veio mais tarde a servir de “cesta para guardar dinheiro” e daí, no Império, “parte da renda do Estado destinada à manutenção do príncipe”, por oposição à sua fortuna pessoal (*res priuata principis, ratio Caesaris*) e ao tesouro do Estado (*aerarium*). Passando a significar “imposto”, criou-se o verbo *confiscare*, “tomar para o fisco, confiscar”. Baseado no lat. *fiscalis*, “relativo ao fisco”, formou-se no port. fiscalizar e fiscalização. E o port. fisco tem o sentido “erário ou tesouro público; a fazenda nacional; a administração encarregada de cobrar os direitos ou contribuições da fazenda”. Não vingou o sentido primit. de “cesto de vime”. (...).<sup>27</sup>

---

<sup>24</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 189-190.

<sup>25</sup> Conforme o DICIONÁRIO ELETRÔNICO AURÉLIO SÉCULO XXI (Versão 3.0).

<sup>26</sup> *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 29, nota de rodapé 8.

<sup>27</sup> *Dicionário de etimologias da língua portuguesa*, p. 90.

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES descreve em pormenor a evolução etimológica e semântica dos referidos vocábulos. O raciocínio desenvolvido merece transcrição:

O adjetivo “fiscal” vem do *fisco* (do latim: *fiscalis*; de *fiscus*), palavra que recebeu diversas interpretações ou sentidos. Inicialmente, *fiscus*, designava o cesto de vime, ou junco, utilizado pelos coletores romanos para guardar o dinheiro recolhido. Pouco mais tarde, o mesmo vocábulo foi empregado para referenciar a caixa, bolsa ou arca, destinada para guardar dinheiro (“embolsar”: colocar na bolsa, na caixa). Ampliando o seu sentido, com o passar dos anos, *fiscus*, passou a ser a denominação da “caixa” confiada nas mãos do príncipe romano (“tesouro do Príncipe”, tesouro privado do Imperador para a sua manutenção e a da casa imperial), onde ingressavam as receitas procedentes das províncias imperiais. *Fisco*, como tesouro privado do Imperador, distinguia-se do “Tesouro Público” (*aerarium populi romano*), designativo da caixa confiada ao Senado romano, onde afluíam receitas das províncias senatoriais e dos confiscos realizados. Posteriormente, *fiscus* adquiriu maior importância do que o *aerarium*, passando aquele a absorver maiores recursos e a assinalar o tesouro dos Imperadores romanos. Na época republicana romana, o vocábulo “fiscal” já tinha o significado de conjunto de bens do Estado, isto é, de Tesouro Público, também denominado Erário Público ou Fazenda Pública. Pouco a pouco, após restaurada a autoridade do Estado, ambos os vocábulos (*fiscum* e *aerarium*) passaram a conter a mesma idéia, sendo sinônimo de Fazenda Pública (“Fazenda” tem o significado de bens ou haveres do Poder Público).<sup>28</sup>

Nesse sentido, o verbete “fiscal” quer significar, atualmente “*relativo ao fisco*”, que, por sua vez, é entendido como “*o conjunto de órgãos da administração pública encarregados da arrecadação de tributos e da fiscalização dos contribuintes*”.<sup>29</sup> No âmbito do Direito, “fiscal” é uma realidade cuja abrangência não se circunscreve ao campo tributário. Nesse sentido, o conceito alcança também os demais elementos que integram a atividade financeira desenvolvida pelo Estado, ou seja, a despesa pública, o crédito público e as receitas de natureza não tributária. Cuida-se, portanto, de fenômeno pertencente ao campo de investigação científica do Direito Financeiro e de sua mais proeminente “ramificação”, o Direito Tributário. De passagem, cumpre salientar que o fracionamento do Direito em ramos desempenha funções estritamente didáticas, pois “*Não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços*”.<sup>30</sup>

<sup>28</sup> *Compêndio de Direito Tributário*, 1. v., p. 91.

<sup>29</sup> Conforme o DICIONÁRIO ELETRÔNICO AURÉLIO SÉCULO XXI (Versão 3.0).

<sup>30</sup> Eros Roberto Grau, *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*, p. 40.

Não cabe dúvida de que um dos aspectos de maior relevância no âmbito do federalismo reside na atividade financeira desenvolvida pelos sujeitos federativos. A questão é deveras delicada na medida em que convivem sobre um mesmo território diversas entidades, cada qual dotada de competências em matéria financeira e tributária, máxime em países como o Brasil, no qual há, atualmente, 5.592 *fiscos*: o da União, o do Distrito Federal, o de cada um dos 26 Estados e 5.564 Municípios! É uma tarefa árdua fazer com que a convivência entre eles dê-se forma harmônica.

Basicamente, existem duas técnicas de discriminação de rendas. De um lado, há a outorga constitucional de competência tributária, de sorte a permitir que o sujeito obtenha receitas decorrentes de sua própria atividade financeira. De outro, o recebimento de recursos oriundos da arrecadação alheia. No Brasil, conjugam-se ambas as técnicas.

### 1.8.1 Repartição de Competências Tributárias

Já houve a oportunidade de deixar consignado que a repartição de competências é o ponto central do federalismo e que a definição de suas fronteiras é disciplinada, sobretudo, pela Constituição. A formação federal do Estado implica descentralização e autonomia, definida por JOSÉ AFONSO DA SILVA como “a capacidade de agir dentro de círculo preestabelecido (...)”.<sup>31</sup>

Segundo a doutrina, com pequenas variações, a autonomia dos sujeitos federativos desdobra-se em quatro grandes vertentes: *organizar-se* – organização dos entes federativos mediante a promulgação de constituição ou de lei orgânica, conforme o caso –, *legislar para si*, *governar-se* e *administrar-se*.<sup>32</sup>

Não se pode cogitar de autêntica autonomia se os integrantes da Federação não dispuserem de recursos próprios. Caso os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dependessem, exclusivamente, de transferências de recursos da União, a autonomia desses entes restaria confinada ao plano formal. Sem dúvida, haveria grave comprometimento da subsistência da conformação federal. Dessarte, não basta possuir

<sup>31</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 482.

<sup>32</sup> Alexandre de Moraes, *Direito...*, *op. cit.*, p. 272-284.

renda, pois a autonomia pressupõe a possibilidade de obter rendas *próprias*, oriundas do exercício de suas competências.

Esse particular aspecto não passou *in albis* para MIGUEL DELGADO GUTIERREZ, ao concluir que “(...) a discriminação de rendas entre os entes da Federação é elemento nuclear do federalismo. Sem que as receitas fossem repartidas entre entidades que compõem a Federação, não seria possível assegurar a independência financeira destas e, por via de consequência, a sua autonomia”.<sup>33</sup>

Idênticas veredas são percorridas por EDGARD NEVES DA SILVA, para quem a salvaguarda da autonomia das criaturas federativas depende do equilíbrio entre os encargos – atribuição constitucional de competências administrativas – e as fontes de receitas – discriminação, também constitucional, de rendas.<sup>34</sup>

Atento a essa necessidade, o legislador constituinte desenhou minuciosamente a competência tributária de cada uma das classes de entes federativos. Para não fugir dos propósitos do presente trabalho, não se adentrará em todas as peculiaridades que circundam a matéria nem na integralidade das controvérsias que suscita.

Nessa matéria, cada ente detém competência exclusiva, de sorte que não é deferida aos sujeitos federativos a oportunidade de dela abdicarem, delegando-a a outra entidade da Federação. Salvo na excepcional hipótese contemplada no artigo 154, II, do Diploma Fundamental, alusivo aos impostos extraordinários de guerra, um ente federativo não pode ingressar na esfera de competência tributária alheia.

Em certo sentido, essa “invasão” também é possível no caso de os Municípios – e, por extensão, o Distrito Federal – firmarem convênio com a União, representada pela Secretaria da Receita Federal, assumindo as atribuições de arrecadar e fiscalizar o ITR, nos termos do artigo 153, §4º, III, regulamentado pela Lei n.º 11.250, de 27 dez. 2005. Em rigor, delegação restringe-se a atos de natureza administrativa – v. g.: fiscalização e lançamento –, como, de resto, autoriza o artigo 7º do CTN. Não podem

---

<sup>33</sup> Miguel Delgado Gutierrez, *Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária*, in: José Maurício Conti (Org.), *Federalismo fiscal*, Barueri, Manole, 2004. p. 63-64.

<sup>34</sup> Edgard Neves da Silva, *Taxas*, In: Ives Gandra da Silva Martins (Coord.), *Curso de Direito Tributário*, 5. ed., Belém, Cejup, 1997. p. 346-347.

os Municípios legislar a respeito desse imposto no sentido de alterar os elementos que compõem a sua regra-matriz de incidência – hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas.

#### 1.8.1.1 Impostos

Os impostos constituem um ponto que recebe disciplina jurídica pormenorizada; cada ente recebe da Constituição um feixe de competências taxativo.

À União compete instituir os seguintes impostos: Imposto de Importação – II; Imposto de Exportação – IE; Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF; Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR e Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF (artigo 153 da Constituição). Essas exações são instituídas por lei ordinária. Cumpre apontar que o IGF obedece às balizas estabelecidas em lei complementar – ainda não promulgada –, de sorte que a instituição desse imposto pode ser veiculada por lei ordinária ou pela própria lei complementar que lhe fixar as diretrizes.

O artigo 153, I, da Constituição, refere-se à *“importação de produtos estrangeiros”*. À primeira vista, a construção parece encerrar um condenável pleonasm: ora, se é importação, à toda evidência, trata-se de produto estrangeiro, pois, *a priori*, não seria possível importar produto nacional. Porém, a redundância é necessária e apresenta uma razão histórica: à época do surgimento da Federação brasileira, na última década do Século XX, houve quem entendesse legítima a cobrança do referido imposto nas operações relativas a entrada de produtos oriundos de outros Estados da federação. Ademais, do verbo “importar” colhe-se a seguinte definição: *“fazer vir de outro país, estado ou município; trazer para dentro”*.<sup>35</sup> É conveniente acrescentar, porém, que essa acepção larga é, na prática, deveras infreqüente. Idêntica situação ocorre com o Imposto sobre Exportação: *“exportação,*

---

<sup>35</sup> Conforme o DICIONÁRIO ELETRÔNICO AURÉLIO SÉCULO XXI (Versão 3.0).

*para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados”* (artigo 153, II, da Constituição).

Reitere-se que o ITR, na hipótese de existência de convênio entre a União e o Município em que sito o imóvel rural, poderá ser arrecadado e fiscalizado pela municipalidade. Isso não torna verdadeira a afirmação de que os Municípios podem instituir o ITR. Não. A Constituição comete essa tarefa expressamente à União. Apenas a ela.

A competência da União em matéria de impostos não se exaure no artigo 153 da Carta Constitucional. Esse sujeito federativo é titular da *competência tributária residual* (artigo 154, I) e *extraordinária* (154, II). O exercício da primeira, além de outros requisitos, reclama a edição de lei complementar; a segunda, dada a situação de urgência que condiciona seu exercício, pode ser veiculada através de lei ordinária. Nota-se que a competência residual em matéria não tributária incumbe aos Estados (artigo 25, §1º).

Embora atualmente não encerre importância prática, merece ser recordada a competência prevista no artigo 147 da Constituição: “*Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais (...)*”. Evidentemente, o alcance espacial da competência prevista nesse artigo restringe-se ao Território em questão.

Cabe aos Estados instituir o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD; o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA (artigo 155 do Diploma Constitucional).

Compete aos Municípios instituir o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU; o Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis – ITBI e o Imposto sobre Serviços – ISS (artigo 156 da Constituição).

No âmbito de incidência do ISS estão excluídos, por força de expressa disposição constitucional, os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, abrangendo cargas e passageiros, por estarem embutidos no campo de

incidência do ICMS. Além disso, cabe à lei complementar, promulgada pelo Congresso Nacional, “definir” os serviços sujeitos ao imposto em referência. Para esse efeito, vige, atualmente, a *Lei Complementar n.º 116, de 31 jul. 2003*.

Por derradeiro, o Distrito Federal enfeixa as competências para instituir os impostos estaduais e municipais; ou seja, dispõe de competência para instituir ITCMD, ICMS, IPVA, IPTU, ITBI e ISS (artigos 147, *in fine*, 155 e 156, todos da Constituição).

Desde logo, percebe-se que a maior fatia de competência para a instituição de impostos está sob os cuidados da União, quer no aspecto *quantitativo* – pois, sem considerar o campo da competência tributária residual e extraordinária, a União pode instituir sete impostos; o Distrito Federal, seis; os Estados e os Municípios, três – quanto no plano *qualitativo*, uma vez que é responsável por impostos que apresentam vultosa arrecadação, como IR e IPI.

#### 1.8.1.2 Taxas

É voz corrente na doutrina tradicional afirmar que a instituição de taxas constitui competência comum de todos os sujeitos federativos – v. g.: ADILSON RODRIGUES PIRES.<sup>36</sup> Na verdade, significativa parcela da doutrina já atentou para o fato de que a competência para instituição de taxas é igualmente exclusiva, na medida em que é subordinada à competência material para a prestação do serviço público ou para o exercício da atividade de polícia.

No que concerne a esse assunto, HUGO DE BRITO MACHADO informa:

Competente para instituir e cobrar taxa é a pessoa jurídica de Direito público que seja competente para a realização da atividade à qual se vincule o fato gerador respectivo. Sabe-se que a taxa é tributo vinculado, vale dizer, o seu fato gerador é sempre ligado a uma atividade estatal. Assim, a entidade estatal competente para o desempenho da atividade é competente, por consequência, para instituir e cobrar a taxa correspondente. (...). Ao Direito Constitucional e ao Direito Administrativo cabe a definição das atribuições de cada uma das pessoas jurídicas de Direito Público. No âmbito dessas disciplinas, portanto, se há de examinar a questão da competência para instituição e cobrança de taxa, que é simples decorrência para o exercício da atividade a que se vinculem (*sic*).<sup>37</sup>

<sup>36</sup> *Manual de Direito Tributário*, p. 7.

<sup>37</sup> *Curso de Direito Tributário*, p. 380.

Calha invocar o exemplo fornecido pelo professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que a competência para instituir e cobrar taxa sobre a emissão de passaportes é exclusiva do sujeito federativo competente para emitir os referidos documentos. *In casu*, a competência – administrativa e, por conseguinte tributária – pertence à União.<sup>38</sup>

Deixou-se assentado que a competência residual em matéria de impostos pertence à União. No que concerne às taxas, essa faixa de competência encontra-se sob os cuidados dos Estados. Conforme o raciocínio desenvolvido por HUGO DE BRITO MACHADO, a competência para instituição e cobrança de taxas prende-se, de forma indissociável, à competência administrativa. Os Estados são os titulares da competência residual em matéria administrativa, *ex vi* do §1º do artigo 25 da Constituição. Logo, a competência residual tributária em matéria de taxas também pertence a esses entes federativos.<sup>39</sup>

### 1.8.1.3 Contribuição de melhoria

A entidade federativa competente para exigir contribuição de melhoria é aquela que realizar a obra pública de que resulte valorização a bem imóvel, conforme o artigo 81 do CTN e o artigo 3º do – inconstitucional (?) – Decreto Lei n.º 195, de 24 fev. 1967. Dessarte, se a União construir uma estrada e dela resultar valorização aos imóveis circunvizinhos, poderá, respeitados os requisitos legalmente exigidos, cobrar contribuição de melhoria. Idêntico raciocínio aplica-se aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Na prática, a cobrança desse tributo é infreqüente, sendo restrita aos Municípios. Segundo LUIZ CELSO DE BARROS – que lhe atribuiu a alcunha de *quimera tributária* –, conquanto haja a previsão legal para essa modalidade de imposição tributária, as entidades federativas abstêm-se de efetivamente cobrá-la, por tratar-se de *tributo impopular*, cuja cobrança é incongruente com as pretensões

---

<sup>38</sup> Em aulas ministradas em 2006 na Universidade Federal do Paraná, à frente da Cadeira de Direito Tributário.

<sup>39</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 380.

eleitorais daqueles que detêm o poder e nele pretendem permanecer.<sup>40</sup> Os governantes utilizam o argumento de que o fato de o imóvel ter sido objeto de valorização traz como imediata consequência a elevação da base de cálculo dos impostos sobre a propriedade de bens imóveis, o IPTU e o ITR; um ou outro, conforme o caso. O referido autor reconhece a validade do argumento, porém entende que o Poder Público não deve abrir mão de uma fonte de receita ou sair à cata de empréstimos (crédito público) ao passo que o particular, não raro, emprega a propriedade como ferramenta de especulação imobiliária.<sup>41</sup>

Conflitos de competência tributária podem ocorrer na hipótese de a obra pública ser realizada mediante convênio ou consórcio. Nessa hipótese, é conveniente que o instrumento que instituir o convênio ou o consórcio preveja a forma pela qual se dará a cobrança de eventual contribuição de melhoria, evitando a superveniência do *bis in idem*, no qual duas entidades federativas arvoresem-se no direito de cobrar o tributo de um mesmo contribuinte como base em um mesmo fato.

#### 1.8.1.4 Contribuições especiais

A regra é que apenas a União pode instituir contribuições especiais (artigo 149 da Constituição).<sup>42</sup> Todavia, a regra alberga duas exceções. A primeira delas é novidade implementada pela Emenda Constitucional n.º 39, de 19 dez. 2002, que faculta aos Municípios e ao Distrito Federal a possibilidade de instituírem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (artigo 149-A da Constituição). A segunda dessas exceções é a possibilidade de os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem contribuição – previdenciária – para o sistema de previdência dos respectivos servidores (artigo 149, §1º).

Há uma observação importante a respeito dessa contribuição, estendendo-se à competência tributária em geral. De acordo com REGINA HELENA COSTA, a

---

<sup>40</sup> Se é que se pode cogitar de tributos “populares”, porquanto é da essência do conceito de tributo o caráter compulsório. A entrega voluntária – e se é que existe na prática – de recursos dos particulares em prol do Estado não assume a condição de tributo.

<sup>41</sup> *Ciência das Finanças: Direito Financeiro*, p. 194-195.

<sup>42</sup> Algumas considerações sobre as contribuições especiais são tecidas no item 2.1.3.

competência tributária apresenta, dentre outros, o atributo da *facultatividade*, segundo o qual as criaturas federativas podem exercê-la ou não, conforme lhes pareça conveniente.<sup>43</sup> O assunto em epígrafe foi desenvolvido com maestria por ROQUE ANTONIO CARRAZZA, para quem: “*As pessoas políticas, conquanto não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez de nosso sistema constitucional, são livres para delas se utilizarem ou não*”. Na seqüência, explicita que “*(...) nada impede que a pessoa política deixe de exercitar, no todo ou em parte, sua competência tributária. Este, inclusive, é o caudatário natural da inaducabilidade da competência tributária. A não-utilização, porém, por parte de uma pessoa política, de sua competência tributária não autoriza qualquer outra a dela tomar mão*”.<sup>44</sup>

Essa é razão pela qual o artigo 11 da Lei Complementar n.º 101, de 4 maio 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – é incompatível com a Constituição, pois determina que “*Constituem requisitos essenciais da responsabilidade fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação*”. O parágrafo único do artigo em referência vai mais além, estabelecendo uma sanção ao sujeito federativo que não cumprir o comando normativo nele previsto: “*É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos*”. Pelo princípio da supremacia da Constituição – diploma que não determina a instituição compulsória dos impostos da competência de cada ente – um ato normativo de menor hierarquia não tem o condão de estabelecer exigência dessa envergadura.

Todavia, no que se refere à contribuição prevista no §1º do artigo 149, com a redação que lhe imprimiu a Emenda Constitucional n.º 41, de 19 dez. 2003, a própria Constituição estabelece uma exceção ao atributo da facultatividade quanto ao exercício da competência tributária: “*§1º. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício*

---

<sup>43</sup> Regina Helena Costa, *Competência tributária*, in: Vladimir Passo de Freitas (Coord.), *Código Tributário Nacional comentado*, p. 32.

<sup>44</sup> *Curso...*, op. cit., p. 374-375.

*destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União”.*

Nota-se que a própria construção do preceito denuncia o afastamento da facultatividade, pois determina que as entidades federativas nele mencionadas “*instituirão*” o referido tributo, em vez de empregar a forma “*poderão instituir*”. Determina, ademais, que a “*(...) alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União*”. Dessarte, caso esses entes contem com regime de previdência próprio, deverão necessariamente instituir contribuição previdenciária a ser cobrada dos respectivos servidores.

#### 1.8.1.5 Empréstimos compulsórios

*Ex vi* do artigo 148 da Constituição, a competência para instituir empréstimos compulsórios pertence, a título exclusivo, à União. Exige-se, para tanto, um veículo introdutor específico: lei complementar.

#### 1.8.2 Repartição de Receitas Tributárias

Já houve oportunidade de ventilar que o Brasil caminha em direção da consolidação de um modelo federal de natureza cooperativa, na qual as entidades que integram a federação reúnem esforços em prol do desenvolvimento de ações conjuntas.

Um dos instrumentos através dos quais se persegue o fortalecimento do federalismo cooperativo é o sistema constitucional de repartição de receitas tributárias, em que parcela do produto da arrecadação de um ente federativo, no exercício de sua competência tributária, é destinada a outro. O estabelecimento de fundos específicos é o principal mecanismo pelo qual se operam as transferências.

Muitas pessoas políticas de saúde financeira combatida – mormente as municipalidades sitas em regiões de inexpressiva vocação econômica – só subsistem graças às transferências obrigatórias. Essas transferências, portanto, são fundamentais para a salvaguarda do equilíbrio federativo. Nesse sentido, EZEQUIEL ANTONIO RIBEIRO BALTHAZAR deixa consignado que “*(...) as transferências intergovernamentais têm um papel significativo como instrumento para assegurar a*

*autonomia financeira das unidades da Federação. Têm a finalidade de reduzir desigualdades e promover o equilíbrio socioeconômico entre os entes da Federação (...).*<sup>45</sup>

Afora a previsão de transferências constitucionais, de caráter compulsório, há a possibilidade de celebração de acordos, convênios e afins para a transferência voluntária de recursos. Infelizmente, as transferências voluntárias propiciam a malversação dos dinheiros públicos, na medida em que se prestam para troca de favores políticos, comprometendo o equilíbrio federativo. É prática corriqueira que a corrente política da situação, no âmbito do governo federal, seja perdulária na distribuição de recursos aos Estados e Municípios comandados por seus correligionários, deixando à míngua os entes federativos capitaneados por opositores. Além dos graves prejuízos que traz à Federação, essa prática revela a falta de amadurecimento e fragilidade da democracia brasileira.

Os contornos da repartição das receitas tributárias decorrem, fundamentalmente, dos artigos 157 a 159 da Constituição. Há outros artigos que também versam a matéria, inclusive com a previsão de regras de vigência temporária. Convém registrar que, de ordinário, a União não compartilha com os Estados e os Municípios o produto arrecadado com as contribuições especiais.

---

<sup>45</sup> Fundos constitucionais como instrumentos de redução das desigualdades regionais na federação, in: José Mauricio Conti (Org.), *Federalismo fiscal*, p. 106.

## 2 EXTRAFISCALIDADE

### 2.1 EXTRAFISCALIDADE E ESTADO INTERVENCIONISTA

#### 2.1.1 Breve Incursão Histórica

Em momento algum, mesmo no auge do liberalismo clássico, houve uma economia em face da qual permanecesse o Estado completamente afastado. EROS ROBERTO GRAU afirma que “*A visão de um Estado inteiramente omissivo, no liberalismo, em relação à iniciativa econômica privada, é expressão pura e exclusiva de um tipo ideal*”.<sup>46</sup>

No contexto do liberalismo, embora fosse corrente a máxima de que “quanto menos Estado melhor”, os interesses do capital faziam com que, por vezes, fosse o Estado convidado a intervir no domínio econômico. FÁBIO KONDER COMPARATO registra: “*As intervenções no Estado Liberal limitavam-se à conjuntura, e tendiam em geral à compressão ou ampliação do crédito no mercado através da variação da taxa de desconto praticada pelos Bancos centrais*”.<sup>47</sup>

Uma série de fatores – v. g., a eclosão das duas Grandes Guerras e a crise desencadeada com o *crash* da bolsa de valores de Nova Iorque em 1929 – fez com que o papel estatal sofresse profundas redefinições. O capitalismo de cunho liberal não revelou aptidão para superar as indesejáveis (?) conseqüências e contradições que o acompanharam. Seu projeto falhou. O Estado, outrora passivo, adotou uma postura intervencionista.<sup>48</sup>

A distinção entre o regime liberal e o intervencionista torna-se nítida nas lições de ANTÓNIO L. DE SOUSA FRANCO, que, a despeito de o objetivo específico de seu trabalho ser a *atividade financeira do Estado (Finanças Públicas)*, serve de parâmetro para identificar o surgimento e o desenvolvimento do emprego extrafiscal dos tributos. Esses traços distintivos podem ser assim estruturados:<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> *A ordem...*, op. cit., p. 187.

<sup>47</sup> O indispensável Direito Econômico, *Revista dos Tribunais*, n.º 353, p. 21.

<sup>48</sup> Ricardo de Moura Faria, Adhemar Martins Marques e Flávio Costa Berutti, *História*, v. 3, p. 275 et seq. Clèmerson Merlin Clève, *A atividade legislativa do Poder Executivo*, p. 40-42; António L. de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, p. 61-64.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 55-61 e 64-70.

**A) Liberalismo:**

1) *Lugar e Função das finanças públicas*: princípios essenciais: I) Privatização da economia, II) Setor público reduzido, III) Princípio do mínimo – a atividade financeira deve afetar o quão mínimo possível o rendimento dos particulares, e IV) Simplicidade das finanças públicas.

2) *Relações das Finanças Públicas com a economia privada*: I) Separação entre finanças e economia, II) Neutralidade das finanças e III) Abstenção econômica do Estado.

3) *Estruturação jurídico-política das finanças*: I) Importância da participação democrática parlamentar na atividade financeira, II) Proteção aos direitos fundamentais individuais, mormente o direito de propriedade, e III) Princípio da legalidade – como salvaguarda da competência do Poder Legislativo e garantia do direito de propriedade.

4) *Configuração dos instrumentos financeiros*: I) Importância dos impostos – alheios à idéia de extrafiscalidade e assentados em uma concepção de igualdade formal, e II) Equilíbrio orçamentário.

**B) Intervencionismo:**

1) *Lugar e Função das finanças públicas*: princípios essenciais: I) Autonomia do setor público e de suas funções, II) Equilíbrio entre economia pública e economia privada, III) Regra do ótimo – atendimento das necessidades com intuito de atingir o ótimo social, IV) Ampliação do setor público e V) Pluralidade e complexidade do setor público.

2) *Relações das Finanças Públicas com a economia privada*: I) Integração entre finanças e economia, II) Funcionalidade das finanças e III) Comportamento interveniente do Estado (finanças ativas).

3) *Estruturação jurídico-política das finanças*: I) O papel de destaque, antes centrado no Poder Legislativo, desloca-se para o Poder Executivo, II) Exaltação dos

direitos econômicos e sociais – direitos consistentes em prestações estatais,<sup>50</sup> e III) Embotamento do princípio da legalidade.<sup>51</sup>

4) *Configuração dos instrumentos financeiros*: I) Estado-empresário e proprietário, II) Impostos empregados como ferramentas de políticas econômicas – manifestação da extrafiscalidade, e II) Desmistificação do “dogma” do equilíbrio orçamentário.

É deveras recente a idéia – e a necessidade – de proceder-se à investigação científica e sistemática das potencialidades instrumentais dos tributos. Em trabalho dedicado a aspectos históricos do tributo, o professor UBALDO CESAR BALTHAZAR deixa consignado que:

De um lado, podemos afirmar que os ideais de convivência harmônica entre governantes e governados foram alvo de preocupação dos filósofos, antigos e modernos. Por outro lado, somente em fins do século XVIII o tributo passa a ser objeto de atenção de políticos, economistas e financista europeus e americanos, os quais começaram a se voltar para a construção de um sistema mais racional e justo. Vários estudos tentam analisar o imposto não apenas em sua função meramente arrecadatória, mas como um instrumento de realização de justiça fiscal e social.<sup>52</sup>

### 2.1.2 Atuação do Estado Sobre o Domínio Econômico

A atuação estatal na seara econômica está encartada, de maneira mais sensível, no contexto do regime econômico intervencionista. Por intervenção – dentro do contexto ora examinado – entende EROS ROBERTO GRAU a “(...) atuação em área de outrem”; afirmando, outrossim, que “Intervenção indica, em seu sentido forte (isto

<sup>50</sup> Clèmerson Merlin Clève, *A atividade...*, op. cit., p. 37: “A própria idéia de direitos fundamentais sofreu sensível deslocamento: em face do poder público, os cidadãos não dispõem, agora, apenas de direitos que possuam como contrapartida um dever de abstenção (prestações negativas); eles adquiriram direitos que, para sua satisfação, exigem do Estado um dever de agir (obrigações de dar ou fazer: prestações positivas)”.

<sup>51</sup> Nesse sentido, Clèmerson Merlin Clève, *A atividade...*, op. cit., p. 51: “Com o Estado social foram alargadas as funções exercidas pelo poder público. O Executivo assume boa parte das novas atividades recentemente conquistadas pelo Estado. (...). (...) a função legislativa atua como jamais atuou. (...). Por outro lado, o Estado age cada vez mais por meio de outros instrumentos jurídicos que não a lei”.

<sup>52</sup> *História do Tributo no Brasil*, p. 21.

*é, na sua conotação mais vigorosa), no caso, atuação estatal em área de titularidade do setor privado”.*<sup>53</sup>

Essa advertência de EROS ROBERTO GRAU ganha pertinência em virtude da atuação estatal poder ser havida como um gênero estremado em duas espécies, estando, em uma ponta, a atuação na sua própria esfera – ou seja, o campo dos serviços públicos – e, em outra, a atuação na esfera alheia, *in casu*, o campo de titularidade dos agentes econômicos – ou seja, a atividade econômica em acepção estrita.<sup>54</sup>

LUCIA VALLE FIGUEIREDO, por sua vez, ensina que “*Podemos dizer que intervir é intrometer-se, quer seja para normatizar, disciplinar e/ou fiscalizar, ou, ainda, para protagonizar*”.<sup>55</sup>

O fenômeno do intervencionismo é analisado por SOUSA FRANCO como “*(...) uma doutrina e uma prática segundo as quais o Estado, sem pôr em causa os princípios fundamentais do sistema de mercado, procura corrigir os aspectos do seu funcionamento que se mostraram particularmente ineficazes, injustos ou inconvenientes*”.<sup>56</sup>

Para o jurista português, o intervencionismo comporta dois níveis qualitativos. No *intervencionismo em sentido estrito* (1), prevalece uma idéia de correção da economia, na medida em que os agentes privados não logrem o êxito de fazê-lo. Já no *dirigismo* (2), “*(...) o Estado propõe-se determinar objectivos globais, que hão-de presidir à sua actuação económica e também às dos próprios sujeitos económicos privados, cuja actividade deve enquadrar-se nos objectivos fixados para toda a economia*”.

Tal ingerência opera-se de maneiras as mais variadas e podem ser apreendidas do trecho de LUCIA VALLE FIGUEIREDO, acima transcrito. A doutrina é mais ou menos concorde em relação às formas (espécies) por meio das quais intervém o Estado

<sup>53</sup> *A ordem...*, *op. cit.*, p. 84-85.

<sup>54</sup> *Ibidem*, p. 85.

<sup>55</sup> Lúcia Valle Figueiredo, Intervenção do Estado no domínio económico e breves considerações sobre as agências reguladoras, *Revista de Direito Público da Economia*, n.º 1, p. 259-262.

<sup>56</sup> *Finanças...*, *op. cit.*, p. 64-65.

na economia. Em rigor, as divergências doutrinárias ficam-se, até certo ponto, circunscritas ao plano da terminologia adotada.

LUÍS ROBERTO BARROSO, na trilha da doutrina de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, acolhe uma classificação tripartida da intervenção do Estado na esfera econômica, de modo que esta pode dividir-se em: A) poder de polícia, B) incentivos à iniciativa privada e C) atuação empresarial; cada qual apresenta um conjunto de instrumentos de intervenção que se consubstancia, respectivamente, na disciplina, no fomento e na atuação direta.<sup>57</sup>

Em apertada síntese, para LUÍS ROBERTO BARROSO, a *disciplina* consiste na atividade normativa do Estado por intermédio da edição de normas legais ou infralegais – atos normativos despidos da eficácia de lei: v. g.: portarias e resoluções – e no exercício do poder de polícia, orientadas no sentido de ordenar a atividade econômica. *Fomento* é a atividade do Estado que tem por intuito exortar os agentes econômicos privados a perfilhar determinadas condutas (comportamentos); pode manifestar-se sob diversos instrumentos – v. g.: utilização de tributos no contexto da extrafiscalidade: isenções, bônus de adimplência fiscal e figuras afins. Na *atuação direta*, por derradeiro, o Estado explora atividade econômica (em sentido amplo). Fá-lo em dois distintos planos: de um lado, pode o Estado exercer atividade econômica (em sentido estrito) e, de outro, prestar serviços públicos.

EROS ROBERTO GRAU, estribado na lição de GERSON AUGUSTO DA SILVA, não dista muito do entendimento de LUÍS ROBERTO BARROSO. O Ministro do Supremo Tribunal Federal também abraça uma classificação tripartite de intervenção. Uma dessas três modalidades, contudo, fraciona-se em duas diferentes formas. É a atuação direta, que, em consonância com esse posicionamento, é passível de ser vista como *intervenção por absorção* e como *intervenção por participação*. A primeira reflete-se nas hipóteses em que o Estado exerce o monopólio sobre alguma atividade econômica – v. g.: CF, artigo 177: “*Constituem monopólio da União: (...) II – a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro*”. A segunda é vislumbrada nos casos em que o Estado se imiscui no mercado, exercendo atividade econômica em

---

<sup>57</sup> *Temas de Direito Constitucional*, p. 395-398.

igualdade de condições com os particulares, sob o regime de livre concorrência (competição).

Essa classificação é completada com a *intervenção por direção* e a *intervenção por indução*, equivalendo, com maior ou menor identidade, pela ordem, ao que LUÍS ROBERTO BARROSO toma por *disciplina e fomento*.<sup>58</sup>

Além disso, EROS ROBERTO GRAU refere-se à intervenção sobre o e no domínio econômico; é *no* – no campo da atividade econômica – nas modalidades de intervenção por absorção e participação; e *sobre*, nas formas de intervenção por direção e por indução.<sup>59</sup>

SOUSA FRANCO compreende a intervenção a partir das relações entre o poder político (Estado) e a atividade econômica. A tríade, aqui, é, de alguma maneira, diferente, e abrange a *ordenação econômica*, a *intervenção econômica* e a *atuação econômica*, e que, por vezes, interagem (enleiam-se) entre si. O autor avisa que a ordenação não incide apenas na órbita jurídica e atenta para fato de que:

Um primeiro aspecto desta ordenação resulta naturalmente da definição e execução de uma doutrina ou política económica e social seguida pelo Estado: abstencionista, liberal, socialista, comunista, etc. A doutrina económica do Estado, explícita ou implícita, constitui uma primeira forma de ordenação genérica da actividade económica e social, à qual hão-de conformar-se as suas actuações políticas e as dos sujeitos privados.<sup>60</sup>

A ordenação engloba, ainda, conforme entende SOUSA FRANCO, a “(...) constituição económica, a legislação económica e, já vizinhas da intervenção, a administração e a jurisdição económica” – sendo eminentemente discricionária a intervenção e vinculada a ordenação. Pode, ademais, ser setorial ou geral, segundo abranja todos os setores da economia ou não. Com a intervenção, “(...) o Estado recorre ao seu poder para modificar o comportamento de sujeitos económicos

<sup>58</sup> Eros Roberto Grau, *A ordem...*, op. cit., p. 133-134: *Direção*: “(...) o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito. No plano normativo: estamos diante de comandos imperativos, dotados de cogência”. *Indução*: “(...) o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados. Aqui, está-se diante de preceitos que, embora prescritivos (deônticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Trata-se de normas dispositivas”.

<sup>59</sup> *Ibidem*, p. 132-133.

<sup>60</sup> *Finanças...*, op. cit., p. 7-13.

*(embora não altere os quadros gerais da actividade económica)”; manifesta o propósito de alterar o livre comportamento dos agentes económicos e tem por principal instrumento a política económica, direta ou indireta. Assim, o Estado intervém, por exemplo, controlando a produção ou o consumo, aumentando a carga tributária ou as taxas de juros. Enfim, na atuação económica, transforma-se o Estado em agente (sujeito) da economia.*

De acordo com EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, discorrendo a respeito das técnicas extrafiscais, à luz do regime constitucional anterior, as normas constitucionais atinentes à extrafiscalidade visam a realização do *desenvolvimento económico ou da justiça social*. Destaca o autor a importância do tributo como elemento de transformação da realidade, afirmando que *“A promoção do desenvolvimento nacional e da justiça social (...) é em grande parte estimulada pela utilização de técnicas extrafiscais (...)”*. Explica que *“Isso se prende ao fato incontestável de que em países, como é o caso do Brasil, onde a responsabilidade primordial pela exploração de atividades económicas é reservada à iniciativa privada, a tributação constitui, se não o principal, seguramente um dos mais poderosos instrumentos da ação estatal sobre a economia”*.<sup>61</sup>

### 2.1.3 Contribuições de Intervenção no Domínio Económico

Um dos instrumentos de que dispõe o Estado – e quiçá o principal – para intervir no domínio económico é a instituição de contribuições especiais. O amparo normativo dessas figuras tributárias advém do artigo 149 da Constituição, que assim preceitua: *“Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio económico e de interesse das categorias profissionais ou económicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (...)”*.

No plano doutrinário, muito se discutiu acerca da natureza jurídica das contribuições especiais, se tributárias ou não. Atualmente, poucos se arvoram na defesa da tese que nega a condição de tributos a tais contribuições; muitos dizem que

---

<sup>61</sup> Extrafiscalidade, desenvolvimento económico e justiça social. *Revista de Direito Público*, n.º 73, p. 333-334.

se trata de figura anômala, por vezes assumindo a configuração de imposto, ora de taxa, ora híbrida, reunindo elementos definidores desta e daquele.

Inexiste consenso doutrinário quanto às espécies das contribuições especiais. A classificação mais corrente determina que o gênero contribuições especiais engloba as **A) contribuições sociais; B) contribuições sobre a intervenção no domínio econômico** – ou *contribuições interventivas* – e **C) contribuições de interesses de categorias profissionais e econômicas** – ou contribuições corporativas.

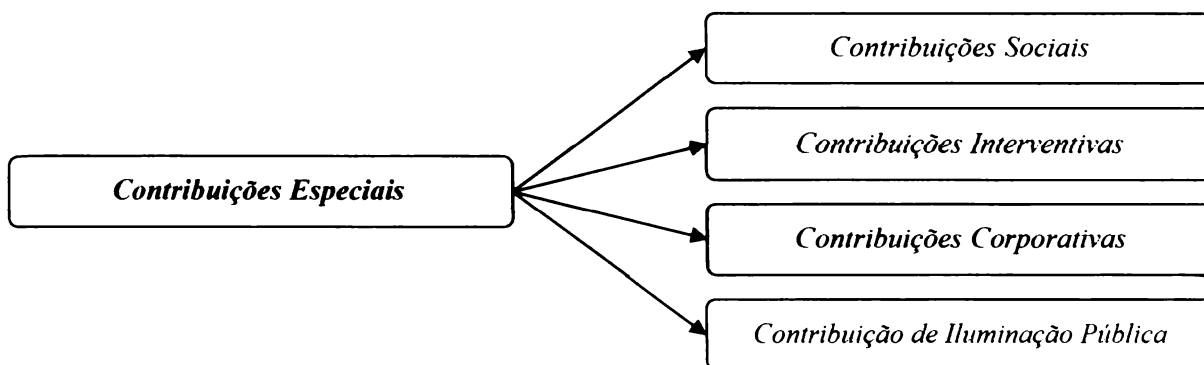
Recentemente, com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 39, de 19 dez. 2002, criou-se a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Seria, então, uma quarta espécie do gênero contribuição especial. Trata-se, na verdade, de – mais uma – demonstração da criatividade tributária do Poder Público brasileiro. A referida contribuição foi a forma que se encontrou para contornar a impossibilidade jurídica de tributar o serviço de iluminação pública via taxa, cuja cobrança depende de uma atividade específica e divisível prestada ao contribuinte ou posta à sua disposição, *ex vi* do artigo 145, II, da Constituição e do artigo 77 do CTN. Nesse sentido, o Verbete n.º 670 da Súmula do STF, aprovado em 24 set. 2003, determina que “*O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado por taxa*”.

Malgrado não pareça ser o melhor entendimento a respeito, convém registrar posição doutrinária dissidente. Para SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, a contribuição em referência apresenta feição de imposto, afirmando que essa exação “*(...) não é contribuição, mas imposto municipal sobre consumo de energia elétrica com a finalidade de iluminar os logradouros públicos*”.<sup>62</sup>

Sem maiores digressões, a classificação em exame pode ser traduzida de acordo com o quadro abaixo:

---

<sup>62</sup> Contribuições no Direito Brasileiro, *in*: Valdir de Oliveira Rocha (Coord.), *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, v. 9, p. 478.



O Estado, mais precisamente a União, tem empregado amiúde as contribuições especiais, que são criadas e majoradas sem critérios bem demarcados. Nelas vislumbra-se uma espécie de chave mestra utilizada como ferramenta para o aumento da carga tributária; miremo-nos no exemplo da COFINS sob o regime não cumulativo: um cavalo de Tróia que carrega alíquota de 7,6%.<sup>63</sup> Idêntica situação pode ser verificada no que concerne à Contribuição ao PIS, cuja alíquota saltou de 0,65% no regime cumulativo, para 1,65% com a instituição da não cumulatividade. De passagem, ao tecer algumas considerações acerca do novo regime, o professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA registra que a alíquota da COFINS sofreu majoração de 153,33%, a do PIS, 153,85%!<sup>64</sup>

Por força do princípio da livre iniciativa, o domínio econômico é a área de atuação típica dos agentes privados. A União nele não intervirá senão em casos excepcionais. “*A intervenção*” – assevera LUCIA VALLE FIGUEIREDO –, “*o imiscuir-se na atividade privada somente se justifica (...), em função dos valores constitucionais que devam ser privilegiados. Em consequência, a intervenção estatal somente será constitucional, quando, se e como, necessária*”.<sup>65</sup>

Desse modo, o propósito precípua da União, ao intervir, isto é, ao atuar na esfera alheia, mediante a utilização de instrumento de índole tributária, é corrigir as imperfeições verificadas no mercado e não propriamente arrecadar recursos para fazer

<sup>63</sup> A imagem é apropriada. Esperavam os contribuintes que o regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS viesse a promover uma efetiva e sensível redução do ônus tributário. Vã ilusão.

<sup>64</sup> Contribuições das Empresas para a Seguridade Social: Miséria, Dificuldade e Interesse, in: Nicolau Konkel Junior, *Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência*, p. 19, nota de rodapé 37.

<sup>65</sup> *Intervenção...*, op. cit., p. 265.

frente a toda sorte de despesas. Portanto, no que se refere especificamente às contribuições de natureza interventiva, a manifestação da extrafiscalidade reside no propósito de corrigir as falhas de mercado.

## 2.2 O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO

### 2.2.1 Considerações Iniciais

É da essência dos institutos jurídicos o caráter *finalístico*; vale dizer, são instrumentos postos para atingir determinadas finalidades – caráter *teleológico* do Direito. Na verdade, como salienta VOLNEY ZAMENHOF DE OLIVEIRA SILVA, a prática de qualquer ato humano sempre está atrelada a um fim previamente estabelecida pelo indivíduo.<sup>66</sup> No âmbito científico, não se pode imaginar objeto de investigação desatrelado de alguma finalidade; pensar de maneira diversa – ou seja, considerando o Direito um fim bastante em si – é abrir azo à sua “fetichização”, dando passagem para a instauração do arbítrio. A finalidade do Direito é elemento que não pode deixar de ser considerado, pois se trata de uma das pautas interpretativas que vinculam o intérprete.<sup>67</sup>

*Enfim, é correto afirmar que o Direito pode ser concebido como instrumento – ou conjunto de instrumentos – posto em marcha para a consecução de determinadas finalidades. Esse particular aspecto não escapou à análise de GERALDO ATALIBA, que vislumbra no caráter instrumental do Direito a “(...) qualidade que todos reconhecem à norma jurídica de servir de meio posto à disposição das vontades para obter, mediante comportamentos humanos, o alcance das finalidades desejadas pelos titulares daquelas vontades. Os objetivos que dependem de comportamentos humanos podem ter no direito excelente instrumento de alcance”.*<sup>68</sup>

O tributo, por integrar o fenômeno jurídico, não se distancia dessa estrutura, uma vez que é criação *normativa finalística*. Sua origem é *normativa*, pois é fruto da

---

<sup>66</sup> *Elementos de teoria geral do estado comunitário: uma análise jurídica do fenômeno agregacional humano e da formação da Comunidade Européia e seus reflexos em face da noção de Estado*, p. 57.

<sup>67</sup> Eros Roberto Grau, *Ensaio...*, *op. cit.*, p. 41, 128-132.

<sup>68</sup> *Hipótese de incidência tributária*, p. 25.

criação humana através da norma. Inexiste um conceito pré-normativo (ontológico) de tributo; não se trata, enfim, de mera recepção de uma realidade previamente existente. É *finalístico*, porquanto destinado ao cumprimento de determinadas finalidades; não é instituído e arrecadado por simples exercício de uma tarefa perfunctória e desnorteada.

Consoante a doutrina, duas ordens de funções/finalidades são cometidas aos tributos, quais sejam: **A) função fiscal** e **B) função extrafiscal (extrafiscalidade)**. De acordo com a função fiscal, os tributos prestam-se a direcionar recursos financeiros para o Erário, com o propósito de prover meios para o custeio das atividades estatais, como, por exemplo, a prestação de serviços públicos. Já com a técnica da tributação extrafiscal o que se quer é atingir finalidades diversas da arrecadação de recursos, que, nesse caso, é secundária ou mesmo irrelevante. Explique-se melhor. Na extrafiscalidade, os tributos consubstanciam ferramentas de política fiscal, econômica e social, com as quais, no exercício de atividade nitidamente interventiva, o Poder Público objetiva incentivar ou desestimular condutas dos particulares ou concretizar mandamentos que lhe foram dirigidos por força da Constituição.

### 2.2.2 Conceitos e Definições de Extrafiscalidade

Uma *definição* do caráter normativo da tributação extrafiscal é proposta por JOSÉ CASALTA NABAIS, de acordo com a seguinte fórmula: “(...) conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas”.<sup>69</sup>

Destaca-se, nessa definição, o atributo normativo da extrafiscalidade, (*a extrafiscalidade como conjunto de normas*), a finalidade dessas normas (*a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais*), os meios para tanto empregados (*instrumentos fiscais*) e, por fim, a localização da extrafiscalidade na enciclopédia

<sup>69</sup> *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, p. 629.

jurídica: no plano formal – e apenas nele – integra o Direito Tributário, ao passo que, no plano material (substancial), pertence ao Direito Econômico.

Desdobrando a referida *definição*, o autor desenvolve um *conceito* de *extrafiscalidade*:

Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contém medidas de política económica e social.<sup>70</sup>

Merecem realce, no conceito em epígrafe, a reiteração de sua natureza normativa e finalística; a atuação nas esferas económica e social; os fins a que é dirigida (incentivo, neutralização e fomento de comportamentos dos agentes económicos e sociais) e, por derradeiro, as formas por que se opera, que podem ser:

- *tributando* – instituindo ou agravando imposições tributárias;
- *não tributando parcialmente* – renúncia fiscal parcial;
- *não tributando totalmente* – renúncia fiscal total a respeito de determinado tributo.

PAULO DE BARROS CARVALHO, realçando o carácter instrumental de determinadas categorias jurídicas, aponta:

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 arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*.<sup>71</sup>

MARCUS VINICIUS BUSCHMANN: “A *extrafiscalidade* é um fator *finalístico* atribuído aos tributos que fogem da simples arrecadação, ou seja, das

<sup>70</sup> *Idem.*

<sup>71</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 234-235.

*necessidades do Estado em captar recursos para a sua manutenção e seu progresso*".<sup>72</sup>

Há autores que depositam esperanças no tributo como uma ferramenta de transformação social. De acordo com CLÁUDIA DE REZENDE MACHADO DE ARAÚJO, "*A tributação funciona também como arma de reforma social, cujos efeitos se refletem sobre a redistribuição da fortuna e da renda entre os indivíduos*".<sup>73</sup> Também é a posição abraçada por ALFREDO AUGUSTO BECKER.<sup>74</sup>

UBALDO CESAR BALTHAZAR também acredita no poder transformador do tributo, sendo enfático na seguinte passagem:

Esperamos uma reforma profunda, que promova a inserção do Estado brasileiro na contemporaneidade, conforme critérios de justiça fiscal, e de acordo com as necessidades ditadas pelo processo de globalização, e de formação do Mercosul. O tributo, neste sentido, é instrumento vital para a realização de tais propostas, sociais, políticas, e econômicas. É o tributo que dá vida ao Estado e, através dele, faz-se intervenções na economia do setor privado, visando a atender os interesses públicos e aqueles próprios do Estado. Entendemos que o tributo não deve ser um obstáculo ao progresso da nação, mas sim uma alavanca estimuladora do desenvolvimento.<sup>75</sup>

### 2.2.3 Finalidades, Técnicas, Efeitos e Funções Extrafiscais

Faz-se necessário, preliminarmente, demarcar com precisão o alcance de algumas expressões amiúde utilizadas quando se trata de extrafiscalidade. Não podem ser confundidas as seguintes construções lingüísticas: *finalidades extrafiscais*, *técnicas extrafiscais*, *efeitos extrafiscais* e, por derradeiro, *funções extrafiscais*. Recorramos, desde já, ao léxico. Dessarte, colhem-se as seguintes definições:

**A) Finalidade.** 1. "*Fim a que se destina uma coisa; objetivo, alvo; destinação*". 2. "*Causa final, i. e., explicação intelectual dum fenómeno pelos acontecimentos que se lhe seguem, pelo fim a que ele se destina*".

<sup>72</sup> A extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e a ponderação de princípios no comércio exterior, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 39, p. 11.

<sup>73</sup> Extrafiscalidade, *Revista de Informação Legislativa*, n.º 132, p. 332.

<sup>74</sup> *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 529 et seq.

<sup>75</sup> *História...*, op. cit., p. 194.

**B) Técnica.** 1. “A parte material ou o conjunto de processos de uma arte”. 2. “Maneira, jeito ou habilidade especial de executar ou fazer algo. 3. “Prática” (saber provindo da experiência).

**C) Efeito.** Das 16 acepções catalogadas, interessam-nos apenas as seguintes: 1. “Produto necessário ou fortuito de uma causa”. 2. “Resultado de um ato qualquer”. 3. “Efetivação, execução, realização”. 4. “Resultado, consequência”. 6. “Eficácia, eficiência”. 7. “Aplicação com resultado prático”. 13. (Filosofia) “Termo correlacionado a causa”. 14. (Filosofia) “Termo de ação”.

**D) Função.** O verbete apresenta 17 acepções, uma das quais merece transcrição: 4. “Utilidade, uso, serventia”.<sup>76</sup>

Munidos desses subsídios, verifica-se que a *finalidade extrafiscal* é o objetivo a ser perseguido pelo emprego de instrumentos de caráter tributário. É uma meta – ou um conjunto delas – a que se almeja. Comporta a seguinte divisão: *finalidade imediata* e *finalidade mediata*. *Imediata* tem em mira o comportamento que do contribuinte se espera. Esse comportamento desejado pode ser *ativo* (um “*facere*”) ou *omissivo* (um “*non facere*”); por exemplo, a finalidade imediata pode consistir na pretensão, no almejo de que o contribuinte adquira automóvel movido a combustível que provoque menos poluição ambiental (comportamento ativo) ou de que o contribuinte não importe mercadoria que possua *congênera nacional* (comportamento omissivo). Nesse campo, a finalidade da norma é fazer com que o contribuinte, respectivamente, “*adquira automóvel menos poluente*” e “*não importe mercadoria que apresente congênera nacional*”. *Mediata* é a finalidade relativa à pretensão de promover, salvaguardar ou desenvolver um valor jurídico relevante. Mantenhamos o exemplo proposto: a finalidade mediata é, no primeiro caso, *a proteção do meio ambiente* e, no segundo, *a proteção e o desenvolvimento do mercado interno*.

Cumprido ao legislador a tarefa de identificar se as finalidades eleitas encontram-se logicamente harmônicas. A *finalidade imediata* deve guardar nexos de congruência com a *finalidade mediata*. Ou seja, a obtenção da *finalidade imediata*, que não é bastante em si, deve ser idônea a permitir a consecução da *finalidade mediata*.

<sup>76</sup> Conforme o DICIONÁRIO ELETRÔNICO AURÉLIO SÉCULO XXI (Versão 3.0).

Vale dizer, a obtenção daquela deve implicar o conseguimento desta, de acordo com a proposição lógica *se p então q* ( $p \rightarrow q$ ). Haverá “*desvio de finalidade*” se estiver ausente a relação de implicação, abrindo passagem para os – inconstitucionais – privilégios odiosos.

Forneçamos um exemplo. Suponha-se que o legislador conceda isenção de impostos para determinado segmento empresarial que, notoriamente, revela capacidade contributiva – v. g.: instituições financeiras –, tendo em vista o fomento das atividades do setor (*finalidade imediata*), sem que haja a definição precisa e justificável – e justificada – de algum valor constitucional a ser promovido por meio do benefício fiscal (*ausência de finalidade mediata*). Indubitavelmente, benefício desse jaez é inconstitucional pelo fato de estar desconectado de alguma finalidade compatível com o regime excepcional das desonerações tributárias, ofendendo, às escâncaras, o princípio geral da igualdade e o princípio da capacidade contributiva sem que haja motivo proporcional e razoável para afastar-lhes a incidência.

Voltemos à lógica. Se o valor lógico de *p* (*finalidade imediata*) for *verdadeiro* e o de *q* (*finalidade mediata*), *falso*, o resultado será *falso*:

<i>p</i>	$\rightarrow$	<i>q</i>	
V	$\rightarrow$	V	= <i>verdadeiro</i>
V	$\rightarrow$	F	= <i>falso</i>
F	$\rightarrow$	V	= <i>verdadeiro</i>
F	$\rightarrow$	F	= <i>verdadeiro</i>

Ou seja, se verificada a concretização da *finalidade imediata* e, com isso, *não* for possível obter a finalidade mediata, a utilização extrafiscal do tributo falhará e, por isso, não será eficaz.

Continuando o desenvolvimento desse raciocínio, as *técnicas extrafiscais* são os instrumentos, os meios que são colocados em marcha para a consecução das finalidades – mediatas e imediatas – propostas.

*Instrumento* – e conforme o léxico – é o “*Recurso empregado para se alcançar um objetivo, conseguir um resultado; meio*”.<sup>77</sup> O Diploma Fundamental estabelece determinados instrumentos por que se opera a extrafiscalidade. Mencione-se, como exemplo, algumas das exceções ao *princípio da anterioridade*, catalogadas no §1º do artigo 150, alcançando o II e o IE, impostos de caráter eminentemente extrafiscal. Abrange, igualmente, o IPI e o IOF, figuras tributárias preponderantemente fiscais, mas que se prestam para atingir finalidades extrafiscais.

Outro exemplo que não pode ser olvidado reside na faculdade de o Poder Executivo, mediante decreto, alterar as alíquotas desses mesmos impostos (artigo 153, §1º. “*É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V*”). No âmbito das condições autorizadas pela Constituição, há um vasto campo para que o legislador estabeleça hipóteses nas quais o Poder Executivo poderá manejar os referidos impostos com propósito extrafiscais. Considerável parcela da doutrina vislumbra, nessa hipótese, exceção ao princípio da legalidade. Na verdade, não se trata de “exceção”, pois, como adverte o professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA, o exercício da referida faculdade sujeita-se às limitações delineadas na lei.<sup>78</sup> Há, em rigor, apenas a “mitigação” da legalidade em relação a um – e apenas um – dos elementos que integram a regra matriz de incidência tributária: a alíquota. Portanto, não se pode cogitar de exceção ao princípio da legalidade tributária.

Esses instrumentos – as exceções ao princípio da anterioridade e a mitigação do princípio da legalidade em relação às alíquotas – permitem que a extrafiscalidade revele-se eficaz, na medida em que o Poder Público pode, por meio deles, intervir na conjuntura econômica rapidamente, sem aguardar o transcurso de certo lapso temporal, no primeiro caso, ou a tramitação de projeto de lei nas casas legislativas, no segundo.

O emprego dos instrumentos deve ser feito de acordo com os parâmetros de *proporcionalidade*, de modo que a técnica extrafiscal utilizada deve ser suficiente – nem além nem aquém – para alcançar os objetivos escolhidos. Desse modo, da

---

<sup>77</sup> *Idem*.

<sup>78</sup> Em aulas ministradas em 2006 na Universidade Federal do Paraná, à frente da Cadeira de Direito Tributário.

aplicação dos meios não podem sobrevir situações que inviabilizem a continuidade das atividades do contribuinte, ainda que a finalidade seja promover algum valor jurídico revestido de importância. Dessarte, por exemplo, não se nega que erradicar a pobreza e a marginalização sejam propósitos louváveis; todavia, esse objetivo não pode ser alcançado mediante a elevação da alíquota do Imposto sobre Renda para 90%!

*Efeito extrafiscal* é o resultado provocado no mundo fenomênico pela aplicação de *técnicas extrafiscais*. O efeito pode coincidir ou não com a finalidade. Caso o efeito e a finalidade revelem-se convergentes, significa que o emprego extrafiscal do tributo foi *eficaz*. Invoquemos, outra vez, aquele exemplo: terá sido eficaz a tributação extrafiscal se os contribuintes passarem a adquirir veículos menos poluentes e deixarem de importar mercadoria com similar de fabricação nacional.

Outrossim, o efeito extrafiscal pode ser *necessário* ou *eventual*. Será eventual quando puder ocorrer ou não. Por exemplo, no caso da majoração da alíquota do Imposto de Importação incidente sobre determinado produto (*técnica extrafiscal*), com a finalidade de proteger a indústria interna (*finalidade extrafiscal*), os contribuintes podem adotar os seguintes comportamentos: deixar de importar o produto, verificando-se o *efeito extrafiscal*, ou continuar, sob qualquer pretexto – v. g.: qualidade superior do produto estrangeiro – a importá-lo, hipótese na qual o efeito extrafiscal não se verifica.

Evidentemente, é pouquíssimo provável que *todos* os contribuintes adotem idêntico comportamento. Por isso, os efeitos extrafiscais comportam, de caso a caso, níveis distintos, a que se pode denominar *eficácia*.

Tracemos algumas hipóteses, mantendo o exemplo:

- Se todos os contribuintes deixarem de importar o produto – o que é inverossímil: *eficácia absoluta*, ou *eficácia plena*.
- Se todos os contribuintes continuarem a importar o produto – o que é igualmente improvável: *ineficácia absoluta*.
- Se a diminuição da importação do produto for igual ou superior à meta estabelecida: *eficácia*, que, por sua vez, pode apresentar graus – v. g.: *eficácia alta*, *eficácia média*.

- Se a diminuição da importação do produto for inferior à meta estabelecida: *ineficácia relativa*, que, por seu turno, também pode apresentar graus – v. g.: *ineficácia alta*.

Nada obstante, JOSÉ CASALTA NABAIS, ao discorrer acerca dos benefícios fiscais, defende que a análise da legitimidade dessas medidas se deve dar com base no parâmetro da *proporcionalidade*, de sorte que:

(...) não se pretende exigir a observância do chamado princípio da economicidade ou eficiência *lato sensu*, segundo o qual as medidas do estado devem produzir o melhor resultado ao menor custo (eficiência *stricto sensu* ou economia) e o melhor resultado em função dos objectivos previamente traçados (eficácia), mas antes tão-só a observância daquele que pode ser havido com um aspecto ou segmento do princípio da economicidade, isto é, do princípio da proibição do excesso.<sup>79</sup>

Ter-se-á efeito *extrafiscal necessário* quando a tributação, por si só, apresentar resultados diversos dos da arrecadação de recursos ao Erário. Nesses casos, a adoção de alguma técnica extrafiscal é prescindível, pois o efeito emana da própria “fiscalidade” do tributo. É uma categoria similar ao fenômeno que JOSÉ CASALTA NABAIS inclui no domínio da *extrafiscalidade imanente* – finalidades extrafiscais secundárias ou acessórias.<sup>80</sup>

O exemplo típico é a Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPMF. Esse tributo, além da arrecadação de recursos, permite que o Fisco, mediante o cruzamento de dados, “monitore” as operações do mercado, inclusive o informal, tornando possível a identificação de casos de sonegação tributária. Por exemplo, um cidadão que, durante determinado exercício fiscal, declara que recebeu a importância de R\$ 50.000,00, e que, entretanto, movimentou em suas contas bancárias, no mesmo período, a soma de R\$ 2.000.000,00. O cruzamento desses dados fornece indícios robustos de sonegação de tributos. Apenas indícios, pois a diferença entre ambas as cifras pode derivar de recursos pertencentes a terceiros – v. g.: salários de empregados; ressarcimento de despesas. Dessa forma, a CPMF – em que pese a sua finalidade precípua ser a arrecadação de recursos (tributo preponderantemente *fiscal*) – constitui poderosa ferramenta de fiscalização. O efeito

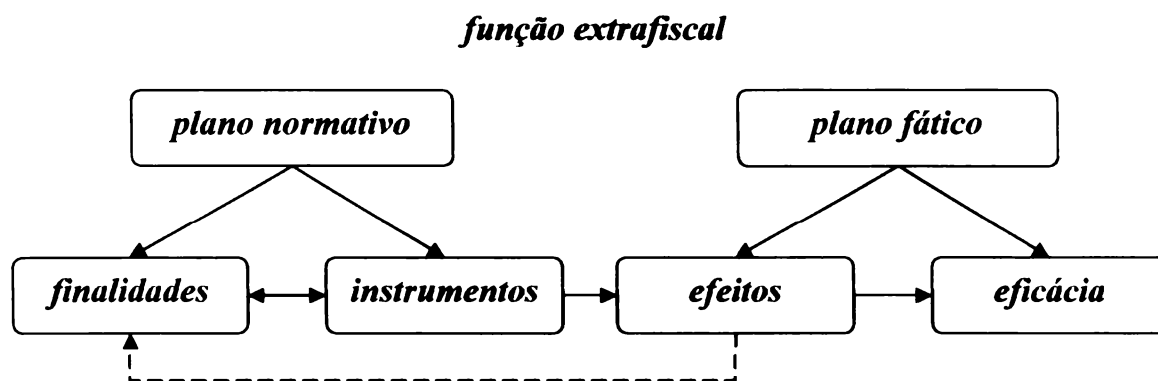
<sup>79</sup> *O dever...*, *op. cit.*, p. 667-668.

<sup>80</sup> *Ibidem*, p. 630 e 651.

em alusão operar-se-á independentemente da adoção de determinada técnica extrafiscal; subsistirá ainda que a alíquota seja reduzida ao patamar de 0,01% ou majorada à casa de 1%.

Por derradeiro, *função extrafiscal* é o conjunto concatenado das finalidades, técnicas e efeitos extrafiscais, podendo ser traduzido por expressões equivalentes como *utilização extrafiscal*.

No *plano normativo*, situam-se as finalidades e as técnicas. Os efeitos e a eficácia encontram-se no *plano fático*. Nesse sentido, o legislador, estabelece as *finalidades* a serem atingidas e seleciona os *instrumentos* com os quais as perseguirá. Logicamente, os instrumentos escolhidos devem possibilitar a consecução das finalidades. Ulteriormente, no mundo fenomênico, ao por em marcha os instrumentos, ocorrem – ou não – os *efeitos*, a partir dos quais se aquilata o grau de *eficácia* e se verifica se as *finalidades* foram ou não alcançadas. Essas relações podem ser graficamente representadas da seguinte maneira:



#### 2.2.4 Técnicas Extrafiscais “Positivas” e “Negativas”

Essa classificação refere-se às técnicas que são utilizadas com objetivos extrafiscais; ou, com maior precisão, ao resultado de sua aplicação. Desse modo, pode cogitar-se de *técnica extrafiscal positiva* quando a consecução do fim proposto advém do agravamento da imposição tributária – v. g.: instituição de alíquotas progressivas. Haverá *técnica extrafiscal negativa* quando a obtenção do fim colimado é perseguida por meio da redução da imposição tributária ou de sua total exoneração – v. g.:

isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido. Naquela, há aumento da carga tributária; nesta, diminuição. MARCUS DE FREITAS GOUVÊA defende que a *extrafiscalidade* se pode manifestar com a manutenção da carga tributária, ou seja, sem elevá-la ou diminuí-la.<sup>81</sup>

## 2.3 EXTRAFISCALIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 2.3.1 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva é a especificação do princípio da igualdade em matéria tributária. Em linhas gerais, pode ser traduzido na idéia segundo a qual todos devem concorrer para os gastos públicos na medida de suas forças econômicas. A concretização da justiça tributária passa necessariamente pela observância do princípio da capacidade contributiva.

Segundo apontamentos de JUAN MANUEL BLANCH NOUGUÉS, rudimentos da noção de justiça fiscal podem ser encontrados no Direito Romano, pois: “*civilia munera per ordinem pro modo fortunarum sustinenda sunt (todas las cargas públicas deben ser soportadas en proporción a las fortunas)*” e “*munera quae patrimonii publicae utilitatis gratia indicuntur (las cargas que se imponem sobre los patrimonios para utilidad pública han de ser sostenidas por todos)*”, correspondendo aos critérios de proporcionalidade e generalidade, respectivamente.<sup>82</sup>

No Século XVII, advertira MONTESQUIEU que “*Não é pelo que o povo pode dar que se deve calcular as rendas públicas, mas sim pelo que ele deve dar; e se calcularmos sobre aquilo que ele pode dar, é preciso, pelo menos, que isso seja em conformidade com o que o povo pode sempre dar*”.<sup>83</sup>

Em rigor, seria desnecessário prevê-lo expressamente, uma vez que está implícito na idéia genérica de isonomia, que demanda tratamento igual para quem se encontra em situação igual; todavia, o legislador constituinte optou por fazê-lo (artigo 145, §1º). Há, com isso, significativo reforço nas garantias fundamentais do

<sup>81</sup> *A extrafiscalidade no Direito Tributário*, p. 282-283.

<sup>82</sup> Principios básicos de justicia tributaria en la fiscalidad romana, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 247, p. 69.

<sup>83</sup> *Do espírito das leis*, Trad. Jean Melville, p. 221.

contribuinte. De mais a mais, como pontifica ELCIO FONSECA REIS, “*O princípio da capacidade contributiva, próprio do Direito Tributário, deve ser visto como imanente ao Estado Social e também ao novel Estado Democrático de Direito, porquanto é essencial para a realização da justiça fiscal, da igualdade material, da solidariedade, objetivos primordiais do Estado Social e Democrático de Direito*”.<sup>84</sup>

### 2.3.2 Conflitos Envolvendo a Capacidade Contributiva

No *pós-positivismo*, ou *neopositivismo*, como preferem alguns, surge a necessidade de traçar as diferenças entre *regra* e *norma*. O motivo que induz à distinção entre ambas é idêntico ao que, no positivismo, a torna dispensável: a alocação dos princípios no âmbito da Teoria do Direito. Isso implica examinar se os princípios encontram-se ou não no campo da normatividade.

ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO identifica quatro aspectos decisivos que culminaram com a superação do positivismo: a inadmissão de lacunas e incapacidade de solucioná-las; a ausência de meios para manejar “conceitos indeterminados”;<sup>85</sup> a inaptidão para conciliar princípios em situação de conflito e, por fim, a incapacidade de providenciar soluções viáveis diante de situações de injustiça provocadas por normas válidas.<sup>86</sup>

Entretanto, no *pós-positivismo*, a norma consubstancia-se no gênero que comporta as espécies *regras* e *princípios*, ambos inseridos, por conseguinte, no plano normativo. Há quem, como, por exemplo, HUMBERTO ÁVILA, propugne a existência de uma terceira espécie: os *postulados normativos*, localizados no campo

<sup>84</sup> O imposto de renda das pessoas físicas e a dignidade da pessoa humana: intributabilidade do mínimo existencial, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 65, p. 35.

<sup>85</sup> Em rigor, não se pode cogitar de conceitos qualificados pela indeterminação. Os conceitos devem ser necessariamente determinados, sob pena de não serem conceitos. Nesse sentido, mostram-se pertinentes as palavras de Eros Roberto Grau: “(...) a indeterminação apontada em relação a eles não é dos conceitos (idéias universais), mas de suas expressões (termos). Dai minha insistência em aludir a termos indeterminados de conceitos, e não a conceitos indeterminados”. Enfatiza, outrossim, que “Se é indeterminado o conceito, não é conceito” (*Ensaio...*, op. cit., p. 231).

<sup>86</sup> Introdução à edição portuguesa, in: Claus-Wilhelm Canaris, *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*, p. XX-XXIII.

das *metanormas* – normas de segundo grau – entendidos como *normas estruturantes da aplicação de princípios e regras jurídicos*.<sup>87</sup>

Nesse contexto, é forçoso reconhecer a força normativa dos princípios. Desse modo, a capacidade contributiva, dado o seu *status* de princípio, é norma jurídica. Todavia, não é apenas uma norma jurídica: é uma norma dotada de supremacia, porquanto encartada na Constituição.

Com o estabelecimento dessas premissas, cumpre registrar que os conflitos normativos que envolvem o princípio da capacidade contributiva devem ser resolvidos mediante a aplicação do arsenal metodológico específico para os conflitos que envolvem norma constitucional.

Evidentemente, se houver conflito com norma de hierarquia inferior, não cabe dúvida de que o princípio da capacidade contributiva deverá prevalecer. Se, de outra forma, o conflito envolver o referido princípio e outra norma constitucional, será necessário empregar o critério da ponderação dos valores envolvidos para determinar o valor constitucional prevalecente naquele caso concreto. Calha recordar que inexistente hierarquia formal entre normas constitucionais.

### 2.3.3 Extrafiscalidade X Capacidade Contributiva

Muito se discute, no âmbito da doutrina, a respeito da compatibilidade do emprego extrafiscal dos tributos em relação ao princípio da capacidade contributiva. O professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA adverte que a convivência entre a igualdade – princípio de que decorre a capacidade contributiva – e a extrafiscalidade é delicada.<sup>88</sup> Esta constitui exceção àquela, podendo ser empregada apenas em situações excepcionais. Problema similar é identificado por JUAN JOSE BAYONA DE PEROGORDO e MARIA TERESA SOLER ROCH: “*Otro problema relacionado con la utilización del impuesto como instrumento de intervención económica lo constituye*

---

<sup>87</sup> *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, p. 87 *et seq.*

<sup>88</sup> Em palestra proferida no XVII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, cujo conteúdo encontra-se disponível na *Revista de Direito Tributário*, n.º 91, p.74-80.

*la legitimidad de los objetivos extrafiscales y, en concreto, la compatibilidad de dicha utilización con los principios de justicia tributaria”.*<sup>89</sup>

ELCIO FONSECA REIS reconhece que ambos – o princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade – podem servir de instrumento para a realização da igualdade material e, por conseguinte, da justiça social, pois, no Estado Social, o tributo “(...) *deixa de ser simples fonte de receita para o Estado, passando a ser utilizado como instrumento de realização de justiça, vale-se do princípio da capacidade contributiva como meio de onerar aqueles economicamente mais favorecidos, sendo utilizado, também, de forma extrafiscal para criar benefícios para regiões mais pobres*”.<sup>90</sup>

Segundo MONTESQUIEU, “*Não há nada que a sabedoria e a prudência devam regulamentar tão bem quanto a porção que se tira e a porção que se deixa aos súditos*”.<sup>91</sup> No Estado – Democrático – de Direito, a tarefa de aferir o *quantum* a subtrair dos contribuintes a título de tributo é confiada à sabedoria e à prudência do legislador, a quem cabe identificar a medida da capacidade contributiva.

O legislador, ao prever a utilização extrafiscal dos tributos, não pode negligenciar a pujança normativa do princípio da capacidade contributiva, que, em hipóteses estreitas e – constitucionalmente – justificadas, pode sofrer mitigação. Todavia, essa excepcional permissão de abrandamento não significa que a extrafiscalidade possa sufocar por completo o princípio da capacidade contributiva.

O problema de equacionar esses dois elementos avulta-se quando se tem em conta que não existe meio de estabelecer, com precisão, se o tributo atende ou não à capacidade contributiva do sujeito passivo. Não há uma fórmula matemática ou programa de computador que calcule a capacidade contributiva de cada um. Existem apenas parâmetros genéricos que permitem identificar áreas de certeza positiva e negativa, concluindo-se pela existência ou pela ausência de capacidade contributiva. Determinar o momento a partir do qual o tributo deixa de atender ao princípio é uma autêntica tarefa de Sísifo.

---

<sup>89</sup> *Derecho financiero*, p. 674.

<sup>90</sup> *O imposto...*, *op. cit.*, p. 34.

<sup>91</sup> *Do espírito...*, *op. cit.*, p. 221.

Sendo exceção ao princípio da capacidade contributiva, apenas diante de justo motivo pode-se afastá-la em prol da imposição tributária extrafiscal. Como identificar o *justo motivo* idôneo a permitir o uso da extrafiscalidade?

O intérprete, ao aferir a constitucionalidade das técnicas extrafiscais, deve realizar um juízo de proporcionalidade entre meios empregados para atingir determinados fins propostos. O *fim* deve ser a promoção de algum valor constitucional. O *meio* deve ser adequado e suficiente para atingir o fim.

## 2.4 EXTRAFISCALIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

### 2.4.1 Notas Introdutórias

No Brasil, o Direito Positivo não contempla comando normativo que, de forma patente, determine a utilização extrafiscal dos tributos. Não há, por outro lado, preceito que a proíba: a Constituição Federal é omissa a respeito, pois não há determinação explícita nesse sentido. Entretanto, a necessidade de implementar os objetivos fundamentais da República – artigos 3º e 151, I, ambos da Constituição – não só autoriza, mas determina o manejo de instrumentos tributários com desideratos extrafiscais. Nesse contexto, CLÁUDIA DE REZENDE MACHADO DE ARAÚJO chega à conclusão de que a extrafiscalidade é fundamental para promover o desenvolvimento nacional, a justiça social e diminuir as desigualdades sociais.<sup>92</sup>

De igual maneira, no plano infraconstitucional, as normas gerais da tributação nacional, consubstanciadas, atualmente, no Código Tributário Nacional, nada dispõem a respeito do emprego de tributos para atingir fins diversos da arrecadação de recursos para os cofres públicos.

Na Espanha, entretanto, há expressa previsão para o emprego dos tributos para finalidades extrafiscais. Esse preceito está encartado no artigo 4º da Ley General Tributaria: “*Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional*”.

<sup>92</sup> Extrafiscalidade, *op. cit.*, p. 333.

No âmbito da legislação tributária estadual do Paraná, há o Código de Defesa do Contribuinte – Lei Complementar n.º 107, de 11 jan. 2005 –, que desaconselha o emprego de figuras tributárias com propósitos de intervenção. O artigo 2º determina que *“A instituição ou majoração de tributo atenderá aos princípios da eficiência econômica, da simplicidade administrativa, da flexibilidade, da responsabilidade e da justiça”*. O §1º desse artigo preceitua: *“Considera-se economicamente eficiente o tributo que não interfere com a correta alocação de recursos produtivos da sociedade”*.

Ou seja, a partir da interpretação *a contrario sensu* do preceito normativo em epígrafe, o tributo cujo propósito seja interferir na correta alocação de recursos produtivos da sociedade é economicamente ineficiente e, em face dessa verificação, deve ser evitado. Todavia, a eficiência econômica não deve ser o único objetivo a ser perseguido pelo sistema tributário; outras finalidades e valores são dignos da atenção do Poder Público e, portanto, podem/devem ser atendidos com a utilização de instrumentos de política fiscal.

A análise do Diploma Constitucional permite ao intérprete identificar que o próprio legislador constituinte previu, de forma expressa, hipóteses nas quais os tributos apresentam função extrafiscal.

#### **2.4.2 Tratamento Favorecido para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte**

O artigo 146 indica as matérias que se encontram sob reserva de lei complementar, ainda não promulgada. A disciplina jurídica dessas matérias – até que se promulgue a competente lei complementar – é dada pelo CTN. A Emenda Constitucional n.º 42, de 19 dez. 2003, que promoveu uma “reforma tributária”, incluiu a alínea “d” no inciso III do artigo 146: *“(…) d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”*.

A proteção às microempresas e às empresas de pequeno porte é um dos pilares sobre os quais se assenta a ordem econômica brasileira (artigo 170, IX). É dever das entidades federativas concertar ações em favor dessas empresas, conforme determina o artigo 179: “*A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei*”.

São, portanto, três inserções a respeito do tema na Constituição, o que evidencia a sua relevância. Todavia, o constituinte empregou construções lingüísticas distintas em cada uma delas. No artigo 146, III, “d”, alude-se a “*(...) tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte (...)*”; no artigo 170, IX, há referência a “*tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País*”. Por derradeiro, no artigo 179, cogita-se de “*(...) às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado (...)*”.

Embora as formulações sejam distintas, não se verifica grande variação quanto ao alcance normativo de cada uma delas. Ora, “*tratamento favorecido*” é “*tratamento diferenciado*”. Nesse sentido, o “*tratamento diferenciado*” só justifica-se se for “*favorecido*”. O artigo 170, IX, conquanto mencione apenas as empresas de pequeno porte, abrange, *a fortiori ratione*, também as microempresas. Nas Leis n.º 9.317, de 5 dez. 1996 e 9.841, de 5 out. 1999, o vocábulo *tratamento* vem acompanhado de tripla adjetivação: *diferenciado, simplificado e favorecido*.

Há um evidente caráter extrafiscal na instituição de regimes tributários específicos para essas empresas. O Poder Público abre mão de significativa parcela da arrecadação tributária que poderia alcançar, caso não previsse regimes especiais em prol da consecução de um fim maior: fomentar os pequenos empreendimentos.

Há, no artigo 179, expressa e direta referência à finalidade constitucional a ser buscada: “*(...) visando a incentivá-las – as microempresas e às empresas de pequeno*

porte (...)”. Ademais, os regimes em alusão propiciam a plena concretização da *livre iniciativa*, outro princípio de especial relevância no âmbito da ordem econômica.

Em rigor, a previsão de regimes especiais para microempresas e para as empresas de pequeno porte é um desdobramento do *princípio da isonomia*, segundo o qual, de acordo com a consagrada fórmula, *deve-se dispensar tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais na medida de suas desigualdades*. É notória a existência de desproporcionais diferenças entre as grandes e pequenas empresas. Não se pode, de forma alguma, sujeitá-las a tratamento tributário similar, inclusive no tocante aos deveres instrumentais.

#### 2.4.3 Equilíbrio na Concorrência

A já mencionada Emenda Constitucional n.º 42, de 19 dez. 2003, acrescentou ao texto original o artigo 146-A, que assim preceitua: *“Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”* (grifamos).

A finalidade constitucional é expressamente determinada: prevenir desequilíbrios da concorrência. Prevê-se, outrossim, o *meio* por que se buscará cumprir o objetivo delineado: estabelecimento de critérios especiais de tributação. Convém apontar que a *livre concorrência* está encartada no rol dos princípios que informam a ordem econômica nacional (artigo 170, IV).

#### 2.4.4 IPI

A extrafiscalidade do IPI é operada por meio da *seletividade*. Ou seja, as alíquotas desse imposto sofrem variações conforme o produto sobre o qual incide. A seletividade deve obedecer ao critério da *essencialidade*, de modo a gravar de forma mais severa os produtos supérfluos e de maneira mais branda os essenciais, conforme determinação do artigo 153, §3º, I, do Diploma Constitucional.

No título dedicado à tributação e ao orçamento, não há indicativos para aquilatar a essencialidade dos produtos. Todavia, de acordo com o professor JOSÉ

ROBERTO VIEIRA, na própria Constituição encontra-se o parâmetro norteador de que se deve valer o legislador ordinário ao fixar as alíquotas do imposto em referência. Essas diretrizes são determinadas pelas necessidades vitais básicas a que o salário mínimo deve atender: moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social – artigo 7º, IV. Nesse sentido, os produtos integrantes da cesta básica ou materiais de construção devem sofrer tributação suave ou sequer serem gravados com o imposto, ao passo que produtos como veículos de luxo e cigarros se devem sujeitar à tributação mais agressiva. O critério da essencialidade permite identificar situações nas quais, diante de imperativos de justiça social e de necessidade de proteger direitos fundamentais, deve-se afastar a incidência do tributo de sorte a permitir a salvaguarda do mínimo existencial.

O critério da seletividade já fora adotado à época do Brasil-Império. Consoante os esclarecimentos de UBALDO CESAR BALTHAZAR:

A Carta Régia de 28 de janeiro de 1808 estabeleceu a liberdade de comércio de quaisquer gêneros, fazendas e mercadorias transportadas ou em navios estrangeiros às nações que se conservassem em paz e harmonia com a Coroa portuguesa, pagando-se por entrada 24% (“20% de direitos grossos e 4% de donativos”), regulando-se a cobrança destes direitos por pautas e aforamentos, ficando vinhos, águas, aguardentes e azeites doces sujeitos ao pagamento do dobro de direitos.<sup>93</sup>

Mais adiante, ao dissertar sobre os tributos à época do Segundo Reinado, o autor apresenta nova passagem, na qual se evidencia a adoção do critério da essencialidade: “(...). Tendo em vista os constantes déficits, criou-se a ‘Tarifa Alves Branco’, que passou a vigorar a partir de 1844, modificando-se as alíquotas aduaneiras de aproximadamente três mil artigos importados, alguns tributados em até 60% ad valorem. Eram fortemente gravados produtos que pudessem ser fabricados no país ou considerados supérfluos” (sic).<sup>94</sup>

Há, também, a previsão do artigo 153, §3º, IV, outra novidade introduzida pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19 dez. 2003: “§3º – O imposto previsto no inciso IV: (...); IV – terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei”. Busca-se, por meio do referido preceito,

<sup>93</sup> História..., op. cit., p. 70-71.

<sup>94</sup> Idem, p. 94-95.

permitir que o parque industrial brasileiro seja renovado com certa constância, tornando mais eficiente a produção nacional.

#### 2.4.5 ITR

Manifesta-se a extrafiscalidade no ITR através da técnica de fixação de alíquotas progressivas, com o propósito de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Nesse caso, o valor constitucional a ser perseguido é a função social da propriedade rural (artigo 153, §4º, I, do Diploma Constitucional).

No capítulo atinente à política agrícola e fundiária e à reforma agrária, encontra-se regra tendente a facilitar o processo de reforma agrária. De acordo com o artigo 184: “(...). §5º – São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”. Conquanto refira-se a isenção, o preceito, dado o seu *status* constitucional, encerra hipótese de imunidade.

#### 2.4.6 ICMS

Preceitua o artigo 155, §2º, II, que o ICMS “(...) *poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*”. Acerca da seletividade em razão da essencialidade valem as considerações tecidas quando da análise do IPI. Nota-se, entretanto, uma *peculiar distinção*: o constituinte determinou que o IPI *será* seletivo ao passo que ICMS *poderá* sê-lo, não obstante o fato de certo setor da doutrina entender que se trata de *dever*, ao invés de *simples faculdade*. Nesse sentido, o professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA pondera que é:

“(...) fruto de pobre interpretação meramente literal o entendimento daqueles que defendem a condição de facultativa da seletividade do ICMS. Se além do texto – o ICMS ‘poderá ser seletivo...’ (Constituição, artigo 155, §2º, III) – o intérprete fizer uma incursão mínima ao contexto constitucional, perceberá o influxo poderoso da Capacidade Contributiva (artigo 145, §1º) e da Igualdade Tributária (artigo 5º, caput, e 150, II), a determinarem nitidamente a substituição da literalidade do ‘poderá’ pela sistematicidade do ‘deverá’, sob pena de

restarem desatendidos os superiores mandamentos constitucionais da Capacidade Contributiva e da Igualdade”<sup>95</sup>.

#### 2.4.7 IPVA

Os fatores de discriminação eleitos para propiciar a utilização extrafiscal do imposto são o *tipo* de veículo e a sua *utilização*. Nesse sentido, determina o artigo 155, §6º, II, da Constituição que o IPVA “*poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização*”. Desse modo, justifica-se a outorga de isenção para contribuintes portadores de deficiência – finalidade mediata de promover a integração social da pessoa portadora de deficiência – ou a imposição de alíquotas amenas sobre veículos no transporte de cargas. Por outro lado, autoriza-se que o legislador ordinário imponha alíquotas mais elevadas sobre veículos luxuosos.

Há amplo espaço para a denominada *extrafiscalidade ambiental*. As alíquotas podem ser estipuladas em razão da poluição gerada pelos veículos. Dessa maneira, há um incentivo para que os contribuintes adquiram veículos que causem menor degradação ao meio ambiente. Essa modalidade de emprego extrafiscal dos tributos fundamenta-se basicamente no *princípio do poluidor-pagador*.

#### 2.4.8 IPTU

O fundamento constitucional do emprego extrafiscal do IPTU é a função social da propriedade urbana. O Diploma Constitucional menciona dois expedientes que permitem a utilização do IPTU como instrumento extrafiscal.

De um lado, há a previsão genérica do uso da progressividade em razão do *valor* – elevam-se as alíquotas à medida que o valor venal do imóvel aumenta – e, de outro, a previsão específica da progressividade em função do *tempo* – majoram-se as alíquotas à medida que transcorre o tempo sem que o contribuinte utilize de forma adequada o imóvel.

---

<sup>95</sup> Uma reforma tributária de gatinhos e hienas!, *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, n.º 5, p.46-47, nota de rodapé 14.

Desse modo, em qualquer caso, as alíquotas do IPTU poderão ser: **A)** progressivas em razão do *valor* do imóvel e **B)** diferenciadas conforme sua *localização* e o *uso* (CF, artigo 156, §1º, I e II). A conjugação dos critérios de localização e uso do imóvel permite ao município estimular, ou desestimular, o exercício de determinadas atividades em certas porções de seu território. É oportuno registrar que a Constituição não estabelece requisitos para que a municipalidade valha-se da progressividade em função do valor – “progressividade incondicionada”.

Na hipótese delineada no artigo 182, §4º, o emprego extrafiscal do IPTU destina-se a induzir o proprietário a observar a função social da propriedade, utilizando o imóvel de modo a atendê-la. Para adotar a técnica da progressividade no tempo, devem concorrer alguns requisitos: **A)** o Município deve contar com *plano diretor*, obrigatório para cidades com população superior a 20.000 habitantes, facultativo para as demais; **B)** existência de imóvel urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado; e **C)** o proprietário não houver cumprido, no prazo e nas condições estabelecidos, a determinação de edificação e/ou parcelamento compulsórios – “progressividade condicionada”.

A disciplina infraconstitucional do IPTU progressivo no tempo é determinada pelo artigo 7º do Estatuto da Cidade (Lei n.º 10.257, 10 jul. 2001) e sujeita-se a um limite quantitativo: a alíquota aplicada em um exercício não pode ser superior ao dobro da do exercício anterior, respeitada a alíquota máxima de 15%.

#### 2.4.9 Impostos Aduaneiros

Os impostos incidentes sobre o comércio exterior apresentam feição eminentemente extrafiscal, prestando-se a regular a balança comercial. Foram largamente utilizados com propósitos protecionistas, gravando severamente as importações; mesmo antes do surgimento do *welfare state*.

JOSÉ CASALTA NABAIS derruba o mito segundo o qual a extrafiscalidade é fenômeno exclusivo do estado social, asseverando que:

(...) os impostos extrafiscais não constituem uma novidade do estado social, já que neles sempre se incluíram os impostos aduaneiros protectivos, bem antigos e conhecidos do estado liberal cuja finalidade era (e é) a de proteger os respectivos espaços económicos nacionais,

pelo que a actual forma de estado – o estado social – se limitou a acrescentar a esses os chamados impostos ordenadores ou orientadores que, justamente por terem objectivos dominantes de intervenção econômica e social, desencadearam a ampla problemática de sua legitimidade constitucional.<sup>96</sup>

Na transição do feudalismo para o modo de produção capitalista, o protecionismo alfandegário, com o intuito de proteger o mercado nacional, foi uma das mais marcantes características do *mercantilismo*.<sup>97</sup>

Isso ocorreu inclusive no Brasil, como pode se depreender da lição de UBALDO CESAR BALTHAZAR: “(...) podemos dizer que o Período Imperial se assemelhou ao Período Colonial em três aspectos: a economia do Brasil conservava-se monocultora, agroexportadora e escravocrata. Outro ponto em comum residiu na importância dada ao imposto de importação, alterado conforme as necessidades e anseios protecionistas da Coroa”.<sup>98</sup>

#### 2.4.10 Imunidades

O Diploma Constitucional, ao catalogar hipóteses de imunidade, protege determinados valores que se revestem de elevado grau de relevância. Desse modo, levando em consideração a necessidade de cercar esses valores com garantias, o legislador constituinte houve por bem isolar do âmbito da competência tributária algumas atividades e pessoas. Assim, em princípio, a *ratio essendi* de uma hipótese de imunidade é a promoção de um valor constitucional.

Do ponto de vista estritamente jurídico-positivo, abstraído a análise de elementos de natureza axiológica, seria possível que algumas dessas atividades e pessoas *não* fossem contempladas pela imunidade. Essas atividades, a partir desse raciocínio, poderiam figurar no critério material da hipótese de incidência dos impostos e, no âmbito da consequência, as pessoas, de igual modo, poderiam ser eleitas como contribuinte de tal ou qual tributo.

<sup>96</sup> *O dever...*, *op. cit.*, p. 630.

<sup>97</sup> Ricardo de Moura Faria, Adhemar Martins Marques e Flávio Costa Berutti, *História*, *op. cit.*, p. 40-46.

<sup>98</sup> *História...*, *op. cit.*, p. 101.

Todavia, os elementos axiológicos não podem ser desprezados pela Ciência do Direito nem pelo Direito Positivo, sob pena de desastrosas conseqüências, sendo a principal delas a prevalência da forma em detrimento do conteúdo, da matéria, da justiça. O marco divisor entre o positivismo jurídico e o pós-positivismo situa-se em dois pontos fundamentais: a posição dos princípios e dos elementos de natureza valorativa no âmbito da Teoria do Direito. Portanto, com amparo nas lições de MARCO ANTONIO LIMA BERBERI, torna-se necessária a conclusão de que “*O Direito é, inegavelmente, permeado por valores e extrapola, por isso, a dimensão do jurídico*”.<sup>99</sup>

Na forma republicana, o soberano é povo, do qual emana todo o poder, inclusive o constituinte. Os representantes devem ser os emissários dos anseios dos representados. Esse é o compromisso dos mandatários: atuar nos e pelos interesses do povo. Dessarte, o legislador constituinte, conquanto pudesse – do ponto de vista jurídico-positivo – deixar de contemplar determinadas atividades e pessoas com o estabelecimento de hipóteses de imunidade, prefere, a partir da verificação de valores caros à sociedade, afastar a imposição de determinados gravames tributários.

O espectro de incidência *poderia* ser maior, contudo, *prefere-se* proteger esses valores a arrecadar tributos provenientes dessas atividades e pessoas. Nesse campo, o fim a que se propõe atingir não é instituir e arrecadar tributos; pelo contrário: a finalidade é proteger valores constitucionais. O meio, o instrumento que para tanto se utiliza é o estabelecimento de imunidades. Esse é o ponto de contato das imunidades com a extrafiscalidade.

Convém ilustrar o raciocínio por intermédio de alguns exemplos, sendo oportuno apontar que as hipóteses de imunidade não se circunscrevem ao Título VI da Lei Maior:

---

<sup>99</sup> *Os princípios na Teoria do Direito*, p. 137.

<b>IMUNIDADES</b>	
<i>Hipótese</i>	<i>Valor constitucional protegido</i>
Imunidade recíproca	Federalismo Autonomia dos entes federativos Isonomia entre as pessoas políticas
Templos de qualquer culto	Liberdade de culto
Partidos políticos	Liberdade política. Democracia
Sindicatos dos trabalhadores	Liberdade sindical
Livros e periódicos	Educação

## 2.5 LIMITES DA EXTRAFISCALIDADE

### 2.5.1 Generalidades

De início, convém reiterar que a extrafiscalidade constitui exceção ao princípio da capacidade contributiva, de sorte que as hipóteses de utilização extrafiscal dos tributos são excepcionais, sujeitando-se a alguns limites. Essas limitações ocorrem tanto no âmbito *finalístico* quanto no plano *instrumental* e, ainda, na conformação e análise dos resultados obtidos. Existem, ademais, espécies de exações tributárias que, por sua natureza, repelem a extrafiscalidade.

Em primeiro lugar, por tratar-se de construções que passam necessariamente pelo terreno normativo, os instrumentos extrafiscais devem obediência às formalidades exigidas para validade do tipo de ato normativo por que são veiculados – *limitação formal* ou *limitação procedimental*. Assim, se a via eleita – *rectius*: juridicamente e/ou constitucionalmente exigida – para a implementação do instrumento extrafiscal for a edição de lei complementar, a sua validade está condicionada ao respeito do procedimento para tanto previsto, que, *in casu*, no âmbito federal, depende da aprovação da maioria absoluta de cada uma das Casas Legislativas.

Por esse mesmo motivo – por ser construção de natureza normativa – a extrafiscalidade subordina-se à estrutura hierárquica do Direito Positivo. De imediato,

dessa proposição decorre a consideração da supremacia constitucional. Ou seja, qualquer medida extrafiscal subordina-se à força normativa do Diploma Constitucional – que se irradia por todo o ordenamento jurídico – de sorte que se deve achar em consonância com as regras e princípios nele contidos, expressa ou implicitamente.

Para JOSÉ CASALTA NABAIS, a legitimidade da extrafiscalidade, no particular caso dos benefícios fiscais, afere-se por uma tripla filtragem regida pelos parâmetros de *necessidade, adequação e proporcionalidade*. Dessarte, os limites do emprego extrafiscal são determinados por esses três critérios, de modo que a extrafiscalidade é legítima quando for *necessária, adequada e proporcional* e, por conseguinte, é ilegítima na hipótese de ser *desnecessária, inadequada e desproporcional*. Em sentido mais ou menos convergente, AROLDO GOMES DE MATTOS assinala que “*A concessão de benefícios fiscais deve, portanto, obedecer cumulativamente aos critérios de prioridade, razoabilidade, proporcionalidade e disponibilidade orçamentária, sob pena de gerar mais problemas do que vantagens sociais*”.<sup>100</sup>

O entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO pauta-se no sentido de que a extrafiscalidade, dada a sua natureza normativa, deve sujeitar-se integralmente às regras e princípios que disciplinam o regime jurídico tributário, pois “*Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão-somente a finalidade de seu manejo*”.<sup>101</sup>

### 2.5.2 Limites Finalísticos

Não é qualquer finalidade que pode ser perseguida através do emprego extrafiscal dos tributos. A finalidade deve ser compatível com a Constituição. Essa compatibilidade pode ser aferida de duas distintas maneiras: **A) finalidade expressamente consagrada pela Constituição ou B) finalidade por ela (Constituição) não vedada.**

<sup>100</sup> A natureza e o alcance dos convênios em matéria do ICMS, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 79, p. 12.

<sup>101</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 236.

À evidência, a partir da consideração do Estado Democrático de Direito, não se pode tolerar que os tributos se prestem a alcançar finalidades extrafiscais que a Constituição veda explicita ou implicitamente. Dessarte, o tributo não pode ser utilizado para limitar o tráfego de pessoas e coisas (artigo 145, V) ou com o desiderato de confiscar bens do contribuinte (artigo 145, IV).

O confisco, como espécie de penalidade, segundo recorda o professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA, não é incompatível com a ordem constitucional brasileira; pelo contrário: o Diploma Fundamental admite a pena de perdimento de bens (artigo 5º, XLVI) e, no artigo 243, prevê uma hipótese específica, em que o confisco recai sobre as glebas nas quais se cultivam plantas psicotrópicas.<sup>102</sup> O que a Constituição não tolera é que o tributo seja utilizado com propósitos confiscatórios.

De nossa parte, malgrado a Constituição não encerre dispositivo específico a respeito, entendemos que o tributo não pode ser dirigido à consecução de finalidades confiscatórias. Ora, se não se tolera que o tributo apresente efeito de confisco, *a fortiori*, não é possível que o tributo tenha como meta, como fim o confisco. Um tributo concebido com finalidade confiscatória revela uma situação bem mais grave do que a de um tributo que o traga como eventual efeito; neste caso, o confisco é um resultado “acidental”, porque, a princípio, não querido pelo legislador; naquele, é um objetivo a ser alcançado. Ou seja, à guisa de síntese, o confisco mediante emprego de tributo é vedado tanto como efeito quanto como finalidade.

### 2.5.3 Limites Instrumentais

Quando o assunto é a seleção de instrumentos para a consecução de propósitos extrafiscais, não há espaço para a afirmação de que os fins justificam os meios. Por mais valiosos e relevantes que possam ser os objetivos extrafiscais perseguidos, os meios para tanto colocados em marcha devem guardar respeito a uma série de garantias do contribuinte.

---

<sup>102</sup> Em aulas ministradas em 2006 na Universidade Federal do Paraná, à frente da Cadeira de Direito Tributário.

Nesse campo, o postulado da proporcionalidade não pode ser afastado. Sua incidência impede que sejam adotados meios que impliquem sacrifício não compatível com o retorno – resultado e efeitos – apresentado pela utilização extrafiscal do tributo. Ou seja, o instrumento extrafiscal deve ser proporcional ao fim almejado e aos resultados práticos apresentados pela medida extrafiscal.

#### 2.5.4 Limites em Razão dos Resultados Verificados

O emprego extrafiscal dos tributos pode deixar de produzir qualquer efeito ou gerar efeitos não queridos pelo legislador quando da formulação da regra. No primeiro caso, a extrafiscalidade será inócua; no segundo, perniciososa. Em ambas as hipóteses, a partir da análise dos resultados oriundos da utilização extrafiscal, deve o legislador diligenciar pela alteração dos atos normativos que regem a hipótese, ou, se isso não for possível, retirá-la do mundo jurídico, buscando atingir a finalidade para a qual foi criado por meio de outros instrumentos – instrumentos “não-tributários”.

É de bom alvitre ressaltar que o emprego extrafiscal de determinado tributo, por ser medida de caráter excepcional, só pode subsistir na medida em que seja eficiente – *rectius*: eficaz – ao alcance das finalidades que renderam ensejo à sua criação.

Um problema de dilatadas proporções reside nos *efeitos transcendentales*; ou seja, nos efeitos provocados em relação a terceiros. Tomemos um exemplo: a concessão de um benefício fiscal para as indústrias que se instalarem em determinada porção do território nacional, com o objetivo de conduzi-lo ao desenvolvimento. De um lado, as empresas que o fizerem colherão vantagens advindas da desoneração tributária. Por outro lado, as empresas que se dedicam a idêntica atividade, que, todavia, são estabelecidas em outro ponto do território, experimentarão prejuízos decorrentes da perda de competitividade de seus produtos no mercado, podendo desembocar na caracterização de um privilégio odioso, por haver afronta aos princípios constitucionais da igualdade e da livre concorrência. A equação deve ser solucionada a partir dos critérios propostos por JOSE CASALTA NABAIS: *necessidade, adequação e proporcionalidade*; sopesando, de um lado, os efeitos

positivos e negativos derivados da medida e, de outro, os resultados verificados quanto à consecução da finalidade estabelecida.

Nesse caso, o benefício não estará conforme à Constituição se houver outras medidas que conduzam a resultado substancialmente idêntico, ou se atropelar o princípio da livre concorrência, inviabilizando a continuidade das atividades dos concorrentes.

### 2.5.5 Limites em Razão das Espécies de Tributos

Qualquer tributo pode ser empregado com finalidades extrafiscais? Não, pois existem figuras tributárias que, em razão de sua natureza ou de determinação constitucional, não podem ser utilizados como instrumentos de política fiscal. Dessa forma, *a priori*, são incompatíveis com o emprego extrafiscal: os empréstimos compulsórios e a contribuição de melhoria.

#### 2.5.5.1 Extrafiscalidade e Empréstimos Compulsórios

A Constituição, no parágrafo único de seu artigo 148, estabelece que “*A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição*”. Esse tributo não pode ser instrumento para intervenção no domínio econômico ou para cumprir outros propósitos de política fiscal. Sua finalidade é eminentemente fiscal, prestando-se a carrear aos cofres públicos os necessários recursos para dar atendimento às despesas que ensejaram a sua instituição.

Todavia, a incompatibilidade dessa figura tributária com a extrafiscalidade não é absoluta. Inexiste impedimento normativo para que a lei complementar instituidora de empréstimo compulsório encerre regras que se destinem a exortar à adoção de determinados comportamentos. Igualmente, inexiste óbice constitucional para que o referido tributo apresente *efeitos* extrafiscais. Imagine-se, a título de exemplo, que seja instituído empréstimo compulsório para fazer frente às despesas decorrentes de investimento público urgente e relevante em determinadas porções do território nacional, apresentando como efeito extrafiscal o desenvolvimento econômico local, de

modo a promover a redução de desigualdades regionais, como, de resto, autoriza o artigo 151, I, do Estatuto Constitucional. O efeito não emana do tributo, mas, do investimento público que ensejou a instituição do empréstimo compulsório.

O artigo 15, III, do Código Tributário Nacional agasalha – em rigor, agasalhava – hipótese na qual o empréstimo compulsório assume função eminentemente extrafiscal: conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo. É manifesto que a finalidade não era abastecer os cofres públicos com recursos, mas contornar o principal problema deflagrado pelo excesso de poder aquisitivo em circulação: a inflação. À evidência, dada a sua absoluta incongruência em relação à Constituição, essa hipótese encontra-se fulminada pela incidência do fenômeno da não recepção.

#### 2.5.5.2 Extrafiscalidade e Contribuição de Melhoria

O emprego extrafiscal desse tributo, dada a sua natureza, restringe-se a escassas hipóteses. Sua *finalidade* é mera e exclusivamente fiscal. O CTN estabelece duas ordens de limites à cobrança e à arrecadação da contribuição: há, de um lado, o limite individual, de modo que nenhum contribuinte pagará importância superior à valorização experimentada por seu imóvel; de outro, o limite global, de sorte que a montante arrecadado a título de contribuição não pode sobejar o custo total da obra pública. Não obstante, inexistente empecilho para que a obra pública que abriu oportunidade para a exigência da contribuição de melhoria apresente efeitos extrafiscais – v. g.: promovendo o desenvolvimento econômico da região contemplada pela realização da obra pública.

### 3 EXTRAFISCALIDADE E FEDERALISMO FISCAL

Vencidas as etapas anteriores, nas quais delineamos alguns dos principais aspectos do federalismo (Capítulo I) e da extrafiscalidade (Capítulo II), chegou o momento de traçar algumas considerações que permitam conectar ambos os fenômenos entre si.

#### 3.1 GUERRA FISCAL

Já se fez menção, alhures, que o legislador constituinte, ao desenhar a formação do federalismo brasileiro, revelou intensa preocupação em construir um modelo marcado pela cooperação entre as criaturas federativas. Reflexos dessa tendência espraiaram-se para o terreno da administração fazendária. Nesse sentido, a Emenda Constitucional n.º 42, de 19 dez. 2003 adicionou ao artigo 37 da Constituição Federal, que esboça as linhas fundamentais que caracterizam a Administração Pública, o inciso XXII: *“as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”* [grifou-se].

Noutro passo, ao dispor a respeito do regime único de tributação para as microempresas e empresas de pequeno porte, a Constituição, também a partir da Emenda Constitucional n.º 42, de 19 dez. 2003, autoriza que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios compartilhem as atividades de arrecadação e cobrança dos impostos e contribuições abrangidos pelo sistema, bem como mantenham cadastro nacional único de contribuintes – artigo 146, parágrafo único, IV.

No entanto, a prática demonstra que há um extenso e sinuoso caminho para que ao federalismo cooperativo, máxime no campo tributário, seja dada plena concretização. O principal embaraço para que isso efetivamente ocorra reside naquilo que se convencionou denominar de “guerra fiscal”. Estudiosos esmeram-se na tentativa de formular uma definição de “guerra fiscal”. A tarefa é ingrata, pois há

imensa dificuldade em estabelecer as notas caracterizadoras do fenômeno de modo a sintetizá-lo num enunciado suficientemente preciso. Contudo, na elaboração de qualquer definição a esse respeito devem concorrer, pelo menos, os seguintes elementos: duas ou mais entidades federativas (plano subjetivo) em situação de conflito em matéria tributária (plano objetivo). Outros indicadores não se fazem presentes em todas as situações que a prática consagra como guerra fiscal, como, por exemplo, a finalidade a que é dirigido o ato que desencadeou o conflito – v. g.: finalidade de promover o desenvolvimento regional. Portanto, em homenagem à precisão científica, dados dessa natureza não podem compor uma definição a respeito do fenômeno.

Convém fornecer alguns exemplos. Com o ISS, subsiste o conhecido conflito de competência entre um Município que se arvora no direito de exigir o tributo no local da prestação do serviço e outro que pretende cobrá-lo com base no domicílio do contribuinte. No ICMS, a concessão indiscriminada de benefícios fiscais por parte dos Estados, para atrair a instalação de grandes empresas nos respectivos territórios, ilustra o alcance do fenômeno. Todavia, o núcleo da guerra fiscal, que vem pondo em xeque o federalismo brasileiro, não reside nas disputas entre os Estados, mas sim entre eles e a União.<sup>103</sup> De certa forma, a explicação é simples. Os Estados detêm participação no produto da arrecadação dos impostos, o que não acontece, ou melhor, não vinha acontecendo com as contribuições especiais até a promulgação das Emendas Constitucionais n.º 42, de 19 dez. 2003 e 44, 30 jun. 2004, por força das quais a União “concordou” em ratear o produto da arrecadação da Contribuição sobre a Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre os combustíveis (CIDE-Combustíveis) com os Estados e o Distrito Federal.

Nesse sentido, a partir da década de 1990, alguns impostos de competência da União cujo produto arrecadado se sujeita ao regime de repartição (transferências constitucionais) sofreram sensível redução nos elementos quantitativos, previstos no âmbito do *conseqüente* da norma tributária: alíquota – v. g.: Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e Jurídicas – IRPF e IRPJ – e

---

<sup>103</sup> Heron Arzua, em conferência proferida em 2 de junho de 2005, no evento *I Jornada de Estudos de Direito Tributário da UniBrasil: tributação e direitos fundamentais*.

base de cálculo – v. g.: Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, incidente sobre o lucro calculado na modalidade presumida. Desse modo, parece ser correto supor que a carga tributária, nesse período, tornou-se menos gravosa. Com efeito, não foi o que ocorreu. Pelo contrário: a carga tributária passou a sofrer sucessivas majorações, alcançando patamares escorchantes, a ponto de desestimular a atividade empreendedora dos particulares e criar condições propícias para o alastramento do mercado informal.

Deploravelmente, o atual cenário fiscal brasileiro, faz com que, em não raros casos, a sonegação de tributos seja a única alternativa viável de sobrevivência de um sem-número de empresas; assim, a evasão fiscal transforma-se em questão que se aproxima da categoria a que o Direito Penal denomina de inexigibilidade de comportamento conforme ao Direito.

Em grande parte, esse quadro dantesco deve-se ao fato de a União, no referido período, criar e/ou majorar contribuições especiais à exaustão – v. g.: criação da CPMF, sob o pretexto de financiar ações na área da saúde; elevação da alíquota da COFINS e a ampliação de sua hipótese de incidência, de modo a alcançar as operações de importação; sucessivos aumentos na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Isso, porém, não é tudo. A engenhosidade do legislador brasileiro conseguiu contornar a exigência de vinculação do produto da arrecadação das contribuições às finalidades que deram oportunidade ao seu ingresso no sistema tributário. O caminho para tanto escolhido foi o estabelecimento das teratológicas desvinculações de receitas. Mencione-se, como exemplo, a Desvinculação de Receitas da União – DRU – de que trata o artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT: *“É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais”*. Não cabe dúvida de que esse stratagem da União vem minando a autonomia das demais criaturas federativas e colocando em risco a subsistência da Federação.

### 3.2 CONVÊNIOS

Os impostos comportam classificações jurídicas e econômicas, que se “juridicizam” ao serem reconhecidas pelo Direito Positivo. Em ambos campos, várias são as propostas da doutrina. Como exemplo de classificação lastreada em aspectos de natureza econômica, pode ser mencionado o grupo de impostos que incidem sobre a produção e a circulação: IPI, IOF, ISS, e ICMS.<sup>104</sup> Nota-se que, nessa classificação, há dois impostos de competência da União (IPI e IOF), um dos Estados (ICMS) e um dos Municípios (ISS).

O fato de a competência para instituir e cobrar imposto sobre circulação de mercadorias e a prestação de alguns serviços pertencer aos Estados rende ensejo para a adoção de diversas práticas perniciosas (“guerra fiscal”). A pretexto de atrair investimentos e promover o desenvolvimento econômico local, os Estados valem-se de expedientes que, num primeiro momento, apresentam resultados positivos, mas que, posteriormente, conduzem ao desequilíbrio das contas públicas e ao enfraquecimento da Federação. Assim ocorre, por exemplo, com toda sorte de instrumentos de renúncia fiscal instituídos de forma açodada e/ou com propósitos escusos, ou, ainda, com a criação de “obstáculos” tributários para a livre circulação de mercadorias provenientes de outro Estado. Lamentavelmente, essa é a face “autofágica” do federalismo brasileiro.

Nesse sentido, para que esses inconvenientes fossem contornados, considerável parcela da doutrina defende que o ICMS *deveria* estar inserido na faixa de competência tributária da União. Todavia, em face da especial proteção de que desfruta o princípio federativo no cenário constitucional brasileiro, inexistente a possibilidade de a competência para a instituição do ICMS deixar de pertencer aos Estados e ao Distrito Federal. Emenda à Constituição que tenha esse propósito, pelo fato de comprometer gravemente a autonomia dessas pessoas políticas, ferindo de morte a forma federativa, restará fadada a chafurdar no pântano da inconstitucionalidade. Somente em sede de uma nova assembléia nacional constituinte o desenho da competência tributária poderia sofrer tão drásticas modificações.

---

<sup>104</sup> Ricardo Lobo Torres, *Curso...*, *op. cit.*, p. 356. De resto, essa é a classificação prevista no CTN.

Em Estados de formação unitária, a competência para a cobrança de imposto sobre o valor agregado – que apresenta características similares às do ICMS – pertence à administração central. Assim ocorre, a título de exemplo, na Espanha (*Impuesto sobre el Valor Añadido – IVA*), na França (*Taxe sur la Valeur Ajouté – TVA*) e na Itália (*Imposta sul Valore Aggiunto – IVA*), em que as comunidades autônomas, os departamentos e as regiões administrativas, respectivamente, não detêm competência para exigí-lo.<sup>105</sup>

No campo da competência material, os incisos I e V do artigo 24 da Constituição Federal determinam que incumbe concorrentemente à União – responsável pela edição de “normas” gerais –, aos Estados e ao Distrito Federal legislar sobre Direito Financeiro e a respeito de produção e consumo. Parece restar claro que a natureza dessas matérias pressupõe certo grau de uniformidade.

A equação a ser resolvida envolve, de um lado, a uniformidade normativa e, de outro, a autonomia dos sujeitos federativos. O pêndulo apresenta suave inclinação em favor da autonomia dos entes políticos: a plena uniformidade normativa é comprometida com os impostos que atingem a circulação de mercadorias e serviços. Nesse campo, entretanto, a liberdade de atuação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios sofre significativa restrição. Por força de determinação oriunda do Diploma Constitucional, cabe à União, legislando para a federação, via lei complementar, estabelecer aspectos relevantes a respeito do ISS (artigos 156, III e §3º) do ICMS (artigo 155, §2º, XII).

Merece especial destaque o disposto na alínea “g” do citado artigo 155, §2º, XII: “*cabe à lei complementar: (...); ‘g’: regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*”. Vigê atualmente, para esse efeito, a Lei Complementar n.º 24, de 7 jan. 1975, promulgada para disciplinar os convênios para a concessão de isenções para o antigo ICM. Esses convênios, ao lado de outros instrumentos normativos – ajustes e protocolos – são entabulados a partir de reuniões periódicas que

---

<sup>105</sup> Informações colhidas nos sítios dedicados às respectivas administrações tributárias, disponíveis em <<http://www.hacienda.gob.es>>, <<http://www.impots.gouv.fr>>, e <<http://www.finanze.it>>. Acesso em: 17 set. 2006.

ocorrem no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que congrega representantes da Secretaria da Receita Federal – SRF, das Secretarias da Fazenda – ou de órgãos equivalentes – de cada um dos Estados e do Distrito Federal.

O artigo 96 do CTN estabelece catálogo dos instrumentos que abrangem a legislação tributária: *“A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”*. Um pouco mais adiante, no artigo 100, encontram-se arrolados os atos que se enquadram no campo das “normas” complementares: *“São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...); IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”*. Portanto, de acordo com os artigos 96 e 100, IV, do CTN, os convênios integram a legislação tributária, de modo que é forçoso reconhecer-lhes o caráter normativo.

Os convênios são mecanismos formidáveis na tentativa de harmonizar os interesses das entidades federativas, arredando os males provenientes da guerra fiscal. Ademais, por força da exigência da já invocada alínea “g” do artigo 155, §2º, XII, da Carta Constitucional, são *necessários* à validade dos atos normativos cujo conteúdo envolva concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS.<sup>106</sup>

Sendo assim, é correto afirmar que os convênios “criam” benefícios/incentivos fiscais? Ou que o convênio vincula o Estado, no sentido de ser compelido a conceder o benefício nele – convênio – previsto? Não! Segundo AROLDO GOMES DE MATTOS, os convênios apenas autorizam que os sujeitos federativos competentes o façam por meio de lei, pois a Constituição Federal, a partir da Emenda n.º 3, de 17 mar. 1993, coloca a matéria no campo da reserva legal. Exige-se, mais precisamente, a existência de lei específica.<sup>107</sup> Todavia, segundo o autor, o convênio não é suficiente

---

<sup>106</sup> Aroldo Gomes de Mattos, *A natureza...*, *op. cit.*, p. 9.

<sup>107</sup> Artigo 150, §6º. *“Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”*.

para que a lei específica seja promulgada, uma vez que: “(...) os convênios não podem ser mais impositivos, como eram anteriormente. Presentemente, diante da “Lei de Responsabilidade Fiscal”, que condicionou a concessão de benefícios tributários à disponibilidade orçamentária, são todos autorizativos”.<sup>108</sup>

Na linha proposta pelo autor, o convênio consubstancia condição necessária, porém não suficiente para que o Estado institua o favor fiscal, pois deve ser precedido de estudo de impacto orçamentário e financeiro e do estabelecimento de medidas compensatórias, *ex vi* do artigo 14 da Lei Complementar 101, de 4 maio 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Portanto, a validade da concessão de benefícios fiscais compreende as etapas descritas no quadro abaixo, cujo conteúdo tomamos de empréstimo de AROLDO GOMES DE MATTOS:<sup>109</sup>

<i>Ordem</i>	<i>Atos Normativos</i>	<i>Órgão Emissor</i>	<i>Fundamento</i>
1 <sup>a</sup>	convênio autorizativo	Confaz	LC n.º 24/75
2 <sup>a</sup>	Proposta da lei orçamentária impactando o valor da renúncia	Poder Executivo Estadual	LC n.º 101/2000
3 <sup>a</sup>	aprovação por lei específica	Assembléia Legislativa	LC n.º 3/93

Ademais, os convênios ocupam posição de destaque no âmbito dos benefícios fiscais concedidos, com o desiderato de reduzir as desigualdades regionais, por meio do estabelecimento de incentivos para que os particulares promovam projetos tendentes ao desenvolvimento econômico – e, por extensão, social – das porções do território menos favorecidas, como ocorre, no Brasil, com a região Norte e, principalmente, com o Nordeste.

<sup>108</sup> A natureza..., *op. cit.*, p. 8-14.

<sup>109</sup> *Ibidem*, p. 12.

### 3.3 PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA DOS TRIBUTOS

O federalismo brasileiro não se limita a reconhecer a autonomia das entidades federativas, pois, além disso, assegura-lhes tratamento isonômico. O princípio da isonomia entre as pessoas políticas não constitui fator fundamental para a existência ou para a manutenção do federalismo ou mesmo para o reconhecimento da autonomia dos sujeitos que integram determinada federação. Há Estados que admitem certa “supremacia” de um sujeito federativo em relação aos demais, mediante a atribuição de *status* especial – v. g.: Argentina.

Na esfera tributária, o princípio da isonomia entre as pessoas políticas manifesta-se por meio do princípio da uniformidade geográfica dos tributos. O Estatuto Fundamental reconhece expressamente o referido princípio, pois, de acordo com o artigo 151: *“É vedado à União: I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; (...)”*.

De início, mostra-se possível, nesse campo, o estabelecimento de uma relação de *regra e exceção*, na qual a regra é a uniformidade geográfica dos tributos e a exceção é o tratamento tributário especial e favorecido para alguma(s) região(ões) em detrimento de outras, admissível quando respaldada em fundamento constitucional explícito, proporcional e razoável. O próprio artigo 151, I, da Constituição corrobora esse entendimento, pois, na parte inicial, estabelece a regra e, na parte final, a exceção. Comentando o referido preceito, RICARDO LOBO TORRES aponta que *“Essa proibição de privilégio significa que o tributo deve ser geograficamente uniforme, ou seja, deve incidir pela mesma alíquota e base de cálculo e sobre idênticos fatos geradores em qualquer ponto do território nacional. A concessão de incentivos para as regiões pobres, por ser justo, não prejudica o princípio da igualdade”*.<sup>110</sup>

Dessarte, o conteúdo normativo do princípio da uniformidade geográfica do tributo impede que sejam estabelecidas preferências em relação a algum ente

---

<sup>110</sup> Curso..., *op. cit.*, 78.

federativo ou a pessoas nele domiciliadas ou, ainda, a mercadorias e serviços a ele destinados ou dele oriundos. De fato, essa é a *regra* que, como tal, comporta *exceções*, que constituem manifestações da extrafiscalidade e que, por isso, sujeitam-se às pertinentes limitações procedimentais, instrumentais e finalísticas. Algumas dessas hipóteses excepcionais serão passadas em revista no item 3.5.3.

### 3.4 OBJETIVO DE REDUZIR AS DESIGUALDADES REGIONAIS

O Diploma Constitucional encerra expressiva quantidade de normas de natureza programática, São projetos que, dada a sua magnitude, não podem ser realizados de imediato. Nesse sentido, o legislador constituinte comete ao legislador ordinário e a outros atores governamentais a missão de realizá-los na maior medida possível.

Embora a Constituição seja o documento jurídico-político dotado de força normativa e supremacia, o legislador constituinte não pode simplesmente determinar, por exemplo, que a pobreza está erradicada do Brasil ou que não mais existem desigualdades regionais. Isso não é possível, pois o poder constituinte não desfruta de qualquer atributo que lhe permita ignorar a realidade; não se pode fingir que tudo se encontra *às mil maravilhas*, beirando à perfeição. Caso a Constituição contivesse preceitos dessa índole não lhe restaria outro destino senão o absoluto fracasso. É por isso, então, que se justifica o estabelecimento de metas, de programas, cuja concretização dar-se-á em observância ao princípio da reserva do possível.

Considerável parcela das normas programáticas contidas na Constituição encontra-se no artigo 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*”. Esses objetivos constituem excelente parâmetro para a análise da legitimidade e da constitucionalidade das finalidades extrafiscais mediatas perseguidas por meio de figuras tributárias.

Desses quatro incisos, dois deles guardam estreita pertinência com a extrafiscalidade manejada em prol do federalismo fiscal: o propósito de garantir o desenvolvimento nacional – inciso II – e, em especial, a aspiração de reduzir as desigualdades sociais e regionais – inciso III, *in fine*. Ademais, a redução das desigualdades regionais integra o rol de princípios que regem a ordem econômica – artigo 170, VII, do Diploma Fundamental.

### 3.5 INSTRUMENTOS PARA A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS

#### 3.5.1 Considerações Introdutórias

Não se pode olvidar que um dos objetivos mais eminentes da República Federativa do Brasil é reduzir as desigualdades regionais (artigo 3º, III), que, no Brasil, são abismais, conforme bem o demonstram os indicadores socioeconômicos. Cuida-se de situação fática que não pode permanecer sem que o Direito nela intervenha. Diversas são possibilidades idôneas a promover o equilíbrio federativo por meio da redução das desigualdades regionais, por exemplo, o desenvolvimento de políticas públicas específicas e a utilização de instrumentos orçamentários (finanças funcionais) e tributários (extrafiscalidade).

#### 3.5.2 Políticas Públicas

No que concerne à adoção de políticas pública, destina-se à União a tarefa de “*elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social*” – artigo 21, IX da Constituição Federal. Nessa esfera, há, ainda, a previsão do artigo 43.<sup>111</sup> Ao Congresso Nacional, com sanção do Presidente da República, é cometida a missão de “*desenvolver planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento*” – artigo 48, IV.

---

<sup>111</sup> Artigo 43. “*Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais*”.

O §2º do artigo 43 do Diploma Constitucional cataloga instrumentos de “incentivo regional”, sem prejuízo de outros que venham a ser instituídos em lei:

- Igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público;
- Juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;
- Isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;
- Prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas.

### 3.5.3 Instrumentos Financeiros

Na esfera financeira, o objetivo de tornar menores as desigualdades regionais pode ser buscado por meio da instituição de fundos e programas específicos de financiamento. Na Constituição, o exemplo mais candente da utilização de instrumentos financeiros para a consecução desse propósito manifesta-se nas transferências de recursos de que trata o artigo 159, I, “c”, segundo o qual a União deve entregar 3% do produto arrecadado a título de IR e IPI: a serem aplicados em *“(...) programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer (...)”*.

Na órbita orçamentária, por força do §7º do artigo 165, o orçamento fiscal e o de investimento, *“(...) terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional”* (finanças funcionais).

### 3.5.4 Instrumentos Tributários

O tributo manifesta-se como uma das mais importantes ferramentas de que dispõe o legislador ordinário para concretizar o objetivo de reduzir as desigualdades regionais. Em síntese, no domínio da extrafiscalidade, a redução das desigualdades regionais constitui *finalidade mediata* cuja obtenção fortalece o equilíbrio federativo.

É cediço que o tratamento desigual para quem se encontra em situação de desigualdade é um imperativo para a plena efetivação do princípio da isonomia. No Brasil, os indicadores socioeconômicos denunciam as alarmantes disparidades verificadas entre os sujeitos federativos. Esse entendimento conta com a adesão de EZEQUIEL ANTONIO RIBEIRO BALTHAZAR:

Para reduzir as desigualdades regionais, econômicas, sociais e culturais existentes entre os entes da Federação e assim garantir o equilíbrio federativo, há o princípio da solidariedade, também traduzido como princípio da cooperação, que ensejou a idéia de federalismo cooperativo. Nesse ponto o Estado Federal precisa estabelecer critérios desiguais para garantir a igualdade.<sup>112</sup>

FERNANDO ANTONIO REZENDE DA SILVA, ao dissertar acerca das características e peculiaridades do federalismo fiscal brasileiro, destaca dois aspectos fundamentais:

(...) as enormes disparidades regionais e a forte tradição municipalista do país. Como de hábito, em regimes federativos, cabe à União envidar esforços para reduzir as disparidades regionais de desenvolvimento, e os instrumentos fiscais costumam desempenhar importante papel a esse respeito. No Brasil, a marcante presença do Estado na vida econômica contribuiu para dar ao sistema tributário um novo papel na política de desenvolvimento regional, colocando em conflito, com frequência, as demandas por maior autonomia tributária dos Estados mais desenvolvidos com as pressões por aumento das transferências compensatórias executadas pelos de menor grau de desenvolvimento.<sup>113</sup>

À época das luzes, esse expediente sofria críticas. MONTESQUIEU teve a oportunidade de manifestar-se no sentido de que:

A máxima dos impérios do Oriente, de dispensar o pagamento de tributos das províncias arruinadas, bem deveria ser adotada pelos Estados monárquicos. Em alguns ela já está estabelecida, contudo prejudica mais do que se não existisse, porque o príncipe, não arrecadando nem mais nem menos, todo o Estado se torna solidário. Para beneficiar uma

<sup>112</sup> Fundos..., *op. cit.*, p. 132-133.

<sup>113</sup> *Finanças Públicas*, p. 334.

aldeia em dificuldade sobrecarrega-se outra que paga melhor; não se restabelece a primeira e arruína-se a segunda.<sup>114</sup>

No Brasil, o Direito Positivo revela-se pródigo na previsão de instrumentos extrafiscais destinados à redução das desigualdades regionais. Forneçamos alguns exemplos. Na parte final do artigo 151, I, da Constituição, como exceção ao princípio da uniformidade geográfica dos tributos, admite-se “(...) a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”. No âmbito da legislação infraconstitucional, o CTN admite a concessão de isenções restritas a determinada porção do território nacional, conforme determina o artigo 176, parágrafo único). Idêntica hipótese vale para a anistia – artigo 177, II, “c”.

Prevê-se, contudo, hipótese na qual é vedado instituir alíquotas diferenciadas de acordo com o destino ou a procedência da mercadoria. Trata-se do ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes especificados em lei complementar, cujas alíquotas, de acordo com o artigo 155, §4º, IV, “a”, “serão **uniformes** em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto”.

---

<sup>114</sup> Do espírito..., op. cit., p. 231-232.

## CONCLUSÃO

Fenômeno social, o Direito está sob contínuo processo de (trans)formação, tanto no plano de suas construções teóricas (Ciência do Direito) quanto em sua feição positiva, corporificada em diplomas normativos pertencentes às mais variadas categorias (Direito Positivo). Essa característica, contudo, não se releva maléfica ou indesejável. Longe disso. O “encanto” do Direito reside justamente nessa possibilidade de mutação, nessa espera pelo novo, pelo diferente, pelo melhor.

O Direito, porém, não é uma construção hermética, refratária à influência de elementos oriundos de outras ramificações do conhecimento humano, sem os quais não é capaz de apontar soluções adequadas para os problemas que atormentam a sociedade. Essa construção multidisciplinar do Direito – aliada à presença de elementos axiológicos – transforma-o em poderoso instrumento para redesenhar a realidade, em busca da construção de uma sociedade mais justa.

No âmbito do Direito Tributário, a transformação da realidade transita pelo domínio da extrafiscalidade. O emprego de instrumentos tributários possibilita o alcance de numerosas finalidades, principalmente no terreno dos direitos fundamentais – e, mais precisamente, no que se refere aos direitos sociais. A Constituição não se reporta de forma expressa à extrafiscalidade, genericamente considerada. Entretanto, colhem-se, no próprio Texto Fundamental, diversas passagens em que o recurso à extrafiscalidade foi o caminho apontado pelo legislador como o meio de promover valores constitucionais relevantes. Evidentemente, a extrafiscalidade, como qualquer construção normativa, subordina-se à observância de determinadas limitações.

Um dos valores que podem ser promovidos por meio da extrafiscalidade é o princípio federativo – cláusula pétrea da Carta Constitucional – e seus desdobramentos: a autonomia das entidades integrantes da Federação, o equilíbrio federativo e o federalismo cooperativo. A principal forma de prestigiar o federalismo mediante a extrafiscalidade reside no objetivo de reduzir as desigualdades regionais.

## REFERÊNCIAS

AFFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (Orgs.). *Reforma tributária e federação*. São Paulo: FUNDAP, 1995. (Federalismo no Brasil).

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

AMATO, Angelo. *Finanza funzionale*. Milano: Giuffrè, 1958.

ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado de. Extrafiscalidade. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília: Senado Federal, n.º 132, p. 329-334, out./dez. 1996.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. IPTU – progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, n.º 56, p. 75-83, abr./jun. 1991.

\_\_\_\_\_. Princípio federal – rigidez constitucional e poder judiciário. In: *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1980.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

\_\_\_\_\_. *Uma introdução à ciência das finanças*. Atualiz. Dejalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Boiteux, 2005.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Belo Horizonte: FUMARC/UCMG, 1982.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROS, Luiz Celso. *Ciência das finanças – direito financeiro*. Bauru: Edipro, 1991.

BARROSO, Roberto Luís. *Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

- \_\_\_\_\_. *Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- BAYONA DE PEROGORDO, Juan Jose; SOLER ROCH, Maria Teresa. *Derecho Financiero*. Alicante: Compas, 1987.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BERBERI, Marco Antonio Lima. *Os princípios na teoria do direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do estado federal brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos: extrafiscalidade e não-confisco*. Curitiba: Juruá, 2003.
- \_\_\_\_\_. *Federalismo fiscal e defesa de direitos do contribuinte: efetividade ou retórica*. Campinas: Bookseller, 2005.
- BLANCH NOUGUÉS, Juan Manuel. Princípios básicos de justicia tributaria en la fiscalidad romana. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Madrid, EDERSA, n.º 247, p. 53-84, jan./mar. 1998.
- BOFF, Salete Oro. *Reforma Tributária e Federalismo: entre o ideal e o possível*. Porto Alegre: Fabris, 2005.
- BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Extrafiscalidade, desenvolvimento econômico e justiça social. *Revista de Direito Público*. São Paulo: RT, n.º 73, p. 333-337, jan./mar. 1985.
- BUSCHMANN, Marcus Vinicius. A extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e a ponderação de princípios no comércio exterior. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: RT, n.º 39, p. 9-21, jul./ago. 2001.

- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Tradução Antonio Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- \_\_\_\_\_. *ICMS*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da norma tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A atividade legislativa do poder executivo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2000.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Contribuições no Direito Brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 9. São Paulo: Dialética, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- \_\_\_\_\_; DERZI, Misabel Abreu Machado; TEODORO JR., Humberto. *Direito tributário contemporâneo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2004.
- COELHO, Werner Nabiça. Classificação dos tipos tributários. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: RT, n.º 54, p. 101-107, jan./fev. 2004.
- COMPARATO, Fábio Konder. O indispensável Direito Econômico. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: RT, n.º 353, p. 14-26, 1965.
- CONTI, José Mauricio (Org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004.
- CONTI, José Mauricio. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

\_\_\_\_\_. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

CORDEIRO, Diva Narciso. IPTU – progressividade. *Revista de Direito Público*, São Paulo: RT, n.º 96, p. 313-316, out./dez. 1990.

COSSÍO, Fernando Andrés Blanco. *Disparidades econômicas inter-regionais, capacidade de recursos tributários, esforço fiscal e gasto público no federalismo brasileiro*. Rio de Janeiro, 1998. Dissertação (Mestrado em Economia) – Departamento de Economia da PUC/RJ. 117 p.

COSTA, Antônio José da. Extrafiscalidade dos tributos à luz da constituição. *Revista de Direito Constitucional e Ciência Política*, Rio de Janeiro: Forense, n.º 5, p. 169-180, jul./dez. 1985.

COSTA, Regina Helena. Instrumentos tributários para a implementação da política urbana. In: FERRAZ, Sérgio (Coord.). *Estatuto da Cidade: comentários à Lei Federal 10.257/2001*. São Paulo: Malheiros/SBDP, 2001.

\_\_\_\_\_. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado federal*. São Paulo: Ática, 1986.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Reforma tributária, federalismo e Estado Democrático de Direito. In: REZENDE, Condorcet (Org.). *Estudos tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. v. 1. São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1976.

FARIA, Ricardo de Moura; MARQUES, Adhemar Martins; BERUTTI. *História*. v. 3. Belo Horizonte: Lê, 1993.

FAZOLLI, Sílvio Alexandre. Princípios ambientais tributários e extrafiscalidade. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo: RT, n.º 34, p. 78-83, abr./jun. 2004.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Controle da constitucionalidade das leis municipais*. 3. ed. São Paulo: RT, 2003.

FERRAZ, Roberto. Tributação e meio ambiente: o green tax no Brasil. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo: RT, n.º 31, p. 167-172, jul./set. 2003.

- FERNANDES, Francisco das Chagas. A extrafiscalidade. *Revista de Ciência Política*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, v. 24, n.º 3, p. 73-87, set./dez. 1981.
- FIGUEIREDO, Carlos Maurício et alii. *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Intervenção do Estado no domínio econômico e breves considerações sobre as agências reguladoras. *Revista de Direito Público da Economia*, Belo Horizonte: Fórum, n.º 1, p. 257-271, abr./jun. 2003.
- FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.
- FRANCO, António L. Sousa de. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 1986.
- FREITAS, Vladimir Passo de Freitas (Coord.). *Código Tributário Nacional comentado*. 3. ed. São Paulo: RT, 2005.
- GASPARIN, Mirian. Perda do Paraná com Lei Kandir soma R\$ 2,5 bilhões em 9 anos. *Gazeta do Povo*, Curitiba, 3 nov. 2005. Economia, p. 17.
- GASTALDI, J. Petrelli. *Elementos de Economia Política*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- GIAMBIAGI, Fabio; ALEM, Ana Cláudia Duarte de. *Finanças públicas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- GRAU, Eros Roberto. *A Ordem econômica na constituição de 1988: interpretação e crítica*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- \_\_\_\_\_. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- GUÉRIOS, Rosário Farâni Mansur. *Dicionário de etimologias da língua portuguesa*. São Paulo/Curitiba: Nacional/UFPR, 1979.
- GUIMARÃES, Luiz Cláudio. Direito ambiental e extrafiscalidade dos impostos no direito tributário brasileiro. *Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA*,

Salvador: Centro Editorial e Didático da UFBA, n.º 5, p. 345-357, jan. 1996 – dez. 1997.

HARADA, Kiyoshi Harada. *Direito financeiro e tributário*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENRIQUES, Antonio; MEDEIROS, João Bosco. *Monografia no curso de Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991.

HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

HORTA, Raul Machado et alii. *Perspectivas do federalismo brasileiro*. Belo Horizonte: Revista Brasileira de Estudos Políticos, 1958.

LEITE, Eduardo de Oliveira. *A monografia jurídica*. 5. ed. São Paulo: RT, 2001.

LÓPEZ DÍAZ, Antonio. *Las modalidades de la fiscalidad ambiental*. In: MELLO, Celso Antonio Bandeira de (Org). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

\_\_\_\_\_; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Isenções regionais do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n.º 65, p. 50-67, fev. 2001.

\_\_\_\_\_. *Os princípios jurídicos na tributação na constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005.

- MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MAGADÁN DIAZ, Marta. La fiscalidad aplicada al medio ambiente. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Madrid, EDERSA, n.º 234, p. 1241-1255, nov./dez. 1994.
- MARGALLO GONZÁLEZ, Emilio. Fiscalidad ecológica versus liberalización del comércio. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Madrid, EDERSA, n.º 245, p. 737-770, jul./set. 1997.
- MATTOS, Aroldo Gomes de. A natureza e o alcance dos convênios em matéria do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n.º 79, p. 7-18, abr. 2002.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Isenção de ICM no fornecimento de produtos industrializados a partir da concorrência internacional e financiamento obtido de organismos estrangeiros – serviços equiparados à industrialização por comandos ordinários – extrafiscalidade reconhecida. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, n.º 38, p. 223-235, out./dez. 1986.
- \_\_\_\_\_. *Temas de direito público*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.
- MELLO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- MIRANDA, João Damasceno Borges de. A regra matriz do IPTU e sua constitucionalidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: RT, n.º 48, p. 109-127, jan./fev. 2003.
- MONTESQUIEU. *Do espírito das leis*. Tradução Jean Melville. São Paulo: Martin Claret, 2002.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- MORAES, Paulo Valério Dal Pai. A vulnerabilidade tributária do consumidor. *Revista de Direito do Consumidor*, São Paulo: RT, n.º 51, p. 198-211, jul./set. 2004.

MOSCHETTI, Francesco. Tradução Juan Ignacio Gorospe Oviedo. Orientaciones generales de la capacidad contributiva. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Madrid, EDERSA, n.º 269, p. 513-562, set./dez. 2003.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Fabris, 2001.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação de receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

\_\_\_\_\_. Meio ambiente – tributação e vinculação de impostos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, n.º 56, p. 84-91, abr./jun. 1991.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme. *Federalismo e Guerra Fiscal: alguns aspectos, alguns casos*. São Paulo: Pulsar, 2000.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 6. ed. São Paulo: RT, 2003.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

RAMOS, Dircêo Torrecillas. *O federalismo assimétrico*. São Paulo: Plêiade, 1998.

REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo Fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

\_\_\_\_\_. O imposto de renda das pessoas físicas e a dignidade da pessoa humana: intributabilidade do mínimo existencial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n.º 65, p. 33-40, fev. 2001.

RENOUX, Thierry S. *O federalismo e a União Européia. A natureza da comunidade: uma evolução na direção de um estado federal*. In: BARROS, Sérgio Resende de;

ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito constitucional: estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho*. São Paulo: Dialética, 1999.

REVISTA Consultor Jurídico. *Imunidade tributária: Correios pedem isenção do IPVA no Supremo*, 16 jun. 2006. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>. Acesso em: 17 jun. 2006.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *República e Federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

ROSEMBUJ, Tulio. *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

ROVIRA, Enoch Alberti. *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986.

SANTANA, Heron José de. Meio ambiente e reforma tributária. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo: RT, n.º 33, p. 9-32, jan./mar. 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Edgard Neves da. *Taxas*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). *Curso de direito tributário*. 5. ed. Belém: Cejup, 1997.

SILVA, Fernando Antonio Rezende. *Finanças públicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira. *Elementos de teoria geral do estado comunitário: uma análise jurídica do fenômeno agregacional humano e da formação da Comunidade Européia e seus reflexos em face da noção de Estado*. São Paulo: Interlex/Lex, 2000.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1981.

- TENÓRIO, Igor; MAIA, José Motta. *Dicionário de Direito Tributário*. 3. ed. Brasília: Consulex, 1999.
- TESAURO, Francesco. *Istituzioni di diritto tributario*. 5. ed., v. 1. Parte generale. Torino: UTET, 1997.
- TÔRRES, Heleno Taveira. A Cide-combustíveis e o emprego da sua arrecadação em medidas ambientais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. v. 9. São Paulo: Dialética, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- VIEIRA, José Roberto. *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.
- \_\_\_\_\_. Contribuições das Empresas para a Seguridade Social: Miséria, Dificuldade e Interesse. In: Nicolau Konkel Junior, *Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- \_\_\_\_\_. Princípios Constitucionais e Estado de Direito. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, n.º 54, p. 95-104, out./dez. 1990.
- \_\_\_\_\_. Uma reforma tributária de gatinhos e hienas!. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba, n.º 5, p. 39-54, 2004.
- VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. Tradução Brandão Machado e E. F. de Andrade Carvalho. In: MACHADO, Brandão (Coord). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- WARAT, Luís Alberto. *O direito e sua linguagem: 2ª versão*. 2. ed. Porto Alegre: Fabris, 1995.
- ZEOLA, Senise Freira Chacha. ICMS – instrumento de proteção e conservação do meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo: RT, n.º 30, p. 107-197, abr./jun. 2003.