

**FACULDADE DE DIREITO MILTON CAMPOS
LUIZ FLÁVIO PAÍNA RESENDE ALVES**

**A SEGURANÇA JURÍDICA FACE À (EXTRA)FISCALIDADE DOS
TRIBUTOS REGULATÓRIOS**

**Nova Lima
2014**

LUIZ FLÁVIO PAÍNA RESENDE ALVES

**A SEGURANÇA JURÍDICA FACE À (EXTRA)FISCALIDADE DOS
TRIBUTOS REGULATÓRIOS**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação *Stricto Sensu* da Faculdade de Direito Milton Campos, como requisito obrigatório para à obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Empresarial

Linha de pesquisa: A empresa na contemporaneidade: a preservação da empresa e o poder de tributar.

Orientador: Professor Doutor Élcio Fonseca Reis.

Nova Lima
2014



Faculdade de Direito Milton Campos – Mestrado em Direito Empresarial

Dissertação intitulada “A Segurança Jurídica Face à (Extra)Fiscalidade dos Tributos Regulatórios” de autoria do mestrando **Luiz Flávio Paína Resende Alves**, para exame da banca constituída pelos seguintes professores:

Prof. Doutor Élcio Fonseca Reis
Orientador

Prof. Doutor Valter de Souza Lobato

Prof. Doutor Onofre Alves Batista Júnior

Nova Lima, 19 de agosto de 2014.

Alameda da Serra , 61, Bairro Vila da Serra – Nova Lima – Cep 34000-000 – Brasil. Tel/fax (31) 3289-1900

À Deus, pressuposto de existência e fonte de iluminação espiritual.

Aos meus pais e minha irmã, exemplos de união e fidelidade incondicional à família.

À minha noiva, Maria Thereza, eterna fonte de motivação e inspiração.

Ao meu sócio Rodrigo Bedran, pelo constante apoio profissional.

Ao Prof. Élcio Fonseca Reis e toda comunidade acadêmica, que direta ou indiretamente contribuíram para a conclusão do trabalho.

*“Não é porque as coisas são difíceis que não ousamos;
é justamente porque não ousamos que tais coisas são difíceis”.*

Lucius Annaeus Sêneca

RESUMO

A presente dissertação tem como objetivo principal investigar o tratamento atualmente dado aos tributos regulatórios pelo Poder Executivo e seus respectivos efeitos aos princípios basilares do Estado de Direito. Para se chegar à hipótese pretendida, passa-se, primeiramente, a análise da extrafiscalidade no ordenamento jurídico brasileiro, buscando investigar a sua relação com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Propõe-se nova classificação à extrafiscalidade, bem como se busca atribuir níveis extrafiscais aos tributos, conforme tratamento dado pelo legislador constituinte. Dando ênfase à intervenção extrafiscal no plano econômico, busca-se investigar sob quais circunstâncias o propósito extrafiscal deveria estar presente nas medidas intervencionistas tomadas pelo Poder Executivo para promover a regulação da economia. Em seguida, é realizado um estudo sobre a segurança jurídica, os princípios da não surpresa, da boa fé objetiva e, sobretudo, a necessidade de aplicação da moral administrativa, por parte do Estado, em relação aos administrados. Tal estudo avalia a importância com que a legalidade e a anterioridade vêm sendo tratada ao longo da história das constituições brasileiras e o caráter excepcional atribuído ao Poder Executivo para promover o manejo das alíquotas dos tributos regulatórios sob o propósito extrafiscal. Ao final é realizado um estudo jurisprudencial, buscando expor a atual posição do Supremo Tribunal Federal em relação à motivação dos atos administrativos discricionários e a legitimidade do Poder Judiciário em realizar o controle de constitucionalidade sobre tais atos. Especificamente, o trabalho analisou a constitucionalidade do Decreto Federal nº 6.339 de 3 de janeiro de 2008, objeto da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 4.002, que ainda está pendente de julgamento pela Corte Superior.

Palavras-Chave: Direito tributário. Extrafiscalidade. Regulação econômica. Limitações ao poder de tributar. Legalidade. Anterioridade. Segurança jurídica. Não - surpresa. Moralidade administrativa. Análise jurisprudencial.

ABSTRACT

The present dissertation has as main objective to investigate the treatment currently given to regulatory taxes by the Executive Power and their respective effects on the basic principles of the rule of law. To achieve the desired hypothesis, it is necessary, firstly, the analysis of extra-tax in the Brazilian legal system, aiming at investigating his relationship with the principles of contributory capacity and of equality. It is proposed new classification to extra-tax, as well as reach its assignment in the same tax levels, as treatment given by the constituent legislator. Giving emphasis to the tax policy of intervention in the economic plan, the aim is to investigate under what circumstances the purpose should be present in the interventionist measures, taken by the Executive Branch to promote the adjustment of the economy. Then is accomplished a study on the juridical security, the principles of non-surprise, objective good faith and, above all, the need of moral in administrative enforcement by the State in relation to the administered. This study focuses the importance with which the legality and principle of prior are being treated throughout the history of Brazilian Constitutions and exceptionally assigned to the Executive Branch, to promote the management of aliquots of regulatory taxes under the inducting purpose. At the end is an accomplished jurisprudential study, in order to expose the current position of the Supreme Court face to the motivation of discretionary administrative acts and the legitimacy of the judiciary to carry out the control of constitutionality about such acts. Specifically, the work analyzed the constitutionality of Federal Decree No. 6,339 of January 3, 2008, object of the declaratory action of Unconstitutionality nº 4,002, which is still depending on trial in the Superior Court.

KEY-WORDS: Tax law. Extra-tax. Incentive policies. Economic regulation. Limitations on the power to tax. Legality. Precedence. Legal certainty. No surprise. Administrative morality. Jurisprudential analysis.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS:

A.C. – Antes de Cristo

Ac. – Acórdão

ADI – Ação declaratória de inconstitucionalidade

AI – Agravo de instrumento

Art. – Artigo

CIDE – Contribuição de intervenção no domínio econômico

CMN – Conselho monetário nacional

CPMF – Contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de créditos e direitos de natureza financeira

CR/88 – Constituição da República de 1.988

DEM – Partido político democratas

D.C. – Depois de Cristo

Ed. – Edição

HC – *Hábeas corpus*

ICMS – Imposto sobre a circulação de mercadorias

IE – Imposto sobre exportação

II – Imposto sobre importação

IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

RE – Recurso extraordinário

Rel. – Relator

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	A EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO	14
2.1	Base Histórica	14
2.2	O Princípio da Igualdade e a capacidade contributiva.....	20
2.3	A Extrafiscalidade como Exceção à Capacidade Contributiva	23
2.4	Espécies de extrafiscalidade	24
2.4.1	<i>Extrafiscalidade isonômica</i>	25
2.4.2	<i>Extrafiscalidade seletiva</i>	27
2.4.3	<i>Extrafiscalidade indutora</i>	29
2.5	O Grau de Extrafiscalidade do Tributo segundo o Tratamento dado pelo Legislador Constituinte	30
3	A EXTRAFISCALIDADE NO PLANO ECONÔMICO	33
3.1	A Intervenção no Domínio Econômico.....	33
3.2	Normas Tributárias Indutoras e as Limitações ao Poder de Tributar.....	34
3.2.1	<i>Exceções à anterioridade e noventena</i>	35
3.2.2	<i>Da aparente exceção ao princípio da legalidade</i>	37
3.3	O Caráter Finalístico das “Condições e os Limites Estabelecidos em Lei” Estabelecidos pelo Art.153 § 1º, da CR/88.....	40
4	A SEGURANÇA JURÍDICA E OS TRIBUTOS REGULATÓRIOS	44
4.1	Registro Histórico Constitucional	44
4.2	A Segurança Jurídica no Direito Tributário	47
4.3	A Proteção da Confiança e a Boa-fé no Direito Tributário	50
4.4	A Moralidade e a Teoria do Desvio de Poder	54
4.5	A Moral e o Direito	56
4.6	O Planejamento Financeiro do Particular, o Princípio da Preservação das Empresas e a Deturpação dos Fins Constitucionais dos Tributos Regulatórios	59
5	O CONTROLE JURISDICIONAL DA EXTRAFISCALIDADE	64
5.1	O desenvolvimento histórico do STF na análise de mérito dos atos administrativos discricionários	64
5.2	A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4002	66
6	CONCLUSÃO	74
	REFERÊNCIAS	77

1 INTRODUÇÃO

O poder de tributar do Estado Brasileiro está umbilicalmente ligado às limitações que o legislador constituinte impôs ao Poder Público, tudo em prol da segurança jurídica e da manutenção do Estado Democrático de Direito.

Nesta senda, a maior parte dos tributos brasileiros se submetem às exigências estabelecidas nos artigos 150 e seguintes da Carta de 1.988, dentre elas citamos a observância à isonomia, a capacidade contributiva, a exigência de lei para se instituir ou aumentar tributo, a atenção à anterioridade tributária, entre outros.

No entanto, determinados tributos foram afetados pela extrafiscalidade. Isto é, o Constituinte, de forma expressa ou indireta, atribuiu a determinados tributos finalidades que atenderiam a determinadas necessidades sociais e econômicas. Para atender às finalidades extrafiscais, o legislador constituinte entendeu por bem retirar determinadas limitações, a fim de que os Poderes Executivo e Legislativo pudessem atingir outras finalidades que não tão somente a arrecadação.

Tal atribuição se deu em diferentes graus e espécies, o que deu classificação da extrafiscalidade em três tipos distintos: a indutora, a seletiva e a isonômica, podendo incidir isoladamente ou cumulativamente para as mais diversas finalidades.

O presente estudo teve como objeto a análise da tributação indutora econômica, sobretudo no que tange ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, doravante denominado "IOF".

Com o objetivo de atribuir maior flexibilidade e imediatidade às políticas monetárias, o texto constitucional relativizou ao IOF a trava da legalidade e o excluiu das limitações tributárias da anterioridade e noventena, o que denota altíssima carga fiscal ao tributo já que as referidas limitações são indispensáveis ao Estado Democrático de Direito e à segurança jurídica.

Destarte, a única trava que restou ao IOF foi a moralidade tributária e todos os princípios reflexos à boa-fé da Administração Pública e a proteção da confiança, já que, neste caso, o Poder Executivo também estaria interessado nos frutos arrecadatários do IOF.

Portanto, o tema-problema que se pretende enfrentar envolve a tentativa de resposta da seguinte indagação central: as alterações legislativas em relação ao IOF promovidas pelo Poder Executivo com a finalidade meramente arrecadatária

estariam acordes com o caráter extrafiscal e regulador implicitamente outorgado ao tributo?

Ao final, busca-se responder o questionamento principal com a análise da constitucionalidade dos decretos nº 6.339/2008 e 6.345/2008, sob a ótica dos argumentos trazidos nos autos da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 4.002, em trâmite no Supremo Tribunal Federal.

2 A EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 Base Histórica

O tributo tem suas primeiras aparições na história em relatos de Moisés no Pentateuco (conjunto dos primeiros cinco livros da bíblia – Gênesis, Êxodo, Levítico, Números e Deuteronômio), podendo ser identificado pelo sacrifício, mediante a entrega de algo aferível patrimonialmente para o reconhecimento da glória de Deus, perdoador de todo o pecado e provedor da vida em todos os sentidos.

Neste período, o dízimo também revelou seu caráter tributário, dada a obrigatoriedade de se entregar ao sacerdote um décimo de todo o ganho auferido pelo crente para custeio das despesas da operação do ritual sagrado.¹

À partir de 265 a.c, Roma iniciou sua expansão comercial e, juntamente com o crescimento econômico, surgiu a tentativa de se instituir um sistema tributário coerente e uniforme, tendo sido instituído taxas aduaneiras, impostos de sucessão, impostos sobre a atividade mineraria, entre outros.²

A pretensa coerência desejada pelos imperadores romanos se mostrou eficaz por um tempo, mas não conseguiu atender à descentralização do poder desencadeada no feudalismo, que também não se mostrou eficiente em termos de organização política.

Posteriormente, os reis, financiados pela burguesia em ascensão, investiram em exércitos e se organizaram para o surgimento dos Estados nacionais do século XV, com regulações para indústrias, línguas nacionais e até mesmo igrejas nacionais.

A manutenção dos exércitos foi financiada pela instituição de tributos nacionalmente unificados, arrecadados por um aparato administrativo especializado, que, em nome do poder central, era responsável pela organização das finanças públicas.

Contudo, na medida em que o poder político e econômico dos reis se fortalecia, a administração se tornava abusiva, sem a observância de limites

¹ CORRÊA, Caetano Dias. **Direito, religião e fiscalidade no Antigo Testamento**. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). **O tributo na história: da Antigüidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 21.

² DAL RI JUNIOR, Arno. **Dar a César o que é de César: imposições fiscais no mundo romano**. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). **O tributo na história: da Antigüidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 37.

jurídicos objetivos. Dessa forma, o monarca absolutista era capaz de submeter a propriedade e a vida dos cidadãos à sua vontade.

Tais fatores culminaram nas revoluções burguesas dos séculos XVII e XVIII, o absolutismo monárquico ruiu e o liberalismo se firmou como ideologia dominante, marcada pela maximização da liberdade e concretizada no ideal de não intervenção estatal e na imposição de limites jurídicos para a sua atuação.

O liberalismo se desmembrou em três grandes modelos econômicos: o Estado liberal de direito, o Estado social de direito e o Estado constitucional de direito. O primeiro, com característica extremista de ausência total de intervenção Estatal e pautado no império literal da lei, se mostrou injusto, na medida que permite a vida em condições subumanas, além de não possibilitar que os menos favorecidos alcancem igualdade de condições para obter propriedade.

Essa conjuntura motivou a criação de movimentos sociais que reivindicaram mudanças no papel desempenhado pelo Estado, com maior atenção aos mais necessitados.

Assim, a passagem do Estado liberal para o Estado social decorreu da necessidade de se criar uma sociedade mais equânime na qual a igualdade material seria alcançada mediante a previsão e a concretização de direitos sociais, econômicos e culturais.

A garantia de igualdade se daria por intervenção estatal nas relações privadas, com o claro objetivo de estabelecer um equilíbrio jurídico diante de um inquestionável desequilíbrio fático.

No Brasil, a Constitucionalização dos direitos sociais deu-se com a promulgação da Constituição de 1934, que objetivava garantir aos cidadãos uma existência digna e assegurava uma maior regulamentação das relações trabalhistas, nos moldes da Constituição mexicana de 1917.

A revolução industrial e o momento vivido após a 2ª Guerra Mundial propiciou a criação dos Estados do bem-estar social (*welfarestate*), possibilitando a geração de benefícios estatais para seus cidadãos, através de uma política de pleno emprego e grandes investimentos em saúde, educação e previdência social, principalmente na Europa, Estados Unidos e Japão.

O Estado do bem-estar social também se mostrou ineficiente, na medida em que aumentou consideravelmente os gastos públicos, sobretudo em relação à previdência social.

Nos países em desenvolvimento o modelo “neo-liberal” restou imposto como condicionante aos empréstimos concedidos pelo banco mundial, o que gerou grande desenvolvimento econômico, mas, em contrapartida, pagou-se um preço alto em razão do aumento do desemprego, o inchaço do mercado informal e a redução das garantias sociais.

Buscou-se, desta forma, a adoção de um modelo intermediário, atribuindo liberalidade ao mercado, mas garantindo a intervenção moderada em assuntos de interesse público. A atuação estatal indireta surgiu, assim, com a incumbência do poder público de fiscalizar, incentivar ou planejar as políticas econômicas ou atuar diretamente nas relações privadas, de modo a promover a igualdade nas relações com acentuado desequilíbrio.³

Em meados do século XVIII, com a intensificação e o aprofundamento do estudo dos fenômenos econômicos e financeiros, começam a ser revelar a importância dos impostos para atingir finalidades diversas da mera obtenção de receitas.⁴

A Constituição da República de 1946 inaugurou, no Brasil, a possibilidade de intervenção no domínio econômico, mas não elegeu determinados tributos que poderiam ser utilizados como ferramentas de indução econômica. Tal fato ocorreu na Carta de 1967, que permitiu ao Poder Executivo promover o ajuste de alíquotas sem necessidade de lei específica, o que denotaria forte caráter extrafiscal.

A discussão sobre a utilização do tributo para fins que não se limitam à arrecadação mereceu especial atenção pela doutrina alemã, o que traz à baila a Teoria da Finalidade Acessória, desenvolvida pela Corte Constitucional Alemã e acolhida pelo Código Tributário Alemão de 1977, segundo a qual seria lícito que o imposto, a par da finalidade arrecadadora, tivesse uma finalidade extrafiscal.

Shoueri⁵ destaca que, pela a Teoria da Finalidade Acessória, “o fato de a definição legal de imposto incluir os termos arrecadatórios não impedia houvesse outras finalidades, que teriam caráter secundário”.

Ainda segundo pesquisa histórica realizada por Shoueri, poucos anos depois a Corte alemã passou a enfrentar casos de normas impositivas nas quais o caráter

³ FONSECA, João Bosco Leopoldinoda. **Direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 285.

⁴ SAMPÁIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Direito constitucional tributário e “DueProcessof Law”**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 175.

⁵ SHOUERI. Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 159.

político-econômico não mais podia ser visto como secundário, mas primário, de modo que a “finalidade acessória” já não seria, necessariamente, a finalidade extrafiscal, mas passou-se a aceitar o inverso: podendo ser arrecadadora a “acessória” e indutora a “principal”.

As finalidades de caráter secundário pretendiam promover ou restabelecer eventual desequilíbrio social ou econômico, assim como induzir o cidadão a promover um comportamento desejado pelo Estado, ou, por outro lado, induzi-lo a não adotar certas condutas.

Portanto, pela fiscalidade, o Estado é impelido à tributação a fim de suprir-se de meios necessários para financiar suas finalidades constitucionalmente estabelecidas e, pela extrafiscalidade, tributa-se, afastando o objetivo arrecadatório para promover políticas sociais e econômicas.

A grande polêmica doutrinária no campo da extrafiscalidade se situa na dissociação absoluta entre tributos fiscais e extrafiscais ou na coexistência harmônica das duas finalidades em um mesmo tributo.

Em 1977 Klaus Vogel⁶ reconheceu que a distinção entre normas de finalidade fiscal e normas de finalidade extrafiscal se daria mediante um processo hermenêutico teleológico⁷. Segundo tal teoria a tarefa comum a todas as leis tributárias é arrecadar recursos, ou pelo menos dar condições, para a cobertura das necessidades financeiras do Estado. Vogel percebeu que, além dessa função arrecadatória, as normas tributárias também teriam a (i) função da repartição da necessidade financeira segundo critérios da justiça distributiva (função distributiva) ou (ii) a função de perseguir determinadas finalidades político-econômicas (função dirigista).

Assim, segundo Vogel, normas de finalidade fiscal seriam precisamente aquelas que dentre as possibilidades a serem examinadas de alguma forma deixam de compreender como reprodução da justiça distributiva. Por outro lado, normas de finalidade extrafiscal seriam precisamente aquelas dentre todas as possibilidades a serem examinadas de nenhuma forma se deixam compreender como reprodução da justiça distributiva.

⁶ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 63.

⁷ *Die abschichtung Von Rechtsfolgen im Steuerrecht*. In: *Steuer und Wirtschaft* 2/1977, p. 106.

Seguindo a linha de Vogel, Klaus Tipke incorporou à teoria o princípio da capacidade contributiva como critério de diferenciação: um tributo ou norma de alguma forma justificável com ponderações de capacidade contributiva é, assim, uma norma de finalidade fiscal, ainda que o legislador acreditasse seguir finalidades extrafiscais. Por conseguinte, um tributo ou norma de finalidade extrafiscal é aquele que de nenhuma forma se deixa justificar com ponderações de capacidade contributiva.⁸

Alfredo Augusto Becker⁹ defende a distinção pelo critério da predominância, afirmando “na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência desde ou daquele finalismo”.

Raimundo Bezerra Falcão¹⁰ também segue a mesma linha:

Considerando a tributação como ato ou efeito de tributar, ou ainda, como o conjunto dos tributos, podemos afirmar que: a) a tributação se diz fiscal enquanto objetiva retirar do patrimônio dos particulares os recursos pecuniários – ou transformáveis em pecúnia – destinados às necessidades públicas do Estado; b) tributação extrafiscal é conceito que decorre de tributação fiscal, levando a que entendamos a extrafiscalidade como atividade financeira que o Estado desenvolve sem o fim precípua de obter recursos para seu erário, mas sim com vistas a ordenar a economia e as relações sociais, sendo, portanto, conceito que abarca, em sua amplitude, extensa gama de opções e que tem reflexos não somente econômicos e sociais, mas também políticos; c) para se ter ideia de que um tributo é fiscal ou extrafiscal, só o critério da predominância é mais seguro.

O professor mineiro Marcos de Freitas Gouvêa¹¹ é incisivo ao defender a coexistência da fiscalidade e extrafiscalidade:

Vemos, porém, que fiscalidade e extrafiscalidade não existe uma sem a outra. Não sustentamos qualquer isolamento entre elas, porque ambas, em conjunto, constituem princípios retores da tributação.

(...)

Entendemos que a tributação é meio – indissociavelmente fiscal e extrafiscal – de realizações. Entretanto, a realização (o fim a que o meio se destina), será fiscal quando puder ser identificado com a arrecadação e será extrafiscal quando implicar a realização de algum valor constitucional. Já o

⁸ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 64.

⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 587.

¹⁰ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 324.

¹¹ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 39.

tributo (o meio destinado aos fins) terá sempre conotação fiscal e extrafiscal.

Hugo de Brito Machado¹², por seu turno, embora admita a consequência arrecadatória de todos os tributos, defende a separação de tributos com finalidade fiscal e tributos com finalidade extrafiscal. É o que se extrai dos dizeres abaixo:

Diz-se que um imposto é fiscal, ou que tem finalidade fiscal, quando ele é utilizado especialmente para a arrecadação de recursos financeiros. E que é extrafiscal, ou que tem finalidade extrafiscal quando é utilizado com qualquer outra finalidade, isto é, quando a sua finalidade é outra, é diversa da arrecadação. Os impostos fiscais, ou arrecadatários, submetem-se plenamente às limitações do poder de tributar. Já os impostos extrafiscais, ou regulatórios, constituem exceções no que diz respeito às referidas limitações, ou a algumas delas. Por isto mesmo foram encartadas na Constituição Federal regras que estabelecem expressamente exceções no que diz respeito a determinados princípios delimitadores do poder de tributar.

Com efeito, não discordamos do entendimento que os tributos extrafiscais terão, necessariamente, uma consequência arrecadatória. Ou seja, muito embora a obrigação tributária tenha nascido com a finalidade precípua de intervir nas relações ou comportamentos particulares, a sua incidência irá desaguar na arrecadação, como consequência principal da relação tributária.

No entanto, a atribuição da pecha fiscal ou extrafiscal a um determinado tributo, depende da sua análise específica. Evidentemente que existem tributos que foram constitucionalmente declarados extrafiscais (ainda que indiretamente), mas que, ao mesmo tempo, representam expressiva função arrecadadora.

Nos tópicos a seguir procuraremos relacionar a extrafiscalidade ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva, o que dará ensejo à subdivisão da extrafiscalidade em duas espécies, quais sejam: a extrafiscalidade isonômica e a extrafiscalidade indutora, promovendo uma análise específica de exemplos de tributos extrafiscais e procurando demonstrar que a extrafiscalidade pode ser identificada em diversos níveis de acordo com finalidade constitucional de cada tributo.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade do aumento do IOF com desvio de finalidade. *Revista Dialética da Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, v. 154, p. 51-60, julho 2008.p. 54.

2.2 O Princípio da Igualdade e a capacidade contributiva

O princípio da igualdade vem sendo positivado nas constituições brasileiras desde a Carta de 1824, que, mediante previsão indireta, determinava que os cidadãos deveriam pagar tributos de acordo com suas posses. A Constituição de 1934 garantiu a imunidade sobre taxas. A Constituição de 1946 tratou de estabelecer a que os tributos deveriam ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do sujeito passivo.¹³

A Carta Constitucional de 1.988, além de ter estabelecido o princípio geral da igualdade (art. 5º, *caput*, I), também o fez de forma específica no Sistema Tributário Nacional ao estabelecer a vedação ao tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo proibida a distinção em razão de ocupação ou função profissional.

O Professor Humberto Ávila em análise pormenorizada do princípio da igualdade ou, para o autor, isonomia, afirma que tal princípio exterioriza uma espécie normativa tridimensional, tendo como natureza predominante a de “princípio”, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade no exercício das competências tributárias atribuídas aos entes federados. A igualdade atrai também o sentido de postulado, porquanto exige do aplicador a consideração e avaliação dos sujeitos envolvidos, dos critérios de diferenciação e das finalidades justificadoras de diferenciação.

Todavia o ilustre doutrinador entende que a igualdade também possui sentido normativo indireto de regra, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo, determinando a igualdade de tratamento para situações equivalentes.

Em primeira análise, o princípio da igualdade implica que toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal, na medida em que não haveria pessoas diferentes que por um motivo ou outro pudessem se escapar do comando normativo.

No entanto, o princípio da igualdade demanda uma análise mais profunda quando direcionado ao legislador, pois, neste caso, o princípio teria conotação de

¹³ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 410.

postulado, *i.e.*, não haveria caráter mandamental objetivo, mas sim um referencial abstrato para que não se legisle atribuindo tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes¹⁴. Neste caso é imperioso perquirir a desigualdade que obriga a discriminação, pois o tratamento diferenciado de situações que apresentem certo grau de dessemelhança pode ser exigido por outros postulados constitucionais, sobretudo o princípio da capacidade contributiva.

Determinada vertente do Tribunal Constitucional Federal Alemão exarou o entendimento de que o princípio da igualdade conteria o comando genérico de, sempre orientado pelas ideias de justiça, tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, segundo suas peculiaridades. Neste diapasão, o princípio da igualdade seria violado apenas quando não se pudesse encontrar um motivo razoável, resultante da natureza da coisa ou de outro fato plausível, para uma diferenciação legal ou um tratamento igual de casos desiguais – ou seja quando a regulamentação não fosse arbitrária.¹⁵ Contudo, após uma série de acórdãos o Tribunal Constitucional Federal Alemão abandonou a citada linha de entendimento e se direcionou para nova fórmula: o princípio da igualdade seria ofendido quando um grupo de destinatários da lei fossem tratados distintamente apesar de não existirem, entre os diferentes grupos, diferenças de tal maneira e importância que pudessem justificar o tratamento desigual.¹⁶

Assim, deve ser diferenciado (com exonerações) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica. Ao revés, aqueles que revelarem maior capacidade contributiva devem ser onerados com imposições tributárias.

¹⁴ Os postulados funcionam diferentemente dos princípios e das regras. A uma, porque não se situam no mesmo nível: os princípios e as regras são normas objeto da aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação de outras. A duas, porque não possuem os mesmos destinatários: os princípios e as regras são primariamente dirigidos ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e aplicado do direito. A Três, porque não se relacionam da mesma forma com outras normas: os princípios e as regras, até porque se situam no mesmo nível de objeto, implicam-se reciprocamente, quer de modo preliminarmente complementar (princípios), quer de modo preliminarmente decisivo (regras); os postulados, justamente porque se situam num metanível, orientam a aplicação dos princípios e das regras sem conflituosidade necessária com outras normas (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 95).

¹⁵ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 23.

¹⁶ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 24.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁷, em sendo o tributo um dever de obrigacional concernente em levar dinheiro aos cofres públicos, o que se postula pelo princípio da igualdade é que esse dever seja idêntico para todos, importando em sacrifício igual a todos os cidadãos. Nesta senda, segue o atacado professor:

Profundamente infratora do princípio em estudo seria a norma tributária que criasse um imposto fixo, incidente sobre os rendimentos auferidos no ano anterior, cuja prestação fosse quantitativamente idêntica para todos os contribuintes, independentemente do valor desses rendimentos. E tanto mais odiosa seria a norma quanto mais gravoso fosse o tributo, representativo de leve encargo para os ricos e de insuportável dever para os pobres, pois ela excluiria do peso fiscal apenas as pessoas que não obtivessem qualquer rendimento.

Com efeito, o princípio da igualdade impõe ao legislador discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades e não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente.

No entanto, em certas situações, determinados valores constitucionais permitem ao legislador tratar desigualmente aos iguais, sem ofensa ao princípio da igualdade. Eis então a utilização de tributos para a finalidade extrafiscal, que não repugna ao princípio da isonomia. Exemplos: (a) a tributação exacerbada de certos consumos nocivos, tais como bebidas e cigarros; (b) o imposto territorial progressivo para penalizar o absenteísmo, o latifúndio e a especulação imobiliária, visando adequar o imóvel à função social da propriedade; (c) as imunidades, isenções e reduções para promover o desenvolvimento de regiões mais atrasadas; (d) o incentivo às pequenas empresas, às artes, educação e a cultura.

Nestes casos, permite-se que os aspectos da hipótese de incidência do tributo não tenham relação direta à manifestação de riqueza externada pelo respectivo contribuinte, *i. e.*, afasta-se de forma relativa o princípio da capacidade contributiva, a fim de que determinados valores constitucionais passem a ser mais importantes no caso concreto, conforme cuidará de explicar o próximo título.

¹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Sistema Tributário. 4. ed. Forense: Rio de Janeiro, 1992. p. 326.

2.3 A Extrafiscalidade como Exceção à Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva restou positivado de forma concreta, demonstrando a preocupação do legislador constituinte em tornar eficaz a igualdade tributária, o direito de propriedade e a vedação ao confisco.

Baleeiro¹⁸ distingue a capacidade contributiva em objetiva, caracterizada pela obrigação do legislador em eleger como hipóteses de incidência fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica; e a capacidade subjetiva, representada pela concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto.

Para melhor análise da capacidade contributiva, cabe trazer à baila a redação do art. 145, §1º, da Constituição da República de 1988:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Para Luciano Amaro¹⁹, a expressão “sempre que possível” caberia como ressalva tanto para a personalização da capacidade contributiva, quanto para a necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais.

Com efeito, na concepção de Luciano Amaro, a capacidade contributiva é afastada em determinados casos para assegurar a aplicação de outros valores ou princípios constitucionais, que impõem a necessidade de utilizar o imposto para finalidades extrafiscais.

Klaus Tipke²⁰, na mesma linha, entende que a capacidade contributiva está atrelada ao à justiça fiscal, enquanto a extrafiscalidade se fundamenta em razão da justiça social. Eis as palavras do atacado jurista:

Assim, se a finalidade extrafiscal de certos tributos ou normas tributárias consiste em equilibrar a balança comercial, penalizar o poluidor,

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 690.

¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 162.

²⁰ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 62.

desincentivar o fumo ou o alcoolismo ou incentivar a contratação de deficientes físicos, tais tributos deixam em parte a seara do Direito Tributário para invadir o Direito Econômico, o Direito Ambiental, o Direito Previdenciário, o Direito Trabalhista, nos quais não faz sentido falar em justiça fiscal e de princípio da capacidade contributiva. Nestes casos trata-se de outra espécie de justiça: a justiça social.

Sacha Calmon Navarro Coêlho²¹, defende uma visão mais ampla em relação ao princípio da capacidade contributiva. Citando Fonrouge²², o Prof. Sacha entende que o princípio da capacidade contributiva seria impossível com a tributação extrafiscal, o princípio da capacidade contributiva, andaria junto com outros, tais como o de igualdade e o de generalidade, atuando para o controle político jurisdicional da tributação pervertida ou das perversões da extrafiscalidade.

Assim, na visão de Sacha Calmon, a capacidade contributiva não pode ser deixada de lado quando da concretização da extrafiscalidade sob pena de se permitir excessos por parte do Estado.

Ao nosso ver, a vinculação da extrafiscalidade aos mandamentos da capacidade contributiva tem absoluta coerência se analisada sob a ótica da vedação ao confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Contudo, estamos certos de que a extrafiscalidade carrega consigo determinada finalidade social ou econômica, que tem o condão de reduzir ou elevar a incidência da capacidade contributiva em determinados casos.

De fato, a capacidade contributiva jamais poderia ser anulada, considerando a premissa de que dela decorre o princípio do não-confisco, no entanto, em determinados casos o legislador constitucional tolera o seu afastamento para prestigiar finalidades extrafiscais.

2.4 Espécies de extrafiscalidade

Os tributos extrafiscais podem incidir (i) para prestigiar certos contribuintes em detrimento de outros, (ii) para facilitar o consumo de bens essenciais e onerar bens supérfluos; ou (iii) para induzir comportamentos que, por questões econômicas, são desejáveis pelo Estado. Tais finalidades podem incidir

²¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Sistema Tributário. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 97-98.

²² GIULIANI, Fonrouge; MAIA, Carolos. **Derecho financiero**. 3. ed. Buenos Aires: Depalma. 1976. Vol. I, p. 126

isoladamente ou cumulativamente, dependendo do contexto em que a exação fiscal é inserida.

Com efeito, é possível classificar a extrafiscalidade em três grandes grupos (i) extrafiscalidade isonômica; (ii) extrafiscalidade seletiva; e (iii) extrafiscalidade indutora.

2.4.1 Extrafiscalidade isonômica

A aplicação do princípio da isonomia passa necessariamente pela ideia de comparação entre dois paradigmas, sendo certo de que não haverá o que se falar em princípio da igualdade se não tivermos como contraponto diferenças evidentes entre particulares, entre ramos de negócio, entre produtos, entre grau de desenvolvimento de regiões, etc.

Pelo princípio da igualdade (ou postulado da igualdade como entende o Professor Humberto Ávila) contribuintes que manifestem a mesma capacidade contributiva devem ser tratados de forma isonômica, sendo vedado o tratamento desigual para aqueles que se encontrem em situação equivalente (Art. 150, II, CR/88). A extrafiscalidade, como medida de exceção ao princípio da igualdade em determinados casos, ou, ao contrário, como medida de observância à igualdade na sua mais pura essência, poderá desigualar o tratamento aos contribuintes, tendo como fundamento determinados valores constitucionais que, no caso específico, demandam o afastamento do tratamento isonômico.

Desta forma, o legislador constitucional de forma expressa abriu margem à edição de normas extrafiscais para promover o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte em relação às demais empresas (art. 170, VII); tratamento diferenciado para empresas que exercem suas atividades com baixo impacto ambiental em relação às empresas poluidoras(art. 170, VI); e tratamento diferenciado para regiões com baixo desenvolvimento econômico e social em relação a regiões desenvolvidas ou prósperas (art. 170, VII).

Com efeito, o tratamento tributário desigual para contribuintes que manifestem a mesma capacidade contributiva somente se validará se a discriminação tiver o propósito de concretizar ou potencializar uma finalidade autorizada pelo texto constitucional, ainda que tal autorização tenha sido posta de forma indireta.

Conforme ensinamento de Humberto Ávila²³, a aplicação da norma extrafiscal enseja a identificação, *in concreto*, de quatro elementos, a saber: (a) sujeitos comparados; (b) medida de comparação (critério de discriminação); (c) elemento indicativo da medida de comparação (fator de discriminação) e (d) finalidade da diferenciação.

Assim, é justificável promover a exoneração tributária ao contribuinte que exerce atividade de venda de bebidas, mas que vende seu produto engarrafado em recipientes de vidro retornável, tendo como paradigma aquele que aliena o seu produto em recipientes de plástico não retornável.

Neste caso tem-se dois sujeitos comparados, que exercem a mesma atividade econômica. O critério de discriminação é a embalagem utilizada para a venda do produto. O elemento indicativo é o material utilizado na embalagem e possibilidade de reutilização e, por fim, a finalidade da diferenciação é estimular a adoção de embalagens retornáveis, reduzindo o volume de lixo produzido e o impacto ambiental dele decorrente, com amparo no art. 170, VI, da CR/88, que permite o tratamento diferenciado em relação às empresas poluidoras.

Com efeito, a condição indispensável para aplicação da norma extrafiscal é a de que haja diferença entre os sujeitos comparados, sendo que tal diferença deve ser relevante para o ordenamento jurídico. Não obstante, a discriminação perseguida no caso concreto deve ter pertinência lógica com o objetivo do legislador e com os valores constitucionais aplicáveis naquele determinado caso.²⁴

A extrafiscalidade isonômica é utilizada para evidenciar a aplicação do princípio da igualdade tributária, sobretudo nos casos em que a capacidade contributiva, *per se*, não é suficiente para igualar determinadas situações entre contribuintes em condições desiguais.

O tratamento tributário diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, conforme estabelecido no art. 146, III, "d", da CR/88 é o clássico exemplo da extrafiscalidade isonômica. Neste contexto o legislador constitucional objetivou simplificar e desonerar a carga tributária para pequenos empresários, que, em tese, ainda não possuem aparato organizacional consistente e ainda estão sujeitos às instabilidades do mercado.

²³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 42-73.

²⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 37-40.

Ainda no campo da exrafiscalidade isonômica destaca-se o artigo 151 da Constituição de 1988, que admite “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Muito embora o objetivo extrafiscal seja condição indispensável ao tratamento diferenciado entre contribuintes que revelam idêntica capacidade contributiva, cumpre destacar que a extrafiscalidade não se faz presente somente em situações em que se tenha dois sujeitos comparados. A comparação pode ser atribuída ao bem, ou a determinado segmento econômico; é o que ocorre com a extrafiscalidade seletiva.

2.4.2 *Extrafiscalidade seletiva*

Por definição do léxico, seletividade é o caráter ou qualidade de ser seletivo, o que nos remete ao conceito de “seleção”, relacionado ao ato de selecionar e/ou escolher de forma criteriosa e fundamentada.

O imposto seletivo, por seu turno, é aquele que onera diferentemente os bens sobre os quais incide, conforme critérios grau de essencialidade dos bens de consumo. Neste ponto já dizia Aliomar Baleeiro²⁵:

Desde que a lei isente os gêneros de primeira necessidade (pois, com relação a eles não há liberdade de escolha), não existe empecilho constitucional em que se eleve substancialmente a carga tributária que caia sobre os produtos e serviços santuários, de luxo ou supérfluos. Os efeitos são de mera redução de mercado do campo de abrangência dos consumidores.

Com efeito, a seletividade tem raiz no princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CR/88), na medida em que busca facilitar o acesso a produtos e serviços essenciais à vida digna, isto é: alimentação básica, vestuário, habitação, serviços de transporte, de fornecimento de água e luz, entre outros.

A extrafiscalidade seletiva, portanto, é expressamente consagrada na CR/88: a) art. 153, §3º, estabelecendo que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto, e b) art. 155, §2, III, dispondo que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços. Destarte, relativamente ao ICMS, a

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 390.

Constituição autoriza a seletividade. Já para o IPI, é imperativa, determinando que seja seletivo em função da essencialidade do produto.

Juristas de renome, como Ricardo Lobo Torres e José Maurício Conti entendem que a seletividade seria um dos subprincípios da capacidade contributiva, porquanto seria “possível admitir-se que, na generalidade dos casos, os produtos essenciais são indispensáveis aos indivíduos com baixa capacidade contributiva, e os produtos supérfluos são adquiridos por aqueles com maior capacidade contributiva”.²⁶

Ao revés, entendemos que a seletividade nada tem a ver com a capacidade contributiva, sendo, como dito anteriormente, medida excepcional para atender finalidades extrafiscais. Isto porque o mesmo produto essencial ou supérfluo está disponível para consumo tanto para os ricos quanto para os pobres; os ricos adquirem os mesmos produtos essenciais que os pobres, assim como os últimos também adquirem produtos supérfluos. Ora, a seletividade não se relaciona com o preço do bem de consumo, mas sim com a essencialidade, conforme muito bem asseverou Alberto Xavier²⁷:

O grau de essencialidade do produto (único critério de graduação permitido em matéria de IPI) não guarda qualquer relação com o respectivo preço; antes obedece a outros critérios adotados pelo legislador, tais como critérios éticos, sanitários, estéticos, humanitários ou em função de considerações de política econômica. Pode um produto de preço muito elevado (como um medicamento) ser taxado a zero pelo seu grau de essencialidade para a saúde, como pode um produto extremamente barato (como uma aguardente) ter uma tributação elevada por razões simétricas. A graduação do IPI obedece, pois, a uma lógica totalmente diferente, em que as considerações relativas à capacidade contributiva do consumidor e, conseqüentemente, ao preço do produto são, por si só, irrelevantes para efeitos de determinação do grau de essencialidade (...) não sendo o IPI graduado em função da capacidade contributiva do contribuinte de direito ou de fato, mas exclusivamente em função do grau de essencialidade do produto, qualquer parâmetro compatível com o princípio da seletividade é suscetível de vir a ser adotado por lei, como base da tributação efetiva, como a quantidade, o volume, o tipo de embalagem, etc.

Com efeito, a extrafiscalidade seletiva tem como objetivo onerar o consumo de produtos indesejáveis (ou menos necessários) e, por outro lado, facilitar o consumo de produtos essenciais à sobrevivência e à manutenção da dignidade da

²⁶ CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário**/Interpretado pelos tribunais. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997. p. 166.

²⁷ XAVIER, Alberto. **A tributação do IPI sobre cigarros**. RDDT 118/9, jul/05.

pessoa humana, sendo identificada na tributação incidente sobre o consumo, com o maior grau de intensidade no ICMS e, obrigatoriamente, no IPI.

2.4.3 Extrafiscalidade indutora

Segundo Shoueri²⁸, a intervenção por indução é realizada pelo uso de normas dispositivas, de modo que o agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação da vontade, levam-no a decidir pelo caminho proposto pelo Estado, que, por sua vez, deve sempre contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para a tomada da decisão pelo contribuinte, a quem é assegurado comportamento diverso sem que por isso recaia no ilícito.

Sem dúvida, o campo de maior incidência da extrafiscalidade indutora é a intervenção do Estado sobre o domínio econômico, sendo indiretamente autorizada pela Constituição para ajustar os comportamentos econômicos, visando assegurar operacionalidade, de forma harmoniosa e engrenada, aos elementos previstos na Ordem Econômica.

Como exemplos de normas tributárias indutoras voltadas à regulação dos mercados, citem-se, na Constituição Federal, os casos em que se afasta o princípio da anterioridade (artigo 150, III, “b” e “c”, c/c 150, §1º) e se mitiga a legalidade tributária (artigo 150, I, c/c 150 §1º), para permitir que o Poder Executivo altere alíquotas dos impostos aduaneiros, visando regular a balança comercial do país e incentivar o consumo dos produtos nacionais; do Imposto sobre Produtos Industrializados, que permite incentivar determinados seguimentos econômicos; e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros, Títulos e Valores mobiliários, que permite regular indicadores econômicos, como inflação e taxa de juros, na medida em que onera ou desonera o crédito.

Nota-se ainda o uso da extrafiscalidade como ferramenta de indução de comportamentos para o devido cumprimento da função social da propriedade. Tanto o IPTU (art. 182, §4º, da CR/88) quanto o ITR (art. 153, §4º, da CR/88) permitem a progressividade de alíquotas como forma de desestimular o contribuinte à

²⁸ SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 44-45.

manutenção de propriedades improdutivas (ITR), como também para que o contribuinte promova a devida edificação no imóvel (IPTU).

Outro ponto de incidência da indução tributária é a defesa do meio ambiente, que restou expressamente consignada na Carta de 1988 ao designar em seu artigo 170, VI, que o Estado poderá dar tratamento diferenciado aos produtos e serviços conforme impacto ambiental dos seus processos de elaboração e prestação. Neste caso, verifica-se a cumulação da extrafiscalidade isonômica e seletiva, eis que, na medida em que há discriminação entre produtos/serviços e seus respectivos paradigmas, também percebe-se o objetivo de induzir o contribuinte a adotar determinados comportamentos adequados ao desenvolvimento sustentável.

2.5 O Grau de extrafiscalidade do tributo segundo o tratamento dado pelo legislador constituinte

A Constituição de 1988 não impôs qualquer proibição para se utilizar determinado tributo para fins extrafiscais, de modo que, a princípio, todo tributo pode ser utilizado em casos específicos para atender a uma finalidade extrafiscal.

É o caso do ICMS que gera enorme arrecadação aos Estados, mas também pode servir de instrumento para desonerar produtos essenciais, estimular determinados setores da economia e até mesmo induzir a adoção de práticas ecológicas, em detrimento daquelas que geram degradação ambiental.

O IPTU, por sua vez, também é uma das principais fontes de arrecadação dos municípios, mas, quando necessário, é utilizado como instrumento para induzir contribuintes a promover a devida função social às suas propriedades e permite à Administração Pública promover: a) o desenvolvimento e ocupação de bairros mais distantes e até então pouco habitados; b) a desocupação de determinada região da cidade já congestionada e caótica; c) a saída de indústrias de eixo urbano do Município; d) o incremento de algumas atividades econômicas no âmbito municipal; g) o uso racional do solo e do subsolo em áreas mais problemáticas como aquelas às voltas do centro da cidade, etc.²⁹

A regra constitucional que trata do IPI impõe uma obrigação ao legislador ordinário: *será* (dever) seletivo, em função da essencialidade do produto. No

²⁹ BERTI, Flávio Azambuja. **Impostos**: extrafiscalidade e não-confisco. 3. ed. Curitiba: Juruá. 2009. p. 138.

entanto, entendemos que, além da extrafiscalidade seletiva, não há qualquer vedação para que o IPI também atenda a extrafiscalidade indutora, de modo a promover o consumo de produtos relacionados a determinado seguimento econômico.

Como ferramentas para cumprir a o mandamento da extrafiscalidade, o legislador constitucional excluiu o IPI da anterioridade tributária, tornando possível a cobrança do tributo no mesmo exercício financeiro em que a alíquota tenha sido majorada, desde que respeitados os 90 (noventa) dias estabelecidos no art. 150, III, “c”, da CR/88.

Não obstante, o legislador constitucional ainda facultou ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IPI. Tais facilidades, por conseguinte, tornam o IPI um imposto com fortes atributos extrafiscais.

Neste particular, é importante destacar que a possibilidade de elevação de alíquotas por ato do Poder Executivo é atributo extrafiscal tão forte que nem mesmo a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico para petróleo e derivados (CIDE – Combustível) recebeu tal tratamento, na medida em que suas alíquotas somente poderiam ser reduzidas ou restabelecidas por ato do Poder Executivo, mas não fez qualquer previsão à majoração de alíquotas.

Por outro lado, nota-se que a Constituição de 1988 deu especial atenção ao Imposto de Importação (II), ao Imposto de Exportação (IE) e ao Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)³⁰, eis que, nestes casos, além da faculdade de manejo das alíquotas mediante decreto emanado do Poder Executivo, ainda há exclusão expressa às regras da anterioridade e noventena (o IPI ainda deve obedecer à noventena), de modo que qualquer aumento na alíquota passa a ter eficácia no dia seguinte à edição do respectivo decreto executivo.

Nota-se que a exclusão dos referidos tributos às limitações ao poder de tributar os dotam de elevada carga extrafiscal, na medida em que se mostram como fortes ferramentas de intervenção na ordem econômica.

Quanto aos impostos aduaneiros (II e IE), as metas extrafiscais se concentram na extrafiscalidade indutora, mediante estímulos para a exportação e desestímulos para a exportação, visando à obtenção de saldo positivo na balança

³⁰ O nome “IOF” significa “Imposto sobre Operações Financeiras”. A expressão “financeiras” é criação doutrinária e busca englobar todos os possíveis fatos geradores do tributo.

comercial do país. Cita-se também medidas protecionistas, medidas pautadas no princípio da reciprocidade entre países e eventuais reduções fiscais para produtos sem produção similar no mercado nacional.

O IOF, assim como os citados impostos aduaneiros (II e IE), foi contemplado pelo legislador constitucional com notável carga extrafiscal para induzir comportamentos econômicos e viabilizar a correção eventuais distorções no mercado.

Com efeito, levando-se em conta que as eventuais distorções econômicas demandam imediata intervenção estatal (sob pena de colapso na ordem econômica), o legislador constituinte reservou tais funções ao IOF, o II e o IE, que se caracterizam como tributos tipicamente extrafiscais, *i. e.*, por estarem fora das amarras das limitações ao poder de tributar, o seu manejo deve ter um motivo extrafiscal, ainda que, por consequência, gere arrecadação.

Passemos ao capítulo seguinte com a análise da extrafiscalidade no plano econômico, com especial enfoque para as normas tributárias indutoras e de intervenção no plano econômico.

3 A EXTRAFISCALIDADE NO PLANO ECONÔMICO

3.1 A Intervenção no Domínio Econômico

A ordem econômica é expressa no conjunto de normas constitucionais que definem os objetivos de um modelo para a economia e as modalidades de intervenção do Estado nessa área.

Eros Grau³¹ definiu a Constituição Econômica como o conjunto de preceitos e instituições jurídicas que, garantindo os elementos definidores de um determinado sistema econômico, instituem uma determinada forma de organização e funcionamento da economia e constituem, por isso mesmo, uma determinada ordem econômica.

Complementando, Leopoldino da Fonseca³², dispõe que a Constituição Econômica tem por finalidade estabelecer os princípios e regras, informadores das normas que regerão as relações econômicas. Em outras palavras, Constituição Econômica se corporifica precisamente no modo pelo qual o direito pretende destinar-se com a economia, a forma pela qual o jurídico entra em interação com o econômico.

A Constituição da República de 1988 tem como principal fonte normativa econômica o artigo 170, que coloca os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa como fundamentos do Estado Democrático de Direito. Assim, a Constituição estabelece a finalidade de toda a atuação através de políticas econômicas que assegurem a existência digna, conforme os ditames da justiça social e sob o alicerce dos princípios expressamente consagrados nos incisos que integram o referido artigo.

Destarte, o legislador constituinte estabeleceu atuação estatal positiva, a que fica imposto o dever de construir uma sociedade na qual seja valorizada a pessoa humana, com existência digna, num ambiente de justiça social. Trata-se de um compromisso entre dois extremos: o do Estado Social (com a repartição patrimonial e a valorização do trabalho humano) e o do Estado de Direito (com valorização da propriedade, da livre iniciativa e o liberalismo absoluto).

³¹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 15. ed. São Paulo: Malheiros. 2012. p. 77.

³² FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2007. p. 89.

Encontra-se, pois, firmada a determinação constitucional da atuação positiva do Estado, com motivação para a intervenção econômica a par da mera correção dos mecanismos do mercado, que deve estar com consonância com a proteção das necessidades sociais.

Com efeito, os artigos 173 e 174 procuram definir o papel que deve passar a ser desempenhado pelo Estado, tanto em relação à exploração direta da atividade econômica, quanto ao papel normativo e regulador da atividade econômica, que poderá se dar por indução, através de normas tributárias com precípua fim extrafiscal.

3.2 Normas Tributárias Indutoras e as Limitações ao Poder de Tributar

Seja qual for o intento da tributação, as leis tributárias possuem caráter interventivo, que restringe a liberdade e a propriedade do cidadão, de modo direto ou indireto, independentemente da sua vontade. Por conta disso, a função de defesa dos direitos fundamentais assume grande significado nesse caso: é o desiderato constitucional dado pelas “limitações ao poder de tributar”, sem prejuízo das outras garantias asseguradas ao contribuinte.

Assim, conforme exposto por Ávila³³, o princípio da dignidade da pessoa humana exige que o Estado conserve o mínimo vital à existência digna do contribuinte. O princípio da livre iniciativa exige que o Estado conserve o poder de decisão e de direção das atividades privadas nas mãos do particular. As finalidades públicas extrafiscais de desenvolvimento regional no âmbito federativo exigem que o Estado incentive atividades, setores e regiões.

De forma objetiva, o legislador constitucional estabeleceu nos artigos 150 a 152 da CR/88 as limitações ao poder de tributar, determinando: a vedação de se exigir ou aumentar tributos se lei que o estabeleça (art. 150, I); a vedação de se instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação econômica equivalente (art. 150, II); a vedação de se cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei (art. 150, III, ‘a’); a vedação de se cobrar tributos no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que instituiu ou

³³ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 127.

aumentou o tributo (art. 150, III, 'b') e antes de decorridos noventa dias da data que o instituiu ou aumentou (150, III, 'c').

No entanto, com evidentes propósitos extrafiscais o legislador constituinte pinçou determinados tributos e os deixou à margem de certas limitações ao poder de tributar, a fim de dar maior eficácia às políticas econômicas. Daí a importância de investigar de que maneira as limitações constitucionais ao poder de tributar podem assumir novo viés, quando a elas se agregam às forças dos princípios desenvolvidos na ordem econômica.

3.2.1 Exceções à anterioridade e noventena

Por ser base da segurança jurídica, a anterioridade foi inicialmente consagrada na Carta de 1946, em que se exigiu a prévia autorização orçamentária para que os tributos pudessem ser cobrados em cada exercício. Posteriormente, foram editadas as súmulas 66 e 67 do Supremo Tribunal Federal, que reescreveram o princípio constitucional para legitimar a aplicação do tributo em cada exercício financeiro, que coincide com o ano civil, indo de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

Ávila³⁴ desdobra a anterioridade em duas dimensões: (i) a regra dirigida ao Poder Legislativo que proíbe a instituição ou majoração de tributos no mesmo exercício em que a lei que os instituiu ou aumentou foi publicada; e (ii) o princípio de se buscar um ideal de previsibilidade, de controlabilidade, de inteligibilidade e de mensurabilidade relativamente aos tributos que os entes federativos competentes irão instituir ou aumentar.

O princípio da anterioridade propaga a ideia de supressão da tributação de surpresa, garantindo ao contribuinte o conhecimento prévio da exação, a fim de que se tenha tempo para realizar o planejamento financeiro particular.

Tal princípio, contudo, não traz a previsibilidade necessária para os casos em que a publicação da lei se dê nos últimos dias do exercício financeiro, eis que a cobrança já poderia se iniciar logo no primeiro dia do exercício seguinte.

³⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 212.

Assim, para se evitar abusos do legislador, que não raro, aguardava os últimos dias do exercício para modificar a legislação tributária, a Emenda Constitucional nº 42/2003 atribuiu a noventena, isto é, a antecedência mínima de noventa dias entre a data da publicação da lei e a data que se passa a aplicar-se.

Portanto, enquanto a anterioridade busca sobretudo a segurança jurídica e a previsibilidade, a noventena tem como objeto principal não surpreender o contribuinte acerca de determinada exigência tributária.

Em outros termos, tanto a anterioridade, quanto a noventena, foram criadas com a finalidade de se permitir ao sujeito passivo do tributo um período razoável para que houvesse uma adaptação à nova realidade tributária, ou seja, como um novo tributo estava sendo criado, ou um tributo já existente estava sendo aumentado deveria existir um lapso temporal a fim de que o sujeito passivo preparasse condições financeiras para suportar o novo encargo tributário.

No entanto, para se implementar medidas econômicas ou ajustar desequilíbrios monetários através da indução tributária, é indispensável que o ajuste de alíquota tenha efeitos imediatos, sob pena de se tornar sem efeito o propósito da medida. Por isso, o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações com títulos e valores mobiliários podem ser aplicados no próprio exercício financeiro em que seja editado o ato normativo que os tenha aumentado.

No caso do IOF, o legislador constitucional afastou a segurança jurídica e a não surpresa para que a intervenção econômica se tornasse efetiva e eficaz, já que os eventuais desequilíbrios monetários devem ser ajustados de forma imediata, sob pena de colapso na ordem econômica. O II e o IE permitem a intervenção na balança comercial do país, incentivando ou desincentivando operações de importação ou exportação de bens ou serviços, conforme dados econômicos de déficit ou superávit comercial. O IPI, conquanto tenha sido colocado à margem da anterioridade, continuou sendo submetido à noventena para que seus ajustes de alíquota tenham eficácia.

A tutela da ordem econômica tem como finalidade essencial a estabilidade financeira de todo o país, resguardando, como essência, a dignidade da pessoa humana. Trata-se de um objetivo que dá lastro ao Estado social e, portanto, permite o afastamento da segurança jurídica e da não surpresa aos sujeitos passivos daqueles determinados tributos.

Ora, em sendo a segurança jurídica o princípio que dá sustentação ao Estado de Direito (conforme se verá nos capítulos seguintes), o seu afastamento deve ser visto com a seriedade que desejou o legislador constituinte. Isto é, as modificações legislativas levadas a efeito sem observância à anterioridade e à noventena devem ter por objeto a finalidade econômica, a fim de que seja legitimado o afastamento da segurança jurídica. A ausência de finalidade extrafiscal denota verdadeira fraude ao sistema constitucional tributário.

3.2.2 A aparente exceção ao Princípio da Legalidade

Para alguns desavisados, a possibilidade de se promover a alteração das alíquotas dos tributos indutores por meio de decreto executivo se revelaria com exceção ao princípio da legalidade. Ao nosso ver, tal entendimento não se coaduna com o texto constitucional.

Isto porque, ocorrendo a intervenção sobre o domínio econômico por meio de normas tributárias indutoras, não deixa o legislador de se submeter às amarras do princípio da legalidade, cujo mandamento encontra-se positivado no art. 150, I, da CR/88, mediante vedação expressa aos entes políticos de exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Contudo, no âmbito do Direito Econômico, as leis têm de ser dotadas de flexibilidade e mobilidade, para corresponderem às modificações e às variações da política econômica decorrentes daquele dinamismo. Em função disso, o artigo 174 da Constituição da República determinou que o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, bem como o art. 153, §1º, da CR/88 facultou ao Poder Executivo alterar as alíquotas de determinados impostos por decreto, desde que atendidas as condições e limites estabelecidos em lei.

Conforme interpretação dada por Shoueri³⁵, “se a intervenção se faz na forma da lei, significa que não é necessário que cada intervenção concreta se dê por lei; importa, outrossim, que a lei discipline a forma como a intervenção se dará.”

Desta forma, considerando que a intervenção econômica demanda análise complexa das peculiaridades do caso concreto, as normas reguladoras se vestem em conceitos indeterminados para possibilitar a Administração Pública valer-se do

³⁵ SHOUERI. Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.240.

juízo de conveniência ou oportunidade. Neste particular, MisabelDerzi³⁶ disserta com a propriedade que lhe é peculiar:

A rigor, pois, conceitos obscuros ou amplamente indeterminados não seriam tipos, no sentido próprio do termo, se, por indeterminação, entender-se aquele conceito cujas notas sejam quase totalmente desconhecidas.

Entretanto, a abertura inerente ao tipo, a renunciabilidade de suas características, a graduabilidade e flexibilidade estrutural dotam-no de certa imprecisão e fluidez, pois seu campo objetivo não é rígido, mas de delimitação progressiva.

Por sua vez, o conceito indeterminado, assim formulado pelo legislador, pode significar exatamente “qualquer possibilidade de caracterização”, quando se pretende dotar o administrador da lei, por exemplo, de uma discricionariedade conveniente aos objetivos legais. Além disso, o Direito é campo fértil de normas e conceitos obscuros e indeterminados, expressos em palavras ambíguas, polissêmicas ou vagas.

Muito embora o uso de conceitos indeterminados possa resolver, em parte, a necessidade de versatilidade, própria das normas de intervenção sobre o Domínio Econômico, no campo do direito tributário, a discricionariedade própria dos decretos executivos ainda assim devem obedecer ao princípio da legalidade, sob pena de se estabelecer insegurança jurídica aos contribuintes.

Nos termos do art. 84, VI, da Carta Constitucional de 1988, o Presidente da República poderá dispor, mediante decreto, sobre a organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de cargos públicos.

Desta forma, o Decreto Executivo poderá ter caráter geral ou individual, conforme critério do executivo, para o devido cumprimento do dever de organização e funcionamento da administração federal. No entanto, o Decreto não pode trazer inovação no ordenamento jurídico, sobretudo em matéria tributária, em que vigoram com ainda maior afincamento a segurança jurídica e a não-surpresa.

Sobre a matéria, Carraza³⁷ disserta com propriedade:

De conseqüência, encontra aqui confortável campo de aplicação da regra segundo a qual, no direito Brasileiro, os atos administrativos (decretos, instruções, portarias, etc.) nenhuma inovação podem introduzir na

³⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar. São Paulo: Noesis, 2009. p. 145.

³⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 364-365.

conformação da obrigação tributária. Tais atos agem em um plano estritamente infralegal, sem qualquer vocação originária na ordem jurídica; jamais penetram no campo dos elementos essenciais do tributo.

Nesta ordem de ideias, Carraza entende que os Decretos Executivos que alteram as alíquotas dos tributos previstos no art. 153, §1º da CR/88 não trazem qualquer exceção ao princípio da legalidade. Segundo o Autor, o Executivo não cria as alíquotas destes impostos, mas, simplesmente, as altera, dentro dos limites prefixados pelo legislador. Eis a conclusão³⁸:

- a) Os impostos alfandegários, o IPI e o IOF devem ser criados ou aumentados por meio de lei;
- b) Tal lei poderá conceder ao Poder Executivo a faculdade de alterar as alíquotas destes tributos (simplesmente estabelecendo seus parâmetros mínimo e máximo); e
- c) Esta lei poderá, ainda, fixar uma única alíquota, e, nesta hipótese, cairá por terra o permissivo constitucional, isto é, nada será facultado ao Poder Executivo no que concerne à majoração ou mitigação destes impostos.

O entendimento do respeitado doutrinador não merece qualquer retoque. Entendemos que, muito embora o legislador constituinte tenha objetivado mitigar a legalidade tributária, não há como se afirmar que houve exceção. O permissivo discricionário outorgado ao poder executivo limita-se à ressalva trazida no texto constitucional de que a alteração de alíquotas está condicionada aos limites estabelecidos em lei.

Assim, conquanto não se possa falar em exceção ao princípio da legalidade, é necessário destacar que qualquer abrandamento à legalidade pode caracterizar também o distanciamento à segurança jurídica e ao Estado de Direito, conforme já destacou Maneira³⁹:

Admitir ato discricionário no direito tributário representa, de um lado, a possibilidade de a interpretação econômica e de a analogia serem fontes da obrigação tributária; de outro lado, representa também a possibilidade de, por ato administrativo, sem amparo em conceitos legais, ser o contribuinte desonerado do pagamento do tributo, seja por meio de transações, remissões, anistias, bem como serem-lhe permitidas pelo administrador outras formas de quitação, diversas do dinheiro, tais como a compensação e a dação em pagamento.

³⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 294.

³⁹ MANEIRA, Eduardo. **O sistema tributário nacional e o princípio da legalidade**. In: **Segurança Jurídica: Irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Rio de Janeiro: Forense, ano 2013. p. 398.

Conferir liberdade para a autoridade administrativa interpretar “os conceitos abertos e fluidos da lei”, com a finalidade de exigir e dispensar o pagamento de tributo, é abrir portas para o arbítrio e o desmando estatal.

É evidente que os conceitos fluidos, abertos e indeterminados vão na contramão da determinabilidade tributária e da tipicidade cerrada, institutos que mereceram especial atenção do legislador constituinte. Destarte, para se tolerar e se admitir que determinados tributos possam sofrer aumento por ato do poder executivo, as condições e limites estabelecidos em lei devem ser rigidamente observadas pelo Administrador Público, sob pena de se abrir portas para o arbítrio e o desmando estatal, como bem frisou o Professor Eduardo Maneira.

3.3 O Caráter Finalístico das “Condições e os Limites Estabelecidos em Lei” - Art.153 § 1º, da CR/88

Considerando a importância da redação do art. 153, §1º, da CR/88 para o presente estudo, cabe, por oportuno, transcrever a redação do referido dispositivo constitucional:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

(...)

IV – produtos industrializados;

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários.

(...)

§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.

Com efeito, é importante destacar que, em regra, a alteração das alíquotas dos tributos acima referenciados continua submetida à legalidade formal estabelecida no artigo 150, I, da CR/88. Isto é, para se promover o aumento das alíquotas, é necessário procedimento legislativo ordinário, devendo ser aprovado pelo senado, câmara dos deputados e com a devida sanção presidencial. Por exceção, o legislador constituinte facultou ao Poder Executivo alterar as alíquotas dos referidos tributos, mas, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

As referidas “condições e limites estabelecidos em lei” são conceitos abertos, que se inserem na esfera discricionária do Poder Executivo, conforme estabelecido pelo art. 84, IV, da CR/88. Segundo Bandeira de Melo⁴⁰, estabeleceu que a discricionariedade do Administrador Público poderia ocorrer por três formas:

- 1) pela imprecisão com que a lei tenha especificado a hipótese da norma;
- 2) por abertura discricionária expressa quanto ao comando da norma, outorgando alternativas ao agente público, seja quanto a expedir ou não o ato, ou por lhe atribuir competência para resolver qual será a medida mais satisfatória perante as circunstâncias; e/ou
- 3) para atingir a finalidade da norma expressada em algum valor com alta imprecisão conceitual, tal como “segurança pública”, “moralidade pública”, “interesse público”, etc.

Os “limites legais” estabelecidos pelo legislador constituinte no artigo 153, §1º, ao nosso ver, se adéqua ao item 3 (três) *supra*, e possuem duas conotações distintas: a primeira, de ordem objetiva, pode ser bem caracterizada pelos limites quantitativos de aumento de alíquotas que podem ser fixadas pelo Administrador Público dentro de um espectro previamente determinado pela lei.

No caso do IPI o artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.199/71⁴¹ estabelece que o Poder Executivo poderá reduzir a alíquota do imposto até zero ou majorá-la até trinta unidades percentuais. O IOF, por sua vez, tem sua alíquota diária limitada a 1,5% (um virgula cinco por cento), conforme estabelecido no art. 1º da Lei Federal nº 8.894/94.

Contudo, sem embargo ao exposto, entendemos que a expressão “limites e condições estabelecidos em lei” de que trata o §1º do art. 150 da Carta Magna não se resume tão somente ao limite de majoração da alíquota previamente estabelecido por lei ordinária. Conquanto o Poder Executivo tenha larga margem de liberdade para atuar, deve fazer uso de sua competência tendo em mira os fins assinalados pela Constituição e pela legislação infraconstitucional.

Com efeito, o alteração de alíquota do IPI, ainda que seja realizada dentro do limite quantitativo, somente será legítima se realizada com fundamento nos “objetivos da política econômica” de que tratou o Decreto-Lei nº 1.199/71. O mesmo ocorre com o IOF, que teve cuidado especial na redação do artigo 65 do Código

⁴⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 19.

⁴¹ Recepcionado pela Carta de 1988 como Lei Ordinária.

Tributário Nacional ao propor o ajuste de alíquota com a finalidade de ajustá-la aos “objetivos da política monetária nacional”⁴².

Os dispositivos legais ora citados não deixam qualquer margem de dúvidas que o legislador ordinário, além de quantificar os “limites legais” referidos pela Constituição, também estabeleceu de forma expressa as “condições” para o legítimo manejo de alíquotas por ato do Poder Executivo.

Por se tratarem de tributos indutores de comportamento econômico, a finalidade legal se prendeu a políticas econômicas, no caso do IPI, e políticas monetárias, no caso do IOF.

Por “política econômica” entende-se como conjunto de medidas que objetivam promover o desenvolvimento econômico, garantir o pleno emprego, equilibrar o volume financeiro das transações econômicas com o exterior, a estabilidade de preços, o controle da inflação e promover a distribuição de riquezas e rendas⁴³. Dentre as principais políticas econômicas utilizadas pelo Estado temos: (i) política monetária, (ii) política fiscal, (iii) política externa, e (iv) política de rendas.

Assim, o ajuste nas alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) pode ter como objetivo atingir qualquer das espécies políticas acima elencadas, porquanto inseridas dentro do conceito de “política econômica”.

A política monetária, por seu turno, como espécie de política econômica, pode ser entendida como “o conjunto de medidas adotadas pelo governo com o objetivo de controlar a oferta de moeda e as taxas de juros, de forma a assegurar a liquidez geral da economia do país”⁴⁴.

No Brasil, a política monetária tem sido conduzida com base no regime de metas de inflação, em que o Conselho Monetário Nacional (CMN), presidido pelo Ministro da Fazenda, orienta suas decisões de acordo com os valores realizados e projetados para a economia.

Neste contexto, dentre as atribuições do CMN está: a emissão de papel moeda, o depósito compulsório e o controle da taxa de juros. Além disso, a Constituição de 1988, ainda que de forma indireta, colocou à disposição do Poder Executivo (neste caso representado pelo Ministro da Fazenda – Presidente do CMN)

⁴² Art. 65. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.

⁴³ LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira. **Fundamentos do mercado de capitais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 1.

⁴⁴ PASSOS, Carlos Roberto Martins; NOGAMI, Otto. **Princípios de economia**. 4. ed. São Paulo: Pioneira Tomson, Learning, 2003. p. 401.

a possibilidade de promover o controle monetário nas operações de crédito, câmbio e seguro, através de norma tributária indutora, *in casu*, o IOF.

A sistemática é simples: para conter a inflação, é facultado ao Executivo onerar o crédito mediante incremento da alíquota nas operações de crédito. O mesmo sistema também é aplicável ao câmbio e seguro. Trata-se de medida intervencionista eficaz, com rápida repercussão no cenário econômico, provocando estímulos (ou desestímulos) no comportamento dos contribuintes.

O abuso, o desvirtuamento e a deturpação das finalidades constitucionais atribuídas aos tributos regulatórios leva à inexorável inconstitucionalidade, por absoluta incompatibilidade com o ordenamento jurídico.

Destarte, a margem discricionária atribuída ao Poder Executivo deve estar, necessariamente, atrelada e condicionada aos limites subjetivos estabelecidos pela lei. Cabe ao Administrador Público valer-se do poder discricionário com prudência, pautando-se nos preceitos morais que os particulares lhes confiou democraticamente, sob pena de violação à segurança jurídica. É o que cuidará o próximo capítulo.

4 A SEGURANÇA JURÍDICA E OS TRIBUTOS REGULATÓRIOS

4.1 Registro Histórico Constitucional

Os tributos regulatórios tiveram a sua primeira aparição na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, que, ainda de forma tímida, previu em seu artigo 9º a competência dos Estados para instituir impostos sobre “negócios de sua economia”.

A Constituição de 1891 foi promulgada no mandato de Prudente de Moraes e teve forte influência de Rui Barbosa, que encarregou-se de revê-la e modificá-la com ampla margem de confiança que lhe era atribuída.

Tratou-se de uma Constituição com forte espírito liberal, presidencialista, federal e democrática. Constituía-se o Brasil numa federação de vinte Estados aos quais se concedia ampla autonomia, econômica e administrativa. Tal modelo foi inspirado na constituição federalista norte americana, permitindo que os Estados se organizassem de acordo com seus peculiares interesses, desde que não contradissem a Constituição.

A legalidade tributária já se fazia presente no §30 do artigo 72, onde restou positivado que “nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize”. Ao Poder Executivo não foram dados poderes para intervenção direta na economia, de modo que seus atos dependiam sempre de lei autorizativa, limitando-se à expedição de decretos, instruções e regulamentos para fiel execução da lei (art. 48, 1º).

A Carta Constitucional de 1937, denominada “Constituição Polaca”, atribuiu competência concorrente aos Estados e à União para instituir impostos sobre “negócios de sua economia”, conforme extrai-se dos artigos 20, ‘e’, e 23, ‘g’.

Vigente durante todo o período ditatorial, a Constituição de 1937 é a única de nossas Constituições a não trazer o princípio da legalidade tributária de forma expressa, literal, muito embora o tenha feito de forma indireta através da norma que trata da competência legislativa para dispor sobre impostos, enunciada no artigo 13, alínea “d”.

Cumprido esclarecer, no entanto, que em razão da não submissão de referida Carta ao plebiscito nela previsto (artigo 178), durante todo o período de vigência da “Constituição Polaca” foi a matéria fiscal regida pela regra de transição enunciada

em seu artigo 180 ("Enquanto não se reunir o Parlamento nacional, o Presidente da República terá o poder de expedir decretos-leis sobre todas as matérias da competência legislativa da União"), o que representou, em verdade, um afastamento absoluto não apenas da legalidade tributária, mas da legalidade enquanto princípio basilar do Estado Democrático.

A Constituição de 1946 colocou fim ao regime ditatorial, resgatou o princípio da legalidade tributária e trouxe grande avanço na ordem econômica e social, na medida em que estabeleceu em seu artigo 146 a possibilidade de intervenção da União no domínio econômico, contudo ressalvou que tal intervenção deveria se dar mediante lei especial, com finalidade para atingir o interesse público e limitada aos direitos fundamentais assegurados na Lei Maior.

Muito embora a Constituição de 1946 não tenha trazido a intervenção econômica por meio de tributos regulatórios, nota-se que desde já restringia a intervenção à observância ao princípio da legalidade, bem como à finalidade econômica da intervenção.

A Constituição de 1967, por seu turno, tratou de especificar as operações econômicas tributáveis, elegendo o crédito, o câmbio, o seguro e os títulos ou valores imobiliários para serem passíveis de incidência tributária. Atualmente conhecido como Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

Ainda no corpo da Constituição da República de 1967 o legislador constitucional tratou de atribuir ao IOF um caráter eminentemente regulador e extrafiscal, possibilitando ao Poder Executivo, nas condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou bases de cálculo do imposto, a fim de adequá-las aos objetivos da política cambial ou monetária (art. 22, § 2º).

Não obstante, ainda possibilitou que as receitas do IOF fossem destinadas à formação de reservas monetárias, para o fim precípuo de regular e intervir na economia sempre que necessário fosse (art. 22, §3). Nota-se que a possibilidade de destinação das receitas do IOF à formação de reservas monetárias atribui um caráter extrafiscal ainda maior ao tributo, considerando que as referidas "reservas monetárias" não entrariam na esfera de disponibilidade do erário federal para o custeio de despesas públicas (assim como ocorrem com os tributos eminentemente arrecadatórios), mas estariam vinculadas a finalidades econômicas: compra/venda de moeda estrangeira para regulação do câmbio, remessa de recursos à instituições financeiras para regulação da moeda interna, etc.

Conquanto tenha atribuído margem discricionária ao Poder Executivo para ajuste da alíquota e base de cálculo do IOF, a Constituição de 1967 tomou o princípio da legalidade tributária como verdadeira limitação ao poder de tributar da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, estabelecendo, para tanto, ser vedado a estes entes "instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição" (art. 20, I).

A Carta de 1967 deu tanta importância ao princípio da legalidade tributária que também o fez constar expressamente no rol dos direitos e garantias individuais (art. 150, §29). Neste particular, cabe destacar que a exceção à legalidade tributária (duplamente positivada na carta de 1967) somente poderia se fazer presente em medidas de extrema exceção, dentre elas a regulação econômica.

Aos 17 de outubro de 1969 editou-se a Emenda Constitucional nº 1, que tomou corpo de nova constituição porquanto substituiu quase na integralidade o texto constitucional de 1967.

A legalidade tributária foi mantida entre os direitos e garantias individuais e, também, entre as limitações ao poder de tributar. Contudo, a autorização ao Poder Executivo para manejo de alíquotas e base de cálculo passou a se restringir aos impostos de importação e ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), de modo que o IOF passou a observar a legalidade formal quanto à alteração de seu aspecto quantitativo.

Ao comentar o texto da Carta de 1969, Aliomar Baleeiro⁴⁵:

Não vale o ato do Poder Executivo se a lei o não autoriza. Não tem eficácia a lei, para este fim, se não estabelece condições e limites, dentro dos quais deve agir o Poder Executivo. A lei, em tal caso, não pode ser uma carta branca, que equivaleria, então, à delegação de atribuições dum Poder a outro Poder, prática constitucionalmente defesa (art. 6º, parágrafo único). Conquanto a Constituição não o diga, é inteiramente razoável exigir-se que o ato do Poder Executivo, alterando alíquotas, traga motivação expressa, pela qual se verifique sua compatibilidade com "condições e limites" da lei.

O comentário de Aliomar Baleeiro exprime a legítima interpretação dada à Carta Constitucional quando se trata de normas tributárias intervencionistas, porquanto outorga ao Poder Executivo larga margem de discricionariedade para manejar as alíquotas de tributos, sem que haja autorização legal específica.

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 64.

Tal entendimento encontra supedâneo no registro histórico constitucional, que nos permite constatar a seriedade como o legislador constituinte vem tratando o princípio da legalidade desde as nossas constituições imperiais e sobretudo as republicanas.

Mais do que um simples princípio constitucional, a legalidade é a base do Estado de Direito, em que o Poder Público deve agir *secundum legem*, o que dá base ao sobreprincípio da segurança jurídica.

4.2 A Segurança Jurídica no Direito Tributário

Paulo de Barros Carvalho⁴⁶ defende a segregação entre princípios e sobreprincípios, na medida em que uns portariam valores importantes (princípios) e outros apareceriam pela conjunção de valores.

A certeza jurídica, defende o autor, é um princípio que estará presente sempre quando houver o direito, de modo que o campo da irradiação semântica da locução “certeza jurídica” também abrigaria o sentido de previsão, pelos destinatários da norma, do modo como se dará a regulação da conduta.

Desta forma, a segurança jurídica por acobertar e assegurar a execução do sistema jurídico, bem como por orientar a aplicação dos demais princípios pode ser elevada à condição de sobreprincípio, conforme defendido pelo ilustre professor.

Humberto Ávila⁴⁷, por seu turno, endossa o entendimento acima:

Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a segurança jurídica qualifica-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, devendo enfatizar-se, ainda, que atua sobre outras normas, podendo, por isso mesmo, ser qualificada como sobreprincípio; quanto ao objeto, qualifica-se como uma limitação positiva, porquanto impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa; quanto à forma, revela-se como uma limitação implícita e material, na medida em que, sobre ser uma implicação do sobreprincípio do Estado de Direito (art. 1º), embora alguns o vejam expressamente na Constituição (art. 5º, caput), impõe ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativas.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias**. In: **Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Rio de Janeiro: Forense, ano 2013. p. 49.

⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 370.

Com efeito, ainda nos dizeres de Ávila, a segurança jurídica é construída, em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º) e, em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, quais sejam:

- a) proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CR/88);
- b) legalidade tributária (art. 5º, II, e art. 150, I, da CR/88);
- c) irretroatividade (art. 150, III, “a”, da CR/88); e
- d) anterioridade (art. 150, II, “b”, da CR/88).

Com azo nas regras constitucionais acima descritas, a segurança jurídica pode ser representada a partir de duas perspectivas. Primeiramente, os cidadãos devem estar certos de que as normas somente podem regular fatos que ocorrerem após a sua vigência (irretroatividade) e que, até o início da vigência de cada norma, os cidadãos tenham tempo de conhecer o conteúdo das regras que ira vigor.

Em segundo lugar, a exigência normativa demanda compreensibilidade, clareza, calculabilidade e controlabilidade dos destinatários da norma. Contudo, há que se ponderar que a segurança jurídica não exige garantia de previsão absoluta de conteúdos por meio de conceitos. Exige-se, por outro lado, a determinação fática da hipótese de incidência, a fim de que os cidadãos possam calcular previamente os seus encargos fiscais.

Humberto Ávila⁴⁸ eleva a determinabilidade à condição de princípio jurídico decorrente do sobreprincípio da segurança jurídica, em substituição ao princípio da tipicidade tributária:

Em vez do mandamento da determinação ou da “tipicidade” da tributação propõe-se aqui o “princípio da determinabilidade fática”. Seu significado é o seguinte: os elementos essenciais da constitucionalmente pressuposta relação tributária devem resultar com maior precisão possível de elementos distintivos da hipótese de incidência de uma lei, cuja aplicação depende de uma constatação concreta da combinação do significado preliminar do texto da norma e da situação de fato.

Baseado nas teorias interpretativas de Arthur Kaufmann⁴⁹ e Lerke Osterloh⁵⁰, Ávila defende que o legislador deve inserir os elementos materiais da obrigação

⁴⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 370.

⁴⁹ KAUFMANN, Arthur. **Rechtsphilosophie**. 2. ed. München: Beck, 1997.

⁵⁰ OSTERLOH, Lerke. **Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze**. Baden-Baden: Nomos, 1992.

tributária com o maior detalhamento possível, por meio de elementos distintivos determinados ao máximo, contudo, remanesce na hipótese de incidência dos tributos uma indeterminação estrutural em virtude das regras de competência, que são regras em abstrato e sempre devem ser completadas no caso concreto, e em virtude das próprias hipóteses de incidência a serem concretizadas.

Neste particular, Misabel Derzi dissertou com propriedade em sua obra intitulada “Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário”, distinguindo “tipo” de “conceito”. Para a autora o conceito pode ser aberto ou fechado, sendo o primeiro semelhante ao tipo e o segundo como resultado de alta carga de determinação.

Tipo não significa obscuridade. Ele é claro, pois sendo próximo à realidade jurídica, contém, mais do que o conceito abstrato, ricas referências ao objeto. Entretanto, a abertura inerente ao tipo, a renunciabilidade de suas características, a graduabilidade e flexibilidade estrutural dotam-no de certa imprecisão e fluidez, pois seu campo objetivo não é rígido, mas de delimitação progressiva.

Para melhor elucidar vejamos o exemplo dado pela Autora⁵¹:

O pensamento tipológico é útil, então, à ordenação do pensamento em escala gradativa, tanto inter, como intratipos. Diante do fato jurídico Shopping Center, será utilizado o método tipológico, se o jurista não tender a classificá-lo, segundo notas clássicas e rígidas que, conceitualmente, se atribuem a uma espécie jurídica, mas, ao contrário, concebê-lo como misto de locação e sociedade, por exemplo, ou administração de condomínio, ou, ainda, dentro do tipo locação, graduá-lo como menos típico ou representativo.

Com efeito, o método tipológico não comporta aplicação em todas as áreas do direito, mas somente onde se quer fazer progredir a autonomia privada e o estímulo ao tráfego negocial. Assim, alerta Misabel⁵² que:

[...] onde prevalece a segurança jurídica, o método tipológico tende a ser afastado, para se passar ao domínio dos conceitos, à subsunção e ao modo de racionar binário ou/ou. É o que ocorre no domínio dos direitos reais, do direito cambiário, das sucessões... Ou no domínio do Direito Penal ou Tributário.

⁵¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noesis, 2009. p. 132-133.

⁵² DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noesis, 2009. p. 133-134.

Destarte, por se tratar de obrigação importa verticalmente sob atuação *jure imperii* do poder Estatal, quanto menor a margem interpretativa dos conceitos de direito tributário, maior será a segurança jurídica entre os contribuintes.

Por outro lado, sabe-se que a consecução de políticas econômicas por meio de tributos indutores demanda medidas imediatas, que perderiam a eficácia caso necessitassem de se submeterem aos trâmites ordinários da legalidade e anterioridade tributária.

Nestas hipóteses a margem discricionária outorgada ao Administrador Público submete-se à confiança de que os ajustes quantitativos serão módicos, terão finalidade extrafiscal e os atos administrativos serão pautados na boa-fé objetiva dos dirigentes Estatais.

4.3 A Proteção da Confiança e a Boa-fé no Direito Tributário

O tópico anterior tratou da segurança jurídica e a sua íntima relação com o princípio da legalidade, eis que a lei traz aos jurisdicionados determinada previsibilidade das relações jurídicas que seriam desencadeadas na hipótese de se praticar determinados fatos jurídicos.

Trata-se da velha máxima de Hans Kelsen entre o “ser” o “dever ser”, de modo que o primeiro se traduz nos acontecimentos do cotidiano que geram efeitos jurídicos e o segundo reflete a norma jurídica que prescreve as consequências de determinado acontecimento. É o que ensina Kelsen⁵³:

Ninguém pode negar que o enunciado: tal coisa é – ou seja, o enunciado através do qual descrevemos um ser fático – se distingue essencialmente do enunciado: algo deve ser – com o qual descrevemos uma norma – e que da circunstância de algo ser não se segue que algo deva ser, assim como da circunstância de que algo deve ser se não segue que algo seja.

Com efeito, a ciência do direito não pode descrever ou prever o que será, mas enuncia o que deverá ser, isto é, em determinadas condições definidas pelo ordenamento jurídico, devem produzir-se determinadas consequências. Tal previsibilidade traz, além de segurança jurídica, a confiança do jurisdicionado em relação ao Estado.

⁵³ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 6.

Indo além, o particular não só confia ao Estado o poder de legislar e aplicar as leis confirme se desenvolvem as situações do cotidiano, mas também confia e acredita que o Estado atuará com boa-fé, de modo a respeitar os direitos fundamentais do particular, sempre quando a atuação Estatal envolver margem de discricionariedade.

Muito embora o Estado seja uma instituição com organização política, econômica, social e jurídica, os integrantes da organização Estatal são cidadãos que compõem os grupos sociais e que tiveram ensinamentos hereditários com certo padrão ético e moral. Eis aqui a origem da confiança, segundo John Rawls⁵⁴:

Ora, como ocorre que aqueles que tomam parte na organização fiquem vinculados por laços de amizade e confiança mútua, e confiem que cada um fará sua parte? Podemos supor que esses sentimentos e atitudes foram gerados pela participação no grupo. Assim, quando a pessoa implementa a sua capacidade para sentimentos de companheirismo, adquirido laços de acordo com a primeira lei psicológica, então, na medida em que os seus consócios, com evidente intenção, correspondem aos seus deveres e obrigações, essa pessoa desenvolve sentimentos amigáveis em relação a eles, juntamente com sentimentos de confiança. E esse princípio é um segunda lei psicológica. À medida que os indivíduos, um a um, ou em grupos (devidamente limitados de tamanho) entrem no grupo ao longo de um período, eles adquirem laços quando os outros consócios mais antigos fazem a sua parte e correspondem ao ideal de sua posição. Assim, se os indivíduos que se associam a um sistema de cooperação social agem regularmente com a evidente intenção de apoiar regras justas (ou equitativas), laços de amizade e confiança mútua tendem a se desenvolver entre eles, vinculando-os aos sistema ainda de forma ainda mais forte.

Citado por Misabel Derzi⁵⁵, Niklas Luhmann também atribui a origem da confiança ao núcleo familiar, de modo que para se outorgar a confiança seria necessária a familiaridade ou a informação prévia, que tenha o condão de reduzir o risco mas não eliminá-lo.

Não obstante, Luhmann⁵⁶ aposta na força da confiança sistêmica, que é formada por estruturas preestabelecidas que permitem o desenvolvimento da confiança, isto é, as leis, a estrutura política e administrativa, conforme exposto pelo Autor:

⁵⁴ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 521.

⁵⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noesis, 2009. p. 329.

⁵⁶ LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Tradução de Amada Flores, Anthropos. UniversidadIberoAmericana. Santiago, 1996. *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noesis, 2009. p. 332.

Na confiança no sistema, está-se continuamente consciente de que tudo o que se realizará é um produto, que cada ação foi decidida depois de ser comparada com outras possibilidades. A confiança no sistema conta com processos explícitos para a redução da complexidade, quer dizer, com pessoas, não com a natureza. Os grandes processos civilizadores os grandes processos civilizadores de transição, até a confiança no sistema, dão à humanidade uma atitude estável em direção ao que é contingente em um mundo complexo, faz possível viver com a consciência de que tudo poderia ser de outra maneira. Esses processos fazem com que o homem possa ter consciência da contingência social do mundo. Esse pensamento dá origem ao problema da consciência transcendental na constituição significativa do mundo.

A confiança sistêmica tratada por Luhmann nos remete ao modelo do Contrato Social defendido por John Locke ainda no século XVII. Para Locke, o contrato social emerge de duas características fundamentais: a confiança e o consentimento.

Assim, os indivíduos de uma determinada comunidade política consentem em confiar a uma entidade centralizada de governo todo o poder administrativo, de modo a garantir os direitos individuais, assegurar segurança jurídica e a propriedade privada.

Entretanto, para Locke⁵⁷, todo o poder conferido com confiança para se atingir um fim, é limitado por aquele fim, sempre que o fim for manifestamente negligenciado ou contrariado, a confiança deve necessariamente ser confiscada e o poder devolvido às mãos daqueles que o conferiram, que podem colocá-lo outra vez onde acharem melhor para sua segurança e garantia.

Destarte, a fidelidade ao sistema e à justiça é digna de proteção da confiança. O Estado deve ser coerente com a estrutura de ordem jurídica e política existente, sem que os seus atos surpreendam negativamente os particulares e interfiram em seus respectivos planejamentos. Misabel Derzi pontuou com exatidão o tema:

Com isso, devemos especificar o que é digno de proteção em seu conteúdo, a saber:

(...)

(c) a fidelidade ao sistema e à justiça, idéia que tem parentesco com o princípio da proteção da confiança, também pode ser desenvolvida para fundamentá-lo, por seu efeito garantidor da igualdade, em especial no direito ao planejamento. Nessa área ele já foi condensado como princípio de justiça objetiva e de fidelidade aos princípios, no seio de determinada estrutura de ordem existente, como uma regra de “seqüência correta”, para compreensão do direito de igualdade. Isto também é confirmado pelo desdobramento do raciocínio da justiça do sistema (Systemgerechtigkeit)

⁵⁷ LOCKE. John. **Segundo tratado do governo civil**. Tradução de Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis, Rio de Janeiro: Vozes, 1994. p. 13.

no direito de planejamento, onde ele foi aplicado, formando o princípio da justiça objetiva e da fidelidade aos princípios.

Agir com lealdade ao sistema, significa, ainda, agir com boa fé. Em toda a hipótese de boa fé existe confiança a ser protegida, contudo, a confiança se mostra mais abrangente que a boa fé, que alcançaria somente uma situação jurídica individual e concreta, conforme dispõe Roland Kreibich⁵⁸.

No ordenamento jurídico brasileiro, Élcio Fonseca Reis⁵⁹ aponta a boa fé como princípio implícito constitucional, “derivado do princípio da moralidade, que determina que as relações jurídicas de direito público devam ser praticadas com a observância ao dever de lealdade e com a confiança de que a conduta de ambas as partes ocorrerá sempre em respeito aos princípios éticos e morais”.

Nesta esteira, prossegue o professor Élcio Fonseca Reis:

A utilização do princípio da boa fé trará um campo muito amplo de controle dos atos jurídicos, sendo de grande utilidade, sobretudo como um novo instrumento de defesa por parte do contribuinte contra os abusos e despautérios cometidos diuturnamente pela administração pública, sendo utilizado, inclusive, pelo Poder Judiciário como mecanismo de controle dos atos legislativos, quando estes forem praticados com abuso (abuso do poder de legislar), ou ainda quando violarem a proteção da confiança, na medida em que a boa fé deve atuar de forma estabilizadora do sistema.

O princípio da moralidade, por estar positivado no art. 37 da Carta Constitucional de 1988, e por ser reflexo do princípio da boa fé e da confiança, deve ser pautado como medida de direção ao Administrador Público, que deverá observá-lo em todos os atos que praticar, em obstáculo à edição de normas arbitrárias, discriminatórias e abusivas, que afetam frontalmente a segurança jurídica e o planejamento do particular. Por ser tão importante, o referido princípio merece destaque e estudo pontual.

⁵⁸ KREIBICH, Roland. **Der Grundsatz Von TreuundGlaubenimSteuerrecht**. Band 12. C.F. Muller Verlag, Heidelberg, 1992. p. 59. *apud* DERZI. Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noesis, 2009. p. 379.

⁵⁹ REIS, Élcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e a utilização retroativa da contribuição provisória sobre movimentação financeira**. Estudos e Pesquisas em Direito Empresarial na Contemporaneidade. Organização: Vinícius José Marques Gontijo. Belo Horizonte: RTM, 2012. p. 17-18.

4.4 A Moralidade e a Teoria do Desvio de Poder

Em atenção aos tópicos anteriores, em que tratou-se sobre os princípios da segurança jurídica, da boa fé, da proteção da confiança e, sobretudo, o Estado de Direito, o princípio da moralidade consagrou nos artigos 37 e 5º da Constituição de 1988 a exigência de que a Administração exerça um comportamento não apenas lícito, mas também consoante com a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e de equidade.

Em verdade, a ordem moral e ética somente tomou força no Direito Público após o desenvolvimento da teoria do desvio de poder, originária da França, mas com repercussão em diversos sistemas jurídicos, inclusive no Brasil.

Criação jurisprudencial do Conselho de Estado francês, a teoria do desvio de poder nasceu para reprimir ou fazer cessar os abusos inerentes à natureza humana e egoísmo dos agentes públicos decorrentes do seu ofício.

Cretella Júnior⁶⁰ identifica a origem da teoria do desvio de poder no caso *Lesbats*, decidido na França em meados do século XIX. Muito embora não tenha sido o primeiro caso, o *Lesbats* se tornou o *leadingcase* do direito administrativo francês.

Naquela ocasião, na cidade francesa denominada Fontainebleau, havia um texto de lei que conferia poderes ao Prefeito para regular o estacionamento e a circulação de veículos do local. Tal regulação tinha como finalidade a manutenção da ordem e a organização do trânsito.

No entanto, o Prefeito de Fontainebleau, utilizando do seu poder legislativo, proibiu que certo motorista estacionasse o ônibus no pátio interno da estação de trem, a fim de assegurar o uso exclusivo do espaço para estacionamento dos veículos de outra empresa, haja vista o interesse em se preservar o contrato associativo firmado com outra empresa ferroviária regional.

Após forte aceitação no direito comparado, a teoria do desvio de poder foi contemplada na Constituição Brasileira de 1946, ao empregar a expressão “abuso de poder”, em seu artigo 141, na Constituição de 1967, no artigo 153, e na Carta Vigente, onde apareceu nas garantias constitucionais insculpidas no artigo 5º.

⁶⁰ CRETELLA JÚNIOR, José. **O “desvio de poder” na administração pública**. 5. ed. Atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 120.

Para alguns autores, as expressões “desvio de poder”, “abuso de poder” e “excesso de poder” seriam sinônimas. Para outros, cujo entendimento nos parece mais convincente, o desvio e o excesso de poder seriam espécies de abuso de poder. Isto é, o abuso de poder no campo do direito administrativo, caracterizar-se-ia ou por excesso (diferença de grau ou quantitativa) ou por desvio (diferença de índole ou qualitativa).⁶¹

Caio Tácito⁶², enquanto pioneiro doutrinário sobre o desvio de poder no direito brasileiro, assim conceituou:

Enquanto no ato jurídico privado as razões que inspiram o autor, bem como o objetivo a ser alcançado, são, via de regra, indiferentes à validade do ato, o mesmo não ocorre com o ato jurídico público e, especialmente, com o ato administrativo [...] Qualquer ato administrativo está vinculado a um fim público, ainda que a norma de competência a ela não se refira. A manifestação de vontade do agente público deve necessariamente se dirigir à observância da finalidade específica relacionada com a natureza ao fim público correlato à natureza da atividade exercida.

Com efeito, a teoria do desvio de poder é válida como base teórica para o presente estudo, na medida em que leva como presença indispensável ao ato administrativo o fim público assinalado na lei pelo legislador. Contudo, restou consolidado que a teoria do desvio de poder somente se aplica no uso indébito do poder discricionário do agente para a consecução de fim diverso do fixado em lei, ou seja, para atingir fins privados. Em outras palavras, pela teoria do desvio de poder, o Administrador Público deixa de atender ao fim objeto da lei, de modo a atender a um fim que favoreça apenas uma pessoa ou grupo de pessoas, em detrimento de toda a coletividade.

Desta forma, a teoria do desvio de poder carece de substrato teórico aos atos administrativos que por um lado atendam sua finalidade constitucional, mas que, por outro lado, não tenham, necessariamente, um favorecimento particular. Tal entendimento nos leva a crer que o desvio de poder é espécie tipológica do gênero imoralidade administrativa.

Destarte, conquanto a base dos conceitos morais tenham ingressado no ordenamento jurídico positivo através da teoria do desvio de poder de origem

⁶¹ CRETELLA JÚNIOR, José. **O “desvio de poder” na administração pública**. 5. ed. Atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 16.

⁶² TÁCITO, Caio. O desvio de poder no controle dos atos administrativos, legislativos e jurisdicionais. **Revista de Direito Administrativo**. n. 188, p. 1-13, abr./jun. 1992, p. 2.

francesa, o legislador constituinte brasileiro percebeu a necessidade de se positivar genericamente a moralidade, abarcando um espectro de exigências com maior amplitude, de modo a cobrir a finalidade teleológica da lei e, não obstante, fazê-la cumprir de acordo com os conceitos morais esperados pela sociedade.

4.5 A Moral e o Direito

A positivação constitucional do princípio da moralidade no art. 37 da CR/88 traz à baila toda a discussão sobre moral e direito, ratificando o entendimento de que a moral tem abrangência maior que o direito, dado o seu caráter difuso, mormente porque, enquanto o direito se sustenta em normas definidas socialmente, com base em fatos históricos e princípios preestabelecidos, a moral se coaduna em princípios subjetivos e pessoais. As normas morais emanam da própria consciência, de conceitos éticos, de valores subjetivos e convicções pessoais.

O inglês John Rawls⁶³, ao tratar a teoria da justiça como equidade, tentou demonstrar que a justiça tende a ser mais estável se baseada conforme os princípios da psicologia moral, ressaltando que os sentimentos morais e o desenvolvimento moral são necessários para garantir a estrutura básica da justiça.

Dentro dessa concepção, Rawls distinguiu a moralidade de autoridade, a moralidade de grupo e a dos princípios. A primeira é também chamada como moralidade da criança, representada pelos ensinamentos morais que são transmitidos hereditariamente.

À medida que a criança cresce, passa a absorver os preceitos da moralidade em relação aos seus grupos de convivência, sendo aceita em determinados grupos na medida em que seus consócios atestam que tal pessoa desenvolveu sentimentos amigáveis e de confiança mútua.

Uma vez enraizados os sentimentos morais nos grupos, há uma forte tendência que tais sentimentos sejam transmitidos uns aos outros tendendo a uma homogeneidade de princípios morais. Eis as palavras de John Rawls⁶⁴:

⁶³ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 506.

⁶⁴ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 525.

Desenvolvemos um desejo de aplicar os princípios da justiça e de agir em conformidade com eles no momento em que percebemos como as organizações sociais que os representam promoveram o nosso bem e o daqueles com os quais nos associamos. No devido tempo, passamos a apreciar o ideal de cooperação humana justa.

Com efeito, a pessoa integrante dos grupos e da respectiva sociedade passa a ser passível de sanções de ordem moral, isto é, tende a adquirir sentimentos de culpa relativos ao grupo quando não cumpre a sua parte. A ausência desses sentimentos revelaria certa violação aos laços de amizade gerando quebra de confiança em relação aos consócios.

Onofre Batista⁶⁵ segue a mesma linha do entendimento de Rawls e ainda vai além em suas classificações:

Em verdade, a moral não apresenta uma realidade unitária indiferenciada, mas é dotada de considerável imprecisão, que proporciona a abertura de diversas esferas: moral da consciência individual, situada no íntimo da consciência de cada pessoa; moral dos sistemas religiosos ou filosóficos, traduzindo doutrinas e teorias de base éticas definidas por religiões ou movimentos políticos; morais particulares, atinentes a grupos determinados de pessoas, como ética médica; moral social.

A moral social, que mais de perto nos interessa, abriga um conjunto de preceitos éticos existentes em uma determinada sociedade, aceitos e vigentes em dado momento histórico, apto a traduzir as idéias e sentimentos dominantes.

A referida “moral social” é, portanto, a moral que se consolida em determinada sociedade, formando um código de ética a ser seguido pelos membros daquele grupo social. Nesta ordem de ideias, considerando que o Estado é composto por membros da sociedade, a moral social é absorvida pela Administração Pública, de modo que a sociedade espera e confia que os padrões éticos também sejam seguidos pelo Estado.

A inserção da moral nos campos da Administração Pública se deve aos grandes esforços de Maurice Hauriou⁶⁶ em estender a possibilidade do controle jurisdicional da Administração Pública.

A primeira premissa firmada foi condensada na obra de Giacomuzzi, no sentido de que “o ato administrativo é uma declaração de vontade da Administração, que se torna independente do sujeito e se objetiva por completo no momento da

⁶⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.p.296.

⁶⁶ HOURIOU, Maurice; BEZIN, Guillaume. La déclaration de volonté dans Le droit administratif français. **Revue Trimestrielle de Droit Civil** 3/543-586. Ano2. Julho-Setembro de 1903.

emissão, sendo tendente a produzir, por si, execução”.⁶⁷ Para que o ato seja moral há que estar presente a necessária compatibilidade entre os elementos volitivos do ato administrativo (vontade da Administração) e a declaração exteriorizada (vontade declarada).

Em não havendo a dita compatibilidade, o Administrado não tinha como ver-se protegido da “violência” do ato administrativo, posto que o Conselho de Estado não admitia examinar as intenções subjetivas do agente.

Nascia, então, a “moral administrativa”, pautada na ideia de moralidade na Administração Pública enquanto corporação. Isto é, enquanto ente público centralizado voltado a atender o interesse público.

Nos dias de hoje, a moralidade administrativa ultrapassa a ideia de regras de conduta interna para se tornar um vetor para a função administrativa, que exige uma atuação pautada por uma conduta ética, conforme os valores sociais prevaletentes, voltada para a justa realização dos fins estatais.⁶⁸

Para Onofre Alves Batista Júnior, “a moralidade administrativa é mais exigente do que a moralidade comum, em especial porque a finalidade da AP é posta de forma intransponível, cravada na persecução do bem comum, sendo a própria AP um instrumento para esse fim, e não um fim em si”.⁶⁹

A atual ministra do Supremo Tribunal Federal, Carmen Lúcia⁷⁰, não destoa:

O Estado não é fonte de uma Moral segundo suas próprias razões, como se fosse um fim e a sociedade um meio. O Estado é a pessoa criada pelo homem para realizar os seus fins numa convivência política harmônica. Quando e onde o Estado arvora-se em fonte de uma Moral e transforma-se em um fim, não há, ali, qualquer Moral prevalecendo, pois o que em seu nome se pratica não pode ser assim considerado pela circunstância de que ali se estará a aplicar regras antidemocráticas, de voluntarismo do eventual detentor do Poder, sem preocupação com o ideário jurídico da sociedade.

As sábias palavras da d. ministra destacam a importância de que o Estado seja um receptor dos valores morais estabelecidos na sociedade e, não obstante,

⁶⁷ GIACOMUZZI, João Guilherme. **A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 61.

⁶⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.p. 297-298.

⁶⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.p.299.

⁷⁰ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 191.

seja um transmissor dessa moral através dos atos administrativos que executa. Isto é, o Estado deve absorver a moral social e transmiti-la por seus próprios atos.

A observância da moralidade administrativa torna legítimo o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, que, para Celso Antônio Bandeira de Mello⁷¹, proclama a superioridade do interesse da coletividade, sendo pressuposto da ordem social estável, em que todos e cada um possam sentir-se garantidos e resguardados.

Ausente a moralidade, a supremacia do interesse público sobre o particular torna-se ilegítima e, por conseguinte, torna-se sem sustentação o Estado Democrático de Direito, onde irradiam os ideais de justiça, igualdade e fraternidade. Neste sentido, Onofre Alves Batista Júnior⁷²: “O Estado Democrático de Direito exige a reaproximação da ética à política, da moral ao direito, tornando jurídicas normas que foram antes enclausuradas nos limites do campo moral, por interesse do próprio modelo político e econômico”.

4.6 O Planejamento Financeiro do Particular, o Princípio da Preservação das Empresas e a Deturpação dos Fins Constitucionais dos Tributos Regulatórios

A premissa principal para se evitar surpresas e alcançar o sucesso em todo e qualquer empreendimento é o planejamento, sobretudo quando se trata de objetivos financeiros.

A pessoa natural, ao exercer seu ofício profissional, busca acumular riquezas para poder realizar ou adquirir bens e serviços que lhe convier, assim como busca também adquirir reservas financeiras para eventuais períodos de instabilidade.

O mesmo ocorre com as pessoas jurídicas constituídas de forma organizada e que exercem atividade econômica para a produção ou circulação de bens e serviços, cuja finalidade principal é, evidentemente, o lucro. Tratam-se das empresas.

Assim, tanto o particular, quanto as empresas, esperam que o Estado lhes proporcionem segurança jurídica para exercerem os negócios do cotidiano e um

⁷¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 69.

⁷² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. 2.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p.297.

ambiente econômico adequado para o exercício de suas respectivas atividades profissionais.

Sabe-se, no entanto, que toda a sociedade está sujeita à interferências econômicas externas, que eventualmente podem criar situações que não estavam dentro do planejamento, tanto do indivíduo quanto das empresas. Nestas situações, espera-se que o Estado faça as suas devidas interferências, a fim de que o ambiente social se restabeleça.

Destarte, todo o particular tem (e espera ter) o Estado como o seu aliado para a criação de ambientes propícios à consecução de suas atividades. Para tanto, paga-se tributos de naturezas diversas que visam financiar toda a máquina Estatal. Nesta ótica, temos a arrecadação tributária como um meio para se alcançar um fim, qual seja, o bem estar social, seja pela finalidade arrecadatória ou para fins extrafiscais.

O que evidentemente não se espera do Estado é o uso indevido dos tributos indutores econômicos para usos exclusivamente arrecadatórios. Tal conduta iria de encontro a toda confiança dada pelos particulares ao Estado, podendo afetar todo o planejamento econômico dos contribuintes, sobretudo das empresas.

Sabe-se que a Carta Constitucional de 1.988 elevou as empresas de uma simples organização privada para um importante agente social, cumpridor de relevante papel social ao gerar empregos, estabelecer centros de convivência, apoiar e desenvolver a cultura, incentivar as pesquisas para sempre desenvolver algo inovador, proteger o meio ambiente, gerar riquezas e desenvolvimento ao país, além de preservar a livre concorrência.

Tal evolução consagrou o princípio da preservação da empresa no artigo 47⁷³ da Lei Federal nº 11.101/05, tornando expressa a sua função social e a preocupação do Estado em estimular a atividade econômica.

Com efeito, a preservação da empresa está atrelada ao seu planejamento econômico e financeiro, de modo que o conhecimento prévio dos tributos e respectivas alíquotas incidentes sobre a sua atividade é indispensável à sobrevivência da empresa na competitividade do mercado.

⁷³ Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

Nesta ordem de ideias, os tributos indutores de comportamento econômico, sobretudo o IPI e o IOF, podem representar imediato impacto financeiro às empresas, na medida em que estão além das limitações ao poder de tributar.

Conquanto o IPI esteja sobre o manto da observância ao prazo nonagesimal, sabe-se que referido prazo pode não ser suficiente para que as empresas reorganizem o seu planejamento financeiro diante de um eventual custo tributário inesperado. Em relação ao IOF, a elevação do tributo poderá se dar de um dia para o outro, o que torna absolutamente temerário à preservação das empresas.

Nota-se que, nestes casos, o legislador constitucional priorizou a possibilidade de o Poder Executivo tentar reorganizar a economia de forma imediata, em detrimento ao princípio da não-surpresa. O legislador adotou certa dose utilitarista, com apoio na premissa de que: é justificável que determinados contribuintes tenham certa carga de surpresa ao pagar seus tributos, em prol da manutenção da ordem econômica do país.

No entanto, ausente o objetivo extrafiscal, a elevação de alíquotas para fins arrecadatários se mostra como ato atentatório à preservação das empresas, na medida em que não há justificativa que possa dar lastro à tributação sem prévio processo legislativo.

Por conta disso, os tributos indutores não podem ser entendidos pelo Executivo como um “cheque em branco” para promover incremento na arrecadação quando bem entender, sob pena de violação ao sobreprincípio do Estado de Direito, a segurança jurídica, a não-surpresa, a boa-fé objetiva e, sobretudo, a moralidade administrativa.

Neste ponto destaca com propriedade Luís Eduardo Shoueri⁷⁴:

As referidas exceções constitucionais apontam uma preferência, por parte do Constituinte, a que os impostos acima arrolados sejam veículos de introdução de normas tributárias indutoras.

(...)

Merece nota, outrossim, que a identificação de tal mitigação no princípio da legalidade insere-se no ordenamento exclusivamente em função das normas tributárias indutoras, não parecendo cabível possa o Executivo, diante de mera situação de falta de caixa, valer-se do permissivo constitucional para ampliar seus recursos financeiros, sem prévio exame do Poder Legislativo. Sustenta-se tal afirmação na idéia de que se deve buscar, no Ordenamento, um sistema, senão unitário, pelo menos coeso, tendendo daí, à coerência. Ora, por tudo o que se viu acerca do princípio da

⁷⁴ SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 262-263.

legalidade, decorre a busca permanente, por parte do constituinte, do controle da atividade do Executivo por meio da Lei, em busca da segurança jurídica. A admissão de que ato do próprio Executivo venha a fixar a alíquota do imposto (embora nos limites da própria lei) foi concessão do Constituinte, motivada pela necessidade de conferir ao Executivo instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico. É nesta esfera que se encontram tanto a tributação aduaneira, como o IPI (que é o sucessor do antigo Imposto sobre Consumo), IOF e CIDE-Combustível. Ou seja: não foi aleatória a escolha do Constituinte; não agiu ele de modo arbitrário. Buscou, sim, dar importância ao princípio da legalidade, apenas o excepcionando na medida em que surgisse a necessidade da introdução de normas tributárias indutoras, para as quais os referidos impostos serviram de veículos. Assim, a mudança de alíquota dos tributos acima mencionados será feita pelo Executivo no âmbito de sua competência regulatória. Tratar-se-á, necessariamente, de norma tributária indutora, sujeita, então ao crivo e aos mandamentos da Ordem Econômica. Ausente qualquer efeito indutor, então necessário será o exame pelo Poder Legislativo. Por exemplo, se ato do Poder Executivo incrementa a alíquota do IOF, mas simultaneamente são editadas normas do banco central visando anular o efeito que o referido incremento do tributo poderia gerar no mercado financeiro, então ficará clara a ausência do efeito indutor (que será anulado), restando, apenas, o efeito arrecadador. Presente apenas este último efeito, não se justifica sejam afastadas as garantias constitucionais asseguradas ao contribuinte.

Assim, para Shoueri, a eventual majoração de alíquota sem propósito intervencionista econômico deverá ter prévio exame do Poder Legislativo. Isto é: ausente o efeito indutor, a norma deverá passar pelo crivo do legislativo, assim como é feito com as demais normas de caráter arrecadatário predominante.

O raciocínio do eminente tributarista é embasado no ordenamento jurídico Suíço, onde se admite que o legislador conceda ao Executivo “ligar e desligar” a tributação indutora, decidindo sobre a entrada em vigor ou revogação, bem como sobre a variação de alíquotas.

Conforme relato de Peter Bockli⁷⁵, o Poder Executivo Suíço, antes de proceder ao ajuste de alíquota de qualquer tributo regulatório, deve, primeiramente, submeter o ajuste à apreciação do Poder Legislativo, que, identificando a presença do efeito indutor, chancela a atuação o ato do Executivo, que é levado a efeito sem a necessidade de se submeter as procedimentos ordinários necessários aos tributos de caráter arrecadatário. Caso o legislativo entenda que a norma não preenche os pressupostos intervencionistas, a majoração do tributo deve se submeter às amarras do ordenamento jurídico suíço, em atenção à segurança jurídica.

O procedimento relatado por Bockli se mostra ideal, na medida em que o juízo de admissibilidade da norma indutora é realizado de forma preventiva, ou seja, a

⁷⁵ BÖCKLI, Peter. **Indirekte Steuern und Lenkungssteuern**, Basel/Stuttgart: Helbing&Lichtenhahn, 1975. p. 123.

valoração entre os fins extrafiscais da norma é previamente avaliada pelo poder legislativo, que autorizará ou não a majoração por ato do poder executivo.

A Constituição Brasileira, muito embora tenha salvaguardado os tributos indutores das limitações ao poder de tributar, não estabeleceu qualquer trava ou interferência prévia dos poderes governamentais acerca da coerência necessária entre o caráter extrafiscal da medida e o procedimento constitucional a ser observado.

Assim, a Carta Constitucional de 1988 não estabeleceu a chancela prévia do Poder Legislativo para uso dos tributos regulatórios. Na verdade, o legislador constituinte estabeleceu critérios principiológicos para o uso dos tributos regulatórios, que, caso não observados, devem ser submetidos à apreciação do Poder Judiciário que deverá avaliar, *in concreto*, a constitucionalidade da medida, *i.e.*, eventual majoração de tributo sem qualquer relevância extrafiscal somente poderá ser objeto de questionamento *a posteriori* em ação judicial própria.

No entanto, considerando que a inconstitucionalidade somente seria caracterizada por controle posterior de inconstitucionalidade, haja vista não haver em nosso ordenamento jurídico a possibilidade de exame prévio, o eventual desvio de motivação do ato administrativo deveria passar pelo crivo do judiciário para pronunciamento sobre a sua compatibilidade com a Constituição vigente.

5 O CONTROLE JURISDICIONAL DA EXTRAFISCALIDADE

5.1 O desenvolvimento histórico do STF na análise de mérito dos atos administrativos discricionários

Nos idos da década de cinquenta o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 17.126⁷⁶, foi instado a se pronunciar o controle jurisdicional da motivação dos atos administrativos. Naquela oportunidade, o então Ministro Relator Hahnemann Guimarães assim destacou na ementa do acórdão: “Cabe ao Poder Judiciário apreciar a realidade e a legitimidade dos motivos em que se inspira o ato discricionário da administração. O exercício do poder de polícia está sujeito à censura judiciária”.

O entendimento exarado no excerto acima não merece qualquer retoque. Muito embora tenha se dado há mais de sessenta anos, a decisão ainda é atual e coerente com o ordenamento jurídico brasileiro.

Contudo, o que se viu depois da decisão *ad examine* foi um absoluto retrocesso da Suprema Corte em relação ao tema.

Ainda no final da década de cinquenta, o STF já apresentou mudanças no entendimento, conforme noticiado na ementa do RE 33472⁷⁷, em que se afirmou a impossibilidade do Poder Judiciário apreciar livremente a ação discricionária do governo, ressalvados os casos de evidente abuso de poder.

Em 1980 o Supremo Tribunal⁷⁸ (HC 58.409) passou a entender pela impossibilidade de se adentrar ao juízo de conveniência e oportunidade do ato administrativo, de modo que o controle jurisdicional se limitaria à legalidade do ato, isto é, se a norma atendeu à legalidade formal.

A partir daí começaram a surgir acórdãos que trataram dos atos normativos emanados pelo Poder Legislativo para implementação de políticas extrafiscais,

⁷⁶ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 17126. Relator: Hahnemann Guimarães. Acórdão em 31.08.1951, DJ 12.04.1952 (p. 209). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 jun.2014.

⁷⁷ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 33.472. Relator: Antônio Villas Boas. Acórdão em 28.05.1957, DJ 18.07.1957 (p. 8616). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 jun.2014.

⁷⁸ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Habeas Corpus nº 58409. Relator: Djaci Falcão. Acórdão em 30.10.1980, DJ 28.11.1980 (p. 10100). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 jun.2014.

pautando-se, sobretudo, na análise dos motivos extrafiscais para a concessão de isenções.

Neste particular, conforme se infere do AI 142348⁷⁹, de relatoria do Min. Celso de Mello, julgado em 02.08.1994, a Corte Superior vem consolidando o entendimento de que “a concessão do benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade.”

Fica patente que o Supremo Tribunal Federal se abstém de analisar o mérito da medida tributária extrafiscal levada a efeito pelo Poder Legislativo. Nestes casos, há sobrevalorização do princípio da separação dos poderes, sob o argumento de que a análise dos motivos do ato converteria o Poder Judiciário em “Legislador Positivo”.

Esclarece-se que a expressão “legislador positivo” foi caracterizada pelo STF como hipótese de eventual extensão dos efeitos de determinada isenção tributária àqueles que não foram contemplados na lei com a finalidade de garantir a isonomia tributária.

É certo que na hipótese em relato o Poder Judiciário não teria como estender os efeitos de uma norma isentiva a outros contribuintes que, injustamente, não teriam sido contemplados. Contudo, tal fato não impediria ao Poder Judiciário de promover a análise meritória das normas ditas extrafiscais.

Entendemos, por outro lado, que faz parte das atribuições do Poder Judiciário a análise de mérito da extrafiscalidade. Ao revés, o absoluto afastamento do poder judiciário sobre a análise motivacional das normas extrafiscais pode gerar grave violação ao princípio da separação dos poderes, sobretudo em relação às normas emanadas do Poder Executivo, que, dentre os três poderes, é o maior interessado em arrecadar receita para erário.

⁷⁹ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Agravo de Instrumento nº 142.348. Relator: Celso de Mello em 02.08.1994, DJ 24.03.1995 (p. 6.807).Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 jun.2014.

5.2 A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4002

As cortes brasileiras já vêm consolidando o entendimento de que não caberia ao Poder Judiciário analisar o mérito extrafiscal das isenções tributárias veiculadas por normas emanadas do Poder Legislativo. No entanto, ainda há poucos julgados que tratam da análise extrafiscal de variações de alíquotas de tributos indutores provocada pelo Poder Executivo.

Recentemente, a primeira turma do Tribunal Regional Federal⁸⁰ adentrou ao mérito motivacional de determinado decreto que alterou alíquotas do IPI, reconhecendo expressamente que o motivo extrafiscal deve estar presente para legitimar a medida. Vejamos:

1. Dispõe a Constituição Federal em seu artigo 153,§1º que a União poderá alterar as alíquotas do IPI. Portanto, institui a Constituição quanto ao IPI, uma atenuação ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária (art.150, I da CF) autorizando o Poder Executivo, por razões extrafiscais, a alterar as alíquotas daquele tributo. 2. A União, contudo, não se encontra livre para alterar as alíquotas, pois precisa atender "as condições e os limites estabelecidos em lei" (reserva relativa de lei). No caso do IPI, nos termos do art. 4º. Do Decreto-lei 1.119/71 e Decreto 3.581/2000. 3. Possível formalmente a redução da alíquota por meio de norma infralegal, importa verificar também a legitimidade da redução quanto ao aspecto material. Nesse sentido, caberia ao impetrante demonstrar que o produto produzido em aço é tão essencial quanto ao produto produzido em madeira, como entendeu a União, ao reduzir a alíquota do IPI deste produto de 10% para 5%. Porém, não foi demonstrado de plano a essencialidade do produto produzido pela impetrante em relação ao produto tido como paradigma e sendo a pretensão manejada por meio de mandado de segurança, não há possibilidade de dilação probatória 4. Pode-se concluir, portanto, que não restou de demonstrada que a redução estabelecida pela União quanto aos móveis de madeira são ilegais ou inconstitucionais, nem restou demonstrada também qualquer prejuízo ao impetrante em face desta redução que pudesse ser remediado por meio de mandado de segurança. Em resumo, agiu a União no exercício da prerrogativa de alterar a alíquota do IPI em função da essencialidade do produto.

A decisão acima demonstra o cuidado que o tribunal teve com a extrafiscalidade da medida. Neste caso, muito embora tenha-se negado o pedido do contribuinte, chegou-se a analisar, no caso concreto, a essencialidade dos produtos paradigmas, dando-se força à necessidade de adequação da norma aos seus fins econômicos.

⁸⁰ BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.38.01.004.7270. Relator: Alexandre Buck Medrado Sampaio. Acórdão em 18.06.2013, DJ 05.07.2013 (p. 1602). Disponível em:<<http://www.trf1.jus.br>>. Acesso em: 05 jun.2014.

Atualmente todos os holofotes têm-se voltado para a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.002, ajuizada pelo partido político Democratas, que pretende a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos nº 6.339/2008 e nº 6.345/2008.

Os referidos decretos nos remetem ao fim da CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Créditos e Direitos de Natureza Financeira), criada pela Lei Federal nº 9.311/96 e destinada ao custeio da saúde pública, da previdência social e do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Nos idos de 2007, a proposta de prorrogação da CPMF entrou na pauta de votações do senado federal, o que gerou especulações à respeito perda da arrecadação tributária. Neste sentido, em 10.10.2007, o Ministro da Fazenda, Guido Mantega, assim declarou⁸¹: “Provavelmente, vou ter que elevar outros tributos para compensar a CPMF, o que não seria nada bom”.

Na Madrugada do dia 13 de dezembro de 2007, o Senado Federal rejeitou a Proposta de Emenda à Constituição nº 89/07, que prorrogaria a CPMF até o ano de 2011, de modo que a contribuição teve a sua vigência até o dia 31.12.2007, com alíquota de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento).

No dia 02.01.2008 o Poder Executivo anunciou aumento de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento) no Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), bem como o reajuste de 100% (cem por cento) da alíquota diária para mutuários pessoa física. Vejamos⁸²:

Corte de gastos e aumento de impostos deverão compensar perda de R\$ 30 bilhões

O governo espera compensar pelo menos R\$ 30 bilhões, dos R\$ 40 bilhões que não serão arrecadados com o fim da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), com cortes de gastos e aumento em dois tributos: o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e a Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSLL).

“Nós estamos fazendo um pequeno ajuste tributário que nos renderá algo como 25% da arrecadação que teríamos com a CPMF.” O aumento do IOF vai atingir as operações que já estavam sujeitas ao imposto e a cobrança deve se estender a outras operações financeiras que envolvam crédito, câmbio para exportação de mercadoria e receitas e despesas de serviços,

⁸¹ LIMA, Daniel. Mantega diz que governo pode aumentar impostos caso Senado não aprova a CPMF. In: **Agência Brasil**, de 10 de outubro de 2007. Disponível em: <<http://memoria.ebc.com.br/agenciabrasil/noticia/2007-10-10/mantega-diz-que-governo-pode-aumentar-impostos-caso-senado-nao-aprove-cpmf>>. Acesso em: 07 jun. 2014.

⁸² ZENKER, Ana Luiza. Corte de gastos e aumento de impostos deverão compensar perda de R\$ 30 bilhões. In: **Agência Brasil**, de 2 de janeiro de 2008. Disponível em: <<http://memoria.ebc.com.br/agenciabrasil/noticia/2008-01-02/corte-de-gastos-e-aumento-de-impostos-deverao-compensar-perda-de-r-30-bilhoes>>. Acesso em: 07 jun. 2014.

operações de seguros e cartão de crédito internacional. Dessa forma, quem pegar dinheiro emprestado vai pagar a alíquota de 0,38% mais o imposto cobrado por dia, que foi reajustado de 0,0041% para 0,0082%. De acordo com o ministro da Fazenda, isso deve aumentar os juros para crédito em 1,5% ao ano. “Como pagavam na CPMF, passam a pagar com o IOF. Só muda o nome do tributo, mas é um universo de operações muito menor – nós estamos falando aqui de 25% das operações que serão tributadas.

O Decreto nº 6.339/2008 modificou o Regulamento do IOF (Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007), estabelecendo as seguintes determinações:

- a) majorou a alíquota reduzida incidente para operações de crédito, nas hipóteses em que o mutuário for pessoa física, para 0,0082%, mantendo, nos casos de operação em que o mutuário for pessoa jurídica, a alíquota em 0,0041% (artigo 1º do Decreto nº 6.339/2008 com reflexos no artigo 7º do Decreto nº 6.306/2007).
- b) estabeleceu a “alíquota adicional” de 0,38% incidente independentemente do mutuário e do prazo da operação (art. 7º, §§ 15 e 16 do Decreto nº 6.306/2007, inseridos pelo Decreto nº 6.339/2008).
- c) submeteu as operações a que se referem os incisos, I, II, III, IV, V, VI, IX, X, XI, XII, XIV, XVI, XVIII, XIX, XXI, do art. 8º, do Decreto nº 6.306/2007, à nova incidência de IOF mediante “alíquota adicional” de 0,38%, mantendo, porém, a outra incidência sob alíquota de 0% (art. 8º, §5º, do Decreto nº 6.306/2007, inserido pelo Decreto nº 6.339/2008).
- d) majorou 5% para 5,38% a alíquota de IOF incidente sobre o valor ingressado no País decorrente de ou destinado a empréstimos em moeda com os prazos médios mínimos até noventa dias (art. 15, §1º, I, do Decreto nº 6.306/2007, com redação atribuída pelo Decreto nº 6.339/2008).
- e) majorou de 0% para 0,38% a alíquota de IOF incidente sobre operações de câmbio vinculadas à importação de serviços e à exportação de bens e serviços, bem como em outros casos (art. 15, §1º, IV, V e VII, do Decreto nº 6.306/2007, com a redação atribuída pelo Decreto nº 6.339/2008).
- f) majorou de 0% para 0,38% a alíquota de IOF incidente sobre as operações (excluídas as referidas na alínea “f” do inciso I do art. 22 do Decreto nº 6.306/2007) de seguro de vida e congêneres, de acidentes pessoais e do trabalho, incluindo os seguros obrigatórios de danos pessoais causados por veículos automotores de vias terrestres e por embarcações, ou por sua carga, a pessoas transportadas ou não (art. 22, §1º, II, do Decreto nº 6.306/2007, com redação atribuída pelo Decreto 6.339/2008);
- g) majorou 2% para 2,38% a alíquota de IOF incidente sobre as operações de seguros privados de assistência à saúde (art. 22, §1º, III, do Decreto nº 6.306/2007, com redação atribuída pelo Decreto nº 6.339/2008);
- h) majorou 7% para 7,38% a alíquota de IOF incidente sobre as demais operações de seguros (art. 22, §1º, IV, do Decreto nº 6.306/2007, inserido pelo Decreto nº 6.339/2008).

O Decreto nº 6.345/2008 tratou de acrescentar a alíquota adicional de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento), nas operações de câmbio decorrente da compra de bens e serviços por cartão de crédito no exterior, o que, posteriormente, passou a ser de 6,38% (seis inteiros e trinta e oito centésimos por cento), com o advento do Decreto 7.412/2010.

Notou-se que, por parte do Poder Executivo, não houve qualquer intenção em tentar atribuir efeito extrafiscal à medida, ao revés, a intenção foi declarada de forma expressa à imprensa, qual seja: a reposição de caixa com a perda de arrecadação da extinta CPMF.

Aliás, a conduta do Administrador Público demonstrou absoluto desrespeito e indiferença à democracia, que fez valer sua vontade ao não aprovar a continuidade da CPMF. O Poder Executivo retaliou a vontade popular de forma autoritária e imoral, não demonstrando qualquer respeito ao poder discricionário que lhe fora atribuído pelo legislador constituinte.

O que nos causa ainda maior espanto é que o Poder Executivo parece não ter discernimento da diferença entre os tributos com natureza extrafiscal e os tributos ordinários, com preponderante finalidade arrecadatória. Infere-se das declarações exaradas pelo Ministro da Fazenda que, para aquele Administrador Público, os tributos regulatórios seriam meras ferramentas fiscais para gerar arrecadação imediata, conforme conveniência do Poder Executivo⁸³. É o que se extrai da afirmação do Ministro Guido Mantega, abaixo reproduzida: “Nós temos alíquotas que podemos alterar sem alteração [aprovação] do Congresso”.

Com efeito, a afirmação *supra* transcrita vai de encontro ao sobreprincípio do Estado de Direito, da segurança jurídica e aos princípios da boa-fé, da confiança e da moralidade administrativa, além de flagrante ofensa ao art. 65 do Código Tributário Nacional por desvio de finalidade.

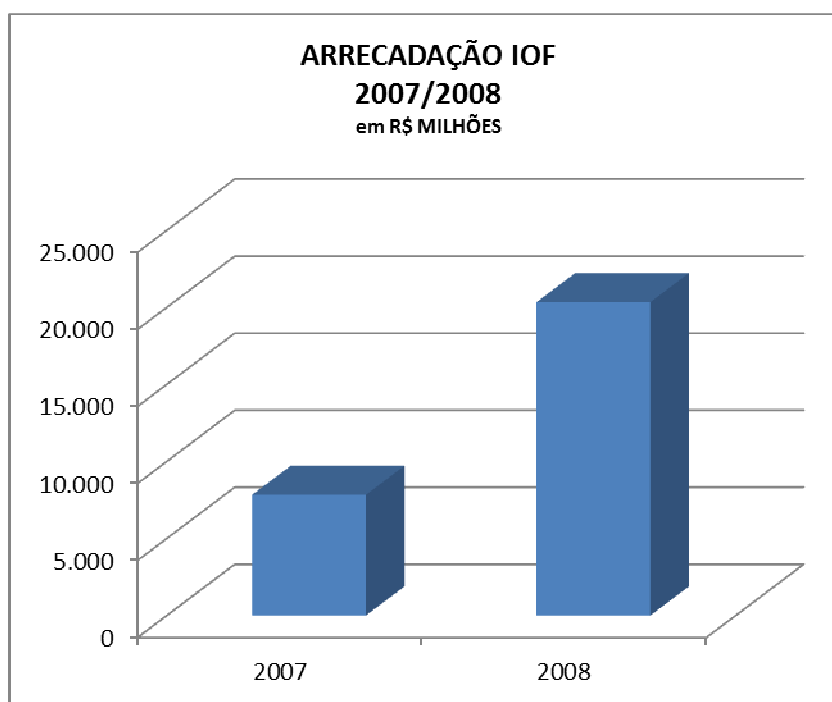
O professor Hugo de Brito Machado⁸⁴ analisou o caso *ad examine* com a costumeira acuidade:

A caracterização do aumento do IOF, de que aqui se cuida, como ato de improbidade administrativa, pode ser questionada. Inquestionável, todavia, é a ocorrência do desvio de finalidade, especialmente em face do que dispõe o art. 65 do Código Tributário. Aliás, a única razão pela qual o IOF está a salvo do princípio da estrita legalidade, e da correspondente atribuição constitucional de competência ao Poder Executivo para alterar as alíquotas desse imposto, é precisamente a sua utilização como instrumento extrafiscal, ou instrumento regulatório.

⁸³ LIMA, Daniel. Mantega diz que governo pode aumentar impostos caso Senado não aprova a CPMF. In: **Agência Brasil**, de 10 de outubro de 2007. Disponível em: <<http://memoria.ebc.com.br/agenciabrasil/noticia/2007-10-10/mantega-diz-que-governo-pode-aumentar-impostos-caso-senado-nao-aprove-cpmf>>. Acesso em: 07 jun. 2014.

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade do aumento do IOF com desvio de finalidade. **Revista Dialética da Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. Julho 2008. p. 56.

O desvio de finalidade não só foi declarado e confessado pelo próprio Poder Executivo, como também pode ser identificado pelo exagerado incremento da arrecadação do IOF, que, durante o exercício de 2008⁸⁵, apresentou aumento de 159% (cento e cinquenta e nove por cento) em relação ao ano de 2007⁸⁶, conforme gráfico⁸⁷ abaixo:



Trata-se de excessivo aumento de arrecadação, por tributo regulatório, sem qualquer motivação extrafiscal declarada. Não havia, no cenário econômico, qualquer distorção dos índices inflacionários e/ou cambiais que pudesse dar ensejo à drástica medida intentada.

Por conta da manifesta inconstitucionalidade dos decretos, aos 07/01/2008, o partido político denominado Democratas (DEM) ingressou no Supremo Tribunal Federal com a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4002⁸⁸ requerendo a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos nº 6.339, de 3 de janeiro de 2008,

⁸⁵ 20,341 bilhões de reais.

⁸⁶ 7,834 bilhões de reais.

⁸⁷ BRASIL. **Secretaria da Receita Federal.** Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/arrecadacao/>>. Acesso em: 07 jun.2014.

⁸⁸ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2586593>>. Acesso em: 19 jun.2014.

e 6.435, de 4 de janeiro de 2008, pautando-se sobretudo na ocorrência do desvio de finalidade das normas em referência.

Em 08/01/2008, a então Ministra Presidente do Supremo Tribunal Federal, Ellen Gracie, adotou o procedimento especial estabelecido no art. 12 da Lei Federal nº 9.868/99⁸⁹ e abriu vista para manifestações do Advogado-Geral da União e do Procurador Geral da República.

Em manifestação à ação declaratória, a Advocacia Geral da União e a Procuradoria Geral da República⁹⁰ argumentaram, em síntese, que não haveria qualquer dispositivo constitucional que impedisse o uso do IOF como instrumento de arrecadação. No entanto, ainda que assim não fosse, segundo a AGU, as medidas extrafiscais objetivadas pelos decretos estariam evidentes diante da tentativa de redução da pressão inflacionária que se vivia naquele momento econômico.

O primeiro argumento da União é de conotação positivista, de interpretação literal e assistemática, na medida em que não considera os limites e condições estabelecidos em lei, e exigidos na Carta Constitucional, para manejo das alíquotas dos tributos regulatórios.

No que tange ao argumento econômico, o quadro histórico abaixo colacionado também não traz qualquer sustentação às tentativas de se dar conotação extrafiscal à medida. Isto porque, para justificar o excessivo incremento nas alíquotas do IOF, os índices inflacionários deveriam estar muito superiores à média dos últimos anos, o que, de fato, não ocorreu.

⁸⁹ Art. 12. Havendo pedido de medida cautelar, o relator, em face da relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, poderá, após a prestação das informações, no prazo de dez dias, e a manifestação do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República, sucessivamente, no prazo de cinco dias, submeter o processo diretamente ao Tribunal, que terá a faculdade de julgar definitivamente a ação.

⁹⁰ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2586593>>. Acesso em: 19 jun. 2014.


BANCO CENTRAL DO BRASIL
Histórico de Metas para a Inflação no Brasil

Ano	Norma	Data	Meta (%)	Banda (p.p.)	Limites Inferior e Superior (%)	Inflação Efetiva (IPCA % a.a.)
1999			8	2	6-10	8,94
2000	Resolução 2.615	30/6/1999	6	2	4-8	5,97
2001			4	2	2-6	7,67
2002	Resolução 2.744	28/6/2000	3,5	2	1,5-5,5	12,53
2003 ^{1/}	Resolução 2.842	28/6/2001	3,25	2	1,25-5,25	
	Resolução 2.972	27/6/2002	4	2,5	1,5-6,5	9,30
2004 ^{1/}	Resolução 2.972	27/6/2002	3,75	2,5	1,25-6,25	
	Resolução 3.108	25/6/2003	5,5	2,5	3-8	7,60
2005	Resolução 3.108	25/6/2003	4,5	2,5	2-7	5,69
2006	Resolução 3.210	30/6/2004	4,5	2	2,5-6,5	3,14
2007	Resolução 3.291	23/6/2005	4,5	2	2,5-6,5	4,46
2008	Resolução 3.378	29/6/2006	4,5	2	2,5-6,5	5,90
2009	Resolução 3.463	26/6/2007	4,5	2	2,5-6,5	4,31
2010	Resolução 3.584	1/7/2008	4,5	2	2,5-6,5	5,91
2011	Resolução 3.748	30/6/2009	4,5	2	2,5-6,5	6,50
2012	Resolução 3.880	22/6/2010	4,5	2	2,5-6,5	5,84
2013	Resolução 3.991	30/6/2011	4,5	2	2,5-6,5	5,91
2014	Resolução 4.095	28/6/2012	4,5	2	2,5-6,5	
2015	Resolução 4.237	28/6/2013	4,5	2	2,5-6,5	

^{1/} A Carta Aberta, de 21/1/2003, estabeleceu metas ajustadas de 8,5% para 2003 e de 5,5% para 2004.

A inflação registrada no exercício de 2007, muito embora tenha sido superior àquela de 2006, foi o segundo índice mais baixo durante os últimos 9 (nove) anos, cuja média foi de 7,25% (sete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) ao ano.

Ora, o registro inflacionário de 4,46% (quatro inteiros e quarenta e seis décimos por cento) apontado em 2007 não justificaria dobrar a alíquota incidente sobre operações de crédito para pessoa física (0,0041% para 0,0082%), muito menos estabelecer a alíquota adicional de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento) para qualquer operação de crédito. Nota-se que o mencionado adicional é 9.268 (nove mil duzentas e sessenta e oito) vezes superior à alíquota diária anteriormente cobrada para operações de crédito para pessoa física.

Cumpridas as formalidades do rito processual adotado pelo STF, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.002 encontra-se com o relator do caso, Ministro Ricardo Lewandowski, podendo ser julgada de forma antecipada.

Entendemos que o julgamento da ADI 4.002 será um divisor de águas para a moralidade no direito tributário brasileiro, podendo seguir dois destinos muito bem definidos:

(i) o Supremo Tribunal Federal adotará o ultrapassado e confortável argumento omissivo de que não seria atributo do Poder Judiciário avaliar o mérito do

Ato Administrativo, convalidando a imoralidade perpetrada pelo Poder Executivo e abrindo margem a uma espécie de “regime totalitarista” do ponto de vista tributário; ou(ii) o Supremo Tribunal Federal tem em suas mãos uma boa oportunidade para dar um tapa de luvas no abuso de poder exercido pelo Poder Executivo, dando força aos preceitos morais enraizados no texto constitucional e, sobretudo, saudando o Estado Democrático de Direito.

6 CONCLUSÃO

Desde a primeira concepção de Estado, o tributo é a principal fonte de manutenção e custeio do arcabouço administrativo que envolve a Administração Pública, sobretudo no Estado Democrático de Direito, em que para cumprir seu desiderato social deve também prestar serviços a quem deles necessita.

No entanto, para conter o permanente interesse arrecadatário do Estado e garantir a segurança jurídica, o direito tributário moderno deve proporcionar normas delimitadoras da atuação Estatal e regulamentar as relações entre o poder público e o contribuinte. Baseado neste ideal, o legislador constituinte brasileiro estabeleceu as limitações ao poder de tributar, em que se exigiu prévia aprovação do Poder Legislativo para criar ou aumentar tributos, bem como condicionou o início da cobrança à necessidade de se aguardar o exercício financeiro seguinte e o prazo mínimo de noventa dias.

As exigências relativas a legalidade, anterioridade e noventena, tiveram como objetivo principal garantir a segurança jurídica e a previsibilidade dos tributos, a fim de que eventual oneração tributária fosse precedida de um procedimento legislativo complexo que, caso aprovado, ainda deveria aguardar o exercício financeiro seguinte, além da observância ao prazo de noventa dias. Todas essas amarras garantiriam segurança e prazo para o planejamento particular do contribuinte.

Aos poucos o Estado percebeu nos tributos possibilidades de promover intervenção nas relações particulares para os mais variados fins, sem que com isso precisasse punir, mas, tão somente, incentivar as condutas que, para as políticas públicas, lhes parecessem mais convenientes.

Contudo, em relação às intervenções no domínio econômico, monetário, cambial e de comércio exterior, as medidas tributárias interventivas devem ser tomadas de forma imediata, sob pena de irreversibilidade do cenário econômico. Não obstante, a análise de conveniência e necessidade da medida deve partir do Poder Executivo, que executa as políticas públicas e econômicas, a fim de manter a coerência com todo o planejamento político.

Assim, o legislador constituinte livrou das limitações da anterioridade e noventena determinados tributos que tivessem incidência em fatos de próxima relação com as políticas econômicas, bem como outorgou ao Poder Executivo a

competência excepcional de manejar as suas alíquotas, desde que respeitadas as condições e limites estabelecidos em lei.

Analisando especificamente o IPI e o IOF, a primeira condição legal, de caráter objetivo, delimita o limite quantitativo que o Poder Executivo deve observar para aumentar as alíquotas do IPI ou IOF. A segunda, de ordem subjetiva, determina que as alterações de alíquotas promovidas pelo Poder Executivo devem atender aos objetivos da política monetária (no caso do IOF) e da política econômica (no caso do IPI).

Assim, por vinculação legal, as limitações de caráter subjetivo propõem que as alterações de alíquotas atendam a uma motivação extrafiscal, cuja conveniência e oportunidade deverá ser avaliada pelo Administrador Público. Contudo, ainda que a lei não estabelecesse tal vinculação à finalidade extrafiscal, a interpretação sistêmica do texto constitucional nos leva a crer que a desnecessidade de observância à anterioridade tributária e o abrandamento da legalidade estrita não se deu por mero acaso. Tal prerrogativa atribuída ao Poder Executivo somente teria o seu uso legítimo nas hipóteses em que os ajustes de alíquota tivesse, necessariamente, evidente conotação extrafiscal.

Tratando-se, portanto, de ato administrativo discricionário, os princípios da legalidade estrita e a não surpresa dão lugar aos princípios da moralidade administrativa, da proporcionalidade e da boa fé objetiva. O desvirtuamento do propósito finalístico dado pelo legislador constituinte aos tributos regulatórios leva à inexorável inconstitucionalidade da medida por violação ao princípio da segurança jurídica.

Nestas hipóteses o particular espera uma atitude repressora do Poder Judiciário, a fim de se preservar a segurança jurídica e a moralidade no campo de direito tributário.

No entanto, por se tratar de ato administrativo discricionário, o STF vem demonstrando o entendimento de que não caberia ao poder judiciário promover a análise de mérito do ato administrativo, limitando-se ao controle jurisdicional da legalidade formal do ato.

Entendemos, por outro lado, que o absoluto afastamento do poder judiciário sobre a análise motivacional das normas extrafiscais equivale a um temerário endosso tácito do Poder Judiciário à imoralidade tributária. Abre-se larga margem

para que o Poder Executivo deturpe a finalidade extrafiscal dos tributos regulatórios e dê início a execução de medidas de caráter exclusivamente arrecadatório.

Após 20 (vinte) anos de vigência da Carta de 1988, o partido político Democratas bateu às portas do Supremo Tribunal Federal, através da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 4002, colocando novamente em debate possibilidade da análise de mérito por parte do Poder Judiciário sobre atos administrativos discricionários.

Muito embora o STF já tenha enfrentado o tema anteriormente, a referida ação declaratória merece destaque especial porque é a primeira vez que a Corte Superior irá decidir sobre o uso da prerrogativa constitucional dada ao Poder Executivo de se aumentar as alíquotas dos tributos regulatórios, sem que, para isso, houvesse motivação extrafiscal.

É preciso retaliar as medidas praticadas pelo Poder Executivo que, sob o manto do poder regulatório, buscam a finalidade arrecadatória para equilibrar as contas públicas. Trata-se de ato imoral, que vai de encontro a toda construção principiológica da Constituição da República de 1.988, e que poderá abrir precedentes para que a deturpação das finalidades constitucionais dos tributos regulatórios se torne usual, causando absoluta insegurança jurídica aos contribuintes.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BERTI, Flávio Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**. 3. ed. Curitiba: Juruá. 2009.
- BÖCKLI, Peter. **Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel/Stuttgart: Helbing&Lichtenhahn, 1975.**
- BRASIL. **Secretaria da Receita Federal**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/arrecadacao/>>. Acesso em: 07 jun. 2014.
- BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Agravo de Instrumento nº 142.348. Relator: Celso de Mello em 02.08.1994, DJ 24.03.1995 (p. 6.807). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2014.
- BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2586593>>. Acesso em: 19 jun. 2014.
- BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Habeas Corpus nº 58409. Relator: Djaci Falcão. Acórdão em 30.10.1980, DJ 28.11.1980 (p. 10100). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 17126. Relator: Hahnemann Guimarães. Acórdão em 31.08.1951, DJ 12.04.1952 (p. 209). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 33.472. Relator: Antônio Villas Boas. Acórdão em 28.05.1957, DJ 18.07.1957 (p. 8616). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.38.01.004.7270. Relator: Alexandre Buck Medrado Sampaio. Acórdão em 18.06.2013, DJ 05.07.2013 (p. 1602). Disponível em: <<http://www.trf1.jus.br>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias. In: **Segurança Jurídica: Irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Rio de Janeiro: Forense, ano 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Sistema Tributário. 4. ed. Forense: Rio de Janeiro, 1992.

CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário**/Interpretado pelos tribunais. São Paulo:Oliveira Mendes, 1997.

CORRÊA, Caetano Dias. Direito, religião e fiscalidade no Antigo Testamento. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). **O tributo na história: da Antigüidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

CRETELLA JÚNIOR, José. **O “desvio de poder” na administração pública**. 5. ed. Atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DAL RI JUNIOR. Arno. Dar a César o que é de César: imposições fiscais no mundo romano. In: BALTHAZAR, Ubaldo César (Org.). **O tributo na história: da Antigüidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar**. São Paulo: Noesis, 2009.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito econômico**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GIACOMUZZI, João Guilherme. **A moralidade administrativa e a boa-fé da administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2002.

GIULIANI, Fonrouge; MAIA, Carlos. **Derecho financeiro**. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1976. Vol. I.

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

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

HOURIOU, Maurice; BEZIN, Guillaume. La déclaration de volonté dans Le droit administratif français. **Revue Trimestrielle de Droit Civil** 3/543-586. Ano 2. Julho-Setembro de 1903.

KAUFMANN, Arthur. **Rechtsphilosophie**. 2. ed. München: Beck, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LAGOIA, Umbelina Cravo Teixeira. **Fundamentos do mercado de capitais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, Daniel. Mantega diz que governo pode aumentar impostos caso Senado não aprova a CPMF. In: **Agência Brasil**, de 10 de outubro de 2007. Disponível em: <<http://memoria.ebc.com.br/agenciabrasil/noticia/2007-10-10/mantega-diz-que-governo-pode-aumentar-impostos-caso-senado-nao-approve-cpmf>>. Acesso em: 07 jun. 2014.

LOCKE, John. **Segundo tratado do governo civil**. Tradução de Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis, Rio de Janeiro: Vozes, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade do aumento do IOF com desvio de finalidade. **Revista Dialética da Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, v. 154, p. 51-60, julho 2008.

MANEIRA, Eduardo. O sistema tributário nacional e o princípio da legalidade. In: **Segurança jurídica: Irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Rio de Janeiro: Forense, ano 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2004.

OSTERLOH, Lerke. **Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze**. Baden-Baden: Nomos, 1992.

PASSOS, Carlos Roberto Martins; NOGAMI, Otto. **Princípios de economia**. 4. ed. São Paulo: Pioneira Tomson, Learning, 2003. p. 401.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REIS, Élcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e a utilização retroativa da contribuição provisória sobre movimentação financeira**. Estudos e Pesquisas em Direito Empresarial na Contemporaneidade. Organização: Vinícius José Marques Gontijo. Belo Horizonte: RTM, 2012.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SAMPÁIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Direito constitucional tributário e "Due Process of Law"**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

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

TÁCITO, Caio. O desvio de poder no controle dos atos administrativos, legislativos e jurisdicionais. **Revista de Direito Administrativo**. n. 188, p. 1-13, abr./jun. 1992.

XAVIER, Alberto. **A tributação do IPI sobre cigarros**. RDDT 118/9, jul/05.

YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

ZENKER, Ana Luiza. Corte de gastos e aumento de impostos deverão compensar perda de R\$ 30 bilhões. In: **Agência Brasil**, de 2 de janeiro de 2008. Disponível em: <<http://memoria.ebc.com.br/agenciabrasil/noticia/2008-01-02/corte-de-gastos-e-aumento-de-impostos-deverao-compensar-perda-de-r-30-bilhoes>>. Acesso em: 07 jun. 2014.

ALVES, Luiz Flávio Paína Resende

A474 s A segurança jurídica face à (extra)fiscalidade dos tributos regulatórios./ Luiz Flávio Paína Resende Alves – Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos / FDMC, 2014.

83 f. enc.

Orientador: Prof. Dr. Élcio Fonseca Reis

Dissertação (Mestrado) – Dissertação para obtenção do título de Mestre, área de concentração Direito empresarial junto a Faculdade de Direito Milton Campos

Referências: f. 77-80

1. Direito tributário. 2. Extrafiscalidade. 3. Regulação econômica. 4. Limitações do poder de tributar. 5. Segurança jurídica. I. Reis, Élcio Fonseca. II. Faculdade de Direito Milton Campos III. Título.

CDU 336.2 (043)