

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**A FINALIDADE DO TRIBUTO:  
VALIDADE, CONSEQUÊNCIAS E CONTROLE**  
Elemento para o Desenvolvimento Econômico Sustentável

**ÉRICO GERMANO HACK**

**CURITIBA  
2009**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**A FINALIDADE DO TRIBUTO:  
VALIDADE, CONSEQUÊNCIAS E CONTROLE**  
Elemento para o Desenvolvimento Econômico Sustentável

**ÉRICO GERMANO HACK**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Direito.  
**Orientador: Prof. Dr. Roberto Catalano Botelho Ferraz**

**CURITIBA  
2009**

Dados da Catalogação na Publicação  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná  
Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBI/PUCPR  
Biblioteca Central

H118f  
2009 Hack, Érico Germano  
A finalidade do tributo : validade, conseqüências e controle : elemento para o desenvolvimento econômico sustentável / Érico Germano Hack ; orientador, Roberto Catalano Botelho Ferraz. – 2009.  
217 f. ; 30 cm

Tese (doutorado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2009  
Inclui bibliografia

1. Tributos. 2. Bens comuns. 3. Direito tributário. I. Ferraz, Roberto Catalano Botelho. II. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Doris 3. ed. – 341.39

## **Termo de Aprovação**

**Candidato: ÉRICO GERMANO HACK**

Tese:

**A FINALIDADE DO TRIBUTO:  
VALIDADE, CONSEQUÊNCIAS E CONTROLE  
Elemento para o Desenvolvimento Econômico Sustentável**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Direito.

Aprovada pela Banca abaixo assinada:

Curitiba, 21 de dezembro de 2009.

**Prof. Dr. Roberto Catalano Botelho Ferraz**

Orientador – PUC-PR  
Presidente

**Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila**  
Convidado – UFRGS

**Prof. Dr. Igor Danilevicz**  
Convidado – UFRGS

**Prof. Dr. James José Marins de  
Souza**  
Membro – PUC-PR

**Prof. Dr. Dalton Luiz Dallazem**  
Membro – PUC-PR

**Prof. Dr. Luiz Alberto Blanchet**  
Suplente – PUC-PR

## Agradecimentos

Ninguém escreve uma tese sozinho. A autoria é atribuída unicamente ao candidato, já que ele é quem desenvolve o maior esforço para que ela aconteça. Todavia, para que esta tarefa possa ser desempenhada, é necessário que ao seu redor existam as condições que permitam chegar ao resultado. Diversas pessoas concorrem para tanto, ajudando com o desenvolvimento do trabalho e auxiliando para que as condições se mantenham. Estas pessoas são indispensáveis para que o trabalho possa ser desenvolvido.

Aqui não só agradeço, mas também dedico a tese a todos que me propiciaram as condições para que ela fosse desenvolvida. Eventuais defeitos imputam-se exclusivamente ao doutorando, já que estas pessoas desempenharam suas tarefas de maneira irrepreensível.

Início agradecendo ao meu orientador, prof. Dr. Roberto Ferraz, sempre disponível para minhas dúvidas e sempre gentil nas suas observações que ajudaram imensamente o desenvolvimento no trabalho.

Agradeço, ainda, ao meu sogro, prof. Daniel Cezar Maingué, pela revisão criteriosa do português.

Todo e qualquer trabalho ou tarefa que eu desenvolva passa pelo agradecimento aos meus pais, Airton e Alda, responsáveis pelo que sou hoje e pelo apoio em todos os meus projetos. Ao meu irmão Bruno e minha tia Neusa pelo apoio incondicional.

À Carolina, que no curso do desenvolvimento do meu programa de doutorado passou pelas condições de namorada, noiva e finalmente esposa. Pelo seu amor, alegria e apoio.

## Sumário

<b>Termo de Aprovação</b> .....	<b>iii</b>
<b>Agradecimentos</b> .....	<b>v</b>
<b>Sumário</b> .....	<b>vi</b>
<b>Resumo</b> .....	<b>ix</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>x</b>
<b>Riassunto</b> .....	<b>xi</b>
<b>Introdução</b> .....	<b>1</b>
a) Justificativa (Por que a Tese é Importante?) .....	1
b) Utilidade (Por que a Tese é Necessária?) .....	3
c) Pressupostos do Estudo (O Que a Tese Espera Concluir?).....	7
d) Fatores (O Que a Tese Analisará para Alcançar seu Fim?).....	8
<b>1. Finalidades do Estado e do Tributo</b> .....	<b>9</b>
1.1. Finalidade.....	9
1.2. Finalidade do Estado .....	12
1.3. Finalidade do Tributo .....	23
1.3.1. Finalidade do Tributo (Finalidade Mediata) .....	27
1.3.2. Finalidades Imediatas do Tributo .....	35
1.3.2.1. Finalidade Fiscal Clássica: Recursos Arrecadados sem Destinação Específica .....	36
1.3.2.2. Finalidade Fiscal com Destinação Específica.....	38
1.3.2.3. Finalidade Extrafiscal .....	42
1.3.3. Identificação da Finalidade Imediata do Tributo.....	49
1.3.4. Relação entre a Finalidade Mediata do Tributo e suas Finalidades Imediatas.....	55
<b>2. A Tributação Brasileira e Sua Conformação Com a Finalidade do Tributo</b> .....	<b>60</b>
2.1 Normas Tributárias e Finalidade .....	62
2.1.1. Normas Derivadas da Finalidade do Tributo que Justificam a Imposição da Carga Tributária à Sociedade .....	63
2.1.1.1. Princípio Republicano.....	65

2.1.1.2. Princípio da Solidariedade .....	68
2.1.1.3. Dever Fundamental de Concorrer com as Despesas Estatais .....	73
2.1.1.4. O Poder-Dever do Estado de Cobrar os Tributos.....	77
2.1.2. Normas para Distribuição da Carga Tributária Conforme a Finalidade .....	79
2.1.2.1. Princípio da Suficiência dos Ingressos Fiscais – Tributo só Existe Porque há Despesa .....	79
2.1.2.2. Capacidade Contributiva e Igualdade.....	82
2.1.2.2.1. Limites da Capacidade Contributiva – Preservação do Mínimo Existencial e Vedação ao Confisco .....	87
2.1.2.2.2. Critérios da Capacidade Contributiva – Progressividade das Alíquotas e Seletividade .....	98
2.1.2.3. Proporcionalidade .....	104
2.1.3. Normas para Controle e Manutenção do Tributo de Acordo com a Finalidade.....	110
2.1.3.1. Legalidade.....	111
2.1.3.2. Motivação e Publicidade .....	117
2.3 Modalidades Tributárias e Finalidade.....	119
2.3.1. Imposto.....	121
2.3.2. Taxa .....	123
2.3.3. Contribuição de Melhoria.....	126
2.3.4. Contribuições .....	127
2.3.5. Empréstimo Compulsório .....	130
<b>3. Finalidade e Consequências na Tributação.....</b>	<b>132</b>
3.1. Consequências da Finalidade Mediata sobre os Tributos .....	133
3.1.1. Validação Finalística para todos os tributos .....	135
3.1.2. Observância dos Valores de todo o sistema pela Tributação .....	140
3.2. Consequências das Finalidades Imediatas sobre os Tributos ..	144
3.2.1. A Finalidade Fiscal e Consequência para o Tributo .....	146
3.2.1.1. Possíveis Desvios da Finalidade Fiscal.....	149
3.2.2. A Finalidade Extrafiscal e Consequências para o Tributo .	155
3.2.2.1. Possíveis Desvios da Finalidade Extrafiscal .....	160

3.2.3. Consequência da não Correspondência entre a Finalidade Pretendida do Tributo e o Efeito da sua Aplicação .....	163
3.2.4. Finalidade Extrafiscal e o Tributo Proibitivo .....	166
<b>4. Controle da Finalidade na Tributação .....</b>	<b>170</b>
4.1. Meios de Controle da Finalidade.....	170
4.1.1. Orçamento .....	171
4.1.2. Previsão Legal.....	175
4.2. Órgãos de Controle da Finalidade.....	176
4.2.1. Poder Legislativo .....	177
4.2.1.1. Tribunal de Contas .....	180
4.2.2. Órgãos de Receita Pública .....	182
4.2.3. Órgãos Criados para o Controle de um Tributo.....	184
4.2.4. Poder Judiciário.....	186
<b>Conclusões .....</b>	<b>189</b>
<b>Referências .....</b>	<b>198</b>

## **Resumo**

Tese:

### **A FINALIDADE DO TRIBUTO: VALIDADE, CONSEQUÊNCIAS E CONTROLE**

#### **Elemento para o Desenvolvimento Econômico Sustentável**

A tese investiga a questão da finalidade do tributo, identificando-a como elemento de legitimação de sua cobrança. Justifica-se pela necessidade de delimitar limites para a tributação, de maneira que ela não se torne um empecilho ao desenvolvimento econômico sustentável, possibilitando que haja uma correspondência entre o tributo e a finalidade do Estado, que é por ele financiada. Parte-se do entendimento que uma tributação inadequada à finalidade do Estado põe em risco o seu desenvolvimento, já que foge ao seu objetivo. O tributo precisa de elementos materiais de legitimação e validade, entendendo-se que os instrumentos atuais limitam-se a uma legitimação formal do tributo. Esta forma de limitação acaba por levá-lo a se tornar um elemento impeditivo do desenvolvimento do Estado, quando na verdade deveria prestar-se a financiar e promover o bem comum. Para tal intento, estuda-se qual a finalidade do Estado, identificada como sendo o bem comum. A partir disso, vincula-se a finalidade do tributo à finalidade do Estado, demonstrando-se que o tributo só é válido e legítimo a partir da sua observância à finalidade. Identifica-se, então, a existência da finalidade mediata da tributação, que é a finalidade geral dos tributos, e as finalidades imediatas fiscal e extrafiscal, que são efeitos dos tributos destinados a concretizar a finalidade mediata. São também analisados as normas do sistema tributário brasileiro relacionadas com a finalidade, identificando-se quais delas prestam-se à questão da finalidade do tributo. Identificam-se normas que justificam a imposição da carga tributária à sociedade, que possibilitam a distribuição da carga tributária de acordo com a finalidade e normas de controle e manutenção do tributo de acordo com a finalidade. Definida a finalidade e sua importância na tributação, parte-se para a análise das consequências deste elemento no tributo, estudando-se de que forma as finalidades mediata e imediatas servem a legitimação e validade do tributo. Por fim, estudam-se os meios e órgãos de controle da finalidade, permitindo-se a efetivação deste elemento. O estudo demonstra de que forma a tributação deve ser formulada a fim de possibilitar a sustentabilidade do desenvolvimento econômico, apontando-se que o tributo deve ser um elemento promotor deste tipo de desenvolvimento, e não um elemento que acaba lhe sendo contrário.

#### **Palavras-Chave**

Finalidade do Tributo

Finalidade do Estado

Bem Comum

Extrafiscalidade  
Sustentabilidade

## **Abstract**

Thesis:

### **TAXATION OBJECTIVES: VALIDITY, CONSEQUENCES AND CONTROL.**

#### **Elements for Sustainable Economic Development.**

This thesis investigates the purposes of taxation, identified as the element that legitimates tax collection. It is justified by the need to set the limits of taxation, for it not to become an obstacle to sustainable economic development and to make it possible to establish a link between taxation and the government objectives that are financed by the taxation itself. The study starts from the understanding that a tax that is inadequate to the state purposes puts economic development at risk, as it fails to meet its objectives. Materials elements are needed to legitimate taxation and to make it valid, being evident that instruments currently used are limited to a formal legitimacy. Such a drawback turns taxation into an obstacle to development, when in reality it should help financing and promoting public welfare. For such purpose, the objectives of the State are studied, identified as the common good. From this point on, tax objectives are linked to state objectives, showing that a tax is valid and legitimate to the extent that it complies with the latter. The study identifies a mediated objective of taxation that is the general broad-spectrum objective of taxation, along with immediate fiscal and extra-fiscal objectives, that are the effects of taxation aimed at the realization of the mediated objective. The thesis analyzes the set of laws that make up the Brazilian tax system, highlighting those that are suitable for the objective of taxation. It then identifies rules and laws that justify the imposition of a tax burden on the society, that make it possible to distribute the tax burden according with the objective and rules and those that allow the control and maintenance of the taxation in line with the objective. After defining the objective of taxation and its importance in the tax system, the thesis analyses the consequences of this element for taxation, studying how the mediated and immediate objectives serve to the legitimacy and validity of taxes. Finally, means and bodies that control those purposes are studied, allowing the effectiveness of this element. The study shows how taxation must be designed in order to make sustainable economic development possible, indicating that tax system can promote this type of development without being an obstacle to it.

#### **Keywords:**

Taxation objectives  
State objectives  
Common good  
Regulatory taxes  
Sustainability

## **Riassunto**

Tesi:

### **LA FINALITÀ DEL TRIBUTO: VALIDITÀ, CONSEGUENZA E CONTROLLO**

#### **Elementi per lo sviluppo Economico Sostenibile**

La tesi affronta la questione della finalità del tributo, identificandola come un elemento di legittimazione della sua riscossione. Si giustifica con la necessità di definire i limiti della tassazione, in modo che essa non diventi un ostacolo allo sviluppo economico sostenibile, rendendo possibile una corrispondenza tra il tributo e la finalità dello Stato, che dal tributo è finanziata. Si parte dal principio che una tassazione non adatta alla finalità dello Stato pone a rischio il suo sviluppo, visto che viene meno al suo obiettivo. Il tributo necessita di elementi materiali di legittimazione e validità, intendendo che gli strumenti attuali si limitano solo ad una legittimazione formale del tributo. Questo limite fa diventare la tassazione un elemento che impossibilita lo sviluppo dello Stato, quando in verità dovrebbe prestarsi a finanziare e promuovere il bene comune. A tale scopo, si studia quale è la finalità dello Stato, identificata come il bene comune. A partire da ciò, si vincola la finalità del tributo alla finalità dello Stato, si dimostra che il tributo è soltanto valido e legittimo a partire dalla osservazione della finalità. Si identifica, quindi, l'esistenza di una finalità mediata della tassazione, che è la finalità generale dei tributi, e di finalità immediate fiscali ed extrafiscali, che sono gli effetti dei tributi destinati a concretizzare la finalità mediata stessa. Sono analizzate anche le norme del sistema tributario brasiliano in relazione alla finalità, identificando quali di queste sono utili alla questione della finalità del tributo. Si identificano norme che giustificano l'imposizione di una pressione tributaria alla società, che rendono possibile la distribuzione della pressione fiscale d'accordo con la finalità e norme di controllo e mantenimento del tributo in linea con la finalità. Definita la finalità e la sua importanza nella tassazione, si analizzano le conseguenze di questi elementi per il tributo, si studia in quale modo le finalità mediate ed immediate servono alla legittimazione e validità del tributo. Infine, si studiano i mezzi e gli organi di controllo della finalità, che permettono l'effettiva realizzazione di questi elementi. Lo studio dimostra in che modo la tassazione deve essere formulata in modo da rendere possibile lo sviluppo economico sostenibile, indicando che il tributo deve essere un elemento promotore di questo tipo di sviluppo, e non un elemento che lo impedisca.

#### **Parole chiavi:**

Finalità del Tributo

Finalità dello Stato

Bene Comune

Extrafiscalità  
Sostenibilità

## Introdução

### a) Justificativa (Por que a Tese é Importante?)

A tese desenvolve-se ao redor da ideia de que todos os atos humanos ocorrem em razão de uma finalidade que se pretende alcançar<sup>1</sup>. Diferem-se dos fatos da natureza, que acontecem em função de regras postas imutáveis, tais como as que regem os corpos celestes ou o instinto dos animais. Estes fatos desenvolvem-se independentemente de qualquer finalidade ou objetivo humano: antes de o homem existir estes fatos já aconteciam, e continuarão a acontecer caso a humanidade desapareça.

O Direito, sendo ato humano, nasce, extingue-se e se altera de acordo com a vontade do homem. E, assim sendo, tem uma finalidade. O Direito não é um conjunto de normas preexistentes ao homem, tal quais os fatos da natureza. Ele foi criado porque o homem sentiu que seria uma ferramenta útil. É alterado sempre que suas disposições tornam-se inúteis em face das necessidades do homem, que se alteram com o tempo. Logo, é essencialmente destinado a uma finalidade humana, pois dele se quer algo, seja a proteção e segurança de bens e valores presentes ou a busca de um objetivo futuro<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Como colocado por São Tomás de Aquino na *Suma Teológica*: “*Todo agente age por um fim; ao contrário, da ação do agente não resultaria antes uma que outra coisa senão pelo acaso.*” Prima Pars, Questão 44. Assim também coloca Aristóteles: “*Toda a arte e toda investigação, bem como toda ação e toda escolha, visam a um bem qualquer; e por isso foi dito, não sem razão, que o bem é aquilo a que as coisas tendem.*” Ética a Nicômaco. São Paulo: Martin Claret, 2001. p. 17.

<sup>2</sup> Como bem sintetiza Celso Antonio Bandeira de Mello: “*...é a finalidade e só a finalidade o que dá significação às realizações humanas. O Direito, as leis, são realizações humanas. Não compreendidas suas finalidades, não haverá*

Partindo-se de tal premissa, o estudo aqui desenvolvido busca identificar a finalidade do tributo, já que é instituto do Direito e criação humana. Existe, portanto, para atender uma finalidade, tendo sido o meio eleito para a sua busca.

Deduz-se, primariamente, que a finalidade do tributo é o financiamento do Estado. Então, sendo uma ferramenta estatal, entende-se que, para se compreender a sua real finalidade, é preciso, antes, entender a finalidade do Estado.

Esta justificação é necessária porque a tributação é um elemento de impacto negativo na liberdade do indivíduo, na integralidade do seu patrimônio e no desempenho econômico do setor privado de um Estado. Quanto mais onerosa a tributação, menos dinheiro fica disponível na economia e menor é o seu desenvolvimento<sup>3</sup>. Partindo do pressuposto de que estamos em um Estado capitalista com temperos sociais, qualquer medida que contrarie a liberdade de iniciativa deve ser plenamente justificada<sup>4</sup>. O mesmo ocorre com o impacto no patrimônio e na liberdade do indivíduo, que são dois dos valores mais prezados no Estado brasileiro. O tributo, então, por atingir estes valores e outros consagrados pela Constituição, precisa ser bem justificado, de maneira que se possa concluir que o impacto por ele

---

*compreensão alguma do Direito ou de uma dada lei.*” Em *Discrecionalidade e Controle Jurisdicional*. 2ª edição, 6ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 47

<sup>3</sup> “A propriedade privada fornece o substrato por excelência para a tributação, já que esta significa sempre a intervenção estatal no patrimônio do contribuinte.” Ricardo Lobo Torres. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 66.

<sup>4</sup> José Afonso da Silva, sobre o Estado brasileiro e capitalismo: “*Temos afirmado que a Constituição agasalha, basicamente, uma opção capitalista, na medida em que assenta a ordem econômica na livre iniciativa e nos princípios da propriedade privada e da livre concorrência (art. 170, caput e incs. II e IV). (...) Mas ela, apesar disso, abre caminho às transformações da sociedade com base em alguns instrumentos e mecanismos sociais e populares que consagrou...*” Em *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 30ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008. PP. 799 e 800.

causado seja coerente com uma finalidade que se deseja atingir com a sua aplicação<sup>5</sup>.

A observância da finalidade torna-se um elemento de legitimação do tributo, de maneira que sua inobservância pode levar à invalidade da exação. Perdendo ele o seu suporte de justificação, não há como sustentar a sua cobrança. O tributo não pode, portanto, ser cobrado como se fosse um instituto com o fim em si mesmo. Ou melhor, não pode o Estado cobrar o tributo como se tivesse o fim em si mesmo, já que isso levaria à cobrança do tributo só para que o Estado continuasse existindo e cobrando mais tributos.

A busca da finalidade do tributo e a sua caracterização como elemento de legitimação de sua cobrança é a tese apresentada neste trabalho. Desta questão decorre uma análise do sistema tributário atual à luz da finalidade da tributação. Por último, investigam-se quais os métodos possíveis de controle da finalidade do tributo.

## **b) Utilidade (Por que a Tese é Necessária?)**

A tributação é necessária para a manutenção do Estado, permitindo a obtenção de recursos para a realização de obras e para a prestação de serviços públicos que permitem melhor qualidade de vida da população. Em outros casos, o tributo é meio de intervenção do Estado na economia, sendo utilizado como instrumento regulatório.

---

<sup>5</sup> Entende-se que este raciocínio não serve apenas ao tributo, mas também a todo instituto jurídico que atinja os direitos e garantias fundamentais, bem como os princípios consagrados pela Constituição. Por exemplo, o direito penal atinge diretamente a liberdade do indivíduo, que é um dos valores consagrados e garantidos pela Constituição Federal. Por este motivo, também deve ser bem justificado, demonstrando-se a sua finalidade, comprovando-se a sua real necessidade de restringir um direito fundamental para se alcançar um fim determinado.

Ocorre que no Estado brasileiro atual, vigora o sistema capitalista, prezando a livre iniciativa, de maneira que a atividade econômica principal deve ser desenvolvida por particulares. O sustento da grande maioria da população deve vir diretamente do trabalho a empresas e indivíduos privados, que desenvolvem atividade econômica e utilizam a mão de obra como elemento necessário ao seu desenvolvimento. O Estado, neste panorama, assume o papel de agente de manutenção das condições para o desenvolvimento da livre iniciativa orientada para que seja a todos assegurada a existência digna<sup>6</sup>.

Em vista desta situação, não pode o Estado absorver a atividade econômica, já que pelo sistema atual a economia é predominantemente privada. Da mesma maneira, não é correto que o Estado embarace indevidamente o desenvolvimento econômico, posto que este é responsável pelo crescimento do país e permite que mais pessoas deixem de depender do Estado para obter o seu sustento.

O Estado, então, pela tributação, absorve parte da riqueza dos particulares a fim de arcar com os custos decorrentes de suas atividades<sup>7</sup>. Esta absorção não pode ser total e muito menos deve ser um lastro que impeça o desenvolvimento econômico. O mesmo ocorre quando o tributo é usado com caráter interventivo, quando lhe é vedada a direção da economia e lhe são impostos requisitos para que esta intervenção atinja o objetivo pretendido e não cause um desequilíbrio.

---

<sup>6</sup> Conforme José Afonso da Silva: *“A ordem econômica, segundo a Constituição, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os princípios indicados no art. 170, princípios estes que, em essência, como dissemos, consubstanciam uma ordem capitalista.”* Curso... p. 788.

<sup>7</sup> Como o conceito de David Ricardo: *“Tributos são uma parte da produção da terra e do trabalho de um país colocados à disposição do governo...”* no original *“Taxes are a portion of the produce of the land and labor of a country placed at the disposal of the government...”* em *Principles of Political Economy and Taxation*. Amherst: Prometheus Books, 1996. p. 105.

Ao se tratar de finalidade do tributo, trata-se justamente do porquê da cobrança. Em virtude deste estudo, é possível então descobrir qual a real necessidade de recursos, já que se conhece a finalidade, e, portanto, se conhece o custo para atingi-la.

Tratar de finalidade do tributo também importa em tratar das finalidades imediatas do tributo, ou seja, remete-se à clássica questão da fiscalidade e extrafiscalidade. Relacionando estas questões com a finalidade do tributo, logo se verifica quais tributos fiscais ou extrafiscais cumprem com a finalidade da tributação. Da mesma forma, sempre se deve ter em mente que todos os tributos têm presentes efeitos fiscais e extrafiscais. A finalidade específica de cada um só ocorre porque a lei tributária teve a intenção de fazer do tributo um instrumento para a fiscalidade ou para a extrafiscalidade. E o tributo só poderá ser efetivamente configurado como fiscal ou extrafiscal após a observância do efeito principal que a sua cobrança causa. Observa-se, portanto, a relação entre a finalidade querida pela lei e o efeito observado na aplicação do tributo, devendo esta relação ser de compatibilidade do efeito com a finalidade pretendida.

Por estes motivos, aponta-se que a tributação que não observe a sua finalidade acaba por afetar o desenvolvimento econômico, fazendo com que o tributo torne-se um fardo demasiadamente pesado para a iniciativa privada, prejudicando o desenvolvimento da economia.

O desenvolvimento econômico trabalha atualmente com a ideia de sustentabilidade, do que decorre a constatação de que o desenvolvimento econômico atual deve poder acontecer no futuro da mesma maneira que ocorre hoje. É insustentável a hipótese de o desenvolvimento econômico atual ser prejudicial ao desenvolvimento econômico futuro<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> “...o desenvolvimento sustentável é o desenvolvimento econômico, concretizado em larga medida no crescimento econômico ou crescimento do produto, que tenha em conta ou esteja comprometido com o futuro, isto é, com as necessidades das

Na questão do meio ambiente, esta ideia encontra-se clara, já que o desenvolvimento econômico atual não pode esgotar agora os recursos naturais, sob pena de não haver tais recursos à disposição quando necessários no futuro. Assim, por exemplo, se fossem hoje esgotadas todas as reservas de petróleo do planeta, além do impacto ambiental que perduraria por um longo período, haveria a futura falta de um recurso natural fundamental para o desenvolvimento da atividade econômica.

O mesmo ocorre com o tributo. Uma tributação excessiva no presente, sem observância na finalidade do tributo e sem limite, acaba por diminuir perigosamente os recursos em mãos de privados. Além da própria diminuição de recursos, há o desestímulo à iniciativa privada, que encontra barreiras muito maiores para seu crescimento com uma tributação excessiva.

A finalidade é fundamental porque, mesmo que a incidência da tributação seja alta, mas o tributo cumpra com sua finalidade (através do investimento do Estado em educação, saúde e infraestrutura), no futuro este fardo reverterá na forma de um povo mais desenvolvido e de uma infraestrutura mais propícia ao desenvolvimento econômico. Por outro lado, se a tributação descumpra com sua finalidade, a alta carga imposta acaba sendo desperdiçada, a tributação acaba se tornando efetivamente um elemento de atraso ao desenvolvimento econômico.

Por este motivo é que o tributo deve observar a sua finalidade a fim de que o desenvolvimento econômico possa ser sustentável.

A presente pesquisa, ao buscar a finalidade do tributo, pretende identificar o seu sentido e as suas consequências, como forma de se obter uma tributação correta que esteja de acordo com a sua finalidade e que permita a sustentabilidade do desenvolvimento econômico.

### **c) Pressupostos do Estudo (O Que a Tese Espera Concluir?)**

Como pressupostos, esboçam-se as conclusões preliminares que serão verificadas no trabalho:

c.1) O tributo tem a mesma finalidade que o Estado, já que é instrumento para a sua manutenção;

c.2) A finalidade do tributo e do Estado é a busca pelo bem comum de seus integrantes;

c.3) A observância da sua finalidade torna a tributação mais adequada e impede excessos;

c.4) Todos os tributos têm efeitos fiscais e extrafiscais e devem sempre observar a finalidade geral da tributação;

c.5) A caracterização efetiva da finalidade do tributo se dá com o efeito observado pela sua aplicação, e não pela mera intenção expressada na lei que o instituiu;

c.6) A finalidade do tributo deve ser controlada, entendendo-se que a despesa do Estado está vinculada à receita obtida com tributos, uma vez que esta tem a função de financiar os fins do Estado;

c.7) A receita tributária não tem fim em si mesma, devendo guardar vinculação direta com a despesa;

c.8) A despesa comprovadamente contrária às finalidades do Estado reflete-se na invalidade do tributo que visava atendê-la;

c.9) O controle da finalidade se dá primordialmente via orçamento, devendo cada um dos tributos guardar pertinência com as finalidade do Estado.

#### **d) Fatores (O Que a Tese Analisará para Alcançar seu Fim?)**

Para os pressupostos acima enumerados, serão analisados os seguintes assuntos:

d.1) A finalidade do Estado e do tributo, a fim de se saber quais os valores que norteiam a tributação, inclusive quanto à questão dos tributos fiscais e extrafiscais como finalidade e efeito de todos os tributos;

d.2) O sistema tributário brasileiro atual e seus elementos à luz da finalidade do tributo, identificando-se quais são afetados por ela;

d.3) As consequências da finalidade da tributação, de forma a identificar até que ponto este elemento é fundamental para a legitimação do tributo;

d.5) A necessidade e os meios de controle da tributação, de forma a efetivar suas consequências.

## **1. Finalidades do Estado e do Tributo**

Para a análise proposta neste trabalho, deve-se iniciar com a definição do que seja finalidade, estabelecendo depois qual é a finalidade do Estado e, finalmente, qual é a finalidade do tributo.

A doutrina já se ocupou por longo tempo da finalidade do Estado, havendo razoável consenso sobre o seu conteúdo. A finalidade do tributo, entretanto, suscita dúvidas, não recebendo o mesmo tratamento. Aqui, tentar-se-á obter uma definição para a finalidade da tributação a partir da finalidade do Estado.

Neste capítulo, serão fixados tais conceitos, demonstrando qual a finalidade do Estado e do tributo.

### **1.1. Finalidade**

É comum nos estudos doutrinários de qualquer natureza, a análise da finalidade do objeto estudado. Isto é útil especialmente para se entender a utilidade e a razão do instituto analisado, de forma a permitir a compreensão não só do seu funcionamento, mas também o seu alcance e justificação.

Aqui, entretanto, tem-se a finalidade como o próprio objeto do trabalho. Ou seja, o estudo ora desenvolvido em grande parte pretende entender a finalidade como elemento do Direito, identificando as relações e influências daí decorrentes.

Em consequência disto, primeiramente cumpre analisar o que é finalidade, ou seja, não a finalidade do direito, ou do tributo, mas simplesmente qual o conceito de finalidade.

O dicionário Houaiss assim a define: “*intenção ou motivação para a realização ou existência (de algo); objetivo, propósito, fim*”<sup>9</sup>. Ou seja, a finalidade não só se apresenta com o propósito fixo, o destino final, como também demonstra a faceta de intenção ou motivação de uma ação. Rudolf Von Ihering coloca que “... *finalidade é a representação de algo futuro que a vontade pretende realizar.*”<sup>10</sup>. Neste conceito também se encontra a finalidade com um propósito fixo a ser alcançado, colocando-a no futuro como algo a ser realizado.

Analisando estas duas características separadamente, tem-se de início a finalidade como um objetivo, um lugar determinado aonde se quer chegar. É a direção para uma ou mais ações. Os atos desenvolvem-se para que ela seja atingida ou se torne mais próxima de ser alcançada. Logo, quando se tem como finalidade chegar a determinado local, cada passo dado é direcionado a ele, sendo o destino o objetivo da caminhada, ou seja, sua finalidade.

Desta constatação deriva outra faceta da finalidade, que é a de justificação das atitudes. No exemplo acima dado, cada passo dado em direção ao local de destino é justificado pela finalidade de lá chegar. Passos dados a esmo não têm justificativa, tornando-se atitudes desconectadas de uma finalidade. A finalidade não só dá a direção que a caminhada deve seguir, como também justifica os passos dados.

Relacionada a esta questão de finalidade como justificativa, pode-se pensar também na finalidade como motivação dos atos, sendo o impulso que os inicia e mantém a sua prática.

---

<sup>9</sup> Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa 1.0.

<sup>10</sup> A Finalidade do Direito. Trad. José Antonio Faria Correa. Rio de Janeiro: Rio, 1979. Vol. I, p. 5.

Com base nestas duas facetas da finalidade, logo se verifica que tal vocábulo tem duas acepções, uma estática e outra dinâmica. Isto pode ser verificar na seguinte lição de Goffredo Telles Júnior:

O *fim* de uma ação pode ser considerado de dois modos. Poder ser considerado quanto à *execução da ação ou movimento* (“*finis in re*”), e quanto à *intenção determinante da ação ou movimento* (“*finis in intentione*”). Quanto à *execução da ação*, o fim é o termo final do movimento, termo a que o agente chega e onde pára. É onde a ação termina. Quanto à *intenção determinante da ação*, o fim é o motivo, a razão que leva a causa eficiente a agir.<sup>11</sup>

Na acepção estática (*finis in intentione*), a finalidade é o objetivo fixo a ser atingido, ou seja, é o resultado que se quer alcançar ou é o local a que se quer chegar. Trata-se, portanto, de um referencial fixo e determinado, escolhido como objetivo a ser atingido. No exemplo já dado, trata-se do destino da caminhada. Diz-se, então, que a caminhada tem como finalidade atingir determinado local.

Em sua acepção dinâmica (*finis in re*), por sua vez, a finalidade demonstra-se como a justificativa dos atos praticados. Logo, trata-se da intenção de cada um deles para a busca do resultado pretendido. Retornando ao exemplo dado da caminhada, cada passo tem por finalidade atingir o destino desejado, ou seja, é a sua motivação e a justificção.

Note-se que não se trata de um mesmo vocábulo com dois diferentes significados. Trata-se, sim, do mesmo significado visto de dois ângulos diferentes. Todavia, a finalidade estática e a dinâmica em realidade são a mesma coisa. Como no exemplo visto acima, a finalidade, em ambas as situações, era o destino escolhido para a caminhada. O que se separa é a aplicação da finalidade em diferentes momentos, já que serve como objetivo final das ações e também como sua justificativa no curso necessário a alcançá-la.

---

<sup>11</sup> TELLES Junior, Goffredo. Filosofia do Direito. São Paulo: Max Limonad, 19???. P. 262.

Assim, finalidade define não só o objetivo fixo a ser atingido, como também designa a motivação e justificativa dos atos necessários a alcançar tal fim. Para verificar se está diante de um ou outro, depende do contexto da utilização da palavra.

Por fim, a filosofia já identificou que toda a ação possui uma finalidade. Rudolf Von Ihering afirma que “... *querer e querer em razão de um fim são sinônimos. Não há ato destituído de finalidade.*”<sup>12</sup>. O mesmo afirma Aristóteles: “*Toda a arte e toda investigação, bem como toda ação e toda escolha, visam a um bem qualquer; e por isso foi dito, não sem razão, que o bem é aquilo a que as coisas tendem.*”<sup>13</sup>, ou ainda, São Tomás de Aquino: “*Todo agente age por um fim; ao contrário, da ação do agente não resultaria antes uma que outra coisa senão pelo acaso.*”<sup>14</sup>. Logo, qualquer ação humana possui uma finalidade que se pretende atingir através da dita ação. A ação é o meio para a busca da finalidade.

## **1.2. Finalidade do Estado**

O tema da finalidade do Estado já foi debatido pela doutrina da teoria geral do Estado. Tem especial importância justamente pela complexidade que encerra e pelo papel que o Estado tem na atualidade.

O Direito Administrativo ocupa-se do regime jurídico-administrativo, que nada mais é que o desempenho da função administrativa pelo Estado<sup>15</sup>. Deste estudo deriva a questão de o Estado estar sujeito a um regime de prerrogativas e sujeições, que lhe

---

<sup>12</sup> A Finalidade do Direito. Vol. I, p. 10.

<sup>13</sup> Ética a Nicômaco. P. 17.

<sup>14</sup> Suma Teológica. Prima Pars, questão 44.

<sup>15</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 20ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 37.

permite vantagens para o desempenho de sua função (prerrogativas), submetida aos limites da lei (sujeições).

O fato de o Estado possuir prerrogativas sobre os membros da sociedade só pode ser justificado por algum fim maior que ele deve realizar. O Estado não é uma entidade da natureza, preexistente e autônoma, mas sim é fruto da organização e vontade humanas.

Se o Estado deriva da vontade humana, logo se conclui que existe para atender às aspirações humanas. Inconcebível é um Estado com o fim em si mesmo, que teria a finalidade de praticar atos única e exclusivamente para continuar existindo. Conforme ensina Marco Aurélio Greco:

Ou seja, o Estado – como instrumento que é da sociedade – deve agir em sintonia com os objetivos e prioridades por esta escolhidos, ao mesmo tempo em que este papel implica estar investido de responsabilidades inafastáveis. Neste contexto, o Estado não é pura estrutura investida de “poderes” cuja legitimidade emanaria de fontes externas à própria sociedade. Ao revés, ao Estado cabe cumprir “deveres” perante a sociedade (por ser seu instrumento) e os poderes que lhe são atribuídos limitam-se ao suficiente para viabilizá-los e em dimensão que não ultrapasse o necessário para tanto.<sup>16</sup>

O Estado, para ser criado, teve que ser justificado por alguma finalidade maior que fosse suficientemente boa para convencer os homens da necessidade da sua existência. Visto sob a óptica apenas da sua funcionalidade, não é uma estrutura fácil de ser mantida, demandando recursos financeiros e humanos. Sua organização também não é das mais fáceis, pois sua atuação conta com prerrogativas próprias, que para serem exercidas devem estar muito bem fundamentadas em uma finalidade maior<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. p. 173. Artigo publicado em GRECO, Marco Aurélio e GODÓI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética: 2005.

<sup>17</sup> Rudolf Von Ihering distingue os fins não-organizados dos fins organizados. Estes são aqueles fins que para serem perseguidos têm “...um aparato sustentado na reunião firme, regulada, dos consortes...”. Já os fins não-organizados seriam aqueles individuais de livre deliberação de cada um. De acordo com o autor, “A organização da finalidade atinge seu ponto culminante no estado.”. Verifica-se, então que o Estado efetivamente é uma organização que se presta a uma finalidade, sendo a maneira de viabilizá-la. *A Finalidade do Direito*. pp. 21 e 22.

Qual seria, então, a finalidade do Estado? A melhor resposta para tal questionamento aponta que se trata da busca pelo bem comum. Dalmo de Abreu Dallari afirma que “... o fim do Estado é o bem comum...” como síntese das principais ideias acerca do tema<sup>18</sup>.

Não basta, entretanto, apenas afirmar que o bem comum é o fim do Estado sem ao menos tentar conceituar o que isto seja. Trata-se de um daqueles conceitos vagos, cujo conteúdo resta indeterminado com sua simples menção. Deixar a finalidade do Estado como sendo simplesmente o bem comum, acaba por possibilitar o uso deturpado deste conceito. Seriam definidas como finalidades do Estado coisas que não o são, da mesma maneira que, em nome do bem comum, poderiam se justificar atos do Estado que na realidade em nada contribuem para tal fim. Por estes motivos, a definição do conteúdo do bem comum é vital para complementar o estudo da finalidade do Estado.

Conforme Dalmo de Abreu Dallari, o melhor conceito de bem comum encontrado é aquele dado pelo Papa João XXIII, na encíclica *Pacem in Terris*. Neste documento, verifica-se também a indicação do bem comum como a finalidade do Estado<sup>19</sup>. É interessante notar que a encíclica não se limita a apenas indicar a finalidade, como também explicar a forma como ela se aplica. De acordo com tal texto: “... os respectivos atos da autoridade civil não só devem ser formalmente

---

<sup>18</sup> Elementos de Teoria Geral do Estado. 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 91. Também apontando o bem comum como finalidade do Estado: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 1. Aristóteles aponta que o “...bem, ou melhor, o sumo bem...” é a finalidade não só do Estado, mas de todas as coisas. Ética a Nicômaco, p. 17. No mesmo sentido ALTAMIRANO, Alejandro. As Garantias Constitucionais no Processo Penal Tributário. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e Limites da Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 132 a 134. Darcy Azambuja define o fim do Estado como o bem público, conceituando-o de maneira semelhante ao bem comum. AZAMBUJA, Darcy. Teoria Geral do Estado. 44ª edição. São Paulo: Globo, 2005. pp. 122 e 123.

<sup>19</sup> “54. Essa realização do bem comum constitui a própria razão de ser dos poderes públicos, os quais devem promovê-lo de tal modo que, ao mesmo tempo, respeitem os seus elementos essenciais e adaptem as suas exigências às atuais condições históricas.”

*corretos, mas também de conteúdo tal que de fato representem o bem comum, ou a ele possam encaminhar.*"<sup>20</sup>.

Aqui, nota-se a validação dos atos estatais não só pela forma ou pela legislação vigente, mas também pela finalidade maior que o Estado deve buscar. Identificado o bem comum como finalidade, todo e qualquer ato do Estado deve estar voltado a esta finalidade<sup>21</sup>.

Voltando à conceituação do bem comum, a encíclica afirma que este: *"... consiste no conjunto de todas as condições de vida social que consintam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana."*<sup>22</sup>.

Este conceito, então, não define o bem comum apenas como bem-estar material, ou seja, como a posse de bens materiais. O Estado não tem a finalidade apenas de pôr à disposição os bens materiais. Deve ele propiciar condições para o desenvolvimento integral da personalidade humana. Rudolf Von Ihering também aponta neste sentido: *"Por condições vitais entendo, portanto, não somente as da existência física, mas todos aqueles bens e gozos que, conforme o modo de pensar do sujeito, empresta à vida seu verdadeiro valor. A*

---

<sup>20</sup> IGREJA CATÓLICA; Papa (1958-1963 : João XXIII). Carta encíclica de sua santidade o Papa João XXIII *Pacem in Terris*. Disponível em [http://www.vatican.va/holy\\_father/john\\_xxiii/encyclicals/documents/hf\\_j-xxiii\\_enc\\_11041963\\_pacem\\_po.html](http://www.vatican.va/holy_father/john_xxiii/encyclicals/documents/hf_j-xxiii_enc_11041963_pacem_po.html). Acesso em 17.10.2008. Item 53.

<sup>21</sup> Ignacio Blanco Ramos trata da finalidade do poder, no âmbito público: *"Resulta assim a concepção do poder como um princípio de direção orientado ao fim que o justifica, o qual cai também de acordo com a ideia de Hauriou de que o poder é uma empresa, um esforço para alcançar o fim; fim que, dentro do campo do Direito Público, não pode ser outro que o bem comum."* No original: *"Resulta así la concepción del poder como un principio de dirección orientado al fin que lo justifica, lo cual va también de acuerdo con la idea de Hauriou de que el poder es una empresa, un esfuerzo para alcanzar el fin; fin que, dentro del campo del Derecho Público, no puede ser otro que el bien común."* Em *Derecho Tributario: Parte General y legislación española*. Barcelona: Ariel, 1976. p. 20.

<sup>22</sup> Encíclica... item 58. No mesmo sentido define Alfredo Augusto Becker, que separa o bem comum entre temporal e espiritual. Este último seria no sentido religioso, sendo de competência da Igreja. Entende ele que o Estado tem o dever de proteger e desenvolver o bem comum temporal, assim definido *"...o Bem Comum temporal (autêntico) consiste nas condições materiais e morais de um meio social onde o homem ("l'homme situe") possa atingir a plenitude de seu destino."* Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 150, item 49.

*honra não constitui condição de existência física, e, contudo, o que é da vida de um homem de honra sem a honra?”* <sup>23</sup>. Ainda, vale citar o ensinamento de Johannes Messner: “... na possibilidade de os indivíduos, mediante a vinculação social, cumprirem, graças às suas energias e sob sua própria responsabilidade, as missões vitais traçadas aos membros da sociedade pelos fins existenciais.”<sup>24</sup>.

Neste conceito, a obtenção de bens materiais não se confunde com o bem comum. Todavia, não parece ser possível conceber o bem comum sem que a sociedade goze de condições econômicas que propiciem aos seus componentes acesso aos meios materiais mínimos de sobrevivência. Não há como imaginar que uma sociedade pobre, com miséria, fome, doenças e outras mazelas possibilite ao cidadão o desenvolvimento integral da sua personalidade. Sem condições mínimas de sobrevivência não há como o ser humano se desenvolver, de maneira que o bem comum passa pela obtenção de um desenvolvimento econômico mínimo da sociedade. As condições materiais são um dos meios para atingir a concepção de bem comum acima adotada, sendo “*conditio sine qua non*” para que uma sociedade possa alcançá-lo. As condições materiais aqui comentadas não se confundem com a mera posse de bens materiais, mas trata-se de condições mínimas de existência que asseguram ao sujeito acesso aos meios necessários ao desenvolvimento de sua personalidade.

Deve-se, portanto, refutar entendimentos que apontem para a possibilidade de uma sociedade sem condições econômicas mínimas gozar do bem comum. Talvez possa existir uma sociedade pobre que permita uma boa condição de vida a seus integrantes, mas é inviável que esta sociedade atinja o bem comum como definido pelo conceito acima visto.

---

<sup>23</sup> A Finalidade do Direito. Vol. I, p. 237.

<sup>24</sup> Ética Social. São Paulo: Quadrante e USP. p. 167.

Superada a questão material, resta claro que o bem comum não se limita a ela. O Estado então deve buscar a sua finalidade permitindo a todos os cidadãos condições para o seu desenvolvimento, de maneira que cada um possa buscar o próprio bem-estar.

O bem comum na realidade não é um conceito fixo e uniforme, igual para todas as pessoas. Para cada um, bem comum é uma situação diferente. Na realidade, o Estado tem a finalidade de permitir que cada um possa buscar o seu próprio bem-estar, sua própria realização. Como coloca Johannes Messner:

O pleno desenvolvimento da personalidade humana não é algo que se possa vir ao homem de fora como um presente, ou que se possa tirar como uma vestimenta. Trata-se melhor de sua “autorrealização” no cumprimento de suas funções vitais e, por consequência não pode ser alcançado senão com suas próprias forças e com uma responsabilidade pessoal. Todo o agrupamento social, incluindo o Estado, não pode desempenhar a este respeito mais que um papel auxiliar.<sup>25</sup>

Não seria viável a imposição de modelo eleito de bem comum, como, por exemplo, o Estado impor a todos um emprego de expediente de quarenta e quatro horas semanais, a compra de um automóvel e de uma casa, entendendo que a posse de tais bens materiais traria o bem comum. Pelo conceito aqui exposto, o Estado deve permitir que cada um atue conforme melhor entenda para buscar sua felicidade, sendo esta a busca do bem comum. O exemplo acima dado é apenas uma das formas como o bem comum pode se materializar para uma pessoa específica. Todavia, se determinado sujeito entende que sua felicidade está em viver isolado, subsistindo de agricultura familiar e em condições consideradas pela maioria como sendo rudimentares, deve o

---

<sup>25</sup> No original “*El pleno desarrollo de la personalidad humana no es algo que le pueda venir al hombre de fuera como un regalo, o que se pueda quitar como un vestido. Se trata más bien de su “autorrealización” en el cumplimiento de sus funciones vitales y, por consiguiente no puede tener lugar, sino con las propias fuerzas y con una responsabilidad personal. Toda agrupación social, incluyendo el Estado, no puede desempeñar a este respecto más que un papel auxiliar.*” Em *Ética: Social, Política y Económica a la Luz Del Derecho Natural*. Madrid: Rialp, 1967. p. 951.

Estado permitir a ele tal forma de viver, dando a liberdade de escolher o destino que signifique a sua própria felicidade<sup>26</sup>.

Há, então, o bem comum quando se permite a todos a felicidade, ou seja, a vida de acordo com a forma que melhor lhe aprouver. A busca pela felicidade é indicada como função do Estado na declaração de independência dos Estados Unidos da América:

...Todos os homens são criados iguais, e eles são dotados pelo Criador com certos Direitos inalienáveis, dentre os quais estão a Vida, a Liberdade e a busca pela Felicidade – Que para garantir estes direitos, Governos são instituídos entre os Homens, derivando seus justos poderes do consentimento dos governados – Que sempre que qualquer Forma de Governo tornar-se destrutivo a tais fins, é Direito do Povo alterá-lo ou aboli-lo...<sup>27</sup>

O dever do Estado é garantir ao povo a busca pela felicidade. Aliás, segundo Aristóteles, o fim de todos os atos seria o bem supremo, e este se resumiria na felicidade: “*Em palavras, quase todos estão de acordo, pois tanto o vulgo como os homens de cultura superior dizem que esse bem supremo é a felicidade e consideram que o viver e o bem agir equivalem a ser feliz.*”<sup>28</sup>. Stuart Mill, ao descrever o utilitarismo, fala da felicidade como justificativa das ações:

...a Utilidade, ou o grande princípio da felicidade, sustenta que as ações estão certas na medida em que tendem a promover a felicidade e erradas quando tendem a produzir o oposto da felicidade. Através da felicidade, pretende-se o prazer e a ausência de dor; por infelicidade, dor e privação do prazer.<sup>29</sup>

---

<sup>26</sup> “É por isto que afirmamos que o indivíduo não foi feito para o Estado, mas sim o Estado para o indivíduo, para o seu bem-estar moral e material, para a sua felicidade.” NOGUEIRA, J. C. Ataliba. O Estado é um meio e não um Fim. São Paulo: RT, 1940. p. 111.

<sup>27</sup> “...that all men are created equal, that they are endowed by their Creator with certain unalienable Rights, that among these are Life, Liberty and the pursuit of Happiness. — That to secure these rights, Governments are instituted among Men, deriving their just powers from the consent of the governed, — That whenever any Form of Government becomes destructive of these ends, it is the Right of the People to alter or to abolish it...”

<sup>28</sup> Ética a Nicômaco. P. 19. Todavia, Aristóteles também identifica a dificuldade em conceituar o que seja a felicidade, uma vez que o conceito varia de pessoa para pessoa.

<sup>29</sup> Utilitarismo. São Paulo: Escala, 2007. p. 22.

Becker aponta que a questão da busca da felicidade é recente no direito positivo:

Certas aspirações fundamentais do indivíduo humano, que lhe proporcionariam a felicidade material e espiritual, sempre estiveram presentes nas imagens, que através dos séculos foram esboçadas procurando criar uma ordem social onde o homem obtivesse aquela felicidade terrena. Entretanto, apenas numa época relativamente recente, aquelas aspirações começaram a sair do domínio do subjetivo, deixando de ser uma visão utópica, para adquirirem o valor objetivo de uma regra de conduta social obrigatória. (em síntese: direito positivo).<sup>30</sup>

Estas definições que relacionam o bem comum com felicidade casam com o conceito da encíclica, de maneira que o Estado destina-se a permitir ao cidadão seu desenvolvimento e a busca pela sua felicidade, seja qual for a maneira que ela se materialize<sup>31</sup>.

Conclui-se, então, que a finalidade do Estado está na busca pelo bem comum, dando aos que nele vivem as condições para que desenvolvam suas potencialidades e busquem sua felicidade. Distancia-se da noção de imposição de um pacote mínimo ao cidadão, estando mais relacionado com a estrutura dada ao povo para a realização do bem comum. Pressupõem a liberdade dos cidadãos assegurada pelo Estado, que dentro da sua estrutura tem um rol de princípios e garantias constitucionais destinados a permitir esta busca.

Assim, o bem comum até agora visto é a finalidade maior do Estado, ou seja, é aquela finalidade que justifica o Estado e seus atos ao mesmo tempo em que lhe dá proa, indicando a direção a tomar nas suas atividades.

Abaixo desta finalidade maior do Estado, visualiza-se também uma finalidade funcional do Estado, ou seja, a maneira como este se organiza a fim de atingir a finalidade.

---

<sup>30</sup> Teoria... p. 529. Item 152.

<sup>31</sup> Johannes Massner assim coloca a questão do bem comum e do bem particular: "...o bem-comum consiste na possibilidade de vida da existência humanamente perfeita dos indivíduos, deparada pela sociedade; o bem particular é essa existência vivida pelos membros da sociedade no uso de energias e responsabilidade próprias." Ética Social. p. 196.

Em Kant, encontra-se a seguinte lição: “*Um Estado (civitas) é a união de uma quantidade de pessoas sob leis de direito.*”<sup>32</sup>. Aqui se verifica que não há a finalidade do Estado, mas sim a forma como ele funcionará<sup>33</sup>. Ou seja, os seres humanos dentro do Estado estão submetidos às leis do direito. O Estado, portanto, existe para aplicar tais leis<sup>34</sup>.

Esta finalidade de Estado não exclui a finalidade de busca pelo bem comum acima vista. Nesta, obtém-se a finalidade geral do Estado, a sua justificativa. Na frase citada de Kant, tem-se o Estado como aplicador das leis de direito.

Ora, não são incompatíveis as finalidades. Quando o Estado aplica as leis de direito, não esgota a sua finalidade. Deve-se perguntar: Se as leis têm que ser aplicadas, para que fazê-lo? A resposta é simples: as leis de direito devem ser aplicadas para a busca do bem comum. Alfredo Augusto Becker situa a finalidade do Estado fora da Teoria Geral do Direito, afirmando que o problema “Por que age o Estado?” deve ser resolvido pela Ciência Política. Todavia, ele afirma que a pergunta “Com que age o Estado?” responde-se assim: “*O Estado age com um instrumento: o Direito (a regra jurídica); a natureza essencial do Direito é a natureza instrumental.*”<sup>35</sup>. Neste sentido, o referido autor segue em questão semelhante ao raciocínio desenvolvido, uma vez que aponta o caráter instrumental do Direito,

---

<sup>32</sup> “*Ein Staat (civitas) ist die Vereinigung einer Menge Von Menschen unter Rechtsgesetzen.*” KANT, Immanuel. *Methaphysik der Sitten*. Hamburg: Felix Meiner, 1922. p. 135, §45.

<sup>33</sup> Kelsen trata o Estado por ângulo semelhante a Kant. Afirma que “*O Estado é a comunidade criada por uma ordem jurídica nacional (em contraposição a uma internacional). O Estado como pessoa jurídica é uma personificação dessa comunidade ou a ordem jurídica nacional que constitui essa comunidade.*”. Verifica-se, então, que o Estado está intimamente ligado à existência de uma ordem jurídica interna, da mesma maneira que Kant aponta que o Estado é um agrupamento de pessoas sob leis de direito. Ambos condicionam o Estado à existência de normas jurídicas internas. (KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2000. pp. 261 e 262).

<sup>34</sup> Rudolf Von Ihering afirma que “*A organização da finalidade do estado caracteriza-se pela extensa aplicação do direito.*”. *A Finalidade do Direito*. Vol. I, p. 22.

<sup>35</sup> *Teoria...* p. 56, item 19.

sendo este a ferramenta utilizada pelo Estado para a realização dos seus fins.

Em consequência disso, descobre-se que a busca pelo bem comum no Estado tem como meio a aplicação das leis de direito. Tais leis existem para que o Estado busque o bem comum, da mesma maneira que sua aplicação deve ser sempre direcionada a este fim. Também se conclui que as leis só podem existir quando seu conteúdo visar à busca pelo bem comum. Conclui-se, então, que uma norma jurídica nunca poderá ter um conteúdo que não se destine à busca pelo bem comum. Pior ainda será uma lei que seja contrária ao bem comum, sendo esta absolutamente incompatível com o fim do Estado.

A definição de Kant aponta muito mais para a forma como o Estado vai atuar. Admitir que o Estado existisse apenas para cumprir as leis, sem se preocupar com seu conteúdo, seria admitir o Estado com um fim em si mesmo. Pelo mesmo raciocínio conclui-se que seria inviável o Estado apenas com uma finalidade, sem que exista o meio pelo qual ele possa buscá-la. O Estado somente com os meios acaba tendo o fim em si mesmo, enquanto que o Estado, sem os meios, só com a finalidade, acaba impossibilitado de atingi-la. Em conclusão a este raciocínio, descobre-se que o Estado precisa ter definida sua finalidade, da mesma maneira que precisa ter bem certa a forma como irá buscar tal finalidade, ou seja, os instrumentos que permitem ao Estado a prática dos atos necessários a atingi-la.

É forçoso concluir que o conteúdo das leis visa ao bem comum, assim como sua aplicação deve visar a esta finalidade. Logo, havendo normas com este conteúdo, cabe ao Estado cumpri-las. Aquelas contrárias ao bem comum devem ser retiradas do ordenamento.

Deve-se, portanto, entender que se presume que o ordenamento jurídico vigente destina-se à realização do bem comum. Logo, para realizar a finalidade do Estado, deve este aplicar as normas jurídicas,

pois estas refletem aquilo que é a busca pelo bem comum no entendimento da maioria, que no Estado Democrático traduz em leis as regras que pretendem aplicadas a toda sociedade.

No direito brasileiro, a finalidade do Estado encontra-se plenamente prevista pela Constituição Federal. O seu artigo 3º é bastante específico:

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

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

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

Especialmente, o inciso IV aponta para a promoção do bem de todos como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil.

E como se atinge tal objetivo? Através do Estado Democrático de Direito (art. 1º, CF), que nada mais é que a personificação da lição de Kant vista acima. Trata-se de um Estado democrático. Por isto entende-se um Estado em que se dá a todos o direito de se manifestar, mas que tem as decisões tomadas pela maioria, prezando-se a igualdade. Estas decisões são refletidas em normas jurídicas de observância obrigatória, que configuram o Estado de Direito.

Vista a finalidade do Estado e a forma como é ela atingida, passa-se a analisar a finalidade do tributo, que, sendo parte do ordenamento jurídico, está relacionada com a finalidade do Estado e a ela deve obediência incondicional.

### 1.3. Finalidade do Tributo

O ponto principal da construção realizada neste capítulo é a definição do que seja a finalidade do tributo. O restante da argumentação a ser exposta adiante estará vinculado aos conceitos aqui vistos.

O tema da finalidade do tributo preocupava os autores no início do estudo do direito tributário. Rubens Gomes de Souza, em seu *Compêndio de Legislação Tributária*, apontava que a obrigação tributária teria quatro elementos: sujeito ativo, sujeito passivo, objeto e causa<sup>36</sup>. Este último elemento seria a razão pelo qual são cobrados os tributos, ou seja, um elemento finalístico que justificaria a cobrança.

De acordo com o autor, *“Causa da obrigação é a razão jurídica por força da qual o sujeito ativo tem o direito ativo de exigir do sujeito passivo a prestação que constitui o objeto da obrigação...”*<sup>37</sup>. O autor refuta as teses que apontam o tributo como uma contraprestação do cidadão pelos serviços públicos prestados pelo Estado<sup>38</sup>.

Conclui que a causa da obrigação tributária é a lei, pois o tributo só pode ser instituído por ela, sendo a fonte primária da obrigação

---

<sup>36</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 83, cap. IV, §18.

<sup>37</sup> *Compêndio...* p. 98, §24.

<sup>38</sup> Considerava-se que o tributo era uma contraprestação pela proteção que o Estado prestava aos particulares. Adam Smith ao definir o princípio da equidade na tributação, assim colocou: *“As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como as despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade.”* Em *A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas*. Traduzido por Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril, 1983. pp. 249 e 250. Livro V, Capítulo II. Já Hércules Boucher apontava para a existência da capacidade contributiva semelhante aos moldes atuais, todavia fundamentada como um índice de verificação do interesse do contribuinte no Estado: *“Ela é, assim, a faculdade de suportar o tributo, calculada não pelas vantagens que efetivamente se possam receber do Estado, mas sim por uma presunção delas, que será tanto mais intensa quanto maiores forem as demonstrações individuais de riqueza a serem consideradas.”* *Conceitos e Categorias de Direito Tributário (imposto de renda)*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1955. P. 52.

tributária<sup>39</sup>. Por fim, informa que “O direito brasileiro procurou assim efetuar uma síntese entre o elemento jurídico e o elemento econômico da causa da obrigação tributária, atribuindo ao segundo o caráter de um preceito de orientação do legislador.”<sup>40</sup>. De semelhante opinião, mencionado por Rubens Gomes de Souza como leitura complementar, encontra-se Gilberto de Ulhôa Canto<sup>41</sup>.

Alcides Jorge Costa relembra que o estudo da causa dos impostos esteve em voga há muitas décadas. Ao comentar a conclusão de Rubens Gomes de Souza, aponta que “Depois de algum tempo, a causa da obrigação tributária deixou até mesmo de ser mencionada.”<sup>42</sup>. De fato, dá-se razão ao comentário. Atualmente, não se costuma mais mencionar a questão da causa da obrigação tributária, partindo-se diretamente para a análise da lei, sem maiores questionamentos sobre a razão dos tributos<sup>43</sup>.

É neste panorama, hoje, que se encontra o direito tributário brasileiro, tendo como ponto de partida tão somente a lei. Verifica-se que até pouco tempo atrás se ocupava apenas dos fatos ocorridos entre o momento que a lei passava a ter vigência e o momento que o tributo era recolhido aos cofres públicos. O que acontecia antes da lei era tido como pré-jurídico e o que acontecia depois do pagamento era de responsabilidade do direito financeiro e administrativo, não tendo qualquer influência naquilo que estava no estudo do direito tributário. Ao estudo do direito tributário, a regularidade do tributo resumia-se à

---

<sup>39</sup> No mesmo sentido, VIEIRA, Maria Leonor Leite. A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário. São Paulo: Dialética, 1997. p. 25.

<sup>40</sup> Compêndio... p. 99, §24.

<sup>41</sup> Causa das Obrigações Fiscais. Verbete em SANTOS, J. M. de Carvalho. Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: Borsoi, 1947. vol. 8, pp. 2 a 25.

<sup>42</sup> Prefácio a SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. X.

<sup>43</sup> Esta assertiva é comprovada na obra Fato Gerador da Obrigação Tributária, de Amílcar Araújo Falcão, quando o autor menciona o tema “causa da obrigação tributária” em breves linhas, e ainda aponta que “Não nos cumpre, nos limites deste trabalho, examinar este controverso e, a nosso ver, equivocado conceito de causa da obrigação tributária.”. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4ª edição. São Paulo: RT, 1977. p. 92.

aprovação da lei instituidora do tributo, como se verifica no pensamento de Daniel Gutman: *“Parece, portanto, que na teoria jurídica do tributo, a justiça da finalidade é de qualquer sorte presumida pelo simples fato de o tributo ter sido aprovado.”*<sup>44</sup>.

Tais estudos não estão errados nem tampouco devem ser rechaçados da análise. O que é necessária é a complementação desta doutrina com estudos relacionados às tais questões pré-jurídicas e posteriores ao pagamento dos valores. Assim será possível a análise do tributo integralmente, não só estudando a sua lei instituidora e a obrigação jurídica que daí advém.

Conclui-se que ter a lei como causa da obrigação tributária não é incorreto, muito pelo contrário. Todavia, ela não se confunde com a causa do tributo. Esta é a sua finalidade, ou seja, é a razão para a sua existência, o fim que se deseja atingir com ele. Admitir esta confusão seria permitir que o tributo se resumisse à lei que o instituiu, sem considerar a totalidade do fenômeno das finanças públicas, no qual o tributo está inserido. A análise apenas da lei acaba por considerá-la como um fenômeno dado, imutável, e que só coubesse ao estudioso a sua descrição, observando as suas características. Ocorre que a lei, como objeto derivado da vontade humana, foi criada por alguma razão, logo possui uma finalidade, uma causa que a justificou. Da mesma maneira, o tributo existe para alguma razão, e a sua criação e aplicação guardam relação direta com o financiamento do Estado, dentro de uma relação mais complexa de receita e despesa pública estudada pelo direito financeiro.

Logo, se o tributo existe é porque tem alguma finalidade que o justifica. A lei que o institui é mero veículo de concretização de tal finalidade. Não é possível reduzir a finalidade do tributo à lei, sendo

---

<sup>44</sup> GUTMAN, Daniel. Do Direito à Filosofia do Tributo. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e Limites da Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 33

que esta é um meio utilizado pelo Estado para a busca de sua finalidade.

A obrigação tributária, o sujeito ativo, passivo, a base de cálculo, a alíquota e os demais elementos que permitem ao Estado apurar o montante devido e posteriormente cobrar do sujeito passivo têm como causa a lei que instituiu a exação. Todavia, a finalidade do tributo em si é diversa e deve ser analisada com mais profundidade.

Essa análise inicia-se a seguir. A questão da finalidade do tributo apresenta duas facetas que serão analisadas. Há a finalidade do tributo em si, genérica, ou seja, a finalidade que justifica a cobrança de tributo pelo Estado. Esta não se limita a justificar um único tributo, mas sim todas as exações assim classificadas. A outra faceta revela-se de caráter mais funcional, quando os tributos instituídos revelam efeitos derivados de sua cobrança. Estes efeitos são o fiscal e o extrafiscal, que são utilizados de acordo com a necessidade para a busca dos fins do Estado.

Na definição de tributo proposta por Igor Danilevicz, inclui-se um elemento finalístico que distingue a finalidade mediata do tributo como a realização dos fins do Estado e as finalidades imediatas à arrecadação de recursos ou regulação:

Então, da análise até este ponto, define-se tributo como: Tributo (1) é toda (2) obrigação (3) pecuniária, (4) instituída em lei, (5) não constituindo sanção por ato ilícito, (6) devido ao Estado (ou a quem for legalmente por ele delegado) pelo particular, (7) com a finalidade imediata de arrecadar ou regular e com a finalidade mediata de poder realizar seus fins (do Estado).<sup>45</sup>

Assim, as finalidades do tributo serão denominadas adiante de finalidade mediata e imediata. Esta terminologia será adotada para distinguir a finalidade dos tributos em geral (mediata) e as duas finalidades específicas dos tributos (imediatas).

---

<sup>45</sup> DANILEVICZ, Igor. Contribuições: Natureza e Finalidade. (Contribuição a uma Teoria Finalística do Direito Tributário). Porto Alegre: UFRGS (Tese de Doutorado), 2006. p. 142.

### 1.3.1. Finalidade do Tributo (Finalidade Mediata)

Como coloca Alexander Hamilton: *“Uma nação não pode existir muito tempo sem dinheiro. Carecendo deste apoio essencial, deveria renunciar à sua independência, reduzindo-se à triste condição de uma província. Nenhum governo chegará voluntariamente a este extremo.”*<sup>46</sup>

Constatada a necessidade de recursos, Aliomar Baleeiro aponta que só existem cinco meios para o Estado obtê-los: *“a) exploração dum patrimônio imobiliário, comercial ou industrial (...); b) recebimento de recursos gratuitos do estrangeiro pela violência (...) ou por captação política, generosidade, vassalagem, etc. (...); c) tributação (...); d) empréstimos voluntários ou forçados; e) fabricação de dinheiro...”*. Arremata colocando que *“Não se inventou nada que não seja o travesti moderno e mais requintado dessas velhas usanças da Antiguidade.”*<sup>47</sup>

A primeira hipótese, acima vista, é a obtenção de suas receitas da comercialização de eventuais riquezas naturais (p. ex. minérios) ou da exploração das mesmas (p. ex. potenciais hidrelétricos). Outra forma dela derivada é através do exercício de atividade empresarial, sustentando-se com os lucros daí obtidos. No passado, além destas hipóteses, Estados obtinham receitas pela conquista e dominação de outros povos, explorando seu trabalho e vendendo suas riquezas

---

<sup>46</sup> HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. O Federalista: Um Comentário à Constituição Americana. Rio de Janeiro: Editora Nacional de Direito, 1959. p. 52. O mesmo autor prossegue: “O dinheiro está considerado, com razão, como o princípio vital do corpo político, e como tal sustém sua vida e movimentos e o capacita para cumprir suas funções mais essenciais. Por conseguinte, uma capacidade perfeita de se juntar com normalidade e suficiência os fundos necessários, até onde os recursos da comunidade o permitam, deve ser considerada como um elemento componente indispensável em toda Constituição. Qualquer deficiência a este respeito ocasionará um destes dois males: ou o povo ver-se-á sujeito a um saque contínuo, em substituição de outro tema mais recomendável para satisfazer as necessidades públicas, ou o governo se extinguirá em uma atrofia fatal e perecerá em breve tempo.” (p. 117).

<sup>47</sup> Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal. 2ª edição. São Paulo: José Bushatsky, 1975. p. 73.

naturais como forma de financiamento, que se cuida da segunda hipótese. A terceira hipótese refere-se a tributação, e as outras duas não serão aqui analisadas por tratarem-se de empréstimos ou criação de moeda, o que acaba não sendo uma efetiva arrecadação de recursos.

A exploração de riquezas naturais tem o inconveniente das mesmas serem limitadas ou não renováveis. Assim, se um Estado decide explorar seus potenciais hidrelétricos, por exemplo, chegará a um momento em que todos já terão sido explorados, limitando a receita daí obtida. Pior, ainda, ocorre com riquezas não renováveis, que em algum momento se esgotam, fazendo sumir a receita derivada de sua venda<sup>48</sup>. Por estes motivos esta forma de financiamento dificilmente se presta como principal fonte de receita de um Estado, à exceção atualmente de países possuidores de enormes jazidas de petróleo<sup>49</sup>.

A obtenção de receitas pela conquista e dominação de outros povos não tem lugar nos dias atuais. Trata-se de uma forma de financiamento utilizada na antiguidade, quando grandes impérios mantinham colônias de exploração<sup>50</sup>. Mesmo admitindo esta forma de

---

<sup>48</sup> A exemplo do que ocorreu com Nauru, o terceiro menor país do mundo, que de 1907 a 1990 viveu da exploração do Fosfato existente em seu território, desfrutando de uma das maiores rendas per capita dos países do terceiro mundo. A partir dos anos 90, este mineral praticamente se esgotou, somando-se ao fato de o mercado mundial do produto enfrentar uma severa baixa. Em função disso o governo deste país viu-se obrigado a tornar-se um paraíso fiscal, a fim de obter receitas para sua manutenção, além do grande passivo ambiental restante decorrente da exploração desordenada do Fosfato.

(<http://pt.wikipedia.org/wiki/Nauru>, acesso em outubro de 2009)

<sup>49</sup> A exemplo de Brunei, que não possui imposto de renda para pessoa física e concede isenções de até cinco anos para o imposto de renda de pessoas jurídicas ([http://en.wikipedia.org/wiki/Economy\\_of\\_Brunei](http://en.wikipedia.org/wiki/Economy_of_Brunei), acesso em outubro de 2009). Isto, todavia, só funciona porque se trata de um pequeno país (400.000 habitantes) com enormes reservas de petróleo e gás. Países maiores, provavelmente, não poderiam prescindir da receita tributária, mesmo que tivessem grandes reservas de petróleo.

<sup>50</sup> Roberto Ferraz descreve que esta exploração ocorria também na forma de tributos impostos aos vencidos nas guerras. Os vencidos pagavam tributos, e os vencedores não pagavam, pois eram sustentados pelos vencidos: “*O tributo surge como prêmio em favor do vencedor da guerra; imposto aos povos dominados, inaceitável aos cidadão livres. Nesse primeiro momento, portanto, o tributo caracterizou-se como nota distintiva da ausência de liberdade, da ausência de igualdade entre derrotados e vitoriosos.*” Em Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência – em Busca do Tributo Justo. Artigo publicado em Schoueri, Luís

financiamento na atualidade, tem ela certos inconvenientes. Os gastos militares seriam grandes para manutenção da dominação e a possibilidade perene de que os dominados revoltem-se, rompendo o vínculo, hipótese em que o Estado se veria, de uma hora para outra, sem os recursos desta forma obtidos.

O exercício de atividade econômica consiste na prática de atividade empresária pelo Estado, tornando-se este um empreendedor. O lucro advindo de tal atividade passa a ser receita para o Estado, quando da distribuição de dividendos da referida atividade<sup>51</sup>. Em maior ou menor grau, os Estados acabam exercendo atividade empresarial, tendo como extremo os Estados comunistas que tomaram para si praticamente todos os meios de produção<sup>52</sup>. Seria impróprio neste caso dizer que o Estado exerce atividade empresarial, pois toda a atividade econômica é de sua propriedade, logo toda a receita de tal atividade é destinada ao seu caixa. Para Estados que não levaram este sistema a tal extremo, mostra-se inviável a obtenção de suas receitas principais desta forma, já que a atividade empresarial controlada pelo Estado tende à ineficiência e acaba se sustentando apenas mediante a proteção por monopólios. Adam Smith já apontava o problema da atividade empresarial exercida pelo Estado:

---

Eduardo (Coord.). Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. V. I. p. 181.

<sup>51</sup> Note-se que o exercício da atividade empresarial pelo Estado pode ser motivado tanto pelo desejo de obter receitas por este meio, quanto por imperativos de segurança nacional e interesse público. Nesta última hipótese, a atividade empresarial visaria secundariamente o lucro, sendo o principal objetivo o interesse público. Estariam aí incluídos aqueles serviços públicos necessários, mas inviáveis economicamente, restando ao Estado a sua prestação, ainda que deficitária. No Brasil, o art. 173 da Constituição Federal prevê como regra o exercício direto da atividade econômica pelo Estado apenas “...quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.”. Desta forma, o Estado brasileiro, em regra, não deve exercer atividade econômica diretamente para a obtenção de recursos públicos.

<sup>52</sup> Ricardo Lobo Torres trabalha com a ideia de Estado Orçamentário, que seria a “...dimensão do Estado de Direito apoiada nas receitas, especialmente a fiscal, como instrumento de realização das despesas.” De acordo, ainda, com o autor: “Nos países do Leste Europeu e na extinta União Soviética, em que prevaleceu em certo período o Estado Socialista, com o seu regime de socialismo real, não se caracteriza o Estado Orçamentário, eis que inexistia o tributo na via de receita, substituído que fora pelos ingressos patrimoniais, e o orçamento se transformava em planificação econômica.” Em O Orçamento na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. pp. 8 e 9.

Todavia, os príncipes têm-se envolvido em muitos outros empreendimentos comerciais e têm desejado, como as pessoas particulares, aumentar suas fortunas aventurando-se nos setores comuns do comércio. Dificilmente alguma vez tiveram sucesso. A prodigalidade que quase sempre costuma caracterizar a administração dos príncipes faz com que isso seja quase impossível<sup>53</sup>.

O mesmo autor prossegue: *“Ao que parece, não há duas mentalidades mais incompatíveis entre si do que a de comerciante e a de soberano.”*<sup>54</sup>.

Além disso, o referido sistema é contrário à liberdade de iniciativa. No caso de o Estado exercer a atividade empresarial em concorrência com os particulares, pode ocorrer uma situação de desvantagem ao particular, na medida em que há uma competição desleal entre este e o Estado. Se a atividade é exercida em monopólio pelo Estado, acaba acarretando em ineficiência, pois não há competição a pressionar os preços, sendo possível ao Estado entregar um produto ruim pelo preço que quiser, já que só ele pode fornecer tal produto.

Deve-se, ainda, lembrar que a mutação do Estado liberal em Estado social ou Estado providência aumentou consideravelmente o seu custo<sup>55</sup>. Se antes se exigia apenas a manutenção da liberdade e a ordem jurídica (exercício limitado ao poder de polícia), agora se exige que ele preste serviços de educação, saúde, previdência social, assistência e outros, além do poder de polícia, que não deve ser deixado de lado. É certo que ao custo do Estado liberal adicionou-se, então o custo dos serviços que hoje se exigem. Em função disso, as hipóteses de financiamento acima vistas, sozinhas, não conseguem atender à demanda de recursos necessária a prestação dos serviços.

---

<sup>53</sup> A Riqueza das Nações... pp. 242 e 243.

<sup>54</sup> A Riqueza das Nações... pp. 242 e 243.

<sup>55</sup> “O Estado liberal do século passado, da premissa do *laissez faire, laissez passer*” foi substituído pelo Estado intervencionista, o Estado providência. O Estado atual não necessita de recursos somente para cobrir suas despesas de administração.” NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Financeiro - Curso de Direito Tributário. São Paulo: Símbolo, 1971. p. 148

Esta explanação destina-se a demonstrar que nos Estados modernos o tributo é a principal fonte de receita. Assim já concluía Adam Smith

Se, pois, tanto o capital público quanto as terras públicas – as duas fontes de rendimento que podem em particular pertencer ao soberano ou ao Estado – são ambos fundos inadequados e insuficientes para cobrir a despesas necessária de um país grande e civilizado, resulta que a maior parte dessa despesa deve ser paga por taxas ou impostos de um outro tipo, fazendo com que o povo contribua com uma parte de seu próprio rendimento privado para constituir uma receita pública para o soberano ou para o Estado.<sup>56</sup>

O tributo é então um meio de financiamento do Estado, que dentre outras alternativas, destacou-se como o mais eficiente<sup>57</sup>. Isto ocorreu após a mutação descrita por Ricardo Lobo Torres de um Estado patrimonialista para um Estado fiscal. Este se baseou nas receitas de tributos como principal fonte de financiamento, tornando-se o patrimônio do príncipe diferente do patrimônio do Estado:

O que caracteriza o surgimento do Estado Fiscal, como específica figuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do

---

<sup>56</sup> A Riqueza das Nações... p. 247, Livro V, Cap. II. No mesmo sentido, Ignacio Blanco Ramos: "*Admitindo a essência finalista do poder, temos que considerar que o poder tributário tem sua razão de ser na necessidade de cobrir o custo das necessidades públicas, para o qual é a tributação o meio mais adequado.*" No original: "*Admitiendo la esencia finalista del poder, hemos de considerar que el poder tributario tiene su razón de ser en la necesidad de cubrir el costo de las necesidades públicas, para lo cual es la tributación el medio más adecuado.*" Em Derecho Tributario... p. 22.

<sup>57</sup> Convém apontar que o tributo é uma das formas de financiamento do Estado, que por sua conveniência tornou-se a principal. Como aponta Dino Jarach: "*O tributo é um dos recursos que se oferecem ao Estado para obter os meios pecuniários necessários ao desenvolvimento de suas atividades.*" O Fato Imponível. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. P. 41. Neste panorama, é possível afirmar que o tributo é a modalidade principal de financiamento do momento, todavia nenhum Estado pode descuidar-se das demais fontes de custeio. Nada impede que no futuro o Estado adote outra fonte de financiamento que seja mais adequada, já que o tributo não é absoluto como única fonte de receitas do Estado. De acordo com Seligman: "*Como todos os fatos da vida social, a tributação é apenas uma categoria histórica.*" No original "*Like all the facts of social life, taxation itself is only an historical category.*". Este autor indica a evolução do tributo conjuntamente com a evolução da sociedade, desde de a época em que não existia Estado, passando pelas prestações voluntárias ao Estado e finalizando no atual estágio de tributação compulsória. SELIGMAN, Edwin R. A. Essays in Taxation. 10ª edição. Nova Iorque: The Macmillan Company, 1931. pp. 1 a 6.

patrimônio do contribuinte —, ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe.<sup>58</sup>

Deste raciocínio, logo se conclui que o tributo, quando cobrado, tem a finalidade precípua de arrecadar os valores necessários a suportar as despesas do Estado. Esta constatação é possível graças à premissa anteriormente reconhecida de que o tributo é a fonte de receita mais viável atualmente, sendo, portanto, a principal fonte de recursos do Estado.

É certo que o tributo pode também ser utilizado com finalidades diferentes desta de financiamento da atividade estatal. Todavia, é inegável que, pelo seu próprio conceito, nada mais é que uma cobrança em dinheiro do particular pelo Estado. Logo, seja qual for a finalidade de um tributo específico, sempre haverá o efeito de arrecadar valores aos cofres públicos. E estes valores, de qualquer forma, serão destinados ao financiamento do Estado, retornando à finalidade inicial<sup>59</sup>.

Questiona-se, indo além, para que o Estado precisa de financiamento?

Tal pergunta pode ser respondida de diversas formas: para que o Estado continue existindo, para que o Estado desempenhe suas funções, para que o Estado busque a sua finalidade. Esta última resposta é a mais adequada. O Estado precisa de dinheiro para poder desempenhar suas atividades. E estas atividades têm como fim único e exclusivo a finalidade do Estado, que é a busca do bem comum.

---

<sup>58</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 97.

<sup>59</sup> “*Sem dúvida, a principal finalidade das leis tributárias é fiscal, ou seja, visando obter recursos para o Estado poder atender às necessidades públicas, sempre crescentes, o que exige um constante aumento da arrecadação de meios para financiá-las.*”. ROTHMANN, Gerd Willi. *Tributação, Sonegação e Livre Concorrência*. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartir Latin, 2009. P. 335.

Agora é possível concluir a respeito da finalidade do tributo. Ele só existe porque existe Estado, e este só existe porque é necessário à busca do bem comum. Dada a relação de dependência que existe entre o Estado e a existência do tributo, pode-se concluir que a finalidade do tributo, aquela que justifica a sua existência e a sua cobrança, confunde-se com a finalidade do Estado<sup>60</sup>. E qualquer rompimento deste vínculo enseja a perda de legitimidade do tributo e de sua cobrança, já que a exação perde o sentido se a finalidade do Estado não é respeitada<sup>61</sup>.

Conclui-se, então, que o tributo tem como finalidade a busca pelo bem comum, que é a mesma finalidade do Estado. Isso decorre do raciocínio de que o valor do tributo presta-se ao financiamento das atividades do Estado, e tais atividades e a própria existência do Estado só se justificam pela finalidade de busca do bem comum. Como bem coloca Casalta Nabais:

Pois bem, olhando para o suporte financeiro do estado contemporâneo, o que vemos é um estado fiscal, um estado que tem nos impostos o seu principal suporte financeiro. O que, atenta a razão de ser do estado, que é a realização da pessoa humana, o estado fiscal não pode deixar de se configurar como um instrumento desta realização.<sup>62</sup>

Alterando-se a finalidade do Estado, altera-se a finalidade do tributo. O Estado atual tem esta finalidade, mas nada impede que ela seja alterada, da mesma maneira que já ocorreu no passado. E isso

---

<sup>60</sup> Aristóteles tratava acerca dos atos com fins subordinados a uma finalidade maior: “*Entretanto, onde tais artes se subordinam a uma única faculdade – como, por exemplo, a selaria e as outras artes relativas aos aprestos dos cavalos incluem-se na arte da equitação, e esta subordina-se, junto com todas as ações militares, na estratégia, e igualmente há algumas artes que se subordinam em terceiras –, em todas elas os fins subordinados, pois, com efeito, estes últimos são procurados em função dos primeiros. Não faz diferença alguma que as finalidades das ações sejam as próprias atividades ou sejam algo distinto destas, como ocorre com as artes e as ciências que mencionamos.*” Ética a Nicômaco. P. 17.

<sup>61</sup> Como coloca Emanuel de Crouy Chanel: “*O imposto encontra, assim, sua legitimidade, porque, ao financiar a ação do Estado ele é uma condição de existência da sociedade.*” Em A Cidadania Fiscal. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto. Princípios e Limites da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009. P. 30

<sup>62</sup> A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: os Deveres e os Custos dos Direitos. Artigo publicado na Revista de Direito Público da Economia – RDPE. Belo Horizonte: Fórum, 2007. Ano 5, out/dez 2007. Pp. 166 e 167.

ocorrendo, altera-se a finalidade do tributo, já que ela é dependente da finalidade do Estado e a política por ele estabelecida. Como coloca Becker: *“O Direito Tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio; ou melhor, como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu “objetivo próprio” (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma política.”*<sup>63</sup>.

Outro raciocínio que leva à mesma conclusão sobre a finalidade do tributo refere-se ao fato de que ele, por excelência, é um instituto intimamente ligado ao Estado. Esta ligação não se dá só porque o tributo é a sua principal fonte de financiamento, mas também porque é criado e cobrado dentro do ambiente próprio da Administração Pública e de acordo com normas de direito público diretamente ligadas a ele. Esta ligação denota-se em virtude de diversos indícios relacionados à disciplina legal da tributação. Os tributos só podem ser criados por um dos entes da federação, que recebe tal competência da Constituição Federal<sup>64</sup>. Pode-se até outorgar a cobrança do tributo a outro ente externo à federação, mas a capacidade de criar o tributo via lei, só pode ser exercida por um dos entes da federação.

O próprio conceito de tributo aponta que ele será cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art.3º). Esta afirmação aponta para a cobrança do tributo em um processo próprio de direito público, mediante a realização de atos administrativos vinculados, o que leva à observância de legislação própria na prática de tais atos. Verifica-se que o tributo só existe no âmbito do Estado, regido pelo direito público. É diferente, por exemplo, do contrato, que é um instituto encontrável tanto no âmbito do direito privado (contrato entre particulares), quanto no âmbito do direito público (contrato administrativo)<sup>65</sup>. Logo, verifica-se que o tributo só

---

<sup>63</sup> Teoria... pp. 543 e 544, item 158.

<sup>64</sup> CF, arts. 149, 153, 154, 155 e 156.

<sup>65</sup> O direito administrativo discute a natureza do contrato administrativo, se seria um contrato como aquele do direito privado ou seria uma figura diversa própria do direito público que leva o mesmo nome. Para este trabalho, todavia, a referida

existe em virtude e no âmbito do Estado, sendo uma figura própria dele. Por isso é que a sua finalidade confunde-se com a finalidade do Estado, já que a existência de um depende diretamente da existência do outro.

Em conclusão, a finalidade do tributo confunde-se com a finalidade do Estado, que como já visto acima, é a busca pelo bem comum. É possível, então, concluir que a finalidade do tributo é a busca pelo bem comum.

### **1.3.2. Finalidades Imediatas do Tributo**

Constatada a existência da finalidade mediata que é aplicável a toda a tributação, serão estudadas agora as finalidades imediatas do tributo.

Estas finalidades são as denominadas fiscal e extrafiscal. Aqui, verificam-se quais as finalidades específicas de um determinado tributo, ou seja, qual o seu objetivo particular. Existem, portanto, tributos fiscais e extrafiscais, e esta constatação aponta para a existência de uma função para cada tributo. Trata-se, portanto, do estudo daquilo que se quer de cada tributo existente.

Note-se que todos os tributos possuem efeitos fiscais e extrafiscais, pois o tributo sempre arrecada valores ao Erário (fiscal) ao mesmo tempo em que sua mera aplicação sempre trará alguma consequência diversa da arrecadação (extrafiscal). Como coloca

---

discussão é irrelevante, uma vez que o Estado não celebra apenas os contratos administrativos propriamente ditos (concessão, permissão, etc.), mas também celebra contratos de direito privado, que pelo conceito da legislação também denominam-se contratos administrativos (art. 2º, parágrafo único, lei 8666/93), apesar do conceito mais restrito dado pela doutrina. O que se quer dizer é que o instituto do contrato apresenta-se tanto na esfera privada quanto pública, o que não ocorre com o tributo.

Becker: *“Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambas coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.”*<sup>66</sup>. Logo, ao se mencionar aqui tributos fiscais ou extrafiscais, está-se tratando sempre de tributos em que prevalece a finalidade fiscal ou extrafiscal. Nunca se esquece que restarão efeitos da outra finalidade.

As finalidades imediatas são aquelas que diretamente concretizam a finalidade mediata do tributo. São meios para a finalidade maior da tributação e do Estado. Por isso seu estudo é importante de maneira que se possam conhecer tais finalidades e de que maneira elas atuam na busca da finalidade mediata.

#### **1.3.2.1. Finalidade Fiscal Clássica: Recursos Arrecadados sem Destinação Específica**

Para a manutenção da estrutura do Estado, precisa ele de recursos financeiros. O exercício dos três poderes requer pessoal, obras, materiais de consumo e outros tipos de suporte que demandam custeio.

Acima já se constatou que o tributo para os Estados modernos é a principal fonte de receitas. Através dele retiram-se da coletividade, dos privados, os valores necessários à manutenção do Estado.

Esta necessidade do Estado é atendida pela finalidade imediata do tributo chamada de fiscal. Ela tem como função obter dos particulares os recursos necessários para a manutenção do Estado e para a realização das atividades que lhe são próprias. Na definição de Paulo de Barros Carvalho:

---

<sup>66</sup> Teoria... p. 536, item 154.

Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva.<sup>67</sup>

Ao se falar, portanto, em finalidade fiscal, sempre se entende o tributo na função de financiamento do Estado. Esta finalidade se divide em duas espécies, caracterizadas pela destinação dos recursos arrecadados.

Chamou-se aqui de clássica a finalidade fiscal que arrecada valores sem destinação específica<sup>68</sup>. Entende-se assim por que o tributo fundamentalmente é um instrumento de arrecadação de recursos para as despesas gerais do Estado. Nesta hipótese, o valor arrecadado segue para o caixa-geral do Estado, podendo ser utilizado em qualquer despesa que o orçamento indicar.

Paul Hugon, ao analisar o tema do objetivo dos impostos, aponta que “*Todos os autores concordam em que – em teoria – o fim essencial do imposto é financeiro: deve prover o necessário às despesas do poder público.*”<sup>69</sup>. Ou seja, ao se mencionar a questão do imposto, ou mesmo do tributo, inicia-se pela sua finalidade clássica, que é a arrecadação de recursos ao Erário sem destinação específica. Na sua gênese, o tributo prestava-se praticamente apenas a esta função. Em momento mais recente surgiram questões como a da extrafiscalidade, como coloca o mesmo autor:

---

<sup>67</sup> Curso de Direito Tributário. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 161.

<sup>68</sup> Casalta Nabais denomina de Fiscal o Estado que é financiado predominantemente por impostos sem destinação específica e que são unilaterais, assim entendidos por que constituem-se apenas em um meio de transferência de propriedade do particular para o Estado com base na sua capacidade contributiva. Este se opõe ao Estado Tributário, que seria financiado por tributos bilaterais, ou seja, em que o contribuinte paga como contraprestação a um serviço específico a ele prestado, geralmente materializado nas taxas. O finalismo fiscal clássico aqui tratado coaduna-se com a ideia de Estado Fiscal de Casalta Nabais. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 1998. pp. 191 e 199.

<sup>69</sup> HUGON, Paul. O Imposto. 2ª edição. Rio de Janeiro: Financeiras, 1951. p. 20.

De fato, se por um lado a finalidade financeira do imposto se conserva preponderante, vemos, por outro que o imposto é utilizado cada vez mais para fins econômicos e sociais. A evolução neste sentido é relativamente recente. Dum modo geral, podemos dizer que o objetivo fiscal era mais ou menos o único buscado até o fim do sec. XIX. Sem dúvida, houve exceções ao objetivo fiscal do imposto muito antes desta época: os impostos suntuários, por exemplo, e sobretudo os direitos alfandegários já obedeciam a preocupações econômicas e sociais. Mas, principalmente depois do começo do nosso século é que estas preocupações vêm se juntar, cada vez com mais frequência, à primitiva finalidade fiscal do imposto.<sup>70</sup>

Aqui se divide a finalidade fiscal clássica daquela com destinação específica, que será vista adiante.

### **1.3.2.2. Finalidade Fiscal com Destinação Específica**

Pelo critério utilizado neste trabalho, tem-se os tributos inicialmente divididos em dois grandes grupos: tributos fiscais e extrafiscais. Os tributos fiscais são todos aqueles que têm a função de arrecadação de valores para o financiamento do Estado. E os extrafiscais são aqueles que têm uma finalidade diferente desta.

Dentre os tributos fiscais, observa-se a existência de tributos que têm a função de financiar especificamente uma despesa do Estado, geralmente ligada a uma atividade estatal específica. Estes tributos são justificados pela finalidade que motivou a sua instituição, sendo decorrência disto a consequência que o valor arrecadado deve ser destinado apenas para a finalidade que o justificou. O fiscalismo clássico refere-se aos tributos que se destinam a prover o caixa-geral do Estado de recursos. Aqui se estudam os tributos que têm uma função de financiamento estatal, mas o valor arrecadado é destinado a uma despesa específica, não se misturando com os recursos para o financiamento geral do Estado<sup>71</sup>.

---

<sup>70</sup> HUGON, Paul. O Imposto. p. 21.

<sup>71</sup> Esta situação pode também ser conhecida pelo nome de parafiscalidade. Este termo não foi utilizado aqui porque se nota que a doutrina não está em consenso

Se os tributos de finalismo fiscal clássico coadunam-se com a ideia de Estado Fiscal de Casalta Nabais<sup>72</sup>, estes tributos fiscais de destinação específica não se relacionam com a ideia de Estado Tributário do mesmo autor. Neste Estado, a obtenção de receitas se daria com taxas, com caráter bilateral, ou seja, tributos que o contribuinte paga em contraprestação a um serviço obtido por ele. Em outro escrito, Casalta Nabais aponta que o Estado Fiscal teve duas modalidades na sua evolução: o Estado Fiscal Liberal e o Estado Fiscal Social<sup>73</sup>. O primeiro destinava-se a arrecadar o valor necessário para o sustento do Estado mínimo do liberalismo. O segundo tem a função de arrecadar o valor necessário ao Estado social. A tributação atual, tanto do fiscalismo clássico quanto neste de destinação específica, encontra-se no Estado Fiscal Social, que justifica a criação de tributos que financiem especificamente determinadas atividades do Estado, além da justificativa de financiamento do Estado Social.

Nos tributos ora em análise, não há esta relação de bilateralidade, mas apenas há uma destinação específica de sua

---

quanto ao seu significado. Para Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, p. 164), parafiscalidade ocorre quando o ente competente para a instituição do tributo aponta como sujeito ativo pessoa diversa dele próprio. A receita arrecadada seria destinada a este sujeito ativo. Rubens Gomes de Souza utiliza o termo parafiscalidade como sinônimo de extrafiscalidade (Compêndio... p. 174). Já Buys de Barros mescla ambos os conceitos, além de afirmar que as receitas arrecadadas excluem-se do orçamento estatal (Um Ensaio sobre a Parafiscalidade, pp. 52 e 53). No mesmo sentido vai Sylvio Santos Faria (Aspectos da Parafiscalidade, p. 51). O fato é que o termo traz imprecisão que torna complicado o seu uso, além de que normalmente a parafiscalidade é entendida como um instituto diretamente ligado à extrafiscalidade. Aqui o instituto estudado é considerado como integrante da tributação fiscal, de maneira que o uso do termo parafiscalidade seria contraditório com as conclusões esposadas neste trabalho. Em conclusão, conforme o entendimento de Ylves J. de Miranda Guimarães, a parafiscalidade no direito brasileiro não apresenta características que permitam classificá-la como um instituto diverso dos já existentes: *“No nosso sistema tributário as características genéticas das contribuições parafiscais, quer no tocante ao orçamento, quer no que se refere a sua destinação, quer no pertinente ao órgão que as arrecada, são totalmente despeciendas.”* Ou *“Ainda que se analise casuisticamente as contribuições vigentes entre nós, o que pode dar lugar a se verificar em alguns casos afronta à Constituição, é inconfutável que a expressão “parafiscalidade”, nada mais significa no nosso Direito Tributário, sendo inútil e vazia de conteúdo pragmático.”* Em A Situação Atual da Pafiscalidade no Direito Tributário. São Paulo: Bushatsky, 1977. pp. 152 e 153

<sup>72</sup> O Dever Fundamental... pp. 191 e 199.

<sup>73</sup> Conforme A Face Oculta... p. 170.

arrecadação. O contribuinte destes tributos não precisa, necessariamente, estar vinculado ao objeto atendido pela cobrança. A única caracterização destes tributos é o fato de que sua arrecadação é destinada ao financiamento de uma finalidade determinada, em oposição ao fiscalismo clássico, em que os recursos arrecadados não têm destinação específica.

Estas ideias contrariam, em parte, o entendimento de Marco Aurélio Greco, que entende que as contribuições pressupõem a participação do contribuinte em um grupo determinado pelo interesse na finalidade que se pretenda atingir com o tributo (como no caso de contribuição previdenciária cobrada dos futuros beneficiários da previdência)<sup>74</sup>. Entende-se que a ideia do grupo é aplicável em casos de contribuições dirigidas especificamente a alguns setores. Todavia, no sistema tributário brasileiro, as contribuições sociais dirigem-se a toda a sociedade, de maneira que é inútil definir um grupo, já que todos são contribuintes. Isso também se verifica nas contribuições de intervenção no domínio econômico, em que se cobra o tributo sobre determinados fatos e o valor arrecadado não precisa atender interesses dos contribuintes. Na opinião ora defendida, entende-se que as contribuições são justificadas por uma finalidade e o valor arrecadado deve ser a ela destinado, todavia o conceito de grupo não é fundamental. O grupo pode ser útil quando se define os contribuintes do tributo, mas nada impede que a contribuição seja destinada a toda coletividade, desde que haja a finalidade justificadora e o valor arrecadado seja destinado a ela.

Também se contraria aqui o entendimento de Geraldo Ataliba sobre o assunto, para quem os tributos vinculados se subdividem de acordo com a referibilidade da atuação estatal que motivou a cobrança

---

<sup>74</sup> GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000. pp. 204 e 205.

para com o contribuinte<sup>75</sup>. Assim, taxas seriam tributos de referibilidade direta, em que o contribuinte estava diretamente ligado ao fato gerador do tributo, enquanto que as contribuições seriam tributos de referibilidade indireta, em que este vínculo do contribuinte não seria direto com a atuação pública como nas taxas. Nas taxas o contribuinte, diretamente, dava uma despesa extra para o Estado, enquanto que nas contribuições, esta despesa seria indireta (por exemplo, contribuição previdenciária seria justificada porque o empregador indiretamente dá despesa para a seguridade social). Estas ideias parecem inviáveis, já que no caso em análise pode ocorrer de não haver qualquer referibilidade nas contribuições, seja direta ou indireta (por exemplo, COFINS cobrada de sociedade que só administra bens e não tem empregados, a referibilidade entre a cobrança e a previdência é nenhuma). Da mesma maneira que pode ocorrer uma referibilidade direta entre a contribuição e o seu objeto, pois nada obsta que uma contribuição adote um fato gerador próprio de taxa.

O fato de estes tributos terem a destinação dos recursos definida não os torna tributos extrafiscais. O que caracteriza a extrafiscalidade é o fato de a finalidade do tributo ser diversa da arrecadação de recursos. O efeito pretendido na extrafiscalidade não é arrecadar nem financiar atividade pública, mas obter um efeito social ou político através da aplicação da lei tributária.

Neste grupo, encontram-se as contribuições em geral, sejam elas sociais, interventivas ou corporativas<sup>76</sup>. Também aqui se encontram os empréstimos compulsórios, que por regra constitucional têm sua arrecadação destinada à finalidade que os justificou (art. 148, parágrafo único).

---

<sup>75</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999. pp. 161 e ss

<sup>76</sup> Sobre as contribuições interventivas, vide HACK, Érico. *CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico: Destinação do Produto Arrecadado e Finalidade como Requisitos de Validade*. Curitiba: Juruá, 2008.

### 1.3.2.3. Finalidade Extrafiscal

A conceituação inicial da finalidade extrafiscal é simples, uma vez que toda finalidade do tributo que não for fiscal, será extrafiscal: “O tributo se caracteriza como extrafiscal no instante em que se manifestem, com a sua cobrança, outros interesses que não sejam os de simples arrecadação de recursos financeiros.”<sup>77</sup>.

Ocorre que a conceituação acima vista presta-se apenas a definir de início o que se trata. Realmente, todo tributo que não seja de finalidade fiscal será necessariamente extrafiscal. Todavia, em que hipóteses se justificaria a instituição de um tributo que não tivesse como finalidade a arrecadação de recursos aos cofres públicos?

Como já visto acima, é próprio do tributo o efeito de transferência de valores dos particulares ao Estado. Logo, a finalidade mais natural seria a fiscal, ou seja, para a arrecadação de valores necessários ao Estado usa-se o instituto jurídico que tem precisamente este efeito.

A finalidade extrafiscal, então, é identificada sempre quando o tributo não tenha como objetivo único a arrecadação de valores ao Estado<sup>78</sup>. Desta constatação, surge uma série de usos para o tributo, tornando-o uma ferramenta de intervenção do Estado no âmbito dos

---

<sup>77</sup> FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3ª edição. São Paulo: Resenha Tributária; Brasília: INL, 1975. p. 56 e ainda “...tributação extrafiscal é conceito que decorre da 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...”. FALCÃO, Raimundo Bezerra. Tributação e Mudança Social. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 324.

<sup>78</sup> Conforme aponta Casalta Nabais: “A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.” Em O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 1998. p. 629.

particulares<sup>79</sup>. Sua incidência (ou sua não incidência) objetiva interferir nas situações e pessoas com ela relacionadas, estimulando ou desestimulando condutas.

No Estado liberal, os tributos tinham como finalidade apenas a fiscal. Neste período, pregava-se a neutralidade das finanças públicas, ou seja, retirava-se dos particulares apenas o estritamente necessário para a manutenção do Estado e suas atividades mais essenciais. Neste sentido, os tributos apenas arrecadavam tais valores, não se admitindo que eles, de alguma forma, interferissem na conjuntura econômica, até porque o próprio Estado assim não agia, mesmo que por outros meios<sup>80</sup>.

Com a evolução do Estado, abandona-se a concepção unicamente liberal, passando a uma elaboração social. Disso decorre um caráter mais intervencionista na economia. As finanças neutras dão lugar às finanças funcionais, que objetivam uma maior regulação. Estas finanças são ditas funcionais porque se pretende, com a sua utilização, a obtenção de efeitos determinados. Delfim M. Silveira aponta que as finanças funcionais têm objetivos diferentes de acordo com o nível de desenvolvimento dos Estados. Naqueles mais desenvolvidos, têm a função de regular a conjuntura econômica, de maneira que ela seja mantida (evitar inflação, deflação etc.). Já nos Estados subdesenvolvidos, têm a função de criar condições para a conjuntura econômica, estimulando a criação de infraestrutura e o desenvolvimento econômico<sup>81</sup>.

A tributação extrafiscal atua no sentido de estimular ou desestimular condutas dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária através da maior ou menor incidência do tributo sobre o

---

<sup>79</sup> Como conclui Delfim M. Silveira: “A atividade extrafiscal do Estado, deste modo, nada mais é que a atividade do Estado influenciando sobre a conjuntura econômica.” Orçamento e Planificação. Porto Alegre: Sulina, 1960. p. 58.

<sup>80</sup> Conforme SILVEIRA, Delfim M. Orçamento e Planificação. Porto Alegre: Sulina, 1960. pp. 53 e 54.

<sup>81</sup> Orçamento e Planificação. pp. 56 e 57.

objeto da intervenção. Por exemplo, o tributo maior que o normal para o cigarro justificar-se-ia pelo fato de que tributo incidindo mais pesadamente sobre esse produto torna seu preço maior e, portanto, desestimularia o seu consumo. Este é um resultado de política de saúde pública, buscado através do tributo.

Eros Roberto Grau classifica as formas de intervenção do Estado no domínio econômico. Na hipótese da tributação extrafiscal, de acordo com a referida classificação, trata-se de uma intervenção sobre o domínio econômico na modalidade de indução. Ou seja, o Estado atua com o uso de suas prerrogativas naturais (intervenção sobre o domínio econômico) e induz o comportamento dos particulares<sup>82</sup>. Ruy Barbosa Nogueira aponta que o Estado tem o poder de regular (poder de polícia) e um dos meios deste poder é o tributo<sup>83</sup>.

A indução pode consistir em um convite para que o particular pratique a conduta desejada pelo Estado. Tal convite traduz-se em benefícios que tornem mais econômica a conduta preferida, e mais onerosas as demais condutas, como ensina Luís Eduardo Schoueri: “O *Caráter normativo do objeto assim identificado fica esclarecido quando se considera que por meio das normas tributárias indutoras, o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária.*”<sup>84</sup>. Não há obrigatoriedade de adoção da conduta preferida pela lei, mas apenas se concedem vantagens ou desvantagem na incidência tributária quando ela é praticada: “*Sendo a norma tributária*

---

<sup>82</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 8ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003. P. 126. Além da intervenção sobre o domínio econômico por indução, o autor identifica a modalidade por direção, quando o Estado emite normas de observância obrigatória, dirigindo a economia com sua intervenção. Ainda, o autor aponta para a intervenção no domínio econômico, que seria a hipótese de o Estado intervir como participante da atividade econômica. Esta modalidade se subdividiria em absorção e participação. Na primeira, seria a instituição de um monopólio da atividade. Na segunda, seria a hipótese de o Estado participar da atividade econômica em concorrência e em pé de igualdade aos particulares.

<sup>83</sup> Ruy Barbosa Nogueira. *Curso...* p. 182.

<sup>84</sup> *Normas Tributárias Indutoras...* p. 40.

*indutora um desincentivo, então deve ela conformar-se à exigência de que seja oferecida ao contribuinte a possibilidade de deixar de adotar o comportamento agravado.”<sup>85</sup>.*

A indução pode também se manifestar pela colocação de um obstáculo à prática de uma conduta indesejável, através da majoração do tributo incidente sobre ela. Tal obstáculo não é intransponível, de maneira que é permitida ao particular a prática de dita conduta, mas é vantajoso que dela se abstenha, já que será mais onerosa.

Conclui-se, então, que a intervenção estatal através da tributação extrafiscal trata-se de um gravame ou benefício anormal que se concede com intenção de provocar algum efeito diferente da mera arrecadação de valores, como aponta Aliomar Baleeiro:

Quando pretende uma intervenção através de processos tributários, o Estado ora usa dos efeitos drásticos que uma imposição produz sobre os preços e o valor, conforme vimos a propósito dos fenômenos de repercussão, absorção e transformação, ora afasta esses efeitos através de imunidades e isenções, discriminando, para esse fim, as coisas, fatos ou atividades que deseja preservar e encorajar.<sup>86</sup>

A extrafiscalidade acaba criando um gravame ou benefício anormal, que se não fosse a finalidade extrafiscal feriria a igualdade (e a capacidade contributiva). Ocorre que, para que a tributação extrafiscal seja efetiva, ou seja, cumpra com seu objetivo intervencionista, ela necessariamente precisa ser anormal a fim de induzir o comportamento pretendido pelo contribuinte. Por isso, o gravame que visa desestimular a conduta ou o benefício que pretenda estimulá-la serão exceções à incidência normal dos tributos. Tal conclusão decorre da lógica de que, se há incidência normal, não há qualquer convite ou obstáculo ao contribuinte, logo não há qualquer indução.

---

<sup>85</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras... p. 104.

<sup>86</sup> Uma Introdução à Ciência das Finanças. 16ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. P. 190.

Aqui se entende que a incidência normal de um tributo é aquela obtida através dos critérios decorrentes da capacidade contributiva, preservando o mínimo existencial e refutando o confisco. Haveria, desta forma, um padrão de incidência do tributo em análise, de maneira que seu peso seria igual em diversas situações de sua aplicação. Os gravames ou benefícios anormais justificados pela extrafiscalidade seriam situações em que este padrão seria rompido, com uma incidência que não observa essa igualdade no impacto do tributo em diversas situações. A incidência, no caso da extrafiscalidade, teria que respeitar a capacidade contributiva quanto aos limites, mas seria medida de maneira que fosse possível se obter o efeito desejado com a aplicação do tributo. Se o que se quer é desestimular uma conduta via tributo, a incidência do mesmo deverá ser alta o suficiente para que influencie a conduta do contribuinte. De outra maneira, não haverá extrafiscalidade, pois se estará a tratar da incidência normal do tributo

Tudo isso serve para demonstrar que os benefícios ou gravames motivados pela extrafiscalidade só serão justificáveis na medida em que exista efetivamente uma justificativa para eles que possa ser adequadamente atendido pelo tributo. Sem este elemento, tornam-se anomalias a serem retiradas do sistema, pois ferem os critérios aplicáveis para a mera arrecadação de valores.

Assim atua a tributação extrafiscal: concedendo benefícios que aliviem a incidência tributária para comportamentos desejáveis ou aumentando a incidência tributária como obstáculo para a prática de condutas indesejáveis.

Pelo exposto, conclui-se que o tributo extrafiscal terá cumprido a sua função apenas pela sua existência. Isso ocorre porque já fez com que o contribuinte ponderasse entre as possíveis alternativas e fizesse sua escolha por outro comportamento influenciado pelo conhecimento do gravame maior que terá que enfrentar se optar pela alternativa

indesejável. O mesmo ocorre quando o tributo extrafiscal for um benefício, que convidará o contribuinte ao comportamento desejado pelo simples fato de existir, influenciando o contribuinte no momento de decidir como agir.

Num cenário ideal de bom uso da tributação extrafiscal, a arrecadação seria elemento a ser desconsiderado na análise da efetividade do tributo. Ou seja, na hipótese de o tributo ser gravame que desestimula condutas, ele será bem sucedido quando não arrecadar nada:

Há impostos cuja finalidade não é render: é deixar de render, é nada arrecadar para o fisco. Quando se estabelece um imposto contra o luxo ou contra o álcool; quando se cria uma tarifa alta para certas mercadorias importadas; quando se diminui o imposto sobre as novas construções – não se tem em vista arrecadar, aumentar a receita. A finalidade é não se luxar, não se beber, não se importar, construir-se mais. Entre o dinheiro que devia entrar para o fisco e os efeitos do não rendimento, o Estado prefere a segunda hipótese.<sup>87</sup>

O mesmo ocorre quando é concedido um benefício para a conduta desejada. Haverá arrecadação, mas será menor do que aquela normalmente desejada.

Além disso, nestas hipóteses a incidência do tributo gerará um custo para o Estado, que não reverterá em maior arrecadação, muito pelo contrário. É provável que o Estado gaste mais do que arrecada com tais tributos só para poder fiscalizá-los e ter a certeza de que estão sendo corretamente aplicados. Esta última assertiva, se analisada sob o ponto de vista da mera fiscalidade, seria absolutamente inviável, pois o próprio tributo, para ser aplicado, consumiria a receita arrecadada, logo nada sobraria aos cofres do Estado. Seria um tributo com o fim em si mesmo, e por isso não atenderia à finalidade de arrecadação de valores porque ditos valores não seriam arrecadados. Por estes motivos, quando diante de um tributo extrafiscal, a arrecadação torna-se um elemento secundário.

---

<sup>87</sup> DEODATO, Alberto. Manual de Ciência das Finanças. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1957. P. 158.

É de se lembrar que sempre haverá, em todo e qualquer tributo, algum efeito extrafiscal: “*Cada imposto lançado, majorado ou minorado, traz consequências sociais e econômicas.*”<sup>88</sup>. Dito efeito, nos tributos fiscais podem não ser queridos ou mesmo previstos pela lei quando da sua instituição: “*A indução a certo comportamento pode não ter sido desejada pelo legislador ou sequer prevista por ele. É o que ocorre quando um determinado ente tributante institui impostos excessivos, o que leva empreendimentos novos a se dirigirem para o território de outros entes tributantes.*”<sup>89</sup>. Muitas vezes é até impossível de prever o efeito extrafiscal, já que a norma tributária, quando concedida em abstrato, não consegue identificar totalmente em que situações irão incidir e que efeitos irão ter.

Admitir este efeito extrafiscal faz cair por terra a concepção de neutralidade. A mera arrecadação de recursos para a manutenção do Estado influencia a conjuntura econômica, causando efeitos extrafiscais. Ao admitir isso, passa-se a ponderar não só a eficiência do tributo na sua tarefa de arrecadar valores, mas também se questiona se não há um limite para sua incidência em função dos efeitos extrafiscais que dela decorrem.

Adianta-se que a ideia de neutralidade da tributação é abandonada em favor da admissão do fato de que o tributo, qualquer que seja a sua finalidade, gerará impactos na economia. O pensamento a ser desenvolvido é do cuidado com estes efeitos, descobrindo critérios e parâmetros para que eles não sejam excessivos e não prejudiquem o desenvolvimento econômico. Conforme Luís Eduardo Schoueri:

Neste sentido, há muito foi superado o mito da neutralidade da tributação: na medida que já não se admite a tributação indistinta (“per capita”), qualquer que seja a hipótese de incidência tributária, haverá a possibilidade de contribuintes verem-se motivados a enquadrarem-se, ou não, no modelo

---

<sup>88</sup> Silveira, Delfim M. Orçamento e Planificação. p. 62.

<sup>89</sup> COSTA, Alcides Jorge. Prefácio a SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. X.

concebido pelo legislador. Os contribuintes não são indiferentes à tributação. O tributo, noutras palavras, será um fator que influenciará o comportamento dos agentes econômicos.<sup>90</sup>

Em conclusão, Becker aponta a necessidade da consideração de ambos os efeitos em todos os tributos:

Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todo e cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos *coexistirão* sempre – agora de um modo *consciente e desejado* – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor *prevalência* neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o *equilíbrio* econômico-social do orçamento *cíclico*.<sup>91</sup>

### 1.3.3. Identificação da Finalidade Imediata do Tributo

Após analisar as finalidades, passa-se a estudar como se pode classificar um tributo como fiscal ou extrafiscal. Ao estudar as finalidades imediatas do tributo, foi constatado que nenhum tributo é puramente fiscal ou extrafiscal. Na aplicação de todos os tributos, surgem efeitos fiscais e extrafiscais. O que permite classificar um tributo entre uma categoria e outra é a preponderância de uma destas finalidades, identificando qual o efeito principal que o tributo tem.

Na instituição de um tributo, a lei é formulada no sentido de que uma das finalidades imediatas prepondere sobre a outra, indicando o que se quer com aquela cobrança. Logo, um tributo fiscal terá uma concepção destinada a arrecadar o máximo possível conforme os critérios de capacidade contributiva. Disso decorre que o tributo deverá observar estes critérios e limites quanto ao valor cobrado, mas também terá que obedecer a critérios de economia e eficiência na arrecadação. Ou seja, o valor despendido para tanto deverá ser o mínimo possível, a

---

<sup>90</sup> Em Tributação e Indução Econômica: Os Efeitos Econômicos de um Tributo como Critério para sua Constitucionalidade. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.) Princípios e Limites da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009. pp. 142 e 143. Também conforme Delfim M. Silveira, em texto mais antigo: “O imposto, como vimos, nunca é neutro. Sempre tem efeitos variados, no meio social e econômico. Assim, mesmo sem o querer, há uma repercussão extrafiscal, em qualquer atividade puramente fiscal.” Orçamento e Planificação. p. 66.

<sup>91</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria... p. 545. Item 159.

fim de que o tributo tenha uma arrecadação razoável e seja viável economicamente. Os efeitos extrafiscais do tributo, mesmo previstos, não serão contidos pela lei que instituir o tributo, que estará preocupada com critérios de capacidade contributiva de maneira a arrecadar de cada um aquilo que é possível.

De outro lado, daquele tributo que se quer a extrafiscalidade, parte-se para critérios diversos de fixação do valor a ser cobrado, devendo ser analisada a proporcionalidade, esta entendida como um critério de verificação da adequação do meio (tributo) ao fim (extrafiscal). Aqui o tributo não é um meio de arrecadação, mas sim um instrumento de intervenção do Estado na economia ou na sociedade. Por este motivo, a lei tributária preocupar-se-á com a efetividade do tributo na busca pelo fim pretendido. O valor a ser cobrado, o sujeito passivo e os demais elementos do tributo deverão ser estabelecidos com base no fim pretendido.

Ocorre que os elementos da lei que indicam uma ou outra finalidade só servem para classificar o tributo quando estudado em tese. Ou seja, ao se estudar o tributo quando da elaboração de sua lei, ou antes do início da cobrança (anterioridade), tem-se a disposição para análise apenas a lei em tese. Neste momento, será possível a classificação do tributo entre fiscal e extrafiscal em função apenas dos elementos constantes de sua lei instituidora.

Só que, uma vez iniciada a aplicação da lei tributária, a caracterização de um tributo como fiscal ou extrafiscal passa a ser feita a partir da observância da efetiva consequência da incidência do tributo no mundo real, observando o efeito obtido. Luís Eduardo Schoueri lembra que o efeito indutor é apenas um dos efeitos da norma tributária. Assim, não se opõe às funções de arrecadação e de indução, podendo uma mesma norma tributária reunir ambas. Ele afirma que para a identificação destas normas tributárias indutoras, deve-se adotar um enfoque pragmático, com a análise dos efeitos da norma

através das suas funções eficaciais. Completa afirmando que: “Neste enfoque, todas as normas tributárias apresentam, em sentido positivo ou negativo, uma função arrecadadora. Podem elas possuir, ademais, outras funções: i) distribuidora de carga tributária; ii) indutora e iii) simplificadora.”<sup>92</sup>.

Explica-se. O tributo, como já demonstrado, pressupõe a transferência de dinheiro dos particulares ao Estado. Havendo uma lei que institua o tributo, e, sendo a tal lei aplicada, haverá esta transferência. Na norma jurídica tributária, há a configuração fato gerador – consequente. Fato gerador é a previsão abstrata contida na lei de um determinado fato da vida real que pode vir a acontecer. Se dito fato acontece, deve-se aplicar a consequência prevista. No direito tributário, esta configuração geralmente aponta para um determinado fato econômico que, quando praticado, faz surgir a obrigação tributária e o respectivo crédito tributário, estabelecendo a relação em que o contribuinte tem que pagar o valor do tributo e o Estado tem o direito de exigir este pagamento.

Esta relação ocorre independentemente da finalidade pretendida pela lei quando o tributo foi concebido. Não há qualquer influência da finalidade diretamente na formação do vínculo obrigacional do tributo. Conforme ensina Alfredo Augusto Becker, ao tratar do tributo extrafiscal proibitivo: “*Optando pelo segundo, a intervenção do Estado será indireta porque, mediante o tributo extrafiscal, aquilo que pode ser exigido juridicamente é só o tributo e este é, precisamente, o objetivo secundário.*”<sup>93</sup>. Aqui Becker aponta que o tributo extrafiscal será uma forma de intervenção indireta, contrapondo-se à intervenção direta que seria a mera proibição da conduta indesejável através da edição de norma jurídica que declare a tal conduta ilícita. Logo, conclui-se que acontecendo os eventos que se encaixam na descrição do fato gerador

---

<sup>92</sup> Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005. Pp. 24 a 32 e 40.

<sup>93</sup> Teoria... item 157, p. 540.

presente na norma jurídica tributária, surgirá a obrigação tributária, seja qual for o resultado que se pretenda com ela.

Por isso que, para se aferir efetivamente a qual categoria pertence um determinado tributo, deve-se analisar o efeito que a sua incidência causa<sup>94</sup>. Entendido qual o efeito principal que se obtém com o tributo, verifica-se então qual o efeito que a lei quer. Havendo a correspondência entre o que a lei quer e o que tributo produz, está perfeita a configuração de um tributo como fiscal ou extrafiscal.

Retornando ao exemplo da tributação do cigarro. A majoração do tributo, neste caso, justifica-se por razões de saúde pública, objetivando-se uma diminuição do consumo do cigarro em função do maior valor que decorre de uma tributação mais gravosa. Todavia, só será possível afirmar que a tributação do cigarro é efetivamente extrafiscal a partir do momento em que o efeito da incidência desta tributação corresponda à intenção da lei. Logo, só se pode afirmar que a tributação majorada do cigarro é efetivamente extrafiscal no momento da observância da sua incidência, constando que ela de fato ocasiona a redução da venda de cigarros em função do aumento de preço que deriva da tributação majorada.

Tal análise se faz necessária porque a obrigação tributária irá surgir, seja qual for a finalidade que se pretenda com o tributo. Ocorrendo ou não o efeito pretendido quando da criação da norma, restará a obrigação do pagamento do tributo, ainda que a finalidade que justificou a anormal incidência não esteja sendo atendida.

Baseia-se aqui na constatação acima exposta de que todos os tributos têm efeitos fiscais ou extrafiscais, podendo-se dizer que o tributo é classificado como fiscal ou extrafiscal em função da

---

<sup>94</sup> Como observa Igor Danilevicz: “*Outrossim é dito que se conhece a natureza das coisas pelos efeitos que produz, pois no recôndito da essência do ser habita um dinamismo que é a causalidade*”. Em Contribuições: Natureza e Finalidade... p. 191.

preponderância de uma destas finalidades. Agora, esta preponderância é observada de que forma? Na mera intenção da norma? Nos elementos nela presentes? Parece que não. A preponderância deve ser observada no efeito obtido com a sua aplicação. É certo que no momento anterior ao início da vigência da lei, a classificação se dará apenas pelos elementos na lei contidos, analisando-a em tese, até porque não existem ainda efeitos a serem observados.

Observam-se, então, dois elementos necessários à classificação dos tributos entre fiscais e extrafiscais. De início, tem-se a lei. Através da análise dos seus elementos, dos seus motivos, pode-se concluir que o tributo por ela previsto pretende ser fiscal ou extrafiscal. Em segundo lugar, tem-se os efeitos decorrentes da incidência da lei, que podem ser preponderantemente fiscais ou extrafiscais. Para que seja possível classificar efetivamente um tributo, deve-se analisar a correspondência entre o fim pretendido pela lei em tese e o efeito efetivamente obtido com a sua aplicação. Assim, um tributo que na lei tem configuração fiscal e na sua aplicação tem efeitos majoritariamente fiscais pode ser classificado como fiscal.

O defeito nesta correspondência resulta em um tributo com um efeito diferente daquele para o qual ele foi concebido, ou seja, há um descompasso entre a finalidade pretendida pela lei tributária e o efeito observado na sua aplicação. Novamente no exemplo do cigarro, há a finalidade extrafiscal de redução do consumo pela tributação majorada. Todavia, se tal efeito não é observado quando da incidência da norma jurídica, tem-se, de fato, um tributo fiscal, que tributará pesadamente os fumantes sem obter o benefício extrafiscal pretendido.

O mesmo ocorre em um tributo que se pretenda fiscal. Aqui, o que se quer é simplesmente a arrecadação de valores ao Erário. Neste caso, a correspondência é meramente entre a intenção fiscal do tributo e o seu efetivo efeito fiscal, ou seja, a arrecadação com ele obtida.

O defeito nesta correspondência pode acontecer da seguinte maneira: a lei configura um tributo fiscal, mas quando da sua aplicação, os contribuintes evitam a prática dos fatos previstos em seu fato gerador para fugir da exação. Ou seja, os contribuintes encontram o tributo como obstáculo a determinado ato e são, então, por ele influenciados para que tal ato não seja praticado. Será observada uma baixa arrecadação, que frustra o efeito fiscal pretendido.

No exemplo acima visto, o tributo instituído como fiscal teve, como efeito, a extrafiscalidade, já que a sua incidência induziu os contribuintes a praticarem comportamentos não tributados. Logo, tem-se de fato um tributo extrafiscal, ainda que a intenção da lei fosse fiscal. Aparentemente, isso ocorreria na hipótese de um gravame fiscal excessivo, o que justificaria ao contribuinte a prática de atos às vezes mais complexos como forma de elidir o tributo.

Por este motivo, conclui-se que um tributo só poderá ser classificado definitivamente como fiscal ou extrafiscal em função dos efeitos por ele causados, e não em função da intenção ou configuração da lei que o instituiu, como ensina Becker: "*Em síntese: o que importa é o resultado de bem comum que a regra jurídica proporciona e não o conteúdo de bem comum que a regra jurídica tenha diretamente consagrado.*"<sup>95</sup>.

É claro que, conforme já acima constatado, todos os tributos têm efeitos fiscais e extrafiscais. O que se aponta aqui é que nas hipóteses acima vistas, o efeito principal causado pela incidência do tributo não corresponde à finalidade principal que se queria quando o tributo foi instituído. Esta finalidade pretendida pela lei é de extrema relevância porque justifica a instituição do tributo.

---

<sup>95</sup> BECKER, Alfredo Augusto Becker. Teoria... item 157, p. 541.

Além desta questão, tributos que pretendem ser fiscais têm uma configuração própria, que se baseia na capacidade contributiva. Já os tributos extrafiscais são o meio para um fim determinado, e como tal são criados de acordo com critérios que lhes permitam atingir estes fins. Assim, por exemplo, um tributo extrafiscal que age como desestímulo a determinado ato acaba tendo uma incidência majorada que seria classificada como confisco sob critérios de capacidade contributiva. Caso se verifique que o desestímulo não funciona, o tributo passa a ser fiscal, pois acaba arrecadando e não desestimulando. E, sendo ele fiscal, acaba sendo confiscatório, o que atenta contra a sua validade.

O fato de o efeito principal não corresponder à finalidade pretendida deriva em diversas consequências que serão mais adiante estudadas. Aqui se pretendia apenas apontar que a identificação da finalidade do tributo se dá em função do efeito por ele provocado, e não pela intenção da lei que o instituiu.

#### **1.3.4. Relação entre a Finalidade Mediata do Tributo e suas Finalidades Imediatas**

Ao estudar fiscalidade e extrafiscalidade, pergunta-se aqui por que existem estas finalidades? Qual a sua justificação?

A resposta é a pretendida neste trabalho, ao se identificar que a tributação em si possui uma finalidade maior que justifica a própria existência do tributo. Identificou-se aqui o bem comum como finalidade do tributo em decorrência desta ser também a finalidade do Estado.

Por dois motivos o tributo se liga ao Estado: 1) porque é sua principal fonte de financiamento e 2) é um instituto próprio do direito público, estando intimamente ligado à disciplina do Estado. Logo, se o

tributo existe para que o bem comum seja promovido, suas finalidades imediatas se destinam a concretizar essa finalidade genérica e mediata.

Ao identificar-se a finalidade fiscal, logo se deduz o seu caráter de instrumento de financiamento do Estado. Ao redor desta noção, estrutura-se o sistema tributário no sentido de promover, da maneira mais justa, igualitária e eficiente possível a transferência de valores dos particulares para o cofre do Estado.

Para que serve, entretanto, a arrecadação de valores ao financiamento do Estado? Ou, para que serve a finalidade fiscal?

No espírito do trabalho aqui desenvolvido, nota-se que estas perguntas respondem-se com a finalidade mediata do tributo. Ou seja, o financiamento do Estado é necessário para que ele tenha dinheiro para a promoção de sua finalidade, a busca do bem comum. Ao se deparar com um tributo com finalidade fiscal logo se deve concluir que o dinheiro arrecadado destina-se à busca pelo bem comum, uma vez que ditos recursos vão para o caixa do Estado, que deverá gastá-los com a promoção da sua finalidade e justificativa de existência. E toda e qualquer despesa estatal, obrigatoriamente, tem a destinação de busca pelo bem comum.

Note-se que na tributação fiscal, o tributo não é o meio de busca de bem comum propriamente dito. Ele tem a finalidade de financiar os meios escolhidos pelo Estado para tal tarefa. Assim, por exemplo, se o Estado entende que o bem comum será mais bem atendido fazendo-se determinado investimento em educação, é o valor do tributo fiscal que financiará este investimento<sup>96</sup>. Por esta razão o tributo fiscal é meio de

---

<sup>96</sup> Alberto Deodato rechaça os argumentos de Laufenburger, que afirmava que o tributo não poderia ter finalidade interventiva, sendo a despesa a forma verdadeira de intervenção no Estado. Deodato, então, aponta que, com o dinheiro arrecadado, ou seja, através da despesa, o Estado promoverá intervenções e atividades sociais. Logo, conclui, que ditas despesas são possíveis em função do tributo, e o

busca do bem comum, já que é elemento que permite as atividades para tanto. De qualquer forma, não havendo dito fim, perde o tributo sua razão de ser. O raciocínio aqui visto aplica-se tanto para a finalidade fiscal clássica quanto para aquela com destinação específica do valor arrecadado.

Quanto aos tributos extrafiscais, estes se destinam a ser o próprio meio de realização do fim do Estado. E este fim deve estar adequado aos objetivos e políticas dados pela Constituição. Conforme coloca Marcus de Freitas Gouvêa: *“Não basta, para justificar a constitucionalidade de uma norma tributária, a mera alegação de extrafiscalidade. É necessário que a extrafiscalidade coincida com o valor (objetivo) constitucional e que este seja suficiente para legitimar a norma extrafiscal.”*<sup>97</sup>.

Como já visto anteriormente, estes tributos deveriam ter a questão da arrecadação em segundo plano, como mero efeito derivado do próprio conceito de tributo. Isso ocorre porque o tributo nesta hipótese destina-se à realização de uma intervenção estatal no domínio privado. Esta intervenção pela via tributária acaba sendo uma das formas que o Estado utiliza para alcançar o fim de busca pelo bem comum conforme José Marcos Domingues de Oliveira:

Como instrumento de atuação estatal, o ordenamento tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos de sorte a incentivar iniciativas positivas, e desestimular aquelas menos afinadas com as políticas públicas de promoção do Bem Comum (políticas públicas evidentemente legitimadas pela Constituição).<sup>98</sup>

Retornando ao exemplo da tributação majorada sobre os cigarros com o fim de reduzir o seu consumo por razões de saúde pública, verifica-se o tributo junto com políticas públicas com a mesma

---

fato de este financiá-las levaria à conclusão de que todos os tributos seriam extrafiscais, já que, de um jeito ou de outro, serviriam à intervenção e às finalidades sociais. Manual... pp. 158 e 159.

<sup>97</sup> A Extrafiscalidade no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 280

<sup>98</sup> O Conteúdo da Extrafiscalidade e o Papel das Cides. Efeitos Decorrentes da Não-Utilização dos Recursos Arrecadados ou da Aplicação em Finalidade Diversa. Artigo publicado na RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2006. V. 131, p. 45.

finalidade. Ou seja, o Estado entende que, para se ter o bem comum, deve-se reduzir o consumo do cigarro, já que tal substância é reconhecidamente nociva à saúde. Para a redução pretendida, existem alguns meios que podem ser adotados pelo Estado: campanhas educativas, tratamento médico que ajude a superar o vício de fumar, fiscalização que impeça a venda a jovens e adolescentes, proibição da publicidade, etc. Junto com tais meios encontra-se o tributo, com a função de aumentar o valor de venda do cigarro e desestimular o seu consumo por razões financeiras.

Note-se que nas políticas acima enumeradas, o tributo não está com a função de financiamento, mas sim com a função de alterar um determinado elemento da relação que se quer influenciar, de maneira que a conduta indesejável seja desestimulada.

Por este motivo é que se conclui que na tributação extrafiscal o tributo é usado como um meio direto de busca da finalidade do Estado, ou seja, atingir o bem comum<sup>99</sup>. Por isso, é a própria ferramenta destinada a alterar a realidade no sentido de buscar a finalidade pretendida.

O acima exposto demonstra que, seja qual for a finalidade imediata do tributo, sempre se deve ter em mente que ele, necessariamente, terá que obedecer à sua finalidade mediata. Se o Estado tem a finalidade de busca pelo bem comum, logo o tributo, que está ligado ao financiamento do Estado e às atividades estatais, tem a mesma finalidade. E as finalidades imediatas do tributo, que também

---

<sup>99</sup> Alberto Deodato distingue os tributos fiscais e extrafiscais pela sua função mediata (financiamento) e imediata (interventiva): “Quando o impôsto de importação nada rende, por ser alta a tarifa e escassa a entrada de mercadoria, o Estado alcança a finalidade econômica de incrementar a produção da mercadoria similar nacional. Quando o impôsto aduaneiro tem caráter de fiscalidade apenas, o impôsto da mercadoria importada se destina a prover à despesa de caráter social, econômico ou político. Num, a função social é imediata; noutro, mediata.” Manual... p. 159.

poderiam ser chamadas de funções do tributo, devem, necessariamente, se voltar à busca por esta finalidade maior<sup>100</sup>.

---

<sup>100</sup> Alberto Deodato afirma que “...a nossa opinião é de que o tributo é um instrumento de intervenção do Estado para fins sociais, econômicos e políticos, quer por si só, que por intermédio da despesa, que marca as diretrizes de certas intervenções necessárias.”(Manual..., p. 155).

## 2. A Tributação Brasileira e Sua Conformação Com a Finalidade do Tributo

Conforme já exposto anteriormente, a doutrina brasileira consolidou satisfatoriamente a questão da obrigação tributária, descrevendo a norma que lhe dá origem e seus elementos constitutivos. Com segurança, é possível definir o funcionamento da tributação sob o ponto de vista da incidência da norma, identificando nesta tarefa princípios e garantias fundamentais constitucionais relacionadas a tal questão. Também é possível identificar as cinco modalidades tributárias definidas pela Constituição Federal através do estudo do seu fato gerador<sup>101</sup>.

O estudo da tributação no Brasil, até um passado recente, girou quase que, exclusivamente, em torno do estudo do fato gerador, dos seus elementos e da obrigação tributária. A partir desta noção, construiu-se o direito tributário, sendo os princípios constitucionais e os demais assuntos relacionados com a tributação sempre estudados a partir de tais elementos, centrando a disciplina na cobrança do tributo, como aponta Roberto Ferraz: *“Baseado no conceito de tributo centrado na cobrança, o Direito Tributário desenvolveu seus princípios informadores da justiça fiscal, chegando aos limites do que é possível*

---

<sup>101</sup> No âmbito deste trabalho, utiliza-se a expressão fato gerador para designar a previsão abstrata de fatos da vida real, presentes na norma jurídica tributária, que faz nascer a obrigação tributária quando tais fatos efetivamente ocorrem. A mesma expressão designa os fatos que se encaixam na descrição da norma, desencadeando a obrigação tributária. A diferença decorre do contexto observado no texto, deixando-se claro quando se refere a um ou outro. Altera-se aqui o posicionamento anteriormente adotado em trabalhos passados, quando foram utilizadas as expressões hipótese de incidência e fato jurídico tributário em lugar do fato gerador, na forma determinada por Paulo de Barros Carvalho (Curso... pp. 170 a 173). A alteração se deu após a observância de que a Constituição Federal utiliza a expressão fato gerador (art. 146, III, a; art. 150, III, a e §7º; art. 154, I; art. 155, §2º, IX).

*alcançar no modelo montado em torno à figura da hipótese de incidência tributária.”<sup>102</sup>.*

Ocorre que dito estudo, ainda que correto e bem fundamentado, não é suficiente à compreensão integral do fenômeno da tributação. Surge, então, um descompasso entre a tributação atual, que é formalmente válida, e o sentimento empiricamente notado, que compreende a tributação como injusta, desproporcional e abusiva. James Marins assim define a situação:

No entanto, embora a dogmática jurídica aplicada ao Direito Tributário se encontre hoje extraordinariamente desenvolvida, sofre o paradoxo de um crescente desprestígio, fruto de seu forçado desligamento com relação às fatias da realidade de que deveriam cuidar da filosofia jurídica aplicada às questões tributárias e também à política fiscal no que se refere à incorporação indispensável de conceitos jurídicos que devem informar as formulações político-econômicas e suas extraordinárias consequências jurídicas e, portanto, sociais.<sup>103</sup>

A tese ora desenvolvida é que a observância da finalidade do tributo presta-se a resolver, pelo menos parcialmente, os problemas acima apontados. Neste capítulo, pretende-se demonstrar no direito positivo brasileiro os fundamentos para a observância da finalidade.

Para este objetivo ser atingido a contento, pretende-se analisar a tributação e seus principais elementos de maneira que se consiga identificar como eles devem obedecer à finalidade. Também é necessário ressaltar quais princípios e regras do direito tributário ganham relevância a partir do momento em que se considere a finalidade como um elemento fundamental do tributo.

Note-se que o direito tributário atualmente consolidado, centrado na questão do fato gerador, não é afastado da análise. Pelo contrário, o que existe é correto, todavia insuficiente, como coloca Roberto Ferraz: *“Efetivamente, o apoio do Direito Tributário sobre a estrutura formal da norma jurídica tributária alcança resultados invejáveis, mas*

---

<sup>102</sup> Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência... p. 196.

<sup>103</sup> O Desafio da Política Jurídico-Fiscal, p. 38. Artigo publicado em MARINS, James (coord.). Tributação & Política. Curitiba: Juruá, 2006.

*não chega a suprir os mais variados reclamos da justiça fiscal.”* <sup>104</sup>. Neste sentido, não se abandonam as lições atualmente conhecidas, mas parte-se delas para apontar as suas relações com a finalidade e de que maneira estas relações encontram embasamento no direito positivo brasileiro.

A intenção deste trabalho não é de estudar a política, ou seja, como as coisas deveriam ser. Ao desenvolver estas ideias no campo da ciência do direito, estuda-se como as coisas são, ainda que frequentemente este estudo leve a conclusões de política, apontando formas de solucionar os problemas encontrados. Para a tese ora desenvolvida, a finalidade é um elemento já presente no ordenamento jurídico brasileiro que deve ser obedecido. Não se está a destruir o que existe para criar um sistema novo, mas sim se pretende complementar o sistema existente de maneira a permitir que o direito tributário tenha elementos suficientes para explicar a integralidade do fenômeno da tributação atual.

Serão aqui estudados, portanto, os principais institutos do direito tributário, iniciando-se pelos princípios e regras constitucionais aplicáveis a todo o sistema. Por fim, serão analisadas as questões das modalidades tributárias hoje existentes.

## **2.1 Normas Tributárias e Finalidade**

Dentro deste item, serão estudadas as normas tributárias, entendendo-se por estas os princípios e regras. Analisando-se, então, o conjunto de tais normas, nota-se a possibilidade da sua divisão em alguns grupos, quando ponderada a questão da finalidade.

---

<sup>104</sup> Da Hipótese ao Pressuposto... p. 202.

De início, existem normas que legitimam a imposição da carga tributária à coletividade. Neste grupo, encontram-se o princípio republicano, o princípio da solidariedade e o dever fundamental de contribuir com as despesas da sociedade. Em decorrência de tais normas, surge o poder-dever do Estado de cobrar estes tributos.

Uma vez determinado que a carga tributária deve ser imputada à coletividade, parte-se para a análise do quanto será exigido. Neste ponto, nota-se que algumas normas apontam para a quantidade de recursos que o sistema tributário deve arrecadar para suas finalidades. Ao mesmo tempo, analisam-se normas que impõem a igualdade e limites para a tributação. Desta maneira, o valor a ser arrecadado é obtido através do equilíbrio entre o valor que pode ser arrecadado conforme as normas constitucionais cabíveis e o valor que o Estado precisa para desempenhar suas finalidades.

A seguir, passa-se a verificar quais normas possibilitam o controle da finalidade na tributação, ou seja, as normas que permitem a verificação e o controle da observância da finalidade da tributação em cada um dos tributos quando aplicados. Aí se encontram a legalidade, a motivação e a publicidade dos atos.

Por fim, será estudado como as modalidades tributárias relacionam-se com a questão da finalidade.

### **2.1.1. Normas Derivadas da Finalidade do Tributo que Justificam a Imposição da Carga Tributária à Sociedade**

As primeiras consequências derivadas da identificação da finalidade do tributo levam ao estudo do liame existente entre a atividade tributária do Estado, seu poder-dever de cobrar os tributos e o dever dos contribuintes de pagá-los.

Sem o elemento finalidade presente, dito liame é justificado tão somente pela competência conferida pela Constituição aos entes da federação. Todavia, esta justificativa resta esvaziada de conteúdo, já que a competência é exercida apenas porque lá está, e não porque o tributo tem uma finalidade de busca pelo bem comum e os valores arrecadadores servirão a ela.

Sem a inclusão da finalidade nesta análise, o exercício das competências tributárias é realizado sem elementos materiais que justifiquem a cobrança. A análise esgota-se na questão de que “se a Constituição permite, será cobrado”. Neste enunciado, não há qualquer ponderação do porquê da cobrança, tratando-se apenas de uma relação de poder. Havendo o poder, há a cobrança.

Ao introduzir a finalidade nesta análise, passa-se a ponderar a justificação da cobrança, superando-se a mera relação de poder para uma relação de substância, em que o tributo passa a atender a uma finalidade estatal que é maior que a competência outorgada aos entes da federação.

Por estes motivos, surgem normas jurídicas que derivam destes questionamentos e que se prestam a justificar a imposição do tributo sem responder a questão apenas com as normas de competência da Constituição. A resposta sobre a justificativa da imposição dos tributos torna-se mais complexa, já que não é satisfatória a explicação de que existem normas de competência que dão poder ao Estado para cobrar. Responde-se, então, por que o tributo é cobrado, tornando-se estas questões fundamentais para o entendimento da tributação e, posteriormente, para a imposição de limites e critérios de distribuição da carga tributária.

### **2.1.1.1. Princípio Republicano**

De início, cumpre destacar a importância da figura da República para o estudo do tributo.

No passado, com o Estado monarquista, feudal, havia um soberano que assumia uma função semelhante à de proprietário do Estado. Como tal, exercia poderes absolutos sobre aqueles que se encontravam dentro de seu território, e os rumos do Estado eram por ele ditados de acordo com a sua conveniência. Entendia-se necessário declarar guerra contra outro Estado, assim o fazia sem a necessidade de permissão ou aprovação de outras pessoas. Sua fortuna e o Erário público confundiam-se, de maneira que o Estado, em realidade, pertencia-lhe.

Neste panorama, o pagamento de tributos era feito para o soberano, em seu benefício. Financiava as suas vontades e interesse fundamentando-se no seu poder sobre o seu território e sobre aqueles que nele habitavam. O pagamento era em virtude da proteção oferecida pelo soberano aos súditos, ou simplesmente porque o soberano tinha força para exigir o pagamento, mesmo que não lhes oferecesse qualquer benefício em troca.

Em se tratando de uma República, a relação muda completamente. Desaparece a figura de uma pessoa como proprietária do Estado, com súditos que estão em posição inferior e lhe devem obediência e surge o Estado que pertence ao povo que nele habita. O poder exercido pelo Estado é de titularidade do povo, que a ele confere as prerrogativas e seus respectivos limites. As decisões são tomadas democraticamente, o que significa possibilitar a todos a manifestação e o voto, prevalecendo, ao final, a vontade da maioria e a aceitação da decisão pela minoria derrotada. Ante a impossibilidade de todo o povo

exercer diretamente o poder, estabelece-se que serão eleitos representantes que exercerão, transitoriamente e em seu nome, o poder do Estado. Este exercício do poder sempre é decorrente de uma regulamentação da Constituição e do ordenamento jurídico, sendo reservada aos representantes uma parcela de competência que não pode ser extrapolada<sup>105</sup>.

A República é, normalmente, mencionada como uma forma de governo adotada por um Estado, em contraposição à monarquia. Todavia, José Afonso da Silva afirma que a República é mais que isso, pois seria uma forma institucional do Estado, ou seja, a maneira como se institui o Estado. Neste sentido, a República seria “... o *designativo de uma coletividade política com características da res publica, no seu sentido originário de coisa pública, ou seja: coisa do povo e para o povo, que se opõe a toda forma de tirania...*”<sup>106</sup>. Forma de governo seria então a “...*maneira como se dá a instituição do poder na sociedade e como se dá a relação entre governantes e governados. Responde à questão de quem deve exercer o poder e como este se exerce.*”.

Ao estudo ora proposto interessa mais a República como forma institucional do Estado do que forma de governo, já que aqui se pretende apontar o fundamento da imposição da carga tributária aos particulares.

No Brasil, a República está no nome do país, no título da Constituição e é reafirmada no seu texto (arts. 1º, 3º e 4º)<sup>107</sup>. A

---

<sup>105</sup> Conforme explica Roque Antonio Carrazza: “*De um modo geral, os poderes supremos são conferidos, nas Monarquias, a uma única pessoa, que age em nome próprio, e, nas Repúblicas, a uma coletividade de pessoas ou a seus representantes jurídicos.*” Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006. P. 57

<sup>106</sup> Curso de Direito Constitucional Positivo. 30ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008. P. 102.

<sup>107</sup> Geraldo Ataliba refere-se à República como um princípio básico do direito brasileiro, qualificando-a como “...o *princípio mais importante e decisivo do nosso direito público.*”(p. 15). Note-se que a obra refere-se principalmente à República como forma de governo, tratando da forma de exercício do poder no Estado. República e Constituição. 2ª Ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2001.

Constituição, ainda, expressamente, confere ao povo o poder do Estado, exercido na forma Republicana, diretamente ou através de representantes (CF, art. 1º, parágrafo único).

Isso é refletido na tributação, já que o valor por ela arrecadado tem a destinação de manutenção da coisa pública, pertencente a todos<sup>108</sup>. Logo, em uma República, quando se paga o tributo, na verdade se está pagando pela manutenção do Estado que a todos pertence e que é concebido e administrado de acordo com a vontade do povo. É viável dizer, portanto, que o tributo é escolhido pelo próprio povo, que decide como e com quanto pretende contribuir para o Estado.

O princípio Republicano é importante porque impõe a questão do Estado ser integralmente pertencente ao povo. Como consequência lógica, seu financiamento deve ser, obrigatoriamente, atribuído a este mesmo povo. A forma como esse financiamento é obtido é escolhida pelo exercício do seu poder, de maneira que a tributação é imposta ao povo por ele mesmo, como forma de manutenção do Estado que a todos pertence e a todos beneficia.

Note-se que o princípio republicano não estabelece qual a finalidade do Estado, apenas afirma que este é a coisa pública, que não tem um único dono, mas sim uma coletividade como proprietária. A finalidade do Estado é definida em momento posterior, todavia, em sendo o Estado uma República, seja qual for sua finalidade, tem-se a obrigação de todos contribuírem para a coisa pública.

---

<sup>108</sup> De acordo com Helenilson Cunha Pontes: “*Ora, se a coisa pública pertence a todos, todos têm o dever inexorável de concorrer para o custeio das ações ligadas à manutenção da mesma.*” Em *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. Pp. 104 e 105.

### 2.1.1.2. Princípio da Solidariedade

Em estudo sobre a solidariedade e a tributação, Marco Aurélio Greco apontou para a fundamental diferença existente entre a Constituição de 1967 (e sua emenda de 1969), e a Constituição Federal de 1988, ora vigente<sup>109</sup>.

De acordo com o autor, o texto anterior preocupava-se principalmente em definir o Estado e constituir os seus poderes, definindo-se então uma Constituição do Estado Brasileiro. Só após definido o aparato estatal, apareciam os direitos da sociedade. Em função disso, a sociedade era concebida como algo a ser protegido e mantido pelo Estado. O autor, ainda, observa que a seguridade social surgia como um dever do Estado com correspondente direito da sociedade, e não com uma concepção “... *de compromisso da sociedade consigo mesma*.”<sup>110</sup>.

Já a Constituição Federal de 1988 tem uma concepção diferente, sendo denominada pelo autor como uma Constituição da Sociedade Brasileira. Esta Constituição preocupou-se primeiro com a definição da sociedade, seus direitos e garantias fundamentais para depois proceder à organização do Estado. Em função dessa característica, a Constituição de 1988 impõe à sociedade a observância dos direitos e garantias fundamentais.

Conforme o acima narrado, na concepção da Constituição anterior o elemento principal era o poder do Estado. Ou seja, tudo o que acontecia na sociedade e na ordem jurídica era dele derivado. Os direitos existiam porque o Estado lhes concedia e protegia, da mesma maneira que os deveres para com o Estado derivavam meramente do poder por este exercido.

---

<sup>109</sup> GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social... pp. 170 a 172.

<sup>110</sup> Solidariedade Social... p. 171.

Já na Constituição atual, esta relação passa a ser da sociedade brasileira estabelecendo os seus direitos, deveres e finalidades e o Estado como um instrumento de aplicação e garantia daquilo que a sociedade quer. O Estado então ganha uma conformação e uma feição de instrumento da sociedade para a busca de suas finalidades. Inverte-se a relação, que antes tinha o Estado como ente supremo, para a sociedade como superior a ele.

Estas constatações têm impacto direto na questão tributária. Antes, a incidência tributária era uma mera relação de poder (o Estado cobra porque pode). Neste sentido, para a legitimação do tributo bastava uma norma de competência que desse ao Estado o devido poder para cobrá-lo. No regime atual, isso mudou, não desaparecendo as normas de competência, mas a elas se somando a questão das finalidades e dos valores da sociedade.

A exposição acima se presta a adentrar na questão que conecta a exigência do tributo à titularidade do Estado de exigí-lo. Assim, surgem as perguntas naturais de por que o Estado cobra o tributo e qual o fundamento para este poder de interferir no patrimônio individual para obter receitas.

Conforme já exposto acima, o tributo tem finalidade idêntica à do Estado: busca pelo bem comum. Na sociedade brasileira, o bem comum é buscado mediante uma série de valores, atividades, direitos e objetivos que a Constituição consagra. Logo, a finalidade do Estado e a finalidade da sociedade se concretizam através destes elementos.

Isso tudo tem um custo, que deve ser atribuído à própria sociedade<sup>111</sup>. Se esta quer conceder benefícios, direitos e serviços,

---

<sup>111</sup> Como afirma Casalta Nabais: “*Todos os Direitos têm custos públicos*” Este é o título de um capítulo em que o autor expõe que os direitos clássicos e liberdades têm custos públicos indiretos, enquanto que os direitos sociais têm custos públicos diretos. Em *A Face Oculta...* pp. 164 a 166. No mesmo sentido vai MACHADO,

então, necessariamente, tem que pagar por eles (até porque não há outra forma de fazê-lo).

Sob o ponto de vista da finalidade do tributo e a finalidade do Estado, identifica-se que a solidariedade é elemento que conecta a finalidade atual do Estado com a imposição do tributo.

O Dicionário Houaiss define a solidariedade como “*laço ou ligação mútua entre duas ou muitas coisas ou pessoas, dependentes umas das outras.*”<sup>112</sup>. Conforme este conceito, verifica-se que na solidariedade há uma relação de dependência entre as pessoas pertencentes à determinada comunidade. Como coloca Casalta Nabais:

Do que resulta que a solidariedade pode ser entendida quer em sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade, quer em sentido subjetivo e de ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade.<sup>113</sup>.

No caso do Brasil, a Constituição, no seu artigo 3º, consagra como primeiro objetivo fundamental da República Federativa do Brasil “*construir uma sociedade livre, justa e solidária.*”.

Note-se que ao lado da liberdade e justiça, surge a solidariedade como escopo da República. Isso significa que a sociedade brasileira deverá ser solidária, no sentido em que todos os seus membros são ligados mutuamente entre si, sendo todos dependentes uns dos outros.

Por isso, afasta-se o individualismo em favor da solidariedade, havendo então direitos e deveres mútuos entre os seus membros. Não há mais só os direitos e deveres para com o Estado, conforme se entendia no regime anterior. Agora, a Constituição de 1988 impôs que

---

Raquel Cavalcanti Ramos. Interesse Público e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Dialética, 2007. P. 63.

<sup>112</sup> Dicionário Eletrônico Houaiss. Verbetes Solidariedade.

<sup>113</sup> Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. Artigo publicado em GRECO, Marco Aurélio e GODÓI, Marciano Seabra de (coord.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005. p. 110.

os direitos e deveres são mútuos entre os membros da sociedade, aparecendo o Estado como um agente que intermedeia estas relações.

O tributo, então, não é pago porque o Estado tem poder para cobrar. O tributo passa a ser pago como um dever do contribuinte para com os demais membros da sociedade, fornecendo ao Estado os recursos necessários às atividades que reverterão em favor da própria sociedade. O poder do Estado de cobrar fundamenta-se, então, na solidariedade que existe entre os seus membros, que impõe o dever para todos de pagarem o tributo, como explica Marciano de Seabra Godói:

No Direito Constitucional-tributário contemporâneo de diversos países, consolidou-se uma terceira justificação da capacidade econômica: exatamente a que fundamenta dito princípio na solidariedade social. Na Alemanha, na Espanha e na Itália, os juristas e as Cortes Constitucionais compreendem a capacidade econômica como o parâmetro preferencial (mas não o exclusivo) para fazer atuar no Direito Tributário o princípio da igualdade, o que é visto como uma “projeção do princípio da solidariedade social sobre a repartição das cargas públicas”. Isso não é de se estranhar, haja vista que também o dever constitucional de contribuir com o financiamento dos gastos públicos é visto como um dever de solidariedade.”<sup>114</sup>

O tributo não deve ser encarado como uma imposição que vem de cima (do Estado) contra o contribuinte. Ele deve ser visto como um dever do cidadão para com os seus pares. A própria tributação é um instrumento querido pela sociedade, que lhe atribui a tarefa de arrecadar os recursos necessários às atividades do Estado. O tributo é uma obrigação auto imposta pela própria sociedade, que nele tem a forma de viabilizar o Estado e a sua finalidade.

Por estes motivos, a solidariedade é o elo entre a imposição do tributo e sua finalidade, de acordo com o regime constitucional vigente.

Note-se que acima se estudou a República como o fundamento da imposição tributária ao povo que nela reside. Tal fundamento deriva do

---

<sup>114</sup> GODÓI, Marciano Seabra. Tributo e Solidariedade Social. Artigo publicado em GRECO, Marco Aurélio e GODÓI, Marciano Seabra (coord). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005. pp. 156 e 157

fato de a República ser a coisa pública, de propriedade de todos, que por isso, devem contribuir para a sua manutenção. Como já exposto acima, havendo República, há tributo que todos devem pagar, seja qual for a finalidade que o Estado queira atingir.

Logo, a solidariedade é um princípio justificador da carga tributária que se soma ao princípio republicano. No Estado moderno, há o tributo, mas este não se presta apenas a arrecadar valores para a manutenção da coisa pública. A finalidade do Estado é a busca pelo bem comum, e isso é muito mais que a mera manutenção do Estado em suas funções mínimas.

A solidariedade é um elemento que deriva, diretamente, da finalidade do Estado moderno. Se a finalidade do Estado fosse meramente a manutenção da liberdade, não se falaria em solidariedade, já que prevaleceria o individualismo, sendo o tributo pago como uma retribuição pela liberdade ofertada pelo Estado. Bastaria, aqui, o princípio republicano para justificar o tributo. Ao se admitir que o Estado, efetivamente, promova o bem comum com o fornecimento de serviços e atividades públicas destinadas a aprimorar a vida de toda a coletividade, verifica-se que o valor arrecadado reverte em favor de todas as pessoas. Passa o pagamento do tributo a ser um exercício de solidariedade entre os integrantes do Estado, somando-se ao argumento republicano<sup>115</sup>.

No Estado liberal, os contribuintes pagavam o tributo para a manutenção do Estado, que por sua vez destinava-se apenas a preservar a ordem e a liberdade. Já no Estado que busca o bem comum, utilizam-se as verbas públicas no benefício de toda a

---

<sup>115</sup> Hugo de Brito Machado alerta que o princípio da solidariedade não deve ser utilizado para afastar a legalidade, como um substituto mais moderno. De acordo com o autor “*É inegável a importância da solidariedade, mas ela deve ser praticada especialmente no gasto público.*” Em Curso de Direito Tributário. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 74. Como se coloca neste trabalho, a questão da finalidade do tributo soma-se ao direito tributário já sedimentado, de maneira que não se deve abandonar o que já se conquistou e solidificou, mas deve-se somar novos critérios a fim de se compreender melhor o fenômeno em estudo.

população, inclusive aquela que não é contribuinte direta dos tributos. Neste panorama, a solidariedade justifica o fato de os valores arrecadados com tributos serem aplicados no benefício de todos, inclusive daqueles que não contribuem diretamente, porque não têm a possibilidade de fazê-lo<sup>116</sup>. Ao pagar o tributo, atualmente, arrecadam-se valores em benefício da sociedade, da coletividade, e não apenas como uma contraprestação a uma proteção fornecida pelo Estado para a manutenção da ordem e da liberdade.

### **2.1.1.3. Dever Fundamental de Concorrer com as Despesas Estatais**

Do princípio Republicano, decorre o dever fundamental de concorrer para as despesas estatais. Como já acima estudado, sendo a República a coisa pública, trata-se de propriedade de todos; logo, exige contribuições de todos para o seu sustento. Este dever vem evoluindo junto com a evolução do Estado e da sociedade.

Adam Smith já fundamentava o princípio de equidade da seguinte maneira: *“As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como as despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade.”*<sup>117</sup>. Conforme se verifica nesta passagem, o Estado era visto como uma propriedade repartida como se fosse um condomínio. Quanto maior fosse a participação do cidadão nas rendas de tal propriedade, mais ele deveria contribuir para a sua manutenção.

---

<sup>116</sup> Nos dizeres de Ricardo Lobo Torres: *“A solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência; é um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade de correlação entre direitos e deveres fiscais.”* Em Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. 4ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. pp. 167 e 168.

<sup>117</sup> A Riqueza das Nações... pp. 247 e 248.

Ora, o que se vê é um dever fundamental de contribuir para o Estado, todavia fundamentado por justificativa diversa da atual. Aqui, a questão é mais individualista, ou seja, o contribuinte paga os tributos em função da proteção que o Estado lhe dá para que ele possa adquirir e manter a sua riqueza.

Convém notar que o fundamento desta tributação descrita por Adam Smith encaixa-se no Estado liberal então vigente. Neste Estado, a finalidade era simplesmente manter a liberdade<sup>118</sup>. O Estado limitava-se a manter a ordem, deixando de lado questões sociais e estabelecendo a regulamentação do mercado pelo próprio mercado. Neste panorama, não havia a finalidade do Estado de busca do bem comum, mas havia o objetivo apenas de manter a ordem. Em função disso, o dever fundamental de pagar tributos se fundamentava nessa finalidade do Estado, sendo o valor pago uma “taxa de manutenção” em função do benefício obtido. Verifica-se a justificativa do princípio republicano, que impõe a todos a manutenção da coisa pública, seja qual for sua finalidade.

Este dever fundamental de pagar tributos continua a existir, todavia agora com um fundamento diverso do encontrado no passado. Hoje, fundamenta-se na solidariedade, que decorre da finalidade do Estado de busca pelo bem comum. Isso acarreta algumas consequências. Primeiramente, não é obrigado a pagar apenas aquele que desfruta de sua riqueza por causa da proteção que lhe dá o Estado; da mesma maneira que aquele que não contribui, usufrui os serviços públicos prestados.

Em segundo lugar, o tributo perde a característica de relação sinalagmática, em que é devido em função de determinada atividade. Conforme a concepção vista em Adam Smith, o tributo é devido porque o contribuinte recebeu do Estado algo que lhe é diretamente benéfico.

---

<sup>118</sup> Fundamento – Ricardo lobo Torres

Ou seja, ele obtém proteção para sua atividade e riqueza, e por isso fica obrigado a pagar uma contribuição para tal serviço. Ao se incluir a solidariedade, o tributo deixa de ser uma contraprestação direta e passa a ser uma contribuição para a coletividade. Ele não paga mais porque recebeu algo, ele paga porque tem capacidade de contribuir. Atualmente, obriga-se a pagar toda e qualquer pessoa que demonstre capacidade contributiva, mesmo que nenhum serviço desfrute do Estado. Isso decorre da solidariedade, em que o pagamento dos tributos reverte não apenas da proteção e manutenção da ordem, mas também na prestação de serviços e atividades que se destinam à coletividade, na busca pelo bem comum. Assim, atualmente, arrecada-se de cada um aquilo que é possível pelos parâmetros de capacidade contributiva, e o valor é revertido em serviços públicos (educação, saúde, etc.). Muitas vezes tais serviços não são desfrutados pelo contribuinte, que se vale de serviços privados ao invés dos públicos.

Isso não quer dizer que o tributo desconectou-se dos resultados do Estado. Apenas há uma diferença entre o que é o fim esperado do Estado. Se antes o contribuinte pagava para obter proteção para sua riqueza, hoje paga para que todos se beneficiem através da promoção do bem comum.

O acima descrito levou ao que Casalta Nabais chama de Estado Fiscal<sup>119</sup>. Este Estado mantém-se através da arrecadação de impostos, que são cobrados com base na capacidade contributiva do contribuinte e tem o valor arrecadado destinado às despesas gerais do Estado. Em oposição a este Estado, o autor coloca o Estado tributário, em que o contribuinte paga em função da contraprestação do Estado. Nesta situação, seriam arrecadadas taxas com valor determinado pela atividade desempenhada em favor do contribuinte, e teriam o seu valor destinado apenas a cobrir o custo de tal atividade. Neste Estado,

---

<sup>119</sup> O conceito de Estado Fiscal aparece não só no livro *o Dever Fundamental de Pagar Impostos*, mas também nos artigos *A Face Oculta... e Política Fiscal, Desenvolvimento Sustentável e Luta Contra a Pobreza*. Publicado em *Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2008.

haveria dinheiro apenas para manter as atividades que beneficiam os contribuintes que pagam, sem restar recursos para atividades sociais que fossem de benefício de todos.

Casalta Nabais, ainda, aponta que o Estado Fiscal acarreta uma noção de cidadania fiscal, assim definida: *“Uma cidadania que implica, designadamente, que todos os membros da comunidade suportem o Estado, ou seja, que todos os membros da comunidade tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da respectiva capacidade contributiva.”*. Logo, verifica-se que em função da atribuição da carga tributária a toda a coletividade, surge a noção de uma cidadania fiscal ligada à ideia de que todos os seus componentes têm o dever fundamental de contribuir para o Estado.

A mera obrigação de pagar tributos serviria a um Estado liberal do passado, mas ao Estado atual regido pela finalidade de busca do bem comum através da solidariedade, só pode se considerar cidadão aquele que contribui para o Estado, fornecendo os recursos para esta finalidade. Casalta Nabais alerta que os deveres são esquecidos, sendo, atualmente, lembrados apenas os direitos<sup>120</sup>. O autor lembra que todos os direitos sociais têm custos, e estes devem ser suportados pelos tributos, de maneira que o seu pagamento é um dever fundamental imposto a todos os cidadãos.

Por estes motivos, é que a noção de dever fundamental de pagar tributos é necessária para a compreensão da finalidade do tributo e do Estado, na medida em que estas serão, obrigatoriamente, financiadas por tributos pagos por toda a coletividade.

---

<sup>120</sup> “A Face Oculta...” p. 154 e seguintes.

#### 2.1.1.4. O Poder-Dever do Estado de Cobrar os Tributos

Pelo acima colocado, do ponto de vista do Estado, então, a obrigação tributária não é só uma relação em que o Estado tem o direito de cobrar e o contribuinte tem o dever de pagar. A cobrança e arrecadação dos tributos passam a ser um poder-dever do Estado.

Poder-dever é um poder que, obrigatoriamente, deve ser exercido pelo seu detentor em favor e benefício de um terceiro. Ou, dever-poder, como prefere Celso Antonio Bandeira de Mello:

Tendo em vista este caráter de assujeitamento do poder a uma finalidade instituída no interesse de todos – e não da pessoa exercente do poder –, as prerrogativas da Administração não devem ser vistas ou denominadas como “poderes” ou como “poderes-deveres”. Antes se qualificam e melhor se designam como “deveres-poderes”, pois nisto se ressalta sua índole própria e se atrai atenção para o aspecto subordinado do poder em relação ao dever, sobressaindo, então, o aspecto finalístico que as informa, do que decorrerão suas inerentes limitações.<sup>121</sup>

Normalmente, o exercício de um poder é facultado ao seu titular, que pode exercê-lo como melhor lhe aprouver. O que difere o poder puro e simples do poder-dever é que este é exercido pelo titular em benefício de alguém, enquanto que o poder é exercido em favor do próprio titular. Por isso, o poder deve ser exercido, ou seja, o titular dele deve, obrigatoriamente, exercê-lo em favor do beneficiado.

O conceito de poder-dever aplica-se à cobrança do tributo pelo Estado. Este exerce o poder de tributar em benefício da sociedade, que é também o alvo de tal poder. Ou seja, arrecada da sociedade em favor dela mesma. Como poder-dever, o Estado não o exerce discricionariamente. Não pode escolher se vai exercer o poder ou não, nem pode escolher como o poder será exercido. Ele deve ser exercido na forma estipulada na lei, como ensina Celso Antonio Bandeira de Mello: “*O plexo de poderes depositados em mãos da Administração, ante seu caráter serviente, instrumental, não é para ser manejado em*

---

<sup>121</sup> Curso... p. 61.

*quaisquer circunstâncias, para quaisquer fins ou por quaisquer formas. Pelo contrário, é previsto como utilizável perante certas circunstâncias, para alcançar determinados fins e através de especificadas formas.”*<sup>122</sup>.

Essas conclusões decorrem da constatação de que o Estado não é um ente de poder, com um fim em si mesmo. Ele é um instrumento da sociedade para a busca dos seus fins. A sociedade que determina quais as atividades do Estado para se atingir os fins pretendidos, e a sociedade determina quais os meios a serem utilizados para isso, incluindo-se aí os meios financeiros.

Em virtude disso, logo se conclui que a arrecadação tributária também é indisponível, não cabendo à administração do Estado discricionariamente ampliar ou diminuir sua incidência. Deve observar o que estabelece a Constituição e as leis cabíveis, que tratam das manifestações da sociedade a respeito do tamanho e da forma que a tributação tem, como coloca Ignacio Blanco Ramos:

Dado que o poder tributário se manifesta na lei e que esta se concebe já há tempo como a expressão da consciência coletiva que o Poder Público não faz mais que reconhecer e aprovar, a exigência dos tributos é uma consequência inevitável, sem que caiba ao Estado renunciar à sua exigência para determinada pessoa ou grupo.<sup>123</sup>.

Por estes motivos, a obrigação tributária além de determinar o direito de o Estado cobrar o tributo, impõe o dever de que este direito seja exercido, sendo o mesmo indisponível.

---

<sup>122</sup> Discricionariedade e Controle Jurisdicional. p. 85.

<sup>123</sup> No original “*Dado que el poder tributario se manifiesta en la Ley y que ésta se concibe ya hace tiempo como la expresión de la conciencia colectiva que el Poder Público no hace más que recoger y sancionar, la exigencia de los tributos es consecuencia inevitable, sin que quepa al Estado renunciar a su exigencia a determinada persona o grupo.*” Em Derecho Tributario... p. 24.

### **2.1.2. Normas para Distribuição da Carga Tributária Conforme a Finalidade**

As normas, anteriormente, vistas são aquelas que justificam a atribuição da carga tributária à sociedade. Respondeu-se, portanto, porque os tributos são pagos, vinculando-se a resposta à finalidade do tributo estudada.

Agora, será estudado quanto se paga. Esta medida não é arbitrária, muito pelo contrário, depende de critérios certos para sua fixação. Estes critérios variam conforme a finalidade imediata do tributo, de maneira que se possa efetivamente buscar a finalidade pretendida. Junto com os critérios, existem limites que impedem uma tributação exagerada ou renúncias excessivas por parte do Estado.

Os critérios e limites serão estudados em dois planos: em alguns casos eles se aplicam à totalidade da tributação, ou seja, dão medida à carga tributária total incidente sobre a sociedade. Nesta hipótese, a vinculação será à finalidade mediata do tributo, já que a tributação como um todo deve atender a ela. Em outro plano, eles tratarão de um tributo específico, quando os critérios e limites serão analisados para aquela exação específica, levando-se em consideração a finalidade imediata de cada tributo.

#### **2.1.2.1. Princípio da Suficiência dos Ingressos Fiscais – Tributo só Existe Porque há Despesa**

Fritz Neumark, ao definir o que entendia como sendo os princípios para uma política fiscal justa e economicamente racional, estabeleceu o princípio da suficiência dos ingressos Fiscais (Grundsatz der Ausreichendheit der Steuerträge), que foi assim conceituado:

...o princípio de suficiência dos ingressos fiscais exige que, sob o pressuposto de um equilíbrio financeiro vertical racional, a totalidade do sistema fiscal de um país se estruture quantitativa e qualitativamente de maneira que todos os ingressos fiscais permitam em todo nível político uma cobertura duradoura dos gastos que ele pretenda financiar fiscalmente.<sup>124</sup>

De acordo com tal princípio, o sistema tributário precisa ser estruturado no sentido de prover o Estado de recursos suficientes para o seu financiamento. Isso importa em um sistema tributário que precisa arrecadar uma quantidade de recursos que possibilite o seu sustento. Esta necessidade fundamenta-se no simples enunciado colocado por Goffredo Telles Júnior como a base de estrutura para um sistema tributário: “*As rendas públicas devem ser suficientes para o pagamento das despesas ocasionadas pelos encargos atribuídos ao Poder Público*”.<sup>125</sup>

Este princípio expõe a visão do sistema tributário do ponto de vista do Estado. Normalmente, os estudos voltam-se para os limites e garantias dos contribuintes, ou seja, quanto é possível e justo que este contribua para o Estado. Já no princípio aqui estudado, está-se analisando o que o Estado precisa, e não aquilo que o contribuinte pode dar. Esta questão é determinada por outros critérios que serão adiante vistos.

Logo, se o Estado precisa uma quantidade de valores que não importe na máxima capacidade contributiva da sociedade, então a tributação deverá ser limitada àquilo que é suficiente para cobrir as

---

<sup>124</sup> NEUMARK, Fritz. Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970. P. 53, onde se lê no original: “...der Grundsatz der Ausreichendheit der Steuerträge, das das Gesamtsteuersystem eines Landes unter der Voraussetzung eines rationalen vertikalen Finanzausgleichs quantitativ uns qualitativ so zu gestalten, daß die Steuerträge auf jeder politischen Ebene die nachhaltige Deckung der Von ihr steuerlich zu finanzierenden Ausgaben gestatten.”

<sup>125</sup> TELLES Jr., Goffredo. Discriminação Constitucional de Fontes de Receita Tributária. Artigo publicado na Revista de Direito Público. Ano I, vol. 4. São Paulo: RT, abril-junho 1968. P. 126.

despesas estatais. Não é possível admitir que o Estado arrecade o máximo possível quando os recursos não lhe são necessários.

Por outro lado, se o Estado precisa de mais recursos do que é possível obter pela capacidade contributiva dos cidadãos, deve a tributação ser limitada pela capacidade. Esta situação deve ser temporária, pois o Estado neste caso deverá proceder corte de gastos a fim de adequar as despesas aos recursos disponíveis, como ensina Fritz Neumark:

...o volume dos gastos estatais (que devem financiar-se por recurso tributários) não se fixará somente por considerações relacionadas diretamente com as prestações do Estado como tal, mas também pela quantia máxima de imposto considerada suportável desde a perspectiva da política econômica, em tanto que, quando os fatores objetivos façam aparecer elevados ingressos tributários como impossíveis ou como econômica e politicamente inoportunos, o máximo dos ingressos tributários que se pode obter constitui evidentemente o limite para a parte dos gastos do Estado que devam ser cobertos por eles.<sup>126</sup>

Como já visto, o Estado e os direitos por ele protegidos têm um custo. Este custo deve ser coberto pela receita do Estado, que é em sua maioria tributária. Há, portanto, uma vinculação direta entre a receita e a despesa, já que esta deve integralmente ser atendida por aquela. O princípio da suficiência ora visto demonstra que as receitas devem ser suficientes para cobri-la.

Como há esta conexão direta, encontra-se aqui um primeiro limitador para a carga tributária: a despesa pública. Não é correto o Estado arrecadar mais do que aquilo que é necessário para a sua cobertura.

Por outro lado, se a despesa é mais volumosa que a receita, é possível tentar a elevação da carga tributária. Ocorre que isto só será

<sup>126</sup> No original: "...das Volumen der (steuerlich zu finanzierenden) Staatsausgaben nicht nur durch Erwägungen bestimmt, die sich unmittelbar auf die Staatsleistungen als solche beziehen, sondern auch durch das wirtschaftsordnungspolitisch als erträglich angesehene Höchstmaß an Steuern, während dort, wo objektive Faktoren höhere Steuererträge unmöglich oder ökonomisch bzw. Politisch unerwünscht erscheinen lassen, das Maximum des erzielbaren Steueraufkommens offensichtlich die Grenze für das Quantum der durch dieses zu deckenden Staatsausgaben setzt." Em Grundsätze... p. 49.

possível se os contribuintes não estiverem no limite de sua capacidade contributiva. E mesmo que não estejam, é conveniente avaliar o impacto econômico de um aumento do tributo a fim de aumentar a receita.

De qualquer forma, havendo a ligação entre receita e despesa, conclui-se que esta deverá ser mantida no menor valor possível pelo Estado, evitando-se que os limites sejam atingidos.

#### **2.1.2.2. Capacidade Contributiva e Igualdade**

Conforme acima visto, em função do princípio Republicano, existe o dever fundamental de pagar os tributos, que também se vincula à solidariedade. Estes elementos impõem à sociedade a carga tributária, sendo de responsabilidade dos cidadãos o fornecimento de recursos para o financiamento do Estado e de suas atividades.

Constatado que a sociedade deve arcar com o ônus financeiro do Estado, pergunta-se então: como dividir tal ônus entre os seus membros?

A Constituição Federal em diversas partes afirma a igualdade de todos, mencionando-a já no preâmbulo, passando depois pelo *caput* do art. 5º e reafirmando esta questão em diversas outras passagens.

Na tributação não é diferente: veda-se tratamento desigual a contribuintes em situação semelhante (art. 150, II) ou determina-se a uniformidade de tratamento tributário imposta à União Federal (art. 151, I). Ou, como bem resume Stuart Mill:

Por que motivo a igualdade deve ser a norma em matéria de tributação?  
Porque esta deve ser a norma em tudo aquilo que diz respeito às coisas

referentes ao governo. Já que o governo não deve fazer nenhuma discriminação de pessoas e classes quanto à força dos direitos que as pessoas têm em relação a ele, é preciso que qualquer sacrifício que exigir delas represente, na medida do possível, o mesmo ônus para todas – sendo essa, importa notar, a maneira que, no conjunto, acarreta menos sacrifício.<sup>127</sup>

Sendo então a igualdade um valor constante na Constituição Brasileira, logo se conclui que a carga tributária deverá ser repartida igualmente.

A primeira vista poder-se-ia concluir que igualdade neste caso seria a simples divisão do custo do Estado entre o número de habitantes, descobrindo-se, então, um valor igual a cada cidadão.

Ocorre que a igualdade decorrente deste procedimento é apenas aparente. Apesar de ser cobrado valor igual, deve-se reconhecer que a situação econômica de cada um não é igual. Por isso, este formato implicaria um impacto diferente do tributo para cada contribuinte, apesar de o valor ser nominalmente igual.

Este impacto decorre do pagamento do tributo. O mero desembolso do valor representa uma diminuição do patrimônio do contribuinte, retirando dele parte de sua riqueza. Logo, se for cobrado um valor igual de cada um dos contribuintes, haveria impacto pequeno para os mais abastados e um impacto grande para os menos favorecidos.

Por estes motivos, é que, na tributação, a igualdade é representada pela existência ou não de capacidade contributiva. Segundo Regina Helena Costa, o princípio da capacidade contributiva é *“... a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.”*<sup>128</sup>.

---

<sup>127</sup> MILL, John Stuart. Princípios de Economia Política. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural, 1983. P. 290.

<sup>128</sup> O Princípio... p. 101.

A capacidade contributiva é a capacidade que alguém tem de contribuir para as despesas públicas. O tributo, portanto, só incide onde há capacidade contributiva.

Todos os cidadãos têm uma parcela de seu patrimônio, de seus rendimentos, que lhe são indispensáveis para uma vida minimamente digna. Ocorre que existem cidadãos que não possuem nem este mínimo, podendo-se dizer que não possuem qualquer capacidade contributiva.

Aqueles que estão acima da faixa mínima de subsistência, em que já existe capacidade contributiva, devem contribuir com valor proporcional ao que ultrapassa a faixa mínima. Até ela, não possuem a capacidade. Então, pode-se dizer que alguns possuem mais ou menos capacidade.

Por este critério, pode-se então graduar a tributação, fazendo incidir o tributo apenas sobre a capacidade contributiva demonstrada pelos contribuintes. Mesmo aqueles que a possuem podem ser diferenciados através de critérios de seletividade e progressividade, conforme adiante será exposto.

De qualquer sorte, o princípio da capacidade contributiva concretiza a igualdade na tributação na medida em que visa tornar igual a todos os cidadãos o impacto causado pelos tributos, como coloca Stuart Mill: *“A igualdade de tributação, portanto, como máxima de política, significa igualdade de sacrifício. Significa distribuir a contribuição de cada pessoa para cobrir as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo, com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente, pagando a dela.”*<sup>129</sup>.

---

<sup>129</sup> Princípios... p. 290.

A capacidade contributiva relaciona-se com a finalidade do tributo no sentido em que distribui igualmente a carga tributária necessária para a busca da finalidade do Estado<sup>130</sup>.

Deve-se, entretanto, analisar a capacidade contributiva enquanto limite para a incidência tributária.

É certo que o Estado, na busca pelo bem comum, desempenha atividades e presta serviços que possuem um determinado custo. Este custo deveria ser cobrado da sociedade na forma de tributos. Todavia, o custo pode se tornar muito grande, de maneira que a capacidade contributiva dos cidadãos não seja suficiente para cobrir integralmente os custos do Estado. Prepondera, então, a finalidade estatal ou a capacidade contributiva?

Parece que deve preponderar a capacidade contributiva. No caso acima, com os custos do Estado maiores que o valor que é possível arrecadar dos cidadãos, se preponderasse a finalidade estatal deveria haver um aumento do tributo extrapolando os critérios e limites da capacidade contributiva. Isso significaria tributar a zona onde não existe capacidade contributiva, ou aumentar tanto os tributos a ponto de se confiscar a riqueza que lhe deu origem.

Como acima visto, a zona em que não existe capacidade contributiva, comum a todos os cidadãos, corresponde ao valor necessário para uma existência digna. Logo, tributar este valor significa retirar do cidadão valores que seriam utilizados para a sua subsistência. Importaria, portanto, em uma diminuição do padrão de vida dos contribuintes, sendo que, em vários casos, o contribuinte seria condenado a uma existência indigna e famélica. O mesmo ocorre quando o tributo incidir pesadamente ao ponto de confisco: em

---

<sup>130</sup> Humberto Ávila aponta para o princípio da capacidade contributiva como medida da imposição na tributação de finalidade fiscal. Teoria da Igualdade Tributária. São Paulo: Malheiros, 2008. Pp. 160 e 161.

determinado prazo, a riqueza perecerá e passará à propriedade do Estado.

A situação acima contraria a Constituição no ponto que é contrária à dignidade da pessoa humana. Para uma vida minimamente digna é necessário dinheiro, e tributar parte deste valor é atentar contra a subsistência do contribuinte. Ainda, o confisco é vedado expressamente pela Constituição (art. 150, IV).

Sob o ponto de vista de sustentabilidade da tributação, uma incidência muito grande atenta contra a manutenção da arrecadação<sup>131</sup>. Por sustentabilidade entende-se que a arrecadação de hoje possa continuar a existir no futuro. Atenta contra isso uma tributação atual excessiva que diminui a riqueza do contribuinte no futuro, de maneira que o tributo passará a incidir sobre valores menores. Logo, haverá uma queda na arrecadação. Estas relações são observadas por Seligman:

O marco distintivo da vida econômica moderna é a compreensão destas interrelações econômicas próximas. O maquinário da produção tornou-se tão sutil e tão complexo que um desarranjo de uma parte faz com que o todo fique desengrenado. A sobrecarga de uma classe pode ter as consequências mais inesperadas sobre outra. Tributação, como arma de retaliação, frequentemente demonstra ser um bumerangue. Uma pressão indevida sobre uma ferrovia pode diminuir recursos, ao invés de aumentar receita.<sup>132</sup>

Por estes motivos, é que se conclui que a capacidade contributiva prepondera sobre a busca da finalidade do Estado. Como já acima visto, o regime constitucional atual dispõe sobre a sociedade brasileira, sendo o Estado brasileiro um mero instrumento de atuação dela. Logo,

---

<sup>131</sup> “Não causa surpresa, daí, que se coloque o debate sobre reforma tributária: não basta que o sistema tributário seja instrumento adequado para a arrecadação; impõe-se que sua configuração se dê de forma que não ponha em risco sua base de sustentação, qual seja, a própria economia.”. Luís Eduardo Schoueri. Tributação e Indução Econômica... P. 142

<sup>132</sup> No original: “The distinguishing mark of modern economic life in this respect is the realization of these close economic interrelations. The machinery of production has become so subtle and so complex that the disarrangement of any one part throws the whole out of gear. The overburdening of any one class may have the most unlooked-for consequences upon another. Taxation, as a weapon of retaliation, often proves to be a boomerang. An undue pressure on a railroad may decrease facilities, rather than increase revenue.” Essays in Taxation. pp. 321 e 322.

antes dos fins do Estado, vem a subsistência da sociedade e de seus membros. Até porque seria ilógico que o Estado buscase o bem comum financiado por recursos subtraídos da subsistência mínima dos cidadãos. Tais recursos seriam utilizados para solucionar uma situação que a sua própria arrecadação ajudou a causar.

A preponderância da capacidade contributiva leva à conclusão de que a carga tributária está limitada pela capacidade da população contribuir com os tributos.

#### **2.1.2.2.1. Limites da Capacidade Contributiva – Preservação do Mínimo Existencial e Vedação ao Confisco**

Em decorrência da capacidade contributiva, deduz-se a existência de dois limites à tributação: a preservação do mínimo vital e a vedação ao confisco.

Estes dois limites opõem-se, sendo o primeiro um limite mínimo do tributo (ou a partir do qual pode haver tributo), e o segundo, um limite máximo (ou até que ponto pode ir o tributo).

A preservação do mínimo vital refere-se à proteção da faixa de renda ou riqueza do contribuinte em que não existe capacidade contributiva. Como já exposto acima, só pode ser cobrado tributo de quem pode contribuir. Aqueles que não possuem uma condição mínima de vida não podem ser compelidos ao seu pagamento<sup>133</sup>.

Neste sentido, o tributo só pode incidir quando o contribuinte tiver alguma disponibilidade financeira, ou seja, com o valor de sua renda

---

<sup>133</sup> Como ensina Ricardo Lobo Torres: “*Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas.*” O Direito ao Mínimo Existencial. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 8

que consiga satisfazer sua subsistência mínima e ainda lhe sobre disponibilidade (maior ou menor) sobre a qual é possível a incidência da tributação.

A preservação do mínimo vital baseia-se na proteção da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF) e nos objetivos de redução da pobreza e promoção do bem de todos (art. 3º, III e IV, CF). Nos ensinamentos de Ricardo Lobo Torres: *“A proteção ao mínimo existencial, sendo pré-constitucional, está ancorada na ética e se fundamenta na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na ideia de felicidade, nos direitos humanos e nos princípios da igualdade e da dignidade humana.”*<sup>134</sup>. A tributação do mínimo vital seria atentatória a estes valores, pois se estaria reduzindo a capacidade de subsistência dos contribuintes que ganham o mínimo vital ou valores abaixo dele, como aponta Stuart Mill: *“Uma renda que não ultrapassasse 50 libras não deveria ser tributada nem diretamente nem por meio de impostos sobre artigos de primeira necessidade; com efeito, uma vez que, por hipótese, essa é a renda mínima que o trabalho deveria ser capaz de comprar, o governo não deve contribuir para reduzir esta renda.”*<sup>135</sup>.

Deve-se apontar que a preservação do mínimo vital é um limite que se aplica a todos os contribuintes, já que se considera um valor mínimo de subsistência para qualquer pessoa.

Além das justificativas constitucionais acima vistas, o limite para preservação do mínimo vital também se sustenta no fato de que a tributação dos valores necessários à subsistência seria desvantajosa do ponto de vista econômico. Entre o pagamento do tributo e a subsistência, os contribuintes escolheriam esta. E as medidas coercitivas para a cobrança do valor devido não seriam de grande ajuda, já que os contribuintes que estivessem nesta faixa de

---

<sup>134</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O Direito ao Mínimo... p. 13.

<sup>135</sup> Princípios... p. 292

rendimentos não possuiriam bens ou direitos que pudessem ser gravados em um eventual processo de cobrança destes tributos. Esta tributação seria de pouca eficácia<sup>136</sup>.

Este limite é observado pela existência de faixa de isenção do imposto de renda, em que se considera que rendimentos dentro desta faixa não podem ser considerados renda, logo não se poderia tributá-los. Este limite também é utilizado nos impostos sobre o patrimônio, isentando aqueles de menor monta (ex. IPTU e IPVA).

Nos tributos incidentes sobre o consumo, este limite deveria ser atendido pela isenção dos produtos essenciais à subsistência humana (note-se que isto está conectado ao critério de seletividade que será visto adiante).

Em oposição ao limite do mínimo vital, tem-se o limite de vedação de confisco, que é expressamente determinado pela Constituição Federal (art. 150, IV). Pode-se afirmar que este é o limite oposto porque ele se aplica quando há capacidade contributiva, mas a incidência do tributo é tão grande que acaba confiscando a riqueza ou renda que deu origem à obrigação tributária. Este efeito é indesejável porque em determinado prazo acaba empobrecendo o contribuinte, de

---

<sup>136</sup> Apesar da indicação deste limite, o Brasil encontra-se longe de respeitá-lo. Recente estudo do IPEA indica que contribuintes com renda familiar mensal de até dois salários mínimos tiveram carga tributária bruta no ano de 2008 no percentual de 53,9% da sua renda, enquanto que para os contribuintes com renda familiar superior a trinta salários mínimos a carga foi de 29%. O mesmo estudo indica que estes números aumentaram significativamente de 2004 até 2008, apontando que o sistema, tal qual hoje se apresenta, está levando a uma desigualdade maior, impondo um ônus tributário muito maior aos mais pobres do que aos mais ricos. Limites de preservação do mínimo vital, vedação de confisco e critérios como progressividade e seletividade são desrespeitados, de maneira que o sistema parece conformado, no sentido de realizar justamente o oposto daquilo que o direito determina. Em IPEA. Receita Pública: Quem Paga e Como se Gasta no Brasil. Comunica da Presidência n. 22 de 30 de junho de 2009. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado\\_da\\_presidencia\\_n22.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf). Acesso em Agosto de 2009. O mecanismo que permite essa forma de tributação é explicado pela maior incidência da tributação indireta no Brasil, que arrecada muito mais desta maneira do que pela via direta, como ocorre com a maioria dos países. Este fato é demonstrado em PATU, Gustavo. Escalada da Carga Tributária. São Paulo: Publifolha, 2008.

maneira que ele não mais poderá contribuir para o Fisco e não terá à disposição recursos necessários à geração de riqueza, conforme coloca Hugo de Brito Machado: “O Estado, ao adotar o regime da livre empresa, utiliza o tributo como instrumento através do qual as empresas privadas suprem os seus cofres dos recursos financeiros necessários ao desempenho de suas atividades. Assim, tributá-las até a exaustão seria uma atitude absurdamente incoerente. Seria matar a galinha dos ovos de ouro. Extinguir a fonte de onde se nutre de recursos financeiros.”<sup>137</sup>.

Superado o limite da preservação do mínimo vital, inicia-se a capacidade contributiva, iniciando-se a incidência dos tributos<sup>138</sup>. Pelos critérios de progressividade das alíquotas e seletividade, a incidência pode se tornar mais pesada à medida que aumenta a capacidade contributiva. Ocorre que, o aumento demasiado desta incidência acaba tornando o tributo em um instrumento de confisco dos bens do contribuinte sem a observância do devido processo legal e sem o pagamento de indenização<sup>139</sup>.

O confisco acaba por retirar do contribuinte a sua capacidade contributiva, vindo daí a sua relação com o limite exposto<sup>140</sup>. Inexistindo capacidade contributiva, não há tributo, e não há arrecadação. Logo, o limite que veda o confisco destina-se em realidade a evitar uma tributação tão gravosa que esgote a capacidade contributiva.

---

<sup>137</sup> Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. 3ª edição. São Paulo: RT, 1994. p. 97.

<sup>138</sup> Conforme colocam Klaus Tipke e Douglas Yamashita: “A capacidade contributiva começa além do mínimo existencial.” Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 46

<sup>139</sup> “Mesmo em face das dificuldades de interpretação resultantes da indefinição do que seja um tributo com efeito de confisco, o preceito constitucional demonstra um rumo a ser seguido pela tributação no Brasil. Ela deve ser um instrumento pelo qual o Estado há de obter os meios financeiros para o atendimento de seus gastos. Nunca, porém, um instrumento de extinção da propriedade privada.”. Hugo de Brito Machado. Princípios Jurídicos... p. 105.

<sup>140</sup> “A capacidade contributiva termina, de todo o modo, onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva.” Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. Artigo publicado em SCHOUERI, Luis Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 65.

O confisco pode ocorrer não só em decorrência da progressividade das alíquotas ou da seletividade. Apresenta-se sempre que houver excesso na incidência tributária a ponto de destruir os bens e rendimentos que deram origem ao tributo.

Por fim, cumpre analisar a relação destes limites com a finalidade mediata do tributo e qual sua aplicabilidade às finalidades imediatas.

A finalidade mediata requer estes limites porque a busca pelo bem comum é inviável sem que os cidadãos possuam condições mínimas de sobrevivência. Contrariar estes limites é justamente ir contra estas condições, pois se retira parte dos valores necessários à subsistência, como explica Fernando Aurélio Zilveti:

É essencial o respeito ao princípio do mínimo existencial para atingir a plenitude do respeito à capacidade contributiva do cidadão. Tributar aquele que não tem condições mínimas de subsistência tende a agravar o problema da pobreza, impedindo que o pobre possa adquirir produtos e fazer parte do mercado consumidor. Isso privaria o pobre de adquirir condições de mobilidade social segundo suas próprias capacidades, o que atenta contra os princípios do Estado de Direito e da democracia.<sup>141</sup>

Os valores retirados por meio da tributação destinam-se justamente à busca pelo bem comum, mas é ilógico prejudicar o contribuinte com tributação excessiva para posteriormente tentar beneficiá-lo com atividades estatais que busquem a finalidade. Nesta hipótese, a tributação estaria trabalhando contra a sua finalidade, de maneira que não é admissível sua aplicação<sup>142</sup>.

---

<sup>141</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. Artigo publicado em SCOUERI, Luis Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 45 e 46.

<sup>142</sup> Conforme coloca Ricardo Lobo Torres: “A dignidade humana e as condições materiais de existência não podem retroceder a quem de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados.” Em O Orçamento na Constituição. P. 127.

Quanto às finalidades imediatas, existem discussões acerca da aplicabilidade da capacidade contributiva aos tributos extrafiscais<sup>143</sup>. Esta discussão tem lugar em decorrência do entendimento de que a capacidade contributiva seria um instituto próprio da tributação fiscal, e por isso seria inaplicável à tributação extrafiscal. Esta posição seria sustentada no fato de que a tributação fiscal teria a função de tirar dos particulares os valores necessários para a manutenção do Estado, e, por isso a capacidade contributiva se configuraria como medida para identificar quem pode contribuir e com quanto cada um pode contribuir. Na tributação extrafiscal, este critério não seria compatível com a finalidade, já que se pretende apenas buscar um resultado diverso da arrecadação de recursos. Neste sentido, o critério seria apenas o da proporcionalidade, que se propõe a analisar a relação de meio e fim existente entre o tributo e a finalidade que com ele se pretende atingir.

O posicionamento da completa inaplicabilidade da capacidade contributiva à tributação extrafiscal não parece ser o melhor entendimento sobre o assunto. Conforme Luís Eduardo Schoueri aponta: “... *as normas tributárias indutoras não perdem sua natureza tributária e por isso continuam sujeitas aos cânones tributários, cabendo daí ao jurista estudar sua compatibilidade tanto com o Direito Tributário como com o Direito Econômico.*”<sup>144</sup>.

Conforme visto neste capítulo, os limites dados pela capacidade contributiva não são apenas de caráter ético, impedindo que o tributo torne a vida humana indigna, mas são também de caráter lógico e

---

<sup>143</sup> De acordo com Luís Eduardo Schoueri, três posições são possíveis no confronto entre igualdade e normas tributárias indutoras: “-*Considerar espúria qualquer norma tributária indutora, por ferir o princípio da igualdade; - Afirmar a aplicação do princípio da igualdade às normas tributárias indutoras, mas negar a aplicação do princípio da capacidade contributiva; ou, finalmente, - Afirmar a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e buscar sua compatibilidade com as normas indutoras.*” O autor indica que há respeitáveis posicionamentos que defendem as três correntes. Em Normas Tributárias Indutoras... p. 277.

<sup>144</sup> Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 280 e 281.

econômico que devem ser observados para que a tributação tenha eficácia.

A capacidade contributiva é um instituto próprio do direito tributário, que tem as funções de: 1) identificar quem pode pagar tributos; 2) estabelecer limites máximos e mínimos para a incidência tributária e 3) fornecer critérios que permitam graduar o peso da incidência tributária de acordo com a capacidade de cada contribuinte.

Regina Helena Costa expõe que a capacidade contributiva pode ser absoluta (objetiva) ou relativa (subjéctiva). A primeira seria a capacidade do indivíduo de contribuir com tributos. A capacidade relativa ou subjéctiva presta-se a graduar a capacidade contributiva, determinando qual o grau de capacidade, ou seja, o quanto ele pode contribuir (p. 26). A mesma autora também afirma que *“Em sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do “mínimo vital” e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais, conforme demonstraremos.”*<sup>145</sup>. Verifica-se que a capacidade contributiva absoluta equipara-se à primeira função da capacidade contributiva descrita acima, da mesma maneira que a capacidade contributiva relativa equipara-se à terceira função, que dá graduação ao tributo. Os limites da capacidade contributiva são os mesmos descritos na segunda função acima mencionada.

Note-se que as três funções descritas são sucessivas. Ou seja, só se passa ao segundo exame após se superar o primeiro, e assim ocorre com o terceiro, que só ocorre quando se supera os antecedentes.

---

<sup>145</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993. P. 129.

Se a capacidade contributiva for conceituada meramente como um critério de medida para o quanto que cada um deve contribuir para o Estado, de fato fica difícil a sua aplicação na tributação extrafiscal, que terá critérios quantitativos diferentes da tributação fiscal<sup>146</sup>.

Ocorre que capacidade contributiva é mais do que isso, sendo dela integrantes as três funções sucessivas acima analisadas. Destas funções, entende-se que a identificação de quem pode contribuir com o Estado é aplicável à tributação extrafiscal. Mesmo que se queira atingir um efeito diverso da mera arrecadação de recursos, a incidência de tributos sobre quem não tem qualquer capacidade contributiva acaba por ameaçar a subsistência destas pessoas<sup>147</sup>. O efeito extrafiscal buscado será atingido conjuntamente com um indesejado efeito de redução das condições de subsistência dos contribuintes, o que é contrário à dignidade da pessoa humana. A busca pelo bem comum acaba também prejudicada, uma vez que, justificada pela busca de outra finalidade, prejudica-se o bem-estar do contribuinte afetado. Conforme já visto anteriormente, as finalidades extrafiscais do tributo

---

<sup>146</sup> Marciano Seabra Godói discute a aplicabilidade ou não da capacidade contributiva aos tributos extrafiscais. Aponta que a igualdade em matéria tributária não se resume apenas à capacidade contributiva. A igualdade tem um conteúdo mais abrangente que este princípio. Neste sentido, não seria necessário adequar o seu conteúdo à uma plena aplicação na capacidade contributiva. Esta conclusão assemelha-se ao exposto neste trabalho, em que se demonstra que a capacidade contributiva tem um conteúdo sucessivo que acaba sendo aplicado a todos os tributos. Difere-se que o autor mencionado identifica a capacidade contributiva apenas como critério de igualdade do sacrifício, enquanto que aqui o princípio possui um conteúdo mais abrangente. Nota-se o pensamento do autor no seguinte trecho: “*No caso da tributação extrafiscal, sim, pode-se dizer que se aplica a regra de tratar desigualmente os desiguais, pois para reduzirem-se desigualdades fáticas sociais e regionais (tarefas exigidas pela Constituição brasileira em vários dispositivos) é necessário impor diferentes sacrifícios aos diversos contribuintes, ao contrário da capacidade contributiva que manda que todos tenham um sacrifício igual e assim não é tão própria para criar igualdade fática quanto a tributação extrafiscal.*” Em GODÓI, Marciano Seabra. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 214

<sup>147</sup> Enrico De Mita aponta que o tributo sempre tem como pressuposto um fato economicamente relevante, que constitua manifestação de riqueza: “*Mesmo a tributação extrafiscal deve respeitar o princípio de capacidade contributiva no sentido de que, ainda que sendo preordenada a metas extrafiscais, e mesmo sendo estas metas alcançadas exatamente quando a hipótese de incidência não se verifica, a tributação deve ter como pressuposto um fato economicamente relevante, um fato que constitua manifestação de riqueza.*” O Princípio da Capacidade Contributiva. Artigo Publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 248.

servem à busca do bem comum. Não é possível que o tributo extrafiscal, que também observa a finalidade mediata, sob a justificativa de promovê-la, acabe por prejudicá-la, ofendendo a capacidade de subsistência dos contribuintes.

Além destes argumentos, deve-se analisar que a falta de capacidade contributiva torna inócuo o mecanismo dos tributos extrafiscais. Estes, para serem eficazes, pressupõem a liberdade do contribuinte, que pode escolher entre diversas condutas, mas é pelo Estado induzido a praticar ou não praticar determinada conduta através do tributo como elemento econômico. Se não há capacidade contributiva, provavelmente não haverá pagamento de tributo, logo o convite feito ao contribuinte lhe é indiferente.

A segunda função da capacidade contributiva estabelece limites mínimos e máximos para a incidência tributária. Estes limites também parecem ser aplicáveis à tributação extrafiscal, conclui Victor Borges Polizelli:

Porquanto se reconheça, assim, a possibilidade de os tributos exercerem funções absolutamente não tributárias, continuam a ter plena validade as regras e os princípios restritivos de ordem tributária, especialmente o princípio da capacidade contributiva, pois seus limites inferior (mínimo existencial) e superior (proibição de tributo com efeito confiscatório) devem ser aplicados em conjunto com a discriminação efetuada pela norma de finalidade social (distributiva ou indutora).<sup>148</sup>

O limite da preservação do mínimo vital tem a função de justamente proteger do tributo a zona em que não há capacidade contributiva. Note-se que esta existe para todos os contribuintes, ou seja, todos possuem uma parte da renda que deve ser isenta a fim de garantir a subsistência mínima. Aqui se difere a função de identificar quem pode contribuir com o fisco da função de limite de preservação do mínimo vital, que é uma garantia de todos os contribuintes.

---

<sup>148</sup> POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: Distribuição de Renda e Indução. Artigo publicado na Revista Direito Tributário Atual n. 21. São Paulo: Dialética, 2007. p. 381

O limite máximo também é aplicável, através da vedação ao confisco. Admitir-se a possibilidade de que um tributo extrafiscal seja confiscatório, em realidade estar-se-ia admitindo que este tributo tivesse função diretiva da economia. Se o tributo, pela sua incidência, acaba destruindo, absorvendo a riqueza que lhe deu causa, logo não deixa escolha ao destinatário, dirigindo sua conduta para aquilo que se pretende. A tributação extrafiscal pressupõe a liberdade do contribuinte, e a tributação confiscatória acaba obrigando-o a agir de determinada maneira. Se uma conduta é tão indesejável a ponto de o tributo ser confiscatório, demonstra-se que na realidade a referida conduta deveria ser proibida, com a aplicação de sanção administrativa ou penal para os infratores. Desta forma, um tributo extrafiscal deve observar o limite da vedação do confisco também porque o tributo acaba por descaracterizar-se quando se torna confiscatório<sup>149</sup>.

Luís Eduardo Schoueri lembra outro aspecto importante: a capacidade contributiva estabelece limites à extrafiscalidade de maneira a estabelecer a igualdade de indução da norma tributária. Uma tributação extrafiscal para pessoas com diferentes índices de capacidade contributiva poderia gerar um efeito mais indutor naqueles com menos capacidade do que para aqueles com mais:

Desloca-se, assim, a questão que já não mais se centra no confronto entre capacidade contributiva e regulação econômica. Estes passam a ser vistos como harmônicos, cabendo à intervenção econômica mostrar-se adequada e proporcional, tendo em vista a própria medida, que se adequará aos fins da Ordem Econômica. A própria capacidade contributiva assume papel revigorado, já que passa a ser a garantia de que contribuintes com capacidade econômica mais reduzida não sejam mais afetados pela norma e portanto não sejam “mais induzidos” que aqueles mais favorecidos.<sup>150</sup>

---

<sup>149</sup> No mesmo sentido, ensina Regina Helena Costa: “A inobservância da graduação dos impostos consoantes a capacidade contributiva dos sujeitos só está autorizada diante da tributação extrafiscal, para o alcance de finalidades homenageadas pela ordem constitucional. Todavia, na instituição de tributos progressivos ou regressivos que atendam fins extrafiscais, a incidência do princípio não está totalmente afastada, pois o legislador não poderá descuidar-se da preservação dos limites que o mesmo impõe: a manutenção do mínimo vital, o não-atingimento do confisco e o não cerceamento de outros direitos constitucionais.” O Princípio... p. 102.

<sup>150</sup> Luís Eduardo Schoueri. Normas Tributárias Indutoras... p. 292 e 293.

Por fim, a terceira função da capacidade contributiva parece não ser compatível com a tributação extrafiscal. A gradação do valor dos tributos de acordo com a capacidade de contribuir de cada contribuinte é inerente a uma tributação fiscal. Conforme já acima exposto, é dever fundamental contribuir para as despesas do Estado na medida de sua possibilidade. E esta medida é encontrada através da capacidade contributiva<sup>151</sup>.

Esta medida é inadequada à tributação extrafiscal porque a finalidade desta não é arrecadar recursos ao Erário. Logo, não se aplicam critérios que justamente determinam como o ônus de manutenção do Estado deve ser repartido de maneira justa. A tributação extrafiscal quer uma finalidade diferente desta, buscando induzir o comportamento do contribuinte. Desta maneira, sua incidência deve ser suficiente para que este efeito seja observado, ou seja, o tributo deverá incidir mais ou menos a fim de que a incidência efetivamente tenha o efeito de induzir o comportamento. Abandona-se como critério da incidência a capacidade do contribuinte de arcar com o ônus de manutenção do Estado e passa-se a analisar qual peso da incidência é necessário para estimular ou desestimular determinada conduta, independentemente de quem seja o contribuinte. Por estes motivos, a proporcionalidade passa a ser um critério muito mais adequado para a análise do peso da tributação extrafiscal, pois se presta a analisar as relações de meio e fim. O tributo extrafiscal é um meio para determinada finalidade, logo a proporcionalidade se presta melhor a tal exame.

Em conclusão, verifica-se que a capacidade contributiva aplica-se a todos os tributos do sistema. O que varia é a forma como ela incidirá

---

<sup>151</sup> Em trabalho anterior, ao analisar a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos ambientais, conclui-se pela aplicabilidade dos limites do mínimo existencial e do não confisco, ainda que a conduta do agente gerasse externalidade negativa que pudesse ensejar o tributo em valores contrários aos limites. Érico Hack e Roberto Ferraz em *O Princípio da Capacidade Contributiva...* p. 230.

de acordo com a finalidade imediata pretendida pelo tributo<sup>152</sup>. O fato de a tributação extrafiscal só usar duas funções da capacidade contributiva não quer dizer que ela não é aplicada a estes tributos. A identificação da capacidade de contribuir e os limites por ela estabelecidos devem ser observados em todos os tributos, sejam fiscais ou extrafiscais. Os critérios de distribuição dessa carga é que devem ser aplicados apenas aos tributos fiscais, conforme será visto agora.

#### **2.1.2.2.2. Critérios da Capacidade Contributiva – Progressividade das Alíquotas e Seletividade**

A capacidade contributiva leva a três funções distintas e progressivas. Cada uma tem como pré-requisito a antecedente.

Constatado que alguém tem capacidade contributiva, passa-se a estabelecer quais os limites do tributo, de forma que sua incidência não afete o mínimo vital e não se torne confisco.

Depois de superados estes dois exames, passa-se, então, a analisar quanto se deve cobrar do contribuinte em questão a fim de que o tributo mantenha parelho seu impacto para todas as pessoas.

A sociedade deve suportar o custo do Estado através dos tributos. E isso, conforme já dito, deve ser feito de maneira igualitária. A capacidade contributiva é este critério de igualdade, que não significa cobrar o mesmo de todos. A cobrança igual seria um imposto

---

<sup>152</sup> “Portanto, é tão falso afirmar que o princípio da capacidade contributiva não se aplica a todos os tributos quanto afirmar que se aplica uniformemente a todos os tributos.” FERRAZ, Roberto. O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e Limites da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009. P. 535.

fixo, que Humberto Ávila argumenta que é inconstitucional. A Constituição determina que os impostos sejam progressivos sempre que for possível graduar a capacidade econômica do contribuinte. Ainda, o mesmo autor afirma que se poderia argumentar que um imposto fixo seria desejável sob fundamentos extrafiscais, como a praticabilidade administrativa. O autor, todavia, refuta esta possibilidade pela sua violação à igualdade:

Sendo assim, contudo, a instituição irrestrita de um imposto com a alíquota fixa somente por razões de praticabilidade seria, ainda assim, inconstitucional, pois a restrição à igualdade seria muito intensa (restringiria excessivamente o direito fundamental ao tratamento igualitário), muito extensa (a desigualdade causada não seria nem acessória nem acidental mas uma consequência direta da tributação) e sem válvulas equitativas atenuadoras (a necessidade da instituição de medidas atenuadoras para evitar a aniquilação da igualdade seria tão grande que tornaria ineficiente a própria consecução da finalidade extrafiscal.).<sup>153</sup>

Ou seja, quanto maior o patrimônio, a renda, a riqueza sobre a qual incide o tributo, maior o valor cobrado, partindo-se da premissa de que uma cobrança proporcionalmente maior de alguém mais rico tem o mesmo impacto de uma cobrança proporcionalmente menor do mais pobre. Assim, a exigência de uma alíquota de imposto de renda de 27,5% sobre os rendimentos maiores presume-se que tem o mesmo impacto que a exigência de uma alíquota de 7,5% do mesmo imposto exigida daqueles rendimentos que se encontram na faixa logo acima da isenção<sup>154</sup>.

Esta igualdade de impacto é o que atualmente se entende como a igualdade na tributação. Note-se que esta igualdade de impacto do tributo é necessária nos tributos fiscais, que distribuem na sociedade o ônus de manutenção do Estado. A distribuição igualitária deste ônus reflete-se em uma tributação de igual impacto na renda dos contribuintes<sup>155</sup>.

---

<sup>153</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional... p. 375.

<sup>154</sup> Como coloca Hércules Boucher: "...sacrifica-se mais quem oferece dez, possuindo cem, do que quem oferecem cem mil possuindo um milhão.". Conceitos e Categorias... p. 253. No mesmo sentido, Stuart Mill, Princípios... p. 292 e 293.

<sup>155</sup> Como coloca Humberto Ávila, ao argumentar que a capacidade contributiva é a medida de igualdade na aplicação da igualdade: "*Isso importa dizer que a medida de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar*

Por isso têm-se como critérios da capacidade contributiva a progressividade e a seletividade. Estes critérios têm em comum o fato de que fazem com que a incidência proporcional de um mesmo tributo varie na mesma medida em que o contribuinte demonstra uma capacidade contributiva maior ou menor. Sua aplicação não é obrigatória, já que a capacidade contributiva existe mesmo que não se aplique seletividade ou progressividade: “*A alíquota progressiva é uma criação do estado social, que é compatível com o princípio da capacidade contributiva, mas não é uma exigência deste.*”<sup>156</sup>.

A progressividade é um critério que faz com que as alíquotas aumentem de maneira diretamente proporcional ao aumento da base de cálculo sobre a qual elas incidem<sup>157</sup>. Ou seja, superado o mínimo existencial, passa a existir a capacidade contributiva. Esta primeira capacidade tem a menor alíquota de todas. À medida que a base de cálculo aumenta, presume-se que aumenta também a capacidade contributiva. Por isso, majora-se a alíquota incidente sobre os valores cobrados. Desta forma, toma-se proporcionalmente mais tributo de um rendimento ou patrimônio maior do que de um menor. Estes aumentos de alíquota geram diversas faixas, sendo que em determinado momento estas alíquotas alcançam um patamar em que se considera confisco, de maneira que a progressividade é limitada pela vedação ao confisco<sup>158</sup>.

---

*impostos é a sua própria capacidade contributiva. Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos residentes neles próprios e a finalidade da tributação é a própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade, antes de se afastarem, aproximam-se, para consubstanciar uma só equação: a imposição deve corresponder à capacidade contributiva.”* Em Teoria da Igualdade Tributária. São Paulo: Malheiros, 2008. PP. 160 e 161.

<sup>156</sup> TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade... p. 64.

<sup>157</sup> “*Tende, pois, a progressividade a assegurar a igualdade de sacrifício de todos os contribuintes, a fim de que não venham uns a sofrer mais do que outros o peso da obrigação relativa às despesas comuns do Estado.*” Hércules Boucher. Conceitos e Categorias... p. 253.

<sup>158</sup> “*A progressividade está limitada pelo princípio da capacidade contributiva, visando à não-confiscatoriedade e ao não-cerceamento de outros direitos constitucionais.*” Regina Helena Costa, O Princípio... p. 103.

O critério de progressividade é utilizado para tributos incidentes sobre a renda e o patrimônio porque quanto maior eles forem, há grande probabilidade de que a capacidade contributiva seja também maior. Assim, um tributo incidente sobre um bem de valor mais alto pode ter uma alíquota maior porque se presume que o seu proprietário tem capacidade contributiva melhor e por isso pode pagar proporcionalmente mais.

Já a seletividade em função da essencialidade presta-se a identificar quais produtos são mais essenciais à subsistência humana, e impõe que estes produtos sejam isentos ou tenham alíquotas menores do que aqueles de luxo e supérfluos<sup>159</sup>. Isso se dá porque se presume que os produtos mais essenciais são consumidos para a mera subsistência, sendo seu consumo parte do mínimo existencial. Logo, ao se consumir estes gêneros mais essenciais, não se está demonstrando capacidade contributiva. É a mesma situação daquelas rendas isentas do imposto respectivo, que se encontram dentro de um limite de subsistência humana. Nestes casos, não há disponibilidade, não há escolha para o contribuinte, ele apenas usa os produtos adquiridos e a renda auferida para sobreviver. Apenas acima disso é que se pode exigir dele o tributo.

Por outro lado, a seletividade impõe alíquotas maiores aos produtos luxuosos e supérfluos, pois se presume que alguém que pode consumir um desses produtos tem capacidade contributiva para contribuir em uma maior proporção com o fisco. Logo, quanto menos essencial o produto consumido, maior deve ser a alíquota cobrada no seu consumo.

Estas presunções derivadas da seletividade e da progressividade são, em geral, absolutas. Especialmente quanto à seletividade, em que

---

<sup>159</sup> “O subprincípio da seletividade, que informa o IPI e o ICMS (...) aponta para a incidência na razão inversa da essencialidade do consumo.” Ricardo Lobo Torres. Curso... pp. 94 e 95.

o consumo de determinado produto será igualmente tributado seja o consumidor um milionário ou um miserável. Isso ocorre porque a capacidade contributiva é demonstrada no consumo do produto, ou seja, consumiu um bem luxuoso presume-se que tem capacidade contributiva para contribuir com uma alíquota maior. As características pessoais do contribuinte em nada interferem na incidência do tributo, que varia apenas em função da maior ou menor essencialidade do produto. Conforme Becker, trata-se do fato-signo presuntivo de renda ou riqueza, que é eleito pela lei como aquele em que se demonstra capacidade para contribuir com o fisco. O mesmo autor afirma que a eleição destes fatos constitui-se em presunções absolutas (*jure et de jure*), que na realidade nada mais são do que regras jurídicas estabelecidas na lei e que carregam observância obrigatória<sup>160</sup>.

A seletividade aplica-se aos tributos sobre o consumo porque serve para identificar a capacidade contributiva demonstrada em função da aquisição do produto e da sua característica de ser mais ou menos essencial. A progressividade aqui poderia causar distorções, porque pode haver um produto de grande valor que seja extremamente essencial, da mesma maneira que pode haver um produto absolutamente supérfluo, mas que tenha um valor pequeno. A variação da alíquota em função da base de cálculo não seria adequada a demonstrar a capacidade contributiva. Essa característica do produto, de ser mais ou menos essencial à vida humana é que deve ser utilizada para a atribuição da alíquota<sup>161</sup>.

---

<sup>160</sup> Alfredo Augusto Becker, *Teoria...* pp. 458 e ss. Item 133 e seguintes.

<sup>161</sup> Cristiano Carvalho entende que “...não se pode considerar que a seletividade seja propriamente uma forma de objetivar a capacidade contributiva, pois o valor que está por trás dela refere-se, muito mais, a estimular ou desestimular o consumo de determinados produtos do que aplicar a isonomia ao contribuinte.” (*Teoria do Sistema Jurídico*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 374 e 375). Logo, para este autor, a seletividade seria fundamentada mais em critérios extrafiscais direcionados a influenciar o consumidor a consumir ou não determinado produto. Discorda-se de tal entendimento, no sentido em que eventuais alterações de alíquota dos tributos sujeitos à seletividade com justificativa extrafiscal devem ser regidas pela proporcionalidade, e não pela seletividade. Esta se presta como meio de selecionar quais produtos denotam mais ou menos capacidade contributiva do contribuinte em tributos em que a progressividade não é aplicável. Já quando se pretende alterar o tributo para induzir o comportamento do contribuinte, está-se

Quanto à essencialidade, ainda, surge a questão de ser um valor bastante subjetivo. O essencial de alguém difere do de outrem, de maneira que pode ser difícil definir se determinado produto é ou não essencial, ou ainda se é mais ou menos essencial. Parece ser mais adequado entender a essencialidade como uma característica própria de produtos destinados à vida humana, à sua manutenção e ao seu desenvolvimento para que o bem comum seja alcançado. Como coloca Humberto Ávila:

Quanto mais essencial for o produto, a mercadoria ou o serviço, menor deverá ser a alíquota. “Essencial” significa que algo é de importância decisiva. Decisiva para quê? A essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia e do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem.<sup>162</sup>

Neste sentido, parecem essenciais os alimentos da cesta básica, os produtos de limpeza básicos e as utilidades domésticas mínimas para uma vida saudável (p. ex. geladeira). A essencialidade também pode ser indicada para aqueles produtos sem os quais a vida de determinadas pessoas é impossível ou limitada, como os produtos destinados a deficientes físicos (cadeiras de roda, veículos adaptados etc.). Estes produtos quando consumidos por pessoas em tal condição não demonstram capacidade contributiva, mas apenas servem para a aquisição de meios mínimos para a manutenção da vida ou para a superação de algumas limitações impostas pela deficiência. Logo, tratam-se de produtos absolutamente essenciais que devem ser isentos ou ter alíquotas reduzidas.

---

diante de um uso extrafiscal do tributo, em que são deixados de lado critérios da capacidade contributiva de distribuição isonômica da carga tributária para se fazer incidir o tributo de maneira a se obter efetivamente o efeito indutor pretendido. Por estes motivos, ditas alterações sujeitam-se ao critério de proporcionalidade e pouco se relacionam com a seletividade.

<sup>162</sup> Sistema... p. 394.

### 2.1.2.3. Proporcionalidade

Nos tributos de finalidade imediata extrafiscal, a medida da incidência dos tributos abandona a necessidade de se obter uma distribuição igualitária do ônus de manutenção do Estado pelo simples fato de que não há o que distribuir. Nestes tributos, não se buscam os recursos para a manutenção do Estado, mas sim se pretende obter algum resultado diverso, geralmente uma finalidade política, social, de saúde pública, educacional etc.

O tributo é utilizado como instrumento de oneração e desoneração de condutas que se pretende desestimular ou estimular. O tributo torna mais cara a conduta indesejável e mais barata a desejável. Através deste mecanismo, a conduta do contribuinte é induzida de acordo com o fim que pretende o Estado.

Em virtude deste mecanismo, o valor do tributo deverá ser definido de acordo com o efeito pretendido. Reduz-se o valor quando se quer estimular a conduta (tornando-a mais barata) e aumenta-se o valor quando se quer desestimular (tornando-a mais cara). Além de ser necessário determinar se é para aumentar ou diminuir o tributo, é necessário definir o quanto maior ou menor deverá ser a incidência do tributo a fim de que se obtenha a contento o resultado pretendido.

Um pequeno aumento do tributo sobre algo que se quer desestimular pode não ter o efeito pretendido por diversos motivos. Em primeiro lugar, o aumento pode ser sentido pelo consumidor final, mas será tão pequeno que não desestimulará a conduta. Ou, ainda, pode acontecer de não haver aumento nenhum no preço do produto.

Isso ocorre em função da demanda, que pode ser elástica ou inelástica. Seligman explica o referido mecanismo, apontando que a demanda elástica refere-se às hipóteses em que uma variação no preço

da mercadoria faz variar a sua demanda<sup>163</sup>. A demanda inelástica é aquela que permanece igual seja qual for o preço. O autor, ainda, divide as mercadorias de demanda inelástica entre aquelas em que um aumento do preço não faz cair a demanda e aquelas em que o mesmo aumento faz a demanda sumir. Ele, então, analisa estas hipóteses a fim de determinar a quem é atribuído um eventual aumento do tributo incidente sobre as mercadorias. Conclui que na hipótese do produto com demanda inelástica, em que o aumento faz a demanda continuar igual, o aumento do tributo será repassado integralmente ao consumidor, uma vez que este não tem alternativa senão continuar consumindo o produto. Já no caso de demanda inelástica em que o aumento faz a demanda sumir, o tributo será assumido integralmente pelo produtor, sem repasse ao consumidor, para que a demanda continue a existir. Já na hipótese de produtos com demanda elástica, o aumento do tributo será dividido entre consumidor e produtor, uma vez que haverá ajustes em função do aumento de preço.

Por exemplo: no mercado existem dez marcas diferentes de papel competindo, todas com preços semelhantes. Cinco destas marcas são produzidas com material totalmente reciclado, enquanto que as outras cinco utilizam apenas árvores novas. O Estado, a fim de estimular a reciclagem, decide aumentar o tributo incidente sobre resmas de papel produzidas com árvores novas, tornando este produto mais caro na esperança de desestimular o seu consumo. Ocorre que, o aumento do tributo não é repassado ao consumidor, já que se trata de um mercado competitivo em que o produtor da resma indesejável prefere suportar sozinho o aumento do tributo, diminuindo o seu lucro, a perder mercado em favor dos seus concorrentes. Nesta hipótese, ao consumidor final nenhuma mudança, ficando para o produtor o encargo do tributo. Pode-se argumentar que este aumento estimulará o produtor a trocar suas fontes por outras recicláveis, todavia o mecanismo de mercado, de qualquer forma, pode acabar por manter o valor do produto. O que se

---

<sup>163</sup> SELIGMAN, Edwin R. A.. *The Shifting and Incidence of Taxation*. 2ª ed. Londres: Macmillan and co., 1902. pp. 188 a 192.

quer apontar é que nem sempre um aumento do tributo significa o aumento do valor do produto, da mesma maneira que uma desoneração do tributo pode não ser repassada ao consumidor (desoneração em um setor com pouca concorrência)<sup>164</sup>.

Da mesma forma, o aumento excessivo do tributo pode ser indesejado, já que há o risco de se configurar o confisco. Ainda, um tributo excessivo torna o comportamento indesejável obrigatório. O tributo é tão alto que tem o efeito de proibir a conduta tributada.

Por estes motivos, o peso da incidência da tributação extrafiscal deve ser cuidadosamente planejado a fim de que o tributo tenha o efeito que se pretende com a sua cobrança, sem ser excessivo ou muito suave.

Percebe-se, então, que os critérios de progressividade e seletividade não se prestam a dar medida para a tributação extrafiscal. O escopo aqui é de se obter um determinado resultado com o tributo, independentemente da capacidade de contribuir de cada um (ainda que sejam observados os limites dela derivados).

A tributação extrafiscal é, em realidade, um meio para um fim diferente da arrecadação de recursos. Como meio que é, deve ser idôneo a atingir o fim pretendido, não só se certificando que é o mais adequado a atingir o fim, mas também se analisando se o seu peso é capaz de atender ao fim determinado.

---

<sup>164</sup> “Assim, ainda que se justifiquem medidas mediante alegação de que se beneficiará uma categoria (os mais pobres, por exemplo), nunca se sabe quais são os reais beneficiários da medida. Uma isenção para o feijão, por exemplo, terá a vantagem econômica representada pela diminuição do tributo repercutida no bolso dos produtores, dos intermediários, dos distribuidores, dos varejistas e [talvez, quem sabe?] dos consumidores; não se sabe de antemão, desse modo, a quem caberá. Trata-se de fato a ser verificado posteriormente e, ainda mais, variável ao longo do tempo.” FERRAZ, Roberto. O princípio... p. 543.

Por isso, necessita-se, para a medida de valor do tributo extrafiscal, de um critério que permita analisar a relação entre meio e fim. Este critério é encontrado na proporcionalidade.

Conforme Humberto Ávila: “O exame de proporcionalidade aplica-se sempre que houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade.”<sup>165</sup>. É o que ocorre com a tributação extrafiscal (medida concreta) que se destina a realizar uma determinada finalidade<sup>166</sup>.

A proporcionalidade compreende três exames, que demonstram o seu alcance: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito<sup>167</sup>.

A adequação é um exame que revela se o meio pode efetivamente levar ao fim. Ou seja, é ou não meio adequado a se promover a finalidade pretendida? Questiona-se se o meio terá como efeito a efetiva busca da finalidade.

Na questão do tributo extrafiscal, este exame é fundamental para verificar se o fim pretendido pode ser atingido através da tributação. Por exemplo, se houver uma comunidade de poucos recursos que vem causando poluição pela prática de uma determinada atividade, não é adequado instituir-se um tributo que desestimule a atividade pelo simples fato de que não há capacidade contributiva e, portanto, não

---

<sup>165</sup> Teoria dos Princípios... p. 113: “A proporcionalidade constitui-se em um postulado normativo aplicativo, decorrente do caráter principal das normas e da função distributiva do Direito, cuja aplicação, porém, depende do imbricamento entre bens jurídicos e da existência de uma relação meio/fim intersubjetivamente controlável.”. No mesmo sentido, ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. Artigo publicado em SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003. pp. 331 e 332.

<sup>166</sup> Conforme coloca Paulo Roberto Lyrio Pimenta: “Na fiscalização de constitucionalidade da norma tributária o princípio da proporcionalidade encontra aplicação em relação às normas sujeitas à validação finalista, pois nestas se verifica o problema da relação entre meio e fim.” Em Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002. p. 75.

<sup>167</sup> Conforme Humberto Ávila, Teoria dos Princípios... p. 114 e seguintes. Também Teoria da Igualdade Tributária, pp. 162 e 163 e Sistema Constitucional Tributário. pp. 414 e seguintes.

pode haver tributo. Nesta hipótese, existe a necessidade de se buscar o fim da preservação do meio ambiente, mas o tributo não é o meio adequado para o caso.

Quando se supera o exame da adequação, passa-se a verificar a necessidade. Neste exame, devem-se elencar todos os meios que podem ser utilizados para se atingir a finalidade pretendida, analisando-se então se o meio eleito é realmente necessário, ou seja, se aquele fim não pode ser atingido por um meio menos gravoso, mas igualmente eficiente. Por meio mais gravoso entenda-se aquele que restringe mais os direitos fundamentais.

Retornando ao exemplo da comunidade poluente acima vista, ao invés de a comunidade não ter capacidade contributiva, constata-se que ela existe e é possível a instituição de um tributo com a função de desestimular a conduta poluente. Todavia, nota-se que a finalidade pode também ser atingida através de campanhas educativas aos moradores, ensinando a importância e a forma correta de não poluir. Nesta hipótese, nota-se que as medidas educativas são menos onerosas que a via tributária. Neste caso, deixa-se de lado o meio do tributo a fim de utilizar o meio menos gravoso, que é o educativo.

Já a proporcionalidade em sentido estrito analisa se o fim pretendido justifica o meio eleito. Ou seja, analisa-se se efetivamente vale a pena a adoção do meio (que restringe direitos) para aquela finalidade que se pretende. Ou como coloca Humberto Ávila: *“A pergunta que deve ser formulada é a seguinte: O grau de importância da promoção do fim justifica o grau de restrição causada aos direitos fundamentais? Ou, de outro modo: As vantagens causadas pela promoção do fim são proporcionais às desvantagens causadas pela adoção do meio?”*<sup>168</sup>.

---

<sup>168</sup> Teoria dos Princípios... p. 124.

Ainda no exemplo da comunidade poluente, constata-se que o tributo é meio adequado e necessário para o fim pretendido. Todavia, deve-se perguntar: há mesmo a necessidade da instituição de um tributo, que interfere no patrimônio e na liberdade do cidadão, para se atingir o fim pretendido? A preservação ambiental almejada justifica adoção do meio?

Humberto Ávila aponta que a proporcionalidade é um exame adequado aos tributos extrafiscais, porque, com a instituição destes, a tributação tende a se afastar do ideal de igualdade desejado para o tributo. Isso impõe o exame de proporcionalidade, que prova que este afastamento da igualdade é justificado por uma finalidade extrafiscal que tem no tributo seu principal e melhor meio para ser atingida. Como ensina Humberto Ávila:

...para afastar a presunção de igualdade, não é suficiente justificar; é preciso confirmar que a medida do distanciamento da igualdade é proporcional; e, para evidenciá-lo, é preciso comprovar que a medida produz efeitos que contribuem para a realização gradual da finalidade extrafiscal (exame da adequação), que a medida é a menos restritiva aos direitos envolvidos, dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade extrafiscal (exame da necessidade), e que os efeitos positivos, decorrentes da adoção da medida, aferidos pelo grau de importância e de promoção da finalidade extrafiscal, não são desproporcionais aos seus efeitos negativos, estimados pelo grau de importância e de promoção da finalidade igualitária (exame de proporcionalidade em sentido estrito).<sup>169</sup>

É de se notar que a proporcionalidade não substitui a capacidade contributiva na tributação extrafiscal, ela apenas a complementa. Conforme já exposto, a capacidade contributiva é aplicável à tributação extrafiscal para a verificação da efetiva existência de capacidade de contribuir, assim como serve para a definição de limites máximos e mínimos.

Este exame de valor, na tributação extrafiscal, não é graduada conforme os critérios da capacidade contributiva, mas sim conforme a efetividade do tributo como meio para atingir o fim desejado. Neste

---

<sup>169</sup> Teoria da Igualdade Tributária. p. 163.

sentido, o valor não é dado pela capacidade contributiva, mas concebido de acordo com a finalidade que se quer alcançar.

Por estes motivos a proporcionalidade toma o lugar dos critérios de progressividade e seletividade, porque o tributo extrafiscal não discute o valor, mas discute se o meio serve para o fim desejado. Também se estuda como o meio deverá ser configurado a fim de que a finalidade pretendida seja alcançada.

Neste panorama, o exame de proporcionalidade serve para decidir se o tributo é ou não o meio correto para a finalidade pretendida. Ele complementa os exames de capacidade contributiva na hipótese dos tributos extrafiscais.

### **2.1.3. Normas para Controle e Manutenção do Tributo de Acordo com a Finalidade**

Algumas normas tributárias têm a função de controle da finalidade do tributo. Ou seja, estas normas possibilitam conhecer e analisar qual a finalidade que o tributo pretende atingir, quais os parâmetros para sua verificação e qual a justificativa do tributo como instrumento de busca da finalidade mediata da tributação.

Serão vistas a legalidade e a questão da motivação e publicidade dos atos administrativos.

### 2.1.3.1. Legalidade

O princípio da legalidade é um dos mais consolidados na doutrina nacional, sendo, geralmente, o primeiro a ser elencado quando se estudam as limitações ao poder de tributar.

Nestes estudos, o referido princípio é geralmente assim conceituado: *“O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.”*<sup>170</sup>.

O tributo só pode ser criado ou majorado por lei (art. 5º, II e art. 150, I, CF). Esta lei tem como conteúdo os elementos que compõem a obrigação tributária e que permitem a cobrança do tributo. Todavia, há que se questionar: basta haver lei para que o tributo possa ser cobrado? E o conteúdo desta lei, é livre?

Em resposta a estas perguntas, soma-se a questão da competência tributária, entendida como o poder que os entes da federação têm para criar as leis desta matéria. A cada um deles reserva-se uma parcela de poder dentro da qual ele pode instituir os tributos de sua competência e que terão sua receita destinada à sua manutenção.

Logo, a legalidade, atualmente, corresponde a um exame majoritariamente formal da norma instituidora do tributo. Exige-se que o tributo seja criado por lei e que o conteúdo desta lei corresponda às competências dadas pela Constituição.

---

<sup>170</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso... p. 114.

Ao se inserir o elemento finalidade na análise, surge um novo elemento, que é a conformidade do conteúdo da lei com a finalidade do tributo.

Antes de prosseguir com esta argumentação, convém dissertar, brevemente, acerca das formas de validação das normas existentes no direito brasileiro. Marco Aurélio Greco<sup>171</sup> aponta que, tradicionalmente, as leis são validadas pelo critério denominado de condicional. Por ele, a validade da norma é aferida pelo atendimento ou não de condições impostas pela Constituição. Por exemplo, a União Federal cria uma lei que disciplina o uso da água no território nacional. Para verificar se esta lei é válida, basta constatar a sua obediência à condição imposta pela Constituição, ou seja, se esta dá competência para legislar sobre o assunto. O art. 22, IV do texto constitucional determina que é competência da União legislar sobre o assunto água. Logo, a condição de validade da lei está preenchida, ou seja, a lei trata de água e a União tem o poder para legislar sobre tal assunto. Nesta análise, não se questiona aqui o que a lei determina, ou seja, quais os resultados que ela pretende alcançar. Apenas se exige que a lei trate daquilo que a Constituição determina como sendo de sua competência.

Marco Aurélio Greco aponta, então, que junto com a validação condicional, a Constituição também traz a validação das leis através de critérios finalísticos. Na validação finalística, a Constituição não se limita a impor uma condição para a validade da norma. Ela institui uma finalidade que a lei deve buscar para que seja válida. Como explica Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

Para entender as duas técnicas, recorreremos à distinção da cibernética, entre programação condicional e programação finalística. Podemos programar uma decisão na medida em que estabelecemos as condições em que ela deve ocorrer, de modo que, dadas as condições, segue-se a decisão. Também se pode programá-la, estabelecendo os fins que devem ser atingidos, liberando-se a escolha dos meios, de tal modo que, seja qual for o meio escolhido, o fim deve ser atingido. No primeiro caso, temos uma programação condicional. No segundo, finalista. A primeira é mais elástica no que tange aos efeitos procurados. O decididor é

---

<sup>171</sup> Contribuições (uma figura “sui generis”). São Paulo: Dialética, 2000. P. 117 e seguintes.

responsável pelo correto emprego dos meios, aos quais está ligado, mas não pelo efeito a atingir ou atingido. As segundas são mais elásticas quanto à escolha dos meios, estando vinculadas aos fins procurados. O decididor é responsável pelo efeito a atingir, sendo da sua conta a seleção de bons meios, sejam quais forem, pois o importante é o resultado.<sup>172</sup>

Por exemplo, o art. 24, XV da Constituição Federal determina que é de competência concorrente dos entes da federação legislar sobre a proteção da infância e da juventude. Neste caso, não basta que se crie uma lei que trate do tema infância e juventude, é necessário que a lei tenha mecanismos efetivos de proteção. A validade da norma não está limitada a tratar do tema, é necessário que ela busque um efetivo resultado de proteção da infância e juventude para ser válida. Por isso, denomina-se de validação finalística, porque se trata de a norma ter que buscar uma finalidade estabelecida pela Constituição para ser válida. Como esclarece Paulo Roberto Lyrio Pimenta “*Em tais situações, portanto, a finalidade é que confere sentido à norma de outorga de competência, obrigando o legislador ordinário a satisfazê-la ao editar a norma impositiva tributária.*”<sup>173</sup>.

Marco Aurélio Greco aponta que, para o direito tributário, a questão da validação condicional e finalística é fundamental, uma vez que a validação condicional aplica-se aos impostos, taxas e contribuições de melhoria, enquanto que as contribuições e os empréstimos compulsórios estariam vinculados a critérios de validação finalística. Os primeiros tributos, para serem válidos, precisam ter como fato gerador aqueles apontados pela Constituição como de competência do ente da federação. Ou seja, quando a Constituição aponta que a União poderá instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, basta que a lei que o instituir aponte como fato gerador este evento para ser válida. Já uma contribuição social, por exemplo, para ser válida, necessita que tenha como finalidade o

---

<sup>172</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Teoria da Norma Jurídica: Ensaio de Pragmática da Comunicação Normativa. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p.109

<sup>173</sup> Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Efeitos da Decisão... p. 78.

financiamento da seguridade social, ou seja, o tributo deve ter este efeito de atender a uma finalidade especificada pela Constituição<sup>174</sup>.

Deve-se ressaltar, ainda, que os critérios não devem ser apurados isoladamente. Existem tributos validados finalisticamente que também devem obedecer a critérios condicionais para sua validade. Exemplo disso são as contribuições sociais, que a Constituição determina que devem servir ao financiamento da seguridade social (art. 149, CF), ao mesmo tempo que estabelece fatos geradores sobre os quais a contribuição incide para atingir o seu objetivo (art. 195, I a IV, CF). Ou seja, a Constituição define a finalidade, mas também define condições a serem obedecidas por estas espécies de tributos.

O que se observa atualmente é que uma norma que seria validada pelo sistema condicional passa a ter que observar finalidades previstas pela Constituição. Estas finalidades, expressas em princípios ou valores que a Constituição determina que sejam protegidos, não se referem, especificamente, ao caso tratado pela norma. Tratam-se, sim, de valores e princípios comuns a todo o sistema, que obrigam todas as normas à sua observância. Retornando ao exemplo da norma que trata de água, acima colocado, atualmente uma lei que discipline o uso da água não pode contrariar a finalidade de preservação do meio ambiente. A Constituição, quando estabelece esta finalidade, não se refere diretamente ao fato de que a lei de águas deverá ser obediente à preservação do meio ambiente. Todavia, este é um valor que a sociedade quer protegido, logo uma norma que o contrarie, ainda que

---

<sup>174</sup> A questão da validação finalística não é pacífica na doutrina, ainda que adotada no âmbito deste trabalho. Dentre as vozes contra, destaca-se Sacha Calmon Navarro Coelho: *“A teoria da validação finalista é um equívoco de efeitos desastrosos sem nenhum proveito para a ciência do Direito Tributário ou para a segurança dos contribuintes.”* (p.97). Ou ainda: *“A verdade é como a luz do sol, de nada adiantando usar peneiras. Será preciso reconhecer que os tributos finalísticos, no que diz respeito ao Direito Tributário, esgotam-se, como todos os tributos, com o pagamento e demais formas de extinção da obrigação tributária previstas no CTN.”*(p.99). Em Apontamentos Necessários à Compreensão da Repartição Constitucional de Competências Tributárias – as Contribuições Especiais – a Importância da Base de Cálculo. Artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT n. 156. São Paulo: Dialética, 2008.

condicionalmente válida, acaba sendo inconstitucional pela sua contrariedade ao valor protegido pelo sistema.

Da mesma maneira que a proteção do valor não é específica ao caso da lei, esta pode não ter aparente relação com o princípio, mas durante sua aplicação, constata-se que ela tem o efeito de ofendê-lo. Seria o caso, por exemplo, de uma legislação trabalhista que tivesse o efeito indireto de estimular o trabalho infantil. Não pode tal legislação persistir, uma vez que a infância é um valor protegido pela Constituição. Logo, não pode ser ofendido, mesmo que indiretamente por uma lei que não guarde qualquer relação aparente com o assunto do objeto ofendido.

O que se nota é que, atualmente, toda e qualquer lei deve estar conforme os valores e princípios ditados pela Constituição, obedecendo às finalidades que ela estabelece. Mesmo aquelas normas de competência condicional devem obedecer a critérios finalísticos para ter validade<sup>175</sup>. As leis condicionais podem até não ter como promover as finalidades, mas pelo menos devem ser elaboradas de maneira a não ofendê-las ou prejudicá-las.

O fundamento disso está na constatação de que o Estado tem como finalidade a busca pelo bem comum, sendo esta a finalidade mediata do tributo. Logo, qualquer lei que prejudique ou ofenda esta finalidade deve ser retirada do ordenamento, uma vez que a busca pelo bem comum é o objetivo e justificativa única do Estado. Para atender a esta finalidade, o Estado determina outras finalidades, princípios e valores que são protegidos pela Constituição e que, se observados, prestam-se a promover e proteger o bem comum.

---

<sup>175</sup> “Assim sendo, ao criar o tributo não basta que o legislador o faça por meio de lei. É imprescindível, também, que observe as limitações ao conteúdo e ao fim da norma impositiva, a ser editada. Esse aspecto material decorre do princípio da legalidade.” Paulo Roberto Lyrio Pimenta em Efeitos da Decisão... p. 54.

Após esta digressão, retoma-se a análise da legalidade de acordo com os três elementos acima enumerados. A legalidade, tradicionalmente, exige apenas que o tributo seja criado por lei, e que esta lei obedeça às competências determinadas pela Constituição Federal. Esta questão da competência é observada apenas sob o ponto de vista condicional, ou seja, exige-se apenas que a lei tenha como fato gerador do tributo aquilo que a Constituição determina. Mesmo nos tributos de validação finalística (contribuições), exige-se, geralmente, apenas o preenchimento de condições exigidas por lei, sem necessariamente se observar que a finalidade está sendo atendida.

Ao se constatar que a tributação como um todo deve buscar a finalidade do Estado e esta acaba sendo a finalidade do tributo, verifica-se que toda a tributação acaba obedecendo também a critérios de validação finalística, aplicando-se ao tributo o que já foi exposto acima. Supera-se a mera validação condicional (mesmo para aqueles tributos que são mesmo validados condicionalmente), e passa-se a analisar em conjunto a questão da finalidade do tributo.

Nesse sentido, todos os tributos, para serem válidos, passam a obedecer à sua finalidade, ou seja, de busca do bem comum. Por exemplo, uma alteração do imposto de renda, mesmo que formalmente válida, deve, necessariamente, estar de acordo com a finalidade de busca pelo bem comum. A alteração, então, deverá promovê-lo, ou pelo menos não poderá ser contrária à finalidade do Estado.

Conforme já se concluiu anteriormente, o que importa para análise não é o que a lei determina em tese, mas, sim, os efeitos que ela provoca. É certo que uma lei, em tese, que aumente um imposto que claramente, traga prejuízos ao meio ambiente será inválida. Todavia, inválida também será a lei que tenha como efeito o prejuízo ao meio ambiente, ainda que, em tese, esta lei não tivesse qualquer indicação de que o meio ambiente seria prejudicado. Ou seja, havendo um efeito da lei tributária que prejudique a finalidade do Estado e do

tributo, haverá ofensa à legalidade, tornando inválida a lei que lhe deu origem.

Permite-se concluir, então, que a legalidade recebe o terceiro critério acima visto. Para a análise da validade do tributo, deve-se: 1) ser o tributo instituído ou majorado por lei; 2) estar a lei conforme as competências (condicional ou finalística) determinadas pela Constituição, e 3) o tributo deverá estar de acordo com a finalidade da tributação e com os valores e finalidades determinados pela Constituição<sup>176</sup>.

### 2.1.3.2. Motivação e Publicidade

A necessidade de motivação e publicidade dos atos, geralmente, é estudada no direito administrativo. Celso Antonio Bandeira de Mello assim define o princípio da motivação:

Dito princípio implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo.<sup>177</sup>

Quanto ao princípio da publicidade, o mesmo autor assim dispõe: *“O princípio da publicidade impõe a transparência na atividade administrativa exatamente para que os administrados possam conferir se está sendo bem ou mal conduzida.”*<sup>178</sup>.

Estes princípios, ainda que desenvolvidos no âmbito do direito administrativo, são plenamente aplicáveis ao direito tributário,

---

<sup>176</sup> De acordo com Paulo Roberto Lyrio Pimenta, este último item decorreria do chamado princípio da finalidade, que densificaria o princípio da legalidade. Tal princípio teria como conteúdo a necessidade de se observar as finalidades impostas pela Constituição Federal para os tributos com validação finalística. Efeitos da Decisão... pp. 78 a 80.

<sup>177</sup> Curso... p. 100.

<sup>178</sup> Curso... p. 73.

especialmente quando se considera a finalidade do tributo um elemento fundamental para sua validade.

Considerando que todo o agir é motivado por uma finalidade, conclui-se que o ato da alteração do tributo, seja para criá-lo, majorá-lo ou diminuí-lo deve, necessariamente, ser motivado, indicando a finalidade pretendida.

O ato acima mencionado refere-se inclusive às leis, uma vez que estas são atos legislativos, praticados pelo Estado, logo, sujeitos a serem motivados.

Ao se ponderar a finalidade do tributo e os limites de valor que daí decorrem, logo se nota que mesmo aqueles tributos tipicamente fiscais, que têm a única função de arrecadar valores para a manutenção do Estado, requerem motivação quando forem criados ou alterados. Nesta hipótese, a motivação servirá para demonstrar a necessidade de mais recursos para o Erário, apontando o porquê do aumento da carga tributária.

Mais necessária, ainda, será a motivação nas alterações dos tributos extrafiscais, quando deverão ser demonstrados, cabalmente, o efeito pretendido e o resultado esperado. Também se requer a explicitação do exame de proporcionalidade para a relação meio e fim entre o tributo e a finalidade pretendida.

A motivação é necessária para que se demonstre o efetivo atendimento das finalidades pelo tributo examinado. Não é viável a mera criação de um tributo sem que seja verificada a finalidade que ele deve atender e a sua viabilidade para atendê-la.

O princípio da publicidade é uma decorrência lógica da motivação, uma vez que esta não pode permanecer secreta. Sua

divulgação é necessária para que o tributo possa ser controlado pelos cidadãos.

Tanto motivação quanto publicidade servem para a análise do tributo no momento da sua criação e alteração, mas também prestam-se à posterior análise de verificação dos efeitos pretendidos pelo tributos. Se for criado um tributo que na motivação justifica-se pela necessidade de preservação ao meio ambiente, deve ser possível, no momento posterior à sua aplicação, analisar os efeitos efetivamente obtidos. Com isto, procede-se ao cotejo entre os motivos que justificaram o tributo e o efeito efetivamente observado, determinando se o tributo cumpre ou não com a finalidade pretendida.

### **2.3 Modalidades Tributárias e Finalidade**

Outros elementos que ganham relevo com a inclusão do elemento finalidade na análise tributária são as modalidades tributárias existentes no direito brasileiro.

Por modalidades tributárias entendem-se as diversas formas pelas quais se materializa o tributo. Este é o gênero, o nome que se dá a todas as exações cobradas pelo Estado que se enquadram no conceito prescrito pelo art. 3º do Código Tributário Nacional.

O número de espécies tributárias existentes no direito brasileiro é objeto de discussão, havendo três correntes majoritárias: aqueles que entendem existir apenas duas espécies (impostos e taxas)<sup>179</sup>; os que defendem a existência de três espécies (impostos, taxas e contribuições de melhoria)<sup>180</sup> e os que defendem a existência de cinco

---

<sup>179</sup> Alfredo Augusto Becker. Teoria... p. 345. Item 106.

<sup>180</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª Ed., 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999. P. 116. 52.9.

espécies (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios)<sup>181</sup>.

A discussão, todavia, ocorre apenas porque se classificam os tributos por critérios diferentes, e cada classificação encontra um número de categorias distintas que acabam sendo confundidas com os tributos em espécie. Logo, uma classificação que divide os tributos em duas categorias afirma que existem apenas dois tributos, apesar de se tratar apenas de uma classificação<sup>182</sup>.

Por isso, no âmbito deste trabalho, denominam-se as formas que os tributos assumem de modalidades tributárias, em oposição às espécies geradas pelas classificações elaboradas pela doutrina. É inegável que a Constituição Federal divide os tributos em cinco modalidades, e que estas possuem, cada uma, características e regimes jurídicos próprios decorrentes da sua disciplina. Desta forma, ainda que se afirme ter uma contribuição fato gerador de imposto, não se está apontando que se trata de um imposto, mas apenas está-se demonstrando que o fato gerador é assim classificado. O fato de o tributo ser uma contribuição importa em consequências diferentes da mera composição de seu fato gerador, de maneira que não há como confundir os tributos pela existência de regimes jurídicos distintos entre eles.

---

<sup>181</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária. São Paulo: LTr, 1998. 2ª ed. p. 116. Também na jurisprudência do STF: “De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.” RE 146.733-9. Rel. Min. Moreira Alves. Tribunal Pleno, por unanimidade. DJU 06.11.92

<sup>182</sup> Como coloca Werther Botelho: “A diversidade de correntes doutrinárias é fruto principalmente da ausência de critérios uniformes e da inexistência de uma visão global da atividade tributante.” Em Da Tributação e sua Destinação. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 32.

### 2.3.1. Imposto

O imposto é conceituado pelo Código Tributário Nacional no seu art. 16 como: “... o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”. Ao regime jurídico do imposto, soma-se na Constituição atual a regra do artigo 167, IV<sup>183</sup>. Esta regra impossibilita a vinculação da receita obtida através de impostos com despesa específica<sup>184</sup>.

Ainda, a Constituição determina explicitamente graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, §1º).

Tem-se, então, uma modalidade tributária caracterizada pela não vinculação da receita arrecadada à despesa específica, que deve ser graduada de acordo com critérios de capacidade econômica do contribuinte. O seu fato gerador deve ser qualquer fato lícito que não seja uma atuação estatal diretamente destinada ao contribuinte.

Isso acarreta a seguinte consequência: o fato gerador deve ser algum evento que denote a capacidade contributiva do contribuinte. Isto ocorre porque deve ser possível verificar a existência e o grau de capacidade contributiva. De tal verificação impor-se-á o peso da incidência tributária de acordo com cada caso específico, de maneira a

---

<sup>183</sup> Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

<sup>184</sup> O STF já decidiu neste sentido, ao declarar inconstitucional a lei estadual de São Paulo que determinava adicional de alíquota do ICMS destinado especificamente ao aumento de capital de caixa econômica para a concessão de financiamento habitacional (RE 213.739, Rel. Marco Aurélio). Confirmou-se, então, que no direito brasileiro o imposto não pode ter uma destinação específica, impossibilitando o seu uso para o que se pretendia.

atingir a graduação dos impostos da forma desejada pela Constituição<sup>185</sup>.

Por essas características, o imposto é a modalidade ideal para a finalidade fiscal do tributo. É possível no imposto a aplicação dos critérios de igualdade da capacidade contributiva, além da existência de imposição da não vinculação dos recursos arrecadados.

Isso não significa que o imposto não possa ser utilizado com finalidade extrafiscal. Conforme já visto, esta finalidade é considerada no direito tributário como estímulos e desestímulos às condutas aumentando-se ou diminuindo-se a incidência tributária. Nada impede que estes estímulos e desestímulos sejam feitos através de um aumento ou diminuição dos impostos cobrados, como ocorre com o II, IE, IPI e IOF, apenas para mencionar alguns dos tributos federais.

Nestas hipóteses, afastam-se os critérios de medida de valor da capacidade contributiva em favor de um exame de proporcionalidade da medida pretendida.

Apesar do uso extrafiscal promovido inclusive pela Constituição Federal, não é esta a modalidade tributária mais adequada ao uso extrafiscal. Os fatos de os recursos com ela arrecadados não poderem ter destinação específica pode levar o Estado a aumentar o tributo com uma justificativa de extrafiscalidade, quando na verdade quer apenas um aumento de receita. É desvantajosa também a redução do imposto como estímulo, uma vez que se o efeito obtido for pequeno, o Estado acabará privado de receitas que seriam acrescentadas ao seu caixa-geral e criará um privilégio ao beneficiário.

---

<sup>185</sup> “*Quis-se assinalar, porém, que o aspecto do fato gerador que o legislador tributário considera para qualificá-lo é a sua idoneidade ou aptidão para servir de ponto de referência, de metro, de indicação por que se afira a capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.*” Amilcar de Araújo Falcão. Fato gerador... p. 66.

### 2.3.2. Taxa

A taxa tem conceito contrário ao imposto. Logo, o seu fato gerador “... é o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.” (art. 77, CTN e também no art. 145, II, CF).

Trata-se de um tributo que tem como fato gerador esta atuação estatal à qual o contribuinte deu causa, ou seja, o contribuinte ocasionou um ônus maior ao Estado do que os demais contribuintes. Este ônus é identificável e imputável a ele, de maneira que é possível atribuir o seu custo ao responsável.

Para a cobrança da taxa, o ônus deve ser imputável a um contribuinte determinado, pois o conceito menciona serviço público específico e divisível. Exemplo clássico é a taxa de emissão de passaporte. Trata-se de serviço público, que deve ser prestado a quem dele necessitar. Todavia, uma boa parte da população talvez nunca venha a requerer um passaporte. Aqueles que pedem o documento recebem um serviço específico, e divisível, pois é identificável, individualmente, cada um dos beneficiários do mesmo.

Por estes motivos, não é justo que o ônus da emissão de passaportes seja suportado pelo caixa-geral do Estado, suprido por impostos cobrados de toda a coletividade. Se for possível cobrar de quem deu causa, então, através da taxa, atribui-se ao cidadão o custo do serviço utilizado.

As taxas também são daqueles tributos caracterizados apenas pelo fato gerador, não tendo destinação específica dos recursos arrecadados. Estes vão para o caixa-geral do Estado, como forma de reposição do valor utilizado para a atividade estatal que lhe deu causa. Todavia, deve anotar-se aqui que não há óbice a que a lei vincule o valor arrecadado à despesa específica, uma vez que a Constituição apenas estabelece tal vedação aos impostos.

As taxas prestam-se melhor à finalidade imediata fiscal do tributo. Note-se que aqui o fiscalismo é diferente do imposto. Neste, os valores arrecadados destinam-se ao caixa-geral do Estado, utilizando-se os recursos nas despesas correntes (funcionalismo, materiais, obras etc.). As taxas têm um caráter de repor os recursos arrecadados com impostos e que são utilizados em atividades públicas que possam ser imputadas a um contribuinte específico. Ou seja, as taxas não deveriam gerar uma receita nova, mas apenas deveriam repor a receita utilizada com atividades específicas.

Sua intenção é, portanto, manter a receita de impostos apenas para as atividades que beneficiem genericamente a coletividade e que sejam necessárias à manutenção do Estado. A existência do Estado e a promoção do bem comum são atividades públicas que não podem ser imputadas a apenas um contribuinte, de maneira que devem ser mantidas pela receita dos impostos. Neste sentido, a taxa é um instrumento que mantém a receita constante para o uso pelo Estado em atividades que não beneficiem apenas alguns contribuintes.

A taxa também pode ser utilizada para finalidades extrafiscais. Aliás, parece ser um instrumento mais adequado que o imposto para a realização deste fim, ainda que não seja o ideal. Isso ocorre porque surge com uma atividade estatal específica, de um contribuinte determinado. Desta forma, pode ser constituída de maneira a ser

aplicada como desestímulo a determinado comportamento do contribuinte relacionado a algo que o Estado não deseja<sup>186</sup>.

Por exemplo, pode-se instituir uma taxa de fiscalização ambiental sempre que determinada indústria utilizar processos considerados nocivos ao meio ambiente. Os processos não nocivos estariam livres da taxa, como medida de estímulo à migração do processo mais poluente para o menos poluente.

Nesta questão, é possível a tributação apenas da atividade indesejada, atribuindo a taxa especificamente a um ou alguns contribuintes que se quer induzir. Isto, com o imposto, é mais difícil, uma vez que esta modalidade tem uma característica mais geral, sendo mais difícil atribuir, dentro de um determinado imposto, categorias diferentes de contribuintes ou produtos, de acordo com aquilo que se quer tributar. Além disso, estas diferenciações, dentro de um mesmo imposto, acabam gerando problemas de fiscalização e de gestão tributária, já que surge uma série de exceções e regras diferentes que dificultam o trabalho do fisco e complicam a atividade do contribuinte ao apurar o montante devido.

A desvantagem da taxa é o fato de ela só poder ser utilizada quando houver o serviço público ou poder de polícia que possa ser imputado a contribuinte específico. Esta característica pode impedir a sua utilização como instrumento de extrafiscalidade em diversas situações. A taxa também tem o mesmo problema do imposto; quando criada sem parâmetros, pode acarretar em mero aumento de carga tributária, sem atingir o objetivo pretendido.

---

<sup>186</sup> “Portanto, um dos elementos indispensáveis e característicos da taxa é a imposição do ônus financeiro apenas às pessoas ou aos grupos de pessoas que contribuem para a atividade específica do Estado.”. MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro. São Paulo: RT, 1968. p. 17

### 2.3.3. Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria assemelha-se à taxa no que diz respeito ao caráter de reposição de valores que beneficiaram contribuintes específicos com a realização de atividade pública.

Ocorre que, nesta modalidade, acaba a atividade pública se tornando ainda mais específica, pois se exige que o benefício seja a valorização de um imóvel e que seja causada por obra pública. Esta valorização ocasionada pela obra permite a cobrança do tributo. A contribuição de melhoria está, ainda, limitada, individualmente, pela valorização do imóvel, só podendo cobrar do contribuinte até o limite do valor da valorização. Ainda, há um limite global do tributo, que só pode arrecadar o valor total da obra.

Como já dito, a contribuição de melhoria assemelha-se à taxa na questão da reposição do valor do Erário utilizado em benefício de alguns contribuintes identificáveis. Esta questão, inclusive, encontra-se no art. 81 do CTN: “... é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária...”. O código, explicitamente, aponta que o tributo tem finalidade de atender ao custo da obra pública. Logo, ao se exigir dos beneficiados um valor correspondente ao benefício experimentado com a obra pública, repõe-se ao Estado o valor do caixa-geral utilizado na mesma, mantendo os valores para aquelas atividades que beneficiam a coletividade em geral.

Sua utilização, portanto, é de finalidade fiscal. Sua utilização extrafiscal é inviável porque aqui o contribuinte não tem escolha no momento da realização do fato gerador do tributo. A obra pública pode acontecer mesmo que o contribuinte não queira. Se causar a valorização, pode ensejar a cobrança da contribuição de melhoria. O contribuinte tem que pagar o tributo independentemente de qualquer

ato de vontade. Logo, não há como este tributo influenciar a vontade do contribuinte, como se exige na tributação extrafiscal.

Para que um tributo seja utilizado com finalidade extrafiscal, deve haver a liberdade de escolha do contribuinte, que pode optar entre a conduta mais tributada ou a conduta menos tributada. Não havendo esta liberdade, não há indução, não há convite a comportamento realizado pelo Estado. Logo, esta modalidade não pode ser extrafiscal, pois não tem outra finalidade senão a arrecadação de valores ao Erário, a fim de repor as receitas utilizadas na obra pública que causou a valorização imobiliária.

#### **2.3.4. Contribuições**

Se as três modalidades acima vistas qualificam-se pelo fato gerador, as contribuições têm a finalidade como elemento que a distingue dos demais<sup>187</sup>.

O art. 149 da Constituição Federal determina que a União pode cobrar as contribuições para o financiamento da seguridade social (previdência, saúde e assistência social), para a intervenção do Estado no domínio econômico e no interesse de categorias profissionais.

Aqui, nota-se claramente que as contribuições existem em função de uma finalidade constitucional que a justificou. As finalidades que a justificam são em número certo, conforme aponta a Constituição. Esta modalidade é criada para que a finalidade seja diretamente atendida,

---

<sup>187</sup> Como coloca Igor Danilevicz: “Na contribuição a doutrina aponta a existência de uma finalidade constitucionalmente específica. É o que observa Marco Aurélio Greco ao afirmar que as contribuições não são dotadas constitucionalmente de uma vinculação à materialidade, mas a uma finalidade específica.”. Contribuições: Do Conceito à Definição. Artigo publicado em Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT. Fundação Escola Superior de Direito Tributário. V. 1 n. 1. Porto Alegre: FESDT 2008. P. 115.

seja através da obtenção de recursos para seu atendimento ou como instrumento de extrafiscalidade para a obtenção do resultado.

No primeiro caso, como já visto, trata-se de uma tributação fiscal em que os recursos arrecadados têm destinação específica para uma das finalidades elencadas pela Constituição. As contribuições sociais, portanto, arrecadam valores que são diretamente destinados à seguridade social. Trata-se de uma receita com despesa certa e específica, que não pode ser utilizada em outra despesa que não aquelas ligadas à finalidade que a justificou.

Já como instrumento de extrafiscalidade, a contribuição pode ser criada a fim de estimular ou desestimular condutas. Nota-se que as contribuições sociais e corporativas são eminentemente fiscais, pois têm a intenção clara de apenas arrecadar recursos para as finalidades. Não têm estrutura de tributo extrafiscal, na medida em que não parece que a promoção da seguridade social ou dos interesses de categorias profissionais precise de estímulos ou desestímulos. São finalidades que pedem recursos específicos apenas para serem promovidas.

O mesmo não ocorre com as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), que podem atuar diretamente como instrumentos de extrafiscalidade. Em função da necessária vinculação da receita arrecadada à finalidade pretendida, a CIDE é também bom instrumento para as hipóteses de fiscalidade com destinação específica da arrecadação.

A CIDE é um tributo que tem, necessariamente, sua arrecadação vinculada à determinada finalidade. Por este motivo, é possível sua instituição a fim de financiar uma intervenção do Estado no domínio econômico. Por exemplo, é possível a criação de uma CIDE que se destine a financiar um programa de governo, ou uma agência reguladora. Não é a cobrança do tributo que irá realizar a finalidade

pretendida, mas o valor por ele arrecadado que irá financiar as atividades do órgão indicado para a realização da intervenção.

Também a CIDE pode ser utilizada com finalidade apenas extrafiscal. Nesta hipótese, sua própria cobrança seria a intervenção no domínio econômico, ou seja, através da sua imposição poder-se-ia onerar condutas indesejáveis, de maneira a desestimulá-las.

Parece, no caso, que a CIDE é um instrumento de extrafiscalidade muito mais adequado que um imposto. Aponta-se, acima, que o imposto tem uma incidência geral, mas quando utilizado com finalidade extrafiscal, acaba incidindo de maneira diferente para alguns contribuintes. Ainda, com a vedação de destinação específica do valor arrecadado do imposto, pode a extrafiscalidade justificar um mero aumento de carga tributária, especialmente quando a finalidade não for atingida.

A CIDE supera estes dois problemas, pois será um tributo específico para a finalidade extrafiscal pretendida. Ou seja, será cobrado apenas nos casos específicos em que se pretende desestimular as condutas. Afasta-se, portanto, o problema do imposto de criar desigualdade entre os contribuintes.

É de concluir-se, portanto, que a CIDE é a melhor maneira de materialização da extrafiscalidade, permitindo a sua utilização dentro de critérios determinados a fim de que o tributo influencie apenas na finalidade pretendida, sem efeitos colaterais que prejudiquem a tributação fiscal.

Sobre o fato gerador das contribuições, este poderá ser tanto de imposto quando de taxa. Ou seja, é possível a criação de uma contribuição social com base em um fato não relacionado com a Administração Pública (auferir lucro líquido, CSLL). Também é possível uma contribuição vinculada a uma atividade estatal, como aquelas

exigidas das categorias profissionais para o financiamento de atividades de fiscalização da atividade (poder de polícia).

Seja qual for o fato gerador, as contribuições acabam sendo assim conceituadas em função da finalidade que devem atender e à destinação de recursos vinculada a ela. Ter o fato gerador de imposto ou taxa não as faz seguir o regime próprio destas modalidades, sendo, simplesmente, uma questão de classificação do fato gerador adotado.

### **2.3.5. Empréstimo Compulsório**

Como a contribuição, o empréstimo compulsório existe para atender finalidades determinadas pela Constituição Federal, sendo os recursos assim arrecadados a elas destinados em sua totalidade.

Distingue-se, todavia, das contribuições pelo fato de que o valor por ele arrecadado será, posteriormente, restituído aos contribuintes. O valor será apenas temporariamente arrecadado e utilizado pelo Estado.

As finalidades que justificam o empréstimo compulsório são mais restritas e mais extraordinárias que aquelas das contribuições. O art. 148 da Constituição aponta que ele só poderá ser instituído para atender despesas extraordinárias de guerra externa e calamidades públicas. Além disso, aponta que ele pode ser cobrado para investimento público urgente e de relevante interesse nacional.

Nota-se, portanto, que as finalidades que justificam o empréstimo compulsório têm em comum o caráter extraordinário e inesperado da despesa que deve ser atendida. Ou seja, são hipóteses imprevisíveis em que as circunstâncias levam a uma despesa grande e inesperada, a qual a arrecadação normal não tem condições de cobrir. Logo, em caráter de emergência, realiza-se o empréstimo dos particulares, a fim

de obter as receitas para se transpor o momento de crise. Tanto é assim que, posteriormente, o valor deve ser restituído aos particulares; logo, é uma receita temporária, com a qual o Erário não poderá contar de maneira perene.

Conforme o parágrafo único do art. 148 da Constituição, o valor arrecadado será aplicado apenas na despesa que o justificou. Esta observação pareceria redundante, já que como visto nas contribuições, as modalidades tributárias justificadas pela finalidade têm que destinar os recursos arrecadados, integralmente, a ela. Todavia, este dispositivo menciona especificamente “*A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.*”. Ora, aqui se verifica que só uma despesa é que pode justificar a criação do empréstimo compulsório. Ou seja, além das condições de existência de uma situação extraordinária, esta situação deve estar a criar uma despesa para o Estado. Ou seja, o empréstimo compulsório só será instituído como meio de financiamento da despesa que o justificou; logo, nota-se que ele só pode ser um tributo fiscal que tem o valor arrecadado destinado, especificamente, a uma despesa determinada.

Conclui-se, portanto, que o empréstimo compulsório só poderá ser um tributo fiscal com destinação específica dos valores, não sendo possível a sua criação como instrumento de extrafiscalidade.

### **3. Finalidade e Consequências na Tributação**

Os capítulos antecedentes tiveram o objetivo de expor a questão da finalidade e apontar o seu vínculo com o tributo.

O primeiro capítulo expôs o que é a finalidade para o Direito e a sua existência no Direito Tributário. Isto demonstrado, estudou-se o seu conteúdo, ou seja, qual a finalidade do tributo no Direito atual.

O segundo capítulo teve como escopo expor a vinculação da finalidade aos princípios e regras da tributação atual, demonstrando que estes institutos, já consolidados na doutrina, podem ser revistos sob a luz da finalidade da tributação.

Esta pequena recapitulação pretende demonstrar que a tese, até o capítulo antecedente, levantou a questão da finalidade e demonstrou a sua vinculação com aquilo que já existe. Ou seja, trata-se de um estudo que revê a doutrina tributária existente de acordo com a finalidade do tributo, que é demonstrada a partir do direito também já constituído.

Se o capítulo antecedente se ocupou da vinculação do direito tributário conhecido com a finalidade, aqui o trabalho se permite o desenvolvimento de institutos e consequências que derivam, diretamente, da finalidade. Isto, partindo sempre da premissa de que a finalidade impõe ao que já existe uma visão nova, mas também impõe o surgimento de questões até então inexploradas ou inexistentes. Estas serão exploradas no capítulo que se inicia.

A análise será dividida de acordo com as duas finalidades identificadas no tributo: primeiro a finalidade mediata, e depois as duas finalidades imediatas.

### **3.1. Consequências da Finalidade Mediata sobre os Tributos**

Conforme já exposto, a tributação possui uma finalidade mediata que é a busca pelo bem comum. Esta finalidade apresenta-se como a finalidade do Estado, que acaba sendo repetida como finalidade do tributo, dado o fato de que este presta-se, basicamente, a financiar aquele.

Ao se reconhecer que a tributação possui uma finalidade, imediatamente passa-se a ter que considerar a busca desta finalidade em toda e qualquer relação jurídica de incidência do tributo.

Ou seja, sempre que houver a aplicação da lei tributária, haverá a necessidade de se observar a finalidade mediata do tributo. Isso ocorre seja qual for a finalidade imediata.

Quando se trata aqui de aplicação da norma tributária, entende-se como a situação em que a norma produziu efeitos, não necessariamente a geração de uma obrigação tributária e seu respectivo crédito. Por exemplo, é indubitável que a norma jurídica tributária produz efeitos quando o fato gerador ocorre e surge a obrigação tributária e o tributo é cobrado. Todavia, casos há em que a destinação da norma é justamente não incidir, ou seja, sua existência desestimula a conduta por ela prevista. Conforme observa Enrico De Mita:

O imposto é empregado como desincentivo quando, por exemplo, certos consumos são atingidos com o propósito de serem contidos sem ser proibidos; algumas importações são atingidas com o objetivo de proteger a

produção nacional de determinados produtos. Neste caso, o objetivo da lei tributária é alcançado exatamente quando esta não é aplicada.<sup>188</sup>

Assim, há aplicação da norma tributária, pois ela gera um efeito concreto, mas não há sua efetiva incidência, porque não surgiram as consequências previstas pela lei tributária.

Estes casos são aqueles em que o tributo é utilizado com finalidade extrafiscal de desestímulo de determinada conduta. Nestas hipóteses, cria-se um tributo que incide sobre a conduta que se pretende desestimular, sendo o tributo um elemento de influência no comportamento do contribuinte para que este não pratique a conduta indesejada. Neste caso, a norma, quando cumpre com sua finalidade, não faz surgir a obrigação tributária. Isso ocorre porque o efeito desejado efetivamente se concretizou, desestimulando o contribuinte a praticar o ato. Nesta hipótese, ainda que a norma jurídica não tenha incidido, há a sua aplicação, uma vez que a norma teve o efeito de desestimular a conduta do contribuinte, ou seja, foi criada para não incidir.

Por isso, quando se trata de finalidade do tributo não se está a tratar apenas do estudo da ocorrência do fato gerador e da obrigação daí decorrente. Estudam-se, também, os efeitos causados pela norma tributária mesmo que ela não tenha incidido.

Ao se ponderar, por exemplo, o efeito da norma e um tributo fiscal, verifica-se que o efeito desejado de dita norma é arrecadar o máximo possível de valores ao Erário. Esta norma, então, terá cumprido com sua finalidade imediata enquanto arrecadar valores de acordo com a capacidade contributiva. Todavia, a referida norma pode ser muito onerosa, ou pode permitir que o contribuinte pratique outros atos que não façam surgir a obrigação tributária. Neste caso, há a

---

<sup>188</sup> O Princípio da Capacidade Contributiva. p. 247.

aplicação da norma, já que ela gera efeitos, mas não há sua incidência de maneira a fazer surgir a obrigação tributária.

Novamente, aponta-se que o importante é o efeito provocado pela norma jurídica, e não sua intenção ou a sua incidência. O efeito pode se observar pela mera existência da norma, sem, necessariamente, haver sua incidência efetiva. É este efeito que deve ser analisado à luz da finalidade.

Pelo exposto, nota-se que o efeito da norma tributária, primeiramente, deverá estar de acordo com a finalidade mediata do tributo, de busca pelo bem comum. Superado este exame, o efeito da norma deverá corresponder à finalidade fiscal ou extrafiscal que a justificou.

A questão da conformidade de toda a tributação com a busca por uma finalidade aponta para duas questões a serem analisadas com mais cuidado: o fato de os tributos passarem a ter uma validação finalística em todos os casos e a necessidade de todos os tributos obedecerem a valores e princípios previstos pela Constituição Federal. Estes pontos já foram anteriormente tocados, mas aqui serão analisados mais a fundo e tratados apenas sob o ponto de vista da tributação relacionada à sua finalidade mediata.

### **3.1.1. Validação Finalística para todos os tributos**

Atualmente, a questão da validade das normas tributárias está centrada mais na questão da competência conferida pela Constituição para a sua instituição.

Por este sistema, a Constituição reparte entre os entes da federação as competências para instituir os tributos, de maneira a permitir a cada um cobrar os valores necessários à sua manutenção.

Este sistema é mais presente nos impostos, em que se reparte a competência entre os entes da federação de acordo com a natureza do fato gerador de cada tributo. Ou seja, ao se atribuir o imposto de renda à União, está se concedendo a este ente a competência de instituir impostos que tenham como fato gerador a renda. Nada impediria que a Constituição determinasse a competência em função, por exemplo, do sujeito passivo (pessoas físicas ou jurídicas). Aparentemente, o método de repartição de acordo com o fato gerador visa facilitar a cobrança dos impostos. Por isso se atribui o imposto sobre propriedade predial aos municípios, que estão mais próximos e são os responsáveis pelo zoneamento urbano, ou o imposto sobre operações financeiras à União, que é a responsável pela fiscalização das instituições que realizam estas operações.

Ainda que pareça haver alguma lógica no método de repartição escolhido pela Constituição, esta não é absoluta, pois não há diferença, por exemplo, do ICMS ser cobrado pela União ou pelos Estados, da mesma maneira que o ISS não parece que precise ser, necessariamente, cobrado pelos municípios.

Isto leva a crer que este método de repartição de competências é apenas uma forma escolhida pelo legislador para repartir entre os entes da federação o poder de tributar, não havendo um princípio maior que determine a repartição desta forma.

O princípio federativo, por exemplo, levaria a impor a necessidade de alguma forma de repartição, não sendo, necessariamente, ela realizada pelo fato gerador. Em verdade, o princípio federativo impõe a autonomia dos entes da federação, e isso não significa, necessariamente, que eles exerçam poder de tributar.

Não haveria ofensa a ele se todos os tributos fossem arrecadados pela União e posteriormente divididos entre estados e municípios, o que garantiria a estes os recursos necessários à sua manutenção.

Esta argumentação presta-se a demonstrar que a regra de competência da Constituição Federal foi eleita quando da sua elaboração, não sendo ela absoluta ou derivada de princípios que regem o sistema e que impõe este método de repartição.

Tal regra de competência vem sendo utilizada como única, bastando que o ente da federação institua o tributo com fato gerador previsto para si na Constituição para que ele seja considerado válido<sup>189</sup>.

Trata-se de um modelo de validação condicional, já visto anteriormente. Neste modelo, a validade da norma depende da observância de uma condição determinada pela Constituição. A condição, neste caso, é que a norma tributária tenha como fato gerador um dos eventos determinados como sendo de competência tributária do ente que prolatou a norma.

Ao se inserir o elemento de finalidade na tributação, passa-se a ponderar que o tributo existe não só em decorrência de uma norma de competência colocada pela Constituição, mas também para atender à finalidade que o justifica<sup>190</sup>. A mera regularidade formal do tributo não é

---

<sup>189</sup> Além, claro, da observância de outros princípios e garantias como legalidade e anterioridade. Aqui se discute apenas a questão da competência atribuída pela Constituição.

<sup>190</sup> Tácio Lacerda Gama tece ressalvas à dualidade entre validação condicional/finalística, todavia com a consideração que “o direito é objeto cultural, por isso, toda e qualquer norma jurídica é criada para atender a determinadas finalidades. Todo tributo é criado para atender a uma finalidade prescrita pela norma de superior hierarquia. Nesse sentido, toda norma jurídica está sujeita a uma validação finalística.” (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. São Paulo: Quartier Latin, 2003. pp. 57 e 58). Este autor afirma que a validação finalística não se presta a determinar regimes jurídicos diversos para o tributo. Neste ponto, discorda-se de tal entendimento, uma vez que a dualidade de formas de validação presta-se a caracterizar os tributos que tem regra de competência determinada em razão da finalidade, e não da materialidade do fato gerador. A assertiva do autor, todavia, é correta ao afirmar que todas as normas sujeitam-se tanto à validação condicional quanto à finalística, corroborando a questão ora

mais suficiente, exigindo-se também uma adequação à sua finalidade. Esta afirmação deriva do alerta de Daniel Gutman: “*A justiça dos fins é a grande ausente da maior parte dos debates sobre o imposto. Entretanto, a justiça dos meios absolutamente não garante a justiça dos fins.*”<sup>191</sup>.

A tributação, então, existe não porque a Constituição dá o poder de criá-la, mas sim para a viabilização da finalidade do Estado. O tributo não é um instituto somente derivado do poder do Estado, mas é um instituto da sociedade para permitir o financiamento da busca pelo bem comum. Um tributo, criado apenas com base na regra de competência e que não atenda à finalidade do Estado, perde sua razão de ser, passando ser um tributo com o fim em si mesmo, que seria apropriado a um Estado que tivesse o fim em si mesmo. Este Estado seria aquele que exerce o poder apenas para continuar exercendo-o e para ganhar mais poder. Ocorre que, conforme demonstrado, o Estado não tem o fim em si mesmo, mas existe única e exclusivamente para buscar o bem comum<sup>192</sup>.

Neste panorama, o tributo passa a ser validado, inicialmente, pela regra de competência da Constituição. Mas deve atender também à finalidade de busca pelo bem comum.

Verifica-se, portanto, que a validação condicional passa a ser acompanhada pela validação finalística. Neste sistema, o tributo só é válido quando atende à finalidade que o justifica. Um tributo que atenda ao critério de validação condicional e não atenda à finalidade não pode ser considerado válido, já que a finalidade é protegida pela

---

defendida de que todos os tributos passam a sujeitar-se à finalidade mediata do tributo.

<sup>191</sup> Do Direito à Filosofia do Tributo. pp. 32 e 33.

<sup>192</sup> “*A segunda é a de que a tributação não se resolve por si e em si; a tributação, em especial (por dizer respeito ao financiamento do Estado) deve estar em sintonia com os objetivos constitucionais e ser adequada (compatível) com a realidade à qual se aplica.*” GRECO, Marco Aurélio. Do Poder à Função Tributária. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e Limites da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009. P. 175

Constituição e contrariá-la afronta esta determinação. Ignacio Blanco Ramos aponta que os tributos possuem limites jurídicos, trazidos por normas de direito constitucional. Todavia, a finalidade de busca do bem comum pelo Estado obrigaria a observância de limites socioeconômicos aos tributos:

E por outra parte, tendo em conta que o campo tributário, como toda atuação estatal, deverá ter por norma o bem comum, devem se considerar circunstâncias sociais, econômicas, políticas ou de outra índole, que tornem aconselhável não ultrapassar certos limites na quantia dos tributos inclusive na eleição das fontes de arrecadação, pelo que se pode falar de outro limite socioeconômico.<sup>193</sup>

Conforme já exposto, existem modalidades tributárias que são caracterizadas pelo fato de atender a uma determinada finalidade. O que se coloca aqui é diferente disto, pois se verifica que todo e qualquer tributo, seja qual for sua forma de caracterização, passa a obedecer também, necessariamente, à finalidade de busca pelo bem comum. Esta é a finalidade mediata e está presente em todos os tributos. A finalidade que caracteriza algumas modalidades tributárias encontra-se no campo das finalidades imediatas, sendo que o aqui exposto é mais abrangente que esta situação. Nas contribuições, por exemplo, a finalidade pode ser apenas de financiamento da seguridade social, intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias profissionais. Estas finalidades da contribuição não se confundem com a finalidade mediata da tributação. Desta forma, é possível uma contribuição social contrariar a finalidade mediata da tributação de busca pelo bem comum, e por isso ser inconstitucional.

---

<sup>193</sup> No original “Y por otra parte, habida cuenta de que el campo tributario, como toda actuación estatal ha de tener por norma el bien común, han de considerarse circunstancias de tipo social, económico, político o de otra índole, que hagan aconsejable no sobrepasar ciertos límites en la cuantía de los tributos e incluso de la elección de las fuentes de detracción, por lo que puede hablarse de otro limite socio-económico.” Em Derecho Tributario... p. 25.

### 3.1.2. Observância dos Valores de todo o sistema pela Tributação

Ao se concluir que todos os tributos devem obedecer à finalidade da tributação, verifica-se também que todos os tributos devem respeitar os princípios e valores protegidos pela Constituição Federal. Como coloca Marco Aurélio Greco:

Ponto de partida do exame do tema é o reconhecimento do fato de a tributação (ou a função de tributar, se se preferir) deve ser compreendida à vista do contexto em que se insere e não isoladamente como algo bastante em si, desligado de pressupostos, valores e objetivos constitucionalmente previstos. A interpretação das normas tributárias envolve uma compreensão sistemática do ordenamento e não se limita à leitura ou à análise de textos isolados.<sup>194</sup>

Acima já foi exposto que a finalidade do Estado é o bem comum. Este, todavia, acaba sendo conceito bastante genérico. A Constituição o prevê, mas não se limita apenas a lançar o conceito geral. O texto constitucional também protege e promove uma série de valores e finalidades que devem ser protegidos ou buscados pelo Estado.

A Constituição, por exemplo, protege a infância e a juventude. Logo, o bem comum inicia pela observância desta norma protetiva, que dá um patamar mínimo a ser observado. Não quer dizer que se confunde integralmente com o que se entende que seja bem comum, mas dentro desta situação, a infância e juventude devem ser protegidas.

Aqui, cabe lembrar, a distinção de Dworkin acerca de regras, princípios e políticas<sup>195</sup>. Para ele, tudo que não são regras, são princípios. E os princípios subdividem-se em princípios em sentido estrito e políticas. Regras são normas que se aplicam obrigatoriamente quando observada a condição por ela determinada. Uma vez que isto

---

<sup>194</sup> Solidariedade Social e Tributação. p. 170

<sup>195</sup> DWORKIN, Ronald. Taking Rights Seriously. Cambridge: Harvard University Press, 1978. pp. 22 e seguintes.

ocorra, a consequência é única e determinada pela lei. Uma regra incide sozinha, excluindo a incidência de outra regra de mesma hierarquia que, aparentemente, conflite com ela.

Os princípios em sentido estrito são valores que permeiam o sistema e que devem ser por ele preservados. Ou seja, sua observância não traz mudança ou avanço na sociedade. Constituem-se em padrões de moralidade ou justiça que se quer em todas as situações. Trata-se de elementos que a Constituição quer proteger e preservar, determinando sua aplicação em todos os casos.

As políticas são finalidades, são objetivos que a Constituição impõe. Estes devem ser buscados, seja para que passem a existir ou para que sejam aprimorados. Logo, quando a Constituição estabelece uma política, está, na realidade, estabelecendo um objetivo a ser alcançado pelo Estado.

Como princípios em sentido estrito, a Constituição Federal determina diversos valores, como soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho, livre iniciativa, pluralismo político, direito à vida, igualdade, propriedade e outros colocados logo no início da Constituição. O rol acima é meramente exemplificativo, citando parte dos princípios previstos nos arts. 1º e 5º da Constituição Federal.

Como políticas, elencam-se os objetivos do art. 3º da Constituição Federal, por exemplo: construção de sociedade livre, justa e solidária, desenvolvimento, erradicação da pobreza e a promoção do bem de todos, sem discriminações.

Note-se a diferença entre o que determina a Constituição: no art. 1º, ao mencionar os princípios em sentido estrito, determina-se que estes são os fundamentos da República, ou seja, os alicerces do Estado brasileiro. São, portanto, aqueles pontos sobre os quais se

erigem o Estado e seu sistema de normas, que é elaborado com base nestes fundamentos, mas também tem a função de preservá-los.

Já o art. 3º, fixa para o Estado brasileiro, objetivos fundamentais. Ou seja, aqui são situações a serem buscadas e constantemente promovidas. A Constituição determina uma alteração no estado das coisas, que se encontravam de uma determinada forma na sua promulgação e que devem ser alterados a fim de que os objetivos colocados sejam no futuro alcançados.

A diferença entre estas duas subcategorias de princípios é o fato de que uma volta-se mais à preservação de determinados valores existentes, enquanto a outra determina a alteração do estado de coisas presentes para outro estado considerado melhor que o original. A primeira situação é de manutenção de algo; a segunda, de alteração do que existe para algo melhor.

A Constituição Federal de 1988 não limita seus princípios e políticas aos artigos iniciais do texto. Estes se espalham ao longo do diploma, determinando uma série de princípios e políticas a serem observados pelo Estado. Acima se utilizou o início da Constituição apenas porque neste trecho inicial os princípios e políticas tornam-se mais evidentes.

Se o Estado possui princípios e políticas que devem ser observados, não pode o seu ordenamento jurídico contrariá-los. Justamente a função destes princípios e políticas é dar indicações e fundamentos às normas. De acordo com Marco Aurélio Greco:

A CF/88, ao instituir um efetivo Estado Democrático de Direito (...) fez com que a tributação passe a ser um poder juridicizado pela Constituição, que deve ser exercido em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional. Passou de um simples "poder juridicizado para um poder juridicizado "funcionalmente justificado". Vale dizer, que só encontra fundamento constitucional na medida em que, além de atender aos requisitos formais e materiais de sua emanção, os preceitos por ele editados estejam no plano concreto e efetivamente direcionados à

busca da construção da sociedade livre, justa e solidária ou, pelo menos, que não neguem o valor solidariedade social nem prejudiquem, dificultem ou discriminem as formas sociais de cooperação.<sup>196</sup>

Por estes motivos, conclui-se que toda e qualquer lei possui um caráter de validação finalística quando analisada sob a Constituição atual. Não se pode mais admitir que uma lei seja válida apenas porque observou as formalidades e as regras de competência da Constituição. É necessário também que ela observe os princípios e políticas trazidos pelo texto constitucional.

O mesmo ocorre com o tributo, que é um elemento próprio do Estado e criado por lei obrigatoriamente. Ele deve, além de obedecer às regras de competência próprias, também obedecer aos princípios e políticas estabelecidos pela Constituição.

Por isso, atualmente, não é possível se afirmar que um tributo é válido apenas pela observância das regras formais da lei que o instituiu. A mera observância das regras de competência e processo legislativo não são suficientes. Da mesma forma, não basta que o tributo respeite os princípios e regras constitucionais próprios da tributação. É necessário que o tributo esteja de acordo com todo o Direito, não podendo ele contrariar princípios ou políticas do Estado determinadas pela Constituição Federal<sup>197</sup>.

---

<sup>196</sup> Solidariedade Social e Tributação. p. 177.

<sup>197</sup> “A terceira é a de que o interesse arrecadatário e os poderes da fiscalização – que emanam do capítulo do Sistema Tributário e, inclusive do §1º do artigo 145 da CF/88 – é um interesse secundário, dependente do interesse primário consistente na busca do atingimento dos objetivos constitucionais. Exigência tributária que conflite com os objetivos do artigo 3º ou implique em retrocesso na sua busca é tão inconstitucional quanto cobrança sem lei ou retroativa.” Marco Aurélio Greco. Do Poder à Função Tributária. P. 175.

### **3.2. Consequências das Finalidades Imediatas sobre os Tributos**

Neste capítulo, será aprofundada a análise sobre a questão das finalidades imediatas, sua caracterização e sua influência sobre a tributação.

Conforme já exposto, entende-se neste trabalho que a caracterização definitiva de um tributo como fiscal ou extrafiscal determina-se pelos efeitos observados em decorrência de sua cobrança.

Cumprir observar que a isto se somam duas questões. A primeira é que a lei pode ser configurada para ser ou fiscal ou extrafiscal. A segunda é o fato de que todo e qualquer tributo, quando cobrado, traz efeitos fiscais e extrafiscais.

No momento da elaboração de uma lei tributária, decide-se se esta lei terá finalidade imediata fiscal ou extrafiscal. Em função desta decisão, o tributo instituído pela lei será configurado de maneira a arrecadar mais conforme a capacidade contributiva, atendendo à finalidade fiscal. Ou será configurado a fim de obter um resultado diferente da mera arrecadação, geralmente um fim de utilidade pública que pode ser atingido através do uso do tributo como instrumento que estimula ou desestimula determinadas condutas que se voltam ao fim almejado. Lembrando que, neste caso, o tributo pede critérios de proporcionalidade a fim de aferir a validade da relação meio-fim existente entre o tributo e o fim pretendido. Nos capítulos seguintes, serão vistos os elementos que devem conter cada uma das leis tributárias, em função da finalidade pretendida.

A segunda questão é que todos os tributos, quando cobrados, acabam tendo efeito fiscal e extrafiscal. O tributo, em seu conceito, representa a transferência de dinheiro do particular ao Fisco. A

prestação pecuniária é própria do seu conceito, sendo inafastável que, onde há tributo, há transferência de dinheiro do contribuinte para o Erário. Esta relação, em alguns casos, pode ser potencial, já que quando o tributo visa desestimular determinada conduta, pode ocorrer da aplicação da sua lei resultar em não arrecadação. Todavia, o efeito pretendido se deu justamente porque havia a potencial relação de transferência de pagamento, e justamente o temor da concretização desta relação fez com que o contribuinte deixasse de praticar a conduta que dá origem à obrigação.

Por outro lado, o tributo, quando cobrado, acaba gerando efeitos diferentes da mera arrecadação de valores ao Erário. Para adimplir com o valor, o contribuinte acaba sofrendo uma efetiva diminuição no seu patrimônio, da mesma maneira que a aplicação do tributo sobre o consumo de produtos acaba sendo somada ao preço destes, aumentando o seu custo e o seu preço. O tributo é uma variável econômica que é sempre ponderada pelos administradores quando da formação dos custos de produtos ou nos estudos de viabilidade de um novo negócio. Note-se que não importa a finalidade para qual o tributo foi criado, o fato de ele incidir, seja qual for a finalidade, acaba influenciando em decisões, e isso, certamente, é um efeito extrafiscal.

Esta última consequência é a que acaba sendo determinante para se classificar um tributo como fiscal ou extrafiscal. As normas jurídicas sempre têm alguma finalidade, mas o que determina sua real natureza é o efeito que elas causam quando aplicadas. Logo, quando se fala em um tributo extrafiscal, em realidade, está-se diante de um tributo que tem o efeito principal de estimular ou desestimular condutas dos contribuintes, seja qual for a finalidade pretendida no início.

O fato de um tributo ser criado visando-se uma finalidade e acabar tendo como efeito a outra finalidade, gera consequências que serão adiante melhor exploradas.

A seguir, serão vistas as finalidades fiscal e extrafiscal e suas consequências. Estas são expostas com: 1) a estrutura que a lei tributária fiscal e extrafiscal deve ter e 2) os efeitos que devem ser observados com a aplicação de tal lei.

### 3.2.1. A Finalidade Fiscal e Consequência para o Tributo

A finalidade fiscal do tributo caracteriza-se pela arrecadação de receitas ao Erário. Conforme já visto anteriormente, subdivide-se em função da destinação dos recursos: arrecadação ao caixa-geral do Estado e arrecadação para despesas estatais específicas.

Ambas as situações regem-se da mesma maneira, já que as características da lei serão iguais no que tange aos elementos necessários ao nascimento da obrigação tributária. Fato gerador e conseqüente terão elementos direcionados à capacidade contributiva do contribuinte, de maneira a se obter um impacto semelhante de todos no ônus de concorrer para o Estado.

Na estrutura da norma do tributo que se quer fiscal, a descrição do fato gerador deverá ser de um fato econômico que demonstre capacidade contributiva do contribuinte<sup>198</sup>. Neste sentido, um fato gerador que não cumpra com tal requisito torna-se inviável em um tributo fiscal. Como exemplo, no passado recente, a CPMF tinha como fato gerador a movimentação bancária, fato que, por si só, não demonstra qualquer capacidade contributiva. Isso ocorria porque o tributo era devido em qualquer situação em que se realizasse um saque

---

<sup>198</sup> Como coloca Francesco Moschetti: “Assim como se viola o princípio da capacidade contributiva se não se gravam todas as manifestações da força econômica global, também se viola se submetem à tributação fatos impositivos que não sejam indicativos de dita capacidade econômica.” O Princípio da Capacidade Contributiva. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e Limites da Tributação 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009. P. 311.

de conta corrente bancária. Ou seja, o contribuinte, ao pagar uma conta, era tributado no momento de sacar o valor necessário a tal pagamento, não importando se a transação a ser quitada com aquele valor fosse já tributada, ou fosse isenta.

No conseqüente da norma tributária, a base de cálculo e alíquota são determinadas também em função da capacidade contributiva, ou seja, quando possível utilizando-se de critérios de progressividade das alíquotas em função da base de cálculo e a seletividade em função da essencialidade do produto. Estes critérios também devem observar os limites de preservação do mínimo vital e não confisco.

A semelhança existente entre os dois tipos de tributos fiscais acaba nos elementos descritivos do fato gerador e seu conseqüente. Os tributos fiscais que se prestam a abastecer o caixa-geral do Estado têm sua arrecadação sem qualquer destinação específica. Aqui se encontram, principalmente, os impostos, sendo acompanhados das taxas e contribuições de melhoria. Os impostos são por excelência pertencentes a esta modalidade porque têm sua destinação constitucionalmente vedada pelo art. 167, IV, CF.

Como são arrecadados ao caixa-geral, as leis que instituem estes tributos não trazem qualquer menção à destinação da sua arrecadação. No caso dos impostos, qualquer dispositivo legal neste sentido acarretaria em inconstitucionalidade por afronta ao já mencionado art. 167, IV, CF.

Os tributos com destinação específica não só podem como devem trazer regras sobre a destinação dos recursos arrecadados. Como leciona Paulo Roberto Lyrio Pimenta: *“O destino da arrecadação também deve ser previsto em lei. A ausência de previsão, ou a desconformidade com aquela prevista no texto constitucional, importará*

*na inconstitucionalidade da norma impositiva tributária.”* <sup>199</sup>. Aqui, por excelência, tem-se as contribuições e empréstimos compulsórios. No caso das contribuições, a destinação é a própria justificativa do tributo, já que a contribuição social, por exemplo, presta-se ao financiamento da seguridade social por mandamento constitucional do art. 195. Logo, a lei que instituir uma contribuição social deverá, obrigatoriamente, destinar os recursos arrecadados à seguridade social.

Postos os requisitos para a lei que institui os tributos fiscais, verificam-se quais os efeitos esperados com a cobrança de tais tributos.

Quando se trata de tributo que é instituído para ser fiscal, deve-se ter em mente que se trata, fundamentalmente, de um meio que o Estado utiliza para retirar do particular recursos necessários à sua manutenção. Logo, o efeito esperado de um tributo fiscal é a arrecadação de suficientes recursos para a manutenção do Estado. Note-se que aqui não se está falando da despesa, que é a etapa seguinte, mas apenas trata-se da arrecadação de tributos e da sua finalidade.

Quando se trata de tributos fiscais com destinação específica, o efeito esperado é que o valor arrecadado seja suficiente para atender à despesa que deu causa ao tributo.

Por recursos suficientes, entende-se a arrecadação de não menos que o necessário, mas também que esta não deve ser muito superior ao que é suficiente.

---

<sup>199</sup> Efeitos da Decisão... p. 80.

### **3.2.1.1. Possíveis Desvios da Finalidade Fiscal**

Agora, analisam-se as hipóteses em que há algum desvio da finalidade pretendida na lei. Entende-se que este desvio se dá sempre que o tributo deixa de cumprir com a finalidade para a qual foi criado, seja por insuficiência de seu efeito ou por efetiva alteração na sua aplicação.

Enumeram-se aqui algumas hipóteses que podem acontecer, com a respectiva consequência.

#### *a) Desvio e Mau Uso do Valor Arrecadado*

Trata-se da hipótese de o valor arrecadado ser desviado da sua utilização pública, destinando-se a enriquecimento ilícito de particulares ou outras finalidades diferentes da sua aplicação na busca pela finalidade do Estado.

Mau uso é a hipótese de desperdício dos recursos públicos, o seu emprego errôneo. Difere-se do desvio porque neste há uma conduta lesiva dolosa, enquanto que o mau uso decorre, principalmente, da ineficiência com o trato dos recursos, sendo conduta culposa.

Em ambos os casos, trata-se de uma conduta da Administração Pública que faz com que os recursos que deveriam ser utilizados na busca pelo bem comum sejam utilizados em fins diversos. Ambos os casos prestam-se tanto à hipótese de tributos fiscais arrecadados para as despesas gerais quanto para aqueles arrecadados para uma despesa específica.

Para estes últimos, as consequências parecem ser mais facilmente imputáveis. Trata-se de um tributo específico que tem os

valores arrecadados destinados a uma despesa determinada. Logo, se estes valores são desviados ou mal utilizados é facilmente aferível a relação entre o desvio existente e a arrecadação. O desvio se dará em uma determinada despesa, e esta, se atendida por um tributo específico, gera a ilegitimidade na cobrança do referido tributo.

Esta hipótese leva à conclusão de que o contribuinte pode se opor ao pagamento do tributo quando comprovado que os recursos arrecadados são desviados ou mau utilizados. Se o tributo existe para financiar uma finalidade determinada e assim não o faz, perde o suporte que o justifica, sendo ilegítima a sua cobrança. Como bem coloca Roberto Ferraz, um tributo pode estar inconstitucional, ou seja, havendo uma destinação específica para o tributo determinada na Constituição Federal, a cobrança do tributo pode se tornar inconstitucional no momento em que a sua arrecadação passa a ser destinada para outra finalidade. Este desvio contraria um pressuposto fático que permite a cobrança do tributo, de maneira que mesmo que a lei aparente ser constitucional, a arrecadação e destinação não o são<sup>200</sup>.

O contribuinte pode, então, escusar-se ao seu pagamento total ou parcial. A escusa parcial se dará na mesma proporção em que os recursos foram desviados. O mesmo pode ocorrer na hipótese de repetição do indébito, quando a comprovação do desvio for posterior ao pagamento do tributo. Por exemplo, um tributo atende à uma despesa determinada. 10% do valor destinado a ela é desviado para enriquecimento ilícito do gestor dos valores. Logo, 10% do valor não cumpriu com a finalidade que justificou o tributo, de maneira que o contribuinte pode opor-se ao pagamento de 10% do valor do tributo que deveria ter pago, ou tem direito a repetir o indébito no valor correspondente a 10% do valor pago.

---

<sup>200</sup> A Inconstitucionalidade Dinâmica da Cide-combustíveis – a Cide está Inconstitucional? Artigo publicado em ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 9º vol. São Paulo: Dialética, 2005. pp. 443 e ss.

Já naqueles tributos fiscais sem finalidade específica, torna-se mais difícil a escusa do contribuinte, uma vez que o valor arrecadado é destinado a uma conta única que é utilizada para o pagamento de despesas diversas do Estado. Assim, não há um liame direto entre a receita do tributo e o desvio, uma vez que a despesa é atendida pelo caixa-geral abastecido por diversos tributos diferentes.

De qualquer sorte, ao ocorrer um desvio ou mau uso, há a perda da legitimidade do tributo pela contrariedade do uso do valor com a finalidade de busca do bem comum. Por este motivo, o contribuinte deveria ser ressarcido na medida em que o desvio se verificou, na mesma sistemática acima vista. Ainda que seja mais difícil, sempre é possível calcular qual a proporção do valor pago pelo contribuinte que foi desviado ou utilizado de maneira indevida.

#### *b) Ausência de Instituição de Tributos de Competência do Ente da Federação*

Aos entes da federação, a Constituição fornece uma série de competências tributárias, a serem exercidas principalmente para fins fiscais.

De início, deve-se discorrer sobre a obrigatoriedade do exercício de tais competências pelo ente da federação. Instituir os tributos de sua competência é obrigação do ente da federação? Ou pode ele deixar de instituir um ou alguns dos tributos de sua competência, de acordo com a sua conveniência?

A resposta é pela obrigatoriedade da instituição dos tributos postos sob competência do ente da federação. Primeiramente, como já visto acima, a arrecadação de tributos por parte do Estado é um poder-dever, ou seja, um poder que não pode deixar de ser exercido, já que

exerce em favor de terceiro, no caso, a sociedade. Logo, havendo a possibilidade de se instituir um tributo, deve ele ser cobrado, uma vez que não é dado à Administração Pública a escolha de arrecadar ou não os tributos. O mesmo ocorre com a sua instituição. Sendo eles previstos, devem ser instituídos e depois arrecadados.

Existe, ainda, dispositivo da Lei Complementar n. 101, a chamada Lei da Responsabilidade Fiscal, que dispõe: “*Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.*”. Ou seja, pelo referido dispositivo, a gestão fiscal só atende aos requisitos da lei se instituir e arrecadar todos os tributos de sua competência.

Isso tem consequências diretas na tributação, ainda que seja uma regra que vincule o Administrador Público e não tenha repercussão imediata na relação jurídica tributária. De qualquer sorte, a partir deste dispositivo, é exigível dos entes da federação a instituição e cobrança de todos os tributos, sob pena de se incorrer em consequências da má gestão fiscal.

Quando a lei fala em tributos de competência dos entes, não restringe a obrigação apenas aos impostos. Para estes, a competência é mais evidente que nas outras modalidades tributárias. A Constituição é clara na competência dos impostos, pois é fácil de perceber, por exemplo, que os impostos sobre serviços de qualquer natureza é de competência do município ou que o imposto sobre propriedade de veículos automotores é de competência do Estado.

A Constituição, todavia, não é tão explícita quanto à competência de taxas e contribuições de melhoria. Ela determina a competência para a criação destes tributos nas hipóteses em que eles são cabíveis. Desta forma, parece claro que estes tributos também devem ser,

obrigatoriamente, instituídos e cobrados sempre que houver as condições para a sua cobrança.

Logo, se o ente da federação tem serviço público específico e divisível e exercício de poder de polícia, deve, obrigatoriamente, instituir taxa a ser cobrada das pessoas que derem a eles causa. Da mesma maneira, havendo obra pública que cause valorização em imóveis de particulares, deve ser instituída a contribuição de melhoria.

As taxas e contribuições de melhoria visam repor no caixa-geral do Estado o valor gasto com atividades públicas que interessam a contribuintes específicos ou que beneficiam particulares. Não cobrá-las importa utilizar valores do caixa-geral do Estado, o que diminui a disponibilidade de valores para as atividades públicas que beneficiam toda a coletividade. Esta questão é exposta por Ricardo Lobo Torres: *“Sempre que for possível a mensuração do benefício e a sua adjudicação a indivíduos ou grupos de cidadãos, deve a legislação repartir o seu custo entre os beneficiários, evitando que seja imputado à receita dos impostos, proveniente da economia de todo povo.”*<sup>201</sup>

Como consequência disto, pode-se exigir a instituição e cobrança destes tributos, bem como se podem sancionar os administradores públicos que não exercerem as competências de titularidade do ente da federação. O contribuinte residente em ente da federação que não exerceu a competência de instituição de taxa e contribuição de melhoria, tem o direito de repetir o valor correspondente ao utilizado para o serviço ou obra pública que poderiam ter sido financiadas por ditos tributos. Ou pode, ainda, exigir a instituição dos referidos tributos, com suporte na norma que determina o exercício de todas as competências.

---

<sup>201</sup> Em O Orçamento na Constituição. P. 154.

*c) Excesso ou insuficiência de Arrecadação*

Outro desvio que pode ocorrer é o excesso de arrecadação por parte dos tributos fiscais. Se o tributo é criado a fim de atender às despesas do Estado, então, uma vez que se atinja tal objetivo, não pode continuar a incidir sob pena de perder a sua justificativa.

Se há uma despesa necessária para se buscar a finalidade do Estado, deve haver correspondente receita para atendê-la. Os tributos justificam-se por esta despesa, que só existe porque o Estado possui uma finalidade a ser atingida. Estando a despesa suficientemente atendida, não há justificativa para que se continue a cobrar tributos do contribuinte.

O excesso de arrecadação eventual, ocasionado por eventos passageiros não se enquadra nesta hipótese. O que não é possível é o excesso contínuo. Para corrigir isto, cumpre ao Estado reduzir os tributos arrecadados de maneira a adequar a receita à despesa que deve ser atendida. Persistindo o excesso sem que o Estado proceda à referida adequação, cabe ao contribuinte requerer a repetição do indébito quanto ao valor cobrado a mais.

Esta hipótese se verifica quando ocorre uma destas situações: a arrecadação aumenta e a despesa permanece igual, ou a despesa diminui enquanto a arrecadação permanece a mesma. Na primeira situação, há aumento de arrecadação, seja porque a norma tributária foi alterada, aumentando a sua incidência, ou seja porque houve aumento da atividade produtiva que levou a um maior volume de tributos arrecadados.

Por outro lado, há a hipótese de que o valor arrecadado seja insuficiente para atender à despesa do Estado. Esse problema pode ocorrer da mesma maneira que ocorre com o excesso de arrecadação acima visto, só que se invertendo os fatores. Pode ocorrer aumento da

despesa, enquanto a arrecadação permanece igual, ou a arrecadação pode cair, permanecendo a despesa igual.

Fritz Neumark já afirmava que a tributação deve ter a característica de se adaptar a aumentos de despesa<sup>202</sup>. De fato, se a despesa deve ser financiada pela tributação, logo esta deve adaptar-se a eventuais alterações.

Ocorre que o aumento de despesa permanente é desaconselhável, uma vez que acarreta duradouro aumento da incidência tributária. Todavia, deve ser possível a cobertura da despesa extraordinária por meio da tributação.

O aumento da carga tributária sempre é limitado pelos princípios que a distribuem. A capacidade contributiva, em especial o não-confisco, limita a incidência da tributação. Logo, o aumento da carga não é ilimitado, deve obedecer aos princípios próprios.

A hipótese de queda da arrecadação sem queda da despesa apresenta-se, principalmente, em momentos de retração da economia, quando diminui o montante arrecadado. Neste caso, a despesa deveria acompanhar a diminuição da arrecadação, sendo cortada a fim de se adequar à receita.

### **3.2.2. A Finalidade Extrafiscal e Consequências para o Tributo**

A lei do tributo extrafiscal deve ser elaborada tendo em vista o efeito que se pretende produzir. Este efeito é uma indução a

---

<sup>202</sup> Definido pelo Princípio de capacidade de adaptação da política de cobertura da tributação (Capacidade de aumento) ou, no original: “Der Grundsatz der deckungspolitischen Anpassungsfähigkeit (Steigerungsfähigkeit) der Besteuerung” Em Grundsätze... pp. 54 e seguintes.

determinado comportamento. Logo, a lei deve se voltar ao estímulo ou desestímulo das condutas que constituem o comportamento desejado.

O único mecanismo de funcionamento do tributo constitui-se no nascimento de uma obrigação do contribuinte pagar determinada soma de dinheiro para o Estado. Como coloca Seligman: *“Um tributo não é menos tributo porque seu propósito é regulação ou destruição; e uma taxa ou pagamento para regulação arrecada tanta receita quanto uma taxa idêntica imposta primariamente para receita.”*<sup>203</sup>. Este mecanismo, então, deve ser estabelecido pela lei tributária de maneira a se obter o efeito desejado.

Se o tributo extrafiscal pretende desestimular determinado comportamento, a única maneira de fazer isso é através da majoração dos tributos que tenham como fato gerador o comportamento que se quer desestimular. Desta forma, a incidência tributária torna mais oneroso, mais caro o comportamento indesejável, desestimulando-o. O contribuinte, neste caso, ou terá que optar por outro comportamento não tributado, e, portanto, menos oneroso, ou terá que arcar com o custo do tributo majorado.

O mesmo ocorre com os casos em que se quer estimular determinada conduta, aliviando ou eliminando a carga tributária incidente sobre ela. Nesta hipótese, a conduta preferida torna-se mais barata, constituindo um atrativo para que o contribuinte a pratique, em detrimento de outras condutas menos desejáveis.

---

<sup>203</sup> No original *“A tax is no less a tax because its purpose is regulation or destruction; and a fee or payment for regulation brings in Just as much revenue as a precisely identical fee imposed primarily for revenue.”* Essays in Taxation. p. 406. A. B. Buys de Barros, sobre o assunto, baseia-se em Gustavo Ingrosso: *“O imposto extrafiscal, prossegue INGROSSO, não é, de qualquer maneira, quanto à sua estrutura jurídica e aos processos de sua aplicação, em coisa alguma diferente do imposto que tem finalidade fiscal; seu sistema se enquadra no ordenamento tributário geral, razão por que não tem uma posição especial no direito financeiro.”* Um Ensaio... p. 22. Marco Aurélio Greco aponta para a questão da entrega de dinheiro relacionada à ocorrência de um fato no seu conceito de tributo: *“Podemos, pois formular a nossa definição de tributo, como sendo a norma jurídica, secundária, heterônoma que prevê uma entrega de dinheiro conectada a um fato qualquer.”*. Norma Jurídica Tributária. São Paulo: Saraiva, 1974. P. 57.

Pelo exposto, conclui-se que a tributação extrafiscal pede dois pressupostos para que possa funcionar, sendo eles dois requisitos para que o tributo seja utilizado com finalidade extrafiscal: 1) a existência de diversos comportamentos possíveis por parte do contribuinte e 2) a existência de liberdade do contribuinte para que ele possa adotar qualquer destes comportamentos.

O primeiro elemento pressupõe que a indução só é possível em uma situação em que existam diversos comportamentos possíveis a serem adotados pelo contribuinte. A existência de apenas um comportamento possível impede a indução, uma vez que só um comportamento é possível. Note-se que se fala em diversos comportamentos possíveis, significando que entre estes existem diferenças que permitem distingui-los substancialmente. Uma destas diferenças justificará o estímulo ou desestímulo aplicado. O fato de um mesmo comportamento (com as mesmas características) poder ser praticado de diversas maneiras diferentes não permite a extrafiscalidade entre elas, pois aí haveria distinção entre contribuintes em mesma situação.

Por exemplo, determinado segmento da economia pratica um processo industrial altamente poluente, e este processo utiliza tecnologia e produtos que podem ser fornecidos por diversas empresas diferentes. Surge, entretanto, um processo industrial menos poluente, que o Estado decide estimular via extrafiscalidade. Neste caso, há dois comportamentos, o mais poluente e o menos poluente. Esta diferença justifica que o Estado estabeleça um tratamento tributário mais vantajoso para estimular a conduta menos poluente. Todavia, se só existisse a conduta mais poluente, não haveria como estabelecer um tratamento tributário diferenciado entre os fornecedores do mesmo processo, pois faltaria um elemento diferenciador que justificasse o estímulo. Assim, eventual estímulo que fosse concedido a um dos fornecedores para o mesmo comportamento seria a concessão de

privilégio indevido, uma vez que não haveria justificativa para o estímulo.

O segundo pressuposto é a existência de liberdade para que o contribuinte possa optar entre as diversas condutas. Se uma delas for obrigatória, não haverá justificativa para o estímulo, retornando-se à situação semelhante acima vista, quando o contribuinte só terá um comportamento a praticar, sem a existência de uma efetiva escolha.

Além destes elementos, o tributo extrafiscal deve ter como fato gerador a conduta, ou algum elemento a ela ligado, que se quer estimular ou desestimular. O fato gerador deve ser diretamente ligado ao comportamento objeto do tributo extrafiscal, uma vez que o tributo será utilizado para tornar a conduta mais barata ou mais cara, de maneira a induzir o comportamento desejado.

O valor a ser cobrado com o tributo é fixado não por critérios de capacidade contributiva, mas sim pelo efeito que se pretende obter com o tributo. Pretende-se desestimular um comportamento, o valor do tributo deve ser suficiente para que isso efetivamente aconteça, valendo o mesmo para o estímulo. Se o valor do tributo for muito pequeno, corre-se o risco de acontecer o que narra Seligman: *“Um produtor que é chamado a pagar um tributo muito pequeno, que, sob condições ordinárias, seria repassado ao consumidor, pode preferir ele mesmo arcar com o tributo, ao invés de correr o risco de aborrecer seu cliente sobre o que, afinal, é ninharia.”*<sup>204</sup>.

O critério deixa de ser a capacidade contributiva e passa a ser a análise de valor que cause o efeito desejado. O critério preponderante passa a ser o da proporcionalidade, tanto para a decisão de utilização ou não do tributo quanto para a fixação de seu valor e fato gerador.

---

<sup>204</sup> No original *“A producer who is called upon to pay a very small tax which would, under ordinary conditions, be shifted to the consumer, may prefer to assume it himself rather than to run the risk of annoying his customer about what is after all a trifle.”* SELIGMAN, Edwin R. A. *The Shifting...* P. 215.

O efeito esperado pelo tributo é a indução ao comportamento, verificado através de uma mudança significativa na realidade após a sua implementação. Ou seja, existe uma situação que pretende ser mudada através de um tributo extrafiscal. Após a implementação deste, deve se observar uma alteração da situação causada pelo tributo no sentido pretendido para que o tributo seja válido.

A alteração desejada deve ser fixada quando da criação do tributo extrafiscal, ou seja, devem-se estabelecer metas mensuráveis que se pretende alcançar com o tributo extrafiscal. Por exemplo, o tributo majorado para desestimular o processo industrial poluente acima mencionado deve visar uma redução de 20% na utilização do processo indesejável. Posteriormente, há a necessidade de se verificar a efetividade do tributo no objetivo estipulado.

Pelo exposto, logo se conclui que o tributo extrafiscal pede que sua lei seja mais complexa que a do tributo fiscal. Ou seja, para sua edição devem-se demonstrar, cabalmente, os critérios da proporcionalidade que justificam o meio utilizado, provando que o tributo é o meio mais adequado para a finalidade pretendida, e demonstrando a relevância desta. Isso é necessário em função do que expõe Humberto Ávila: *“As finalidades extrafiscais, no Direito Tributário, não têm poder justificativo em si, a tal ponto que sua menção possa dispensar a adução da justificativa geral para o tratamento desigual entre os contribuintes.”*<sup>205</sup>.

Além disso, a lei pede que se estabeleçam os objetivos visados pelo tributo com critérios objetivos, demonstrando-se como serão os mesmos aferidos: *“A finalidade a ser buscada deve ser demonstrada, sem ambigüidade ou contradição, mediante a indicação do suporte expresso ou implícito, cujo significado preliminar permita aferir a sua*

---

<sup>205</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. p. 197.

*previsão em nível constitucional;*<sup>206</sup>. Também requer-se que a lei preveja consequências quando o tributo não for efetivo para alcançar o resultado esperado, de maneira a se corrigir ou mesmo se encerrar a incidência quando não se estiver obtendo o efeito desejado.

### **3.2.2.1. Possíveis Desvios da Finalidade Extrafiscal**

Analisa-se agora as hipóteses e consequências em que pode ocorrer desvio nos tributos com finalidade extrafiscal. O desvio aqui ocorre quando a lei que institui o tributo ou o efeito observado com a sua aplicação não buscam a finalidade extrafiscal para a qual ele foi criado.

Enumeram-se as hipóteses em que isto pode ocorrer.

#### *a) Tributo não atende à finalidade que o justificou*

Nesta hipótese, um tributo novo é criado para ter o efeito extrafiscal desejado. Ou um tributo fiscal já existente é alterado de maneira a obter o efeito.

O tributo extrafiscal, não fosse esta finalidade, geralmente, seria inviável quando analisado pelo ângulo da tributação fiscal. Por exemplo, conforme acima visto, um tributo que tende a estimular o uso de um processo industrial menos poluente através da majoração do tributo incidente sobre este meio e sobre os bens produzidos com o seu uso. A majoração do tributo justifica-se pela finalidade de preservação do meio ambiente, que é mais bem atendida pelo processo menos poluente, justificando, então, uma maior tributação do outro processo. Todavia, no momento em que se retira da equação a variável da

---

<sup>206</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. p. 194.

finalidade de preservação do meio ambiente, passa-se a ter um tributo majorado para um determinado processo industrial enquanto outro processo semelhante é menos tributado. Trata-se de ofensa à igualdade, dando-se a contribuintes em situação igual tratamento diferente. Este tratamento só se justifica a partir do momento em que se diferenciam os contribuintes com base na finalidade protegida pela Constituição. Não fosse a finalidade, haveria diferenciação inconstitucional entre eles.

Logo, se um tributo que se pretende extrafiscal passa a não atender à finalidade que o justificou, tem-se o desvio do referido tributo.

Este desvio pode ocorrer em dois momentos. O primeiro é quando da sua criação, em que o tributo é elaborado sob a justificativa da extrafiscalidade, mas tem desde o início sua conformação voltada à fiscalidade, aumentando, indevidamente, a carga tributária, ou à concessão de privilégios indevidos, concedendo isenções e reduções da incidência sem uma justificativa cabível.

Este caso ocorre com a não observância dos requisitos da lei tributária para os tributos extrafiscais acima colocada. Neste desvio, a lei apenas justifica-se pelo efeito extrafiscal pretendido, todavia este é vago e não está, diretamente, estabelecido na lei. Tampouco a lei prevê resultados a serem atingidos ou métodos de controle.

O segundo momento é quando a lei nasce perfeita, mas o efeito extrafiscal não é obtido. Neste caso, a própria lei deverá prever correções no tributo ou até mesmo o fim da sua incidência de maneira que o tributo não continue incidindo em ofensa à finalidade que o justificou.

Em ambos os casos, o tributo acaba tornando-se fiscal, arrecadando valores ao Fisco sem atender à finalidade. As consequências desta troca de finalidade serão mais bem vistas adiante.

*b) Tributo atende à finalidade, mas é insuficiente ou irrisório*

Outra hipótese é o tributo ser constituído corretamente e ter o efeito desejado, todavia este efeito é insuficiente ou irrisório e, apesar de atender à finalidade, sua incidência acaba trazendo mais problemas do que benefícios para a finalidade.

Nesta hipótese, também a lei deve poder prever ajustes ou o fim da incidência. Se assim não ocorrer, deve-se obstar a cobrança do tributo, buscando-se atingir a finalidade por outros meios.

Aqui se deve ponderar que o custo para fiscalização e arrecadação deste tributo não compensa a sua existência. Esta relação não ocorre em função de princípios de eficiência e economia dos tributos, como ocorreria com um tributo fiscal, mas no sentido em que os esforços do Estado e os recursos por ele gastos devem efetivamente buscar a finalidade pretendida. Se um tributo que pretende obter uma finalidade extrafiscal tem efeito irrisório sobre ela, os recursos para sua cobrança e fiscalização estão, em realidade, sendo desperdiçados.

Verifica-se que o tributo, no caso, não é um meio adequado à busca pela finalidade pretendida, já que seu efeito não é atingido. Desta forma, ou reformula-se o tributo para que ele possa buscar a finalidade ou parte-se para outro meio de buscar a mesma finalidade.

### **3.2.3. Consequência da não Correspondência entre a Finalidade Pretendida do Tributo e o Efeito da sua Aplicação**

Os tributos, no seu nascimento, são definidos como fiscais ou extrafiscais na lei de sua instituição. Esta decisão altera substancialmente os elementos da referida lei, devendo ser fundamentada e motivada.

Como já exposto, um tributo só pode se dizer efetivamente fiscal ou extrafiscal a partir do momento em que se verifica o efeito quando é aplicado. Parte-se da premissa de que todos os tributos têm efeitos fiscais e extrafiscais, sendo que prepondera um destes. Na aplicação do tributo, surgem estes efeitos, que, algumas vezes, não foram previstos quando da instituição do tributo. São efeitos inesperados que só são observados quando da aplicação da lei tributária.

Acima foram expostos os tributos fiscais e extrafiscais, com as características de sua lei e os efeitos esperados com sua aplicação. Ou seja, ao se instituir um tributo fiscal, espera-se arrecadar o máximo possível seguindo-se os critérios e limites da capacidade contributiva. Já dos tributos extrafiscais, espera-se a produção de um efeito diferente da arrecadação de tributos, com a busca por um objetivo ou política que tenha o tributo como meio para ser atingida.

A situação ideal, portanto, é aquela em que o tributo fiscal, concebido na lei como tal, tenha como efeito principal a arrecadação de valores ao Erário. É certo que efeitos extrafiscais irão surgir, mas estes deverão ser secundários, de maneira que prepondere o efeito fiscal.

A mesma lógica ocorre no tributo concebido como extrafiscal, que com sua aplicação acabará tendo efeitos fiscais, já que a relação tributária, em sua essência, é de transferência de valores do contribuinte ao Estado.

O que se analisa aqui é a hipótese de o efeito preponderante observado não corresponder à finalidade pretendida pela lei. Ou seja, um tributo concebido como extrafiscal acaba tendo um efeito preponderante fiscal, tornando-se importante fonte de receita para o Estado, sem que a finalidade extrafiscal seja por ele suficientemente atendida.

Por exemplo, um tributo fiscal que, quando aplicado, acaba tendo um efeito extrafiscal que prepondera sobre o efeito fiscal. Um tributo incidente sobre a renda que seja tão gravoso que faça com que vários contribuintes migrem seu domicílio para outro país onde a tributação não seja tão elevada. Este seria um tributo fiscal, com intenção de arrecadar o máximo possível, e que, neste intento, usa da progressividade para taxar altos rendimentos em alíquotas elevadas. A conformação inicial da lei assim colocada é correta, todavia o que não se prevê é que detentores de grandes rendimentos possuam bom aconselhamento tributário e disponibilidade para alterar seu domicílio no momento em que desejarem. Ao tributar pesadamente estas pessoas, causa-se o efeito de sua migração para outros domicílios de tributação mais suave, frustrando o aumento de arrecadação esperado e causando um efeito extrafiscal não previsto. Nesta hipótese, a alteração de domicílio causa redução de outros tributos, já que o consumo, investimentos e a renda serão aplicados e percebidos em outro local. Neste caso, um tributo inicialmente fiscal acaba tendo um efeito extrafiscal que frustra o seu propósito inicial.

Um tributo criado para ser extrafiscal pode acabar tendo um efeito preponderante fiscal, ou seja, a finalidade inicial não é atendida a contento, mas a arrecadação do referido tributo passa a ser importante para o Erário. O tributo é mantido sob a justificativa extrafiscal, mas na realidade tem função fiscal importante, que se sobrepõe à extrafiscal.

Ao se instituir um tributo novo, deve-se cuidar do seu mecanismo de incidência, ponderando acerca dos possíveis efeitos que podem dele advir. Como alerta Paul Hugon:

Há, enfim, uma dificuldade comum a todos os casos em que os impostos incidem sobre a produção: é o conhecimento exato das repercussões deste imposto.

Um dos objetivos mais importantes do estudo da ciência das finanças é o conhecimento do mecanismo complicado da incidência; sejam quais forem os progressos realizados no campo de estudo da teoria moderna do imposto, sejam quais forem seus progressos no futuro, a dificuldade de aplicar o mecanismo teórico a situações concretas subsistirá, mesmo porque a complexidade da atividade econômica, em nossa época, é grande e, longe de diminuir, aumentará.

O legislador prudente deve levar em conta a impossibilidade de se preverem com rigor quais as repercussões que afinal o imposto provocará e também ter a preocupação de não entravar ou diminuir a produção.<sup>207</sup>

Após a criação do novo tributo, deve-se cuidar para que não se desvirtue sua finalidade. Como apontado pelo autor acima, é difícil o conhecimento das repercussões do tributo, o que leva à conclusão de que estas só serão conhecidas efetivamente quando da sua aplicação.

As situações de descompasso entre a finalidade pretendida pela lei e a efetivamente observada não devem subsistir, pois deve haver uma correspondência entre ambas. E isto se dá por duas razões: 1) cada uma das finalidades pretendidas acarreta características próprias na conformação dos tributos, que geralmente são incompatíveis e 2) a manutenção de um tributo que não corresponda com sua finalidade ofende a Constituição.

A primeira razão aponta que cada tributo, quando se decide pela fiscalidade ou extrafiscalidade, é criado com características próprias ditadas pela finalidade. Por exemplo, o tributo fiscal é criado tendo um fato gerador que corresponda a um evento econômico que demonstre capacidade contributiva. E o tributo é elaborado de maneira a arrecadar o máximo possível observando os limites e critérios da capacidade

---

<sup>207</sup> O imposto. p. 25.

contributiva. No momento em que este tributo é aplicado e passa a ter um efeito extrafiscal que não só prepondera sobre o fiscal, como também o inviabiliza, ele perde sua justificativa, passando a ser uma indevida intervenção estatal.

Na tributação extrafiscal, pode ocorrer de o tributo arrecadar valores expressivos, sem que a finalidade pretendida esteja sendo atendida. Neste caso, aos olhos do Estado, o tributo passa a ser uma fonte de receitas, e não um instrumento de intervenção do Estado. Isso é inviável porque viola os critérios próprios de medida da capacidade contributiva, que são apenas parcialmente observados na tributação extrafiscal. Esta finalidade justifica a incidência do tributo de maneira a causar o efeito desejado, e não a arrecadação de recursos. Ao ocorrer o desvio da finalidade, passa-se a ter um tributo fiscal que utiliza critérios que só seriam permitidos em um tributo extrafiscal.

A segunda razão aponta para a Constituição, que tem justificativas para a tributação fiscal e extrafiscal. No momento em que um tributo passa a ter efeito diferente daquele que o justificou, perde seu suporte constitucional, já que seus critérios e até a competência para a sua instituição baseiam-se na finalidade pretendida pelo tributo.

Por estes motivos, o tributo pode tornar-se inconstitucional ao longo de sua cobrança, uma vez que a lei instituidora pode ser constitucional, mas os efeitos de sua aplicação passam a ser inconstitucionais.

#### **3.2.4. Finalidade Extrafiscal e o Tributo Proibitivo**

Quando se expõem as finalidades do tributo, surgem questões instigantes acerca da finalidade extrafiscal. A tributação fiscal é bem delimitada, já que se presta a arrecadar valores para a manutenção do

Estado. Estes valores são certos, pois a despesa é conhecida, existe um orçamento a ser seguido, logo é fácil determinar os limites do tributo fiscal, o que não ocorre com o tributo extrafiscal. A conceituação deste é vaga, geralmente no campo de todos os usos não fiscais dos tributos. O seu objeto não é bem certo, o que pode acabar dando margem a usos diversos, e algumas vezes inconvenientes, dos tributos criados sob esta justificativa.

A hipótese ora colocada é definir se os tributos podem ser proibitivos, ou seja, incidirem tão fortemente ao ponto de proibirem uma conduta. Aqui, quando se fala em proibir, fala-se também em obrigar, ou seja, a incidência do tributo faz com que a conduta por ele pretendida seja obrigatória.

Neste cenário, o tributo deixa de ser um mero influenciador do comportamento do contribuinte para ser uma norma diretiva, que torna o comportamento desejado obrigatório, e não apenas fornece um “convite” ao comportamento preferido.

Isto poderia acontecer, por exemplo, com a incidência tão pesada do tributo sobre determinado comportamento que a sua prática seria economicamente inviabilizada. Retornando ao exemplo já visto, pretende-se desestimular processo industrial mais poluente através da majoração da tributação sobre ele incidente. Mas, imagine-se que esta tributação fosse tão gravosa a ponto de não deixar escolha para o contribuinte a não ser deixar de adotar o comportamento desejado?

A utilização do tributo como instrumento de direção da economia não parece ser viável. Se o Estado pretende dirigir a economia, tornando determinado comportamento obrigatório, deve prolar uma norma jurídica com este conteúdo que traga uma sanção pelo descumprimento. A cada finalidade corresponde um ato, e o tributo não é o ato adequado à direção da economia: *“Ou seja: cada ato tem a finalidade em vista da qual a lei o concebeu. Por isso, por via dele só*

*se pode buscar a finalidade que lhe é correspondente, segundo o modelo legal.*"<sup>208</sup>. Como no exemplo acima descrito: se um processo industrial é tão nocivo ao meio ambiente que não possa mais ser utilizado, deve ser proibido por norma com este conteúdo, e não impedido pela norma tributária.

Como já colocado, o que importa é o efeito da norma, e não necessariamente seu conteúdo. Ou seja, se uma norma tributária é tão gravosa a ponto de ter o efeito de proibir uma conduta, na realidade trata-se de norma diretiva em que o tributo cobrado é a sanção pela prática do ato. Todavia, há uma inadequação no caso, pois para a aplicação de penalidade é necessário antes fornecer ao apenado garantias de ampla defesa e contraditório, enquanto que a incidência tributária não pede qualquer destes elementos.

A intervenção do Estado no domínio econômico através do tributo é apenas por indução, não sendo cabível sua utilização para direção. Luís Eduardo Schoueri questiona até se tal norma é mesmo tributária:

Caracterizando-se o efeito de confisco (...) pelo fato de se tornar impossível o contribuinte incorrer no fato gerador (por exemplo, porque a carga tributária é tão alta que se torna inviável a própria atividade), deixa a própria norma tributária de ser meramente indutora, passando a dirigir o comportamento do contribuinte. A própria natureza tributária da norma passa a ser questionável.<sup>209</sup>

Para dirigir a economia, o Estado pode lançar mão de atos normativos (leis, decretos etc.) que são adequados ao estabelecimento de normas e das respectivas penas. Sobre o assunto, Becker assim se posiciona:

Aliás, no tributo extrafiscal "proibitivo", a percepção do tributo contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mas sim aquele específico reflexo econômico-social que resulta da circunstância dos indivíduos evitarem ou se absterem de realizar a hipótese de incidência do tributo "proibitivo".<sup>210</sup>

---

<sup>208</sup> Celso Antonio Bandeira de Mello. Curso... p. 378.

<sup>209</sup> Norma Tributária Indutora... p. 310.

<sup>210</sup> Teoria... p. 540, item 157.

Por fim, conclui “... o que importa é o resultado de bem comum que a regra jurídica proporciona e não o conteúdo de bem comum que a regra jurídica tenha diretamente consagrado.”<sup>211</sup>

---

<sup>211</sup> Teoria... p. 541, item 157.

## **4. Controle da Finalidade na Tributação**

Este trabalho estaria incompleto se ficasse limitado apenas a definir a finalidade do tributo e apontar consequências que dela advém. Entendendo que a finalidade é um elemento fundamental para o tributo, é necessário também que sejam apontados os métodos de controle que permitem monitorar o seu cumprimento e a conformação do tributo com este importante elemento.

A análise ora proposta será dividida em duas partes: os meios e os órgãos de controle. Por meio de controle entendem-se os institutos jurídicos existentes que permitem analisar e conhecer a situação tributária e sua relação com a finalidade. São os instrumentos jurídicos que serão analisados no controle da finalidade.

Os órgãos são aqueles entes que exercem a tarefa de controle, valendo-se dos meios que serão analisados.

A tarefa de controle tem a função de analisar problemas entre o tributo e sua finalidade e aplicar as consequências que decorrem destes problemas. Aqui, verifica-se como se dará efetividade à finalidade e às consequências que delas derivam.

### **4.1. Meios de Controle da Finalidade**

Estudam-se, de início, os meios para o controle da finalidade. Trata-se de instrumentos jurídicos que permitem verificar a lei tributária

e os tributos quando aplicados, a fim de se conhecer a situação da finalidade.

Identificam-se dois meios principais: o orçamento e a previsão legal da lei tributária.

#### 4.1.1. Orçamento

Aliomar Baleeiro assim define o orçamento:

... orçamento é considerado o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.<sup>212</sup>

No orçamento, estão previstas todas as receitas e despesas do ente público. Nas despesas, pode-se verificar em quais políticas, serviços e atividades estão sendo gastos os recursos públicos. Como coloca Helenilson Cunha Pontes: *“Para controlar os gastos estatais, bem como autorizar o Estado a arrecadar receita tributária suficiente para fazer face àquelas despesas, foi criado o instituto do orçamento, o qual é dotado de relevantes significados político e jurídico.”*<sup>213</sup>

Com a análise da despesa prevista, logo se pode analisar se a tributação cumpre com a sua finalidade mediata. As despesas deverão ser justificadas para a busca pela finalidade do Estado, e no orçamento poderá se verificar qual a sua natureza.

O orçamento também fornece o custo do Estado para a busca de sua finalidade. Prevendo-se todas as despesas que, direta ou indiretamente, prestam-se à busca pelo bem comum, tem-se um custo

---

<sup>212</sup> Uma Introdução... p. 411

<sup>213</sup> Revisitando o Tema da Obrigação Tributária. Artigo publicado em SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 97

total a ser arrecadado pelos tributos. Descoberta a despesa necessária, a receita passa a estar vinculada a esta despesa. Logo, a despesa do Estado é o limite máximo para a arrecadação, pois se ela passar deste limite perde sua justificativa.

A despesa necessária é também o objetivo da receita, que deve ser suficiente a cobrir os gastos do Estado com a busca de sua finalidade.

Aliomar Baleeiro<sup>214</sup> aponta, ainda, para quatro aspectos fundamentais do orçamento: jurídico, político, técnico e econômico. O primeiro aspecto refere-se ao orçamento como norma com consequências jurídicas, inserida no ordenamento jurídico do país. O aspecto político refere-se à demonstração de escolhas nele realizadas a fim de favorecer e custear determinadas atividades em detrimento de outras: “... o orçamento revela com transparência em proveito de que grupos sociais e regiões ou para solução de que problemas e necessidades funcionará precipuamente a aparelhagem de serviços públicos.”<sup>215</sup>.

O aspecto econômico refere-se ao orçamento como instrumento de política fiscal e de atuação na economia, sendo utilizado como instrumento para intervenção. O aspecto técnico “...envolve o estabelecimento das regras práticas para realização dos fins indicados nos itens anteriores e para classificação clara, metódica e racional de receitas e despesas...”<sup>216</sup>. Neste último aspecto, o orçamento é uma peça de análise técnica das finanças públicas, permitindo o conhecimento da sua situação e a efetiva realização das finalidades dos outros aspectos.

---

<sup>214</sup> Uma Introdução... pp. 411 e 412.

<sup>215</sup> Uma Introdução... p. 412.

<sup>216</sup> Uma Introdução... p. 412.

O Supremo Tribunal Federal utilizou-se do orçamento para analisar a destinação da CIDE-combustíveis:

PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo.<sup>217</sup>

Esta decisão merece exame mais detido primeiramente porque se utilizou o orçamento como norma jurídica passível de controle de constitucionalidade concentrado. Neste sentido, sedimenta-se o orçamento como uma lei com consequências jurídicas que vinculam a Administração Pública. No caso em análise, superou-se o entendimento de que o orçamento não estaria sujeito ao controle concentrado de constitucionalidade, já que, neste caso, a Constituição determina como serão aplicados os recursos.

Em segundo lugar, o acórdão mencionado utiliza o orçamento para verificar a inconstitucional aplicação dos recursos da CIDE. Neste caso, o tributo tem a finalidade de intervenção econômica e os recursos que ela arrecada têm destinação certa dada pela Constituição Federal no seu artigo 177, §4º, II. A lei orçamentária tentou utilizar parte dos recursos arrecadados em finalidade diversa daquelas estipuladas pela Constituição. Isto foi barrado pelo STF na decisão acima mencionada.

---

<sup>217</sup> STF. ADIn 2925, Relatora: Min. ELLEN GRACIE, Relator para Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19.12.2003, DJU 04.03.2005.

Nota-se, então, que pelo orçamento é possível conhecer se as finalidades dos tributos vêm sendo observadas, especialmente quando eles têm a função de arrecadar valores a rubricas específicas.

O orçamento, então, pode ser analisado como lei em tese, constatando a correta observância das finalidades dos tributos. E, estando em tese correto, serve como peça para obrigar sua execução, com a efetiva aplicação dos recursos da maneira prevista.

Ainda em passado recente, o STF determinou que a medida provisória não é instrumento adequado à criação de crédito extraordinário no orçamento referente a despesas comuns<sup>218</sup>. Até então, o orçamento era elaborado e posteriormente modificado ao gosto do Poder Executivo via medidas provisórias, abrindo-se créditos extraordinários que não eram urgentes. Este procedimento tornava o orçamento uma peça sem sentido, uma vez que suas previsões eram alteradas de acordo com a conveniência do governante.

A decisão do STF confere ao orçamento uma estabilidade muito maior, pois impede a sua alteração sem que se observem os critérios estabelecidos pela Constituição para a abertura dos créditos extraordinários. Neste sentido, o orçamento torna-se uma peça de controle da finalidade ainda melhor do que já é.

O orçamento é mais adequado ao controle da finalidade nos tributos fiscais, pois é instrumento de destinação dos valores arrecadados. Com relação aos tributos extrafiscais, será visto agora que a previsão legal na lei que os institui é meio mais adequado ao seu controle.

---

<sup>218</sup> STF. ADI 4048 MC, Rel. Min Carlos Britto. DJ 21.08.2008 e ADI 4049 MC, Rel. Min Carlos Britto. DJ 07.05.2009.

#### 4.1.2. Previsão Legal

Cabe estudar um meio de controle que seja adequado ao tributo que tem a arrecadação como elemento secundário: o tributo extrafiscal.

Este, desde sua concepção, serve a obter resultados diferentes da mera arrecadação de recursos, prestando-se a atingir finalidades específicas através da aplicação da lei tributária. Sua existência serve à indução de comportamento, que pode se traduzir no estímulo ou desestímulo a condutas.

Neste panorama, uma peça que trate de despesa e receita não é a mais adequada para analisar a finalidade. O orçamento decide a alocação de valores e a sua arrecadação. Todavia, no tributo extrafiscal, o controle necessário não é sobre o valor que ele eventualmente venha a arrecadar. O que se precisa é um meio para se aferir se a finalidade extrafiscal pretendida está sendo, efetivamente, alcançada por meio do tributo. Deve-se comprovar que o tributo vem sendo um meio efetivo e adequado para a finalidade, já que se isso não ocorrer, desaparece a justificativa que lhe dá suporte. Como já visto anteriormente, o exame de proporcionalidade é útil na análise da relação de meio e fim entre o tributo e a finalidade desejada. Logo, um meio de controle para os tributos extrafiscais deve levar em conta os critérios da proporcionalidade para verificar a adequação entre tributo e aquilo que dele se deseja.

No direito brasileiro, parece não haver instituto que seja adequado ao controle dos tributos extrafiscais, como existe o orçamento para os fiscais. Desta forma, entende-se que um tributo extrafiscal, quando criado, deve trazer na sua lei o próprio mecanismo de controle.

Conforme já exposto acima, o tributo extrafiscal deve estabelecer objetivos que se quer alcançar com a sua aplicação. Se ele quer obter

um efeito determinado, deve ter fixado objetivos que possam servir para verificar se a finalidade está sendo alcançada. E estes objetivos devem seguir critérios que sejam facilmente aferíveis.

Neste sentido, é que se constitui a previsão legal da lei do tributo extrafiscal como meio de controle. Critérios objetivos que permitam verificar se a finalidade extrafiscal pretendida está sendo alcançada ou não.

Além disso, a lei pode fixar outros critérios e pode atribuir a um órgão já existente a responsabilidade de apurar os critérios a serem apurados.

O fato é que algum meio de controle deve existir, e quando o critério da arrecadação é secundário, é necessário que o controle se dê por elementos próprios. Na tributação, o critério existente é a finalidade que se pretende alcançar e o controle deve ser sobre ela. Assim, o meio de controle vincula-se à finalidade extrafiscal, devendo ser prevista pela lei que institui o tributo.

#### **4.2. Órgãos de Controle da Finalidade**

Serão vistos agora os órgãos que exercem, ou que podem exercer, o controle da finalidade no tributo.

Os meios vistos acima servem como instrumento para que os órgãos possam controlar a finalidade, identificando eventuais problemas que ensejem medidas para correção.

Os órgãos de controle, assim denominam-se, porque efetivamente são órgãos públicos de controle, incluídos no âmbito dos poderes

Executivo e Legislativo, além do controle do poder Judiciário, no exercício da atividade pública que lhe é própria.

Isso leva desde já a uma conclusão: o controle deve ser efetuado no âmbito das entidades de direito público. O tributo é um instituto de direito público e sua arrecadação, como o próprio conceito legal menciona, ocorre por atividade administrativa vinculada; logo, o controle deve estar na mesma esfera pública.

Assim, o controle efetivo não será realizado por privados, a não ser em casos em que a lei delegue o controle à entidade privada idônea. De qualquer forma, em função da unicidade de jurisdição existente no Brasil, a última palavra no controle da finalidade sempre estará a cargo do poder Judiciário.

Nada impede que a sociedade, os privados, procedam à fiscalização da finalidade e provoquem os órgãos de controle quando entenderem que há irregularidade.

#### **4.2.1. Poder Legislativo**

O Poder Legislativo costuma ser mais lembrado pela sua atividade principal, que é a inovação do ordenamento jurídico através da edição de atos normativos de observância obrigatória. Esta atividade inclui a competência legislativa para elaboração do orçamento público, das normas tributárias e das regras de distribuição dos valores arrecadados.

Este poder também possui outras responsabilidades, dentre as quais se encontra a função de controle do poder Executivo e das contas públicas.

Na Constituição Federal, o tema é assim tratado:

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

(...)

IX - julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo;

X - fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta;

O controle exercido pelo Poder Legislativo é denominado controle externo, que funciona em paralelo ao controle interno que cada órgão público deve ter. Esta questão é colocada pela Constituição no art. 70: *“A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”*

Há um amplo controle que é exercido pelo Legislativo sobre o poder Executivo. Este poder é o encarregado da execução do orçamento, da arrecadação dos tributos e das políticas públicas que podem ser promovidas via tributo extrafiscal ou que serão financiadas com recursos dos tributos fiscais.

Além disso, é permitido ao Legislativo o controle dos atos do Executivo, incluindo-se, então, as atividades tributárias acima vistas.

A Constituição fixa os objetivos e princípios do Estado Brasileiro, de maneira que o Legislativo exerce o seu controle no sentido do que a Constituição determina. De outra forma, este controle não é viável, já que o Estado tem bem definido, seus objetivos, sua finalidade e os valores que quer ver preservados.

O controle do Legislativo, então, serve para o controle da finalidade do tributo, uma vez que este controle é mais amplo e presta-

se a manter as atividades do executivo de acordo com o que determina a Constituição.

Além das atividades de fiscalização, propriamente ditas, a própria elaboração do orçamento presta-se ao controle da finalidade na tributação. Conforme afirma Aliomar Baleeiro: *“A competência de autorizar tributos e despesas, como fato político, nos países de organização jurídica, é a plataforma do controle do Poder Legislativo sobre o Executivo.”*<sup>219</sup>.

A distribuição das despesas entre diversas políticas públicas, a autorização à arrecadação de tributos, a atribuição das receitas a rubricas que lhe são vinculadas, tudo isso são atividades de competência do poder Legislativo.

A tarefa de busca da finalidade não é só do poder Executivo. Se assim fosse, este poder teria competência exclusiva para arrecadar os tributos e efetuar as despesas. Ocorre que o orçamento é lei elaborada pelo Legislativo, de maneira que a busca da finalidade do Estado sob o enfoque financeiro passa pelo crivo deste poder, sendo também sua responsabilidade.

O controle da finalidade inicia-se, então, na elaboração do orçamento, quando o legislativo verifica se as despesas autorizadas são realmente necessárias e se as receitas vinculadas a uma despesa determinada estão efetivamente sendo para ela destinadas.

Tudo o que aqui se coloca refere-se à esfera federal. Todavia, por regra de simetria, os controles e a questão do orçamento aqui colocados acabam sendo repetidos para estados, municípios e Distrito Federal, sendo também válidos para estes entes.

---

<sup>219</sup> Uma Introdução... p. 33.

Depois, o controle continua com a fiscalização da execução do orçamento e dos atos do poder executivo. Em parte destas atividades, o Legislativo conta com o auxílio do Tribunal de Contas, órgão a ele vinculado, conforme será visto adiante.

#### 4.2.1.1. Tribunal de Contas

O Tribunal de Contas da União é órgão de auxílio ao Poder Legislativo no exercício de sua atividade de controle externo. Como ensina Ricardo Lobo Torres: “*O Tribunal de Contas auxilia não só o Congresso Nacional mas também a Administração. Encarrega-se do controle e da fiscalização dos responsáveis e da legitimidade da execução orçamentária, complementando o controle interno levado a efeito pelo próprio Executivo.*”<sup>220</sup>.

Este órgão organiza-se no formato de Tribunal, tal qual as cortes do Poder Judiciário, mas não pertence a este poder. Trata-se de órgão de controle administrativo, estando suas decisões sujeitas à revisão pelo Poder Judiciário. Continua Ricardo Lobo Torres:

Não há dúvidas que o Tribunal de Contas, autorizado pela Constituição Federal a elaborar o seu regimento com a mesma autonomia do Poder Judiciário, exerce alguns atos típicos da função jurisdicional em sentido material, pois que julga as contas dos administradores e responsáveis com todos os requisitos materiais da jurisdição: independência, imparcialidade, igualdade processual, ampla defesa, produção plena de provas e direito a recurso. Mas, do ponto de vista formal, não detém qualquer parcela da função jurisdicional, tendo em vista que as suas decisões não produzem a coisa julgada e podem ser revistas pelo Judiciário, ainda quando versem sobre matéria contábil.<sup>221</sup>

Dentre suas atribuições, encontra-se a elaboração de parecer prévio para aprovação das contas do Presidente da República pelo Congresso Nacional, além do julgamento e fiscalização das contas de

---

<sup>220</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O Orçamento na Constituição. p. 250.

<sup>221</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O Orçamento na Constituição. p. 266.

todas as pessoas, públicas ou privadas, que recebem dinheiro proveniente da União Federal.

A fiscalização realizada pelo Tribunal de Contas tem a intenção de verificar a efetiva destinação pública do dinheiro, além da aplicação das despesas que foram autorizadas.

Sua atividade refere-se mais à questão da efetividade do gasto público com aquilo que realmente merece verbas públicas. Assim, analisam-se as contas públicas.

O Tribunal de Contas não tem competência para analisar se uma determinada despesa tem pertinência ou não com a finalidade do Estado. Todavia, deve fiscalizar a efetiva destinação dos recursos às despesas que justificam o gasto.

O Tribunal de Contas da União já atuou no sentido de corrigir irregularidades com a destinação da CIDE-Combustíveis:

Acompanhamento. **Aplicação dos recursos da Cide-Combustíveis. Constatação de desvio de finalidade.** Custeio de despesas administrativas, incompatíveis com o propósito dessa contribuição. Manutenção de grande volume de recursos em caixa, para utilização no cumprimento das metas de superávit primário. **Substituição de fontes ordinárias de dotações antigas do Orçamento dos Transportes por receitas proporcionadas pela Cide-Combustíveis. Falta de concretização dos mandamentos constitucionais que justificaram a instituição da contribuição.** Determinações. Recomendações. Ciência.<sup>222</sup>

Na questão analisada pelo Tribunal, o Ministério dos Transportes vinha utilizando valores da CIDE-Combustíveis para o pagamento de despesas administrativas de sua estrutura, como o pagamento da folha de pagamentos. O Tribunal de Contas entendeu que esta destinação do valor era irregular, uma vez que a Constituição Federal fixa as

---

<sup>222</sup> TCU – Acórdão 1.857/05 – Plenário – Rel. Min. Marcos Vinícios Vilaça – DOU 28.11.2005.

destinações dos valores arrecadados por este tributo<sup>223</sup>. Entendeu-se que a Constituição restringe a aplicação dos valores da CIDE-Combustíveis apenas à conservação das estradas e a projetos ambientais, não se podendo alargar esta destinação a fim de utilizar os valores para o pagamento de remuneração de servidores públicos dos ministérios dos transportes e do meio ambiente. Assim, a destinação constitucional deve ser estritamente observada, não cabendo interpretação que lhe alarguem o sentido indevidamente.

O exemplo acima mencionado demonstra que o Tribunal de Contas é um órgão muito efetivo no controle da finalidade do tributo, especialmente quando se refere à destinação de valores a finalidades específicas.

#### **4.2.2. Órgãos de Receita Pública**

Por órgãos de Receita Pública entendem-se aqueles responsáveis pela Administração dos tributos e sua arrecadação. No âmbito federal, cuida-se da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Nos estados e municípios, geralmente a tarefa recai sobre as secretarias de fazenda.

No plano federal, a Receita Federal tem como finalidade estipulada em seu regimento interno (Portaria MF 125/2009, anexo art. 1º):

- I- planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal, inclusive as relativas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social e às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor;
- VI - acompanhar a execução das políticas tributária e aduaneira e estudar seus efeitos na economia do País;

---

<sup>223</sup> A questão foi depois levada ao Supremo Tribunal Federal na ADin 3970, relator Ministro Gilmar Mendes. A ação encontra-se desde novembro de 2007 com a Procuradoria-Geral da República para parecer, não tendo sido prolatada decisão.

A Receita Federal não tem um papel apenas de arrecadação de valores dos tributos, mas sim representa o órgão encarregado da administração tributária e da execução da legislação tributária.

Por este motivo, a preocupação da Receita Federal deve ser de dar fiel cumprimento ao que determina a legislação tributária. A medida de sucesso deste órgão não deve ser o montante arrecadado, mas sim o bom cumprimento da legislação tributária com a correta arrecadação dos tributos. Como bem coloca Klaus Tipke, ao citar Roman Seer: “... os funcionários do Fisco não têm que “arrecadar todos os tributos possíveis” com qualquer tipo de meio... O aumento de arrecadação não pode ser nem estímulo e nem a medida do funcionário do Fisco. É muito mais um exemplo...de um protetor do direito tributário.”<sup>224</sup>.

Isso inclui a observância da finalidade do tributo. Incumbe à Receita Federal, ou ao órgão que lhe fizer a vez nos estados e municípios, a guarda da finalidade do tributo e a correta arrecadação dos mesmos.

Esta missão significa, por exemplo, que o controle exercido pela Receita Federal em alguns casos não reverterá em maior valor arrecadado. Casos haverá em que a arrecadação não será suficiente sequer para cobrir os custos da fiscalização.

Essa situação ocorrerá quando um tributo extrafiscal tiver a função de desestimular uma conduta. O tributo terá sucesso quando não arrecadar, já que seu objetivo é justamente desestimular a conduta que faz nascer a obrigação tributária. Todavia, o tributo só terá este efeito desestimulador enquanto houver fiscalização que verifique se os contribuintes estão ou não praticando a conduta. A efetiva fiscalização

---

<sup>224</sup> No original: “Die Steuerbeamten haben nicht – mit welchen Mitteln auch immer – “möglichst viele Steuern Hereinzuholen ... Die Maximierung steuerlicher Mehr-Ergebnisse darf weder Antrieb noch Leistungsmaßstab des steuerbeamten sein. Vielmehr ist das Leitbild ... das eines Steuerrechtspflegers”. Em TIPKE, Klaus. Besteuerungsmoral und Steuermoral. Wiesbaden: Westdeutscher Verlag, 2000. P. 57.

fará com que os contribuintes sintam o efeito desestimulante do tributo. Logo, mesmo que nada arrecade, deverá ser mantida a fiscalização a fim de que ele incida sobre todas as hipóteses, de maneira que seu efeito seja sentido pelo destinatário.

Seja qual for a finalidade pretendida, o órgão fazendário torna-se de vital importância para que ela seja efetivada, já que isso só ocorre quando a lei tributária é observada.

O órgão fazendário é o primeiro órgão de controle, e também o mais abrangente, já que ele é o encarregado direto da aplicação da legislação tributária e da administração dos tributos. Klaus Tipke, citando Roman Seer, ao se referir aos órgãos fazendários como responsáveis pela correta e igualitária tributação, afirma que o funcionário da Fazenda atua “... *como fiduciário da comunidade solidária integrada por todos os contribuintes.*”<sup>225</sup>. Ou seja, o Fisco e seus servidores atuam não como cobradores de tributos, mas como agentes que fiscalizam e efetivam a lei tributária, atribuindo a todos a carga tributária. Através da correta atuação destes órgãos, é que se obtém uma tributação equilibrada e igualitária, já que a sua atuação defeituosa acaba por impedir a correta cobrança dos tributos.

#### **4.2.3. Órgãos Criados para o Controle de um Tributo**

Além dos já acima vistos, é possível a criação de um órgão específico para o controle da finalidade de um determinado tributo.

Este órgão seria criado pela lei tributária que instituísse o tributo, e teria como competência o controle da finalidade pretendida através de critérios objetivos de avaliação. Do controle poderiam resultar

---

<sup>225</sup> “*Bei richtigen Verständnis andelt der Finanzbeamte*” (...) “*als Treuhänder für die Solidargemeinschaft aller Steuerzahler.*” Em TIPKE, Klaus. *Besteuerungsmoral...* p. 56.

consequências, como a elevação ou diminuição da imposição. Estas poderiam, inclusive, resultar em suspensão ou extinção do tributo, uma vez que se constatasse a desnecessidade da continuidade do tributo ou de sua inadequação como instrumento para a busca da finalidade.

Estas alterações a serem realizadas pelo órgão seriam no sentido de adequar o tributo ao atendimento da finalidade. Logo, um tributo que tivesse a finalidade de desestimular uma conduta poderia ser aumentado a fim de que este efeito fosse observado, ou um tributo fiscal com destinação específica poderia ser diminuído quando se constatasse que a arrecadação estivesse superando o valor necessário.

O órgão trabalharia com critérios de avaliação dados pela lei, assim como com as consequências também previstas pela lei. Teria, no caso do tributo de sua responsabilidade, parte da competência que é, geralmente, atribuída ao órgão fazendário. A criação de um órgão específico seria justificada pela especialidade que pode exigir um tributo com fim específico.

Por exemplo, na hipótese de um tributo incidente sobre o cigarro com a finalidade de desestimular seu consumo, seria importante um órgão multidisciplinar, composto por profissionais da saúde e com a responsabilidade de avaliar o efeito do tributo sobre o hábito do fumante. O mesmo ocorreria em um tributo ambiental, em que poderia o órgão ser constituído por profissionais com conhecimentos específicos relacionados ao meio ambiente.

A única intenção da criação de um órgão específico seria o melhor acompanhamento de tributos com finalidades específicas. Em outros casos, os outros meios de controle parecem ser suficientes.

#### 4.2.4. Poder Judiciário

Por último, o controle não poderia ser afastado do poder Judiciário, dado o princípio da unicidade da jurisdição trazido pelo art. 5º da Constituição Federal: “XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”.

Desta forma, sempre que a finalidade do tributo estiver sendo desrespeitada, caberá ao interessado a provocação ao Judiciário, para que seja corrigida a irregularidade.

As ações a serem manejadas variam conforme o objeto pretendido e o interesse do Autor. Conforme visto, em algumas hipóteses, caberá ao contribuinte a repetição do indébito referente ao tributo cobrado. Em outros casos, não há valor a ser repetido, mas será possível que o valor do tributo seja reduzido ou sua cobrança cesse, casos, por exemplo, em que a finalidade já tem recursos suficientes ou já foi atingida.

O ideal não é a oposição individual dos contribuintes ao tributo que não observa a finalidade. As ações coletivas servem melhor ao objetivo.

Isso ocorre porque a falha na finalidade do tributo não afeta apenas um contribuinte, mas todos os contribuintes. Ainda, a finalidade não observada ofende a finalidade do Estado, tornando o problema de relevância para toda a coletividade, e não só aos contribuintes afetados.

Além disso, por questões de praticabilidade, também parece o melhor caminho. Em alguns casos, o montante envolvido no problema da finalidade é pequeno para cada contribuinte, inviabilizando que cada um proponha demandas individuais.

Desta forma, a tutela coletiva parece ser a mais adequada. Dentre as ações coletivas, verifica-se que a ação civil pública seria a mais indicada, já que pode ser proposta por legitimados que representam a sociedade e pode resultar tanto na restituição de valores como na correção da finalidade do tributo. A ação, ainda, comporta a dilação probatória necessária à comprovação da lesão.

Ocorre que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou-se no sentido de impedir discussões tributárias por meio de ação civil pública<sup>226</sup>. A mesma jurisprudência impede, ainda, que o Ministério Público questione questões tributárias em nome da coletividade.

Este entendimento vai mal ao impedir a persecução de questões tributárias por meio de ação civil pública. Em função disso, exige-se que o contribuinte individual provoque o poder Judiciário para ver apenas o seu direito tutelado. Todavia, o que ocorre na realidade é que a grande maioria dos contribuintes não contesta tais questões, seja por desconhecimento, ou seja pela falta de meios para contestá-las. Em muitos casos, o valor de cada contribuinte é pequeno, de maneira a inviabilizar a propositura da ação. Logo, tal jurisprudência permite ao Estado a fixação de tributos indevidos, recolhendo valores que não deveria, sem que lhe seja impedido de fazê-lo, reconhecendo-se a irregularidade apenas para aqueles que assim requerem. José Souto Maior Borges, citado por Ives Gandra da Silva Martins, nomeia esta atitude de “princípio da ilegalidade eficaz” explicando que

...a quantia indevida que entrou nas burras oficiais e não foi devolvida, para efeitos de finanças públicas tem a mesma eficácia que a de tributo devido, razão pela qual o Fisco usa das imposições indevidas constantemente, visto que não são todos os contribuintes que discutem incidências ilegais, no mais das vezes restringindo-se a discussão a uma pequena minoria.<sup>227</sup>

---

<sup>226</sup> STF. RE 195.056. Rel. Min. Carlos Velloso. Tribunal Pleno. DJU 30.05.2003.

<sup>227</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da Moralidade no Direito Tributário, O. Artigo publicado em “O princípio da Moralidade no Direito Tributário”. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas Tributárias – Nova Série, n. 2. 2ª edição, revista e atualizada. p. 30.

Ora, a questão tributária afeta a todos. Um tributo indevido onera o setor produtivo, aumenta a carga tributária e retira da esfera privada recursos, canalizando-os para o setor público. Permitir que o Estado, irregularmente, cobre tributos indevidos da maioria da população é uma questão que supera muito a esfera dos direitos individuais, ofendendo o ordenamento jurídico e os objetivos e finalidades do Estado. Pior que isso, permitir ao Estado que assim proceda aponta para a permissão aos governantes de poderem agir como melhor lhes aprouver para atingir seus objetivos, mesmo que em arrepio ao ordenamento jurídico vigente.

Conclui-se, portanto, que em decorrência da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não existe no direito brasileiro instrumento processual apto a questionar, eficazmente, de maneira coletiva os tributos que violam a finalidade. Já é tempo de o STF rever esta posição, já que este entendimento permite ao Estado a prática de atos ilegais em matéria tributária sem que se possa impedi-lo.

## Conclusões

1. Todos os atos humanos possuem uma finalidade.
2. A finalidade dos atos possui dois planos: um estático e o outro dinâmico. No primeiro, a finalidade é o objetivo fixo aonde se pretende chegar. É o destino, o objetivo. No plano dinâmico, a finalidade serve como justificação para os atos praticados no sentido de atingi-la.
3. O Estado deve ter uma finalidade boa o suficiente para que sua existência seja justificável apesar dos seus inconvenientes. O Estado não tem o fim em si mesmo, trata-se de criação humana, e por isso possui uma finalidade.
4. A finalidade do Estado é a busca pelo bem comum, que se trata na reunião de todas as condições para que os seus habitantes possam atingir o desenvolvimento integral da personalidade humana.
5. Bem comum não é um conceito fixo e idêntico para todos. Pela concepção adotada, o seu conteúdo varia de pessoa para pessoa. A felicidade dos habitantes de um Estado aponta para a presença do bem comum, sendo que cada um é feliz de uma maneira diferente. Cabe ao Estado proporcionar as condições para a busca e conquista de tal felicidade.
6. Bem comum não se confunde com posse de bens materiais, ainda que uma sociedade sem recursos não tenha condições de atingir a sua finalidade a contento.

7. A finalidade do tributo se confunde com a finalidade do Estado, porque o tributo presta-se ao financiamento deste. O tributo é um meio de o Estado atingir o bem comum com a captação dos recursos necessários para tanto. O tributo também possui a mesma finalidade do Estado porque é um instituto que lhe é próprio, logo deve seguir a sua finalidade.

8. A finalidade genérica do tributo é denominada de mediata, já que atua em toda a tributação indiretamente. As finalidades imediatas são aquelas diretamente ligadas a um tributo determinado, sendo as responsáveis por concretizar a finalidade mediata. As finalidades imediatas são a fiscal e a extrafiscal.

9. A finalidade fiscal do tributo refere-se à arrecadação de valores dos particulares para o Estado. Em função da destinação dos valores, subdivide-se em duas: clássica e com destinação específica. A primeira arrecada valores que se destinam ao caixa-geral do Estado e presta-se a atender qualquer despesa que se entenda necessária. A finalidade fiscal com destinação específica arrecada valores que se destinam, especificamente, a uma despesa ou atividade determinada, não podendo o valor por ela arrecadado ser utilizado para outro fim.

10. A finalidade extrafiscal aparece sempre que o tributo for utilizado com finalidade diferente da fiscal. Trata-se de hipóteses em que o tributo é utilizado com função indutora, com vista a influenciar o contribuinte a adotar determinado comportamento desejado pelo Estado. Em alguns casos, este comportamento constitui-se na abstenção do contribuinte da prática de determinado ato, hipótese em que o tributo será utilizado para tornar mais caro dito comportamento, desestimulando a conduta. Em outros casos, o comportamento desejado pelo Estado é para estimular o contribuinte a praticar determinado ato, hipótese em que o tributo poderá ser diminuído,

tornando mais barato o comportamento e estimulando o contribuinte a praticá-lo.

11. A lei tributária é formulada com o objetivo de que o tributo tenha como preponderante a finalidade fiscal ou extrafiscal. Todavia, durante sua aplicação, uma lei de um tributo concebido como fiscal terá também efeitos extrafiscais e vice-versa. Por isso, um tributo só pode ser efetivamente classificado como fiscal ou extrafiscal quando da observância dos seus efeitos. O efeito que preponderar com a aplicação da lei será aquele em que se classifica o tributo.

12. Na relação entre as finalidades imediatas e a finalidade mediata, nota-se que o tributo extrafiscal realiza, diretamente, a finalidade do Estado, através da indução a um comportamento que se entende mais ou menos adequado ao bem comum. Já a finalidade fiscal presta-se a financiar a busca pelo bem comum promovida pelo Estado, não obtendo, diretamente, esta finalidade.

13. O estudo da finalidade do tributo leva à divisão das normas tributárias em três grandes grupos: normas que justificam a imposição da carga tributária à sociedade; normas para distribuição da carga tributária conforme a finalidade e normas tributárias para a manutenção do tributo de acordo com a finalidade.

14. As normas que justificam a imposição da carga tributária à sociedade abrangem o princípio republicano, o princípio da solidariedade, o dever fundamental de concorrer com as despesas públicas e o poder-dever do Estado de cobrar os tributos.

15. O princípio republicano aponta para o fato de o Estado ser a coisa pública e pertencer ao povo, devendo este suportar as despesas de sua manutenção.

16. O princípio da solidariedade se soma ao princípio republicano, pois neste simplesmente atribui-se ao povo a carga tributária, enquanto que naquele estabelece-se uma relação de deveres e direitos recíprocos entre os membros da sociedade. A imposição tributária não é uma manifestação do poder do Estado sobre o povo, mas sim uma escolha deste povo que decide pela instituição dos tributos em favor de si mesmo e do próximo.

17. O dever fundamental de concorrer com as despesas estatais deriva dos princípios republicano e da solidariedade, sendo dever do cidadão concorrer para as despesas de manutenção do Estado em função da necessidade da arrecadação de valores para a busca do bem comum.

18. O poder-dever do Estado de cobrar os tributos decorre do fato destes não serem um mero reflexo do exercício de poder do Estado, mas sim de uma escolha da sociedade para a busca pelo bem comum. Desta forma, não é dado ao Estado escolher se arrecada ou não, sendo obrigatória a arrecadação dos tributos que são postos sob sua competência, caracterizando um verdadeiro poder-dever.

19. As normas para distribuição da carga tributária, conforme a finalidade, incluem o princípio de suficiência dos ingressos fiscais, o princípio da capacidade contributiva e o princípio da proporcionalidade.

20. O princípio da suficiência dos ingressos fiscais aponta que a receita deve ser suficiente para cobrir a despesa do Estado, sendo que também a despesa é o limite para a receita, não sendo correto arrecadar mais do que é necessário.

21. A capacidade contributiva é derivada do princípio da igualdade, sendo traduzida pela capacidade que alguém tem de contribuir com a coisa pública.

22. A capacidade contributiva traz dois limites: a preservação do mínimo vital e a vedação ao confisco. O primeiro é a proteção conferida ao mínimo de riqueza e patrimônio necessário à subsistência digna de uma pessoa, grandeza sobre a qual não pode incidir o tributo. A vedação ao confisco é o caso em que a tributação é tão alta que acaba destruindo a riqueza que lhe deu origem, fazendo desaparecer a capacidade contributiva.

23. Para a distribuição da carga tributária, a capacidade contributiva possui dois critérios: a progressividade das alíquotas em função da base de cálculo e a seletividade em função da essencialidade do produto. A primeira aponta que quanto maior a riqueza tributada, maior deve ser a alíquota, igualando o sacrifício dos contribuintes. A seletividade aponta que as alíquotas deverão ser menores nos produtos mais essenciais à existência humana, e maiores naqueles menos essenciais.

24. Havendo conflito entre a necessidade de arrecadar mais e o limite da capacidade contributiva dos cidadãos, prepondera este último, já que não pode o Estado tributar em desrespeito à capacidade contributiva.

25. A capacidade contributiva abrange três funções sucessivas: 1) a identificação de quem pode pagar tributos, 2) a colocação de limites mínimos e máximos para a incidência dos tributos e 3) o fornecimento de critérios para graduação do peso da incidência de acordo com a capacidade contributiva.

26. Qualquer tributo, seja fiscal ou extrafiscal, deve obedecer à capacidade contributiva, ainda que os tributos extrafiscais utilizem-se apenas das suas duas primeiras funções.

27. A proporcionalidade é um critério que se presta à avaliação de uma relação entre meio e fim, analisando a pertinência do meio para o

alcance do fim. A progressividade é aplicável à verificação dos tributos extrafiscais, analisando-se se estes são meios adequados à obtenção do fim que os justificam.

28. As normas para controle e manutenção do tributo de acordo com finalidade abrangem a legalidade, a motivação e publicidade. Estas normas têm a função de possibilitar que se fiscalize a obediência do tributo à sua finalidade. Também permitem o controle da adequação do tributo à finalidade, nos casos de desvio.

29. A legalidade passa de uma mera correspondência formal entre a competência para tributar e a lei tributária para uma aplicação que inclui a validação finalística dos tributos, sendo necessário que estes, para serem válidos, observem todos os princípios e políticas previstos na Constituição, sendo direcionados à sua promoção. Da legalidade extrai-se uma dimensão mais material e menos formal, importando na análise do conteúdo da lei e sua adequação com o conteúdo da Constituição. Também se observa a incidência do tributo e seus efeitos, importando não só em uma legalidade em tese, mas também na verificação dos efeitos produzidos pela norma e sua adequação à finalidade do tributo.

30. Pela motivação, determina-se que as alterações no sistema tributário sejam devidamente motivadas. Mesmo alterações na tributação eminentemente fiscal devem ser fundamentadas, explicando-se a necessidade do aumento ou diminuição da incidência e comprovando-se esta necessidade através de dados fáticos. O mesmo ocorre com a tributação extrafiscal, em que a criação e alteração de tributos estão condicionadas à demonstração da adequação entre o meio eleito (tributo) e o fim pretendido. A publicidade é uma decorrência da motivação, já que de nada adianta motivar o ato e manter secreta a argumentação. Deve ser dado conhecimento sobre os motivos da alteração tributária, a fim de que ela possa ser controlada.

31. A partir do estudo da finalidade do tributo, conclui-se que todos os tributos passam a ser validados finalisticamente. Além daqueles que são caracterizados por este tipo de validação, todos os demais tributos passam a obedecer a critérios da finalidade do tributo e da finalidade do Estado para que possam ser considerados válidos.

32. A tributação passa a observar todos os valores do sistema quando aplicada, ou seja, o tributo não pode prejudicar ou ser contrário a objetivos, princípios e políticas do Estado, mesmo que estas não sejam, diretamente, ligadas ao tributo.

33. A finalidade fiscal pede que o tributo que a tem como preponderante seja regulado por critérios de capacidade contributiva para se estabelecer o quanto deve ser pago.

34. Os tributos fiscais clássicos, sem destinação específica, têm conformação mais simples que aqueles com destinação determinada a uma despesa. A diferença decorre do fato de que os tributos fiscais clássicos não precisam explicitar a destinação dos valores, já que eles irão para o caixa-geral do Estado. Os tributos fiscais com destinação específica devem conter em sua lei a destinação dos valores, possuindo um elemento mais complexo que os tributos fiscais clássicos.

35. Os tributos com finalidade preponderante extrafiscal pedem mais elementos em sua lei instituidora, porque devem explicitar qual finalidade pretendem atingir e a forma de controle a ser utilizada.

36. A incidência dos tributos deve ter o efeito principal correspondente à finalidade para qual foram criados. Um tributo concebido como fiscal deve ter efeito fiscal, caso tenha um efeito extrafiscal será inválido.

37. O tributo não pode ter efeito proibitivo e nem se destinar a dirigir a economia, determinando comportamentos obrigatórios. Esta não é sua

finalidade, que se limita a meramente induzir comportamentos, sem torná-los obrigatórios.

38. O principal meio de controle da finalidade é o orçamento público, que passa a ser encarado como uma lei com efeitos jurídicos que pode ser interpretada a fim de verificar a conformidade dos tributos e dos gastos com as suas finalidades.

39. Outro meio de controle é a previsão legal no próprio tributo, que se presta aos tributos extrafiscais que não podem ser controlados via orçamento já que têm a arrecadação e o gasto como elementos secundários.

40. O poder Legislativo é órgão de controle dos atos do Executivo, que inclui não só a elaboração do orçamento a ser executado como também se destina a controlar as contas e atos do Executivo.

41. O Tribunal de Contas é órgão de auxílio do Legislativo e tem também a função de controle da finalidade do tributo, especialmente no que se refere à aplicação de valores arrecadados.

42. Os órgãos da Fazenda Pública devem ser entendidos como entes destinados a aplicar a lei e regulamentar a incidência tributária, não devendo ser encarados como órgãos que têm como função arrecadar cada vez mais. Por isso, deve exercer uma função de controle da finalidade do tributo, já que se encarregam da execução da lei tributária.

43. Podem ser criados órgãos específicos para o controle da finalidade de um tributo determinado que tenha peculiaridades que requeiram uma equipe multidisciplinar para tal tarefa.

44. Por fim, nosso sistema impõe a unicidade da Jurisdição, sempre havendo o controle do poder Judiciário em qualquer atividade administrativa.

## Referências

ALTAMIRANO, Alejandro. As Garantias Constitucionais no Processo Penal Tributário. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª edição, 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999

\_\_\_\_\_. **República e Constituição**. 2ª Ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. Artigo publicado em SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa**. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

\_\_\_\_\_. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos Princípios: Da definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 44ª edição. São Paulo: Globo, 2005

BALEEIRO, Aliomar. **Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal**. 2ª edição. São Paulo: José Bushatsky, 1975.

\_\_\_\_\_. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004

BARROS, A. B. Buys de. **Um Ensaio Sobre a Parafiscalidade**. Rio de Janeiro: José Konfino, 1956.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BOUCHER, Hércules. **Conceitos e Categorias de Direito Tributário (imposto de renda)**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1955

BOTELHO, Werther. **Da Tributação e sua Destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

CANTO, Gilberto de Uihôa. Causa das Obrigações Fiscais. Verbete em SANTOS, J. M. de Carvalho. **Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1947. vol. 8, pp. 2 a 25.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CHANEL, Emmanuel de Crouy. A Cidadania Fiscal. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Apontamentos Necessários à Compreensão da Repartição Constitucional de Competências Tributárias – as Contribuições Especiais – a Importância da Base de Cálculo. Artigo publicado na **Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT** n. 156. São Paulo: Dialética, 2008.

COSTA, Alcides Jorge. Prefácio ao livro SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

DANILEVICZ, Igor. Contribuições: Do Conceito à Definição. Artigo publicado em **Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT. Fundação Escola Superior de Direito Tributário**. V. 1 n. 1. Porto Alegre: FESDT 2008.

\_\_\_\_\_. **Contribuições: Natureza e Finalidade. (Contribuição a uma Teoria Finalística do Direito Tributário)**. Porto Alegre: UFRGS (Tese de Doutorado), 2006.

DE MITA, Enrico. O Princípio da Capacidade Contributiva. Artigo Publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005

DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1957.

DWORKIN, Ronald. **Taking Rights Seriously**. Cambridge: Harvard University Press, 1978.

Estados Unidos da América. **Declaration of Independence**. Disponível em <http://www.ushistory.org/declaration/document/index.htm>. Acesso em 28.10.2008.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 4ª edição. São Paulo: RT, 1977

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e Mudança Social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3ª edição. São Paulo: Resenha Tributária; Brasília: INL, 1975.

FARIA, Sylvio Santos. **Aspectos da Parafiscalidade**. Salvador: Progresso, 1955.

FERRAZ, Roberto. A Inconstitucionalidade Dinâmica da Cide-combustíveis – a Cide está Inconstitucional? Artigo publicado em ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 9º vol. São Paulo: Dialética, 2005.

\_\_\_\_\_. Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência – em Busca do Tributo Justo. Artigo publicado em Schoueri, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. Volume I.

\_\_\_\_\_. O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica: Ensaio de Pragmática da Comunicação Normativa**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GODÓI, Marciano Seabra. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_. Tributo e Solidariedade Social. Artigo publicado em GRECO, Marco Aurélio e GODÓI, Marciano Seabra (coord). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Extrafiscalidade no Direito Tributário, A**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006

GRAU, Eros Roberto. **Ordem Econômica na Constituição de 1988, A**. 8ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_. Do Poder à Função Tributária. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

\_\_\_\_\_. **Norma Jurídica Tributária**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1974.

\_\_\_\_\_. Solidariedade Social e Tributação. Artigo publicado em GRECO, Marco Aurélio e GODÓI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **Situação Atual da Pafiscalidade no Direito Tributário, A**. São Paulo: Bushatsky, 1977

GUTMAN, Daniel. Do Direito à Filosofia do Tributo. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005

HACK, Érico. **CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. Curitiba: Juruá, 2008.

\_\_\_\_\_. e FERRAZ, Roberto. O Princípio da Capacidade Contributiva e a Tributação Ambientalmente Orientada. Artigo publicado na **Revista Direito Tributário Atual**, n. 21. São Paulo: Dialética, 2007. pp. 211 a 232.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **O Federalista: Um Comentário à Constituição Americana**. Rio de Janeiro: Editora Nacional de Direito, 1959.

HUGON, Paul. **O Imposto**. 2ª edição. Rio de Janeiro: Financeiras, 1951.

IGREJA CATÓLICA; Papa (1958-1963 : João XXIII). **Carta encíclica de sua santidade o Papa João XXIII Pacem in Terris**. Disponível em [http://www.vatican.va/holy\\_father/john\\_xxiii/encyclicals/documents/hf\\_j-xxiii\\_enc\\_11041963\\_pacem\\_po.html](http://www.vatican.va/holy_father/john_xxiii/encyclicals/documents/hf_j-xxiii_enc_11041963_pacem_po.html). Acesso em 17.10.2008.

Instituto Antonio Houaiss. **Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa**. Versão 1.0. 2001.

IPEA. **Receita Pública: Quem Paga e Como se Gasta no Brasil**. Comunica da Presidência n. 22 de 30 de junho de 2009. Disponível em [http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado\\_da\\_presidencia\\_n22.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf). Acesso em Agosto de 2009.

JARACH, Dino. **Fato Imponível, O – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo**. Tradução de Dejalma Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

KANT, Immanuel. **Methaphysik der Sitten**. Hamburg: Felix Meiner, 1922.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3ª edição. São Paulo: RT, 1994.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse Público e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.

MARINS, James. Desafio da Política Jurídico-Fiscal, O. Artigo publicado em MARINS, James (coord.). **Tributação & Política**. Curitiba: Juruá, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da Moralidade no Direito Tributário. Artigo publicado em MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O princípio da Moralidade no Direito Tributário**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas Tributárias – Nova Série, n. 2. 2ª edição, revista e atualizada.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: LTr, 1998.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 20ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. **Discricionariedade e Controle Jurisdicional**. 2ª edição, 6ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003.

MESSNER, Johannes. **Ética Social**. São Paulo: Quadrante e USP: 19??.

\_\_\_\_\_. **Ética: Social, Política y Económica a la Luz Del Derecho Natural**. Madrid: Rialp, 1967

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Taxa no Sistema Tributário Brasileiro, A**. São Paulo: RT, 1968.

MOSCHETTI, Francesco. O Princípio da Capacidade Contributiva. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

NABAIS, José Casalta. A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: os Deveres e os Custos dos Direitos. Artigo publicado na **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. Ano 5, out/dez 2007. Pp. 166 e 167.

\_\_\_\_\_. **Dever Fundamental de Pagar Impostos, O**. Coimbra: Almedina, 1998.

\_\_\_\_\_. Política Fiscal, Desenvolvimento Sustentável e Luta Contra a Pobreza. Publicado em **Estudos de Direito Fiscal**. Volume II. Coimbra: Almedina, 2008.

\_\_\_\_\_. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. Artigo publicado em GRECO, Marco Aurélio e GODÓI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

NEUMARK, Fritz. **Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik**. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970.

NOGUEIRA, J. C. Ataliba. **O Estado é um meio e não um Fim**. São Paulo: RT, 1940.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. **Direito Financeiro - Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Símbolo, 1971

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Conteúdo da Extrafiscalidade e o Papel das Cides. Efeitos Decorrentes da Não-Utilização dos Recursos Arrecadados ou da Aplicação em Finalidade Diversa. Artigo publicado na **RDDT – Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006. V. 131, p. 45.

PATU, Gustavo. **Escalada da Carga Tributária, A**. São Paulo: Publifolha, 2008

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002

POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: Distribuição de Renda e Indução. Artigo publicado na **Revista Direito Tributário Atual** n. 21. São Paulo: Dialética, 2007.

PONTES, Helenilson Cunha. **Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário, O**. São Paulo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_. Revisitando o Tema da Obrigação Tributária. Artigo publicado em SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa**. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

RAMOS, Ignacio Blanco. **Derecho Tributario: Parte General y Legislación Española**. Barcelona: Ariel, 1976.

RICARDO, David. **Principles of Political Economy and Taxation**. Amherst: Prometheus Books, 1996.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartir Latin, 2009.

SÃO TOMÁS DE AQUINO. **SUMA TEOLÓGICA**. Trad. Alexandre Correia. Disponível em <http://www.permanencia.org.br/sumateologica/suma.htm>. Acesso em 10.08.2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenc o Econ mica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. Tributação e Indução Econ mica: os Efeitos Econ micos de um Tributo como Critério para a Constitucionalidade. Artigo publicado em FERRAZ, Roberto (coord.) **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SELIGMAN, Edwin R. A. **Essays in Taxation**. 10<sup>a</sup> edição. Nova Iorque: The Macmillan Company, 1931.

\_\_\_\_\_. **The Shifting and Incidence of Taxation**. 2<sup>a</sup> ed. Londres: Macmillan and co., 1902.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 30<sup>a</sup> edição. São Paulo: Malheiros, 2008

SMITH, Adam. **Riqueza das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas, A**. Traduzido por Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril, 1983. pp. 242 e 243. Livro V, Capítulo II.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975

STUART MILL, John. **Princípios de Economia Política**. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural, 1983

\_\_\_\_\_. **Utilitarismo**. São Paulo: Escala, 2007

TELLES Jr., Goffredo. Discriminação Constitucional de Fontes de Receita Tributária. Artigo publicado na **Revista de Direito Público**. Ano I, vol. 4. São Paulo: RT, abril-junho 1968.

\_\_\_\_\_. **Filosofia do Direito**. São Paulo: Max Limonad, 19??

TIPKE, Klaus. **Besteuerungsmoral und Steuermoral**. Wiesbaden: Westdeutscher Verlag, 2000.

\_\_\_\_\_. e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. Artigo publicado em SCOUERI, Luis Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008

\_\_\_\_\_. **Direito ao Mínimo Existencial, O**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. **Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal, A**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991

\_\_\_\_\_. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2006

\_\_\_\_\_. **Orçamento na Constituição, O**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. **Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário, A**. São Paulo: Dialética, 1997.

VON IHERING, Rudolf. **Finalidade do Direito, A**. v. I. Trad. José Antonio Faria Correa. Rio de Janeiro: Rio, 1979.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. Artigo publicado em SCOUERI, Luis Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.