

PUCRS

ESCOLA DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO

DIOGO DE BARROS VIDOR

**O CONTROLE DAS NORMAS EXTRAFISCAIS:  
PERSPECTIVA A PARTIR DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA,  
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROPORCIONALIDADE**

Porto Alegre  
2021

PÓS-GRADUAÇÃO - *STRICTO SENSU*



Pontifícia Universidade Católica  
do Rio Grande do Sul

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL  
ESCOLA DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DO  
DIREITO PÚBLICO E DO DIREITO PRIVADO**

**DIOGO DE BARROS VIDOR**

**O CONTROLE DAS NORMAS EXTRAFISCAIS:  
PERSPECTIVA A PARTIR DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA,  
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROPORCIONALIDADE**

**PORTO ALEGRE  
2021**

DIOGO DE BARROS VIDOR

**O CONTROLE DAS NORMAS EXTRAFISCAIS:  
PERSPECTIVA A PARTIR DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA,  
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROPORCIONALIDADE**

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

Área de concentração: Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso Da Silveira

Porto Alegre

2021

## Ficha Catalográfica

V654c Vidor, Diogo de Barros

O controle das normas extrafiscais : perspectiva a partir da igualdade tributária, capacidade contributiva e proporcionalidade / Diogo de Barros Vidor. – 2021.

109.

Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, PUCRS.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso Da Silveira.

1. Extrafiscalidade. 2. Intervenção econômico-social. 3. Critérios de controle. 4. Direito Tributário. I. Silveira, Paulo Antônio Caliendo Velloso Da. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da PUCRS com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Bibliotecária responsável: Clarissa Jesinska Selbach CRB-10/2051

DIOGO DE BARROS VIDOR

**O CONTROLE DAS NORMAS EXTRAFISCAIS:  
PERSPECTIVA A PARTIR DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA,  
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROPORCIONALIDADE**

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

Área de concentração: Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado

Aprovado em: 30 de agosto de 2021.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Éderson Garin Porto - Unisinos

---

Prof. Dr. Diego Galbinski

---

Prof. Dr. Luis Alberto Reichelt – PUCRS

Porto Alegre

2021

## AGRADECIMENTOS

Aos meus familiares, de modo muito especial ao meu pai, mãe, irmãs e avós que sempre souberam compreender as minhas escolhas ao longo dessa jornada.

Ao Prof. Dr. Paulo Velloso Caliendo, pelo exemplo como pesquisador, advogado e incansável em trazer novas luzes ao desenvolvimento do sistema tributário nacional.

Aos amigos próximos, que souberam compreender a distância e nunca hesitaram ao convívio com alegrias, risadas e fraternidade.

Aos amigos que, com alegria os tenho como 'irmãos' e 'mentores' desta incansável busca pelo aprimoramento moral, intelectual e espiritual.

A ela, Nataly Oliari, *che ha il mio cuore*.

## RESUMO

A partir do surgimento de novas concepções do Estado relativas à interferência na ordem econômica e social, as normas tributárias passaram a ser compreendidas como instrumento à realização de fins estatais, não se limitando à função de obtenção de receita pública. Contudo, ao dispor das normas extrafiscais visando intervir sobre a ordem econômica e social, há interferência em direitos fundamentais dos contribuintes. Nesse contexto, identificou-se que as normas extrafiscais pressupõe a aplicação dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e do postulado da proporcionalidade, os quais manifestam conteúdo específico frente aos fins a serem perseguidos pelas normas extrafiscais. O objetivo do trabalho é, portanto, descrever e explicar os limites à utilização das normas extrafiscais, notadamente, a partir da identificação e aplicação dos critérios a serem empregados no controle das normas extrafiscais. Para tanto, a presente pesquisa seguiu o método hipotético-dedutivo de abordagem, submetendo-se à premissa relacionada à possibilidade do Estado intervir na ordem econômica e social por meio das normas tributárias, para o fim identificar os critérios de controle a serem utilizados na aplicação destas medidas. Ainda, serão empregados os métodos de procedimento histórico, estruturalista e funcionalista. Como resultado de pesquisa verificou-se que a crise do capital e dos meios de produção, somados aos fenômenos das econômicas de guerra exigiram a interferência do Estado na condução do desenvolvimento e no fenômeno da constitucionalização da ordem econômica e social, o que resultou na delimitação dos fins a serem perseguidos pelas normas extrafiscais. Soma-se a isso, os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e proporcionalidade apresentam conteúdo específico frente às normas extrafiscais, adequando-se o seu conteúdo à realização da finalidade da norma extrafiscal. Desta forma, propõe-se como critérios de controle a igualdade tributária, a capacidade contributiva, eficácia normativa, proporcionalidade, vinculação do produto da arrecadação, complementaridade, subsidiariedade e economicidade. Por fim, a partir de casos analisados pelo Tribunal de Contas da União e do Supremo Tribunal Federal foi possível demonstrar como devem ser aplicados os critérios de controle das normas extrafiscais.

**Palavras-chave:** Intervenção econômico-social. Extrafiscalidade. Critérios de controle.

## ABSTRACT

From the moment new conceptions of the State emerged regarding interference in the economic and social order, tax rules came to be understood as an instrument for achieving state purposes, no longer limited to the function of obtaining public revenue. However, by disposing of extrafiscal rules aiming intervention in the economic and social order, there is interference in the fundamental rights of taxpayers. In this context, it was observed/verified that the extrafiscal rules require/presuppose/demand the application of the principles of equality, contributory capacity and the postulate of proportionality, which manifest specific content in relation to the purposes to be pursued by/objectives pursued by the extrafiscal rules. The objective of the work is/this work aims to, therefore, to describe and explain the limits to the use of extrafiscal rules, notably, from the identification and application of the criteria to be used in the control of extrafiscal rules. The study will adopt the systematic interpretation and the Hypothetico-deductive method, submitting itself to the premise of the possibility of the State intervening in the economic and social order through tax rules in order to identify the control criteria to be used in the application of these measures. Furthermore, the historical, structuralist and functionalist methods of procedure will be employed. As a result, this research observed that the capital and means of production crisis, added to the phenomena of the warfare economy, demanded State intervention in the conduction of development and in the phenomenon of constitutionalization of the economic and social order, which resulted in the delimitation of the objectives to be pursued by the extrafiscal rules. In addition, the principles of equality, contributory capacity and proportionality have specific content when faced against extrafiscal rules, adapting their content to the realization of the objective of the extrafiscal rule. In this way, it is proposed as control criteria tax equality, contributory capacity, normative effectiveness, proportionality, binding of the collection product, complementarity, subsidiarity and economicidade. At last, it was possible to demonstrate how criteria of extrafiscal rules should be applied from cases analyzed by Federal Audit Court e Supreme Court.

**Keywords:** Economic-social intervention. Extrafiscality. Control Criteria.



## LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AED	Análise Econômica do Direito
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
FDA	Fundo de Desenvolvimento da Amazônia
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FND	Fundo Nacional de Desenvolvimento
FNDCT	Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
ICT	Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
MG	Minas Gerais
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PB	Paraíba
PDTA	Programa de Desocupação para Tratamento Ambiental
PDTI	Plano Diretor de Tecnologia da Informação
PIS	Programa de Integração Social
PNDR	Política Nacional de Desenvolvimento Regional
PR	Paraná
RE	Recurso Extraordinário
RS	Rio Grande do Sul

SC	Santa Catarina
STF	Supremo Tribunal Federal
SUDAM	Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia
SUDENE	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus
TCU	Tribunal de Contas da União
ZFM	Zona Franca de Manaus

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS DA INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA E SOCIAL</b> .....	16
<b>2.1 Notas à Constitucionalização da Intervenção Econômica e Social</b> .....	16
<b>2.2 Desenvolvimento enquanto objetivo do Estado intervencionista</b> .....	23
<i>2.2.1 Desenvolvimento tecnológico</i> .....	27
<i>2.2.2 Princípios Gerais de Ordem Econômica</i> .....	30
<b>2.3 Forma de intervenção do Estado</b> .....	32
<b>2.4 A função e a identificação da norma extrafiscal</b> .....	34
<b>2.5 A extrafiscalidade e a indução do comportamento</b> .....	40
<b>2.6 Síntese conclusiva parcial</b> .....	43
<b>3 NORMAS EXTRAFISCAIS E OS CRITÉRIOS DE CONTROLE</b> .....	45
<b>3.1 O conteúdo da igualdade e sua adequação às normas extrafiscais</b> .....	46
<b>3.2 O conteúdo da proporcionalidade e sua adequação às normas extrafiscais</b> .....	52
<i>3.2.1 Adequação</i> .....	55
<i>3.2.2 Necessidade</i> .....	57
<i>3.2.3 Proporcionalidade em sentido estrito</i> .....	58
<b>3.3 O conteúdo da capacidade contributiva e sua adequação às normas extrafiscais</b> .....	60
<b>3.4 Proposições de controle: o controle da destinação do produto arrecadado e a complementaridade, a subsidiariedade e a economicidade</b> ..	66
<b>3.5 Síntese conclusiva dos critérios de controle da extrafiscalidade</b> .....	72
<b>4 A APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE</b> ...	75
<b>4.1 O caso dos benefícios fiscais de redução do imposto de renda e adicional concedidos pela SUDAM e SUDENE: Acórdão TCU nº. 030.747/2019-8</b> .....	77
<b>4.2 A extrafiscalidade ambiental e a concessão de benefícios fiscais aos produtos agroquímicos</b> .....	85

<b>4.3 Direito ao crédito de IPI na aquisição de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero oriundos da Zona Franca de Manaus.....</b>	<b>91</b>
<b>4.4 Conclusões parciais do capítulo .....</b>	<b>98</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>99</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>102</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O direito é instrumento para realização de fins. Nunca será um fim em si mesmo, o direito tributário tampouco. Assim, o direito não se limita à sua função precípua de prescrever condutas permissivas, proibidas ou obrigatórias, mas passa a ser concebido como instrumento legítimo à regulação de condutas, seja incentivando práticas desejadas e virtuosas, seja criando desestímulos que desencorajem a realização de conduta não desejada pelo ordenamento jurídico, seja por meio de outros fins estatais a serem perseguidos. ADAMY refere que o direito é instrumento a serviço da realização de finalidades, “como meio de indução comportamental no auxílio aos objetivos da ordem jurídica” (2012, p. 303). O direito tributário, sendo direito, não escapa dessa realidade, devendo ser compreendido como instrumento específico para realização de determinados fins específicos.

A pesquisa terá como eixo central a identificação dos critérios de controles a serem utilizados nas normas tributárias instituídas visando fins estatais. Assim, a compreensão da noção de tributo, neste trabalho, não se limita ao reconhecimento da função fiscal – principal meio obtenção de receitas públicas –, mas vai além, ao incluir e admitir a possibilidade de a norma tributária ser utilizada como instrumento para a realização de finalidades públicas. Dessa forma, o direito tributário será tratado como instrumento de intervenção do Estado sobre a ordem econômica e social, mediante fins qualificadamente relevantes.

A temática do controle da extrafiscalidade mostra-se de extrema relevância na atualidade, o que justifica sua escolha para esta investigação, em razão do crescente número de medidas adotadas pelo Poder Público, que visam à realização de fins estatais; das consequências adversas aos direitos fundamentais dos contribuintes em razão da insuficiência ou excessos que possam ser praticados na instituição dessas normas tributárias.

O presente trabalho é estruturado em três capítulos. No primeiro, será realizada uma revisão histórica e central dos elementos políticos, econômicos e sociais, presentes nos séculos XIX e XX, que trouxeram novos paradigmas à função do Estado e do tributo. O tributo concebido no Estado de Direito voltava-se aos fins fiscais, num cenário meramente formal e comprometido com garantias básicas. Contudo,

com o surgimento do Estado Democrático de Direito, com a ampliação dos direitos sociais e com o reconhecimento dos deveres positivos, o Estado passa a ser o condutor do desenvolvimento econômico e social.

Nesse contexto, a Constituição Federal de 1988 implantou uma nova ordem econômica, notadamente dirigente (GRAU, 2013, p.1790), cujos fins estatais pretendidos pelo modelo intervencionista têm no desenvolvimento de políticas tributárias importante instrumento de intervenção econômica e social.

Na identificação das normas extrafiscais, demonstrar-se-á a necessidade de se considerar os efeitos concretos da norma, a fim de definir se se trata ou não de norma extrafiscal (SCHOUERI, 2006), afastando-se, por consequência, a utilização de teorias que levam em consideração os efeitos pretendidos, e não o efetivamente realizado, no plano da eficácia normativa (BOMFIM, 2015).

Será demonstrado que a norma extrafiscal possui estrutura interna, a qual pressupõe a existência de três elementos, quais sejam: (i) o fim constitucional pretendido, (ii) o meio utilizado e a (iii) técnica adotada (CALIENDO, 2006).

Dessa forma, será demonstrado que a norma extrafiscal, ao se valer da técnica da indução, poderá resultar na interferência das escolhas realizadas pelo contribuinte, visando incentivar condutas desejadas ou virtuosas, a exemplo das seguintes hipóteses: incentivo ao consumo de alimentos saudáveis, mediante redução de carga tributária; incentivo na geração de energia elétrica, a partir de matriz energética menos poluente. Ainda, a norma extrafiscal poderá ser desenvolvida com o fim de evitar a realização da conduta indesejada, mediante a criação de externalidades negativas, a exemplo da majoração da tributação sobre determinado bem ou com a revogação de benefícios fiscais a determinado segmento ou operação que deixe de realizar os fins estatais.

No segundo capítulo, serão identificados os critérios de controle a serem utilizados na norma extrafiscal. Para tanto, o estudo será direcionado ao princípio da igualdade tributária, a partir das noções da “igualdade na lei” e da “igualdade diante da lei” (ÁVILA, 2010, p. 42-51), será possível identificar o seu conteúdo normativo. Nesse sentido, não bastará a aplicação uniforme da lei, é necessário que o seu conteúdo não contenha arbitrariedade.

O exame da igualdade seguirá com o reconhecimento do modelo *moderado de igualdade particular procedimentalizada* (ÁVILA, 2009, p. 89), a ser aplicado no controle da extrafiscalidade. Se, de um lado, a norma fiscal adotará a capacidade

contributiva como medida de comparação a ser utilizada entre os contribuintes, voltando-se à realização de fins internos (aferíveis internamente); de outro, as normas extrafiscais devem buscar a realização de fins externos, que levem em consideração as consequências normativas, estabelecendo-se uma relação de causalidade, “no sentido de que a medida escolhida pelo Estado deve ‘causar’ um resultado social ou econômico” (ÁVILA, 2012, p. 422). Ao se admitir a possibilidade de tratamento diferenciado a contribuintes em razão dos fins externos aos sujeitos, bem como utilizando-se de outro critério que não a capacidade contributiva, será inegável o reconhecimento de afetação a bens jurídicos essenciais, o que impõe a necessidade de controle e análise relativa aos efeitos normativos que ensejaram na criação da norma extrafiscal. Portanto, também será possível demonstrar a necessidade do controle pela eficácia normativa, na medida em que norma extrafiscal é instituída em vista da realização de fins serem realizados, sob pena da medida sufragar ao teste de justificação.

No controle da proporcionalidade, será demonstrado que sua aplicação envolve três distintos critérios, a saber: (i) adequação; (ii) necessidade; (iii) proporcionalidade em sentido estrito (ÁVILA, 2006). A partir da análise de tais critérios, será possível verificar a necessidade de compreensão dos efeitos concretos realizados pela medida extrafiscal e sua relevância ao controle proposto.

No controle pelo princípio da capacidade contributiva, faz-se necessário compatibilizar seu conteúdo às normas extrafiscais, o que resultará na necessidade de avaliar a adequação dos aspectos subjetivos e objetivos da capacidade contributiva, na perspectiva da realização fins externos, compatibilizando-a com outros valores relevantes, especialmente direitos fundamentais dos contribuintes, como a propriedade, liberdade e livre concorrência.

No controle pela destinação do produto da arrecadação, haverá necessidade de se avaliar a norma extrafiscal, quando decorrer de tributo vinculado, quanto à correta destinação enquanto condição à realização do fim que ensejou na criação da medida. Haverá, ainda, a necessidade de submissão aos controles pela complementaridade, pela subsidiariedade e pela economicidade

No terceiro capítulo, a partir de casos ilustrativos que tenham sido objeto de análise pelo Tribunal de Contas da União e pelo Supremo Tribunal Federal, será realizado o controle a partir dos critérios apresentados, independentemente de sua apli-

cação pelo órgão julgador no caso concreto, a fim de demonstrar a aplicação adequada da teoria e dos critérios de controle da extrafiscalidade.



## **2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS DA INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ORDEM ECONÔMICA E SOCIAL**

### **2.1 Notas à Constitucionalização da Intervenção Econômica e Social**

CARVALHOSA (2013, p.91-129), ao realizar um apanhado histórico das transformações econômicas essenciais à compreensão do direito econômico, relata a profunda revolução dos meios de produção da Inglaterra na primeira metade do século XVIII e seus impactos sociais e econômicos, bem como na França, na segunda metade desse mesmo século.

Na Inglaterra, no período que antecede ao ano de 1776, teve início o processo de industrialização e acumulação do capital pelas sociedades empresarialmente organizadas<sup>1</sup>. A acumulação do capital, a reformulação dos meios de produção com o emprego da industrialização, a disponibilidade do fator trabalho advinda da população camponesa que formou aglomerados urbanos, somadas, ainda, à abundância do carvão para transformação em energia e à aliança formada entre aristocratas e burgueses proporcionaram os fatores necessários ao desenvolvimento industrial, que viria a eclodir na segunda metade do século XVIII.

Contudo, na França, não houve ambiente à acumulação do capital pelos industriais e tampouco consenso entre a burguesia e a aristocracia, esta, por sua vez, ameaçada em seus privilégios pela nova classe social que surgia à época, a qual pressionava pela criação de ambiente econômico e jurídico que oportunizasse o desenvolvimento dos novos meios de produção. A falta de convergência desses interesses fez eclodir a Revolução Francesa, em 1789, que, em seu aspecto político, resultou na proclamação da república e na Declaração dos Direitos do Homem e do

---

<sup>1</sup> NUSDEO destaca a importância do ano de 1776, em razão de “quatro eventos de excepcional importância em quatro campos distintos, a saber: na Política, na Economia, no Direito e na Tecnologia, todos ocorridos em 1776” (2013, p.129). Tais eventos referem-se aos seguintes fatos, resumidos assim: Política: independência americana, surge uma “nação inteiramente fundada nos princípios da liberdade, com organização política e econômica próprias [...]” (2013, p.129); Economia: surge o livro de Adam Smith, possibilitou a justificativa teórica da liberdade no campo econômico, pois “demonstrou a possibilidade de se organizar a vida econômica deixando a cada um – descentralizadamente – a tarefa de tomar as decisões próprias à utilização dos recursos escassos da sociedade” (p.129); Direito: Na França, o ministro Turgot, publica o Décret d’Allarde, pondo fim nas corporações de ofício e assegurando a liberdade de todos os cidadãos de exercer profissões (p.130); Tecnologia: A descoberta da máquina a vapor, por Robert Fulton, nos Estados Unidos, dando início ao processo de mecanização industrial (p.130).

Cidadão, esta, por sua vez, pautada pelos princípios da liberdade, igualdade e fraternidade. Segundo FARIA (2010, p. 63), a doutrina desse novo paradigma é descrita da seguinte forma:

Assim, passou-se a cultuar não apenas a liberdade, mas a sua consequência lógica, o racionalismo, ou seja, a capacidade de realizar opções que não fossem guiadas pela religião ou pela tradição, mas por critérios decorrentes de uma visão científica ou pelo menos arrimada em uma observação metódica e objetiva dos fatos.

A nova doutrina dos meios de produção, de acordo com CARVALHOSA (2013, p. 101), encontrou sua justificação econômica na doutrina de Adam Smith, cujas leis econômicas pregavam que os fatores de produção (trabalho, capital e recursos naturais), num ambiente de absoluta liberdade, encontrariam o ponto de harmonia e de equilíbrio entre oferta e demanda (CARVALHOSA, 2013, p. 116-117).

O momento histórico é marcado pelo liberalismo político, pautado pela autonomia da vontade dos indivíduos, pela não interferência do Estado no mercado e pela autorregulação econômica. Esses valores eram expressos através da expressão *laissez faire, laissez passer*, em diversos textos da época (FARIA, 2010, p. 65).

Essa nova relação entre Estado e mercado é bem descrita nas palavras de SCHOUERI (2005, p. 71):

[...] no início do último século [XIX], reinava a ideologia que impunha ao Estado o papel de mero vigilante de um curso econômico que se autorregulava por 'leis naturais'. Intervenções estatais ou uma estruturação planejada da economia eram incompatíveis com tal sistema, em que preponderavam as responsabilidades individuais.

Neste mesmo sentido, MONCADA (2018, p. 23) complementa a descrição acima ao se referir à atuação estatal à época, no seguinte dizer:

O Estado é, pois, negativo quanto ao âmbito de sua atividade, contratual quanto à sua origem [contrato social], formal do ponto de vista da ausência de finalidades próprias e jurídico quanto à modalidade de que se reveste a sua atividade. Estas as notas características da concepção liberal do Estado.

Contudo, a segunda metade do século XIX desnudou a crise do capital e dos meios de produção em razão da complexidade dos fatores do mundo econômico, resultando, na visão de CARVALHOSA (2013, p. 122), no fato de que “problemas

ligados à economia industrial não possam mais ser dimensionados de acordo com os princípios político-econômicos do livre jogo”. O autor observa ainda que tais problemas exigiram do Estado paulatinas ingerências na vida econômica, social e individual (2013, p. 122).

As primeiras interferências do Estado na economia têm como objetivo, sobretudo, segundo CARVALHOSA, corrigir distorções causadas pela concentração de capital. Para o autor, “denomina-se esse período intermediário, entre a liberdade econômica absoluta e a posterior intervenção estatal com fins públicos, de fase de controle do abuso, pois visa apenas controlar os monopólios, cartéis e posições dominantes” (2013, p. 122-123); controlar, portanto, intervenções econômicas excepcionais que visavam corrigir distorções e permitir “o livre jogo” entre os agentes econômicos.

O início do século XX é marcado por novos pensamentos econômicos, com o reconhecimento da concorrência imperfeita, o reconhecimento do abuso do poder econômico e da posição dominante, juntamente com mecanismos jurídicos de proteção dos mais fracos (CARVALHOSA, 2013, p. 124-127), ainda de modo excepcional. Outros fatores históricos se somaram ao surgimento de novas perspectivas econômicas e jurídicas da interferência do Estado na economia, entre os quais podemos citar o modelo estatizante do sistema econômico na Rússia, de 1917, que apresentou um mundo de novos paradigmas sociais, políticos e econômicos, em oposição ao capitalismo (FARIA, 2010, p. 65); a grande depressão do capitalismo iniciada nos Estados Unidos, em 1927, que resultou na criação do plano econômico New Deal, com a intervenção do Estado na ordem econômica e social, ditando o comportamento dos agentes econômicos, (FARIA, 2010, p. 66); o surgimento das denominadas “economias de guerra”, nos anos de 1914 a 1918 e de 1934 a 1945, períodos que marcaram o mundo em razão da Primeira e Segunda Guerras Mundiais. Esses são exemplos de eventos que ampliaram as atribuições do Estado (FARIA, 2010, p.67-68) e, posteriormente, impulsionaram o surgimento do neoconstitucionalismo e a promulgação de cartas constitucionais assegurando direitos fundamentais (SARLET, 2018).

Os fatores históricos arrolados acima contribuíram para a construção e para a consolidação da intervenção do Estado na ordem econômica e social, fenômeno que foi constitucionalizado com características próprias em razão do contexto político, social e econômico do momento histórico das diversas constituições promulgadas a partir do início do século XX.

VITAL MOREIRA, em seu estudo sobre a formação do conceito de constituição econômica, ensina que a intervenção do Estado na economia se confunde, em sua origem, com o próprio estudo da constitucionalização da ordem econômica (1979). Neste sentido, o catedrático expõe que a constitucionalização da interferência do Estado na economia é um problema que perpassou as constituições modernas, exigiu a compreensão do aspecto social a partir de fenômenos econômico-sociais e político-jurídicos (1979, p. 103-106) e empunhou o tencionamento entre duas perspectivas de estruturação do Estado: “ou a economia de mercado livre, ou a economia centralmente dirigida” (1979, p. 115).

VITAL MOREIRA esclarece, ainda, que a constitucionalização da Ordem Econômica – *com enfoque especial no contexto da Alemanha após a Primeira Guerra Mundial* – se fez necessária para a concretização da democracia política, pois “as condições económicas impedem o «cidadão» de efectivamente fazer uso dos seus direitos” (1979, p. 113), ou seja, sem meio econômico adequado, não é possível a efetivação de garantias fundamentais aos cidadãos.

Conclui VITAL MOREIRA, em seu estudo, que a função da Constituição Econômica passa pela necessidade de definir os limites da intervenção do Estado na econômica, mas não se limitando a tal. Segundo o autor, “então o problema da CE não é o de saber se o Estado e o direito podem «intervir» ou não na economia mas, antes, o problema do modo, na forma como esta intervenção se manifesta” (1979, p. 134).

O contexto histórico é marcado pela assunção de novas funções do Estado, não só na intervenção da econômica, mas também em seus aspectos sociais, o que foi abordado por MONCADA sob duas perspectivas que se fundamentam do Estado Social e do Estado de Direito. No que tange ao Estado Social, MONCADA faz os seguintes apontamentos (2018, p. 29):

Os traços essenciais do modelo jurídico e o direito privado, a funcionalização crescente da autonomia privada à vontade dos poderes públicos, bem como o papel positivo da norma jurídica na conformação da vida económica e social [...]. A intervenção do Estado transborda dos serviços públicos tradicionais produtores de utilidade colectivas destinadas a satisfazer necessidades essenciais. Vai mais longe e abrange sectores não apenas sociais, mas também económicos e que foi ocasionalmente secundada, por vezes, por uma atitude contrária ao capitalismo privado e apostada numa alteração revolucionária das relações de produção.

Ao descrever o Estado de Direito, MONCADA reporta ao modelo do século XIX, no qual o Estado era compreendido num sentido meramente formal, marcado pela separação dos poderes, independência de tribunais e na observância de garantias básicas ao cidadão. Contudo, o novo paradigma é marcado pela fusão de tais concepções, surge o Estado Social. Desta forma, o Estado assume deveres positivos – não apenas deveres de não interferência ou deveres negativos –, e, segundo MONCADA, assume “papel positivo da norma jurídica na conformação da vida económica e social” (2018, p. 29), tornando-se “responsável principal pela condução e operatividade das forças económicas, enquanto verdadeira alavancada da sociedade atual” (2018, p. 28). Portanto, o Estado se reveste do dever de assumir o protagonismo para a alavancagem de condições económicas e sociais ao desenvolvimento da sociedade mediante criação de políticas públicas afirmativas e comprometidas com a eficácia dos direitos fundamentais.

O Estado assume, assim, o protagonismo da transformação social, que se deu por meio da economia e se refletiu em um novo conteúdo do texto constitucional. De acordo com MONCADA, isso “se traduziu nomeadamente no reconhecimento de direitos e deveres económicos e sociais bem como na tomada de posição a favor de uma certa e determinada ordem económica a construir” (2018, p. 33).

Para NABAIS (2012, p. 194), o estado fiscal liberal tornou-se o estado fiscal social, marcado pela prevalência da intervenção económica e social, cujos reflexos foram percebidos na função da tributação, conforme trecho que abaixo segue:

[o Estado fiscal] conheceu duas modalidades ou dois tipos ao longo da sua evolução: o estado fiscal liberal, movido pela preocupação de neutralidade económica e social, e o Estado fiscal social economicamente interventor e socialmente conformador. O primeiro, pretendendo-se um estado mínimo, assentava numa tributação limitada – a necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do estado –, uma máquina que devia ser tão pequena quanto possível. O segundo, movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem por base uma tributação alargada – a exigida pela estrutura estadual correspondente.

Em que pese os autores acima apresentem divergência em relação à intensidade das novas funções do Estado (Estado Social e Estado Fiscal Social), ponto comum é que as mudanças trouxeram novos paradigmas ao Estado em relação à intervenção económica e social, os quais doravante foram plasmadas nas constituições que surgiriam.

Neste sentido, a primeira constitucionalização da intervenção do Estado em seus aspectos econômicos e sociais se deu na Constituição Política dos Estados Unidos do México, em 1917, sucedida pela Constituição soviética de outubro de 1917. Contudo, a que logrou maior êxito foi a Constituição alemã de 1919, também conhecida como Constituição de Weimar (GUEDES, 1998, p. 59). GUEDES, em seu estudo analítico daquela constituição, destaca que (GUEDES, 2010, p. 58):

E é justamente a consagração desses Direitos Sociais na Constituição de Weimar que retrata perfeitamente a nova face do Estado alemão republicado, um Estado que intervém na ordem econômico-social para operar transformações e assistir os mais necessitados, distribuir racionalmente riqueza e lutar por justiça social.

No Brasil, por influência da Constituição de Weimar (GUEDES, 1998), com a promulgação da Constituição da República de 1934<sup>2</sup>, ocorreu a constitucionalização da intervenção do Estado na ordem econômica e social, no “Título IV - Da Ordem Econômica e Social” (BRASIL, 1934), o que se verifica nas subseqüentes cartas políticas promulgadas no Brasil (SOUZA, 1991). Diversas outras constituições ocidentais incorporam o modelo intervencionista de Estado Social de Direito, estabelecendo diferentes limites na interferência econômica (FARIA, 2010, p. 67; GRAU, 2013, p.1785).

Desde a Constituição da República de 1934, o Brasil, tem adotado o modelo constitucional de abordagem dos aspectos concernentes à Ordem Econômica e Social, mas somente a partir da Constituição Federal de 1988 o tema foi disciplinado em capítulos distintos, o que somente se justifica, no entendimento de GRAU (2013, p. 1785-1787), para fins sistematização do texto constitucional, pois ambas pretendem assegurar a dignidade da pessoa humana e preservar a liberdade, numa imbricada correlação. Neste sentido, GRAU, ao analisar o artigo 170 da Constituição Federal, refere que a ordem econômica está fundada na valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, no seguinte dizer (GRAU, 2013, p. 1791):

Afirma-se que a ordem econômica deve estar fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Note-se, assim, que esta é então to-

---

<sup>2</sup> O aprofundamento do contexto histórico político-econômico que permeia a Constituição de 1934 poderá ser consultado em: PICCHIA, Lucia Barbosa Del. Estado, Democracia e Direitos na Crise do Constitucionalismo Liberal: uma comparação entre o pensamento jurídico francês e o brasileiro. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 175-262, 2012.

mada singelamente e aquele – o trabalho humano – é consagrado como objetivo a ser valorizado. *Livre iniciativa* é termo de conceito bastante amplo. Não obstante, a inserção da expressão no art. 170, *caput*, tem conduzido à conclusão, restrita, de que toda a iniciativa econômica se esgota na *liberdade econômica* ou de *iniciativa econômica*.

Ainda, GRAU refere que a livre iniciativa não se esgota na liberdade econômica dos agentes econômicos, pois estende sua abrangência a “todas as formas de produção, individuais ou coletivas”, as quais compreendem a iniciativa privada, iniciativa cooperativa, iniciativa autogestionária e iniciativa pública (GRAU, 2013, p. 1792).

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 marca o compromisso do Estado na construção de uma realidade econômica, política e social, ou seja, numa dimensão projetista e idealizada da sociedade a ser construída. É o que se observa nos artigos 1º ao 3º, os quais estabelecem princípios e objetivos fundamentais da República Federativa em seus aspectos sociais e econômicos. Para GRAU, tais normas enunciam os fundamentos e os fins da sociedade brasileira, sendo manifestamente equivocada qualquer tentativa de dissociar os deveres da sociedade dos deveres do Estado (GRAU, 2010, p. 85-89). O referido autor entende que as normas constitucionais apresentam diferentes níveis de eficácia, os quais podem emanar preceitos que vinculem o legislador à realização daqueles fundamentos e fins estabelecidos na norma constitucional, o que permite extrair a noção da uma Constituição Dirigente, cujo sentido é atribuído por GRAU (2010, p. 76) no trecho que segue:

Já como Constituições diretivas ou programáticas – doutrinárias – são concebidas as que não se bastam em conceber-se como mero ‘instrumento de governo’, mas, além disso, enunciam diretrizes, programas e fins a serem pelo Estado e pela sociedade realizados. Elas, pois, as que se transformam em um ‘plano normativo-material global, que determina tarefas, estabelece programas e define fins’; não compreendem tão-somente um ‘estatuto jurídico do político’, mas sim um “plano global normativo” do Estado e da sociedade.

Portanto, a Constituição Federal de 1988 define quais são as diretrizes, enquanto projeto de Estado, que devem balizar as políticas públicas de governo a fim de construir essa nova realidade econômica e social anunciada pelo estatuto constitucional.

## 2.2 Desenvolvimento enquanto objetivo do Estado intervencionista

A Carta Política de 1988 inovou no constitucionalismo brasileiro ao prever de maneira direta quais seriam os objetivos da República Federativa que se inaugurava. Isso foi feito com a redação dada ao artigo 3º (STRECK; MORAIS, 2013, p. 146-150), o qual traz em seu conteúdo o dever do Estado em construir um estado social e de índole intervencionista, comprometido com o bem-estar comum e com o desenvolvimento econômico (BERCOVICI, 2003, p. 41).

A experiência brasileira tem como ponto de partida o direito ao desenvolvimento, reconhecido no plano internacional por meio da Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, aprovado pela Resolução nº 41/128 da Assembleia Geral das Nações Unidas (ONU, 1986), cuja dimensão do direito ao desenvolvimento assume contornos amplos à medida que compreende o desenvolvimento econômico, social, cultural e político, todos elevados à categoria de direitos humanos.<sup>3</sup> FURTADO ao apresentar as dimensões do desenvolvimento refere que a história contemporânea tem utilizado dois sentidos distintos ao mesmo fenômeno. O primeiro “diz respeito à evolução de um sistema social de produção” (2000, p. 21), marcado pela acumulação do capital, progresso das técnicas e eficiência produtiva. O segundo relaciona-se com a satisfação das necessidades humanas, marcado pela possibilidade de realização dos desejos humanos, definidos como relevantes pelo próprio indivíduo (2000, p. 22). Assim, torna-se incindível ao conteúdo do desenvolvimento o olhar voltado apenas aos aspectos sociais ou aspectos econômicos<sup>4</sup>, sendo sua conjugação o efetivo núcleo do desenvolvimento. Neste mesmo sentido, são as considerações de TAVARES (2011, p. 63) ao tratar das bases do Estado Desenvolvimentista. Na sua obra, o autor adota como premissa o equilíbrio entre os elementos essencialmente liberais e socialistas, para concluir que a conciliação de ambos exigirá que o desenvolvimento a ser promovido pelo Estado somente se verifique quando houver incremento na melhoria da vida do cidadão:

<sup>3</sup> A respeito da universalidade dos direitos humanos e da nova fase inaugurada a partir da Declaração Universal do ONU. Ler em: WOLFGANG, Ingo Sarlet. **A eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 13 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

<sup>4</sup> A doutrina BUCCI esclarece que a Constituição Federal ao inserir capítulos que tratam da Ordem Econômica e Ordem Social estabeleceu “duas faces da mesma moeda”, mas ressalva que “não há um modelo jurídico de políticas sociais distinto do modelo de políticas públicas econômicas”. BUCCI, Maria Paula Dellari. **O conceito de política pública em direito**. Políticas Públicas: Reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 01-51.



O desenvolvimento do Estado passa prioritariamente pelo desenvolvimento do homem, de seu cidadão, de seus direitos fundamentais. Sem ele, o mero avanço econômico pouco significará, apenas fará sentido para poucos. Assim, independentemente do conceito que determinada atitude possa ocupar nas teorias econômicas, ela será adotada se puder ser utilizada como instrumento para alcançar mencionado desenvolvimento. Portanto, a intervenção do Estado, sempre que servir para esse desiderato, será necessária, bem como as prestações de cunho social (e especialmente tais prestações), sem que isso signifique a assunção de um modelo socialista.

Desta forma, no Estado Desenvolvimentista, o desenvolvimento impõe, por um lado, o dever em assegurar a melhoria da vida aos indivíduos e, por outro, a garantia da liberdade aos agentes econômicos, a qual está assentada na livre iniciativa e na livre concorrência, a fim de alcançar o desenvolvimento almejado (TAVARES, 2011, p.62-63). Sob outra perspectiva, o olhar de GRAU (2010, p. 218-219) destaca a importância de se distinguir o desenvolvimento – orientado por elementos qualitativos – do crescimento econômico – orientado por elementos quantitativos –, no seguinte dizer:

[...] a ideia de desenvolvimento supõe dinâmicas mutações e importa em que se esteja a realizar, na sociedade por ela abrangida, um processo de mobilidade social contínuo e intermitente. O processo de desenvolvimento deve levar a um salto, de uma estrutura social para outra, acompanhado da elevação do nível econômico e do nível cultural-intelectual comunitário. Daí porque, importando a consumação de mudanças de ordem não apenas quantitativa, mas também qualitativa, não pode o desenvolvimento ser confundido com a ideia de crescimento.

Perspectiva semelhante é abordada por NUSDEO ao distinguir o fenômeno do desenvolvimento e do crescimento econômico. Segundo NUSDEO, este está atrelado ao aumento de indicadores quantitativos, como a renda *per capita* e o produto interno bruto, sem que resulte em mudanças na estrutura produtiva ou melhorias percebidas socialmente (2013, p. 372), ao passo que o “desenvolvimento envolve uma série infindável de modificações de ordem qualitativa e quantitativa de tal maneira a conduzir a uma radical mudança de estrutura da economia e da própria sociedade do país em questão” (NUSDEO, 2013, p. 372-373).

O autor ainda faz referência ao crescimento econômico induzido, em distinção ao simples, o qual é decorrente de fenômeno externo ou exterior, no sentido de estímulos que não decorram daquele ambiente econômico propriamente dito, e apresenta como exemplo os ciclos econômicos brasileiros do açúcar, borracha, ouro, entre outros, e afirma que, além de não gerarem nenhum benefício social, após o cessamento do estímulo os níveis econômicos, tornaram-se equivalentes ao período anterior ao seu estímulo (NUSDEO, 2013, p. 372-373). Ao passo que, para a ocorrência do desenvolvimento e, portanto, da efetiva modificação estrutural da sociedade – econômica e social –, ele identifica três fatores nesse processo: a acumulação de capital, pois o excedente deste permitirá recursos para o investimento e alavancagem dessa maior produção; a existência de mercado consumidor, para tanto irá exigir o incremento da renda e sua distribuição entre a população, o que somente irá ocorrer como a ampliação dos assalariados e a sua qualificação; a evolução tecnológica, a qual será responsável pelo aumento da produtividade, que poderá ocorrer pelo uso mais eficiente dos insumos, melhorias ou técnicas disruptivas de produção que permitam a maior produção de excedentes para o consumo e a possibilidade de liberação de mão de obra menos qualificada para postos mais qualificados (NUSDEO, 2013, p. 374-378).

Retomando a perspectiva jurídica e da função desenvolvimentista do Estado, BERCOVICI destaca que o desenvolvimento “também é um direito fundamental, que deve ser respeitado, garantido e promovido pelo Estado, que é o principal formulador das políticas de desenvolvimento” (2013, p. 41). Assim, o desenvolvimento não pode ser compreendido como mera faculdade do Estado ou mero meio para obtenção de outros princípios, mas deve ser compreendido como um dos objetivos fundamentais do Estado (TAVARES, 2011, p.132).

Portanto, o tão pretendido desenvolvimento a ser concretizado pelo Estado perpassará pela adequada formulação de políticas públicas que visem tal fim. Para fins do presente trabalho, será adotado como conceito de políticas públicas a definição de DELLARI (2006, p. 39), segundo a qual:

[...] a política pública é o programa de ação governamental que resulta em processo ou conjunto de processos juridicamente regulados – processo eleitoral, processo de planejamento, processo de governo, processo orçamentário, processo legislativo, processo administrativo, processo judicial – visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas,

para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados.

Ainda, DELLARI propõe que o conceito apresentado seja decomposto nos seguintes elementos: processo, ação-coordenada e programa. Em síntese, o programa irá demonstrar objetivos concretos da política pública e os meios correspondentes; a ação-coordenação se situa entre as “categorias da validade e da eficácia jurídica, na classificação kelseniana, ressaltada na política pública a dimensão da eficácia social, a chamada efetividade” (2006, p. 43), possibilitando a mensuração dos resultados a que se propôs o Estado por meio da política pública; por fim, o processo se situa na necessidade do elemento participativo da população na realização das prioridades públicas.

Assim, a realização das políticas públicas irá nortear, por meio de ação estratégica, os objetivos prioritários, do estado ou do governo, para o futuro mais próximo, os quais devem estar vinculados à realização dos valores (axiológicos) e dos princípios (deontológicos) assegurados na Constituição Federal, estabelecendo necessário diálogo com o desenvolvimento. Nessa ordem de ideias, STRECK e MORAIS (2013, p. 148-149) destacam que o desenvolvimento é um dos fins estatais, o qual deve ser realizado por meio de políticas que assegurem a sua efetividade, impondo não apenas o controle de sua regularidade formal, mas também no efetivo e substancial cumprimento daqueles fins.

Não se pode deixar de antecipar a ideia de que a tributação também manifesta caráter político no sentido que “a política fiscal é uma opção política de quem exerce o poder soberano” (ARAÚJO, 1996, p. 331), mas tais escolhas políticas igualmente devem convergir ao desiderato constitucional. Desse modo, a política fiscal, quando desenvolvida visando à realização dos fins estatais, deve ser objeto de controle pelos órgãos competentes, os quais não deem se limitar aos aspectos formais, mas devem estar direcionados ao controle da efetividade da política fiscal em vista da realização dos fins que a ensejaram, mediante utilização de critérios inequívocos para tal.

Retomando a análise, o constituinte elegeu o meio ambiente ecologicamente equilibrado (artigo 225, CF/88) como direito fundamental do indivíduo, o que resulta no dever do Estado de proteção desse bem jurídico e na criação de inúmeras políticas que visem tal fim, podendo referir como exemplos: a Lei nº 12.305, de 2 de

agosto de 2010, que dispõe sobre a Política Nacional de Recursos Sólidos, e a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe Política Nacional do Meio Ambiente, entre outras que poderiam ser mencionadas. Ainda é possível elencar tantos outros objetivos estatais, os quais convergem para que o Estado e a sociedade transformem a realidade atual e alcancem o pretendido desenvolvimento, cuja correlação e diálogo podem ser estabelecidos com a ordem econômica (art. 170, CF/88), com o primado do trabalho e tendo como objetivo o bem-estar e a justiça social (art. 193, CF/88), a proteção à família (art. 226, CF/88), entre outros.

Portanto, a realização da política fiscal deve ser estruturada pelo Estado a partir das finalidades constitucionalmente relevantes, as quais fixam as diretrizes da nação. Vejamos, de modo geral, os objetivos gerais consagrados à ordem econômica e social.

### *2.2.1 Desenvolvimento tecnológico*

A Constituição Federal de 1988 trouxe como paradigma ao Estado o dever de promover e incentivar o desenvolvimento tecnológico, científico e a inovação do país, não apenas como forma de acumulação de conhecimento ou de melhoria dos fatores de produção, mas visando à efetiva transformação social e econômica, atendendo à própria noção de desenvolvimento e voltando-se à resolução de problemas nacionais, conforme prevê os artigos 218 e 219 da Constituição Federal.

A Carta Política distingue a pesquisa científica básica da pesquisa tecnológica. A primeira deve voltar-se às finalidades do bem público e do progresso da ciência, quando conduzida pelo Estado, visando atentar para as finalidades do bem público e do progresso da ciência. A Constituição apresenta um conceito de pesquisa científica básica mais restritivo em relação àquele apresentado pela OCDE (2013, p. 38). A segunda tem função eminentemente prática, aplicada, voltada à solução de problemas econômicos, por isso TAVARES (2007, p. 12) refere que a pesquisa tecnológica é desenvolvida no ambiente econômico e “trata-se, enfim, de uma ação econômica, cuja finalidade maior é elevar a competitividade do produto, fazer com que o agente que a desenvolva obtenha um maior *market share*”.

Importante observar que a necessidade de a pesquisa tecnológica se voltar a solução de problemas brasileiros, prevista no parágrafo 2º, do artigo 218 da Constituição Federal, apenas se aplica aos casos de fomento realizado pelo poder público,

o que se justifica sob duas perspectivas. A primeira, porque incumbe ao Estado o dever em promover e incentivar o fomento da pesquisa tecnológica (TAVARES, 2007, p. 12). A segunda, porque a Constituição Federal consagra o princípio da livre iniciativa, o qual assegura ao cidadão o “direito de exercitar de qualquer modo a atividade econômica, na medida em que prescinde do requisito de organização que distingue a operação empresarial” (CARVALHOSA, 2013, p. 649).

Sob outra perspectiva, o parágrafo quarto, do artigo 218 da Constituição Federal, criou norma programática que impôs ao Estado desenvolver mecanismos de estímulos ao setor privado visando a investimentos em pesquisa, desenvolvimento de tecnologia no Brasil e à formação e aperfeiçoamento dos recursos humanos.

Relativamente a tais mecanismos de fomento, a OCDE recomenda que as práticas públicas de desenvolvimento tecnológico sejam realizadas em três subdimensões, sendo elas: a estruturação institucional; a disponibilização de serviços públicos de apoio à inovação; e o financiamento da inovação pelo setor público, que pode ser dar por meio de incentivos tributários ou contrapartidas financeiras (2016, p. 158-161).

Em análise ao cenário brasileiro, as normas extrafiscais voltadas ao desenvolvimento tecnológico são anteriores à própria estruturação da política nacional de desenvolvimento tecnológico. No início da década de 1990, foi criada a Lei nº 8.661/1993, que instituiu o Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e o Programa de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA) os quais, posteriormente, vieram a ser substituído pela Lei nº 11.196/2005, denominada Lei do Bem.

A Lei do Bem se caracteriza por ser instrumento de indução ao comportamento tecnológico aos contribuintes que desenvolvam práticas voltadas à inovação tecnológica, mediante a concessão de incentivos fiscais, tais como: redução de base de cálculo, depreciação integral, amortização acelerada, dedutibilidade com dispêndios, entre outros, conforme consta no Capítulo III, destinado aos Incentivos à inovação tecnológica, previstos pela Lei nº 11.196/2005. Segundo BORGES, o referido incentivo “visa favorecer a implantação, renovação ou modernização de instalações, equipamentos ou bens do ativo fixo, em geral” (2006, p.33).

Outra norma extrafiscal voltada ao desenvolvimento tecnológico é a CIDE-Royalties, instituída pela Lei nº 10.168/2000, cuja finalidade consiste em estimular o desenvolvimento tecnológico no país, mediante realização de programas de pesqui-

sa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo, a partir da transferência de recursos ao Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação.

Visando operacionalizar e direcionar a arrecadação decorrente da CIDE-Royalties, a legislação prevê que a receita pública seja destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), de natureza contábil, sem pessoal e estrutura própria, instituído pelo Decreto-Lei nº 719, de 31 de julho de 1969. O órgão executivo do fundo deve observar a destinação da aplicação das receitas do FNDCT, na forma do artigo 12 da Lei nº 11.540/2007.

A estruturação jurídica da política de inovação tecnológica surge, somente, com a Lei nº 10.973/2004, denominada de Lei de Inovação. Com o propósito de estruturar o ambiente de inovação, em sua redação original, ela previa a criação de “medidas de incentivo à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo, com vistas à capacitação e ao alcance da autonomia tecnológica e ao desenvolvimento industrial do País”, posteriormente, foi acrescida da expressão “sistema produtivo nacional e regional do País”, com a Lei nº 13.243/2016, dando ênfase ao combate das desigualdades regionais.

A norma, segundo GODOY, é destinada aos seguintes aspectos:

[..] criar estímulos diretos à inovação, com o direcionamento de recursos ao erário (subvenções), infraestrutura e pessoal especializado; uso estratégico da capacidade inovadora de instituições públicas e privadas; e uso do poder de compra de tecnologia pelo Estado (2018, p.176).

A partir da análise da legislação, MORAES identifica três eixos centrais que estruturam o sistema de inovação: “a constituição de ambiente propício a parcerias estratégicas entre universidades, institutos tecnológicos e empresas; o estímulo à participação de institutos de ciência e tecnologia no processo de inovação; e o estímulo à inovação da empresa” (2016, p.7).

O primeiro eixo consiste no ambiente de parcerias estratégicas mediante à criação de ambientes especializados e cooperativos de inovação, fomentados pelos Entes Federativos e as agências de fomento voltadas à criação de alianças entre empresas, ICTs e entidades privadas sem fins lucrativos voltados às atividades de pesquisa e desenvolvimento.

MORAES (2016, p.10) destaca como segundo eixo a criação da Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT), órgão ou entidade da administração pública ou instituição sem fins lucrativos, cujo objetivo estatutário é a pesquisa básica, a aplicada de caráter científico, a tecnológico ou o desenvolvimento de novos produtos, serviços ou processos. Em sua grande maioria, os ICTs foram constituídos dentro de universidades públicas e privadas<sup>5</sup>, somando o número de trinta ICTs distribuídos pelo país, havendo quatro destes no Rio Grande do Sul (UFpel, Unisinos, PU-CRS e UFRGS)<sup>6</sup>. A relação jurídica estabelecida entre a iniciativa pública e privada proporcionou avanços legislativos significativos, a exemplo da possibilidade dos ICTs públicos, juntamente com os Entes Federados e as instituições de fomento, de modo conjunto: participarem minoritariamente no capital social das empresas privada; participarem da criação e da governança de parques tecnológicos ou incubadores de empresas; cederem imóveis e compartilharem estruturas para a criação de ambientes tecnológicos, o que se denomina de ecossistema de inovação tecnológica.

O terceiro eixo destacado por MORAES (2016, p.13) é o estímulo à inovação das empresas, mediante à concessão de incentivos financeiros, humanos, materiais, infraestrutura, entre outros, com especial ênfase aos incentivos de natureza tributária.

Neste sentido, é possível verificar a existência de ambiente normativo estruturado e voltado ao desenvolvimento tecnológico, o qual dispõe das normas extrafiscais visando à realização de tais fins constitucionais.

### *2.2.2 Princípios Gerais de Ordem Econômica*

A ordem econômica, por ser elemento da ordem jurídica, está sujeita, sem prejuízo, dos demais princípios, aos previstos expressamente nos incisos I a IX do art. 170 da Constituição Federal. Sua leitura revela a clara intenção do legislador

---

<sup>5</sup> A respeito das oportunidades e desafios na relação entre o ICT público e as empresas privadas, inclusive, com a realização de entrevistas com os atores envolvidos foi conduzido por: RAUEN, Cristiane V.; TURCH, Lenita Maria. Apoio à inovação por institutos públicos de pesquisa: limites e possibilidades legais da interação ICT-empresa. In: TURCHI, L. M.; MORAIS, J. M. **Políticas de apoio à inovação tecnológica no Brasil: avanços recentes, limitações e propostas de ações**. Brasília: Ipea, 2017. p. 113-164.

<sup>6</sup> BRASIL. **SIBRATEC**. Disponível em: <http://www.redetic.rnp.br/redetic/instituicoes-de-ciencia-e-tecnologia-icts/>.

não apenas de resguardar garantias individuais, mas também de definir os objetivos a serem perseguidos pelo poder público.

É BARROSO (2001, p.190) quem aponta que tais princípios exercem influências distintas sobre a ordem econômica, daí porque divide-os em dois grupos: princípios de funcionamento, os quais estabelecem as balizas para a convivência harmoniosa entre os diversos agentes econômicos; e princípios fins, os quais projetam os ideais de sociedade desejados pelo legislador e, conseqüentemente, os objetivos a serem perseguidos pelo Estado.

Entre os princípios de funcionamento, elencamos a soberania nacional, entendida como a supremacia da Constituição Federal e da Lei, bem como da atribuição posta ao Poder Público de interpretá-la e aplicá-la. Especificamente na seara do direito tributário, a soberania econômica se caracteriza pela modernização da economia e pelo desenvolvimento de tecnologias nacionais a fim de se obter independência em relação a outras economias mais desenvolvidas.

Com esse norte, o legislador constituinte criou mecanismos jurídicos destinados a consolidar a economia nacional, possibilitando que o país caminhe para um sistema econômico moderno e aprimorado. Um exemplo ilustrativo seria a propriedade privada e sua respectiva função social, condição básica da livre iniciativa, à medida que assegura aos indivíduos a possibilidade de apropriação dos bens e meios de produção, bem como de que não haverá tributo com caráter confiscatório. Tal princípio não é tratado como absoluto, uma vez que sua salvaguarda está condicionada a um uso racional e eficiente, é dizer: o respeito à propriedade privada impõe aos indivíduos que usem seu patrimônio em prol do desenvolvimento econômico, cidadania e dignidade da pessoa humana; livre concorrência e defesa do consumidor, que se materializam na crença de que a economia de mercado é o meio mais eficiente de atender às necessidades dos consumidores, mas que também se faz necessário protegê-los de práticas abusivas e desleais, especialmente em virtude da assimetria de informações e de poder econômico.

Do ponto de vista do direito tributário, SCHOUERI (2006) destaca que a atuação desse princípio para as normas tributárias indutoras pode ser verificada quanto ao emprego do princípio da seletividade, que permite ao Poder Executivo alterar alíquotas do tributo tendo em vista o grau de essencialidade do produto. Pode-se exemplificar esse aspecto no caso da defesa do meio ambiente, uma vez que não é dado ao agente econômico, no exercício de sua atividade e na busca pelo lucro,



destruir a natureza. Necessária proteção justifica a consolidação de normas tributárias indutoras a fim de atribuir a quem causa danos ao meio ambiente o dever de suportar os custos de sua recuperação, assumindo a regra tributária papel retributivo, em favor de toda a coletividade.

Quanto aos princípios fins, destacamos a busca pela redução das desigualdades regionais e sociais, circunstância essa que pode ser atingida mediante à correta calibragem de alíquotas ou mesmo da concessão de benefícios fiscais a regiões menos industrializadas; a busca pelo pleno emprego, diretamente relacionada com a valorização do trabalho humano prevista no texto constitucional, visando oportunizar a todos o direito de empreender trabalho digno e produtivo. Para consagrar esse objetivo, o artigo 195, § 9º da Constituição Federal admite que as contribuições sociais tenham alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas de acordo com a atividade econômica, o porte do empreendimento e a maior utilização de mão-de-obra. Esse princípio também justifica a adoção de medidas tendentes à desoneração da folha de salários, tal como previsto na Lei nº. 12.715/12, por força da qual a contribuição previdenciária em algumas atividades passou a incidir sobre a receita, e não mais sobre a folha de pagamento. O tratamento diferenciado aos pequenos empreendedores é garantidor da livre-concorrência, que se consolida na proporção direta do aumento de agentes econômicos ativos. Foi esse princípio que inspirou o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Lei Complementar nº. 123/06), que prevê, dentre outras medidas de incentivo, o tratamento tributário privilegiado (Simples Nacional) a ser gerido pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (artigo 2º, inciso I).

### **2.3 Forma de intervenção do Estado**

Antes de propriamente identificarmos as modalidades de intervenção do Estado, cumpre distinguir o fenômeno da “intervenção” do fenômeno da “atuação estatal”, sendo esta compreendida por aquela. Para GRAU, a atuação estatal ocorre quando o Estado “presta serviço público ou regula a prestação de serviço público. Atua, no caso, em área de sua própria titularidade, na esfera pública” (1991, p. 136). *v.g.*, segurança pública, ensino público, saúde pública, tratamento de esgoto, ou regulando a delegação do serviço público a ser exercida por terceiro. Ainda, está inclu-

ída nessa definição a atividade do Estado exercida em regime de monopólio, conforme prevista no artigo 117 da Constituição Federal, reservando à União atividades específicas envolvendo petróleo, gás natural, minérios ou minérios nucleares.

Assim, em sentido contrário, a intervenção se caracterizará na atuação do Estado em áreas que não lhe sejam próprias, ou, no dizer de GRAU, “intervenção indica, em sentido forte (isto é, na sua conotação mais vigorosa), no caso, atuação estatal em área de titularidade do setor privado” (1991, p.137). Portanto, o presente estudo, aplica-se somente na intervenção, e não na atuação, estatal.

Realizada a delimitação da análise pelo fenômeno da intervenção, este poderá ser investigado a partir de duas perspectivas, a direta e a indireta. Segundo MONCADA, a intervenção direta ocorre quando o Estado “coloca-se ao mesmo nível dos agentes económicos privados”, a qual “é concebível numa forma de Estado claramente intervencionista, que veja numa certa representação que das suas funções se faz o fundamento da ordem jurídico-econômica”. (2018, p. 279).

Por outro lado, GRAU conceitua tal modalidade de intervenção por absorção ou participação, em outras palavras, quando “o Estado intervém no domínio económico, isto é, no campo da atividade económica em sentido estrito. Desenvolve ação, então, como agente (sujeito) económico” (1991, p. 162). Na modalidade absorção, “o Estado assume integralmente o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade económica em sentido estrito; atua em regime de monopólio” (1991, p. 162). Na modalidade participação, “o Estado assume controle de parcela dos meios de produção e/ou troca em determinado setor” (1991, p. 162), ou seja, “atua em regime de competição com empresas privadas que permanecem a exercitar suas atividades nesse mesmo setor” (1991, p. 162).

A Constituição Federal definiu, no artigo 173, a intervenção por participação como medida excepcional do Estado apenas quando imprescindível ao imperativo da segurança nacional ou de relevante interesse coletivo. A doutrina de GRAU esclarece que a atuação monopolística do Estado somente poderá ser exercida dentre as limitações plasmadas no texto constitucional (GRAU, 2013, p. 1828), a exemplo do artigo 177 da Constituição Federal, que faz referência às atividades de pesquisa e à lavra das jazidas, à refinação do petróleo e ao transporte marítimo do petróleo bruto.

A intervenção indireta, referida por MONCADA, ocorre quando o

Estado não se comporta como sujeito económico não tomando parte activa e directiva no processo económico. Trata-se de uma intervenção exterior, de enquadramento e de orientação que se manifesta em estímulos ou limitações, de vária ordem, à actividade das empresas. (2018, p. 401)

Na obra de GRAU, tal modalidade é conceituada como intervenção por direção ou intervenção por indução, ambas se estabelecem quando o Estado atua como regulador da atividade econômica em sentido estrito, ou seja, quando intervém ‘sobre o domínio econômico’ (1991, p. 162). A primeira, por direção, ocorre quando o Estado estabelece normas de comportamento compulsório aos sujeitos que exercem atividade econômica, impondo a prática da conduta previamente estabelecida, sem que haja liberdades de escolha. Nesse cenário, o Estado dita política de preço de bens e serviços ou impõe restrições quantitativas de consumo, entre outras, ao passo que, na intervenção por indução, “o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento do mercado” (1991, p. 163), ou seja, por meio de instrumentos de intervenção econômica incentiva ou desincentiva determinada atividade econômica.

Em que pese existirem inúmeros instrumentos no campo da Ciência (economia, política, entre outras) que permitam ao Estado o exercício da intervenção indutora, interessa-nos restringirmos a análise jurídica ao campo do Direito Tributário<sup>7</sup>. Portanto, os entes políticos, ao desenvolverem normas extrafiscais, estarão intervindo sobre o domínio econômico, por meio da intervenção por indução. Para tanto, procederemos com a análise da função da tributação, a identificação da norma extrafiscal, e dos elementos de identificação das normas extrafiscais.

## 2.4 A função e a identificação da norma extrafiscal

A transformação do papel do Estado na ordem econômica e social trouxe profunda evolução na função da tributação. O Estado sempre teve no tributo o principal meio de financiamento das despesas públicas, sendo ínsito da noção do tributo que resulta na expropriação legítima do patrimônio privado, vertendo-se em receita públi-

<sup>7</sup> Lembramos as lições do professor Alfredo Augusto Becker ao alertar que a distinção é meramente didática, pois, “a autonomia (sentido de independência relativa) de qualquer ramo do Direito Positivo é sempre e unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas [...]”. in: BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ed. São Paulo: Marcial Pons, 2010, p.34.

ca. O Estado de Direito limitado aos seus deveres negativos, de não interferência na ordem econômica e social, utilizava-se da tributação como meio de assegurar a subsistência e o custeio daquele Estado mínimo (CALIENDO, 2019, p. 54).

Com o paradigma do Estado Democrático de Direito e o surgimento das Constituições Dirigentes, assume o Estado o objetivo de conduzir o desenvolvimento econômico e social e assegurar os direitos fundamentais, o tributo passa a ser utilizado para “induzir a concretização dos direitos fundamentais e tarefas públicas” (CALIENDO, 2019, p. 37), tornando-se instrumento a ser utilizado pelo Estado à realização dos direitos fundamentais, denominados de segunda<sup>8</sup> e terceira dimensão<sup>9</sup>.

Assim, o Estado, ao se revestir de objetivos e finalidades delimitados pela Carta Constitucional, distanciou-se da ideia clássica de utilização dos tributos com função de obtenção de receita pública a fim de transformar o tributo em um instrumento de realização de fins constitucionais, e não meramente em instrumento arrecadatório, surgindo a noção da tributação com função fiscal ou extrafiscal.

A utilização da tributação para alcançar outros fins que não meramente a arrecadação precede aos deveres positivos do Estado social, mas, nesse contexto, intensifica-se a importância da extrafiscalidade para auxiliar o Estado na condução do desenvolvimento econômico e social, como bem assevera NABAIS (2012, p. 654):

A título de primeira nota, trata-se de lembrar que os impostos extrafiscais não constituem uma novidade do estado social, já que neles sempre se incluíram os clássicos impostos aduaneiros protetivos, bem antigos e conhecidos do estado liberal, cuja finalidade era (e é) a de proteger os respectivos espaços econômicos nacionais, pelo que a atual forma de estado – o estado

---

<sup>8</sup> A respeito da delimitação dos direitos de segunda dimensão: “Ainda na esfera dos direitos de segunda dimensão, há que atentar para a circunstância de que estes não englobam apenas direitos de cunho positivo, mas também as assim denominadas “liberdades sociais”, do que dão conta os exemplos da liberdade de sindicalização, do direito de greve, bem como do reconhecimento de direitos fundamentais aos trabalhadores, tais como o direito a férias e ao repouso semanal remunerado, a garantia de um salário mínimo, a limitação da jornada de trabalho, apenas para citar alguns dos mais representativos. A segunda dimensão dos direitos fundamentais abrange, portanto, bem mais do que os direitos de cunho prestacionais, de acordo com o que ainda propugna parte da doutrina, inobstante o cunho “positivo” possa ser considerado como o marco distintivo desta nova fase na evolução dos direitos fundamentais”. (SARLET, 2018, p. 48).

<sup>9</sup> A respeito da delimitação dos direitos de terceira dimensão: Dentre os direitos fundamentais da terceira dimensão consensualmente mais citados, cumpre referir os direitos à paz, à autodeterminação dos povos, ao desenvolvimento, ao meio ambiente e qualidade de vida, bem como o direito à conservação e utilização do patrimônio histórico e cultural e o direito de comunicação. [...] A nota distintiva desses direitos a terceira dimensão reside basicamente na sua titularidade coletiva, muitas vezes indefinida e indeterminável, o que se revela, a título de exemplo, especialmente no direito ao meio ambiente e qualidade de vida, a qual, em que pese ficar preservada sua dimensão individual, reclama novas técnicas de garantia e proteção (SARLET, 2018 p. 48-49).

social – se limitou a acrescentar a esses os chamados impostos ordenadores ou orientadores que, justamente por terem objetivos dominantes de intervenção económica e social, desencadearam a ampla problemática da sua legitimidade constitucional. Como segunda nota, há que assinalar que estes últimos impostos extrafiscais – os únicos que constituem portanto um verdadeiro apporto do estado social – são bastante mais raros do que, à primeira vista se possa pensar, pois o legislador (fiscal) escassamente erige em finalidade dominante dum imposto a intervenção económica e social, convertendo-a, assim, numa medida de política económico-social por via fiscal.

Assim, ganha relevo no Estado intervencionista a distinção entre função fiscal e extrafiscal, a qual é tratada por CATÃO (2004, p.4), conforme abaixo segue:

A doutrina clássica convencionou chamar de função fiscal aquela preocupada simplesmente na coleta e concretização das receitas tributárias. Ou seja, quando o Estado legitimamente exerce seu poder de tributar, de acordo com uma determinada carga média aplicada indistintamente a toda a coletividade, atua “fiscalmente”. Por outro lado, quando essa atividade é reduzida setorialmente, visando-se estimular especificamente determinada atividade, grupo ou valor juridicamente protegido com a cultura ou o meio-ambiente, convencionou-se denominar de função “extrafiscal” ou “extrafiscalidade”.

A doutrina de BOMFIM (2018, p. 10) adverte que a função fiscal e a extrafiscal são fenômenos incidíveis, sendo apenas admissível admitir a preponderância de uma sobre a outra. Disso resulta a necessidade de critérios para a identificação da norma extrafiscal, pois, somente em relação a ela, será admissível a ausência da justa divisão das cargas tributárias (VELLOSO, 2010, p. 294), mediante critérios de controle a serem desenvolvidos (capítulo terceiro) oportunamente na presente pesquisa.

A doutrina de BOMFIM (2015, p. 8-9), ao realizar tal distinção, propõe a utilização da noção negativa da extrafiscalidade, ao observar que o prefixo “*extra*” se refere a outros fins que não aqueles arrecadatários ou fiscais, pois toda tributação que não for instituída com a finalidade de obtenção de receita pública terá o fim extrafiscal. Vejamos:

O prefixo “*extra*”, portanto, é utilizado para indicar outras funções que podem ser exercidas pela tributação e que não se vinculam diretamente à função arrecadatória, o que é absolutamente diferente de considerá-lo como excludente do próprio campo tributário. No contexto em que a expressão é empregada, o vocábulo “fiscalidade” não pode ser tomado como sinônimo de tributação, mas como sinônimo de arrecadação.

Ainda, na sua doutrina, BOMFIM (2018, p. 9) propõe a abordagem do tema a partir da perspectiva da tributação extrafiscal, e não apenas do tributo extrafiscal, pois os fins pretendidos pela tributação poderão ser realizados não apenas pela instituição do tributo em si, mas a partir desenvolvimento da política fiscal visando à intervenção por indução.

Outra importante ressalva realizada por BOMFIM (2018, p. 14-16) diz respeito à distinção entre a função e a finalidade da norma extrafiscal. Refere que a norma extrafiscal é novamente segregada a partir de distintas funções, referindo as funções: (i) distributiva; (ii) simplificadora; e (iii) indutora. Através do exercício da função, é possível realizar a finalidade normativa, a qual está previamente determinada pelo texto constitucional, limitada aos fins a serem perseguidos pelo ente estatal.

Ao abordar o tema da extrafiscalidade, a doutrina de CALIENDO defende a existência do conceito amplo e restritivo da extrafiscalidade, propondo o acolhimento do último em nosso ordenamento, conforme segue (2006, p. 197):

Diversos são os conceitos utilizados para definir a extrafiscalidade, dentre os quais podemos citar conceitos mais restritivos e outros mais amplos. O conceito restritivo da extrafiscalidade a compreende como fenômeno que se refere as normas jurídicas que autorizam competência tributária ordenadora, interventiva ou redistributiva, enquanto, a seu conceito ampliado o compreende como dimensão finalista do tributo incorporando os efeitos extrafiscais das normas tributárias na própria natureza dos tributos. Esta última concepção tomada em toda a sua radicalidade permitiria a ampliação da ação indutora do Estado, para além dos limites expressamente previstos no texto constitucional. Entendemos que o CF/88 optou claramente por uma interpretação restritiva deste conceito.

Ainda, segundo a proposta de CALIENDO (2006, p.197), a identificação da extrafiscalidade deve ser realizada a partir dos elementos que a estruturam, sendo estes: “(i) fim constitucional pretendido; (ii) meio utilizado e a (iii) técnica adotada”.

O *fim constitucional pretendido* deve ser compreendido como um valor constitucional a ser alcançado pelo Estado, seja para proteger o meio ambiente (art. 225, CF/88), para assegurar à ordem econômica (art. 170, CF/88), para realizar a função social do imóvel (artigo 182, §4º, inciso II, CF/88) ou para promover o desenvolvimento tecnológico (artigo 218, CF/88).

Em relação ao *meio utilizado*, CALIENDO propõe que este possa resultar em ordenação, redistribuição ou intervenção. A ordenação está relacionada com a interferência política e social por meio da tributação, visando “adequar os comportamen-

tos perante as normas objetivas do ordenamento jurídico” (2006, p.197). A título exemplificativo, em 1919, nos EUA, após iniciativas infrutíferas de conter o uso do trabalho infantil nas minas, foi aprovado imposto incidente sobre o lucro líquido das mineradoras, no percentual de 10%, o qual teria como contribuinte a empresa que empregasse mão de obra infantil em sua atividade econômica, com a finalidade de desestimular a utilização de mão de obra infantil (CUSHMAN, 1920, p. 250-252).

No caso da Constituição vigente, a ordenação se verifica no IPTU progressivo no tempo, pois o constituinte admitiu a majoração da tributação quando o proprietário da área urbana não edifica, subutiliza ou não utilizada, de modo a induzir ao efetivo aproveitamento e edificação das áreas urbanas, cumprindo a função social da propriedade. A redistribuição consiste em realizar a “transferência fiscal de recursos entre indivíduos, em uma modalidade reformadora da realidade social” (CALIENDO, 2016, p. 198). Por outro lado, a intervenção consiste em mecanismos indutores e desestimuladores de determinado comportamento pelos agentes econômicos, voltando-se à intervenção do Estado sobre o domínio econômico (2006, p. 197).

BOMFIM, após apresentar seis diferentes critérios de identificação da norma extrafiscal (2018, p. 23-49), entende que tais normas devem “ser identificadas a partir da interpretação de finalidades não vinculadas à arrecadação, via distribuição igualitária da carga tributária” (2018, p. 48). Deste modo, para o autor, por meio da interpretação normativa, serão identificadas as finalidades e, qualificadas como tal, estarão sujeitas aos critérios de controle próprios da norma extrafiscal.

O autor ressalva a necessidade de distinção dos efeitos em relação à finalidade normativa, assim, os “efeitos são apreciáveis do ponto de vista econômico” (2018, p. 43), ao passo que a finalidade decorre “de um trabalho de interpretação empreendido pelo aplicador da norma com o fito de identificar a finalidade normativa” (2018, p. 43). Nesse sentido, os efeitos somente podem ser considerados como forma indiciária na identificação da finalidade normativa (2018, p. 48). Em sua formulação teórica, há a rejeição da possibilidade de identificação da norma tributária a partir dos efeitos concretos (2018, p. 34-42).

Necessário também analisarmos a abordagem proposta por SCHOUERI, na clássica obra Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Porém, antes de tratarmos dos critérios de identificação, faz-se necessário situarmos o seu objeto de estudo. O autor observa que a norma extrafiscal pode se referir a um conjunto de funções que se distanciam da arrecadação tributária, a exemplo da simplificação ou

da distribuição. Por isso, ele reconhece que a extrafiscalidade poderá ser compreendida como gênero, e a extrafiscalidade em sentido estrito, a qual se reportaria especificamente às normas tributárias com função indutora (2005, p. 34). Assim, delimita o objeto de seu estudo da seguinte maneira: “por normas indutoras se entende um aspecto das normas tributárias, identificando a partir de uma de suas funções, a indução” (2005, p. 30). Em sua análise, SCHOUERI propõe que a identificação da norma indutora seja realizada a partir de outra perspectiva, o que ele chama de “enfoque programático”. Tal perspectiva parte da consideração de “que a busca da finalidade (do legislador ou da norma) não oferece um critério para a identificação do objeto do presente estudo, surge a necessidade de buscar novo enfoque para a questão” (2005, p. 26), para então propor a “necessidade de um enfoque pragmático para a identificação das normas tributárias indutoras, quando se passam a considerar os efeitos da norma, a partir de suas funções eficácias” (2005, p. 40).

SCHOUERI entende que não bastaria ao intérprete buscar a finalidade normativa, seja da própria norma (objetiva) ou da intenção do legislador (subjetiva), mas propõe “no lugar de identificarem-se normas tributárias indutoras por sua finalidade, estuda-se o efeito indutor das normas tributárias” (2005, p. 34). Portanto, a identificação das normas indutoras dar-se-ia a partir de seu efeito concreto, que poderá ser o estímulo ou desestímulo a determinado comportamento, ou seja, dos efeitos realizados (não apenas dos pretendidos) e da eficácia normativa.

SCHOUERI, ao referir-se à expressão “eficácia normativa”, está incorporando o conceito segundo FERRAZ, (2018, p. 210):

A eficácia, no sentido técnico, tem a ver com a aplicabilidade das normas como uma aptidão mais ou menos extensa para produzir efeitos. Como essa aptidão admite graus, podemos dizer que a norma é mais ou menos eficaz. Para aferir o grau de eficácia, no sentido técnico, é preciso verificar quais as funções da eficácia no plano da realização normativa. Essas funções podem ser chamadas de funções eficácias.

Assim, FERRAZ identifica três funções eficácias, são elas: (i) a função de bloqueio, que se refere à aptidão da norma em evitar a realização de condutas indesejadas; (ii) a função de programa, que refere à realização de objetivo, de um “telos programático”; e (iii) a função de resguardo, que se refere à realização de um comportamento, visando assegurar uma conduta desejada pela ordem jurídica. (2018, p. 210).



Neste sentido, o catedrático ainda acrescenta que a capacidade da norma em produzir efeito poderá depender de aspectos fáticos ou de natureza técnico-normativa. O aspecto fático “se diz socialmente eficaz quando encontra na realidade condições adequadas para produzir seus efeitos” (2018, p. 208); neste campo, a efetividade ou eficácia social torna-se uma forma de eficácia. FERRAZ ressalta também a importância de distinguir a efetividade da obediência, sendo este um critério para o reconhecimento daquele (2018, p. 209). Ao abordar o requisito técnico-normativo, o autor dá como exemplo a situação em que o cumprimento de determinada legislação imporá a sujeição a outro comando normativo (regulamentação) ainda inexistente, por conseguinte, não haverá possibilidade de surtir efeito a norma vigente.

GALBINSKI e KRONBAUER (2017, p. 60-86), ao apresentarem elementos para uma interpretação sistemática das normas extrafiscais, afirmam que é insuficiente à distinção apenas quanto à finalidade arrecadatória ou regulatória, pois, em maior ou menor grau, os tributos apresentam esses efeitos, assim como a distinção pautada no critério do princípio da capacidade contributiva, revelando-se necessária a verificação de seus efeitos e a observância às demais limitações do sistema. Assim, inicialmente, propunham a distinção entre normas tributárias com finalidade extrafiscal típica e norma extrafiscal atípica.

As normas tributárias com finalidade extrafiscal típica apresentam elemento objetivo na identificação objetiva em sua estrutura finalística ou teleológica, orientadas pelos princípios da subsidiariedade, da generalidade e de justiça comutativa (2017 p. 67-69). Referindo, a título exemplificativo, à competência municipal relativa ao IPTU progressivo no tempo (art. 182, §2º, Constituição Federal) e aos impostos de competência da União (art. 153, inciso I, II, IV e V, da Constituição Federal).

Contudo, em relação à norma tributária extrafiscal atípica não há o critério finalístico objetivo na norma de competência, o que resulta em maior indeterminação e rigor em sua identificação. Para tanto, os autores propõem que tais normas sejam identificadas a partir do critério de justiça distributiva e da igualdade analisada de forma individual, apresentando elemento finalístico voltado, em maior medida, para a promoção das políticas públicas visando realizar os objetivos do Estado na ordem econômica e social (2017 p. 69-70).

## **2.5 A extrafiscalidade e a indução do comportamento**

Outra importante análise deve ser realizada a respeito da possibilidade de as normas serem utilizadas para incentivar comportamentos virtuosos e desejados pelo sistema jurídico. Na verdade, elas não devem se limitar apenas a prescrever condutas permitidas ou proibidas, podendo também ser utilizadas como instrumento de indução do comportamento humano, ganhando, assim, mais relevância no âmbito do estudo das normas extrafiscais.

Assim, o ponto de partida são os ensinamentos de Norberto Bobbio, o qual tratou de demonstrar a função promocional do direito, visando premiar e incentivar comportamentos. Entre os pressupostos de sua teoria funcionalista do direito – em dicotomia ao estruturalismo – BOBBIO (2007, p. 71-72) refere que o fenômeno do dirigismo estatal rompeu com a noção de que o Estado apenas poderia criar normas visando permitir ou proibir condutas, passando à função de conduzir a atividade econômica e social. Para tanto, fez-se necessário e possível utilizar as normas extrafiscais para promover comportamentos virtuosos e desejados pelo sistema jurídico. Na delimitação de seu estudo, BOBBIO (2007, p.16) distingue o ordenamento repressivo daquele vocacionado ao estímulo das condutas desejadas, conforme segue:

Em um ordenamento repressivo, o desencorajamento é a técnica típica por meio da qual se realizam as medidas indiretas. Em um ordenamento promocional, a técnica típica das medidas indiretas é o encorajamento. A esta altura, podemos definir ‘desencorajamento’ como a operação pela qual A procura influenciar o comportamento não desejado (não importa se comissivo ou omissivo) de B, ou obstaculizando-o ou atribuindo-lhe consequências desagradáveis. Simetricamente, podemos definir ‘encorajamento’ como a operação pela qual A procura influenciar o comportamento desejado (não importa se comissivo ou omissivo) de B, ou facilitando-o ou atribuindo-lhe consequência agradáveis.

BOBBIO destaca ainda dois expedientes do direito premial, o da facilitação – estímulos que facilitam a realização do comportamento – e o da sanção positiva –, premiando a conduta desejada pela norma jurídica –, fazendo a seguinte distinção entre ambas (2007, p. 16-17):

Com o primeiro expediente, deseja-se tornar menos oneroso o custo da operação desejada, ora acrescentando os meios necessários à realização da operação, ora diminuindo o seu ônus; com o segundo, tende-se tornar a operação atraente, ou assegurar a quem a realização a obtenção de uma

vantagem ou, então, o desaparecimento de uma desvantagem, uma vez observado o comportamento.

Ele acrescenta também que a utilização do direito promocional não irá afastar ou negar a possibilidade de criação de normas prescritivas – permissivas ou proibitivas –, mas complementar as funções atribuídas ao Estado, sendo, ao fim, “uma técnica específica de organização social” (BOBBIO, 2007, p. 77).

A perspectiva do autor italiano revela ao menos uma das facetas da norma extrafiscal, destinada à indução do comportamento humano, à medida que visa estimular o destinatário da norma à realização da conduta prevista em lei, ou, não desejando sua prática, estabelece mecanismo que desencoraje a sua realização, o que CALIENDO (2006, p.197) classificou como meio interventor e SCHOUERI (2006, p.32) denominou de normas tributárias indutoras ou extrafiscalidade em sentido estrito.

SCHOUERI acrescenta que a norma indutora se reveste de conteúdo dispositivo, ou seja, o destinatário da norma não se vê sem alternativas ou obrigação à realização do comando normativo. Pelo contrário, pressupõe a possibilidade do seu destinatário em não realizar o comando normativo, sem que isso resulte em ilícito (SCHOUERI, 2006, p. 44), assegurando a escolha ao destinatário em se sujeitar ao conseqüente normativo da norma indutora ou não. Refere, ainda, a inexistência de conteúdo proibitivo da norma indutora, a exemplo do que ocorre na norma penal, pois não se estará caracterizando o ato como ilícito, mas criando externalidades negativas ao destinatário normativo, de modo a induzi-lo a não realizar a conduta indesejada pelo legislador.

Contudo, a excepcional utilização da norma extrafiscal indutora deverá considerar a capacidade da norma (efetividade) em produzir efeitos no comportamento humano. Nesse sentido, SCHOUERI, a partir do exemplo da norma indutora aplicada aos tributos que recaiam sobre o consumo e resulte no agravamento da tributação visando evitar o consumo de determinado produto, se vale das lições de GAWEL (apud SCHOUERI) para advertir quanto à necessidade de “medir a elasticidade da oferta da demanda, já que, se for inelástica, de nada adiantará um agravamento da tributação, que apenas aumentará o preço dos bens, sem modificar o consumo” (2006, p. 49). Isso significa dizer que o preço do bem não irá influir na quantidade

em que é consumido, resultando apenas no aumento das externalidades negativas e tornando sem efeito a norma indutora.

Ao tratar dos tributos ambientais, GAWEL (SCHOUERI) enfatiza a necessidade de a norma apresentar aptidão de influir no comportamento humano, pois o “tributo indutor que não oferece a seu destinatário a possibilidade de reduzir a quantidade de seu consumo ambiental revela-se imediatamente ‘sem sucesso’ e, portanto, impróprio e, em seu efeito tributário, materialmente injustificado” (2006, p. 49).

Desta forma, o tencionamento entre os efeitos (efetividade) da norma tributária indutora e a interferência em direitos fundamentais do contribuinte (propriedade, liberdade e livre iniciativa) poderá resultar na ilegalidade da medida eleita. Nesse sentido, quanto maior o benefício à coletividade tanto maior será a possibilidade de mitigação dos direitos fundamentais individuais, sem, contudo, resultar em sua violação.

Nesse mesmo sentido, a norma extrafiscal indutora que premie a realização da conduta A, em detrimento das condutas de B a Z, mediante a renúncia de receita, será legítima caso a conduta A resulte em situação mais benéfica à ordem econômica e social em comparação à realização das de B a Z. Por exemplo, o incremento de melhorias sociais com a renúncia de receita deverá ser mais eficiente do que a própria arrecadação decorrente das condutas de B a Z, assim como o tratamento desigual entre os agentes econômicos somente justificar-se-á à medida que houver a realização da finalidade (efetividade) que ensejou a criação da norma tributária indutora.

Assim, se está a demonstrar a necessidade do rigoroso controle das normas extrafiscais, especialmente, quando houver a indução no comportamento humano, seja para premiar condutas ou desencorajar a realização de determinadas condutas, se inserindo no centro deste debate a necessidade de se considerar as consequências produzidas pela norma indutora tributária, referente a capacidade de a norma tributária indutora produzir efeitos fáticos e prover a finalidade normativa.

## **2.6 Síntese conclusiva parcial**

Até o momento, foi apresentada uma breve evolução histórica dos meios de produção e da transmutação das funções estatais sobre a ordem econômica e soci-

al. Num primeiro momento, foi visto que o Estado se limitava a intervir na ordem econômica visando corrigir falhas de mercado, ainda sob a influência do liberalismo político, pautado pela autonomia da vontade dos indivíduos, pela não interferência do Estado no mercado e pela autorregulamentação econômica.

Posteriormente, no início do século XIX, com a crise do capital e dos meios de produção, fatores políticos, sociais e jurídicos passaram a se somar na construção e na consolidação da intervenção do Estado na ordem econômica e social. Não se questiona a possibilidade do Estado em intervir na ordem econômica e social, mas é preciso refletir sobre meio e a intensidade dessa intervenção.

Seguindo a tendência que teve início com a Constituição mexicana, de 1917, e a Constituição de Waimier, em 1919, o Brasil passou a adotar modelos constitucionais de intenção do Estado no domínio econômico e sobre o domínio econômico.

Tais fatores históricos trouxeram ao Estado o dever de conduzir o desenvolvimento econômico e social em vista da realização dos objetivos e finalidades trazidos pela nova ordem constitucional. Para a consecução desses fins, o Estado passou a utilizar dos instrumentos tributários como meio de intervenção na ordem econômica e social, não se limitando a utilizar o tributo como meio de arrecadação pública, dando ensejo à distinção entre função fiscal e extrafiscal.

A função fiscal se verifica quando a finalidade do tributo é voltada a arrecadação de receitas públicas. A extrafiscalidade se caracteriza quando o tributo visa à realização de fins estatais, externos à própria norma, estando presentes os seguintes elementos estruturantes: (i) fim constitucional pretendido; (ii) meio utilizado e a (iii) técnica adotada.

Desta forma, a norma extrafiscal poderá ser utilizada visando à interferência na ordem política e social por meio da tributação, da distribuição de riqueza entre os indivíduos e da indução do comportamento, no sentido de promover comportamentos virtuosos e desejados pelo sistema jurídico ou desencorajar a conduta mediante criação de externalidades negativas ao destinatário normativo.

### 3 NORMAS EXTRAFISCAIS E OS CRITÉRIOS DE CONTROLE

Fixadas as premissas teóricas do surgimento da intervenção estatal na ordem econômica e social e estabelecidos os critérios da identificação, função e finalidades das normas extrafiscais, surge a necessidade de compreendermos a intersecção da norma extrafiscal com o conteúdo da igualdade tributária, capacidade contributiva, proporcionalidade, finalidade normativa, entre outros, a fim de estabelecermos os critérios de controle da norma extrafiscal.

Dessa forma, primeiro, iremos investigar o conteúdo manifestado pela igualdade tributária e suas conformações específicas diante das normas extrafiscais. Isso porque o poder público, ao estabelecer condições tributárias mais benéficas ou prejudiciais a determinados contribuintes em razão do interesse público em promover o desenvolvimento econômico regional, a proteção ao meio ambiente, o desenvolvimento tecnológico, a proteção à saúde da população e outras, poderá estabelecer critério discriminatório entre contribuintes, o qual exigirá controle pela igualdade tributária, de modo distinto em relação àquele aplicado às normas arrecadatórias.

Em segundo lugar, iremos demonstrar a relevância da proporcionalidade no controle da extrafiscalidade mediante emprego da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Isso porque a utilização da norma extrafiscal irá interferir nos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, o que exigirá a reflexão entre o grau de interferência individual em relação à possibilidade de a norma extrafiscal concretizar a finalidade para qual foi instituída.

Após, o critério de controle a ser investigado é o da capacidade contributiva. No âmbito dos tributos fiscais, a capacidade contributiva é compreendida como medida de comparação entre os contribuintes ou pressuposto de tributação, mas tais critérios devem ser compreendidos de forma específica no âmbito das normas extrafiscais, pois, em razão da finalidade a ser alcançada, admitir-se-á a graduação da carga tributária de modo distinto entre os contribuintes, justificado por razões extrínsecas ao contribuinte, o que impõe a necessidade de compreender a importância da aplicação da capacidade contributiva no âmbito das normas extrafiscais.

Por fim, iremos demonstrar a relevância da vinculação do produto da arrecadação à finalidade extrafiscal, bem como da necessidade de utilização das normas extrafiscais sob a perspectiva da complementaridade, subsidiariedade e economicidade.

### 3.1 O conteúdo da igualdade e sua adequação às normas extrafiscais

O ordenamento constitucional assegura que todos devem ser tratados de modo igual, conforme previsto no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, o que por si só seria suficiente para reconhecer a aplicação da igualdade nas relações jurídicas tributárias. Entretanto, o artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, prevê a proibição de se estabelecer tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, vedada a diferenciação em razão da denominação dos rendimentos, ocupação profissional ou função exercida, atribuindo conformação específica nas relações jurídicas tributárias (VELLOSO, 2010, p. 132).

Em estudo realizado sobre o tema da igualdade tributária, VELLOSO (2010, p. 100) esclarece que o “princípio da igualdade é vazio, pois não diz nada com respeito aos indivíduos ou situações que devem ser tratados de modo homogêneos ou díspares, nem aos elementos que deverão ser considerados nos juízos de igualdade”. Daí a importância de se atribuir significação ao seu conteúdo e identificar critérios para os juízos da igualdade, estabelecendo limites destinados aos poderes Legislativo e Executivo.

Em sua obra, ÁVILA (2009, p. 77-82), ao dimensionar o conteúdo normativo da igualdade, refere à existência da ‘igualdade na lei’ e da ‘igualdade diante da lei’. A primeira consiste no dever de aplicação uniforme da lei, de modo que a mesma lei deve ser aplicada a todos indistintamente; já a segunda consiste na necessidade de que a lei não contenha distinção arbitrária em seu conteúdo. É, nesse sentido, que PERALTA (2015, p. 116) refere que o princípio da igualdade constitui uma garantia individual contra o tratamento discriminatório e arbitrário, de modo a vincular toda a atividade do Poder Público.

Dimensão da igualdade, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4259-PB, em que se questionava a criação de benefício fiscal autorizando que parcela do valor devido de ICMS fosse destinada a pilotos de automobilismo. No caso, o benefício visava ao fomento da atividade automobilística no estado da Paraíba, mas, ao estabelecer critérios tão específicos à sua fruição, cerca de 70% (setenta por cento) do incentivo iria beneficiar apenas um piloto no referido estado. Veja-se que, a despeito da legislação ser aplicada a todos indistintamente – ‘igualdade na lei’ –, a aplicação uniforme não foi

suficiente para assegurar o conteúdo da igualdade, pois, ao particularizar a fruição do benefício à pessoa específica, impediu-se que outros pilotos pudessem acessar o recurso financeiro em condições de igualdade, estabelecendo condições arbitrárias pela via legislativa.

VELLOSO (2010, p. 42-51) esclarece que a interdição de arbitrariedades é o núcleo mais interno da igualdade, mas tal compreensão não limita o seu conteúdo. Refere o autor que a igualdade “demanda do legislador mais que a criação de leis não arbitrárias: requer que trate igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, desde ponto de vista juridicamente válidos” (VELLOSO, 2010, p. 52).

No que tange aos juízos de desigualdade, MELLO (2012, p. 21-23) propõe que ela seja investigada, de um lado, o critério discriminatório; de outro, se há justificativa racional para tanto, ou seja, uma correlação lógica abstrata “entre o fator de diferencial e a diferenciação consequente” (2012, p. 22) e uma correlação lógica concreta a ser “aferida em função dos interesses obrigados no direito positivo constitucional” ((2012, p. 23).

Relativo ao tema, ÁVILA propõe a utilização do modelo *moderado de igualdade particular procedimentalizada*, entendido do seguinte modo:

[...] o contribuinte deve ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, isto é, de acordo com as características particulares que dizem respeito a ele (capacidade contributiva) e ao seu caso (dimensão real do fato) (2009, p. 89).

ÁVILA admite, contudo, a possibilidade de generalização quando a particularização for extremamente onerosa ou impossível de aferição na situação concreta, o que deverá ser verificado à luz de certos pressupostos (2009, p. 98-118). Esse critério se amolda ao entendimento adotado no julgamento do Recurso Extraordinário 593.849-MG, no qual se concluiu que o princípio da praticabilidade não se sobrepõe à igualdade tributária. Ao se rejeitar a utilização de pautas e presunções na definição da base de cálculo do ICMS, relativamente à incidência da substituição tributária para frente, afastou-se a possibilidade de generalização na definição da base de cálculo nas hipóteses em que fosse possível a identificação da dimensão efetiva do fato gerador praticado pelo contribuinte.

Ao conceituar a igualdade tributária, ÁVILA diz tratar-se de “uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade” (2009, p.



43), isso significa dizer que a igualdade é relacional, formal e possui estrutura própria a ser utilizada no juízo de comparação, o que resulta na constatação de elementos internos, pois, sem “esses elementos internos, a relação de igualdade não se complementa” (ÁVILA, 2009, p. 45).

O doutrinador identifica três elementos a compor a estrutura da igualdade: (i) os *sujeitos*, que podem ser dois ou mais, devendo sua interpretação ser a mais ampla possível, pois visa estabelecer quem serão as entidades objeto da análise relacional da igualdade; (ii) a *medida de comparação* será o critério discriminatório da distinção, que deverá ser fundado em diferenciação factual entre os contribuintes e deverá guardar relação com a finalidade que justifica sua utilização; (iii) o *elemento indicativo da medida de comparação* deve ser extraído a partir da relação fundada e conjugada em relação à medida de comparação (ÁVILA, 2009, p. 45-65). Nesse sentido, para ÁVILA “a existência ou inexistência do elemento indicativo se correlaciona com a presença da medida de comparação, e a correlação aumenta quando a aumenta a intensidade do elemento indicativo” (2009, p. 52).

Na tributação fiscal, em que prepondera a finalidade de obtenção de receita pública, a igualdade significará a não discriminação de contribuintes que se encontram na mesma situação. Isso significa que a carga tributária deve ser aplicada com a mesma intensidade aos contribuintes. No entanto, deve haver uma diferenciação na medida das desigualdades, com nuances distintos a cada espécie tributária (VELLOSO, 2010, p. 50-51).

No caso dos impostos com função fiscal, a Constituição Federal elegeu a capacidade contributiva como medida de comparação entre os contribuintes, conforme prevê o artigo 145, §1º, da Constituição Federal, o que resulta na aplicação da igualdade entre os contribuintes a partir da capacidade contributiva (ÁVILA, 2009, p. 165), excluindo a possibilidade de qualquer outro critério de comparação. Assim, a distinção entre os contribuintes é realizada por elemento dele próprio, ou seja, inerente ao próprio contribuinte, existe assim o *fim interno*. Nos dizeres de LEÃO (2015, p. 94), o fim é interno, “porque estabelece um resultado a ser alcançado que reside na própria pessoa ou situação objeto de comparação”.

No âmbito das normas extrafiscais, em que se visam a outros fins constitucionalmente assegurados, especificamente na função indutora, o estímulo à realização do comportamento desejado ensejará na redução da carga tributária – v.g., o desenvolvimento tecnológico e os benefícios previstos pela Lei do Bem – ou, em sua maio-

ração, quando se vise à não realização da conduta – v.g., o desincentivo à não edificação, subutilização ou uso irregular da propriedade urbana e à majoração do IPTU progressivo no tempo –; haverá, portanto, a necessidade de graduação distinta da carga tributária, seja para desestimular a conduta ou para induzir sua prática.

Ao analisar a estrutura interna da igualdade, e diante das normas extrafiscais, ÁVILA observa que a validação da medida de comparação deve ser conjugada com a finalidade da intervenção estatal (2009, p. 166). Assim, impõe-se a necessidade de congruência entre o meio e o fim.

Ademais, a instituição da norma extrafiscal tem por consequência estabelecer diferenciações entre contribuintes, cuja justificação ao tratamento discriminado decorre da realização dos fins externos, ou seja, o tratamento diferenciado entre contribuintes somente tem respaldo em razão da realização de determinada finalidade. Nas circunstâncias em que a finalidade não é concretizada ou realizada de modo insuficiente, os efeitos colaterais da medida poderão ser mais agudos do que o próprio benefício visado.

Ora, assim como o médico não poderá administrar uma droga a um paciente que, ao invés de curá-lo de uma moléstia, leve-o ao óbito em razão dos efeitos adversos da mesma droga, o operador do direito não poderá criar norma extrafiscal que vise promover determinado desiderato constitucional e atenda formalmente a seus requisitos, mas resulte em violação ainda maior a outro bem jurídico tutelado constitucionalmente.

Assim, a igualdade tributária aplicada às normas extrafiscais irá impor que se utilize outra medida de comparação em relação àquela utilizada nas normas fiscais, AVILA refere que a

distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos a eles exteriores, e a tributação baseia-se numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade afastam-se para substanciar duas realidades empiricamente discerníveis (2009, p. 166-167).

Desta forma, a realização de outros fins que não o da arrecadação tributária resultará na utilização de critérios distintos às normas extrafiscais, buscando-se a realização de fins externos, o que irá pressupor a necessidade de se levar em consideração as consequências normativas, estabelecendo-se uma relação de causalidade, “no sentido de que a medida escolhida pelo Estado deve ‘causar’ um resultado

social ou econômico” (ÁVILA, 2012, p. 422). Em outra obra, ÁVILA (2017, p. 208) esclarece que os fins externos não se referem a resultados ou características dos sujeitos atingidos pela norma, mas à finalidade a ser perseguida pelo Estado, assumindo uma dimensão extrajurídica, estabelecendo relação de causa e efeito, de “tal sorte que se possa dizer que determinada medida seja meio para atingir determinado fim (relação causal)” (2017, p. 208).

Dado que as normas extrafiscais terão finalidades econômicas e sociais, a medida de comparação distancia-se da capacidade contributiva para se aproximar de critérios congruentes com a própria finalidade que ensejou à norma extrafiscal. Assim, admite-se a possibilidade de utilização de outros critérios aos juízos da igualdade que não a capacidade contributiva, o que por si só não permite concluir pelo afastamento da capacidade contributiva nas normas extrafiscais.

A esse respeito, a doutrina de VELLOSO (2009, p. 169) trata da impossibilidade da plena concretização da isonomia pelas normas extrafiscais, mas deve ser considerada no controle da legitimidade constitucional, somente admitindo-se que a carga tributária não deve pautar os juízos de comparação quando ceder a outro princípio que tenha maior peso na situação específica.

Sob o prisma da capacidade contributiva, enquanto medida de comparação, haverá desigualdades tributárias, posto que os contribuintes serão tratados de modo distinto quando comparados em razão da graduação da carga tributária, mas tal distinção terá sua justificativa para não se tornar discriminatória e arbitrária justamente na finalidade da norma extrafiscal, sem, com isso, infringir o próprio conteúdo da igualdade (LEÃO, 2015, p. 94-96).

O Poder Público ao desenvolver a norma extrafiscal deverá dispor de argumentação suficiente a fim de demonstrar a pertinência da medida, no sentido de justificar sua necessidade, demonstrar sua congruência e comprovar sua utilização excepcional para o atingimento dos fins relevantes.

Em relação à análise da justificação, GALBINSKI e KRONBAUER referem que essa parte da noção de justiça distributiva é “realizada com base nas características individuais dos sujeitos, exigindo elementos estruturados capazes de justificar o tratamento desigual para um certo indivíduo ou grupo específico” (2017, p. 76). Acrescentam que a justificação irá impor ao Poder Público demonstrar que “uma certa ação ou escolha é mais válida ou importante em relação à outra opção, dentro de

um ponto de vista (social, econômico, filosófico, dentre outros), sendo que também deve haver a justificção da escolha pelo ponto de vista adotado” (2017, p. 76).

A extrafiscalidade é o remédio excepcional para se concretizar o desenvolvimento econômico e social, isso significa que ela deve ser precedida de outras políticas públicas ou combinada com essas. Quanto melhor for a fundamentação (argumentativa e estatística) e a sua congruência tanto melhor será o controle da medida.

É inegável que a extrafiscalidade dialoga e interfere em direitos fundamentais, como a liberdade, propriedade, livre iniciativa, entre outros, de modo que o ônus argumentativo que recai sobre o Poder Público decorre da restrição dessas garantias, assim, a extrafiscalidade deve ser instituída de modo excepcional e a efetivar em alguma medida a finalidade para qual foi instituída.

Visando à realização do fim, o ordenamento jurídico poderá prever a existência de única medida de comparação em rejeição a outras que poderiam se eleitas de poder público, como também poderá assegurar maior liberdade de conformação. Contudo, como bem adverte ÁVILA (2009, p. 47), a medida de comparação não vem antes da finalidade, mas decorre daquela, o que impõe a necessidade de se questionar previamente o motivo pelo qual se pretende ou se destina tal comparação.

A Constituição Federal, no artigo 218, impõe o dever ao Estado (*lato sensu*) em promover o desenvolvimento tecnológico, podendo ocorrer em nível científico e tecnológico, ambos voltados à solução de problemas brasileiros e ao desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional. É relevante eleger como critério da norma extrafiscal indutora a prática efetiva da inovação tecnológica realizada pelo contribuinte, o desenvolvimento ou a produção de bens tecnológicos, mas irrelevante para tal finalidade o aspecto geográfico em que se insere o contribuinte. Contudo, poderá sê-lo quando a finalidade for o combate às desigualdades regionais. Ademais, aferir a “inovação tecnológica” pelo número de patentes registradas, novos produtos ou processos inventivos ou pelo aporte financeiro em pesquisa e desenvolvimento guardará congruência com o critério da discriminação, havendo, pois, elemento de mensurabilidade que permita o controle do atingimento da finalidade que ensejou a norma extrafiscal.

Assim, haverá a necessidade de congruência dos elementos em si e a necessidade de que estes não decorram de juízos empíricos, devendo estar fundados em dados técnicos, estatísticos, material ou científico, ou seja, que correspondam à realidade e, adicionalmente, em alguma medida, permitam a realização do controle. A

ausência de congruência entre o critério de comparação e a finalidade que ensejou na norma extrafiscal conduzirá para o caminho avesso à noção de igualdade tributária, tornando a determinação arbitrária e desigual.

A respeito do tema, FOLLONI (2014, p. 208-210) apresenta sua abordagem a partir do seguinte exemplo: ele parte da hipótese da existência de um fim constitucional que vise ao estímulo da produção nacional de veículos industrializados. No campo da extrafiscalidade, impor-se-á maior ônus tributário aos veículos com menor índice de industrialização nacional, não havendo o agravamento da tributação aos veículos que atendam ao índice de nacionalização da produção. A norma, ao estabelecer tal critério, divide em dois grupos os contribuintes e destina-se ao agravamento da tributação somente aos veículos com baixo índice de nacionalização. Em razão da diferenciação, FOLLONI (2014, p. 212) declara a necessidade em se averiguar se a diferenciação é válida, posto que a igualdade é princípio constitucional de elevado valor em nosso sistema jurídico, impondo rigoroso controle de validade em suas diferenciações. Acrescente-se, ainda, a necessidade de controle não só da validade da medida, mas também da eficácia em relação aos fins externos, pois, não sendo possível que a norma extrafiscal concretize em alguma medida sua finalidade, não há justificativa à mitigação da igualdade tributária.

O juízo da desigualdade deverá considerar a capacidade da norma extrafiscal em produzir em alguma medida os efeitos sociais e econômicos pretendidos, o que coloca como questão central a necessidade de se averiguar os efeitos concretos, e não apenas aqueles pretendidos na criação da política pública. Ademais, o controle da norma extrafiscal não se limita à análise da igualdade tributária, devendo ser submetido ao controle de proporcionalidade, conforme se passa à análise.

### **3.2 O conteúdo da proporcionalidade e sua adequação às normas extrafiscais**

O exame da proporcionalidade exige, ainda que brevemente, considerações a respeito da distinção entre regras e princípios. Como elemento básico da teoria dos princípios, a doutrina de ALEXY refere que as regras são normas que sempre serão satisfeitas ou nunca serão satisfeitas, devem ser aplicadas por subsunção, determinam a realização de comandos que prescrevem, permitem ou proíbem a realização de condutas (apud SILVA, 2015, p. 91).

Em contraste, os princípios são mandamentos de otimização, no sentido que “something be realized to the greatest extent possible given the legal and factual possibilities” (ALEXY, 2014, p. 512). Ainda segundo ALEXY, os princípios prescrevem uma razão *prima facie*, com o grau de apropriação que deve ser determinado a partir da colisão de outras razões de igual espécie. O conflito entre dois ou mais princípios resolver-se-ia por meio do sopesamento (ALEXY, 2014, p. 514).

Nesta ordem de ideias, ALEXY (1993, p. 112) observa:

Si una norma de derecho fundamental con carácter de principio entre en colisión con un principio opuesto, entonces la posibilidad jurídica de la realización de la norma de derecho fundamental depende del principio opuesto. Para llegar a una decisión, es necesaria una ponderación en el sentido de la ley de coalición. Como la aplicación de principios válidos, cuando son aplicables, está ordenada y como para aplicación de principios válidos, cuando son aplicables, está ordenada y como para la aplicación en el caso de coalición se requiere una ponderación, el carácter de principio de las normas de derecho iusfundamentales implique que, cuando entran en colisión principios opuestos, está ordenada una ponderación.

Assim, a proporcionalidade é compreendida como instrumento utilizado na ponderação, decorrente da colisão de dois ou mais princípios, possuindo uma função distinta daqueles, mas inserida na categoria de norma princípio na proposição realizada por Alexy.

Por outro lado, na obra Teoria dos Princípios, ÁVILA (2017) propõe uma terceira categoria normativa, os postulados. Os postulados são subdivididos em postulados hermenêuticos e aplicativos. Em relação aos primeiros, cumpre apenas referir que são voltados à compreensão externa e interna do direito, sendo, pois, objeto de análise deste trabalho apenas os postulados aplicativos.

Para ÁVILA, os postulados aplicativos se destinam a “solucionar questões que surgem com a aplicação do Direito” (2017, p. 176), estabelecendo a estrutura de aplicação de outras normas – regras e princípios –, com o propósito específico de manter a consistência do próprio direito. A rigor, não há violação ao postulado, mas somente ao princípio ou à regra, o que conduz à conclusão de que os postulados se encontram em níveis distintos das demais normas jurídicas. Entre os principais postulados aplicativos, estão a razoabilidade, a proibição de excesso e a proporcionalidade, sendo objeto de nosso estudo apenas este último.

ÁVILA explica que a proporcionalidade “exige a relação de causalidade entre meio e fim, de tal sorte que, adotando-se o meio, promove-se o fim” (2017, p. 202),

devendo a realização dos fins serem promovidos por meios adequados, necessários e proporcionais. Neste sentido, ÁVILA (2017, p. 202) observa que:

Um meio é necessário se, dentre todos aqueles meios igualmente adequados para promover o fim, for o menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais. E um meio é proporcional, em sentido estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca.

O autor ressalva a impossibilidade de aplicação da proporcionalidade nas normas tributárias com finalidade fiscal, pois o meio utilizado para obtenção do tributo sempre será adequado, portanto, quando o fim for interno não poderá ser aplicado o carácter trifásico da proporcionalidade (2012, p. 86). Tal afirmativa resulta na impossibilidade de aplicação da proporcionalidade quando ausentes os elementos que a estruturam, em razão da ausência de seus pressupostos metodológicos (ÁVILA, 2017, p. 206).

No que tange às normas extrafiscais, estas são instituídas visando à realização de determinados fins, externos à norma, os quais podem resultar na indução de comportamentos, estimulando ou inibindo condutas. Nesse sentido, LEÃO (2015, p.137) refere que as normas indutoras possuem uma legitimação que decorre de uma finalidade pública, que não se confunde com a arrecadação de recursos públicos e resulta na intervenção econômica ou social, bem como no potencial de restrição dos direitos fundamentais dos indivíduos.

A título ilustrativo, tem-se o caso analisado no Recurso Extraordinário 596.614/SP, em que os contribuintes buscavam o reconhecimento do direito ao crédito de IPI sobre insumos, matérias primas e embalagens plásticas oriundas da Zona Franca de Manaus, ainda que sem o destaque do IPI em razão da isenção de alíquota zero do produtor. Em que pese não se tenha adotado como razões de decidir a proporcionalidade, diante da possibilidade da medida eleita causar restrição a direitos fundamentais (livre concorrência e igualdade), deve ser avaliado se o meio adotado contribui para a realização do fim constitucional; se há meios que igualmente possam promover o desenvolvimento econômico e social da região da Zona Franca de Manaus de modo menos restritivo em relação aos adquirentes das mesmas mercadorias, mas oriundas de outras regiões do país; e, se as medidas restritivas causam mais benefícios em relação aos prejuízos decorrentes da medida eleita.

Para além da conclusão do caso, é fundamental compreender que a norma extrafiscal terá potencial de mitigar direitos fundamentais, que somente serão validamente instituídos caso subsistam ao exame da proporcionalidade, mas não exclusivamente, a partir da aplicação de três aspectos distintos, conforme leciona ÁVILA (2017, p. 205):

[...] o da adequação (o meio promove o fim?), o da necessidade (dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo do(s) direito(s) fundamentais afetados?) e o da proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?).

Acrescenta o referido autor que o controle da proporcionalidade é multidirecional (ÁVILA, 2009, p. 54); de um lado, exige o exame das medidas tributárias utilizadas para a realização dos fins externos, mas, de outro lado, impõe a análise dos princípios restringidos em razão da medida adotada, avaliando em diferentes sentidos a medida extrafiscal adotada pelo poder público.

Isso significa que o exame da medida deverá considerar a possibilidade de o meio utilizado realizar o fim almejado e, ao mesmo tempo, avaliar se o meio é menos restritivo em relação aos benefícios que decorrem de sua realização. Esse exame passa pela compreensão da adequação, necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, devendo ser procedido nessa exata ordem, dada a preferência que existe da adequação em relação à necessidade, assim como desta em relação à proporcionalidade em sentido estrito (ÁVILA, 2017, p. 212). A insuficiência ao exame prescindirá a análise ao critério subsequente, permitindo que se conclua pela desproporcionalidade da medida analisada. Passemos, portanto, à análise dos requisitos individuais.

### 3.2.1 Adequação

O juízo da adequação impõe a necessidade de que o meio adotado torne possível a concretização do fim almejado (ÁVILA, 2017, p. 209). Isso significa afirmar que a norma extrafiscal precisa dispor de aptidão para realizar o fim para o qual foi criada. É provável que, diante da situação concreta, existam diferentes meios para a realização de determinado fim, bem como distintos critérios de verificação, por



isso ÁVILA propõe que tal correlação poderá ser avaliada a partir de três aspectos, o meio: (i) poderá ser adequado à realização do fim, promovendo mais, igual ou menos determinado fim (quantitativo), (ii) poderá promover de modo pior, igual ou melhor determinado fim (qualitativo) ou (iii) poderá assegurar com menor, igual ou maior grau a realização do fim (probabilístico) (2017, p. 209).

A adequação poderá comportar perspectivas distintas, havendo opções ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo de como desenvolver a política fiscal voltada à realização de determinada finalidade, estando subjacente à necessidade de se definir a intensidade desse controle.

A esse respeito, LEÃO refere que a exigência é no sentido que “os meios utilizados pela lei possam realizar ou, no mínimo, avançar na direção da realização do propósito subjacente da lei” (2015, p. 140). O que se propõe é um controle fraco dessa adequação entre meios e fins (ÁVILA, 2017, p. 219), apenas impondo que os meios possam, em alguma medida, avançar na realização dos fins, preservando a discricionariedade, a liberdade e o respeito entre as repartições de poderes.

No Recurso Extraordinário nº 606.010/PR, o voto do Min. Relator Marco Aurélio entendeu que a finalidade da penalidade prevista no 7º, II, da Lei nº 10.426/2002 consiste em desencorajar o contribuinte ao descumprimento da obrigação acessória, assumindo o caráter extrafiscal a sanção. Neste sentido, o voto afirmou que o meio utilizado pelo Poder Legislativo é compatível com a relevância da declaração da DCTF para o cruzamento de informações prestadas pelo contribuinte (BRASIL, RE 606.010/PR, p. 11). Se, de um lado, está presente o exame da adequação, de outro merece a reflexão pela doutrina quanto à possibilidade do reconhecimento da função extrafiscal da norma que estabelece penalidade em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não será objeto nesta análise.

O caso acima também expõe a débil exposição na finalidade eleita pelo legislador. A esse respeito, PAPADOL (2009, p. 74) aponta que, no mais das vezes, há dificuldade em identificar a finalidade utilizada pelo poder público, o que dificulta o controle entre os meios e os fins, e, dessa forma, no próprio controle da extrafiscalidade. Nesses casos, refere que a proposição doutrinária é no sentido de atribuir ao Poder Público o ônus da justificação da medida assim que instado a se manifestar, evitando-se suposições pelo aplicador ou julgador, dado que a Constituição Federal estabeleceu inúmeras hipóteses de intervenção econômica e social, oportunizando o adequado controle pela adequação.

É notório o prejuízo da ausência de exposição das finalidades eleitas Pelo Poder Público ao controle da norma extrafiscal, pois resultará na dificuldade de realização do controle e irá transferir ao intérprete a responsabilidade de extrair o sentido que lhe parece mais adequado ou próximo daquilo que razoavelmente poderia ter sido a vontade do Poder Público, mas essa finalidade interpretada poderá ou não aquela determinada pelo Poder Público. Passemos à análise do segundo requisito, o da necessidade.

### 3.2.2 Necessidade

O exame da necessidade exige que se verifique a existência de meios alternativos em relação àqueles definidos pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo, de modo que possam igualmente realizar o fim, mas, com menor restrição aos direitos fundamentais (ÁVILA, 2016, p. 215). Diversos meios comparativamente devem ser analisados em relação à consecução do fim e da restrição aos direitos fundamentais.

Para ÁVILA (2017, p. 215), a necessidade deverá ser procedida de exame em duas etapas: o *exame da igualdade de adequação dos meios* e o *exame do meio menos restritivo*. O primeiro refere-se à necessidade de se realizar a comparação de meios alternativos que promovam os fins, enquanto o segundo refere-se à necessidade de se realizar a comparação de meios alternativos que restrinjam em menor medida os princípios ou direitos fundamentais. Portanto, a comparação é concernente ao grau de realização dos fins almejados e da restrição aos direitos fundamentais, relativamente aos meios adotados pelo poder público em relação aos meios alternativos disponíveis.

A comparação hipotética dos meios não deve ser limitar à perspectiva tributária, mas, a qualquer política pública possível de realização pelo poder público, conquanto promova os fins, atenuando a restrição aos direitos fundamentais tais como a liberdade, a igualdade e a capacidade contributiva (LEÃO, 2015, p. 142).

Ao analisar o caso da ADI 1.655, PAPADOL (2009, p. 78) observa que o Estado do Amapá pretendia incentivar o acesso à educação por meio de incentivo de IPVA concedido aos filiados da cooperativa de transporte municipal de Macapá, tornando mais acessível o transporte público em razão da redução de custos dos pres-

tadores de serviço. A adoção do meio pelo poder público – incentivo fiscal de IPVA aos filiados de cooperativa específica -- causaria grave restrição ao direito fundamental à livre associação, inibindo que os associados se retirassem da associação em razão do benefício e induzindo indevidamente aos não associados que se associem na cooperativa para fruir do benefício.

Entre as medidas alternativas, o poder público poderia concretizar de modo mais efetivo tal fim com a disponibilização do serviço de transporte escolar gratuito; assim, em que pese a ausência de interferência à livre associação, causaria intensa interferência à livre iniciativa, pois transferiria ao poder público a realização da atividade eminentemente privada. Além do que, nem sempre se mostra possível a absorção da atividade pelo poder público em razão dos custos orçamentários – indisponibilidade de recursos e limites de gastos orçamentários previstos na legislação orçamentária.

Entretanto, caso a concessão do benefício fiscal de IPVA fosse irrestrita a todos os prestadores de serviço de transporte escolar, o benefício seria mais eficaz em promover a redução dos custos com o transporte escolar, bem como haveria menor mitigação aos demais princípios. Isso porque tanto se preservaria a livre iniciativa como não haveria ofensa à liberdade de associação (PAPADOL, 2009, p. 79).

Somente em casos em que o meio eleito pelo poder público é manifestamente menos eficiente para realizar a finalidade almejada e cause a maior restrição aos princípios e direitos fundamentais é que tornaria possível ao Poder Judiciário realizar o controle. Assim, o controle deverá ser exercido de modo fraco, preservando o âmbito de liberdade do Poder Público, intervindo nos casos em que tornar evidente as vantagens em adotar os meios alternativos (ÁVILA, 2016, p.216).

Nos casos analisados nesta pesquisa, seguindo a constatação realizada por PAPADOL, em seu estudo sobre o tema (2009), verificou-se que o STF, nas hipóteses em que analisa a proporcionalidade, limita-se ao exame da validade dos meios tributários extrafiscais e dos fins perseguidos por tais meios, resultando no controle prévio à aplicação do postulado da proporcionalidade, e, saliente-se, insuficiente em relação à doutrina utilizada nesta na pesquisa. Passemos à análise do terceiro requisito, o da proporcionalidade em sentido estrito.

### *3.2.3 Proporcionalidade em sentido estrito*

No que tange à proporcionalidade em sentido estrito, impõe-se ao intérprete a comparação entre as vantagens que decorrem da medida adotada pelo poder público em relação à intensidade da restrição dos direitos fundamentais. Significa que a medida deva trazer mais vantagens do que desvantagens em decorrência de sua utilização relativamente à restrição dos direitos fundamentais. A valia da medida deve ser superior às desvalias de sua adoção.

O questionamento que se formula é da seguinte ordem: “O grau de importância da promoção do fim justifica o grau de restrição causado aos direitos fundamentais”? (ÁVILA, 2016, p. 218).

Tal juízo resulta em julgamentos particulares a respeito da conveniência e da oportunidade, pelo intérprete, a respeito das vantagens e desvantagens dos meios em relação às restrições que dele decorram.

No tocante às normas extrafiscais, a intervenção econômica ou social por meio da política fiscal deverá ser em maior benefício à coletividade em razão do alcance da finalidade em comparação à restrição das garantias de propriedade, liberdade, capacidade contributiva e isonomia. Tal cotejo não deve se limitar aos destinatários da norma, mas deve compreender outros sujeitos que, direta ou indiretamente, estejam sob os reflexos normativos da medida.

Daí a dificuldade de aplicação desse critério, seja pela subjetividade ou pela sua amplitude de comparação, o que levou alguns juristas em desconsiderá-lo em suas teorias. Por isso a recomendação de que sua aplicação somente recaia a casos muito evidentes, em que as limitações aos direitos fundamentais sejam manifestamente mais agudas do que os benefícios pretendidos pelo poder público.

Ademais, deve estar presente a precedência da adequação e da necessidade em relação à proporcionalidade em sentido estrito, o que resulta dizer que, em relação aos casos evidentes, possivelmente também haja malgrado aos requisitos anteriores, prescindindo que o controle seja realizado à luz da proporcionalidade em sentido estrito, limitações que se verificam no esvaziamento de precedentes em matéria tributária, no STF, relativo ao tema em análise. O que por si não esvazia de significado e relevância da proporcionalidade em sentido estrito, apenas, a nosso juízo, coloca-se na condição residual em relação aos demais mecanismos abordados.

### 3.3 O conteúdo da capacidade contributiva e sua adequação às normas extrafiscais

O princípio da Capacidade Contribuinte está fundado na justiça fiscal e na igualdade tributária, cuja identificação de seu conteúdo é tema de extrema controvérsia na doutrina. No passado, houve importante doutrina que a veiculasse como sinônimo de riqueza ou de patrimônio (GIARDINA, 1961, p. 12-13).

Ainda, para alguns autores, a capacidade contributiva possui conteúdo abrangido pela igualdade, sendo esta o critério de aplicação da igualdade (ÁVILA, 2012; CARRAZA, 2013). A esse respeito, RODRIGUEZ (2003, p. 64) refere que tal noção é veiculada no sistema alemão, em que a capacidade contributiva é uma especificação da igualdade, compreendida como dimensão de equidade vertical ou progressiva. Em outro sentido, há quem a entenda como princípio com conteúdo específico do sistema jurídico.

No ordenamento pátrio, a Constituição Federal, em seu artigo 145, §1º, consagrou a capacidade contributiva em dupla acepção, tanto como princípio constitucional quanto como medida de comparação impositiva em relação aos impostos fiscais; tais posições não são excludentes em si, atuando em situações distintas (VELLOSO, 2012, p. 162).

Seguindo na identificação do conteúdo principiológico da capacidade contributiva, PONTES refere três funções distintas, como “valor de justiça fiscal (função axiológica), fundamento último da regra tributária (função normogenética) bem como consubstancia um mandamento de busca máxima de justiça fiscal” (1999, p. 152).

Já para HERRERA (1998, p. 101), o conteúdo da capacidade contributiva deve ser compreendido a partir da noção da “potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado”, relacionando-se com o conceito de sacrifício e com a possibilidade de que cada indivíduo dispõe para contribuir com os gastos públicos. Neste sentido, LA CASA (2012, p. 152-153) declara que a capacidade contributiva é um ponto de partida para estabelecer qual será a contribuição do indivíduo com as despesas públicas, sendo tal manifestação um pressuposto na estruturação do tributo. Contudo, é de se ressaltar que a capacidade contributiva não se confunde com as teorias do sacrifício e do benefício, mas resulta numa evolução daquelas (VELLOSO, 2010, p. 157).

Para RIBEIRO (2010, p. 7), a “capacidade contributiva consiste na manifestação econômica identificada pelo legislador como signo presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação”, o autor vai além e complementa apresentando a distinção entre a capacidade econômica e a capacidade contributiva, em que a primeira consiste na disponibilidade de riqueza, enquanto a segunda se refere à manifestação de riqueza eleita pelo legislador a ser objeto da incidência tributária (RIBEIRO, 2010, p. 8-9). Ambas não se confundem ou coincidem, uma vez que a capacidade econômica é apenas uma condição necessária à existência da capacidade contributiva (MEIRELLES, 1997, p. 334).

A doutrina de MOSCHETTI, ao interpretar o artigo 53 da novel Constituição italiana, reconhece que a capacidade econômica não é reveladora de riqueza suficiente para permitir que o indivíduo participe do custeio público, pois representa o *minus* necessário ao mínimo existencial e à realização da vida digna, ao passo que a capacidade contributiva representa o incremento da grandeza econômica, somada a outros critérios, a tornar possível a incidência tributária (2001, p. 258). Assim, para o autor, a “capacidad contributiva’ debía entenderse como la capacidad económica (superior a un cierto umbral mínimo) considerada idónea para currir a los gastos públicos a la luz de los principios constitucionales” (2001, p. 259).

É possível a compreensão de seu conteúdo a partir da análise das dimensões objetiva e subjetiva. A primeira se destina a orientar o legislador na construção das hipóteses de incidências, excluindo do campo da incidência tributária fatos que não evidenciem capacidade contributiva (VELLOSO, 2012, p. 72). Acrescenta HERRERA que não há uma faculdade dada ao legislador ao eleger os signos presuntivos de riqueza, mas o dever em “elegir necesariamente a aquellas que manifiesten directa o indirectamente, índices de capacidad contributiva en el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria” (1992, p. 102).

A esse respeito, a doutrina de ATALIBA e GIARDINO traçam importantes considerações a respeito do aspecto objetivo da capacidade contributiva relativo à impossibilidade de incidência de IRPJ sobre a parcela da correção monetária de aplicações financeiras (ATALIBA; GIARDINO, 1986, p. 140-154). Nesse mesmo sentido, foi o voto-vista da Min. Regina Helena Costa, no Resp. 1.660.363–SC, vencido por maioria, que afastou a incidência do IRRF dos rendimentos de renda fixa relativamente à parcela da correção monetária por não resultar em renda nova, mas em mera recomposição de perda patrimonial em razão da desvalorização da moeda.

Situação análoga trata o Tema 962, do STF, pendente de julgamento<sup>10</sup>, em que se discute a incidência do IRPJ e CSLL sobre a taxa Selic recebida pelo contribuinte na repetição de indébito. O argumento dos contribuintes parte da premissa de que a variação patrimonial decorrente da aplicação da taxa Selic não represente um *plus* no aumento patrimonial, mas somente um *minus*, visando recompor a perda do capital no tempo, tendo como objetivo delimitar a dimensão objetiva dos tributos em discussão.

A segunda, em sua perspectiva subjetiva, irá atuar como meio de graduação da carga tributária, impondo limites máximos à incidência tributária (VELLOSO, 2012, p. 73)<sup>11</sup>. Nessa graduação, haverá que se observar o mínimo existencial, situação que afasta a incidência tributária em razão da ausência de capacidade contributiva a ser definida a partir de dados estatísticos e considerada a partir da realidade jurídica local (MOLINA, 1998, p. 102). MOLINA sustenta a ocorrência de nuances específicos em razão da espécie tributária e da materialidade de incidência<sup>12</sup>, observando que, nos impostos pessoais e familiares, o “mínimo familiar” decorre da necessidade de garantir a subsistência da família como forma de dimensionar a capacidade contributiva (1998, p. 100).

A doutrina de MOLINA faz distinção na aplicação aos tributos diretos e indiretos. Assim, se, por um lado, nos tributos diretos, a perspectiva subjetiva se reflete no reconhecimento de um mínimo não tributável, utilizando técnicas tributárias de redução de base de cálculo, deduções fiscais, entre outras; por outro, nos tributos indiretos, pode ser dar pela técnica da exoneração tributária dos bens relativos às necessidades primárias – subsistência mínima – ou pela técnica de restituição de tributos em razão do nível de renda dos indivíduos (MOLINA, 1998, p. 101-105).

Embora haja notável dificuldade de aplicação em razão da fluidez e indeterminação do seu conteúdo, o aspecto subjetivo tem como noção essencial a necessidade de que o fato impositivo tributário recaia sobre a riqueza manifestada, seja

---

<sup>10</sup> Na data da defesa desta dissertação, o Tema 962 não havia sido julgado. Contudo, no período de revisão da dissertação houve o julgamento, em que foi fixada a seguinte tese: “é inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário” (BRASIL. STF. RE 1.063.187-SC).

<sup>11</sup> Em perspectiva restritiva, MOLINA (1998, p.85) entende que somente em relação as pessoas físicas é aplicável a dimensão subjetiva, ao referir que “en el ámbito de las personas jurídicas no cabe hablar de un derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica "subjetiva", pero sí disponen de una capacidad económica objetiva, de unos rendimientos netos disponibles para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.

<sup>12</sup> A respeito da aplicação específica da capacidade contributiva na doutrina brasileira recomenda-se: COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

aquela presumida pelo legislador ou a concreta. Em razão das diferentes graduações de riqueza manifestadas, atuam os subprincípios da proporcionalidade, progressividade, seletividade e personificação para fornecer parâmetros à graduação da intensidade da tributação (LODI, 2010, p. 10-12).

A tributação fiscal demasiadamente intensa resultará em violação ao confisco tributário, que encontra previsão específica no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. Para DIFINI e FREITAS, na obra *Tributos com Efeito Confiscatório e Dignidade da Pessoa Humana*, o efeito confiscatório irá exaurir a riqueza manifestada e aviltar a capacidade contributiva, impondo ônus ao contribuinte que excede aos limites em contribuir com os gastos públicos (FREITAS; DIFINI, 2020, p. 47-52). Os autores esclarecem que há nuances específicos na análise da intensidade da tributação, a qual envolve a tributação individual e a carga tributária geral, a partir de critérios quantitativos e quali-quantitativos, a serem utilizados nos juízos dos efeitos confiscatórios (FREITAS; DIFINI, 2020, p. 47-52).

Na obra, FREITAS e DIFINI, em acurada análise a respeito do efeito confiscatório em matéria tributária, reconhecem que sua proteção pelo ordenamento constitucional é um direito fundamental, e sua afronta aos contribuintes pessoas físicas resulta na violação da dignidade da pessoa humana (FREITAS; DIFINI, 2020).

A extrafiscalidade, por estar orientada pelo conceito da justiça distributiva, admitirá a distribuição do encargo fiscal de modo diverso, visando ao estímulo das políticas públicas e à realização dos fins constitucionais (CALIENDO, 2019, p.323). Assim, poderá ocorrer o agravamento da tributação visando ao desestímulo à realização de determinada conduta ou a redução da tributação visando ao seu estímulo, questiona-se a própria possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva. A esse respeito, VELLOSO (2010, p. 298) relata que, na obra *Steuerrechtsordnung*, o alemão Klaus Tikpe, chegou a sustentar a impossibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva na primeira versão da obra, o que posteriormente recebeu uma nova perspectiva na sua segunda edição. VELLOSO, ao comentar a mudança de entendimento do autor alemão, constata que, para aquele, as “normas extrafiscais somente serão legítimas se a finalidade que perseguem tiver um peso superior ao do princípio da igualdade tributária, concretizado através da capacidade contributiva” (VELLOSO, 2012, p. 69).

Em obra específica sobre o princípio da capacidade contributiva, a autora COSTA declara que existem duas grandes correntes doutrinárias: aquela dos que



entendem ser a extrafiscalidade uma exceção ao princípio da capacidade contributiva e aquela dos que reconhecem sua necessária aplicação às normas extrafiscais (2003, p. 76). A autora reconhece a necessidade de observância da capacidade contributiva conformando-se a uma aplicação mitigada e vinculada aos limites da incidência tributária – mínimo vital e confisco tributário –, pois a capacidade contributiva reduziria sua eficácia em detrimento de outros princípios e fins externos a serem realizados pela norma extrafiscal (2003, p. 77).

Ao interpretar o artigo 145, §1º, da Constituição Federal, que positiva o princípio da capacidade contributiva em nosso sistema constitucional, VELLOSO (2012, p.69) fala a respeito da necessidade de aplicação da capacidade contributiva aos impostos com fins extrafiscais, devendo ser considerada em relação a tais tributos, mas ressalva que este não poderá ser o único critério de graduação. O autor também propõe a necessidade de observância da capacidade contributiva em relação a seus aspectos objetivos e subjetivos.

A doutrina de CÔELHO, ao abordar nuances do princípio do não confisco, acaba admitindo a existência de limites mais elásticos às normas extrafiscais, o que o faz reconhecer a possibilidade de “tributação exacerbada” em vista dos fins extrafiscais (2004, p. 272). É bem verdade a conclusão do autor, pois existem conhecidos casos de majoração da tributação com nítida finalidade de promover o desincentivo à realização da conduta, a exemplo do desestímulo à prática do tabagismo, o que resulta em alíquota elevada do IPI à indústria responsável pela produção dessa mercadoria, ou à própria previsão constitucional do IPTU progressivo, inserido pelo artigo 182, §4º inciso IV, da Constituição Federal, cuja finalidade é desestimular o descumprimento da função social do imóvel.

Em outro prisma, também não se está afastando o princípio do não confisco, mas admitindo-se a possibilidade da tributação mais aguda em vista da finalidade a ser concretizada pela norma extrafiscal.

Ao afirmar a necessidade de aplicação da capacidade contributiva nas normas extrafiscais, PONTES (1999, p. 152) argumenta que o poder público, ao desenvolver a norma extrafiscal, o faz visando realizar princípios constitucionais, que resultam na indicação dos fins. A busca da maior concretude de determinado princípio não permite ao poder público atuar de modo contrário ao próprio direito, devendo, portanto, o sistema jurídico ser compreendido em sua totalidade, de tal forma que a realização em maior concretude de um princípio em detrimento de outro resulta tão

somente na colisão de ambos, preservando o núcleo essencial, mas jamais anulando-o.

Por isso, entende PONTES (1999, p.153) que a norma extrafiscal deverá pressupor a capacidade contributiva, podendo, contudo, atuar em diferentes intensidades, mas jamais atingirá seu núcleo essencial, sob pena na própria inconstitucionalidade normativa.

Portanto, se está a defender a necessidade de observância da capacidade contributiva no âmbito da extrafiscalidade, com nuances específicos e distintos daqueles usualmente aplicados às normas fiscais.

Ocorre que a proposição até aqui formulada não oferece solução segura para estabelecer quais os limites da tributação possível na extrafiscalidade frente ao princípio da capacidade contributiva. A respeito de tal aspecto, a doutrina de FOLLONI defende a necessidade de adequação da capacidade contributiva, em seu aspecto subjetivo, em relação à realização dos fins externos da norma extrafiscal (2014, p. 210-214), ou seja, a graduação da tributação deve visar estabelecer “parâmetro de tributação que atinja a todos na indução de comportamentos, isto é, que interfira na liberdade individual de todos da mesma forma” (2014, p. 210), o que propõe o autor é que a tributação “seja capaz de superar diferenças de capacidade econômica entre os contribuintes para, efetivamente, pressionar todos a adotar a conduta constitucionalmente adequada [...]” (2014, p. 210).

A problemática é proposta a partir da seguinte situação: suponha-se uma norma extrafiscal voltada à proteção do desenvolvimento sustentável, que majore a tributação sobre a produção industrial aos contribuintes que não adotem meios adequados de logística reversa e tratamento de resíduos da produção. Novamente, crie-se o grupo dos contribuintes que irão adotar as medidas visando ao desenvolvimento sustentável e aquele dos não irão implementá-las. Os destinatários da norma extrafiscal serão apenas os últimos. Refere FOLLONI que os contribuintes destinatários da norma extrafiscal poderão manifestar diferentes níveis de capacidade contributiva, o que deve ser considerado para se evitar “que eventuais diferenças de capacidade econômica não gerem desigualdade e ineficácia parcial da medida” (2014, p. 211).

Com razão, sustenta o autor, que a medida irá auxiliar a evitar que alguns contribuintes acabem internalizando o custo tributário e mantenham a prática que se pretende, a saber, o desestímulo; ao passo que outros contribuintes, com menor ca-

pacidade econômica, serão obrigados a modificar seus comportamentos (2014, p. 211). Ainda, refere FOLLONI a possibilidade do contribuinte em adotar outros meios para tornar parcialmente ineficaz a medida, o que denota a complexidade do tema, mas ele afirma a relevância da aplicação da capacidade contributiva no âmbito da extrafiscalidade, evitando, simultaneamente, dois problemas: “a ineficácia parcial da tributação extrafiscal e efeitos anti-isonômicos decorrentes da má elaboração da norma tributária” (FOLLONI, 2014, p. 211).

A capacidade contributiva aplicada à norma extrafiscal admitirá que, no aspecto subjetivo, a tributação seja graduada em intensidade suficiente a causar o desincentivo na realização da conduta ou da subtração da tributação de modo suficiente a criar o estímulo necessário à realização da conduta, visando, em ambos, os casos à realização do fim externo.

É de perceber que o atingimento do fim externo será sempre aspecto essencial da extrafiscalidade, o qual não pode ser desconsiderando no controle da medida, tampouco pelo poder público ao desenvolver a política pública fiscal.

A norma extrafiscal que não contribua com a efetividade do fim externo deturpa a finalidade que ensejou em sua própria criação e, por isso, poderá resultar na violação da própria capacidade contributiva, pois somente se admite o aumento na intensidade na tributação em razão da realização do fim, ou seja, quando o fim normativo não é concretizado em nenhuma medida ou de modo insuficiente, não há justificção que respalde a intensidade da tributação empregada pelo poder público.

Há muitas perspectivas que demonstram a necessidade do controle da extrafiscalidade passar pela análise do controle da destinação, além da complementaridade, subsidiariedade e economicidade, o que justifica abordarmos de modo mais detalhado tais controles.

### **3.4 Proposições de controle: o controle da destinação do produto arrecadado e a complementaridade, a subsidiariedade e a economicidade**

No tópico anterior, foi demonstrada a sujeição da norma extrafiscal ao princípio da capacidade contributiva, com seus nuances específicos ao contexto da extrafiscalidade, especialmente em vista da relevância da realização do fim para o qual a norma extrafiscal foi estabelecida.

A análise neste tópico será destinada a outros critérios, o primeiro refere-se à realização da finalidade extrafiscal, enquanto os demais referem-se à atualização das normas extrafiscais a partir da complementaridade, subsidiariedade e economicidade.

O tema que se passa a abordar é o da realização da finalidade extrafiscal, perspectiva que objetiva a efetividade da finalidade extrafiscalidade. Partiremos de duas premissas. A primeira premissa é que o produto da arrecadação estará destinado à determinada finalidade. Neste caso, tal premissa afasta desse critério de controle os tributos não vinculados ou cuja técnica de tributação adotada resulte na ausência de recolhimento em favor da fazenda pública, a exemplo do crédito presumido, alíquota zero, entre outras. A segunda consiste no reconhecimento de que a finalidade para a qual foi instituída determinada norma extrafiscal somente se realiza caso ocorra a destinação adequada do produto da arrecadação. A conjugação dessas duas premissas permite concluir que a ausência da destinação específica do produto da arrecadação deve ser objeto de controle na extrafiscalidade.

A partir dos estudos das espécies tributárias, é possível identificar nas Contribuições Especiais requisitos de validade que vinculam a destinação da arrecadação ao fim que ensejou sua criação, o que permite extrair noções compatíveis com o critério de controle proposto para as normas extrafiscais.

A doutrina de VELLOSO faz importante distinção entre notas conceituais e requisitos de validade das Contribuições Especiais (2013, p. 32-33). Para o autor, as Contribuições Especiais se conceituam por tratar-se de espécie tributária, com a hipótese de incidência desvinculada de fatos do poder público, arrecadação destinada a custear despesas determinadas e sem a obrigatoriedade de restituição pelo ente tributante (2013, p. 27-28). Como requisito de validade, VELLOSO refere a necessidade de busca de finalidade específica pela norma atributiva de competência, necessidade originária e a referibilidade (2013, p. 48-58).

A primeira, refere-se à finalidade, propriamente dita, esta diz respeito à exigência do legislador em somente instituir finalidades constitucionalmente autorizadas pelas regras atributivas de competência, de modo a não se admitir qualquer finalidade, mas somente a *determinada*, impondo ao legislador perseguir-la de forma plena e efetiva. Desta forma, a discussão se estabelece nos planos de validade e eficácia da norma (VELLOSO; PAULSEN, 2003, p. 50).

No âmbito das contribuições sociais, não das normas extrafiscais, foi questionada a inconstitucionalidade da Lei Complementar 110/2001, em que se aduziu ser a finalidade normativa direcionada a viabilizar a recomposição dos expurgos inflacionários das contas vinculadas ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), por ocasião do Plano Verão (janeiro de 1989) e do Plano Collor (abril de 1990), mas cuja finalidade havia se exaurido, redundando a exação no vício da inconstitucionalidade superveniente.

No julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADI) nº 2.556 e 2.568, de 2012, o Ministro Joaquim Barbosa afastou a análise relativa ao exaurimento da finalidade ao argumento da impossibilidade do amplo poder instrutório relativo ao tema, mas ressaltou que

a existência das contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes somente se justifica se preservadas sua destinação e sua finalidade. Afere-se a constitucionalidade das contribuições pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade (BRASIL, 2012, p. 10).

O caso teve sua repercussão geral reconhecida no RE 878.313/SC, vinculado ao Tema 846, julgado em 2020, em que se definiu pela constitucionalidade da exação e, contrariando entendimento fixado no RE 226.855/RS, o qual havia assentado o entendimento de que “os dois tributos tinham por objetivo custear os dispêndios da União decorrentes de decisão do Supremo Tribunal Federal que considerou devido o reajuste dos saldos do FGTS” (BRASIL, 2000), entendimento que prevaleceu.

A segunda refere-se à necessidade, a qual impõe que a Contribuição Especial somente seja instituída à medida que for necessária à realização da finalidade, de tal modo que o excesso na cobrança tornará inconstitucional a exação. A terceira é a referibilidade, a qual irá exigir a pertinência entre o grupo específico de contribuintes e a finalidade da Contribuição Especial, no sentido de que deve existir um “liame entre a finalidade da contribuição e as atividades ou interesses dos sujeitos passivos (referibilidade como pertinência)” (VELLOSO; PAULSEN, 2003, p.5 5).

No âmbito da extrafiscalidade, podemos trazer como exemplo a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), pertencente à espécie tributária Contribuição Especial, de competência exclusiva da União, sendo importante instrumento para facilitar ou propiciar a intervenção econômica (VELLOSO; PAULSEN, 2013,

p. 278). A CIDE, com bem destaca VELLOSO (VELLOSO; PAULSEN, 2013, p. 283-287):

[...] singulariza-se por servirem de instrumento para a intervenção federal no domínio econômico. Trata-se de nota *conceitual* das CIDEs. Se for instituída contribuição para financiar atuação ou intervenção em segmento distinto, por óbvio não tratará de uma CIDE.

Especificamente em relação à CIDE-Royalties, instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, o artigo 1º estabelece como objetivo o estímulo ao “desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo”. Dado que a finalidade da CIDE-Royalties não consiste na arrecadação, mas no estímulo ao desenvolvimento científico e tecnológico, ou melhor, em propiciar instrumento à União para atuar no domínio econômico, visando àquele objetivo, caracterizando-se pela típica função extrafiscal (SANTOS, 2016, p.83-84).

A fim de operacionalizar e direcionar a arrecadação decorrente da CIDE-Royalties, o artigo 4º assegurou que a receita pública fosse destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), que consiste em um fundo contábil, sem pessoal e estrutura própria, instituído pelo Decreto-Lei nº 719, de 31 de julho de 1969. O FNDCT seria responsável por realizar as políticas públicas estabelecidas nos programas governamentais voltados ao desenvolvimento tecnológico do agronegócio, saúde, genoma, aeronáutica e a área de inovação, denominados de CTs, conforme prevê o artigo 1º, da Lei nº 10.332/2001. O produto da arrecadação está destinado a tais programas governamentais, responsáveis por aplicar os recursos e realizar os fins externos da norma, que é o desenvolvimento tecnológico brasileiro.

A esse respeito, DEL BEL (2017, p. 420-444) realizou pesquisa voltada ao estudo empírico da destinação do produto da arrecadação com a CIDE-Royalties, concluindo que, somente nos anos de 2001, 2002, 2003 e 2005, houve o cumprimento integral da destinação legal; em relação aos demais anos analisados (de 2004 a 2014), o descumprimento foi parcial ou integral.

O legislador destinou o produto da arrecadação à finalidade específica (incentivar o desenvolvimento científico e tecnológico brasileiro) e, para tanto, vinculou sua destinação aos programas governamentais mencionados, pois, ao fim, estes serão

responsáveis para realização da finalidade da norma. Contudo, em não havendo o repasse dos recursos previstos pela legislação, seja integral ou parcialmente, torna-se possível questionar a destinação do produto da arrecadação e mais, da própria efetividade da norma extrafiscal. Dito de outro modo, não ocorrendo a destinação do produto da arrecadação, esvazia-se a possibilidade dos programas em promoverem o desenvolvimento científico e tecnológico brasileiro.

Na obra, GOUVÊA cita outras Contribuições Especiais com função extrafiscal, a exemplo do FGTS (LC 110/2001), Contribuições para Seguridade Social, PIS/PASEP, Cide-Combustível, entre outras, estabelecendo liame entre o caráter finalístico das Contribuições Especial – requisito de validade – e os fins externos visados pelas normas extrafiscais (2006, p.183-187). A análise do autor busca identificar efeitos extrafiscais na finalidade das Contribuições, estabelecendo paralelo entre caráter finalístico das Contribuições e a necessidade da realização dos fins constitucionais que legitimam a intervenção econômica e social por meio das normas extrafiscais (2006, p.173-176).

Dada a relevância da destinação do produto da arrecadação para a consecução dos fins externos da norma extrafiscal, extrai-se a necessidade do critério para o controle da extrafiscalidade. Desta forma, na hipótese em que a norma extrafiscal vincular a destinação do produto da arrecadação à determinada finalidade e, em havendo o descumprimento desta, a validade da medida extrafiscal restará abalada em razão do desvio da destinação do produto da arrecadação.

Outra perspectiva foi apresentada por ADAMY, ao tratar da instrumentalização do Direito Tributário, no sentido de que o direito tributário é um “instrumento para alguma finalidade: ou amealhar recursos para o Estado, ou induzir comportamentos considerados desejáveis para a consecução de finalidades estatais diversas da arrecadação” (2012, p. 305), ou seja, “ele atua como instrumento para a consecução de outros objetivos” (2012, p. 305). Nesse contexto, refere que a utilização das normas extrafiscais voltadas à proteção ambiental deve ser estruturada a partir de três critérios: complementaridade, subsidiariedade e economicidade. Antes de adentrar na exposição de cada um deles, cumpre mencionar que a abordagem proposta pelo autor é pertinente a qualquer norma extrafiscal. Vejamos.

Complementariedade, porque a necessidade da criação de medidas tributárias deve ser complementar a outras formas de atuação do poder público para conservação e proteção ambiental. Subsidiariedade, porque as medidas administrativas

voltadas à proteção do meio ambiente – manutenção de preservação permanente, restrição na utilização de agroquímicos, entre outros – devem ser preferidas às medidas tributárias que, ao fim último, podem ser “compradas” pelos agentes poluidores ao internalizarem o custo do descumprimento da proteção ao meio ambiente. A economicidade exige a causalidade dos meios em relação aos fins, no sentido de que o meio escolhido – tributação com finalidades ambientais – seja capaz de realizar o objetivo desejado – proteção ambiental –, no sentido de que o aumento dos custos aos poluidores ou dos meios adotados visando à proteção ambiental sejam justificáveis sob o prisma jurídico e econômico. Havendo a possibilidade de adoção de outros meios econômicos, que atinjam de igual forma os fins almejados, devem ser adotados em detrimento da extrafiscalidade (ADAMY, 2012, p. 322).

As perspectivas apresentadas convergem em demonstrar que o exame da legitimidade da norma extrafiscal deve perpassar, sempre que se mostrar pertinente com as premissas fixadas, pela destinação do produto da arrecadação que ensejou na criação da norma extrafiscal, devendo tal critério integrar o controle a ser realizado pelos órgãos competentes ao se pronunciar sobre a legitimidade da medida adotada.

Ademais, enquanto política pública, a extrafiscalidade deve ser precedida por outras medidas que sejam adotadas pelo Poder Público visando à realização do fim desejado e, quando implementadas, devem ser desenvolvidas de modo adjacente e complementar em relação às políticas precedentes, devendo conjugar a adequação entre os meios e fins, na perspectiva jurídica e econômica.

Desta forma, também se extrai as limitações dos órgãos de controle em verificarem a adequação das normas extrafiscais em razão de juízos abstratos ou em descon sideração do estado de coisas produzidos pelas normas extrafiscais. Contudo, o que se demonstrou até o presente momento, a partir dos julgamentos mencionados é exatamente o contrário, posto que, em nenhum dos casos, houve rigorosamente a observância aos critérios de controle apresentados.

Portanto, em razão da insuficiência do controle da extrafiscalidade, o trabalho irá ilustrar como deveria ser aplicado os critérios de controle, utilizando-se como pano de fundo caso analisando pelo Tribunal de Contas da União e pelo Supremo Tribunal Federal, sem qualquer intenção de estabelecer juízo a respeito da correção ou não dos julgamentos, os quais serão utilizados para se demonstrar o estado ideal no controle da extrafiscalidade.



### 3.5 Síntese conclusiva dos critérios de controle da extrafiscalidade

A análise realizada anteriormente permite concluir pela necessidade dos órgãos de controle de utilizar os critérios de controle das normas extrafiscais, conforme abaixo se encontram resumidos:

- i. *Princípio de Igualdade Tributária:* nas normas extrafiscais, a medida de comparação distancia-se da capacidade contributiva para se aproximar de critérios congruentes/pertinentes em relação à própria finalidade que ensejou norma extrafiscal. O tratamento desigual entre os contribuintes estará fundado em critérios extrínsecos – fins externos –, e não na graduação da carga tributária. Assim, somente será preservada a igualdade nas hipóteses em que o tratamento diferenciado se mostre congruente entre os meios e fins e capaz de realizar, em alguma medida, a finalidade para a qual foi instituída a norma extrafiscal. A ausência desses elementos resultará no avesso à igualdade, em tratamento arbitrário e desigual.
- ii. *Postulado de Proporcionalidade:* a utilização de normas extrafiscais como instrumentos de intervenção sobre a ordem econômica e social tem a aptidão de resultar em restrição as garantias e direitos fundamentais dos contribuintes, tais como a liberdade, a propriedade e a igualdade. Considerando tal contexto e acrescentando o fato das normas extrafiscais visarem à realização do fim externo, torna-se pertinente a aplicação do postulado da proporcionalidade, que consiste na adequação entre os meios e os fins, o qual é analisado sob a tríade do exame da adequação (nesse caso, o meio precisa dispor de aptidão para realizar o fim para o qual tal aptidão foi criada, avaliado a partir de juízo cognoscitivo); da necessidade (nesse caso, entre todos os meios disponíveis que igualmente promovam o fim, deve ser adotado o meio menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais); e, da proporcionalidade em sentido estrito (nesse caso, impõe a comparação entre as vantagens que decorrem da medida adotada pelo poder público em

relação à intensidade da restrição dos direitos fundamentais dos contribuintes).

- iii. *Princípio da Capacidade Contributiva*: as normas extrafiscais são compatíveis com o princípio da capacidade contributiva, devendo este ser aplicado em seu aspecto subjetivo e objetivo da capacidade contributiva, com nuances específicos e distintos daqueles usualmente aplicados às normas fiscais. No aspecto objetivo, irá impor que a tributação recaia sobre fatos que manifestem capacidade contributiva, afastando a possibilidade de normas extrafiscais em relação a fatos que resultem em riqueza manifestada. No aspecto subjetivo, a tributação deverá ser graduada em intensidade suficiente a causar o desincentivo na realização da conduta ou da subtração da tributação de modo suficiente a criar o estímulo necessário à realização da conduta, visando, em ambos os casos, à realização do fim externo. O atingimento do fim externo deverá ser considerado no aspecto subjetivo da tributação, pois a norma extrafiscal que não contribua com a efetividade do fim externo deturpa a finalidade que ensejou sua própria criação e, por isso poderá resultar na violação da própria capacidade contributiva.
- iv. *Controle da eficácia normativa*: a norma extrafiscal ao promover a interferência na ordem econômica e social resultará na mitigação dos direitos fundamentais dos contribuintes, o que somente será justificável sob a perspectiva dos critérios de controle quando a medida eleita produzir efeitos concretos e suficientes a fim de modificar a realidade econômica e social, em alguma medida, sob pena de se estabelecer interferência ilegítima no âmbito das garantias e direitos fundamentais dos contribuintes.
- v. *Controle pela vinculação do produto da arrecadação*: Nos casos que a estrutura do tributo se mostrar compatível, será possível realizar o controle da norma extrafiscal a partir da vinculação do produto da sua arrecadação a determinada despesa ou finalidade específica, a qual deverá ser observada pelo legislador ao destinar o produto dessa arrecadação, sob pena de ilegalidade da norma extrafiscal.
- vi. *Controle pela complementaridade*: o poder público deve utilizar as medidas tributárias extrafiscais de modo a complementar outras políticas

públicas ou formas de atuação; *Controle pela subsidiariedade*: a utilização de medidas administrativas visando à regulação de condutas ou ao atingimento das finalidades constitucionais, sempre que forem possíveis, devem ser preferidas em relação à utilização das normas extrafiscais; *Controle pela economicidade*: exige a causalidade dos meios em relação aos fins, de modo a tornar possível que o meio eleito pelo poder público seja capaz, em alguma medida, de realizar os fins visados pela norma extrafiscal. Neste sentido, haverá o encarecimento das atividades contrárias aos fins normativos desejados, o que somente se justifica sob a perspectiva econômica e jurídica quando o meio for capaz e suficiente à realização do fim.

#### 4 A APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE

A norma extrafiscal, por ser destinada à realização de fins econômicos ou sociais, assume justificção distinta em relação às normas fiscais, o que não afasta a necessidade de controle pela administração pública e por órgãos de controle, com especial atenção, para os fins desta pesquisa, ao Supremo Tribunal Federal.

Em razão das diversas finalidades estatais e das possibilidades de utilização das normas extrafiscais, verifica-se significativo número de normas tributárias voltadas à realização de outros fins que não a arrecadação tributária. De outro lado, são poucos os casos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em que se verifica a aplicação de alguns desses critérios, relevando a inexistência ou insuficiência no controle das normas extrafiscais.

Exemplo pode ser verificado no Recurso Extraordinário nº 159.026-SP, julgado pelo STF, atinente à isenção de Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) concedida pelo artigo 6º, do Decreto-Lei nº 2.434/1988, nas operações de câmbio realizadas para pagamento de bens importados. O benefício teve seus efeitos a partir de 1º de julho 1988, período posterior ao início de vigência da lei. A medida continha nítida função extrafiscal, pois visava incentivar a importação de mercadorias escassas no mercado nacional a custo menor.

O STF, no voto do Min. Ilmar Galvão, reconheceu que a norma estava inserida no bojo da política fiscal, sem qualquer direcionamento a pessoa ou a grupo de interesse, critério suficiente para verificar a observância da igualdade em matéria tributária. Por outro lado, o voto ainda consignou que “não poderia o Poder Judiciário estender a isenção de modo a alcançar as operações não previstas pelo legislador, tendo em vista que o ato de que decorre de isenção fiscal escapa ao seu controle” (BRASIL, 1994, p. 546), acolhido à unanimidade pela Primeira Turma do STF.

Assim, as normas extrafiscais estariam inseridas no âmbito da discricionariedade dos Poderes Legislativo e Executivo, conferindo *status* normativo que retiraria por completo a possibilidade do controle sobre as normas extrafiscais. Obviamente, não há como endossar o entendimento exposto, pois a utilização das normas extrafiscais pode resultar na interferência da propriedade, liberdade, igualdade, causando restrição material aos direitos fundamentais dos contribuintes, sendo inconciliável a

restrição com o argumento de que tais restrições “escapem ao controle pelo Poder Judiciário”.

Contudo, analisando julgados do Supremo Tribunal Federal, verifica-se a ausência ou a insuficiência do controle das normas extrafiscais, a exemplo do precedente acima que afasta a possibilidade do controle da norma extrafiscal, mas outros precedentes se limitam ao controle parcial das normas extrafiscais, especialmente na existência ou não de restrições sob a perspectiva da igualdade tributária.

O primeiro exemplo se verifica a partir da análise do acórdão proferido no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 360.461-7 MG, julgado pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, em que se buscava o reconhecimento da ilegalidade do benefício fiscal de IPI, de alíquota zero, concedido pelo artigo 2º, da Lei n. 8393/91, nas saídas de cana de açúcar realizadas por indústrias localizadas na região da Sudam e Sudene, em detrimento da alíquota de 18% aplicada nas saídas realizadas por contribuintes em outras localidades. Em que pese que o voto do Ministro Relator Celso de Melo tenha reiterado o entendimento anterior, no sentido de que a concessão da isenção resulta em ato discricionário, fora do controle do Poder Judiciário, encontrando fronteira na “limitação absoluta no dogma da separação dos poderes” (BRASIL, 2005, p. 1087), foi realizado o controle sob a perspectiva da igualdade. O Relator, Min. Celso de Melo, aduziu que o critério espacial de restrição do benefício concedido (área de atuação da SUDAM e SUDENE) guarda relação com a finalidade normativa (combate às desigualdades regionais), critério suficiente para afastar a arbitrariedade da medida eleita. Não se enfrentaram questões como a proporcionalidade, análise da efetividade normativa, da capacidade contributiva e das possíveis restrições à livre concorrência.

O segundo exemplo decorre do Recurso Extraordinário 1.043.313/RS, analisado pelo órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, o qual questionava a majoração (ou redução com posterior reestabelecimento, conforme consta no acórdão do STF) do PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras. Em síntese, questiona-se a constitucionalidade da lei delegar ao Poder Executivo o poder de reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS e aspectos atinentes ao regime da não cumulatividade dessas Contribuições.

Abstraindo outros aspectos do caso, a Corte Suprema conclui pela função extrafiscal da norma, ao argumento de que a redução ou reestabelecimento de alíquo-

tas, com a finalidade de guiar as oscilações de mercado (STF, 2020, p. 13) visava realizar fins externos à norma. Em que pese a conclusão do Supremo de que se trata de norma extrafiscal, essa conclusão não se compatibiliza com os critérios de identificação apresentados nesta pesquisa<sup>13</sup>. Assim, o Supremo deveria aplicar os critérios de controle próprios da norma extrafiscal.

Dessa foram, a partir do contexto de casos analisados pelo Tribunal de Contas da União e pelo Supremo Tribunal Federal, será analisado como deveria ocorrer o controle da extrafiscalidade a partir dos critérios apresentados. Portanto, o direcionamento não é propriamente estabelecer juízo acerca da assertividade do entendimento adotado pelo órgão julgador, mas demonstrar como deveria ser aplicado o controle nos casos analisados, trazendo apontamentos a partir da análise dos acórdãos analisado, quando se mostrar pertinente.

Neste sentido, o primeiro a ser analisando é acórdão nº 030.747/2019-8, do Tribunal de Contas da União, relativo aos incentivos fiscais de redução do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e adicional concedidos as empresas sediadas da região da SUDENE e SUFRAMA. O segundo caso trata da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5553 (“ADI 5553”) em que se questiona a (im)possibilidade de concessão de benefício fiscal de IPI e ICMS em relação aos produtos agrotóxicos, que teve início o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, com a disponibilização do voto do Ministro Relator Edson Fachin, pendente de conclusão o julgamento. Por fim, o terceiro caso refere-se ao do Recurso Extraordinário 596.614-SP (“RE 596.614”), igualmente julgado pelo Supremo Tribunal Federal, o qual analisou a existência do direito ou não da apropriação de créditos de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero oriundos da Zona Franca de Manaus.

#### **4.1 O caso dos benefícios fiscais de redução do imposto de renda e adicional concedidos pela SUDAM e SUDENE: Acórdão TCU nº. 030.747/2019-8**

O primeiro caso a ser examinado refere-se à fiscalização realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) sobre os incentivos fiscais de redução do Imposto

---

<sup>13</sup> A análise crítica do critério eleito na identificação da função extrafiscal da norma pode ser consultada em: SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**. São Paulo, SP: IBDT, 2021.

sobre a Renda da Pessoa Jurídica e adicional, ambos não restituíveis, e concedidos às empresas estabelecidas nas regiões das Superintendências do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e da Amazônia (SUDAM), com o propósito de verificar a regularidade do processo de concessão de incentivos fiscais e “identificar os principais riscos que possam impactar o alcance dos resultados esperados com o uso desse instrumento de financiamento do desenvolvimento regional” (BRASIL, p. 02), conforme se depreende do acórdão nº 030.747/2019-8, referente à sessão plenária de 8/12/2020.

Os benefícios fiscais estão previstos na Portaria nº 283/2013, do Ministério da Integração Nacional, e visam estimular o desenvolvimento sub-regional nas áreas de atuação da SUDAM e SUDENE, conforme preveem as Leis Complementares nº 124/2007 e 125/2007. Assim, a finalidade constitucional decorre do objetivo da República em combater às desigualdades sociais e regionais, conforme prevê o artigo 3º, inciso III, da CF/88. GONÇALVES e RIBEIRO destacam o dever do Estado em desenvolver políticas públicas visando combater as desigualdades regionais por meio da intervenção do Estado na ordem econômica, com destaque para a competência da União em elaborar e executar planos regionais de desenvolvimento econômico e social (art. 21, da CF/88), além da competência concorrente dos Estados, Distrito Federal e municípios para a fixação de normas que autorizem a cooperação entre os entes públicos que proporcionem o bem-estar à coletividade e fomentem o desenvolvimento econômico regional (2015, p. 472-474).

Importantes contribuições sobre o tema foram realizadas por FARIA ao tratar do princípio da redução das desigualdades regionais, o qual está direcionado ao Poder Executivo e Legislativo à adoção de medidas de âmbito administrativo, sejam políticas públicas ou medidas legislativas, que visem à concretização material dos direitos fundamentais elencados na Constituição Federal. Refere que o subdesenvolvimento das regiões Norte e Nordeste é retratado pelo baixo índice de IDH dessas regiões, fenômeno que não se reverterá de modo espontâneo, impondo-se a intervenção estatal positiva, planejada e atuando em prol do desenvolvimento regional, entre outros instrumentos. Destaca FARIA a relevância da concessão de benefícios fiscais para as regiões mais necessitadas, entre as quais a Sudene e Sudam (2010, 155-195).

De modo específico, o acórdão destaca os objetivos da fiscalização do TCU, que consistia em verificar: (i) se os incentivos atraíram empreendimentos para as

sub-regiões consideradas prioritárias pela Política Nacional de Desenvolvimento Regional, entre os exercícios de 2014 e 2018, de forma a contribuir para a redução das desigualdades intrarregionais; (ii) se a política de concessão dos incentivos fiscais foi regularmente monitorada e fiscalizada de modo a aferir seu desempenho e aperfeiçoamento; (iii) se houve aprovação na concessão de benefícios fiscais em desacordo com as orientações técnicas fixadas pelas SUDAM e SUDENE; (iv) se o benefício foi usufruído por contribuintes que não tenham observado a legislação tributária no que tange ao lucro tributável a ser objeto do incentivo fiscal; (v) se houve estudos técnicos prévios a determinar setores prioritários ou conceito de modernização para fins de estabelecer critérios na priorização dos investimento a serem atraídos na região.

Em relação ao primeiro ponto, em que pesem os distintos critérios legais para classificar as regiões<sup>14</sup>, concluiu-se pela majoritária preponderância de empresas localizadas em sub-regiões não consideradas prioritárias pela Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR) e pelos Planos Regionais de Desenvolvimento do Nordeste e da Amazônia (TCU, 2020, p.29). A fiscalização apontou ausência de suporte legal que condicionasse a concessão do benefício fiscal apenas às empresas localizadas nas regiões prioritárias, conforme a tipologia fixada na PNDR. Como consequência, aponta a fiscalização do aumento na concentração de empreendimentos em áreas não prioritárias, o que contribuiu para a ampliação da desigualdade intrarregional, impactando negativamente na concretização dos objetivos da PNDR, dispostos no art. 3º, incisos I e II, do Decreto n. 9.810, de 30 de maio de 2019 (TCU, 2020, p. 6).

Outro apontamento da fiscalização foi a divergência entre as diretrizes fixadas na política pública do PNDR, ao estabelecer o desenvolvimento das áreas prioritárias, e a ausência de tal requisito na política fiscal de concessão dos benefícios fiscais. Nesse aspecto, surge o controle pela complementariedade, devendo a norma extrafiscal ser auxiliar em relação a outras medidas adotadas pelo Poder Público visando ao desenvolvimento regional, não podendo agir de modo diverso ou contrário às demais políticas públicas, o que representou distorções materiais que ampliaram a desigualdade intrarregional, pois, ao fim, estimularam-se sub-regiões – *por*

---

<sup>14</sup> Portaria MI 34, de 18/1/2018 e Decreto 6.047, de 22/2/2007.



*exemplo Manaus na SUDAM*<sup>15</sup> – que são consideradas prioritárias ou que se encontram em crescente desenvolvimento, razão pela qual prescindem do incentivo fiscal para seguirem no curso do desenvolvimento.

Em relação ao segundo critério, concluiu-se que “as atividades de monitoramento e avaliação da política de incentivos fiscais de redução do imposto sobre a renda não são realizadas de forma sistemática e coordenada” (TCU, 2020, p. 16), especificamente, em relação à SUDENE, a questão central foi a “ausência de monitoramento e avaliação de resultados e impactos” (TCU, 2020, p. 16), enquanto, relação à SUDAM, concluiu-se que a “atividade ainda carece de sistematização” (TCU, 2020, p. 16); em ambos os casos, a consequência foi a impossibilidade de extrair “conclusões acerca do desempenho do mecanismo de incentivos fiscais” (TCU, 2020, p. 18).

Em relação ao terceiro ponto, não foram identificados nas amostragens indícios de descumprimento do benefício fiscal pelos contribuintes, havendo observância aos projetos aprovados. Contudo, foram apontadas deficiências na elaboração dos relatórios de acompanhamento e nos procedimentos para certificação das informações prestadas pelos contribuintes (TCU, 2020, p. 24). No que tange ao quarto ponto, foram identificadas deficiências nas rotinas pelos órgãos administrativos, mas não se identificou qualquer irregularidade no que tange às obrigações das empresas (TCU, 2020, p. 34). Por fim, em relação ao quinto ponto, concluiu-se pela inexistência de estudos técnicos atualizados para subsidiar a definição dos setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Sudam e da Sudene (TCU, 2020, p. 38).

A partir do controle pela igualdade tributária, verifica-se que o benefício fiscal visa promover finalidade estatal constitucionalmente assegurada (art. 3º, inciso III, CF/88), cuja distinção estabelecida entre os contribuintes, destinatários ou não do benefício fiscal, dá-se em função da localização do estabelecimento industrial e com projeto aprovado pelo órgão competente visando à instalação, ampliação, diversificação da produção ou modernização industrial, direcionando-se o benefício fiscal voltado exclusivamente aos empreendimentos localizados na região da Sudam e Sudene. Percebe-se a congruência entre a medida comparação (elemento territorial)

---

<sup>15</sup> No Gráfico 1, relativo ao período de 2011 e 2018, das 592 empresas incentivadas, 261 estavam localizadas no município de Manaus.

em relação à finalidade que justifica a criação da norma indutora (reduzir desigualdades regionais em regiões menos desenvolvidas do território nacional).

Embora existente a relação entre meio e fins, a fiscalização do Tribunal de Contas da União foi enfática ao demonstrar que a maior parte das empresas estariam sediadas em regiões desenvolvidas (não prioritárias), fato que contribuiu para o aumento das desigualdades inter-regionais, aspecto mais restrito em relação ao regional.

Como mencionado acima (primeiro apontamento do TCU), o PNDR estabelece objetivos mais específicos (art. 5º, PNDR) em relação ao benefício fiscal, ao estabelecer distinções factuais intrarregionais, as quais potencializam os efeitos concretos dos benefícios fiscais, revelando a necessidade de aprimoramento em razão da insuficiência nos critérios eleitos.

Dessa forma, sob a perspectiva inter-regional, os benefícios promovem o agravamento das distinções socioeconômicas das regiões dentro da Sudam e Sudele.

A esse respeito, FOLLONI destaca que a norma extrafiscal visa ao fim externo, sendo a cobrança tributária um meio à sua consecução, assim a legitimidade da medida perpassa pela sua “suficiente e demonstrada relação meio-fim” (FOLLONI, 2014, p. 212). A correlação entre o meio e fim é existente, mas insuficiente dada a existência de distinções socioeconômicas dentro de cada região incentivada. Deve o incentivo priorizar as regiões mais necessitadas mediante critérios que pressuponham tais distinções e, concretizar na maior medida possível, os efeitos normativos desejados.

Essa maior eficiência nos efeitos concretos da norma seria alcançada com a previsão expressa de critérios legais na concessão dos benefícios fiscais, seja restringido a sua concessão às sub-regiões prioritárias ou prevendo distinções que estimulem os agentes econômicos em se estabelecer naquelas localidades.

Dessa forma, o tratamento diferenciado entre os contribuintes somente se justificará quando houver evidência factual a demonstrar que a finalidade normativa é alcançada, de alguma forma, sob pena de se tornar arbitrária a medida concedida pelo poder público, tendo em vista que não se pode conceder tratamento distinto entre contribuintes sem qualquer justificação factual.

A partir do exame da proporcionalidade, será possível demonstrar que o critério adotado pelo poder público é passível de questionamentos. Analisando o aspecto

da adequação, este impõe que a medida adotada pelo Poder Público seja capaz de realizar a finalidade almejada, LEÃO enfatiza que o “exame é concreto, sobre a existência ou não da promoção das finalidades almejadas a partir do critério adotado para tanto” (2015, p. 140). A medida criada pelo Poder Público ao restringir os beneficiários dos incentivos fiscais aos limites territoriais das regiões alvos do desenvolvimento e mediante projetos previamente aprovados pela Sudam e Sudene releva sua aptidão em promover a finalidade almejada pelo poder público.

De outro lado, colocando-se na centralidade da análise o apontamento realizado pela fiscalização do TCU, de que majoritariamente as empresas incentivadas encontram-se localizadas em sub-regiões não prioritárias da política de desenvolvimento regional, é possível verificar a insuficiência dos efeitos pretendidos, o que diz respeito à sua intensidade, não à ineficiência da medida.

Não se trata de descumprimento das condições de fruição do benefício fiscal pelos contribuintes que tiveram seus projetos aprovados, aliás, não há nenhum caso nessa condição, mas da debilidade das condições normativas criadas pelo Poder Executivo ao estabelecer os requisitos necessários à fruição do benefício fiscal.

O Poder Executivo, ao delimitar as condições à fruição do benefício, estabeleceu requisitos insuficientes à realização da finalidade normativa, ampliando as possibilidades de acesso ao benefício fiscal para contribuintes que não estivessem estabelecidos em regiões consideradas prioritárias pela PNDR, fato que resultou na conduta majoritária entre contribuintes de estabelecerem seus empreendimentos em regiões desenvolvidas e com melhores condições de logística, mão de obra, infraestrutura, entre outras, impedindo que outras regiões pudessem vir a se desenvolver com a captação de novos empreendimentos.

A necessidade do contribuinte de se estabelecer na sub-região alvo da política pública de desenvolvimento econômico e social confere elemento objetivo ao controle da medida e maior probabilidade de o benefício ser revertido em favor da sub-região em que está estabelecido o empreendimento, em comparação a qualquer outra região territorial. A ausência desse elemento fragiliza a efetividade do desenvolvimento social e econômico em favor das regiões prioritárias como também torna difícil a determinação dos resultados concretos gerados com o benefício fiscal. De todo modo, o que se constata é que a potencialidade de ampliação na capacidade do benefício de promover melhorias materiais na condição socioeconômica da região existe no atual contexto normativo.

A medida eleita impõe inúmeras dificuldades ao se avaliar a perspectiva da necessidade, a qual impõe a análise a partir da existência de meios alternativos que causem menor restrição à igualdade e promovam igualmente a finalidade constitucional, bem como se tal medida restringe de modo menos acentuado eventuais princípios constitucionais colidentes. Nesse sentido, é possível verificar a existência de outros mecanismos de incentivo à realização da finalidade pretendida. Um exemplo ilustrativo é o caso das subvenções econômicas, que permitem aporte de recurso financeiro vinculado à determinada finalidade (a fundo perdido ou mediante subsídios na restituição da quantia financeira) a exemplo dos fundos constitucionais destinados aos desenvolvimentos destas regiões<sup>16</sup>. Em que pese a dificuldade, ao menos *prima facie*, não se pode concluir que o incentivo resulta em meio mais restrito aos direitos fundamentais da igualdade e liberdade relativamente ao meio alternativo.

No mesmo sentido, não há evidência da potencialidade do meio alternativo promover mais a finalidade normativa com menor restrição aos direitos fundamentais. Nem mesmo sob o juízo da neutralidade de tributação pode-se pressupor que o incentivo fiscal concedido possa causar eventual desequilíbrio de mercado, dado que é ínsito que o desempenho da atividade econômica em locais distantes de centros de consumo e com reduzida capacidade logística, de insumos e mão de obra, tem a potencialidade de aumentar os custos de produção e risco da atividade econômica, sendo, pois, necessária a contraprestação a fim de justificar a realização da conduta. Nesse sentido, não há elemento a rejeitar a medida eleita em razão da submissão ao teste de adequação.

No que tange à proporcionalidade em sentido estrito, os dados revelam-se insuficientes para se estabelecer juízo comparativo entre os benefícios alcançados pela medida em relação a seus eventuais malefícios. A perspectiva poderia ser analisada a partir do montante que se deixou de arrecadar em decorrência da concessão do benefício em relação ao montante de empregos, arrecadação tributária e melhorias diretas e indiretas no ambiente econômico e social em decorrência da presença do estabelecimento no local. Caso a administração pública não dispusesse de

---

<sup>16</sup> A exemplo dos seguintes Fundos: Fundo de Desenvolvimento da Amazônia (FDA), instituído pela Medida Provisória n. 2.157-5, de 24 de agosto de 2001; Fundo Constitucional de Desenvolvimento do Norte (FNO), instituído pela Lei n. 7.827/1989 e posteriores modificações. Disponível em: <https://www.gov.br/sudam/pt-br>. Acesso em 22/08/2021.

outros meios menos onerosos para gerar a vantagens econômicas e sociais equivalentes, a proporcionalidade em sentido estrito seria observada.

Em relação ao controle da eficácia normativa, pode-se verificar que, ao menos em parte, é possível identificar que o benefício atingiu sua finalidade normativa, porque se mostrou viável economicamente para que empresas se estabelecessem nas regiões abrangidas pela norma indutiva, como também contemplou, apesar de, em menor extensão, empreendimentos localizados nas regiões consideradas prioritárias pelo PNDR. Obviamente que os problemas estruturais apontados pela fiscalização também sinalizam dificuldades para se avaliar o efetivo incremento das vantagens econômicas e sociais, apontando a necessidade de aperfeiçoamento da política pública (TCU, 2020, p.18). A ausência de estudos técnicos *ex ante* ou *ex post* retiraram a possibilidade de avaliação pautada em dados quantitativos a respeito dos resultados gerados pelo benefício fiscal (TCU, 2020, p.19).

No controle pela complementaridade e subsidiariedade, verifica-se que a própria criação das superintendências sinaliza para a existência de outras políticas voltadas ao desenvolvimento das regiões. Em 2020, a SUDAM publicou o Plano de Desenvolvimento da SUDAM, a fim de definir áreas, regiões e estratégias para o desenvolvimento regional em relação aos próximos três anos, dispondo de incentivos financeiros visando ao fomento regional e dos incentivos fiscais. No âmbito da SUDENE, foi instituído em 2019, o Plano Regional de Desenvolvimento do Nordeste, estabelecendo cinco diretrizes ao desenvolvimento regional, igualmente prevendo a disponibilização de subsídios financeiros, reembolsáveis ou não, além dos incentivos fiscais aos projetos aprovados. Relativamente à economicidade, conforme aludido anteriormente, há poucos dados factuais disponíveis que permitam extrair conclusões a partir deles; pode-se, apenas, formular conclusão apriorísticas que não identificam contrariedades na concessão dos benefícios fiscais.

Ao final do trabalho da fiscalização do TCU, foi editada pelo Poder Executivo a Portaria nº 3.145/2019, a qual criou nova disciplina jurídica ao benefício fiscal em análise, incrementando objetivos, metas e indicadores a serem avaliados no acompanhamento da política pública de incentivo fiscal, inclusive, entre os objetivos, passou-se a prever o incremento na participação dos contribuintes em regiões menos desenvolvidas – prioritárias – da SUDAM e SUDENE.

Por fim, percebe-se que a insuficiência na efetividade dos benefícios fiscais analisados pelo TCU decorre de vícios legislativos e da incongruência da política

pública de desenvolvimento das regiões-alvo em relação às condições de fruição do benefício fiscal, bem como da insuficiência de condições dos órgãos administrativos em exercerem efetivo acompanhamento e avaliação de resultado, *ex ante* ou *ex post* dos resultados pretendidos, o que demanda medidas corretivas no curso do processo legislativo e na estruturação dos órgãos públicos, sob pena de macular vícios aos benefícios fiscais indo na contramão dos próprios fins estabelecidos pela Constituição Federal.

#### **4.2 A extrafiscalidade ambiental e a concessão de benefícios fiscais aos produtos agroquímicos**

O segundo caso refere-se ao questionamento acerca da (im)possibilidade de concessão de benefício fiscal de IPI e ICMS em relação aos produtos agrotóxicos, que ocorre no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5553 (ADI 5553).

Relativamente aos incentivos fiscais questionados na ADI 5553, estão à alíquota zero do Imposto de Industrialização de Produtos (IPI), previsto no Decreto 8.950, de 29 de dezembro de 2016, e a redução de base de cálculo prevista no Convênio nº 100, de 6 de julho de 1997 (Convênio 100/97), ambos os impostos destinados aos produtos agrotóxicos, assim conceituados conforme prevê o artigo 2º, inciso I, da Lei nº 7.802, de 11 de julho de 1989 (Lei nº 7.802/1989).

A questão central recai na adequação e finalidade das normas que preveem os benefícios fiscais em questão devido à colisão com outras finalidades constitucionalmente asseguradas.

O ICMS, assim como o IPI, é típico imposto sobre o consumo, o qual não recai sobre o produto em si, mas grava a disponibilidade da renda no consumo, admitindo-se a possibilidade de transferência do encargo econômico ao consumidor final, na acepção econômica e jurídica, a última decorrente do princípio da não cumulatividade assentada constitucionalmente. Assim, o ônus financeiro do tributo não é suportado pelo agente econômico, eis que inserido no valor de aquisição da mercadoria ou do serviço e suportado pelo consumidor final.

Sob outro prisma, tais impostos também estão sujeitos ao princípio da seletividade tributária por força da prescrição contida no artigo 153, inciso IV, §3º, inciso I e artigo 155, §2º, inciso III, ambos da Constituição Federal, aplicáveis ao IPI e ICMS,

respectivamente. Para TORRES, a seletividade se subordina ao princípio da capacidade contributiva impondo a graduação distinta do tributo em razão da inversa essencialidade da mercadoria ou serviço (2011, p. 391). Acrescenta CASTILHOS que os produtos essenciais consumidos amplamente pela população devam ser beneficiados com alíquotas reduzidas, enquanto produtos supérfluos, consumidos em decorrência de uma maior manifestação de riqueza, deverão ser gravados com maior intensidade pela tributação (2014, p. 39).

BEVILAQUA e SILVA (2020, p. 252) traçam distinção entre a seletividade em função da essencialidade aplicada ao IPI e ao ICMS. Enquanto o IPI é marcado pela extrafiscalidade, o ICMS tem função precípua fiscal, o que não afasta a possibilidade de utilização excepcional para promover outros fins constitucionais.

Assim, no que tange à função fiscal do ICMS, BEVILAQUA e SILVA (2020, p. 253-254) referem que a seletividade em função da essencialidade visa alcançar objetivos da justiça fiscal, atenuando os efeitos da tributação sobre o consumo mediante a regressividade tributária, visando reduzir o comprometimento da renda da parcela mais carente da população com a aquisição de mercadoria e serviços essenciais para manutenção de padrões mínimos à vida. De outro lado, os autores, sob a perspectiva da extrafiscalidade, referem que a seletividade em função da essencialidade poderá ser utilizada não para os fins de justiça fiscal, mas de realização de fins constitucionais (2020, p. 254).

SCHOUERI, ao tratar da seletividade, refere a possibilidade de sua utilização visando à justiça fiscal ou à realização de outros fins constitucionais. Em sua formulação sobre a seletividade, o autor menciona duas perspectivas: a necessidade individual do contribuinte e as necessidades coletivas (2006, p. 300). A primeira perspectiva está relacionada com a justiça fiscal, possibilitando a graduação da tributação em função da essencialidade da mercadoria ou serviço. Em relação à segunda perspectiva, observa o autor que tal “conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles” (SCHOUERI, 2006, p. 301). Como consequência, refere SCHOUERI à possibilidade do legislador estabelecer alíquota distinta a um equipamento capaz de modernizar o parque fabril em função da redução da poluição ambiental, ainda que não seja “essencial”, em vista da realização dos fins constitucionais atinentes à ordem econômica (art. 170, inciso VII, CF/88) e à proteção ambiental (art. 225, CF/88).

No caso da ADI 5553, não se questiona a possibilidade de utilização do IPI e ICMS visando à realização de fins constitucionais, mas o possível conflito no caso concreto entre determinados fins constitucionais. O Min. Facchin, a partir da análise do Convênio nº 100/97 e da Lei nº 7.802/1989, extrai que a finalidade da norma é a indução a atividade agropecuária (art. 23, inciso VII, da CF/88), a valorização do trabalho humano associado à geração de trabalho e à renda, além da segurança alimentar à população e do incremento à exportação como mecanismo de equilíbrio para a balança comercial (BRASIL, 2020, p.8). No bojo da política agrícola a ser desenvolvida pelo legislador, está a previsão expressa de concessão de incentivos fiscais (art. 187, inciso I, da CF/88), o que torna em abstrato as normas compatíveis com tal finalidade.

Entretanto, a questão consiste em analisar em que medida a concessão dos benefícios fiscais nas operações envolvendo produtos agrotóxicos (inseticidas, fungicidas, formicidas, desfolhantes, desseccantes, entre outros) colide com outras finalidades asseguradas constitucionalmente. Segundo o Min. Facchin, seriam estas: a proteção ao meio ambiente (art. 170, inciso VII e art. 225, ambos da CF/88) e a tutela da saúde pública por meio de políticas públicas de redução de riscos de doença e de outros agravos (196, CF/88) (BRASIL, 2020, p.9-11).

De outro lado, a seletividade tributária tem relevante função na proteção da tutela do meio ambiental e da saúde, podendo o Estado se valer dos mecanismos extrafiscais na elaboração das políticas públicas voltadas a tais fins estatais.

Ao defender a possibilidade de utilização de normas indutoras com efeito ambiental, SCHOUERI parte das noções de externalidades da atividade econômica em relação ao meio ambiente. De um lado, a externalidade negativa nas questões ambientais decorre da atividade econômica poluidora e da ocorrência dos danos ambientais, custos repassados à coletividade por meio da transferência de preço. Enquanto a externalidade positiva resulta na conduta de mitigação de danos, tanto operação desempenhada pelo agente econômico como na exigência imposta aos seus fornecedores, mas, ordinariamente, não resulta em recompensa ao gerador (2006, p. 236-237).

O Estado deve supor a existência do mercado, de modo a corrigir tais externalidades por meio das normas indutoras. No caso das externalidades positivas, deve atuar incrementando o ganho dos agentes econômicos que adotem práticas ambientais e confluam com os fins constitucionais, atendendo aos interesses sociais.



Por outro lado, nas externalidades negativas, a atuação estatal deve ser direcionada à internalização dos custos pelo agente econômico. A intensidade no agravamento da tributação deve ser suficiente a ponto de impedir que o custo seja repassado ao consumidor, reduzindo a lucratividade na atividade econômica, e conduza o contribuinte a mudança do comportamento.

Em estudo direcionado ao tema, COSTA (2011, p.332) reconhece a possibilidade da *tributação ambiental*, que consiste na utilização da tributação para gerar recursos destinados aos serviços ambientais ou a orientar o comportamento dos agentes econômicos, visando à adoção de medidas para fins de proteção ambiental.

A utilização da tributação ambiental encontra suas bases do direito ambiental no princípio do princípio do poluidor-pagador, o qual impõe “a exigência de que o agente poluidor arque com os custos das medidas de prevenção e de controle da poluição” (COSTA, 2011, p. 333). Sob o aspecto econômico, aquele que polui deve estar sujeito a custo maior, visando recompor os prejuízos causados à coletividade.

No sistema tributário nacional, diversos são os exemplos da tributação voltada à proteção ambiental, vejamos dois deles. O primeiro diz respeito ao Decreto Federal n. 755/93 que estabeleceu alíquotas distintas de IPI para veículos movidos a combustível por álcool ou gasolina; outro exemplo é a Lei n. 9.393/96, que disciplina sobre o ITR e prevê redução da base de cálculo, mediante exclusão das áreas destinadas às áreas de preservação permanente e de reserva legal, entre outras, que comprovadamente não sejam destinadas à exploração econômica (COSTA, 2011, p.341-342).

Contudo, LEÃO adverte para a existência de diversas problemáticas envolvendo a utilização da proteção ambiental por meio da instituição de tributos, resumindo-as em três apontamentos. Primeiro, a possibilidade da “compra” do comportamento que se pretende ver evitado (2015, p. 174), o que pode acontecer em mercados inelásticos ou quando a tributação é insuficiente para a mudança do comportamento do agente poluidor, comprometendo a efetividade e o atingimento da finalidade almejada pela norma extrafiscal. Segundo, a tributação ambiental esbarra no fato de que, no mais das vezes, o dano ambiental não é passível de integral reparação. Sem a possibilidade de recuperar o *status quo ante* do meio ambiente ecologicamente equilibrado, a tributação, neste caso, limita-se a mitigar o dano, e não a solucioná-lo (2015, p. 174). Terceiro, a necessidade de vinculação das receitas visando à destinação específica à recomposição do dano ambiental. A afetação da

arrecadação guarda relação lógica com a própria finalidade normativa e com o critério de distinção entre os contribuintes (LEÃO, 2015, p.174).

Retomando a análise da ADI 5553, no voto do Min. Fachin são apontados diversos estudos no sentido que a utilização dos agrotóxicos causa ou tem potencial elevado de causar danos ao meio ambiente, à fauna e à flora, assim como põe em risco a saúde da população (BRASIL, 2021, p.19-27), o que conduz à conclusão de que a concessão de incentivos fiscais aos produtos agrotóxicos colide com a finalidade constitucional de tutela do meio ambiente ecologicamente equilibrado e à saúde da população. O conflito da concessão dos benefícios fiscais à tutela ambiental retirada dos agrotóxicos o reconhecimento da a necessidade coletiva sobre tais produtos, esvaziando seu reconhecimento como bem essencial, no que tange a aplicação da seletividade tributária.

Desta forma, não se está afastando a possibilidade do Estado em fomentar a atividade agrícola, mas, ao fazê-lo, ele deve adotar meios que não colidam com outros valores assegurados constitucionalmente, estimulando práticas agrícolas sustentáveis e de proteção ao meio ambiente.

A partir da perspectiva do controle pela proporcionalidade, surgem diversos questionamentos atinentes à validade da medida. O instrumento normativo eleito pelo legislador é pertinente para reduzir os custos de produção e fomentar a atividade agrícola, assim permite ao produtor rural comercializar sua produção a custo menor, impactando o preço de venda ou a melhor margem na comercialização da produção agrícola.

Sob a perspectiva da necessidade, não há respaldo para a medida eleita. Em primeiro lugar, porque a utilização dos agrotóxicos causa ou tem elevado potencial de dano ao meio ambiente e à saúde da população, o que resulta em coalisão com direitos fundamentais. Notadamente, a preservação da saúde e a proteção ao meio ambiente gozam de especial proteção estatal em relação ao fim constitucional de incentivo à agricultura. De modo que há outros meios hábeis que permitam aos Entes Políticos o fomento da atividade agrícola, por meio de instrumentos creditícios e fiscais (art.187, inciso I, CF/88), que não o estímulo ao uso de produto com diversas externalidades negativas à coletividade.

Em segundo lugar, fosse a intenção reduzir o preço dos alimentos, tal como aduzida por diversos *amicus curiae* para sustentar a legitimidade da medida, haveria diversos outros instrumentos a serem manejados pelo legislador, como a redução do

ICMS na venda ao consumidor final, ampliando a possibilidade do valor se reverter em favor do consumidor. Ademais, em se tratando de *commodities* agrícolas, o preço da mercadoria leva em consideração fatores de mercado internacional, havendo pouca autonomia ao produtor em ditar preços de mercado, como ocorre em outros segmentos. Por isso, a maior propensão está nos incentivos impactarem no custo de produção diretamente e na rentabilidade da exploração da atividade econômico em relação à redução do preço aos consumidores finais. Em que pese a insuficiência ao teste da necessidade dispensaria a análise da proporcionalidade em sentido estrito (AVILA, 2017), para os fins didáticos propostas neste estudo, tal análise será realizada.

No tocante à proporcionalidade em sentido estrito é possível se concluir por sua inadequação, isso porque a concessão dos benefícios fiscais tem potencial em causar restrições à preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado e à saúde humana, ambos reconhecidamente direitos fundamentais que gozam de especial proteção pela ordem jurídica e, notadamente, gozam de status normativo hierarquicamente superior em relação ao benefício mediato visado pelos incentivos fiscais, atinente à indução da atividade agropecuária (art. 23, inciso VII, da CF/88).

Ademais, em razão da coalisão da finalidade da medida com garantias fundamentais, mostra-se ilegítima a redução do encargo fiscal para promover tal restrição a direito fundamental, de modo que a noção de capacidade contributiva aplicada às normas extrafiscais mostra-se incompatível ao caso. Sob o enfoque do controle da eficácia, a medida contribui para a redução dos custos de produção ao produtor rural, contribuindo de modo efetivo para o fomento da atividade agrícola no país.

A medida também pode ser analisada sob a perspectiva da complementariedade, subsidiariedade e economicidade. Notadamente existe uma política nacional estabelecida de incentivo à atividade agrícola, que perpassa pelo fomento creditício visando ao custeio, comercialização e investimentos das atividades agrícolas, seguro agrícola com o objetivo de mitigar os riscos ao produtor rural<sup>17</sup>, além de outros estímulos ao setor primário, entre os quais estão inseridos os incentivos fiscais. Assim, não há dúvidas de que os incentivos fiscais complementam o bojo de políticas

---

<sup>17</sup> O Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (“MAPA”) anualmente publica o Plano Safra, disponibilizando dados sobre o fomento creditício do Governo Federal destinado ao plantio da safra. Disponível em: [https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/noticias/com-total-de-r-251-2-bilhoes-plano-safra-21-22-aumenta-recursos-para-tecnicas-agricolas-sustentaveis/ApresentacaoPlanoSafra20212022\\_finalizado\\_7.pdf](https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/noticias/com-total-de-r-251-2-bilhoes-plano-safra-21-22-aumenta-recursos-para-tecnicas-agricolas-sustentaveis/ApresentacaoPlanoSafra20212022_finalizado_7.pdf)

públicas destinadas ao setor agrícola e adjacente em relação a outras vantagens diretamente direcionadas a tal fim.

Entretanto, como apontado anteriormente, é possível questionar a economicidade da medida, não apenas sob a perspectiva jurídica da coalisão entre a finalidade da medida e direitos fundamentais, mas também sob a perspectiva econômica. Isso porque, a medida eleita deveria resultar em vantagens econômicas que superem eventuais prejuízos econômicos em razão da necessidade de reparação integral ao meio ambiente, bem como à saúde humana, ambas externalidades negativas a serem partilhadas pela coletividade, na medida em que é dever do Estado garantir a recuperação (art. 196, *caput*, CF/88) do cidadão e dever de todos em assegurar o equilíbrio ao meio ambiente (art. 225, *caput*, CF/88), disso resulta a debilidade da medida a partir do controle pela economicidade.

A partir das considerações apresentadas, verificou-se que os incentivos fiscais de redução da base de cálculo do ICMS previsto pelo Convênio 100/97 e a alíquota zero, prevista no artigo 2º, inciso I, da Lei nº 7.802/1989 relativo ao IPI, relativos aos produtos agrotóxicos, não apresentam higidez frente ao controle da extrafiscalidade. Primeiro, porque não devem se sujeitar a uma menor graduação da carga tributária, pois inadequada à aplicação da seletividade em razão da essencialidade do produto, eis que, sob a perspectiva da coletividade, a utilização dos produtos agrotóxicos tem o potencial de risco à tutela do meio ambiental e à saúde da população. Segundo, porque, sob o enfoque da proporcionalidade, a medida eleita não subsiste ao teste da necessidade, à medida que o Estado dispõe de outros meios para incentivar o cultivo agrícola no país, que não seja por meio da redução dos custos dos agrotóxicos, de modo a causar menor restrição aos direitos fundamentais em relação ao meio eleito; assim como não subsiste ao exame da proporcionalidade em sentido estrito, pois a utilização dos agroquímicos colide com outros fins constitucionais que gozam de status normativo hierarquicamente superior, o que permite identificar maiores restrições com a medida eleita em relação aos benefícios decorrentes de sua manutenção. Por fim, também recaem questionamentos no tocante ao controle pela economicidade da medida.

#### **4.3 Direito ao crédito de IPI na aquisição de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero oriundos da Zona Franca de Manaus**

O terceiro caso trata da possibilidade do direito à apropriação de créditos de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero oriundos da Zona Franca de Manaus, que ensejou a criação do Tema 322, pelo Supremo Tribunal Federal, no bojo do Recurso Extraordinário 596.614-SP (RE 596.614).

As empresas sediadas na Zona Franca de Manaus (ZFM) são destinatárias de benefícios fiscais, entre os quais a isenção ou alíquota zero sobre o IPI na industrialização de insumos. Como se trata de saída sem o recolhimento do IPI, há controvérsia a respeito da possibilidade de apropriação do crédito decorrente da não cumulatividade. Um dos argumentos para sustentar a impossibilidade do crédito é de que este recai sobre o imposto cobrado na etapa anterior; sem o recolhimento não há crédito a ser apropriado.

O STF, em decisões anteriores, a exemplo do Recurso Extraordinário 353.657-5/PR (RE 353.657-5), em que se discutia a possibilidade (ou não) de apropriação de crédito pelo estabelecimento adquirente quando o industrial (produtor) não se encontrava localizado na ZFM, fixou o entendimento de que não há afronta ao princípio da não cumulatividade quando a legislação impõe a compensação em relação ao montante cobrado nas etapas anteriores, mas restringe a apropriação do crédito quando o insumo entra na indústria (adquirente) à alíquota zero.

O caso comporta ampla discussão a respeito da técnica eleita pelo legislador ordinário em relação à não cumulatividade do IPI. A questão central, nesta análise, é direcionada aos aspectos atinentes à extrafiscalidade. Partindo deste pressuposto, o voto do Min. Luís Roberto Barroso é enfático ao afirmar que a orientação do STF em relação à matéria ordinariamente é pela negativa do direito ao crédito, mas, diante das particularidades de os insumos serem produzidos na ZFM, indaga se isso seria suficiente para justificar o tratamento diferenciado ao caso concreto. No voto, o ministro destaca que:

a interpretação mais consentânea com a Constituição é a que reconhece esse tratamento favorecido dado por esta à Zona Franca, ao lado do princípio que estimula, nas interpretações constitucionais, a redução das desigualdades regionais. (STF, p. 56)

A manutenção do crédito é posta como condição para que a finalidade de combater a desigualdade regional ou incentivar a atividade econômica na ZFM seja realizada.

Sob o aspecto da igualdade, os destinatários da norma serão os industriais adquirentes dos insumos isentos ou com alíquota zero, os quais receberão tratamento distinto – entre os que poderão ou não se apropriar do crédito – em decorrência do local territorial em que o insumo adquirido é produzido.

Notadamente os sujeitos serão tratados de maneira díspar relativamente à possibilidade de apropriação do crédito de IPI dos insumos isentos ou com alíquota zero. A diferenciação é justificada sob o argumento de combater as desigualdades sociais e regionais mediante o desenvolvimento de política indutiva ao desenvolvimento econômico e social daquela região (FARIA, 2010), a qual recebeu tratamento constitucional diferenciado ao atribuir à região “características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais”, nos termos do artigo 40 da ADCT e ulteriores modificações e regulamentações.

Também se verifica a relação fundada entre o direito ao crédito de IPI na entrada dos insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero e o aspecto territorial em que se localiza o fornecedor do insumo, localizado ou não na ZFM, assim como a existência de correlação entre ambos com a finalidade da norma extrafiscal. A respeito destas relações, MACHADO destaca que a ausência do direito ao crédito de IPI resultaria na inteira anulação do incentivo fiscal aos industriais da ZFM, pois não haveria qualquer vantagem econômica ao adquirente da mercadoria, que seria submetido a um custo tributário maior em comparação com a aquisição realizada de insumos oriundos de outras regiões do país (1996, p. 32). MOREIRA e CAMPO referem que o benefício fiscal de isenção de IPI aos industriais localizados na ZFM é “destinado à promoção do desenvolvimento de determinada região com desvantagens competitivas, toda a vantagem compensatória que decorreria do benefício fiscal desaparece caso o crédito não seja reconhecido” (2015, p. 21-22).

Assim, ambas as pesquisas defendem a necessidade do reconhecimento do crédito de IPI com vistas à realização da finalidade da norma extrafiscal, sem o qual restaria abalado o objetivo de combate às desigualdades regionais da ZFM. Disso decorre a conclusão de que existe pertinência e coerência entre a medida eleita (crédito de IPI dos insumos isenção e não tributados) e a finalidade almejada (combate das desigualdades regionais), pois a ausência do direito ao crédito de IPI teria o

condão de reduzir ou anular as vantagens competitivas dos industriais localizadas na ZFM, mitigando ou esvaziando o incentivo concedido para o industrial a se estabelecer na região da ZFM.

O tratamento favorecido a determinado grupo de contribuintes somente será justificado quando os efeitos concretos atinentes ao desenvolvimento econômico e regional decorrente do incentivo fiscal concedido aos industriais foram verificados, mediante a efetividade da norma indutora em relação fim para o qual foi instituída. Contudo, tal aspecto não foi objeto de análise no controle realizado, revelando sua debilidade, bem como a inclinação do STF em analisar os fins pretendidos pela norma em rejeição ao controle dos efeitos concretos do desenvolvimento econômico e regional ocasionado pelo incentivo fiscal concedido aos industriais. Ocorrendo a inexistência ou insuficiência de resultado pela norma extrafiscal, estar-se-á atuando de modo contrário à igualdade tributária.

Assim, também não houve qualquer controle da efetividade normativa, embora a ministra Rosa Weber tenha expressado em seu voto que a “preocupação com a efetividade dos benefícios é fundamental para realização do direito, notadamente quando em jogo peculiar medida tributária extrafiscal, como é o caso da isenção do IPI em prol do fomento à Zona Franca de Manaus” (STF, p. 72), fato é que poucos elementos se colhem no debate realizado na tribuna do STF relativo ao exame dos efeitos concretos na norma extrafiscal.

Em contraponto, GOLÇALVES avalia a problemática no setor de refrigerantes em decorrência da concessão dos incentivos fiscais concedidos aos industriais na ZFM (2012, p. 72-94). O estudo propõe uma abordagem a partir da análise econômica do direito (AED) e visa demonstrar os prejuízos ao direito da concorrência em razão dos acentuados desequilíbrios advindo dos incentivos fiscais, entre os quais, a isenção ou alíquota zero de IPI concedido à ZFM.

Entre os argumentos apresentados, ele refere que os benefícios fiscais concedidos à ZFM tinham por objetivo o desenvolvimento econômico e social, mediante o cumprimento de condições específicas fixadas no artigo 7º, §7, inciso II, do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, entre as quais estão o incremento de oferta de trabalho na região, concessão de benefícios aos empregados, a capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico, entre outros objetivos, o que impõe o rigoroso controle factual desses resultados, enquanto condição à fruição dos benefícios fiscais, no sentido de exigir que a norma extrafiscal

contribua para melhoria dos aspectos sociais e econômicos da região (GONÇALVES, 2012, p. 91).

Neste contexto, GONÇALVES refere à relevância do acompanhamento desses resultados e à importante função desempenhada pela SUFRAMA:

Diante disso, como a fiscalização dos projetos desenvolvidos na ZFM envolve principalmente a observância de tais objetivos pelas empresas lá instaladas, os relatórios de gestão apresentados pela SUFRAMA ganham fundamental importância, pois apresentam dados concretos sobre produção, investimento e mão-de-obra empregada em cada setor industrial daquela região, permitindo que seja aferida a efetiva correlação entre a evolução do faturamento das empresas e a alocação e capacitação da mão-de-obra local. (GONÇALVES, 2012, p. 92)

Contudo, destaca que, nos relatórios disponibilizados pela SUFRAMA, é possível verificar a ausência do atendimento das condições de melhoria sociais pretendidas pela norma extrafiscal, somada ao fato de que, a partir de 2006 – o artigo foi publicado em 2012 –, os relatórios deixaram de ser publicados, impossibilitando qualquer juízo a respeito do cumprimento das condições previstas na concessão dos benefícios (GONÇALVES, 2012, p. 93).

Isso remete para uma das questões centrais debatidas na presente pesquisa: não se identifica a atuação dos órgãos competentes para acompanhar, fiscalizar e avaliar os impactos das normas extrafiscais e a concretização dos fins para os quais foram instituídas. Há manifesta dificuldade advinda da conduta da administração pública para se avaliar os efeitos econômicos e sociais produzidos pela normas extrafiscais, impedindo que se faça, ao longo do tempo, correções substanciais e aperfeiçoamento dessas políticas públicas. Além das distorções no desenvolvimento da política pública, acrescenta-se a dificuldade de controle na esfera judicial em razão da ausência ou insuficiência dos dados na verificação dos efeitos concretos da norma extrafiscal. Por tais motivos, o pronunciamento do STF, ao manifestar a preocupação da efetividade das normas extrafiscais, é louvável e deve servir de baliza na reformulação destas políticas públicas.

A esse respeito, BARCELOS entende que, qualquer política pública, seja diretamente vinculada à realização de direito fundamental ou não, deve ser objeto de monitoramento e avaliação (2018, p. 256). O monitoramento “envolve verificar se as metas que haviam sido estabelecidas quando da concepção da política estão sendo atingidas (caso, claro, elas tenham sido estabelecidas)” (2018, p.257), enquanto o



ato de acompanhar está inserido no contexto de verificar “o que de fato está sendo executado no contexto da política em exame, e apurar os resultados concretos produzidos em face dos direitos fundamentais que se pretende promover” (2018, p. 257), devendo-se ter em vista que se pretenda solucionar algo por meio da política pública.

Ao tratar da relevância da informação no desenvolvimento da política pública, BARCELOS refere o objetivo constitucional de combate às desigualdades regionais e sustenta a necessidade de atender às necessidades mais básicas da população em geral, priorizando a parcela da população que depende de maior assistência, sob pena de se estar atuando ao revés do princípio e apenas ampliando as discrepâncias sociais (BARCELOS, 2018, p. 258).

De tal modo, pode-se acrescentar às pertinentes considerações apresentadas por GOLÇALVES o fato de a própria legislação ser insuficiente ao estabelecer as regiões prioritárias dentro da própria ZFM, não fazendo distinções na priorização entre os municípios que devem ser destinatários da política de desenvolvimento.

Sob a perspectiva do controle pela proporcionalidade, a partir do exame da adequação é possível verificar a pertinência entre o critério territorial estabelecido para fins de fruição do benefício fiscal e a região a do desenvolvimento regional, sendo admissível o reconhecimento de que os meios podem contribuir para o desenvolvimento regional. No que tange ao exame da necessidade, entre os meios alternativos, poderia o Estado conceder incentivos financeiros como meio de induzir o industrial para estabelecer na região da ZFM, condicionada aos limites jurídicos e financeiros à sua imposição (MARTINS, 2004, 133-148), especialmente em razão das limitações orçamentárias dos Entes Políticos são notáveis as dificuldades de fomento da atividade econômica por meio deste mecanismo. Sob outro prisma, a concessão de incentivo financeiro ou fiscal a determinado grupo de contribuintes pode ocasionar mitigações em intensidades semelhantes à livre concorrência e a livre iniciativa, em razão do favorecimento daqueles contribuintes abrangidos pela incidência normativa.

No que tange ao exame da proporcionalidade em sentido estrito, a mitigação da livre concorrência e livre iniciativa dos contribuintes não abrangidos pela norma devem ser avaliados frente à promoção dos direitos fundamentais que visem assegurar a valorização do trabalho humano e a efetividade dos direitos sociais imanentes (SARLET, 2013, p.535-541). Notadamente, o subdesenvolvimento se relaciona

diretamente com a insuficiência da atividade econômica e a baixa qualidade de vida da população que reside localmente (FARIA, 2010, p.155-160), em aspectos quantitativos e qualitativos (NUSDEO, 2013, p. 372-373). Sob tal perspectiva, os benefícios da medida contribuem na promoção de direitos fundamentais a custo da mitigação de outros princípios que gozam de menor proteção jurídica, o que demonstra a compatibilidade da medida com o exame da proporcionalidade em sentido estrito.

Relativamente ao controle pela capacidade contributiva, o reconhecimento do direito ao crédito de IPI, sem o recolhimento do imposto no ciclo econômico antecedente, deve ser analisado sob duas perspectivas. De um lado o benefício fiscal estabelece a desoneração ao industrial estabelecido na ZFM, que deixará de ser medido pela aptidão de contribuir com o custeio estatal conquanto contribua para a realização da finalidade da norma extrafiscal, direciona ao combate das desigualdades regionais. De outro lado, o reconhecimento do direito ao crédito de IPI ao adquirente da mercadoria oriunda da ZFM visa assegurar que esse adquira realizando o crédito sobre a aquisição, sob pena de apenas transferir o encargo fiscal ao adquirente, evitando a mitigação dos efeitos decorrentes do benefício fiscal.

Assim, o Supremo Tribunal Federal reconheceu o tratamento diferenciado relativamente à possibilidade de apropriação de créditos de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero, sob a justificativa de promoção da norma extrafiscal voltada ao desenvolvimento econômico e social da ZFM. Dessa forma, a justificação da diferenciação somente se mostra legítima caso efetivamente a finalidade seja alcançada. Do contrário, a diferenciação tornar-se-á ilegítima. Ademais, o controle pela efetividade normativa perpassa pela necessidade de análise das consequências normativas para o fim de se verificar se houve e em que medida a finalidade foi concretizada pela medida adotada. Contudo, em pese o Supremo Tribunal Federal tenha manifestado a preocupação em se levar em consideração tais aspectos, efetivamente os efeitos concretos da medida não foram objeto de consideração no julgamento da medida, revelando a insuficiência da medida e a necessidade de aprimoramento do controle da norma extrafiscal.

#### 4.4 Conclusões parciais do capítulo

A aplicação dos critérios aos casos analisados não tem por finalidade propor solução definitiva acerca das providências a serem realizadas pelo Tribunal de Contas da União ou da constitucionalidade ou inconstitucionalidade das normas analisadas pelo Supremo Tribunal Federal; assim como não está direcionando a análise à adequação, ou não, da conclusão adotada em cada um dos casos. Desta forma, o objetivo repousa em contribuir com o aprimoramento dos critérios de controle a serem utilizados neste tipo de medida pelos órgãos competentes ou doutrina especializada.

A existência de poucas publicações na doutrina nacional a respeito do controle da extrafiscalidade e da importância dos efeitos reflete-se na insuficiência da análise pelos órgãos de controle responsáveis, com especial direcionamento dessa consideração aos achados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Percebeu-se significativa oscilação no entendimento do Supremo Tribunal Federal, perpassando por casos em que o controle da norma extrafiscal foi rejeitado em razão da impossibilidade de intervenção judicial do ato discricionário e da reserva absoluta de competência entre os Poderes (AgReg 360.461-7 MG), e outros em que o pronunciamento do Ministro Relator foi no sentido do reconhecimento da inconstitucionalidade da norma em razão da contrariedade do incentivo com finalidades constitucionalmente asseguradas (ADI 5553). Em que pese o controle não tenha sido realizado na extensão proposta na pesquisa, o entendimento do Supremo na extensão proposta sinaliza mudanças paradigmáticas pelo Supremo Tribunal Federal no controle dessas normas extrafiscais.

Constatou-se a insuficiência ou inexistência da justificação que deve recair sobre o poder público ao instituir normas extrafiscais, assim como no acompanhamento e monitoramento dessas políticas fiscais. Não há controle dos resultados. Percebe-se que, em nenhum dos casos, houve uma explicitação da utilização de dados estatísticos ou científicos que demonstrassem os efetivos resultados da medida eleita; fatores esses que fragilizam o próprio controle da norma extrafiscal. Dessa forma, os exemplos apresentados reforçam a necessidade da relevância da aplicação dos critérios de controle propostos ao longo da pesquisa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho demonstrou que, a partir do modelo intervencionista que se adotou com a Constituição vigente, não há mera faculdade atribuída ao Estado em intervir na ordem econômica e social, mas dever em intervir sobre o domínio econômico, sob o compromisso da realização dos objetivos estabelecidos na Constituição Federal. Nesse sentido, tratou-se de demonstrar o compromisso constitucional do Estado com o desenvolvimento, o qual pressupõe a necessidade de incremento na melhoria da vida das pessoas. Demonstrou-se a plasmada relação entre o desenvolvimento e a ordem econômica, em que, se, de um lado, busca-se a realização do desenvolvimento social mediante a valorização do trabalho, a irradiação da pobreza, a proteção do pleno emprego; de outro lado, tais valores somente são possíveis com a conciliação dos interesses econômicos voltados à proteção do mercado, da propriedade e da livre concorrência. Todos esses objetivos estatais exemplificam as finalidades estatais a serem perseguidas pelo Estado na construção de uma nova realidade.

Assim, o direito tributário deve ser utilizado com instrumento de realização dos fins estatais. Essas normas tributárias foram denominadas de extrafiscais, pois visam à realização de fins fora da fiscalidade tributária (arrecadação), voltando-se à realização dos objetivos estatais.

A superação da instrumentalização do tributo com função precípua de obtenção de receita pública e, volta-se aos fins estatais, exigiu a investigação do regime jurídico aplicável a tais normas extrafiscais. Previamente, foi necessário estabelecer critério de distinção entre tais normas. Assim, afastou-se a interpretação que adota como critério de distinção os efeitos, pois, em toda norma tributária, ela tem efeito fiscal ou efeito extrafiscal. Dessa forma, optou-se em acolher a doutrina que identifica a norma a partir da finalidade da norma (SCHOUERI, 2006), ou seja, quando voltada primordialmente à realização de fins estatais. Ademais, também se identificou a presença de estrutura interna das normas extrafiscais (CALIENDO, 2006).

Assim, demonstrou-se a possibilidade de tais normas serem instituídas pelo poder público visando à realização de fins estatais ou sociais, à distribuição da riqueza entre a população e como meio de indução do comportamento. Em tal aspec-

to, tanto pode se destinar a promoção de práticas voltadas ao desenvolvimento tecnológico, no estímulo econômico à exportação, como também desincentivo de práticas não virtuosas, como o tabagismo, alimentos não saudáveis, equipamentos com alto índice poluente.

Conseqüentemente, identificou-se a possibilidade da norma extrafiscal, ao intervir na conduta do indivíduo – estimulando ou desencorajando –, causar restrições aos direitos fundamentais dos contribuintes destinatários ou não da norma. Razão pela qual a doutrina reconhece a necessidade de justificação suficiente da norma extrafiscal e da efetiva produção de efeitos concretos, ênfase constante durante o desenvolvimento desta pesquisa.

Assim, de um lado a norma extrafiscal resulta na possibilidade de restrição aos direitos fundamentais dos contribuintes, e, de outro, existe justificação distinta daquela aplicada às normas fiscais, pois sua instituição decorre da intenção de realizar o fim externo, alheio à própria norma. Motivos que resultaram na necessidade de realizar o controle normativo da extrafiscalidade a partir do princípio da igualdade, controle de proporcionalidade, capacidade contributiva, controle da destinação do produto da arrecadação, controle pela complementaridade, controle pela subsidiariedade, controle pela economicidade.

Em relação ao princípio da igualdade tributária, a norma extrafiscal deverá se sujeitar tanto ao seu conteúdo como ao seu controle. Assim, faz-se necessário perquirir se o tratamento diferenciado entre os contribuintes se justifica sob a perspectiva da realização dos fins da medida, quer dizer, válida será a diferenciação quando houve aptidão a produzir efeitos normativos. Desta forma, o tratamento diferenciado somente se justifica em vista da realização do fim estatal. Exsurge, assim, a necessidade da avaliação dos efeitos concretos da medida, tanto sob a perspectiva da igualdade, como a partir da necessidade do controle de eficácia da medida.

No que se refere aos questionamentos iniciais da sujeição e do controle da norma extrafiscal pela proporcionalidade, concluímos pela compatibilidade de sujeição das normas extrafiscais a tal controle. Assim, na medida em que a norma extrafiscal relativiza direitos de liberdade, propriedade e outros direitos, deverá se sujeitar ao controle de adequação entre meios e fins, de modo que a medida eleita deve causar a melhor restrição em vista da existência de meios alternativos, bem como resultar em benefícios superiores aos efeitos restritivos.

No tocante ao princípio da capacidade contributiva, demonstrou-se que as normas extrafiscais não afastam a capacidade contributiva, pressupõe-nas mediante limites mais elásticos em vista da realização do fim estatal a ser realizado pela norma extrafiscal, seja no seu aspecto subjetivo ou objetivo. Enquanto mais intensa for a correspondência entre a realização da medida e a graduação da carga tributária, mais evidente será sua correlação.

Ademais, na hipótese em que norma extrafiscal afete o produto da arrecadação a determinado fim, deverá ocorrer o controle da vinculação a destinação, posto que a inexistência da destinação do recurso esvazia a possibilidade de realização dos fins normativos.

Somados a tais critérios, foi possível concluir que a norma extrafiscal deve ser aplicada de modo complementar à existência de outras políticas públicas visando à realização dos fins normativos, bem como a utilização de outras medidas administrativas devem ter precedência em relação aos instrumentos extrafiscais, impondo a adequação entre meios e fins.

Estabelecida a base teórica necessária a aplicação dos critérios de controle da norma extrafiscal, procedeu-se em demonstrar que o Supremo Tribunal Federal apresenta entendimentos distintos quanto à possibilidade de controle da norma extrafiscal e, nas hipóteses em que admite sua aplicação, não o faz seguindo os critérios propostos nesta pesquisa. Assim, a pesquisa utilizou-se de caso analisando pelo Tribunal de Contas da União e pelo Supremo Tribunal Federal para o fim de demonstrar a aplicação dos critérios expostos aos casos, não sendo objetivo central da pesquisa a análise da correção ou não das medidas adotadas, focalizando na aplicação adequada da teoria proposta ou não.

A partir da problemática posta pelos casos, foi possível concluir pela insuficiência no controle das normas extrafiscais, as quais não se limitam à mera ausência de aplicação dos critérios eleitos, mas também à ausência de dados que permitam o controle destas políticas públicas, seja no momento da formulação da política, seja na realização do monitoramento e acompanhamento da política, seja na aplicação dos critérios de controle apresentados. Tais excertos conduzem a outras reflexões, que passam pela necessidade do aprimoramento das técnicas legislativas atinentes à criação das normas extrafiscais, ao aprimoramento das atividades de fiscalização e monitoramento visando conferir maior efetividade normativa.

## REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. *In*: ÁVILA, Humberto. (Org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 301-329.

ALEXY, Robert. **Teoria de Los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ALEXY, Robert. Formal Principles: Some replies to critics. **International Journal of Constitutional Law**, Oxford, v. 12, n. 3, p. 511–524, jul. 2014.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 5. ed. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2015.

ARAGÃO, Alexandre dos Santos. Art. 174. *In*: GOMES CANOTILHO, J. J. et al. (org.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva; Almedina, 2013. p. 1832-1836.

ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado. **Extrafiscalidade**, Brasília, ano 33 n. 132, p. 329-334, out./dez. 1996.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Juspodivim, 2021.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Imposto de Renda – Capacidade Contributiva – Aparência de Riqueza – Riqueza Fictícia – “Renda” Escritural – Intributabilidade de correções Monetárias. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 10, n. 38, p. 140-163, out./dez. 1986.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17.ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARCELLOS, Ana Paula de. Políticas públicas e o dever de monitoramento: “levando os direitos a sério”. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 8, n. 2, p. 251-265, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. **Revista de Direito Administrativo**, n. 226, p. 187-212, out./dez. 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2010.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos**: Extrafiscalidade e Não-Confisco. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos da teoria do Direito. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri, SP: Manoli, 2007.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limite e controle. São Paulo: Noeses, 2015.

BORGES, Alexandre Siciliano. Incentivos fiscais à Inovação Tecnológica. FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). **Alterações Tributárias da MP do Bem**: Lei 11.196/05 – MP 255. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 25-46.

BRASIL. SIBRATEC. Disponível em: <http://www.redetic.rnp.br/redetic/instituicoes-de-ciencia-e-tecnologia-icts/>.



BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC). Secretaria de Desenvolvimento Tecnológico e Inovação (SETEC). Coordenação-Geral de Inovação Tecnológica (CGIT). Coordenação de Incentivos ao Desenvolvimento Tecnológico (COID). **Relatório anual de atividades de P&D (retificado)**. Brasília: SETEC/MCTIC/CGIT/COID, 2014.

BRASIL. **Distribuição Geral de empresas Participantes**, Brasília, 2018 Disponível em:  
<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrljoiZWE4MzA0ZmEtMjdiZi00ZjA5LTk4NDktNGFIMzExM2FmYzhliiwidCI6Ijg4MGRkN2YxLWQwMmMtNGUxOS04MTVmLTQ2NDIkmzNmNWM2MyJ9>. Acesso em: 25 ago. 2021.

BUCCI, Maria Paula Dellari. O conceito de política pública em direito. *In*: BUCCI, Maria Paula Dellari (Org.). **Políticas públicas**: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 1-51.

BUFFON, Marciano. A extrafiscalidade e direitos fundamentais: interesse humano na tributação. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, v. 2 n. 1, p. 7-45, jan./abr. 2009.

BUFFON, Marciano; JACOB, Lilian Ramos. Os incentivos fiscais no ramo tecnológico como instrumento do desenvolvimento nacional. **Direito e Desenvolvimento**, João Pessoa, v. 6, n. 12, p. 121-144, 2017.

CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica?. **Revista Direitos Fundamentais e Democracia**, Curitiba, v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CALIENDO, Paulo; MUNIZ, Veyzon. Política fiscal e desenvolvimento tecnológico-empresarial: uma análise crítica sobre inovação e tributação. **Revista de Direito Brasileira**, Florianópolis, ano 4, v. 8, p. 179-196, maio/ago. 2014.

CALZOLAIO, Aziz Eduardo. **Política Fiscal de Incentivo à Inovação no Brasil**: análise de desempenho inovativo das empresas que usufruíram benefícios da Lei 11.196/05 (Lei do Bem). 2011. Dissertação (Mestrado em Economia, ênfase em Economia do Desenvolvimento) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

CAMPOS, Antonio Carlos de; CALEFFI, Patrícia; MARCON, Ana Paula Poiani. O Brasil no Contexto Mundial da Inovação Tecnológica. **Pesquisa & Debate**, São Paulo, v. 20, n. 35, p. 73-96, 2009.

CANOTILHO, José J. Gomes *et al.* (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHOSA, Modesto. **Direito Econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

CASTELLO, Melissa Guimarães. A seletividade do ICMS e os parâmetros delineados pelo Direito Ambiental – Um estudo de caso do setor de energia elétrica. **Fórum de Direito Urbano e Ambiental**, Belo Horizonte, ano 14, n. 81, p. 38-45, maio/jun. 2015.

CERVANTES, Mario; HONG, Soon Jeorg. **STI policies for delivering on the Sustainable Development Goals**. OECD Science, Technology and Innovation Outlook 2018. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/sites/sti\\_in\\_outlook-2018-](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/sti_in_outlook-2018-). Acesso em: 25 ago. 2021.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. Inconstitucionalidade da Contribuição de Intervenção no Domínio econômico incidente sobre a remessa ao exterior – CIDE-Royalties. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 89, p. 71-84, fev. 2003.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. **Direito & Economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. **Luíada. Direito e Ambiente**, Lisboa, n. 2-3, p. 329-348, 2011.

CUSHMAN, Robert Eugene. **National Police Power under the Taxing Clause of the Constitution**. Minnesota: Law Review, 1920.

DEL BEL, Thiago. CIDE-Tecnologia: um estudo empírico acerca da destinação de sua arrecadação. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, p. 420-444, 2017.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira; FREITAS, Daniel Dottes de. **Tributos com Efeito confiscatório e dignidade da pessoa humana**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

FOLLONI, André. Isonomia na Tributação Extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, p. 201-220, jan./jun. 2014.

FURTADO, Celso. **Introdução ao desenvolvimento: enfoque histórico-estrutural**. 3 ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

GALBINSKI, Diego; KRONBAUER, Eduardo Luís. Elementos de uma teoria sistemática de interpretação das normas extrafiscais com finalidade extrafiscal. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação**, Porto Alegre, v.1, n. 3, p.60-86, 2017.

GESTO, Martin da Silva. **Tributação e Financiamento dos Direitos Fundamentais: a promoção de políticas públicas por meio da tributação**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito. Pontifícia Universidade Católica de Porto Alegre, Porto Alegre, 2016.

GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: A. Giuffrè, 1961.

GLOBAL INNOVATION INDEX (GII). **Índice Global de Inovação 2020 - quem financiará a inovação? – principais conclusões**. [S.I.], 2020. Disponível em: [https://globalinnovationindex.org/userfiles/file/reportpdf/GII\\_2020\\_KeyFindings\\_PT\\_web.pdf](https://globalinnovationindex.org/userfiles/file/reportpdf/GII_2020_KeyFindings_PT_web.pdf). Acesso em: 25 jun. 2021.

GODOY, Leonardo Rodrigues de. **Tributação e Desenvolvimento**: análise dos incentivos fiscais federais para a inovação tecnológica na superação do subdesenvolvimento. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direitos, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

GONÇALVES, Oksandro O.; RIBEIRO, Marcelo M. Tributação e desenvolvimento regional: uma análise econômica dos benefícios fiscais concedidos para empresas instaladas na Zona Franca de Manaus e a guerra fiscal entre estados. **Pensar**, Fortaleza, v. 20, n. 2, p. 541-504, maio/ago. 2015.

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

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

GRAU, Eros Roberto. Art. 170. *In*: GOMES CANOTILHO, J. J. et al. (org.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva; Almedina, 2013. p. 1785-1793.

GUEDES, Marco Aurelio Peri. **Estado e Ordem Econômica e Social**: a experiência constitucional de República de Weimar e a Constituição Brasileira de 1934. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

HERRERA, Gerardo Novoa. El Principio de la Capacidad Contributiva. **Revista Derecho & Sociedad**, Lima, n. 27, p. 101-106, 2006.

JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. Buenos Aires: Abelo-Perrot, 1996.

LA CASA, Fernando de Vicente de. Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos. **Revista Cronica Tributaria**, Madrid, n. 144, p. 149-175, 2012.

LAKS, Larissa Rodrigues. Extrafiscalidade e incentivos à inovação tecnológica. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 11, n. 2, p. 230-259, ago. 2016.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Isenção e Não-Cumulatividade de IPI. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 4, p. 30-34, 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. ICMS – Incentivos fiscais e financeiros – Limites Constitucionais. **Revista Brasileira de Letras Jurídicas**, Rio de Janeiro, n. 26, p. 133-148, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo Jurídico da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

MIRAGEM Bruno; MARQUES, Cláudia L.; CAVALAZZI, Rosângela L. Art. 218, I. *In*: GOMES CANOTILHO, J. J. et al. (org.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva; Almedina, 2013. p. 1999-2005.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad Economica Y Sistema Fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

MONCADA, Luís S. Cabral. **Direito Económico**. Coimbra: Almedina, 2018.

MORAES, Melini Ferracini. Inovação Tecnológica como instrumento para o desenvolvimento do Brasil. **Revista de Direito, Inovação, Propriedade Intelectual e Concorrência**, Brasília, v. 2, n. 1, p. 77-93, set./out. 2016

MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. Direito ao crédito presumido de IPI decorrente da entrada de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 242, p. 20-33, nov. 2015.

MOREIRA, Vital. **Economia e Constituição**: para o conceito de Constituição Económica. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1979.

MOSCHETTI, Francesco. El principio de la capacidad contributiva. *In*: AMATUCCI, Andrea (Coord.). **Tratado De Derecho Tributario**: el derecho tributario y sus fuentes. Tomo primero. Bogotá: Temis, 2001. p. 240-283.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NUSDEO, Fabio. **Curso de Economia**: introdução ao direito econômico. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). **Resolução nº 41/128 da Assembleia Geral das Nações Unidas**, de 4 de dezembro de 198. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Direito-ao-Desenvolvimento/declaracao-sobre-o-direito-ao-desenvolvimento.html>. Acesso em: 25 ago. 2021.

ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. (OCDE). **Manual de Frascati**: Medição de atividades científicas e tecnológicas. São Paulo: Pancrom, 2003.

ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Manual de Oslo**: Diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação. 3. ed. Rio de Janeiro: FINEP, 2006.

ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **América Latina y el Caribe 2019**: Políticas para PYMEs competitivas en la Alianza del Pacífico y países participantes de América del Sur, Paris: OECD Publishing, 2019.

PAPADOL, Marcel Dividman. **A Extrafiscalidade e os Controles de Proporcionalidade e de Igualdade**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direitos, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei P. **Contribuições**: teoria geral Contribuições em espécie. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PERALTA, Carlos E. Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica. **Revista de Ciencias Jurídicas**, Costa Rica, n. 138, p. 89-134, set./dic. 2015.

PICCHIA, Lucia Barbosa Del. **Estado, Democracia e Direitos na Crise do Constitucionalismo Liberal**: uma comparação entre o pensamento jurídico francês e o brasileiro. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo. p. 175-262, 2012

PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. *In*: SCAFF, Fernando Facury (Org.) **Ordem Econômica e Social**: Estudos em homenagem a Ary Brandão de Oliveira. São Paulo: LTr, 1999. p. 1444-159.

RAUEN, Cristiane V.; TURCH, Lenita Maria. Apoio à inovação por institutos públicos de pesquisa: limites e possibilidades legais da interação ICT-empresa. *In*: TURCHI, L. M.; MORAIS, J. M. **Políticas de apoio à inovação tecnológica no Brasil**: avanços recentes, limitações e propostas de ações. Brasília: Ipea, 2017. p. 113-164.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n.18, p. 1-25, 2010.

RODRIGUEZ, Julio Roberto Piza. Economic Capacity as a Principle of the Tax System (Capacidad Económica Como Principio Del Sistema Tributario). **Revista de Derecho Fiscal**, Bogotá, n. 1, p. 62-76, 2003.

SANTOS, Alex Taveira. **Extrafiscalidade da CIDE-Royalties como mecanismo indutor da autonomia tecnológica nacional**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Programa de Pós-graduação em Ciências Jurídicas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 13. ed. Porto Alegre; Livraria do Advogado, 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang. Art. 6º. *In*: GOMES CANOTILHO, J. J. et al. (org.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva; Almedina, 2013. p. 533-547.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo, SP: IBDT, 2021.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SILVA, Lázaro Reis Pinheiro; BEVILACQUA, Lucas. Incentivos Fiscais de ICMS e Seletividade Ambiental. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 45, p. 245-263, 2. sem. 2020.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras Linhas do Direito Econômico**. 5. ed. São Paulo: LTr, 1991.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, Jose Luiz Bolzan. Art. 3º. *In*: GOMES CANOTILHO, J. J. et al. (org.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva; Almedina, 2013. p. 146-150.

TAVARES, André Ramos. Ciência e Tecnologia na Constituição. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 44, n. 175, p. 7-20, jul./set. 2007.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

TAVARES, André Ramos. APP's e plataformas on-line na intermediação econômica no Brasil. **Revista de Direito Constitucional e Econômico**, Unialfa, n. 1, v. 1, p. 13-44, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.





Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul  
Pró-Reitoria de Graduação  
Av. Ipiranga, 6681 - Prédio 1 - 3º. andar  
Porto Alegre - RS - Brasil  
Fone: (51) 3320-3500 - Fax: (51) 3339-1564  
E-mail: [prograd@pucrs.br](mailto:prograd@pucrs.br)  
Site: [www.pucrs.br](http://www.pucrs.br)