

Estado fiscal, tributos, incentivos fiscais, fiscalidade e extrafiscalidade: fundamentos de um Estado Democrático de Direito

*Darwin de Souza Pontes*¹

Juiz de Direito do Estado de Mato Grosso

Resumo: o presente estudo tem por objetivo encontrar os enlaces entres os conceitos que emolduram o título deste trabalho. A metodologia empregada foi a pesquisa bibliográfica nacional e estrangeira sobre os metaconceitos de tributo e incentivo fiscal. Os resultados alcançados indicam que há um relacionamento intrínseco entre os conceitos apresentados, no qual, direitos fundamentais e deveres fundamentais se ligam para revelar que o Estado fiscal, o tributo e o incentivo fiscal estão, na verdade, na essência do Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: Fiscalidade e Extrafiscalidade. Propriedade e Liberdade. Custos e Democracia. Estado Fiscal e Meio Ambiente.

Abstract: The present study aims to find the links between the concepts that frame the title of this work. The methodology used was the national and foreign bibliographical research on the meta-concepts of tax and fiscal incentive. The results show that there is an intrinsic relationship between the concepts presented, where fundamental rights and fundamental duties are linked to reveal that the fiscal state, the tax and the tax incentive, are in fact the essence of the Democratic State of Law.

Keywords: Taxation and Extrafiscality. Property and Freedom. Costs and Democracy. Fiscal State and Environment.

Introdução

O presente estudo tem por escopo apresentar o relacionamento entre Estado fiscal, tributos, incentivos fiscais, fiscalidade e extrafiscalidade.

São conceitos interconectados calcados na noção de Estado Fiscal como elemento aglutinador das necessidades do contribuinte.

Como se verá, o Estado fiscal está na essência do Estado Social e Democrático de Direito, sem o qual não seria sequer possível o Estado que garante segurança nem o Estado que garante a dignidade.

¹ Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília. Especialista em Direito Público e graduado em Direito pela Universidade Federal de Rondônia.

Os tributos se colocam no epicentro desta questão, seja porque são a principal fonte de financiamento das necessidades que o Estado deve prover, seja porque podem assumir outras vertentes.

É especial a vertente dos incentivos fiscais, verdadeiro oposto ao tributo, mas que com ele profundamente se conecta, porque dele mesmo deriva, e que permite ao Estado um novo mote – o Estado que potencializa direitos, pela promoção do desenvolvimento de regiões e pessoas.

Assim, o tributo representa a fiscalidade, na qual a arrecadação se relaciona aos custos dos direitos, como as necessidades que se colocam no orçamento anualmente, como forma de garantir os Direitos Fundamentais previstos na Constituição e normas de Direitos Humanos.

Por outro lado, o incentivo representa a extrafiscalidade, na qual o mesmo Estado busca, pelo decotamento do tributo, promover a realização de direitos, na forma de estímulos, sendo a norma tributária indutora de comportamentos queridos pelo Estado e pela sociedade.

Assim, o enlace destes conceitos revela a intensa dinâmica que ocorre no atual Estado democrático de Direito, como se verá amiúde.

1. Estado fiscal e o dever de pagar tributos

O tributo é o elemento central do presente trabalho, porque ao se estudar os incentivos fiscais, em verdade, estão sendo estudados os tributos na sua outra acepção, ou seja, como facilidades ao contribuinte que os percebe.

Mas, somente faz sentido a compreensão do tributo, em um contexto no qual se vislumbra qual a importância dele para o Estado de direito. Isso porque importa saber se o tributo é ou não elemento essencial ao moderno Estado de direito. Em outras palavras, seria possível estabelecer um Estado que não fosse assentado em tributos?

Sim, a resposta é positiva. Há Estados, como se verá a seguir, assentes em matrizes outras de financiamento de suas bases que não o tributo, isso tanto do ponto de vista histórico, quanto na contemporaneidade.

Nabais nos ensina que há e houve “verdadeiros estados proprietários, produtores ou empresariais”², ou seja, tipicamente não-fiscais. Ele afirma como sendo exemplo típico de tais Estados o Estado absolutista, continuidade dos feudos medievais que se mantinha de seu patrimônio e das atividades comerciais e industriais que desenvolvia. Da mesma forma, cita o Estado socialista, dado que sua base de sustentação é a exploração da propriedade por ele monopolizada; e ainda certos Estados que por conta de particularidades se sustentam por meio de certas atividades, como o principado de Mônaco e a ilha de Macau, à custa de cassinos, e os Estados sustentados pelo petróleo, como algumas economias árabes.³

Mas, tirados esses exemplos típicos e esparsos de Estado não fiscal, ou seja, não assentados em tributos, “o estado fiscal tem sido (e é) a característica dominante e

² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 192.

³ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 193.

permanente do Estado moderno, não obstante a sua evolução trazida no Estado liberal para o Estado social”.⁴

Os modelos de Estados vigentes, em sua esmagadora maioria, se assentam no Estado fiscal, e há neles, como salientado por Nabais, a propriedade privada do cidadão, como o elemento que permite ao Estado se sustentar através de parcela da propriedade dos seus concidadãos.⁵

Ou seja, a propriedade passa a ser a essência do Estado fiscal moderno, passando ambos, propriedade e tributo, a se amalgamarem de forma a estarem de maneira perene associados. Sem propriedade não há tributo. Sem tributo, não há propriedade. Este é o pensamento de Liam Murphy e Thomas Nagel em *O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça*, obra na qual os autores entendem que a propriedade privada não pode ser entendida como subtraída pelo sistema tributário, mas algo que é mesmo criado pelo tributo, sendo este quem a faz ter sentido de existência, nas palavras dos autores: “os direitos de propriedade são direitos que as pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os impostos, e não antes”.⁶

Essa relação biunívoca entre tributo e propriedade vai definir o próprio modelo perquirido pelo Estado, no qual este deverá ter apenas atuação subsidiária no mercado e não primária, dado que se tomar a dianteira da propriedade, não há que se falar em tributos, pois o próprio Estado seria o detentor dos meios de produção. Assim, a subsidiariedade estatal na economia, garante a propriedade privada, ao mesmo tempo que exige o tributo como meio de satisfação das necessidades da sociedade^{7,8}, devendo o Estado

⁴ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 194.

⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 221.

⁶ MURPHY, Liam; e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Os autores citam o pensamento nas conclusões da obra citada (p. 238-243) em franco entendimento de que os impostos legitimam a propriedade e são dela parte intrínseca.

⁷ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 205: “Nestes termos, o princípio da livre disponibilidade (económica) dos indivíduos implica, por um lado, que a ordem jurídica da economia garanta uma economia de mercado (ou privada), em que o processo económico caiba primariamente à livre iniciativa individual, e que o Estado desempenhe tarefas económicas supletivas ou subsidiárias, isto é, aquelas tarefas que só ele pode desempenhar, ou que ele pode desempenhar melhor do que os agentes económicos privados, em termos tanto de optimização da actividade económica como da minimização do desaproveitamento das forças produtivas”

⁸ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 35. Embora Nabais entenda o Estado fiscal como assentado na propriedade e que deste relacionamento decorreria o dever fundamental de pagar impostos, é bem verdade que vários autores encontram um outro fundamento para o Estado fiscal, que seria a solidariedade, nesse sentido o artigo 2º da Constituição da Itália (citado por ele, op. cit., p. 22), e também na doutrina espanhola, na qual Chulvi (CHULVI), Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 70, tradução nossa) assevera: “Certamente, em épocas anteriores, absolutista e liberal, o cumprimento destes deveres se orientava à conservação do Estado, de modo que não se podia encontrar um fundamento ético ou moral que não estivesse unicamente no fundamento da autoridade soberana estabelecido pelo Estado. Com a chegada do Estado Social e Democrático de Direito, tem-se dotado de um conteúdo solidário ao dever de contribuir à manutenção dos cofres públicos e usá-lo como instrumento a serviço da política social e económica do Estado redistribuidor”. Nabais (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 56), por outro lado, nega a solidariedade como um dever fundamental e coloca o dever fundamental de solidariedade, não em si mesmo, porque recorrerá a uma categoria não jurídica para sustentá-lo (jusnaturalismo), mas na própria essência de Estado fiscal, que está fundado na dignidade da pessoa humana: “Para nós, porém, que vemos na estadualidade ou soberania do Estado constitucional um conceito jurídico, entendendo-a, por conseguinte, em termos jurídicos e, portanto, limitados, como de resto reconhece o art., 1º da nossa Constituição, ao basear a soberania estadual na dignidade da humana pessoa humana, não relevam as objecções referidas, articulando-se deste modo a soberania com a ideia da dignidade da pessoa humana, como é próprio dum Estado assente no primado desta. Assim o Estado, por força da sua soberania, é relativamente livre de, na veste de poder constitucional (igeno) (constituinte e de revisão constitucional), estabelecer ou instituir deveres fundamentais. Uma ideia que traduz mesmo uma clara diferença de sentido e alcance da consagração constitucional dos

se ater àquelas questões que somente ele pode se empenhar, como o interesse público indisponível e a segurança nacional.

No Brasil, o modelo constitucional vigente consagrou a separação entre Estado e sociedade (mercado), conforme a mera leitura do artigo 173, conferindo ao Estado papel subsidiário na exploração de atividades econômicas.

No mesmo esteio, a Constituição, artigo 174, conferiu ao Estado brasileiro as funções de fiscalização, incentivo e planejamento da atividade econômica, sendo o Estado atente normativo e regulador dessa atividade.

No mesmo esteio, a Constituição, artigo 174, conferiu ao Estado brasileiro as funções de fiscalização, incentivo e planejamento da atividade econômica, sendo o Estado atente normativo e regulador dessa atividade.

Portanto, o Estado pode intervir na economia, mas o fará de forma indireta e, quando diretamente, será a título extraordinário, o que não se deve confundir com as situações em que o Estado, sendo titular de um serviço público, ex. estradas e vias, bem de uso comum do povo, o delega a particulares.⁹

O tributo passa a ser visto também como uma forma de devolver à sociedade, pela repartição das despesas necessárias para que o Estado possa promover o direito dos cidadãos.¹⁰

Nesse veio, Nabais afirma que o imposto é o elemento fundamental para uma vida organizada em sociedade¹¹, pois é a partir dele que se permite que o Estado possibilite uma vida boa aos membros da sociedade.

Ou seja, o tributo passa a permitir, através do dever de pagá-los, que se promova o Estado social, isto é, um que se preocupa tanto com as liberdades dos cidadãos em sentido estrito (não intervenção estatal), quanto com as suas necessidades, como saúde, educação, previdência e etc.¹²

Desta forma o tributo virá a servir como instrumento em diversos aspectos no Estado social, seja para a defesa de direitos (limites à atuação estatal), seja para o financiamento

deveres fundamentais face à consagração constitucional dos direitos fundamentais: efectivamente, enquanto estes, de algum modo, se impõem ao próprio poder constituinte do Estado, que assim se limita a reconhecê-los e não a criá-los, aqueles que são uma efetiva criação do Estado”.

⁹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 92. Nesse contexto, nos explica a importante diferença entre intervenção e atuação estatal: “Intervenção indica, em sentido forte (isto é, na sua conotação mais vigorosa), no caso, atuação estatal em área de titularidade do setor privado; atuação estatal, simplesmente, ação do Estado tanto na área de titularidade própria quanto em área de titularidade do setor privado”.

¹⁰ CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 74: “El Estado no puede sólo aplicar los tributos, sino que debe hacerlos efectivos para cumplir una de sus funciones, la financiera, y proporcionar al Estado los medios económicos necesarios para el desarrollo de sus tareas y realización del resto de sus funciones. La posición constitucional de ambos sujetos se resume en la afirmación de que el sostenimiento económico del Estado es un deber general de todos los ciudadanos cuya imposición surge de un poder también general del Estado que debe exigir el cumplimiento de esas obligaciones fiscales”.

¹¹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 185: “o imposto se nos apresenta como um dever fundamental, isto é, um instituto jurídico que tem a sua disciplina traçada ao mais alto nível – ao nível constitucional onde integra a ‘constituição do indivíduo’. O que significa que o imposto não deve ser considerado, como foi tendência durante o século passado, mormente na Alemanha, uma simples relação de poder, em que o Estado faz exigências aos seus súbditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação. Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o Estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado”.

¹² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 680.

de direitos fundamentais (fiscalidade), ou ainda como elemento de fomento para a promoção de direitos fundamentais (extrafiscalidade).¹³

É que o próprio Estado fiscal é reconhecido como, sendo o financiador dessas liberdades e direitos sociais, encontra-se em crise, dado que não é sabido o limite até o qual o Estado deva fornecer aos cidadãos as prestações necessárias a uma vida digna.¹⁴

Portanto, parece que resta evidente que é o Estado fiscal, assentado no dever de pagar tributos, que garantirá a propriedade, e outros direitos fundamentais, bem como permitirá o financiamento da comunidade (direitos prestacionais), como forma de permitir a melhor vida possível dentro desse modelo de Estado Social Democrático de Direito.

2. Estado fiscal e liberdade

Lançadas as noções iniciais de que o Estado fiscal se assenta na propriedade, apresentam-se relevantes e breves considerações sobre o enlace entre o tributo e a liberdade.

De início, cumpre salientar que o tributo sempre esteve relacionado à própria noção de sociedade e, por conseguinte, de liberdade. Como afirma Luís Eduardo Schoueri¹⁵, que apresenta um estudo histórico do relacionamento entre a tributação e a liberdade, no qual identifica desde o princípio dos tempos que os homens se organizaram em comunidades para proteção mútua, quando foram constituídos os primeiros exércitos, sendo necessários os tributos para a manutenção da proteção, da paz e da ordem.

Tal modelo se repetiu de forma mais ou menos consistente até a sociedade medieval, através dos feudos, quando o suserano e o vassalo mantinham uma relação de proteção e servidão. O Estado absolutista, sucessor dos feudos, através dos reis e monarcas, deu continuidade à exploração de negócios pelo próprio governo, oferecendo o elemento de proteção aos súditos. Até esse momento era a liberdade no Estado.

Com o Estado iluminista sucedendo o absolutista e com a noção de Estado constitucional, passou-se a discutir, na esteira de filósofos como Imanuel Kant, Montesquieu e John Locke, a questão dos direitos fundamentais como indicado por Ricardo Lodi Ribeiro¹⁶. Assim, com a constitucionalização das soberanias estatais, os Estados absolutistas passaram por processos de autolimitação, dos quais resultaram os direitos fundamentais. Pode-se dizer que era a liberdade do Estado, com especial relevo, no caso, para as cláusulas pétreas, que no Brasil também alcançaram as tributárias, enquanto elementos de garantia do cidadão contra a sanha arrecadatória estatal.¹⁷

¹³ CORREIA NETO, Celso de Barros. *Os impostos e o estado de direito*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2017. Traz nos tópicos finais do capítulo 1 (p. 43-52), precisamente estas conclusões.

¹⁴ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 205: “há que encontrar a via adequada para que autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento e pelo sustento das suas famílias, não obstante a sua afirmação teórica ou em abstracto, não venha a ser totalmente postergada na prática ou, o que é a mesma coisa, para que o actual Estado social continue a ser ‘parasita’ dos cidadãos e da economia privada e não, ao invés, estes ‘parasitas’ do Estado”.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

¹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. As cláusulas pétreas tributárias. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n. 21, p. 625-647, jan./dez. 2011.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. 2009. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

Após a passagem da liberdade no e do Estado, passamos a um terceiro momento em que tributação e liberdade se alinhavam novamente. Com a modernidade e as primeiras Constituições sociais do México e de Weimar, na Alemanha, passa-se ao longo do século XX para o Estado social de Direito, com um grande reconhecimento de não apenas nas novas constituições de direitos de “liberdade de”, mas também de “liberdade para”, ou seja, a liberdade é tomada em uma nova concepção, de que é nos direitos sociais que o cidadão poderá realizar seu pleno desenvolvimento, através de educação, cultura, saúde e assistência, para que se promova na plenitude enquanto sujeito de direitos. É a liberdade para, através do Estado, desenvolver o cidadão.¹⁸

Este é o estágio em que nos encontramos atualmente, e o que se discute hodiernamente são os limites do Estado social, ou seja, a crise deste Estado social¹⁹, para saber até que ponto ele deve ser provedor do cidadão visando a promoção do desenvolvimento daquele para que se desenvolva plenamente na sociedade.

Portanto, como se observa, o tributo é o “preço da liberdade”²⁰, que se revela tanto na liberdade no Estado, do Estado e pelo Estado, mas não fora dele.

3. Estado fiscal e custos dos direitos

Se o tributo é o “preço da liberdade” e, na sua acepção mais moderna, a liberdade é garantida pelo Estado, então importa compreender a questão do Estado fiscal e dos custos dos direitos. É que, como vimos anteriormente, a liberdade do cidadão se completará conforme lhe sejam garantidas as liberdades e os direitos sociais. Mas esses direitos, naturalmente, têm custos, e importa saber como tais custos serão financiados.

No modelo de Estado fiscal, os custos estatais serão financiados essencialmente por impostos e outros tributos, pois, por mais que tenha havido ou haja outros modelos estatais – os Estados que se autossustiveram, como o Estado absolutista, e os Estados socialistas, dos poucos ainda restantes, ou ainda Estados peculiares, como aqueles mantidos pela sua natureza (Estados sustidos pelo petróleo) ou pelos negócios (e.g. Principado de Mônaco) –, ainda assim a imensa maioria dos Estados contemporâneos são, em verdade, sustentados por impostos.²¹

Então, o Estado atual será aquele preponderantemente sustentado na sua essência por tributos.

Então este Estado fiscal, que atualmente tem contornos de Estado Social e Democrático de Direito, terá por fundamento o financiamento de direitos, sejam eles quais forem, desde as liberdades em seu sentido tradicional (direitos negativos), até os direitos prestacionais

¹⁸ Nesse sentido os textos de Schoueri (SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário*: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006) e Scaff (SCAFF, Fernando Facury. República, tributação, finanças. *Revista do Instituto Hermenêutica Jurídica*, Belo Horizonte, ano 1, n. 6, jan./dez. 2008).

¹⁹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998: assevera que o momento pelo qual passamos indica a necessidade de repensar os limites do Estado social, tal como concebido atualmente, dado que, a continuar o comportamento de assanhamento do Fisco, a fim de permitir o financiamento de direitos sociais, o Estado pode se tornar o Leviatã Fiscal e destruir a base do que o sustenta, através do tributo, que é a propriedade, e pode haver uma passagem, desastrosa do modelo capitalista para socialista de mercado (op. cit. p. 680).

²⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*: incentivos e renúncias. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 89.

²¹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 192-193.

(de caráter social). Por mais que se busquem alternativas, é ainda no Estado que serão exercidos direitos, dado que, como visto anteriormente, não há liberdade fora do Estado.

Assim, o Estado, através de sua estrutura formal, por meio de seus agentes públicos, na execução de serviços públicos, garantirá que os mais diversos direitos sejam fruídos, estrutura esta, evidentemente, muito custosa.²²

Ou seja, todos os direitos, sejam os mais singelos ou os mais complexos, demandam custos, os quais refletirão, necessariamente, no orçamento público.

Portanto, é importante que se perceba que, para que cada direito seja assegurado ao cidadão, será necessária uma estrutura estatal, com seus custos correlatos. Alguns exemplos a seguir.

A liberdade de ir e vir – custos da construção e manutenção das estradas, custo da polícia, custo da sinalização, custo dos agentes de trânsito etc.;

O direito de propriedade imóvel – com os custos de fiscalização da obra, custo ambiental (lixo gerado pelo imóvel), custo de paz social (diminuição de sossego), custo de corpo de bombeiros, custo de defesa civil;

Os direitos aos contratos – com custo de segurança jurídica (cartórios), custos judiciais (lides), custo regulatório (estrutura das agências reguladoras estatais), órgãos de defesa do consumidor, agências de fiscalização da saúde, órgãos de metrologia;

O direito à liberdade de iniciativa e ao próprio negócio (derivativo da propriedade privada) – que inclui custo das juntas comerciais, custos ambientais (poluição), órgãos de fiscalização das relações de trabalho, ministérios e secretarias de trabalho e emprego;

Direito ao transporte próprio através de veículo automotor – que envolve custos de regulação do mercado, custos ambientais, custos dos órgãos de trânsito (Detran, Ciretran);

O direito à saúde e à vida digna – necessita de construção de hospitais, UPA, postos de saúde, clínicas, pesquisa, médicos, enfermeiros e funcionários de saúde;

O direito à educação pública – com toda estrutura correlata, como luz, ar condicionado, água, material de expediente, material didático, professores, corpo administrativo, diretores, limpeza, vigilância;

O direito à justiça e à segurança pública e à segurança institucional – dos mais fundamentais, como a guarda municipal, polícia militar, polícia civil, polícias federais, defensoria pública, ministério público e poder judiciário, forças armadas.

Exemplos não faltam. Disto, fica mais que evidenciado que os direitos serão realizados, necessariamente, em âmbito estatal.²³ Desta feita, qualquer direito, desde o mais simples, como casar e reconhecer um filho, irão requerer estrutura estatal para que sejam reconhecidos como tal.

²² HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton Company, 1999. p. 15: “Ambos, o direito ao bem-estar e o direito à propriedade privada têm custos públicos. O direito à Liberdade de contratar não tem menos custos públicos que o direitos à saúde, o direito à Liberdade de expressão não tem menos custos públicos que o direito a uma casa decente. Todos os direitos impõem demandas ao tesouro público”.

²³ HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton Company, 1999, p. 19: “unfortunate individuals who do not live under a government capable of taxing and delivering an effective remedy(5) have no legal rights. Statelessness spells rightslessness. A legal right exists, in reality, only when and if it has budgetary costs”.

Assim, o discurso de que o Estado será substituído pela sociedade, dada a incapacidade estatal de prestar todas as necessidades e serviços nesse Século XXI²⁴ parece que ainda deve tomar um longo caminho pela frente, parecendo-nos mais palatável que o Estado se associe à sociedade para atingir interesses públicos relevantes.²⁵

Assim, no Estado fiscal (fiscalidade, por caráter precípua, mas não único, como se verá) haverá um orçamento para o qual confluem os tributos arrecadados para a realização de direitos. É no orçamento que se apresenta o modelo de governo pretendido pelos que estão situados no poder.

Mas o orçamento, sendo formado pelas receitas previstas, naturalmente é limitado, e é com base nesse limite que devem ser pensados os limites à concretização dos direitos dos cidadãos, inclusive os fundamentais.²⁶

Portanto, se há custos, para todos os direitos, e há um limite, para o que se pode fazer com o dinheiro que se arrecada, então é necessário um olhar para como se gasta (direito financeiro) e não apenas para como se arrecada (direito tributário).

Porém, há um problema sério na atualidade no Brasil: o pensamento de que o tributo seria algo divorciado de seu elemento finalístico e de seus efeitos. Assim, quando é discutida obrigação tributária, no âmbito de um processo judicial, por exemplo, há um olhar apenas para a estrutura da obrigação tributária, como se ela fosse despida do elemento da fiscalidade e da extrafiscalidade, ou seja, procura-se ignorar os objetivos e efeitos causados pela obrigação tributária.²⁷

Assim, é comum, muitas vezes, e por causa desse tipo de situação, de apartamento entre Direito Tributário e Financeiro, que sejam moduladas decisões judiciais pelo STF em virtude dos efeitos financeiros que certas questões fiscais podem causar ao Erário Público.²⁸

Mas, por mais que Direito Financeiro e Tributário tenham sido separados, como campos distintos de atuação, havendo a proeminência daquele em relação a este, em especial pelo reconhecimento dos direitos fundamentais do contribuinte²⁹, em verdade

²⁴ SCHOJERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário*: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

²⁵ Observe-se que as ONG e outras entidades de interesse público e social podem se associar ao Estado na forma de organizações sociais (OS) e organizações sociais de interesse público (Oscip), sendo esta uma clara forma por meio da qual o Estado se aproxima da sociedade civil, financiando entidades que colaborem para os relevantes interesses públicos e sociais. Mas o caminho é longo, e de fato a figura do Estado soberano encontra-se em declínio, seja por esse viés de a sociedade tomar seu lugar, seja pelo que entendemos mais provável, que ocorra um superestado único, capitaneado ou mesmo apoiado pela Organização das Nações Unidas, como forma de promover a paz mundial.

²⁶ HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton Company, 1999. p. 17, tradução nossa: “Desde que ‘dever implica poder’ e sendo o leque de recursos implica não poder, os teóricos morais deveriam provavelmente prestar mais atenção ao que eles normalmente fazem para tributar e gastar”.

²⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*: incentivos e renúncias. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 67-71. Em interessante estudo.

²⁸ Recursos Extraordinários n° 556.664 e 559.882, nos quais, em 12/06/2008, o STF modulou os efeitos de declaração de inconstitucionalidade dos art. 45 e 46, da Lei Federal n° 8.212/91, para definir como inconstitucional o prazo prescricional e decadencial de dez anos, mas limitando a eficácia retroativa destas decisões.

²⁹ Nesse sentido os seguintes textos: CORREIA NETO, Celso de Barros. Os 50 anos da Lei Geral de Orçamentos (Lei n° 4.320/64): o esquecimento da lei orçamentária e do Direito Financeiro no Brasil. In Fausto Santo de Moraes (coord.) *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, p. 184-191, jan./jun. 2016; REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. In: CAMPOS, César Cunha (org.). *O orçamento dos brasileiros*: porque ele não desperta maior interesse. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2014; CONTI, José Maurício. *Levando o direito financeiro a sério*. São Paulo: Blücher, 2016; MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Metodología del derecho financiero y tributario*. México, DF: Purrúa, 2004.

há pontos de contato entre as duas disciplinas que merecem ser tocados, como forma de mostrar o intercâmbio entre elas.

Um primeiro e importante ponto de contato entre os dois ramos do Direito é que há tributos que têm sua natureza vinculada diretamente a algum tipo de despesa pública³⁰, sendo os mais importantes as contribuições sociais, como o salário-educação (artigo 212 da CF) e as contribuições para a seguridade social (artigos 149 e 195 da CF).³¹

Assim, como as contribuições sociais são vinculadas às despesas, elas, enquanto tributos, devem ser pensadas não apenas isoladamente, mas como elementos tributários que reverberam diretamente no orçamento público, pela vinculação específica das destinações a que foram lançadas constitucionalmente.

Um segundo elemento de vinculação é o próprio orçamento.³² Nas palavras de Alfredo Augusto Becker, “o Estado viverá pelo espaço de um orçamento”.³³ Assim, é no orçamento que se renova anualmente, que o Estado vive e permite que sejam realizados os direitos dos cidadãos. Sendo necessário pensar o orçamento como a consequência lógica (finalidade) do tributo, pois este é, nada mais, nada menos, que o elemento de custeio, por excelência, daquele.

Um terceiro elemento de vinculação entre eles, é a natureza finalística da norma tributária, a qual deverá ser compreendida, não apenas como a norma em si, mas em sentido mais amplo, que é a finalidade arrecadatória, indicada pelo consequente da norma tributária – pagar tributo.³⁴

Assim o Direito Financeiro e o Direito Tributário devem ser tomados um como instrumental em relação ao outro, e ambos como instrumentais em relação aos direitos fundamentais. Isso porque o Direito Tributário é a principal fonte de receitas do Direito Financeiro, e este é em relação ao Direito Tributário a razão de existir.³⁵

Por fim, deve-se anotar que se tem reconhecido um consequentialismo jurídico³⁶ entre os dois ramos do Direito, sendo tal situação mais evidente nos julgamentos do STF.

³⁰ IVO, Gabriel. Direito tributário e orçamento público. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Lantin, 2008. p. 871-887, 879.

³¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. Os tributos e os direitos fundamentais. *Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor*, Brasília, v. 3, n. 2, p. 276-307, jul./dez., 2016. p. 301.

³² IVO, Gabriel. Direito tributário e orçamento público. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Lantin, 2008. p. 871-887. Na p. 879: “Outro ponto relevante a justificar o estudo conjunto das duas matérias consiste na própria compreensão do orçamento público como elemento viabilizador do Estado”.

³³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 232: “Os Estados, ao se constituírem, são livres de adotarem, ou não, a regra constitucional de, periodicamente, aprovarem, por regra jurídica, o Orçamento Público. Quando a Constituição de um Estado não exigiu a aprovação periódica do Orçamento, o Estado está constituído por tempo indeterminado. Porém, se um Estado, ao se constituir, estabeleceu a necessidade de, após o decurso de um tempo prefixado, criar-se regra jurídica para aprovar o Orçamento, então, o Estado constituiu-se por tempo determinado: o período orçamentário. O Estado viverá o espaço de um Orçamento”.

³⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. Orçamento público: uma visão analítica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 109/110, 2012. p. 305: “pressuposto que todas as normas do ordenamento jurídico têm uma mesma estrutura lógica, uma mesma forma sintática: trazem um antecedente e um consequente ligados por vínculo de imputação. A ocorrência do fato previsto no antecedente faz surgir uma relação jurídica prevista no consequente, que tem por objeto um direito e um dever atribuídos a sujeitos distintos em posições opostas”.

³⁵ IVO, Gabriel. Op. cit., p. 880-881.

³⁶ OLIVEIRA, Nayla Soares de. Teoria da Argumentação Jurídica de Neil MacCormick. *Revista Jus Navigandi*. Disponível em: <https://bit.ly/312n4o0>. Acesso em: 12 maio 2018. A autora expõe o pensamento do filósofo britânico da importância da interpretação pelas consequências, ou seja, tendo em vista o finalismo da norma jurídica e não apenas a estrutura de validade da

Como anteriormente afirmado, isso demonstra que há uma evidente e inequívoca ligação entre Direito Tributário e Direito Financeiro.³⁷

4. Estado fiscal e extrafiscalidade

Vista no tópico anterior, a relação do Estado fiscal com os custos dos direitos, como a fiscalidade, se relaciona com o orçamento e o entrelaçamento entre o Direito Tributário e Financeiro.

Importa agora, por estar imbricada ao tema, a questão da norma jurídica como estrutura e função.

Ora, o Estado fiscal, como visto, é sustentado por tributos, sendo o tributo, ele mesmo, uma norma jurídica em uma de suas acepções.³⁸

A norma jurídica é vista, na sua concepção clássica, como estrutura, ou seja, ela leva em consideração apenas o que a própria norma determina (antecedente e consequente) e se ela está em consonância de validade com a norma fundamental (Constituição). E essa validade será determinada quanto à forma, que deve ser a estabelecida pela norma de base. Sem prejuízo disso, o conteúdo da norma editada pode ter validade no que tange ao seu conteúdo, pelo confronto com a norma fundamental.

Assim, o Direito é posto como um conjunto de normas estruturadas, estando a Constituição no ápice do sistema, que desce até os níveis mais elementares (como atos e contratos jurídicos), sendo calcado para a proteção dos direitos dos indivíduos, através e em especial, pelas liberdades e garantias dela decorrentes, a fim de proteger os atos jurídicos e reprimir os atos antijurídicos.³⁹

Essa construção serviu e serve muito bem ao Estado clássico, ou seja, o Estado liberal, que visa a garantia dos direitos fundamentais, sob o viés da liberdade e da participação no poder (direitos políticos).

Mas o saudoso Norberto Bobbio, propôs uma visão nova ao Direito, dado que o papel do Estado mudou, pois, sem se esquecer das liberdades, passou a atuar positivamente, na prestação de direitos sociais, como saúde, educação, cultura etc.

norma. Nesse propósito, a Lei 13.655/2018 recentemente inseriu os artigos 19 e 20 na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) para afirmar a necessidade de que decisões nas esferas administrativa, controladora e judicial deverão ser tomadas em conta das consequências concretas e que, em caso de invalidação de ato, contrato, ajuste ou norma, a decisão levará em conta as suas consequências jurídicas e administrativas.

³⁷ PISCITELLI, Tathiane. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 134. Com base na obra de Neil MacCormick, defende a possibilidade de se justificarem decisões judiciais em matéria tributária, com base nas consequências que ensejam, sendo um exemplo típico a modulação de efeitos de norma inconstitucional em razão do impacto nas contas públicas. As consequências não são tomadas como fato externo, mas como argumentos jurídicos aptos a justificar a decisão judicial. Para ela, as finalidades do direito tributário serviriam de parâmetro para avaliar quais consequências e quais argumentos seriam válidos ou não. Sendo afirmado pela autora: "o que se quer afirmar com essa obra é que o direito tributário não pode ser visto como uma área completamente independente de suas finalidades; a atividade de obtenção de receitas e o usos dos tributos para esse objetivo e outros tantos vinculados à formação do Estado, integra uma concepção possível dessa prática e exatamente por isso questões relacionadas à necessidade de ponderar o impacto financeiro de uma decisão judicial ou mesmo acerca do grau de distribuição que um tributo atinge, podem ser corretamente suscitadas como consequências jurídicas dessas mesmas decisões e assim, levadas em consideração no momento da apresentação das razões para decidir".

³⁸ Vide *infra*, neste mesmo item.

³⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

Assim, para Bobbio, o Direito não mais pode ser visto como apenas garantidor de direitos (proteção do lícito e repressão do ilícito), mas deve promovê-los, ou seja, ao Direito é dada uma função promocional de realização de direitos de maneira efetiva. Assim, diferente do modelo clássico, em que o Estado passa através da sanção a coibir negativamente aquelas condutas indesejadas, o Estado passa a ser promotor de condutas desejadas e, ainda, desencorajador de condutas não queridas. Assim Bobbio faz a distinção entre espécies de sanções, como sendo positivas e negativas, recompensa e pena.⁴⁰

Nessa perspectiva, ao Direito não mais interessa apenas o elemento de validade da norma (o quê), mas também a sua finalidade (para quê). Ingressando a norma no mundo jurídico, deve a ela ser dado o tratamento que considere ambos os aspectos.^{41,42}

Relacionada a essa primeira questão da própria norma jurídica em si, como já considerado nas noções preliminares deste trabalho, há mais coisas no tributo, além do efeito arrecadatório (fiscalidade).

Isso ocorre mesmo que o tributo esteja apto a ensejar efeitos outros para além da arrecadação, os quais têm sido, no mais das vezes, ignorados pelo Direito Tributário, como se fosse situação a ele não alinhavada, como revelado anteriormente.

Para além da fiscalidade, o tributo pode ter objetivos e efeitos diversos da arrecadação, no que tem se convencionado denominar de extrafiscalidade. Importa saber do que se trata a extrafiscalidade. Em um primeiro momento, podemos tomar a extrafiscalidade como “o aproveitamento de dos efeitos produzidos pela incidência (ou não) tributária para a realização de outras competências constitucionais”.⁴³

Assim, a extrafiscalidade seria a produção de efeitos outros, como as funções indutora, simplificadora e distributiva da norma tributária, para além da arrecadação, sendo interessante anotar que de certa forma os tributos têm, todos, uns em maior, outros

⁴⁰ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Baccaccia Versani. Barueri: Manole, 2007.

⁴¹ Não por acaso, a LINDB, desde a sua edição, em 1942, quando ainda era denominada Lei de Introdução ao Código Civil, assevera no seu artigo 5º que o juiz ao aplicar a lei deve ter em conta os seus fins sociais e as exigências do bem comum.

⁴² Disso se pode observar que a análise funcional do Direito, de algum modo, se alinhava à função promocional dele e aparece em nossa Constituição em diversos dispositivos, sendo pertinentes ao presente estudo, em especial, os artigos 3º, I (“promover o bem de todos”) e 151, I (incentivos fiscais para promover o desenvolvimento das regiões). Esse direito funcional, apontado por Norberto Bobbio, ao que parece, tende a evoluir, em um sentido mais aberto e relacionado não apenas ao finalismo em geral, mas ao que será ligado à ética e aos valores gerais da sociedade, aqueles valores esquecidos, como o bem comum e a virtude. O que se quer dizer é que o Direito precisará se alinhar a isso, de forma a ter uma visão do todo e não apenas do individual, é o “enxergar a floresta por entre as árvores”. Se atualmente se discute a função do Direito para o indivíduo, será necessária a função do Direito à sociedade, como um todo e não apenas para cada indivíduo. Nesse aspecto, o artigo 3º, I, da CF toma uma nova concepção, em que será necessário, ao verificar um direito individual, constatar sua conformação ao direito dos outros, para que a proteção individual não signifique a autofagia do próprio sistema. Nesse sentido, convergente com essa ideia, vejam-se os seguintes textos: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e liberdade*. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006; SCAFF, Fernando Facury. *O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro*. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder: nas instituições dos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005; OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 502-553; TORRES, Ricardo Lobo. *Legalidade tributária e Riscos Sociais*. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 79, n. 53, 2000; TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos Humanos e Tributação: Imunidades e Isonomia*. In: *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3; HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton Company, 1999; BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2002; COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas*. *Revista do Senado*. Disponível em: <https://bit.ly/2AU9oSa>. Acesso em: 30 mar. 2018.

⁴³ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 93.

em menor medida, caracteres de fiscalidade e de extrafiscalidade. Assim, mesmo um imposto eminentemente extrafiscal, que é o imposto de importação (II), o mais voltado ao controle de mercado interno, com vistas à proteção da indústria nacional, tem caráter fiscal, porque ele arrecada (fiscalidade), e cada tributo pode ter traços de fiscalidade e de extrafiscalidade, concomitantemente.⁴⁴

Conforme José Casalta Nabais⁴⁵, existem nuances importantes neste aspecto, pois pode ocorrer de, mesmo não havendo intencionalidade, a norma tributária produzir efeitos extrafiscais a própria norma tributária almejar a produção de efeitos extrafiscais.⁴⁶

O mesmo autor possui um entendimento de que ela a extrafiscalidade integra o direito tributário de modo apenas formal, não dele fazendo parte, porque faria parte de um direito econômico⁴⁷, por entender que a extrafiscalidade não se enquadra no dever fundamental de pagar impostos.

Por outro lado, Heleno Taveira Torres entende que as diversas competências da norma tributária, inclusive a extrafiscal, são próprias à norma tributária, que pode se orientar por fins vários, e não exclusivamente pela fiscalidade.⁴⁸

Luís Eduardo Schoueri, em importante estudo sobre a extrafiscalidade, apresenta as funções das normas tributárias, para além da fiscalidade, sendo elas: a) distribuir a carga tributária; b) induzir comportamentos; e c) simplificar o sistema tributário,⁴⁹ as quais detalharemos com mais vagar adiante, quando do tratamento da eficácia extrafiscal.

Celso de Barros Correia Neto⁵⁰ identifica quatro interessantes facetas do fenômeno da extrafiscalidade, a saber: i) objetivo não financeiro; ii) regime jurídico especial; iii) uso deliberado de expedientes com fins não arrecadatários; e iv) efeitos sociais e econômicos.

A primeira situação (objetivo não financeiro) indica a justificação da extrafiscalidade, tomando o exemplo já citado do Imposto de Importação que é preponderantemente extrafiscal.

A segunda (regime jurídico especial) indica que a extrafiscalidade enseja um regime jurídico especial, como plexo de normas próprias, aos tributos em geral.

Importante anotação merece ser cunhada nesse momento. É que se tem reconhecido⁵¹ que a extrafiscalidade, mesmo estando sujeita a um regime jurídico especial, se sujeita ao regime dos tributos em geral, em particular ao tributo ao qual se encontra vinculada no caso concreto.

A terceira situação (uso deliberado de expedientes com fins não arrecadatários) é quando a própria norma tributária é direcionada para finalidade não arrecadatória.⁵²

⁴⁴ OLIVEIRA, Maria Alessandro Brasileiro de. A proteção aos direitos do contribuinte e a adequada interpretação constitucional. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENEPOHL, Terence (org.). *Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Lantin, 2011. p. 327-348, nota de rodapé nº 33.

⁴⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 680.

⁴⁶ NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 80, p. 253-283, maio./jun. 2008.

⁴⁷ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 695.

⁴⁸ Referenciado por CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 97.

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 27.

⁵⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 98-102.

⁵¹ ATALIBA, Geraldo. *Apontamento de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 149; e também de Celso de Barros Correia Neto em *O Avesso do Tributo*, op. cit., p. 100.

⁵² Ex.: A ADI 3.330, que tratou da concessão de crédito tributário ao programa Universidade para Todos.

A quarta situação (efeitos sociais e econômicos) são as situações concretas produzidas pela norma no viés extrafiscal.⁵³

Esse ponto, dos efeitos da norma tributária extrafiscal, merece uma melhor explicação sobre as funções da norma tributária apontadas anteriormente por Schoueri, quais sejam, as funções indutora, simplificadora e distributiva da norma tributária.

A função indutora da norma tributária, como apontado anteriormente, é a própria extrafiscalidade, como veículo indutor de comportamentos ao contribuinte e à ordem econômica.

A função simplificadora da norma tributária⁵⁴ é que elas devem ser regidas pelo sistema da praticabilidade, autorizando o aplicador da lei a adotar medidas generalizantes com a finalidade de simplificar o sistema tributário. Exemplo disso: o sistema de lucro presumido no IR.

A função distributiva é apontada por Schoueri⁵⁵ como a distribuição da carga tributária pela repartição das necessidades financeiras do Estado segundo os critérios da justiça distributiva.

Traçados, inicialmente, esses apontamentos sobre a extrafiscalidade, parece já ter ficado claro, como aponta o próprio Schoueri, que as “normas tributárias indutoras, são a essência da extrafiscalidade, porque são elas que justamente indicarão os fins e efeitos pretendidos (ou não) pela norma tributária”, daí que o autor em vez de extrafiscal prefere o termo norma tributária indutora.⁵⁶

Vejamos agora o relacionamento entre a extrafiscalidade e a neutralidade tributária.

A neutralidade fiscal é uma característica desejada na cobrança de impostos, na qual não deve ocorrer interferência do tributo nos fatos sobre os quais incide. Cunhada na época do liberalismo econômico, o pensamento era que o tributo não deveria interferir na ordem econômica, dado que o Estado apenas observava a atuação do mercado, sem nele interferir.⁵⁷

Com a evolução dos modelos de Estado de Direito (liberalismo), para Estado Social de Direito, há uma mudança de perspectiva, pois se antes o Estado não deveria interferir, a partir do Séc. XX, em especial como os movimentos sociais, se espera que ele interfira no mercado e, numa atuação positiva frente a ele, o Estado passa a ser visto como um Estado paternal redistribuidor de bens. É que se verificou que ocorreram muitos problemas – falhas de mercado – que indicaram que a pura liberdade pretendida pelo mercado gerava inconsistências, com uma grande desigualdade entre as pessoas.⁵⁸

⁵³ Tomem-se aqui como exemplos os comportamentos gerados ou reprimidos, a renda efetivamente produzida e a agregação de complexidade produzida no plano fático e quaisquer outras repercussões externas imputadas à incidência tributária, mesmo que não querida pelo legislador, ou quando querida por ele (sentido estrito).

⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32.

⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 27.

⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 34.

⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012: “em regime de plena liberdade de concorrência, ‘le monde va le lui-même’, i.e., qualquer intervenção estatal cria distúrbios numa distribuição de renda inicialmente justa e correta; daí por que se busca a neutralidade. Ao Estado, era reservado o papel de mero vigilante de um curso econômico que se autorregulava por ‘leis naturais’. Intervenções estatais ou uma estruturação planificada da economia eram incompatíveis com tal sistema, em que preponderavam as responsabilidades individuais”.

⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 79: “O Estado não se conteve naquele papel de relativa neutralidade e platonismo, passando a impor finalidades outras que não a de mero suprimento de condições para superar as imperfeições do mercado, passando a lograr a obtenção de objetivos de política econômica bem definidos para o desempenho do sistema econômico, implicando “impor-lhe distorções, alterá-lo, interferir

Atualmente, no Estado Social Democrático de Direito, a neutralidade é vista como uma diretriz ao legislador, para que a interferência fiscal seja mínima, a fim de garantir o equilíbrio econômico.⁵⁹

Ao cotejarmos essas noções de neutralidade fiscal com extrafiscalidade, logo fica evidente que há um antagonismo entre os conceitos. Porque a primeira busca a não interferência do tributo e a última, justamente o oposto. Mas ocorrem outros entrelaçamentos entre os conceitos, que merecem apreciação, pois a neutralidade pode ser vislumbrada por diversos aspectos, como os pontos de vista da política, moralidade e economia, sem prejuízo de outras facetas.⁶⁰

Ao viés da política (política fiscal), a neutralidade enseja a noção de que a tributação é uma decisão tomada pelo poder instituído, de eleger quais situações, vinculadas a fatos sociais relacionadas à riqueza, propriedade e desenvolvimento, serão tributadas e, em que proporção, e quais poderão não ser tributadas.⁶¹ Assim, nesse primeiro contexto, a neutralidade diz respeito à opção tomada pelo Estado, com mínima interferência possível na sociedade.

Pela moralidade, a neutralidade encontra outro caminho, sendo nesse ponto verificado como o tributo trata questões ligadas, em regra, à moral, em especial a cristã, como os impostos muito mais elevados sobre álcool e tabaco. Mas tem-se entendido que, como estes produtos causam males, em especial à saúde, como os cânceres que podem provocar, merecem um tratamento majorado, dado que a proibição de bebidas alcoólicas e de tabaco geraria uma grande insatisfação social⁶², havendo por outro lado os que entendem que tais não devem ter tratamento diferenciado à vista que se tratam de demandas inelásticas, que não mudam com a majoração dos impostos⁶³, e esta situação apenas traria dissabor, dado que não mudaria o consumo e privaria o consumidor de consumir outras coisas com o valor excedente pago pelo tributo. Mas, de fato, e à margem da moralidade, não pode ser ignorada a internalização de custos sociais, causados por estes comportamentos, como, por exemplo, os gastos com saúde e com acidentes de trânsito.

Ao prisma socioeconômico, a neutralidade, atine a como os tributos interferem na atividade econômica. E se relaciona de várias formas: como indutora de comportamentos; na alocação de recursos; na complexidade e custos (deveres tributários); e na concorrência entre os contribuintes.⁶⁴

Como elemento de indução de comportamento, encontra-se a vocação do tributo para ordenar ou não comportamentos. Já na alocação de recursos, diz respeito a como o tributo transfere e realoca bens econômicos na sociedade.

Assim, um imposto progressivo é uma forma de realocação, porque esse extra pode ser repassado a pessoas em situações econômicas menos favorecidas, nem que seja como o gasto geral em prol de métodos como a segurança pública.

no seu funcionamento, a fim de fazer com que os resultados produzidos deixem de ser apenas os naturais ou espontâneos, para se afeiçoarem às metas econômicas”.

⁵⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 103.

⁶⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 104-110.

⁶¹ BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Política Fiscal*. Disponível em: <https://bit.ly/2V1MUiH>. Acesso em: 26 mar. 2018.

⁶² SADOWSKY, James. *The economics of sin taxes*. Disponível em: <https://bit.ly/2UXrOs0>. Acesso em: 26 mai. 2018.

⁶³ VASQUEZ, Sérgio. *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o Fisco*. Coimbra: Almedina, 1999.

⁶⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 107.

O mesmo ocorre com um incentivo fiscal, dado que o beneficiário está em verdade recebendo uma forma de subvenção, ao contrário do que não o recebe.

Na questão dos deveres instrumentais, a neutralidade visa tornar o sistema o menos complexo possível, de forma que o contribuinte não tenha um grande ônus, que reflita em custos econômicos, no pagamento do tributo.

Quanto à neutralidade e à concorrência, isto indica como o tributo deve ser isonômico, a respeito de contribuintes em relação de concorrência, para que o próprio Estado não seja ele mesmo um provocador de falha de mercado, através de tratamento não isonômico entre contribuintes.⁶⁵

Observou-se, nesse capítulo inicial, os relacionamentos entre os tributos, incentivos, fiscalidade e extrafiscalidade.

Verificou-se a importância do Estado fiscal como meio de sustentação da sociedade a ela amalgamado, de modo que não se pode sequer cogitar sociedade sem Estado, e este sem tributo.

O tributo se revelou como a essência do Estado fiscal, que por vez se assenta na propriedade, como característica dos modernos Estados democráticos.

Por esse prisma, o Estado é concebido como tendo apenas atuação subsidiária no mercado, agindo primordialmente em fiscalização, incentivo e planejamento, e se afastando, como regra, da exploração direta de atividades econômicas.

E, mesmo na crise do atual Estado social e democrático de Direito, é reconhecido seu papel de realizador de direitos fundamentais (fiscalidade e custos dos direitos), promotor de desenvolvimento (extrafiscalidade) e garantidor da liberdade (direitos fundamentais).⁶⁶

Assim, o tributo se revela como o “preço da liberdade”⁶⁷, sendo a liberdade destacada de forma ampla, não apenas como garantia de direitos fundamentais, mas também na realização de direitos sociais (políticas públicas positivas previstas no orçamento) e ainda na promoção do desenvolvimento desses direitos (incentivos).

É a liberdade plenificada “do” (garantias individuais fundamentais), “no” (direitos realizados no orçamento) e “pelo” (direitos incentivados) Estado.

O Estado fiscal é que garantirá a realização de direitos fundamentais. Em especial pelo orçamento público e dentro da Lei Orçamentária Anual, serão compreendidos e materializados, potencialmente, todos os direitos possíveis e necessários à promoção da dignidade humana do cidadão.

Mas há problemas, porque a separação entre tributo e finanças, sendo entendido o tributo como apenas estrutura e não como função, tem, por muitas vezes, ignorado que o tributo é para a realização de direitos fundamentais, pelo orçamento – fiscalidade.

O tributo revela, além da fiscalidade, a extrafiscalidade. É que se vislumbra no tributo mais caracteres que apenas sua estrutura, sendo tais, em verdade, ligados ao tributo – finalidades e efeitos.

⁶⁵ Vide artigo 146-A da Constituição.

⁶⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. *Os impostos e o estado de direito*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2017. p. 50-52.

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

Assim, tem o tributo em suas características, além da arrecadatória: a distributiva, em relação à carga tributária e à noção de justiça fiscal; a alocativa, na qual é alocado o tributo de acordo com a política fiscal, noção em que reside a norma indutora; e a estabilizadora, na qual a norma tributária busca estabilidade de empregos, preços, balança comercial e de taxa de crescimento econômico.

Mas, em especial, a função indutora do tributo deve ser balizada pela neutralidade fiscal, para que a interferência do Estado na economia não assevere as “falhas de mercado”.⁶⁸

Conclusões

Como visto, o Estado fiscal é essencial ao momento atual de nossa sociedade, pois, com raras exceções, Estados conseguem se sustentar fora do modelo fiscal.

Isso é importante porque o Estado teve suas concepções alteradas ao longo do tempo, para forma não apenas negativa (proteção de direitos contra outrem ou de si mesmo), mas também positiva (potencialização de direitos, como reconhecimento da liberdade e dignidade humanas), conforme os entendimentos de Kelsen e Bobbio.

Assim, o Estado fiscal por um lado se agigantou, pois tem assumido, cada vez mais, a realização de direitos, ditos direitos sociais, como saúde, educação, previdência, moradia etc. Essa crescente demanda por direitos prestacionais tem implicado, no Brasil, uma crescente demanda por tributos, o que ameaça violar um equilíbrio sensível entre Estado e propriedade.

Ambos são interdependentes, todavia, a pressão por mais e novos direitos demanda novas fontes de custeio, que sempre recaem na propriedade. Assim, corre-se, atualmente, o sério risco de uma eminente destruição da propriedade privada, o que é vedado no ordenamento – não confisco –, mas se feito da forma como tem ocorrido, ou seja, de formas crescentes e graduais, parece levar a um modelo de Estado que destoa de nossa opção constitucional política de mercado – o capitalismo. Isso é revelado pela forma como o Estado se sustém – tributos (marcados pelas competências tributárias) e pela atuação indireta do Estado na Economia, dado que nesta o Estado apenas atua diretamente de forma excepcional, quando houver relevante interesse público e para garantir os imperativos de segurança nacional (CF, 173), sendo a participação do Estado na Economia (propriedade privada), primordialmente indireta, pelas funções de fiscalização, incentivo e planejamento (CF, 174).

Assim, na própria função de incentivo do Estado, resta revelado seu fundamento primário de função promocional. Aqui se encontram os incentivos fiscais, como um outro lado do tributo, que visam dar vazão a esse lado do Estado – qual seja, de potencializar Direitos.

A extrafiscalidade recebe intensa força normativa, por diversos dispositivos constitucionais, v.g., artigos 150, § 6º e 165, § 6º, para que os tributos deixem de ser recolhidos, como forma de assim incentivar o fluxo da riqueza e o desenvolvimento da propriedade em favor da sociedade. Ela assim promoverá, de forma outra que o tributo, a realização de direitos fundamentais, pois, ao invés de conceder o direito fundamental como o tributo

⁶⁸ BIDERMAN, Ciro; e ARVATE, Paulo. *Economia do setor público no Brasil*. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. XV-XVIII. As “falhas de mercado”, como desigualdade na concorrência e acesso desigual a informações, e as “falhas de governo”, como a sujeição a grupos de interesse e à corrupção, podem causar sérias interferências no equilíbrio do mercado, podendo mesmo afetar a sociedade, causando potencial desequilíbrio entre os atores do cenário econômico. Para aprofundamento, ver Caps. 1, 2 e 3.

o permite, ela possibilita criar condições para que os direitos fundamentais floresçam, como o desenvolvimento pode trazer intensos ganhos à educação, saúde, pleno emprego, dentre outros.

Há, porém, um lado negativo nesta questão. É que, embora pautado por boas intenções normativas primárias, nem sempre o incentivo é benéfico à sociedade, e não o será quando não gerar empregos em compatibilidade com montante de recursos a que se renuncia quando violar o equilíbrio fiscal (LRF, 14), quando for concedido de forma criminosa e ímproba sem critérios públicos relevantes e sérios à sua concessão e, de maneira geral, quando a concessão de incentivo não levar em conta o dever fundamental anexo de resguardo do meio ambiente (CF, 170, VI).

Neste último particular, ao que parece, a propriedade privada incentivada (incentivos fiscais) terá um rol de deveres anexos muito mais intensos que a propriedade privada não incentivada, sendo mesmo imperioso que houvesse no país uma regulamentação dos deveres previstos no artigo 170 da CF, para fins de concessão de incentivos fiscais, dado que nem mesmo a propriedade não incentivada pode se despir desses valores, com muito mais razão a propriedade que, cingida pelo incentivo, deve ter uma responsabilização social mais intensa, de acordo com a benesse que usufrui.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Apontamento de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do setor público no Brasil*. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.
- CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- CONTI, José Maurício. *Levando o direito financeiro a sério*. São Paulo: Blücher, 2016.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. Os 50 anos da Lei Geral de Orçamentos (Lei nº 4.320/64): o esquecimento da lei orçamentária e do Direito Financeiro no Brasil. *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, p. 184-191, jan./jun. 2016.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. *Os impostos e o estado de direito*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2017.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. Os tributos e os direitos fundamentais. *Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor*, Brasília, v. 3, nº 2, p. 276-307, jul./dez. 2016.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. Orçamento público: uma visão analítica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 109/110, 2012.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.
- HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton Company, 1999.

IVO, Gabriel. Direito tributário e orçamento público. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Lantin, 2008. p. 871-887.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. 2009. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. 265 p.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Metodología del derecho financiero y tributario*. México, DF: Purrúa, 2004.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 80, p. 253-283, maio/jun. 2008.

NUNES, Reginaldo. Até onde pode o Brasil dizer-se uma república federativa? In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (org.). *Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional*. São Paulo: RT, 2012. v. 3, p. 249-256.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Receitas públicas tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 58, p. 202-225, set./out. 2004.

OLIVEIRA, Maria Alessandro Brasileiro de. A proteção aos direitos do contribuinte e a adequada interpretação constitucional. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENPOHL, Terence (org.). *Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Lantin, 2011. p. 327-348.

PISCITELLI, Tathiane. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. In: CAMPOS, César Cunha (org.). *O orçamento dos brasileiros: porque ele não desperta maior interesse*. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As cláusulas pétreas tributárias. Luís Roberto Barroso (org.). *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n. 21, p. 625-647, jan./dez. 2011.

SADOWSKY, James. The economics of sin taxes. Disponível em <https://bit.ly/2UXrOs0>. Acesso em: 26 mar. 2018.

SCAFF, Fernando Facury. República, tributação, finanças. *Revista do Instituto Hermenêutica Jurídica*, Belo Horizonte, ano 1, n. 6, jan./dez. 2008.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

VASQUEZ, Sérgio. *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o Fisco*. Coimbra: Almedina, 1999.