



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS

FERNANDO JOSÉ VIANA

**PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE COMO REGULADOR DAS INTERVENÇÕES
ESTATAIS EXTRAFISCAIS NA ECONOMIA**

JOÃO PESSOA-PB
2020

FERNANDO JOSÉ VIANA

**PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE COMO REGULADOR DAS INTERVENÇÕES
ESTATAIS EXTRAFISCAIS NA ECONOMIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba (PPGCJ-UFPB), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Jurídicas, na área de concentração de Direito Econômico.

Orientadora: Profa. Dra. Ana Paula Basso

JOÃO PESSOA-PB

2020

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e classificação

V614p Viana, Fernando Jose.

PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE COMO REGULADOR DAS
INTERVENÇÕES ESTATAIS EXTRAFISCAIS NA ECONOMIA /
Fernando Jose Viana. - João Pessoa, 2020.
136 f.: il.

Orientação: ANA PAULA BASSO.
Dissertação (Mestrado) - UFPB/PPGCJ.

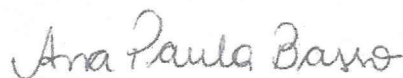
1. Intervenção. Extrafiscalidade. Subsidiariedade. 2.
Regulação. I. ANA PAULA BASSO. II. Título.

UFPB/CCJ

Ata da Banca Examinadora do Mestrando **Fernando Jose Viana** candidato ao grau de Mestre em Ciências Jurídicas.

1 Às 10h00 do dia 12 de maio de 2020, por meio de ambiente virtual, reuniu-se a Comissão
2 Examinadora formada pelos seguintes Professores Doutores: **Ana Paula Basso** (Orientadora
3 PPGCJ/UFPB), **Fernando Joaquim Ferreira Maia** (Avaliador Interno/PPGCJ UFPB) e **Geilson**
4 **Salomão Leite** (Avaliador Externo/UFPB), para avaliar a dissertação de mestrado do aluno
5 **Fernando Jose Viana**, intitulada: **“PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE COMO**
6 **REGULADOR DAS INTERVENÇÕES ESTATAIS EXTRAFISCAIS NA**
7 **ECONOMIA”**, candidato ao grau de Mestre em Ciências Jurídicas, área de concentração em Direito
8 Econômico. Compareceram à cerimônia, além do candidato, professores, alunos e convidados. Dando
9 início à solenidade, a professora **Ana Paula Basso** (Orientadora PPGCJ/UFPB) apresentou a
10 Comissão Examinadora, passando a palavra ao mestrando, que discorreu sobre o tema dentro do prazo
11 regimental. O candidato foi a seguir arguido pelos examinadores na forma regimental. Ato contínuo,
12 passou então a Comissão, em caráter secreto, à avaliação e ao julgamento do referido trabalho,
13 concluindo por atribuir-lhe o conceito **APROVADO**, o qual foi proclamado pela Presidência da
14 Comissão, achando-se o candidato legalmente habilitado a receber o grau de Mestre em Ciências
15 Jurídicas, cabendo à Universidade Federal da Paraíba providenciar, como de direito, o diploma de
16 Mestre a que o mesmo faz jus. Nada mais havendo a declarar, a presidência deu por encerrada a
17 sessão, da qual eu, Wlly Annie Feitosa Barbosa, Assistente em Administração do Programa de Pós-
18 Graduação em Ciências Jurídicas, lavrei a presente ata, que assino com os demais componentes da
19 Comissão Examinadora. João Pessoa, 12 de maio de 2020. XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX


WLLY ANNIE FEITOSA BARBOSA



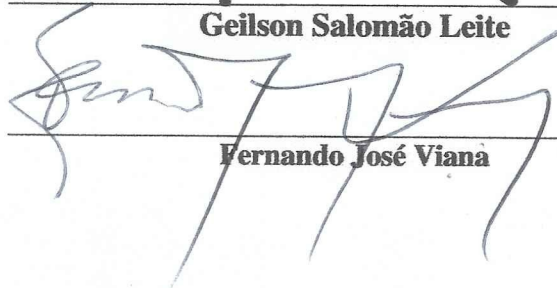
Ana Paula Basso



Fernando Joaquim Ferreira Maia



Geilson Salomão Leite



Fernando José Viana

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por mais esta realização, aos meus pais José Fernando e Doracina (*in memoriam*), por terem me dado o dom da vida e a minha esposa Mônica, por estar sempre a meu lado

ao longo desta jornada, incentivando-me a lutar por meus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente aos meus pais, em especial a minha mãe, que me mostrou o caminho e apreço pelos estudos.

A minha filha Mariana, por sua contribuição na bibliografia e para quem este trabalho sirva como exemplo de conquista e perseverança no seu caminho pelo conhecimento.

Ao meu amigo, Prof. Ms. Douglas Rodrigues, que plantou a semente para o projeto de ensinar e que me serviu como exemplo a ser seguido.

A minha família, que, mesmo distante, sempre se mostrou apta a valorizar minhas conquistas.

A todos aqueles que, ao longo do curso, de alguma forma contribuíram para a elaboração deste trabalho.

A todos os funcionários da secretaria do PPGCJ, especialmente Rosandro e Yule, pela presteza, atenção e cortesia de sempre.

Agradeço também aos Professores Fernando Joaquim e Geilson Salomão, membros da banca examinadora de qualificação, pelas relevantes críticas e contribuições que fizeram ao trabalho.

Meu agradecimento especial à Professora Dra. Ana Paula Basso, por seu empenho e dedicação na orientação desta pesquisa, sem os quais o presente trabalho não seria possível.

LISTA DE ABREVIATURAS

ART	Artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CIDE	Contribuição
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Sobre Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto com Mercadorias e Serviços
IE	Imposto de Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
INSS	Instituto nacional de Serviço Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Intervivos
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Morte e Doação
MP	Medida Provisória
MS	Mandado de Segurança
PIS	Programa de Integração Social
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PPGCJ	Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

RESUMO

Ao longo da história, o Estado, consolidado como poder organizado, promoveu intervenções no domínio econômico na tentativa de corrigir desajustes no sistema de mercado e assim cumprir seu dever constitucional em combater as desigualdades sociais e fomentar o desenvolvimento econômico. Para cumprir tal designio, o Estado busca na arrecadação tributária os recursos financeiros necessários, entretanto, com o advento do capitalismo, a função arrecadatória não se mostrou suficiente para custear o funcionamento da máquina estatal e financiar o aumento da prestação de seus serviços. Nesse cenário, o Estado passa a utilizar o tributo de forma diversa de sua função arrecadatória, a função extrafiscal, empreendida como instrumento do Poder Público para intervir indiretamente nos mais variados setores, com fins de promover o desenvolvimento econômico e corrigir distorções regionais. Não obstante, ao empreender tal política tributária e realizar intervenções extrafiscais, o Estado atinge direitos fundamentais garantidos constitucionalmente, limitando a liberdade de atuação de seus contribuintes ou tratando-os de forma diferenciada em relação a outros. Dessa forma, torna-se necessário verificar a legitimação e a justificação de tais intervenções estatais indiretas no campo econômico, suas reais necessidades, objetivos e finalidades, o que deve ser realizado por meio de regulação, a partir de princípios jurídicos que testam seus critérios e examinam sua finalidade, impondo limites para a atuação estatal. Assim sendo, nesta pesquisa, objetiva-se verificar os limites da extrafiscalidade enquanto intervenção no domínio econômico, examinando a justificativa, a legitimação, sua finalidade precípua e analisando seus critérios, resultados e consequências, mediante os principais princípios jurídicos que podem melhor exercer a regulação de tais intervenções por meio da extrafiscalidade, em especial o princípio da subsidiariedade. O estudo possibilita uma visão crítica sobre as intervenções estatais com finalidade extrafiscal, cuja abordagem perpassa pela Ordem Econômica, a classificação das intervenções estatais na economia, a Extrafiscalidade e os princípios tributários norteadores da atuação estatal na economia e os Limites da atuação estatal no domínio econômico: princípio da subsidiariedade como regulador das normas extrafiscais. O enfoque da pesquisa recai sobre o uso da tributação extrafiscal como forma de intervenção estatal, destacando o princípio da Subsidiariedade neste contexto, analisando a possibilidade deste princípio ser considerado ou não como mais adequado para exercer a regulação das intervenções extrafiscais no domínio econômico e as contradições doutrinárias sobre o tema.

Palavras-chave: Intervenção estatal. Extrafiscalidade. Princípios jurídicos. Regulação. Subsidiariedade.

ABSTRACT

Throughout history, the State, consolidated as an organized power, has promoted interventions in the economic domain in an attempt to correct imbalances in the market system and thus fulfill its constitutional duty to combat social inequalities and foster economic development. To fulfill this purpose, the State seeks in the tax collection the necessary financial resources, however, with the advent of capitalism, the collection function has not proved to be sufficient to fund the operation of the state machine and to finance the increase in the provision of its services. In this scenario, the State starts to use the tax in a different way from its tax collection function, the extra-fiscal function, undertaken as an instrument of the Public Power to intervene indirectly in the most varied sectors, with the purpose of promoting economic development and correcting regional distortions. Nevertheless, by undertaking such a tax policy and carrying out extra-fiscal interventions, the State achieves fundamental rights guaranteed constitutionally, limiting the freedom of action of its taxpayers or treating them differently in relation to others. Thus, it becomes necessary to verify the legitimacy and justification of such indirect state interventions in the economic field, their real needs, objectives and purposes, which must be done through regulation, based on legal principles that test their criteria. and examine its purpose, imposing limits on state action. Therefore, this research aims to verify the limits of extrafiscality as an intervention in the economic domain, examining the justification, legitimation, its main purpose and analyzing its criteria, results and consequences, through the main legal principles that can better exercise the regulation of such interventions through extra-taxation, in particular the principle of subsidiarity. The study provides a critical view of state interventions for extra-fiscal purposes, whose approach runs through the Economic Order, the classification of state interventions in the economy, Extra-taxation and the tax principles guiding state action in the economy and the limits of state action in the economic domain: subsidiarity principle as a regulator of extra-fiscal rules. The focus of the research is on the use of extra-fiscal taxation as a form of state intervention, highlighting the principle of Subsidiarity in this context, analyzing the possibility of this principle being considered or not as more appropriate to exercise the regulation of extra-fiscal interventions in the economic domain and the doctrinal contradictions on the topic.

Keywords: State intervention. Extrafiscality. Legal principles. Regulation. Subsidiarity.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 ORDEM ECONÔMICA: CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	15
2.1 CONSIDERAÇÕES HISTÓRICAS SOBRE A TRIBUTAÇÃO E AS PRIMEIRAS INTERVENÇÕES ESTATAIS EXTRAFISCAIS NA ECONOMIA.....	16
2.2 CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA: LEGITIMAÇÃO E FUNDAMENTOS DO PAPEL DO ESTADO NA ECONOMIA.....	20
2.3 MECANISMOS TRIBUTÁRIOS E OS LIMITES DAS INTERVENÇÕES ESTATAIS NO DOMÍNIO ECONÔMICO: SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	24
2.4 CLASSIFICAÇÃO DAS INTERVENÇÕES ESTATAIS NA ECONOMIA.....	30
2.4.1 TIPOS E GRAUS DE INTERVENÇÃO.....	31
2.4.2 LEGITIMAÇÃO DA INTERVENÇÃO ESTATAL NO BRASIL.....	35
2.4.3 INTERVENÇÃO ESTATAL E A RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO.....	37
3 EXTRAFISCALIDADE E OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NORTEADORES DA ATUAÇÃO ESTATAL NA ECONOMIA.....	41
3.1 EXTRAFISCALIDADE COMO FORMA DE INTERVENÇÃO INDIRETA.....	41
3.2 CORRENTES DOUTRINÁRIAS E A IMPORTÂNCIA DA FINALIDADE NAS INTERVENÇÕES ESTATAIS EXTRAFISCAIS NA ECONOMIA.....	44
3.3 EXCEÇÕES NA APLICAÇÃO DA FINALIDADE EXTRAFISCAL DOS IMPOSTOS: PRERROGATIVAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 150, § 1º, E 153, § 1º, DA CF/88.....	47
3.4 PRINCIPAIS PRINCÍPIOS JURÍDICOS REGULADORES DAS NORMAS INDUTORAS.....	52
3.4.1 PRINCÍPIO DA ISONOMIA OU IGUALDADE.....	53
3.4.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	56
3.4.3 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.....	60
3.4.4 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.....	61
3.5 JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS NACIONAIS: APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS NOS CONFLITOS QUE ENVOLVEM A CONSTITUCIONALIDADE DAS INTERVENÇÕES EXTRAFISCAIS.....	64
4 LIMITES DA ATUAÇÃO ESTATAL EXTRAFISCAL NO DOMÍNIO ECONÔMICO: PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE E A IMPORTÂNCIA DA FINALIDADE PARA REGULAÇÃO DAS NORMAS EXTRAFISCAIS.....	74
4.1 PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE E SEU CARÁTER SOCIAL COMO PRINCÍPIO REGULADOR.....	74
4.2 SUBSIDIARIEDADE COMO PRINCÍPIO DE ORGANIZAÇÃO POLÍTICA: FEDERALISMO.....	83
4.3 PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE NO CONTEXTO DA ATUAL CRISE PANDÊMICA DO CORONAVÍRUS E DO ESTADO DEMOCRÁTICO.....	93

CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	100
REFERÊNCIAS.....	103
ANEXOS.....	113
ANEXO A - PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 188, DE 2019.....	113

1 INTRODUÇÃO

A análise das intervenções estatais no campo econômico foi realizada a partir do surgimento do Estado Moderno, pressupondo ser esse o período no qual melhor reconhecemos as características marcantes da existência do Estado, a tríade governo soberano, povo e território. Todavia, torna-se importante destacar que todo reducionismo histórico de concepção generalista sobre formas de Estado não pode ser considerado com precisa cronologia.

Conforme adverte Bobbio (2007), o processo de transformação do Estado não se deu de maneira linear, visto que ao longo do tempo diversas formas reaparecem, algumas de forma mais branda e apenas em determinados países, outras se sobrepõem ou fazem parte de um período de transição entre um modelo e outro.

Por suposto, o surgimento do Estado como poder organizado, unitário e centralizado na pessoa de um único governante representa uma importante característica do Estado Moderno e vai marcar a lenta passagem da idade primitiva para a idade moderna.

O surgimento do capitalismo impulsionado pela expansão do comércio teve por consequência o fortalecimento da burguesia, que passou a pressionar o Estado, reivindicando direitos que facilitassem o desenvolvimento da atividade comercial, como a liberdade e a propriedade, limitando o controle do Estado, que por sua vez acabou por ceder às pressões, positivando tais direitos.

O advento do Mercantilismo acarretou acúmulo de metais preciosos (ouro e prata) nos Estados nacionais, que instituíram uma política protecionista para evitar a saída de riqueza, refletindo como os primeiros sinais de política tributária, ao sobretaxar produtos comercializados com Estados estrangeiros.

As revoluções que se sucederam emergiram a classe burguesa ao poder e, com ela, a doutrina liberal. O Estado Liberal assume posição de neutralidade em relação à economia, passando a garantir apenas poucos direitos a seus administrados. Nesse novo cenário, a atividade econômica passa a ser considerada como área de atuação privada, garantida apenas aos interesses econômicos privados e reservada às leis de mercado, na qual o Estado não deve intervir.

Com as crises econômicas surgidas após as grandes guerras mundiais, o Estado é novamente chamado a intervir para corrigir os desajustes e redirecionar os rumos da economia, transformando a doutrina de autossuficiência do sistema de mercado. O aumento no volume das obrigações estatais torna a arrecadação insuficiente para cobrir tantos gastos. O

Estado é instado a procurar outras formas de arrecadação, passando a utilizar os tributos com outras finalidades que não somente arrecadatórias. O aumento da atividade estatal na economia proporciona o surgimento de outro modelo de Estado, o Estado Neoliberal ou Regulador, menos abrangente em suas obrigações, contudo, mais criterioso, qualitativo em sua atuação e mais comprometido com o desenvolvimento econômico e a redução das desigualdades sociais, e que corresponde ao período mais recente da história.

Nesse desiderato, o Estado passa a utilizar outras formas interventivas, diversas da forma fiscal e arrecadatória, seja diretamente, como um mero agente econômico, seja indiretamente, apenas induzindo a vontade de seus contribuintes, nesse caso, ao utilizar a tributação de forma indireta nos diversos setores econômicos para alcançar seus objetivos, em outros termos, tem-se a “extrafiscalidade”.

Nesse prisma, mediante o breve contexto histórico descrito, indiferente ao modelo e período analisado, o Estado utilizou a tributação para intervir no campo econômico e, assim, atingir suas finalidades, entretanto, sua atuação nem sempre corresponde à vontade de seus administrados, como também não há certeza da conquista de seus objetivos, o que pode atingir direitos de seus contribuintes, direitos fundamentais protegidos constitucionalmente pelo próprio Estado, gerando responsabilidades.

Por esse agir, torna-se necessário exercer o controle e a regulação das ações interventivas estatais de forma extrafiscal, que induzem a vontade e a escolha dos contribuintes em determinados setores econômicos. Por conta disso, são utilizados princípios jurídicos que norteiam tais ações interventivas, dentre os quais destaca-se o da subsidiariedade, para o qual concentram-se as atenções desta pesquisa, em que se procura analisar as características, critérios, aplicação e adequação do princípio da subsidiariedade a exercer a regulação das intervenções estatais extrafiscais no domínio econômico.

Diante desse cenário, surge o seguinte problema: os princípios jurídicos, em especial a subsidiariedade, estão aptos a exercerem o controle da intervenção do Estado no domínio econômico quando esta atuação ocorre mediante a finalidade extrafiscal do tributo?

Para responder ao problema proposto, o trabalho é orientado pelas seguintes hipóteses: o Estado Democrático de direito pode garantir os direitos fundamentais por meio da tributação extrafiscal; o princípio jurídico da subsidiariedade pode ser considerado mais adequado para exercer a regulação da atuação estatal com finalidade extrafiscal.

Para investigar a respeito do tema, a metodologia empregada caracterizou-se por procedimentos descritivos e analíticos, por meio de abordagem teórica e dedutiva, com base em pesquisa bibliográfica a partir de doutrina, revistas e periódicos especializados, bem como

artigos científicos, teses e dissertações sobre o tema, valendo-se da técnica de documentação direta, a fim de averiguar as hipóteses levantadas e propiciar respostas ao problema proposto.

O objetivo geral estabelecido foi analisar o controle das normas extrafiscais utilizadas pelo Estado em suas intervenções na economia.

Os objetivos específicos destinam-se a examinar os aspectos das intervenções estatais na esfera econômica, suas justificativas, finalidades e consequências, com ênfase nos princípios norteadores que podem ser aplicados em sua regulação; avaliar as formas e os critérios utilizados na aplicação do princípio da subsidiariedade na regulação das intervenções do Estado na economia, mediante normas extrafiscais, verificando sua eficácia, averiguando sua adequação para exercer a regulação de tais intervenções e garantir as finalidades almejadas pelo Estado.

Para cumprir tais desígnios, o trabalho foi desenvolvido em quatro capítulos, sendo o primeiro referente à presente introdução. O segundo, denominado Ordem Econômica: Constituição Econômica e o Sistema Tributário Constitucional, o estudo se prende às intervenções estatais na economia, constituindo-se primeiramente de resumida perspectiva histórica a respeito da formação do Estado, as primeiras intervenções estatais no domínio econômico a partir do Estado Moderno. Em seguida, aborda-se a doutrina liberal, sua neutralidade em relação ao papel do Estado na economia até chegar ao Estado Neoliberal ou Regulador, suas intervenções mais qualificadas e pontuais, e sua forma de utilizar a tributação sem a finalidade arrecadatória primordial.

Ato contínuo, verifica-se a Classificação das Intervenções Estatais na Economia em que se examinam os tipos e graus de intervenção estatal, a forma como é realizada a legitimação e a justificação das intervenções, os critérios empregados, a legitimação das intervenções estatais no Brasil e a responsabilidade objetiva do Estado por suas intervenções no domínio econômico, que, embora amparados na legalidade, podem causar prejuízos aos indivíduos, demandando responsabilização ao Estado.

Por conseguinte, no terceiro capítulo intitulado Extrafiscalidade e os Princípios Tributários Norteadores da Atuação Estatal na Economia, a pesquisa concentra-se na extrafiscalidade, sua origem e utilização como forma de intervenção indireta na economia, analisando-se as correntes doutrinárias e a importância do critério da finalidade como justificativa para tal modelo de intervenção, as prerrogativas constitucionais à sua aplicação, os princípios tributários reguladores das normas extrafiscais e mais usados pela jurisprudência pátria nas questões que envolvem as intervenções estatais na economia.

Por fim, no quarto capítulo que versa sobre Os Limites da Atuação Estatal no Domínio Econômico: princípio da subsidiariedade e a importância da finalidade para regulação das normas extrafiscais, situa-se o núcleo da análise e principal objetivo desta pesquisa, a saber, o princípio da Subsidiariedade, em que se examina seus critérios e características, seu contraste com o sistema federalista, situando-o no Estado Democrático de Direito.

As questões levantadas são tratadas ao longo do trabalho, são voltadas para uma análise crítica da regulação da atuação estatal por meio da extrafiscalidade, mediante a aplicação dos princípios jurídicos norteadores, com destaque para o princípio da subsidiariedade, considerando-se, ao final, sua importância, adequação e aplicabilidade para direcionar a regulação das atuações estatais extrafiscais no campo econômico.

2 ORDEM ECONÔMICA: Constituição Econômica e o Sistema Constitucional Tributário

A partir do início do século XX, as questões econômicas passaram a ser incorporadas expressamente aos textos constitucionais dos governos, conforme demonstram as Constituições criadas nesse período, como a Mexicana de 1917, a Russa de 1918 e a Alemã de 1919. Não importava qual fosse a ideologia política adotada, se liberal, socialista ou até mesmo democrática, a presença e a atuação do Estado no campo econômico tornavam-se cada vez maior, motivada pelas crises sociais e os conflitos bélicos que se seguiram, levando os Governos a positivarem seus deveres e suas atuações no domínio econômico, legitimando e fundamentando suas ações reguladoras em suas cartas magnas, mediante as políticas econômicas adotadas (SOUZA, 2002).

No caso brasileiro, a Constituição de 1988 (CF/88) não se distinguiu de outros governos, introduzindo normas de conteúdo econômico em seus dispositivos, não apenas em seu Título VII, todo destinado à Ordem Econômica, mas ao longo de todo texto constitucional.

A introdução desses dispositivos de teor econômico de forma ordenada e organizada faz com que a CF/88 seja considerada uma Constituição Econômica, e a análise desses dispositivos revela uma pluralidade ideológica, ou seja, servem aos mais variados interesses políticos e de quaisquer classes sociais e econômicas, não se restringindo a um determinado viés político e ideológico.

Nesse contexto, torna-se necessário ao desenvolvimento desta pesquisa a análise da Ordem Econômica, em que se fundamenta e legitima a atuação do Estado e suas intervenções no domínio econômico para compreender a extrafiscalidade e as intervenções que detêm esta finalidade.

Dessa forma, inicia-se pela formação do Estado Moderno, perpassando pela doutrina liberal como um todo, para então abordarem os princípios jurídicos que repousam na Ordem Econômica, sejam estes expressos ou não, comumente aplicados pela jurisprudência pátria nas questões que envolvem a regulação da atuação estatal na economia. Dentre estes, destaca-se o princípio da subsidiariedade, objetivo principal desta pesquisa.

2.1 CONSIDERAÇÕES HISTÓRICAS SOBRE A TRIBUTAÇÃO E AS PRIMEIRAS INTERVENÇÕES ESTATAIS EXTRAFISCAIS NA ECONOMIA

Em diversos momentos, a história é marcada pela presença do poder político organizado, representado na figura do Estado, e suas influências nas relações sociais e econômicas da sociedade.

A partir do século XI, a reunificação dos Estados Nacionais e o desenvolvimento do comércio promovem o estabelecimento do modelo de Estado conhecido como Estado Moderno. Nesse modelo, o capitalismo é exercido mediante concessão estatal, que controla a produção, a distribuição e a negociação das mercadorias conforme seus próprios critérios. A tributação incidia sobre a negociação e importava no confisco do excedente pelo Estado, para o qual o poder político e a soberania o habilitavam (BUFFON; MARCOLAN, 2016).

Esse sistema regulatório de caráter expropriatório do patrimônio privado pelo Estado sustentou a sobrevivência dos estados monárquicos a partir do século XVI, permanecendo durante séculos. Tal quadro somente se altera a partir do surgimento do Estado Democrático de Direito, já na Idade Contemporânea, cujos atos expropriatórios estão implícitos à tributação, necessariamente reservados à jurisdição e legitimados pela finalidade pública de dispor da arrecadação para prestação de serviços públicos e manutenção da máquina estatal.

Nesse período do Estado Moderno, surgem as primeiras iniciativas de uso da tributação como meio de intervenção do estado na atividade econômica. Motivadas pelo surgimento do Mercantilismo¹, tais intervenções refletiram uma incipiente forma de política fiscal, com pretensões de garantir o acúmulo de riqueza, balança comercial favorável e criar restrições ao comércio exterior e à saída de capitais, o que representava a política econômica estatal, baseada no protecionismo de mercado (BUFFON; MARCOLAN, 2016).

Com o desenvolvimento do comércio, decorre certa inquietude da classe burguesa em expandir suas atividades econômicas e proteger direitos como liberdade e propriedade. Tais anseios se confrontam com a política restritiva do Estado Absolutista, tornando-se um empecilho aos ideais libertários de comércio que representam as bases do Liberalismo, desencadeando a Revolução Francesa e outras mais que se sucederam, marcando o final desse período e o surgimento do Estado Liberal (SCAFF, 2001).

¹ Mercantilismo - conjunto de práticas econômicas adotado pelas nações europeias entre o século XV e o século XVIII, consideradas pelos historiadores como o estágio de transição do modo de produção feudal para o modo de produção capitalista, diretamente ligado ao fim do feudalismo e à formação dos Estados Nacionais Modernos, baseado na valorização de metais preciosos, com o protecionismo de mercado, barreiras alfandegárias, monopólios, que favorecia o acúmulo desses metais e evitava a saída de capitais.

Inspirado por conceitos iluministas que influenciaram revoluções que eclodiram no período, o Liberalismo propiciou também o surgimento de princípios como jusnaturalismo² e o contratualismo³, aliados a uma doutrina de Estado mínimo, criando limites aos poderes e às funções do Estado, apoiados na liberdade individual e no fortalecimento da burguesia, que mediante sua influência, promovia a garantia de direitos junto ao Estado, como a propriedade, o contrato, liberdade política, livre comércio e não intervenção, agora devidamente positivados (FEITOSA, 2005).

Nesse período predominava a chamada neutralidade tributária, entendida conforme a interpretação dada pelos estudiosos das Ciências das Finanças da época, como a não interferência, ou seja, total abstenção do Estado em relação à intervenção sobre o domínio econômico, pois o mercado por si só, mediante seu livre funcionamento, se encarregaria da autorregulação, pois representava a manifestação da liberdade, doutrina liberal conhecida como “*laissez faire, laissez passer*” [deixar fazer, deixar passar].

O Estado Liberal, por sua vez, se responsabilizava por outras poucas atividades vinculadas à liberdade e a propriedade. Não promovia os direitos sociais pois era limitado pela própria economia, área restrita ao desempenho da atividade privada, que poucos tributos arrecadavam (BONAVIDES, 2009). Nesse sentido:

Fundamental é compreender que para o pensamento liberal o poder do Estado não era apenas limitado externamente pela lei, mas também internamente pela economia. A actividade estatal compreende já uma exigência de auto-limitação, resultante do conhecimento (racional) da natureza real das coisas. Governar reduz-se, portanto, ao mínimo, tendo em vista a natureza autônoma e auto-suficiente da actividade privada. É isto o núcleo do liberalismo (MONCADA, 2012, p. 21).

Essa ideologia de neutralidade e não-intervenção perdurou até a crise econômica de 1929, quando o Estado é instado a intervir para solucionar a crise social instalada e corrigir os rumos do desenvolvimento e do bem-estar social, promovendo a uma reestruturação no modelo de Estado vigente. Surgia o Estado do Bem-Estar Social, que teve como marcos históricos a Constituição do Império Alemão (Constituição de *Weimar*) e o governo do

² Jusnaturalismo também chamado de direito natural é a corrente de pensamento jurídico-filosófica que pressupõe a existência de uma norma de conduta intersubjetiva universalmente válida e imutável, fundada sobre a peculiar ideia da natureza preexistente em qualquer forma de direito positivo que possa formar o melhor ordenamento possível para regular a sociedade humana.

³ Contratualismo é uma teoria política e filosófica baseada na ideia de que existe uma espécie de pacto ou contrato social que retira o ser humano de seu estado de natureza e coloca-o em convivência com outros seres humanos em sociedade.

presidente americano Franklin Roosevelt, que pôs em prática a teoria econômica keynesiana⁴ (TRAVASSOS, 2014).

O surgimento de grandes monopólios e oligopólios⁵ proporcionado pela excessiva liberdade dos mercados, contrariando a filosofia liberal e a livre concorrência, motivou ainda mais a necessidade da intervenção estatal na economia, levando alguns países a tomarem medidas a fim de regular a economia e o comportamento dos agentes econômicos envolvidos (SCAFF, 2001).

Ainda no século XIX surgiram nos Estados Unidos da América (EUA) as primeiras leis que disciplinavam a concorrência, as leis “*antitruste*”, com objetivo de combater os monopólios e impedir a concorrência desleal e predatória, iniciando uma transformação no pensamento que regia o liberalismo econômico até então, contrariando a confiança de que o mercado era infalível e que necessitava de regulação para que funcionasse adequadamente, não podendo ficar entregue a sua própria sorte (MONCADA, 2012).

Neste contexto, o Estado passa a abranger um volume maior de obrigações e a regular outros setores, inclusive a economia, que deixava de ser esfera exclusiva da atuação privada, para ser também objeto da finalidade pública. O surgimento dos direitos sociais, criados após a segunda grande guerra, somados aos direitos individuais antes já garantidos, ampliou consideravelmente as competências do Estado e suas áreas de atuação (TRAVASSOS, 2014).

O surgimento dos direitos sociais dimensiona a cobertura do Poder público, a redistribuição de renda e aumento da prestação de serviço público, origem da ideologia social, que perde seus efeitos perante o aumento da carga tributária, que impulsionada pela sobrecarga de exigências sociais, torna a prestação estatal insuficiente, levando ao colapso e a ingovernabilidade (MONCADA, 2012).

Habermas (1987), ao analisar a crise do Estado Social, percebe falhas na racionalidade da Administração Pública e na legitimação de sua atuação, na medida em que o Estado gera pretensões que não consegue alcançar por não promover intervenções suficientes para garantir os objetivos propostos, e quando não executa os meios administrativos adequados para criar normas eficazes a legitimar os critérios da intervenção estatal.

⁴ A teoria ou Escola Keynesiana: consiste numa [organização político-econômica](#), oposta às concepções liberais, fundamentada na afirmação do Estado como agente indispensável de controle da economia, com objetivo de conduzir a um sistema de [pleno emprego](#). Surgiu com o economista John Maynard Keynes, principalmente a partir da publicação de seu livro “A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda” em 1936. Tais teorias tiveram uma enorme influência na renovação das teorias clássicas e na reformulação da política de livre mercado.

⁵ Oligopólio: forma evoluída de [monopólio](#), no qual um grupo de organizações ou [governos](#) promovem o domínio de determinada oferta de produtos e/ou serviços.

A crise financeira ocorrida no Estado do Bem-Estar Social, ocasionada pelo excessivo montante de recursos necessários para custear a pesada máquina estatal, que exigia, cada vez mais, maiores sacrifícios dos contribuintes, agora dava lugar a um modelo mais racional de intervenção, com redução do tamanho da máquina estatal mesmo assumindo a competência de novas dimensões de direitos somadas àquelas já atribuídas (SARAMAGO, 2013).

Dessa forma, o Estado passa por uma nova reestruturação, adotando o modelo de Estado Neoliberal ou Estado Regulador. Essa transformação representou uma mudança na forma de intervenção direta para uma forma compartilhada com o setor privado ou indireta, proporcionando um aumento qualitativo na prestação serviços públicos, em que o Poder Público passa a atenuar a lógica imperativa para buscar parcerias com o setor privado, almejando a comunhão de esforços entre o setor público e o setor privado no intuito de serem alcançados os fins constitucionais (MOREIRA NETO, 2006).

As primeiras teorias neoliberais surgem com Friedrich Hayek nos anos quarenta, nas quais retomava a valorização da liberdade, principalmente na área econômica, e do Estado mínimo⁶. Com as crises econômicas que se sucederam, os ideais neoliberais se fortalecem, sendo implementados em alguns países como Inglaterra e EUA. As alterações provocadas pelas políticas neoliberais remediaram a crise, sendo posteriormente adotadas por muitos países capitalistas em todo mundo (SANTOS JUNIOR, 2008).

Essas transformações implicam em mudanças também para o Direito Tributário, que somada à sua clássica função arrecadatória passa a incluir também uma função reguladora, necessária para que o Estado direcione a atuação do setor privado para atingir sua finalidade precípua, que é de garantir a prestação de serviços aos seus cidadãos em prol do bem comum.

Desta forma, verifica-se o incremento de uma função extrafiscal ao Direito Tributário, característica do modelo regulatório e não mais somente arrecadatória, em que certos tributos são instruídos no sentido de estimular ou desestimular determinados setores da economia, desenvolvendo certas áreas em detrimento de outras, direcionando assim, a atuação do setor privado para atingir os objetivos da intervenção estatal (TRAVASSOS, 2014).

Portanto, o advento do Estado Regulador proporciona uma atuação estatal mais qualitativa e racional, em detrimento de uma diminuição nos custos da máquina estatal e consequente diminuição da arrecadação e da carga tributária auferida aos contribuintes, sem declinar da maior amplitude de suas competências. Outras formas de regulação são utilizadas,

⁶ O termo Estado mínimo representa a diminuição das atividades do Estado e do funcionamento da máquina estatal, reduzindo sua participação às áreas onde sua atuação é estritamente necessária e imprescindível.

impondo ou restringindo obrigações, ou através do fomento, concedendo benefícios ou estabelecendo desincentivos a determinados setores (TRAVASSOS, 2014).

Assim, deduz-se que, ao longo da história, as intervenções estatais na economia variaram desde uma maior intensidade até quase neutralidade, dependendo do modelo de Estado adotado, em que buscou-se outras formas, diversas da arrecadação tributária, para financiar seus serviços e alcançar seus objetivos, entretanto, até mesmo no modelo mais contemporâneo, tais intervenções podem demandar injustiças, lesando direitos fundamentais, o que levou os Estados nacionais a positivarem dispositivos referentes a economia no texto de suas cartas magnas, visando a justificação, legitimação e a regulação da atuação do Estado na seara econômica, bem como a utilização de princípios jurídicos na implementação de tal regulação, como verifica-se adiante.

2.2 CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA: Legitimação e Fundamentos do Papel do Estado na Economia

Cada vez mais o direito se substancia em um produto da realidade social e econômica das sociedades e nas quais a aplicação de suas normas vai influenciar o comportamento das pessoas. Essa interseção entre Direito e a Economia é notória na medida em que a Ciência Jurídica possui como um de seus ramos o Direito Econômico, que representa o Direito das políticas públicas na economia e os institutos e as normas jurídicas que orientam o Estado a regular o mercado, fomentando ações para limitar, normatizar e fiscalizar as ações dos agentes econômicos. É a partir das normas de sentido econômico que o Estado, por meio da organização jurídica, influencia o modo de produção quando realiza a implementação de políticas públicas (AGUILLAR, 2006).

Embora o constitucionalismo tenha se originado sem o compromisso de regular a economia, ao longo do tempo percebeu-se a necessidade de se ordenar e disciplinar a área econômica, inserindo nas cartas magnas, dispositivos que orientassem o mercado ou que buscassem coibir os abusos praticados pelos agentes econômicos ou pelo próprio Estado, o que representou um avanço nas novas Constituições.

Se outrora o Liberalismo pregava uma neutralidade em relação a área econômica, pois havia o entendimento de que a economia devia seguir o seu próprio curso sem interferência de outras áreas, que o próprio mercado se bastava, se auto-regulando e seguindo a ordem natural, por outro lado, as constituições que adotaram os preceitos liberais, continham em seus textos dispositivos referentes à esfera econômica.

Neste contexto, tais constituições, tidas como liberais, não eram, à época, consideradas pela doutrina majoritária como constituições econômicas, já que os dispositivos referentes ao campo econômico não eram devidamente esquematizados e dispostos em capítulos. Tal quadro somente se modifica com advento das crises econômicas, em que o Estado é chamado a intervir na economia, abandonando sua posição de neutralidade em contraponto à estrutura liberal existente, coibindo abusos, regulando o mercado, corrigindo seus rumos e promovendo o bem-estar social (BERCOVICI, 2005).

O conceito de Constituição econômica surge no início do século XX, prescrito nas Constituições do México de 1917 e da Alemanha de 1919, esta última conhecida como Constituição de *Weimar*. Todavia somente após a segunda guerra mundial ganha maior relevância sendo desenvolvido por diversos juristas.

Silva (2013) considera que o conceito Constituição Econômica possui como base a parte de Constituição Federal que prescreve os direitos que legitimam a atuação dos agentes econômicos, seus limites e sua responsabilidade inerente ao desempenho da atividade econômica.

Já Canotilho (2013) compreende que o termo Constituição Econômica representa o conjunto de dispositivos constitucionais referentes à adequação da ordem fundamental na economia.

Por outro lado, Moncada (2012) considera a existência de Constituição Econômica em todos os sistemas jurídico-econômicos atuais, inclusive nas constituições que se resumem em compreender preceitos meramente voltados a organização do poder político, também possuem implícitos princípios referentes à ordem econômica, o que as difere de outras de características socialistas ou intervencionistas que contém tais preceitos que regulam a organização econômica devidamente expressos em seus textos.

A cerca do tema, conclui Souza (2002, p. 16; 38):

Na Constituição Econômica, definem-se os instrumentos da própria ‘política econômica em sentido amplo, e expressa na legislação infraconstitucional. Assim, ao lado da ‘política econômica’ pode falar da política cultural, da política social, etc. Fundamentadas na Constituição em artigos esparsos ou em blocos de artigos. A constitucionalização do econômico, portanto, constitui o elemento caracterizador do que tomamos por “Constituição Econômica”.

(...) os princípios constitucionais econômicos são dotados de “rigidez”, não podendo ser modificados pelo legislador ordinário, donde se extrai o sentido de sua “estabilidade”, apesar da necessidade de atender a dinâmica da vida econômica, para o que recorre a “princípios” que lhes são próprios, tais

como o da “solidariedade econômica”, o da “igualdade”, ou o da “liberdade econômica”.

Neste mesmo sentido, explica Bercovici (2005, p. 30), “O capítulo da ordem econômica (art. 170 a 192) tenta sistematizar os dispositivos relativos à configuração jurídica da economia e à atuação do Estado no domínio econômico, embora estes temas não estejam restritos a este capítulo do texto constitucional”.

No Brasil, a Carta constitucional vigente, contem em seu bojo diversos dispositivos de caráter econômico que servem de base para direcionar o Estado perante a ordem econômica. O legislador constituinte utilizou preceitos fundamentais da ordem social e econômica, delineando mudanças estruturais na sociedade e regulando a atuação do Estado na economia.

Por esse motivo, destinou um capítulo inteiro sobre a ordem econômica, Título VII da CF/88, onde esquematiza dispositivos referentes a configuração jurídica da economia e a atuação do Estado neste campo, destacando a livre iniciativa e a justiça social, embora hajam diversos outros dispositivos dispersos por todo texto constitucional. Tal pragmatismo que representa característica essencial de uma Constituição diretiva e também econômica (GRAU, 2015).

Assim sendo, a ordem econômica constitucional brasileira, no sentido mais amplo, não se limita somente ao Título VII da Constituição de 1988, abrange outros preceitos que se encontram em diversas passagens da Carta, como no próprio art. 170, onde prevê como finalidade almejada pela ordem econômica, a dignidade humana e a justiça social (NÓBREGA, 2017).

Neste pensar, explica Nóbrega:

A Justiça social também está presente no art. 193 da CF/88, que versa sobre a ordem social, o que empresta coerência com os objetivos da República Federativa do Brasil, pois não é difícil concluir que tudo parte do princípio fundamental inserido no inciso III do art. 1º do texto constitucional da República: “a dignidade da pessoa humana” (NÓBREGA, 2017, p. 43).

Dessa forma, percebe-se que a ordem jurídica prescrita no *caput* do art. 1º da CF/88, está relacionada a Justiça social, que por sua vez alinhada aos objetivos da República e que somente poderá ser alcançada mediante a redução das desigualdades sociais, por meio da valorização do trabalho e da livre iniciativa, valores preconizados pela ordem econômica. Nesses termos, assevera Shoueri (2005, p. 83-84):

Tem-se assim, o vetor da atuação estatal positiva, a que fica imposto o dever de construir uma sociedade na qual seja valorizada a pessoa humana, com existência digna, num ambiente de justiça social.

Impõe-se, então, à Ordem Econômica buscar uma solução em que a livre iniciativa seja a forma como se dará a valorização do trabalho humano, ou, noutro sentido, seja a valorização do trabalho humano uma garantia para o exercício da livre-iniciativa.

Dessa forma a ordem econômica apresenta as ferramentas para que o Estado possa atuar na economia, induzindo o comportamento dos agentes econômicos, a fim de que se possa produzir modificações na realidade socioeconômica que viabilizem a estabilidade social.

A forma de atuação do Estado no domínio econômico se relaciona ao objeto da pesquisa e se torna relevante para se compreender como a ordem econômica deve ser aplicada à realidade do mercado, promovendo alterações ou corrigindo rumos, mediante diretrizes constitucionais, com finalidade de alcançar objetivos precípuos da República (NÓBREGA, 2017).

Conforme explica Paul Singer (2012, p. 124), o Estado mediante sua atuação tributária pode estimular “novas forças produtivas e de instauração de novas relações de produção, de modo a promover um processo sustentável de crescimento econômico”, e que esse objetivo almejado “deve ser a criação de novas formas de organização da produção com lógica incluidora, ou seja, que ofereça a chance real de trabalhar com autonomia e de ganhar um rendimento suficiente para ter um padrão de vida digno”. A atividade econômica do Estado deve assegurar o desenvolvimento, deve ser um instrumento de mudança social.

Para que se possa exercer um respeito adequado à dignidade da pessoa, adota-se como elemento mínimo de condições uma reestruturação da função transformadora da atividade estatal, em que a Administração Pública deve contribuir para as realizações no campo do direito econômico, bem como contribuir com o desenvolvimento social.

(...)

Portanto, verifica-se que a intervenção do Estado na ordem econômica não significa, unicamente, que o Estado assumirá para si todos os setores da economia. Mas, outrossim, que poderá realizar, estimular ou inibir procedimentos com o fim de atender as demandas econômicas.

A atividade estatal na Ordem Econômica, ao almejar direcionar o comportamento das empresas, por exemplo, é uma das diversas formas de intervenção do Poder Público na economia e no mercado. Assim, há a possibilidade de a atividade intervencionista ser realizada em vários setores, desde o implemento do turismo, com o incentivo fiscal às empresas que se instalem em sua área de abrangência (OLIVEIRA JUNIOR; HOLANDA; MENDONÇA, 2018, p. 123-124).

Deste mesmo raciocínio, corroboram Maria L. C. de Araújo e Mendonça e Saulo N. de Carvalho Almeida, para os quais os tributos “não apenas podem, mas devem possuir uma função extrafiscal, ou seja, uma função socioeconômica, de acordo com os princípios constitucionais tributários a serem perseguidos por um Estado Democrático de Direito” (MENDONÇA; ALMEIDA, 2011, p. 679).

Portanto, conclui-se que a extrafiscalidade destaca-se como princípio originado de nosso Sistema Tributário, que representa um novo sentido para utilização do tributo, qual seja a sua finalidade diversa da meramente arrecadatória.

2.3 MECANISMOS TRIBUTÁRIOS E OS LIMITES DAS INTERVENÇÕES ESTATAIS NO DOMÍNIO ECONÔMICO: Sistema Constitucional Tributário

A fim de alcançar o entendimento de como o Estado se utiliza de mecanismos tributários para realizar intervenções indiretas no domínio econômico e os limites destas intervenções, que representa o objetivo da pesquisa, torna-se necessário estudarmos previamente os dispositivos jurídicos que ordenam temas como as espécies tributárias, o poder de tributar, a arrecadação de tributos, a repartição das receitas, as garantias dos contribuintes e os princípios norteadores da atividade fiscal e extrafiscal.

Tais temas estão previstos em um sistema ordenado e racional, um conjunto de partes ou elementos integrados entre si, composto de princípios que estabelecem um corpo de doutrina, o Sistema Tributário. Portanto, podemos definir Sistema Constitucional Tributário como “a reunião de normas e princípios pertinentes ao Direito Tributário com contornos superiores plasmados na Constituição Federal que orientam a produção de mandamentos infraconstitucionais que dele também fazem parte” (NÓBREGA, 2017, p. 56).

Noutra definição, Paulo de Barros Carvalho considera o Sistema Tributário um subsistema de nossa atual carta magna, composto de dispositivos normativos entremeados a outros diversos subsistemas da própria Constituição, que tem por finalidade realizar os fundamentos e objetivos da República (CARVALHO, 2007).

De certo que toda atividade estatal possui encargos para realizar os serviços públicos que variam em função da amplitude de suas atribuições. Por conta disso, o Estado necessita de recursos para custear suas obrigações e cumprir suas responsabilidades perante a sociedade.

Por conta disso o Estado aufere receitas com a exploração de seu patrimônio, seja aplicando penalidades, seja por meio da tributação, ou ainda mediante a cobrança de tributos, em que o Estado retira parte do patrimônio dos contribuintes. O Sistema Tributário

Nacional (STN) contém os dispositivos que disciplinam essas receitas tributárias também denominadas receitas derivadas. Por esse tema, Vasconcelos (2001, p. 12) apresenta a seguinte corroboração:

No capitalismo moderno as rendas tributárias representam a fonte de recursos de maior relevância. Através dos tributos, o Estado consegue extrair recursos da sociedade para financiar suas ações, ações estas definidas pela própria sociedade através de seus legítimos representantes e formatadas através do orçamento público. A forma pela qual o Estado gera estas receitas tributárias, assim como o nível de arrecadação almejado, são estabelecidos pelo respectivo Sistema Tributário.

Os conceitos e institutos que compõem o Sistema Tributário devem ser considerados e aplicados de forma dinâmica, tendo em vista a realidade social, o sistema econômico e os critérios de justiça.

Dessa forma, um Estado não pode conter um Sistema Tributário neutro dentro do contexto socioeconômico em que se encontra, pois possui estreita correlação com a realidade objetiva, que é acompanhada regularmente pelos governantes e seus técnicos, responsáveis pela política econômica adotada. O desequilíbrio das contas públicas, provocado por déficit entre receita tributária e gasto público, pode impactar a estabilidade econômica de um Estado (VASCONCELOS, 2001).

O sistema tributário vigente está previsto nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal de 1988, como também no Livro primeiro, Título I, artigos 2º ao 92 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, em que estão também definidas as espécies tributárias, a repartição das receitas e das competências tributárias entre os entes federativos, as limitações ao poder de tributar e os princípios gerais e norteadores da atividade tributária pátria.

As espécies tributárias estão previstas no artigo 145 da CF/88, e são divididas em impostos, taxas e contribuições de melhoria, embora boa parte doutrina também considere as contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios como tributos, divisão denominada pentapartida.⁷

Há diversas formas de classificação dos tributos que pode ser determinada conforme a competência dos entes federativos, pelo fato gerador, pela sua técnica de aplicação, etc. Uma das classificações mais usadas na literatura, diz respeito ao aspecto econômico, que classifica os tributos em diretos, em que os contribuintes "de fato" e "de direito" são os mesmos, e os

⁷ Voto proferido pelo Min. Moreira Alves do STF em julgamento de Recurso Extraordinário nº146.733-9/SP, decidiu por adotar a classificação pentapartida.

tributos indiretos, em que os contribuintes "de fato" e "de direito" são representados por pessoas distintas, pois quem recolhe o tributo, repassa o ônus financeiro para o consumidor, este considerado “contribuinte de fato” (VASCONCELOS, 2001).

Abaixo apresentamos um quadro com resumo da classificação dos tributos com base na Constituição Federal (CF/88):

QUADRO 1: Classificação dos Tributos Nacionais⁸

1 - Sobre o Comércio Exterior:	
Imposto sobre a Importação – II	Federal
Imposto sobre a Exportação – IE	Federal
2 - Sobre o Patrimônio e a Renda:	
Imposto sobre a Renda e Proventos – IR	Federal
Imposto Territorial Rural – ITR	Federal
Imposto sobre Grandes Fortunas. IGF (Não Regulamentado)	Federal
Imp. s/ Propriedade de Veículos Automotores – IPVA	Estadual
Imp. de Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD	Estadual
Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU	Municipal
Imposto de Transmissão Inter Vivos – ITBI	Municipal
3 - Sobre a Produção e Circulação:	
Imposto s/ Produtos Industrializados – IPI	Federal
Imp. s/ Operações de Crédito, Câmbio e Seguros – IOF	Federal
Imp. s/ Circ. de Mercadorias e Serviços – ICMS	Estadual
Imposto s/ Serviços de Qualquer Natureza – ISS	Municipal
4 - Contribuições:	
Sobre a Folha de Pagamentos – INSS	Federal
Para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS	Federal
Para o Programa de Integração Social - PIS	Federal
Para a Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP	Federal
Sobre Movimentação Financeira - CPMF Federal	Federal
Sobre o Lucro Líquido - CSLL	Federal
Sobre Salários para Custeio da Previd. de seus funcionários	Estadual/Municipal
De Intervenção no Domínio Econômico - CIDE	Federal
Para custeio do serviço de iluminação pública	Municipal
De Melhoria	Federal/Estadual/Municipal
Taxas	
	Federal/Estadual/Municipal
Empréstimo Compulsório	
	Federal

Fonte: Constituição Federal de 1988.

⁸ O Distrito Federal acumula a competência dos Estados (art. 155 da CF/88) e dos Municípios (art. 32, 147 e 149-A da CF/88). As contribuições sociais, constituem receitas vinculadas à área de Seguridade Social (Previdência, Saúde e Assistência Social), possuindo três bases de cálculo: folha de pagamentos, lucro ou faturamento.

Segundo o professor Francisco Leite, os dispositivos constitucionais que tratam da matéria tributária podem ser divididos em quatro grupos: “atribuição de competências tributárias aos entes políticos que formam o Estado; as limitações constitucionais ao poder de tributar; regime básico dos tributos sobretudo suas espécies tributárias e a repartição das receitas tributárias” (DUARTE, 2015, p. 201).

Embora a CF/88 contenha dispositivos que tratem da matéria tributária dispostos por todo texto constitucional e de ser considerada uma constituição rígida, ela não criou tributos, mas delegou competência aos entes políticos para que assim o fizessem, tendo em vista que a organização política do Estado brasileiro se constitui em uma Federação. Dessa forma, conferiu a União, aos Estados, Distrito Federal e aos municípios, a competência para instituir, fiscalizar e cobrar os tributos, o que caracteriza uma competência legislativa plena e que conforme preceitua o art. 7º do CTN é indelegável e irrenunciável (TAVEIRA, 2016).

A CF/88 disciplina em seu Título VI, Capítulo I, Seção VI, artigos 157 a 162, a repartição das receitas tributárias aos seus entes políticos, bem como a forma como serão efetuados os repasses.

As competências constitucionais, já demonstradas na tabela 1 deste capítulo, podem ser classificadas em privativas ou exclusivas, que são aquelas outorgadas a um único ente político, conforme previsto nos artigos 153, 155 e 156; residual, que é aquela outorgada à União e que não está prevista aos outros entes políticos; extraordinária, que caracteriza a competência delegada à União em caso de situação extrema, qual seja, guerra ou sua iminência e a competência comum, que é aquela concedida à todos os entes políticos, como é o caso das taxas e contribuições de melhoria.

Além de dispor sobre as competências tributárias, a Constituição Federal tratou de definir regras sobre a distribuição de recursos e a divisão das receitas tributárias arrecadadas, em que o legislador se preocupou não apenas em financiar os entes federativos a cumprir suas obrigações e prestar seus serviços aos cidadãos como também corrigir desigualdades regionais, promovendo a justiça social, objetivos almejados pela República. Tal preocupação é plenamente justificada na medida em que o país apresenta graves desequilíbrios econômicos e sociais, dada sua extensão e diversidade regional.

Certos tributos possuem finalidade extrafiscal já definida no ordenamento jurídico pátrio, incorporando características extrafiscais na sua estrutura normativa. Possuem a finalidade de regular determinado setor econômico e embora não tenham natureza extrafiscal estão sujeitos a um regime constitucional diferenciado, extrafiscal, se constituindo em

exceção a certos princípios que direcionam a maioria dos tributos, como legalidade, anterioridade e periodicidade mínima, sendo utilizados como instrumentos de incentivo ou desincentivo em determinados setores da economia (CALIENDO, 2013).

Dentro dessas características se encontram: o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Imposto sobre produtos Industrializados (IPI), o Imposto de Importação (II) e o imposto de Exportação (IE), considerados impostos com finalidade estruturalmente extrafiscal, e a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), que também possui tal característica.

A Constituição também prevê certas limitações aos entes federativos no exercício de suas competências. São consideradas limitações ao poder de tributar e representam obstáculos previstos na Carta Magna, para que o ente federativo não cometa excessos no exercício de suas competências, impondo, desta forma, ao contribuinte, uma carga onerosa e insuportável, que lhe obriga a dispor de parcela de seu patrimônio. Constitui, dessa forma, o disciplinamento jurídico de tais competências.

O artigo 150 da Constituição elenca algumas limitações ao poder de tributar, mas nem por isso o faz de maneira nítida e completa, existem também outros institutos nesta esfera como as imunidades que constituem limitações ao poder estatal de invadir a propriedade privada através da cobrança de tributos confiscatórios.

As limitações ao poder de tributar constituem-se, portanto, em normas legitimadas pela Constituição Federal que não conferem competências positivas para tributar, mas em dispositivos que visam impedir as situações por elas descritas, ou seja, que sejam utilizadas pela força tributária do Estado. Senão vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III – cobrar tributos:

1. a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
 2. b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
 3. c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;
- IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI – instituir impostos sobre:

1. a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
 2. b) templos de qualquer culto;
 3. c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
 4. d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser (BRASIL, 1988).

Tais limitações constitucionais representam vedações aos entes federativos de impor tributos a seus contribuintes, ou seja, de exercer o poder de tributar, dada a competência tributária que possuem. Nesse sentido, assevera Leandro Paulsen (2017, p. 27):

As limitações ao poder de tributar visam preservar valores fundamentais para o cidadão contribuinte. O papel das garantias outorgadas ao contribuinte e das imunidades tributárias normalmente diz respeito à preservação da segurança, da justiça, da liberdade e da forma federativa de Estado.

O Código Tributário Nacional também prescreve em seus artigos 9º ao 14º, limites ao poder de tributar, confirmando as prescrições contidas no texto constitucional.

Aliomar Baleeiro nos ensina a respeito da forma como podem ocorrer tais limitações:

A defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país processa-se por um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar. Delas, o mais importante, por suas implicações políticas e jurídicas, é o da legalidade dos tributos. Em regra geral, essas limitações se endereçam ao poder ativo de tributar. Mas existe, também, ao nosso ver, a limitação ao poder de não-tributar ou isentar, inclusive a de a União isentar imposto estranho à sua competência (...) (BALEIRO, 2006, p. 2).

Das limitações ao poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88 supracitado, bem como nos art. 145, § 1º e 151, I do mesmo texto constitucional, se extraem princípios que são normas basilares que norteiam todo o ordenamento, vinculando a hermenêutica jurídica e que denotam o direcionamento a ser seguido e os limites a serem respeitados.

Humberto Ávila ensina que as limitações previstas na CF/88 possuem sentido negativo, ao passo que outras limitações impostas por tais princípios intrínsecos, podem ser

interpretadas como positivas, na medida que preservam direitos fundamentais como liberdade e propriedade:

A descrição das limitações ao poder de tributar, em geral feita pela doutrina, abrange preponderantemente as limitações negativas, sem que as limitações positivas (por exemplo, concordância prática), as limitações de segundo grau (por exemplo, proporcionalidade) ou significado de outras normas constitucionais que instituem valores positivos (por exemplo, princípios e direitos fundamentais) sejam profundamente investigados no campo tributário.

(...)

As limitações ao poder de tributar são destinadas ao Poder Legislativo, e sua atividade é regulada, sobretudo, por meio de limitações negativas. Ademais, as leis tributárias são leis restritivas porque restringem, diretamente, a liberdade e propriedade do cidadão, independentemente da sua vontade.

(...)

Essas normas funcionam como “limites” à intervenção tributária. Daí o significado fundamental da dimensão negativa das normas constitucionais. Isso não pode, porém, conduzir a um desprezo da dimensão positiva das limitações.

A própria expressão “limitação” conduz a uma descrição prioritariamente circunscrita à dimensão negativa, sem que outras normas, que instituem diretrizes positivas e possuem apenas uma eficácia mediata relativamente ao poder de tributar, sejam dignas da devida atenção (ÁVILA, 2012, p. 76).

Os princípios constitucionais tributários também servem de base para as decisões dos tribunais pátrios nas questões que envolvem os limites da intervenção do Estado no campo econômico, assim sendo, os mais utilizados pela jurisprudência serão pormenorizados mais adiante em capítulo específico, tendo em vista que se relacionam diretamente ao tema da pesquisa, devido a seus pressupostos serem aplicados na regulação das intervenções estatais no campo econômico com finalidade extrafiscal.

2.4 CLASSIFICAÇÃO DAS INTERVENÇÕES ESTATAIS NA ECONOMIA

Durante a análise das intervenções estatais nas principais formas de Estado, relatadas no capítulo anterior, percebe-se as mudanças na forma de atuação do Poder estatal, ora de forma mais intensa e controladora, sem qualquer preocupação com as finanças públicas, como no período Absolutista, ora de forma neutra ou apenas pontual, como no período do Estado Liberal, quando os agentes econômicos eram regulados pelo próprio mercado, prevalecendo a ideologia da neutralidade ou não-intervenção do Estado na seara econômica, entendida como de competência privada.

O corolário dessas transformações do Estado na forma de intervir, sem dúvida, vai ter repercussões no Direito Tributário, antes dotado exclusivamente de sua função clássica arrecadatória do tributo, com finalidade somente fiscal, adiciona agora uma nova função, a extrafiscal, na medida em que passa a assumir uma atuação reguladora mais qualitativa, intervindo na ordem econômica de maneira pontual, corrigindo alterações e desajustes do mercado e direcionando os agentes econômicos privados para determinados setores onde é preciso maior incentivo ou, de forma inversa, certo desestímulo (TRAVASSOS, 2014).

2.4.1 Tipos e Graus de Intervenção

Quando se refere ao termo intervenção, tal sentido corresponde à intervenção do Estado, à atuação do estado fora da esfera pública, ou seja, no âmbito privado. Assim sendo, quando o Estado presta serviço público, não está praticando intervenção, pois está atuando na esfera pública, onde exerce sua competência.

A ação interventiva estatal independe do modelo de Estado e de sua respectiva Constituição adotados. As reais diferenças entre as formas interventivas estão nos graus e intensidade em que tais intervenções estatais foram realizadas. Assim sendo, os critérios interventivos adotados por um determinado Estado não servirão para diversas outras tipologias de Estados, cada um com suas peculiares características. Entretanto, alguns autores propõem uma classificação das intervenções quanto aos graus e intensidade em que estas são aplicadas (SIQUEIRA JR; HAMILTON, 2016).

Fernando Scaff (2001) propõe uma divisão das intervenções considerando sua intensidade. O autor classifica como intervencionismo, a pouca intensidade nas intervenções estatais, restritas a situações pontuais e específicas em que o Estado assume posição de quase neutralidade em relação à economia. Tal denominação encontra respaldo na fase final do período hegemônico do Estado Liberal, caracterizado por baixa intensidade das intervenções estatais, tendo em vista a preponderância da doutrina de autonomia dos mercados e da não-intervenção que marcaram esta fase.

Em outro grau, praticava-se o Dirigismo, que representava uma atuação estatal mais intensa, que fomentava o setor privado a atingir objetivos político-econômicos predeterminados, mediante ações sistemáticas que contribuem e colaboram com o setor privado, com finalidades político-econômicas pré-estabelecidas. Por fim a Planificação representa o último estágio de atuação do Estado, que corresponde a uma forma mais

elaborada e planejada para realização das intervenções, com previsões que abrangem maior período de tempo e com melhor e mais abrangente análise econômica (SCAFF, 2001).

Outra classificação importante é adotada pela doutrina portuguesa quanto ao modo de intervenção. Nesta, a divisão é feita entre a intervenção direta, realizada quando o poder público atua em certo setor da economia, exercendo a atividade econômica, seja em parceria com o setor privado ou no capital das empresas privadas que atuam naquele setor, assumindo parcialmente ou toda atividade. Já na intervenção indireta o Estado não atua realizando a atividade, mas sim na sua regulação, ordenando, dirigindo e controlando, seja por meio de fomento, política pública ou proporcionando a infraestrutura necessária (SCAFF, 2001).

Nesse pensar, entende-se que tais intervenções estatais características da função regulatória devem ser avaliadas juridicamente, legitimadas, a fim de verificar sua real necessidade, para que o Estado não cometa injustiças na sua forma de atuação, o que pode ocorrer na medida em que impõe regras que limitam a liberdade e a autonomia de seus administrados, quando regula determinada atividade ou intervém em algum setor da economia.

Desta forma, a necessidade de legitimar tais intervenções estatais com base na possibilidade de que os instrumentos utilizados pelo Estado poderiam violar os princípios da igualdade ao privilegiar certos indivíduos em detrimento de outros. Não obstante, quando impõe obrigações a certos administrados, para que estes adotem uma conduta negativa com o fim de desestimular determinado setor da economia, tratando alguns indivíduos como meio para atingir o bem-estar da maioria, estaria violando princípio da dignidade humana, ao impor um ônus a ser suportado por alguns indivíduos em detrimento de outros demais (SCAFF, 2001).

Sendo assim, a justificação jurídica-moral da regulação tributária possui um viés econômico, baseando-se na ordem econômica e social, para a qual a regulação se faz necessária, pois não seria possível atingir os melhores resultados devido às falhas ou distorções que o mercado apresenta, bem como a ação irracional dos agentes econômicos envolvidos.

Ainda nos primórdios do século XIX, durante a égide do Estado Liberal, Adam Smith (2003) um dos maiores defensores Liberalismo econômico, desenvolveu uma teoria sobre a não intervenção estatal. Segundo o autor, o mercado se autorregulava, constituindo-se em um instituto perfeito, para o qual não se fazia necessária qualquer intervenção do estado, pois se acreditava na autossuficiência e autonomia do mercado, na existência de uma espécie de “mão invisível”, que o conduzia e tornava-o imune às crises, e caso fosse atingido, o próprio

mercado seria capaz de superá-las, pois a busca da satisfação individual contribuía para o benefício de toda comunidade.

Noutra teoria ultraliberal da época, conhecida como escolha racional ou ação racional (*Rational Choise*)⁹, entendia-se que os agentes econômicos sempre atuariam no mercado de forma livre e racional, e que isso levaria naturalmente a atingir os fins econômicos e sociais desejados (TRAVASSOS, 2014).

Contudo, com a experiência adquirida ao longo do tempo e o advento das crises econômicas mundiais, percebeu-se que o mercado não era autossuficiente, tampouco imune às crises, que foram, sem dúvida, as grandes responsáveis pela desconstrução de tais paradigmas e pelas mudanças que se sucederam no modelo de Estado Liberal, passando para um Estado Intervencionista. Os agentes econômicos que antes defendiam a autonomia do mercado e o não intervencionismo, diante da crise, clamavam pelo intervencionismo estatal para corrigir os rumos e evitar o colapso (OLIVEIRA NETTO, 2014).

A partir daí surge a teoria das “falhas do mercado”, que se contrapõe a infalibilidade defendida por Adam Smith e que interpreta de outro sentido a teoria da racionalidade. Por esta teoria, devido às peculiaridades do mercado, a forma de agir livre e racional dos agentes econômicos pode acarretar resultados indesejáveis (TRAVASSOS, 2014).

Travassos (2014), também explica que como os agentes econômicos atuam no mercado com toda liberdade na defesa de seus próprios interesses, alinhados com seus objetivos pessoais, podem também agir de forma irracional, tomando decisões definidas por estratégias que ignoram parte da informação recebida, tornando suas escolhas mais fáceis, rápidas e não racionais, desconsiderando os objetivos comuns a todos, o que torna a intervenção estatal necessária e indispensável para retomar e corrigir os rumos para alcançar os fins pretendidos.

Ao considerar tais premissas, deduz-se por derradeiro, que as razões que legitimizam jurídico-moralmente as intervenções estatais restam baseadas nos princípios de igualdade, liberdade e da dignidade humana que norteiam o liberalismo republicano, substanciado nos valores da autonomia pública, privada e da soberania popular.

A esse respeito esclarece Travassos (2014, p. 70-71):

Por um lado, os economistas afirmarão que, para que as regulações tributárias estejam justificadas em uma aferição de legitimação perante um

⁹ Segundo a *Rational Choise Theory-RCT*, a economia deveria tomar como uma premissa inquestionável, praticamente um axioma, a afirmação de que os agentes econômicos individuais agem invariavelmente no mercado de forma racional e com o único propósito de maximizar seus próprios interesses, utilidades e bem-estar (TRAVASSOS, 2014, p. 63-64).

paradigma externo de viés econômico, as mesmas deverão encontrar fundamento na existência de falhas de mercado ou de ações irracionais em heurística, eis que em tais situações o atuar livre dos agentes econômicos não se apresentará capaz de implementar naturalmente os resultados-premissas adotados como desejados. Por outro lado os juristas e filósofos afirmarão que, para que as regulações tributárias destinadas a combater falhas de mercado ou ações irracionais em heurística estejam justificadas em uma aferição de legitimação perante um paradigma externo de viés jurídico-moral, as mesmas deverão encontrar fundamento na promoção dos valores morais fundamentais da autonomia privada, das condições igualitárias de liberdade ou da dignidade humana, decorrentes de um pilar liberal-igualitário do liberalismo republicano adotado e que devem ser tomados por resultados-premissas desejados pela ciência econômica.

Portanto, as “falhas do mercado”, como assim eram denominadas as distorções e desajustes que sucumbiram a economia na época, contradizem e questionam a autossuficiência e autonomia dos mercados. Percebe-se então, que o mercado não seria imune à todas as crises nem seria capaz de sanar todos os seus desajustes e que prescindia de intervenções estatais que corrigissem suas falhas, para atingir maior eficiência e as finalidades almejadas. Assim sendo, o Estado volta a intervir no mercado, agora de forma mais qualificada, utilizando a tributação como instrumento de suas intervenções, o que vai representar importante papel na manutenção de um mercado eficiente (SANTOS, 2003).

Qualquer sistema econômico capitalista não pode prescindir do Poder Público, pelo qual a intervenção no domínio econômico representa importante medida destinada a reordenar e corrigir desvios, os quais o mercado, por si próprio, não é capaz de resolver (OLIVEIRA, 1999).

Quanto ao tema, Foucault (2012, p. 267) adverte:

(...) é preciso atentar para o que se faz e para as desculpas que se dá ao justificar o que se faz no exercício do poder, pois este detém funcionalidade econômica ao ser dotado, essencialmente, do papel de manter relações de produção e reproduzir uma dominação de classe que o desenvolvimento constitui uma modalidade própria da apropriação das forças produtivas, tornando-as possíveis.

Ao longo da história, as transformações no modelo de Estado ocorrem simultaneamente ao acúmulo de diversas outras funções por ele assumidas. As crises econômicas do período pós-guerras enfraquecem o ideal de autossuficiência do mercado e a certeza que este não poderia seguir à sua própria sorte, provocando um repensar de sua autonomia e do papel do Estado na promoção do bem comum.

Desse modo, interesses públicos e privados deixam de ser antagônicos e o Estado é

chamado a intervir, assumindo inclusive, papel de suma importância na condução das diretrizes da economia, corrigindo falhas e redirecionando os rumos da economia. As funções estatais traduzem a essencialidade da própria existência do Estado, na consecução de seus objetivos, na efetivação de políticas públicas, nas quais a tributação passa a ter outro significado (NOGUEIRA, 1999).

2.4.2 Legitimação da Intervenção Estatal no Brasil

No Brasil, o papel do estado no domínio econômico está expresso na Constituição Federal de 1988, que positivou em seu art. 170 os fundamentos, princípios e fins da ordem econômica, como opções ao exercício da cidadania dos brasileiros: “a ordem econômica está “fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” (BRASIL, 1988).

Já no art. 174, do mesmo diploma legal, menciona as hipóteses que autorizam a intervenção do Estado no domínio econômico, quais sejam: por meio da fiscalização, incentivo e planejamento.

Entretanto, este dispositivo se entrelaça com o art. 219 do mesmo texto constitucional, que prescreve que o mercado interno é parte integrante do patrimônio nacional que carece da atuação do poder público para viabilizar “o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País”. Nesse contexto, justifica-se as intervenções estatais no domínio econômico com intuito de promover os princípios elencados pelo Art. 170 da CF/88, com finalidade de “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” (SANTOS JUNIOR, 2008).

Sobre o tema, Santos Junior (2008, p. 244) ainda adverte: “Esta intervenção só é legítima, porém, quando o Estado a realiza para dar concretude aos princípios e fins constitucionalmente estabelecidos para reger as relações socioeconômicas”. Deste modo, percebe-se a preocupação do legislador, ao positar a questão da ordem econômica, com intenção de assegurar importantes preceitos e valores conquistados ao longo do tempo, frutos de ideais liberais, de justiça social, garantidos politicamente com advento de um Estado democrático de direito.

Em outra análise, o caput do art. 170 da CF/88 prescreve outro fundamento da ordem econômica que diz respeito à livre iniciativa, também previsto no Art. 1º, IV do mesmo diploma legal. Tal fundamento privilegia o princípio da liberdade na economia, o que

proporciona aos indivíduos, como agentes privados, livre atuação no mercado, seja na instalação, nos investimentos, gestão, competição, aferição de lucros, etc.

Entretanto, este fundamento não pode ser interpretado de forma absoluta, devendo ser ponderado com outros valores e finalidades adstritas à constituição, pois possui limitações no campo jurídico, como por exemplo, os monopólios estatais em determinados setores estratégicos.

Assim, o fundamento da livre iniciativa estará submetido à atividade reguladora e fiscalizadora do Poder público, para o qual deverá desempenhar o papel fiscalizador do cumprimento dos preceitos constitucionais, coibindo distorções e abusos (SANTOS JUNIOR, 2008).

Noutro sentido, constam elencados no artigo 170 da CF/88, os princípios que orientam a ordem econômica brasileira, sendo assegurado em destaque, no seu parágrafo único, o livre exercício de tais atividades econômicas:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I - soberania nacional;
 - II - propriedade privada;
 - III - função social da propriedade;
 - IV - livre concorrência;
 - V - defesa do consumidor;
 - VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;
 - VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
 - VIII - busca do pleno emprego;
 - IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.
- Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Embora nossa constituição garanta o livre exercício de tais atividades, por meio da aplicação destes princípios norteadores e com base no modelo do Estado Democrático Social de Direito, o art. 173 da CF/88 prescreve certas limitações ao Estado com relação a exploração direta da atividade econômica, que somente será permitida se necessária aos imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo.

Tal medida tem sentido em proteger a sociedade dos abusos do poder econômico. Nesse prisma, percebe-se que o modelo adotado de intervenção do Estado na Ordem Econômica é definido conforme a intensidade de sua atuação na seara econômica, visto que

quanto menos intervencionista for estará mais alinhado ao modelo de Estado liberal (BUCHAIN, 2018), senão vejamos:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (BRASIL, 1988).

A forma interventiva descrita no art. 173 da CF/88 representa o tipo direto de intervenção na economia, em que o Estado atua como mero agente econômico, seja por meio de empresas públicas ou sociedades de economia mista, em virtude da existência de interesses sociais a serem atingidos e devidamente justificados pelos princípios garantidos na ordem econômica¹⁰ (CANOTILHO *et al.*, 2013).

Não obstante, o texto constitucional também contempla a forma indireta, quando o Estado poderá também atuar como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo a fiscalização, incentivo e planejamento econômico, conforme previsto no *caput* do art. 174 da mesma carta magna: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado” (BRASIL, 1988).

2.4.3 Intervenção Estatal no Domínio Econômico e a Responsabilidade Civil do Estado

Confirmando as características liberais de nossa Carta Magna, o legislador constituinte prescreveu expressamente a autorização para o Estado intervir na economia, seja de forma direta ou indiretamente, conforme dispõe os artigos 173 e 174 da CF/88, já citados anteriormente no subitem 3.2.

Não obstante, o próprio texto constitucional também expressou a preocupação do legislador em coibir abusos e excessos praticados pelo Estado em suas intervenções, conforme os art. 173, §§ 4º e 5º, senão vejamos:

Art. 173

(...)

§ 4º - lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

¹⁰

Trata-se, aqui, de exploração direta da atividade econômica em sentido estrito, não de serviço público.

§ 5º A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular (BRASIL, 1988).

A jurisprudência dominante ratifica o direito e a competência do Estado para intervir na economia, entretanto, nossos tribunais tem sido consoantes no entendimento de que a atuação estatal na ordem econômica não é absoluta e irrestrita e que deve estar submetida a restrições que impõem limites ao exercício de sua atuação, responsabilizando-se por ações interventivas ilegais, abusivas ou desproporcionais que geram prejuízo a seus administrados, reconhecendo, portanto, a responsabilidade civil objetiva do Estado por atos de intervenção ilegal ou abusiva na economia (BUCHAIN, 2018).

Sobre a teoria, argumenta Silvio Rodrigues (2002, p. 10):

Na responsabilidade objetiva a atitude culposa ou dolosa do agente causador do dano é de menor relevância, pois, desde que exista relação de causalidade entre o dano experimentado pela vítima e o ato do agente, surge o dever de indenizar, quer tenha este último agido ou não culposamente.

A teoria do risco é a da responsabilidade objetiva. Segundo essa teoria, aquele que, através de sua atividade, cria risco de dano para terceiros deve ser obrigado a repará-lo, ainda que sua atividade e seu comportamento sejam isentos de culpa. Examina-se a situação, e, se for verificada, objetivamente, a relação de causa e efeito entre o comportamento do agente e o dano experimentado pela vítima, esta tem direito de ser indenizada por aquele.

A consagração da teoria da responsabilidade objetiva na CF/88, representou importante marco histórico no ordenamento jurídico pátrio, consignada no art. 37, § 6º de nosso diploma legal¹¹, pois desde a época do Estado Absolutista, quando não havia qualquer responsabilização para o Estado, e após o enfraquecimento da aplicação da responsabilidade subjetiva, subordinada a comprovação de dolo ou culpa, a responsabilização passou a ser imputada ao Estado com mais eficácia. Vejamos os dispositivos que amparam a teoria:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

§ 6º As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes,

¹¹ A análise deste dispositivo revela que o constituinte prescreveu para todo Poder Público a obrigação de indenizar o dano causado a terceiros por seus servidores, independentemente da prova de culpa no cometimento da lesão, positivando desta forma, o princípio da responsabilidade sem culpa pela atuação lesiva dos agentes públicos e de seus delegados (MEIRELLES, 2011).

nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa (BRASIL, 1988).

A adoção da responsabilidade objetiva fez com que o cidadão abandonasse a posição de fragilidade e inferioridade nas situações litigiosas com o Estado, já que a responsabilização independe de prova de culpa ou dolo, bastando a demonstração de nexo causal entre a ação (ou omissão) do Estado e o prejuízo causado, como suficientes para pleitear o direito indenizatório aos danos suportados.

Sobre a obrigação de indenizar o dano, preceitua Hely Lopes Meirelles (2011, p. 611-612):

A teoria do risco administrativo faz surgir a obrigação de indenizar o dano do só ato lesivo e injusto causado à vítima pela Administração. Não se exige qualquer falta do serviço público, nem culpa de seus agentes. Basta a lesão, sem o concurso do lesado. Na teoria da culpa administrativa exige-se a falta do serviço; na teoria do risco administrativo exige-se, apenas, o fato do serviço. Naquela, a culpa é presumida da falta administrativa; nesta, é inferida do fato lesivo da Administração.

Nesse agir, as intervenções do Estado no domínio econômico, como agente regulador, sempre estarão subordinadas ao princípio da legalidade, cujo ato da autoridade deverá ter amparo na legalidade administrativa evitando o cometimento de arbitrariedades pelo Poder Público. Nas hipóteses em que a lei concede ao Estado o livre arbítrio de seus atos, também haverá limites a serem observados, como respeito à livre iniciativa, à livre concorrência, dentre outros, sob pena de se imputar a responsabilidade civil objetiva, pela qual responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa (BUCHAIN, 2018).

A atuação lícita do Estado não o isenta da atribuição de responsabilidade, tendo em vista o fundamento no princípio da distribuição igualitária dos ônus e encargos a que estão sujeitos os administrados, pois ainda que legal, caso as ações interventivas do poder público imponham tratamento desigual aos cidadãos envolvidos em relação a outros, implicará em responsabilidade para o Estado (GASPARINI, 2011).

Percebe-se, neste sentido, que mesmo em situações legais de atuação, o Estado deve promover tratamento igualitário entre os cidadãos/contribuintes, inclusive quanto à divisão do ônus decorrente de sua atuação, pois a responsabilidade objetiva do Estado se baseia no dever do ente público de garantir os direitos fundamentais de seus administrados, evitando que alguns suportem prejuízos ocorridos por ocasião de sua intervenção, mesmo que no interesse

do bem comum, com fundamento nos princípios de igualdade e proporcionalidade que norteiam o Estado de Direito.

Portanto, a intervenção do Estado na economia, mesmo observando a legalidade em sua atuação, não o autoriza a agir em confronto aos princípios que norteiam a ordem econômica como a livre concorrência, o livre exercício da atividade econômica e livre iniciativa, não deixando de considerar outros basilares como igualdade e proporcionalidade.

O modelo econômico adotado pelo Estado brasileiro, de viés liberal, embora permita expressamente as intervenções estatais, também considera limites a serem respeitados, mediante princípios que orientam as ações do Poder público, sem esquecer da devida responsabilização objetiva, caso tais ações reflitam em prejuízos para os cidadãos envolvidos, por essas ações, consoante entendimento de nossos tribunais (BUCHAIN, 2018).

3 EXTRAFISCALIDADE E OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NORTEADORES DA ATUAÇÃO ESTATAL NA ECONOMIA

A Extrafiscalidade se refere à utilização do tributo com fins não fiscais ou arrecadatórios, possuindo sentido mais econômico ao motivar e estimular condutas dos indivíduos sobre determinado setor da economia, ou de forma inversa, desestimulando e coibindo condutas sobre certo setor.

Por suposto, como preceitua Caliendo (2013), há de se estabelecer limites para utilização deste instrumento extrafiscal de tributação, devido ao risco de violar os mesmos direitos fundamentais que se pretende preservar, caso não sejam observados certos princípios que norteiam e legitimizam a atuação estatal, no sentido de dimensionar a legalidade, necessidade e finalidade de tais intervenções estatais. Ao longo do tempo, tal preocupação foi introduzida em nosso sistema constitucional, onde foram criados certos limites à atuação estatal, que foram substanciados em princípios a serem seguidos no tocante a tributação.

3.1 EXTRAFISCALIDADE COMO FORMA DE INTERVENÇÃO INDIRETA

Conforme preconiza Eros Grau (2010, p. 174): “a Constituição de 1988 é exemplo de uma constituição dirigente, cujo, conjunto de diretrizes, programas e fins que enuncia, a serem pelo Estado e pela sociedade realizados, a ela confere o caráter de plano global normativo, do Estado e da sociedade”.

Assim, percebe-se que o legislador constituinte não pretendeu delinear um Estado brasileiro adstrito a uma posição de neutralidade em relação ao sistema de mercado, deixando-o à sua própria sorte, limitando-se apenas a complementá-lo. Por outro lado, procurou direcioná-lo, eivado por sentimentos de mudanças sociais, reflexo da insatisfação vivenciada até então, a impor diretrizes, objetivos, finalidades específicas, que visam o progresso e a justiça social, por meio de intervenções a corrigir os desajustes do mercado, produzir melhores resultados e promover o aperfeiçoamento das metas definidas (LEÃO, 2015).

Assim, determinados instrumentos como as normas tributárias e as finanças públicas foram elencados pelo constituinte para proporcionar as mudanças na ordem econômica e social, intervindo na vida social e influenciando as ações dos contribuintes. Nesse pensar, a tributação passa a constituir importante instrumento do Estado para alcance dos fins sociais e econômicos almejados (LEÃO, 2015). Nesse sentido:

Paradoxalmente, tem-se que a tributação estatal é tida como fonte arrecadadora de recursos. Todavia, há de salientar que a mesma também é utilizada para guiar a atuação dos contribuintes para campos mais produtivos ou mesmo mais adequados ao interesse público, é nesse contexto que realça a forma de tributação tida como extrafiscal. A extrafiscalidade é vista como um incentivo ao uso de instrumentos tributários visando a atingir finalidades não arrecadatórias. É um implemento na concessão de incentivos, simplesmente objetivando recomendar ao cidadão uma ação ou omissão, tratando a todos com isonomia (MANSANO; BARBOSA, 2011, p. 178).

Dessa forma, a tributação, que até então subsistia apenas aos fins imediatos do Direito Tributário, limitada à mera arrecadação, passa a considerar outras finalidades e objetivos, adaptando-se as políticas tributárias e as conjunturas das políticas econômicas impostas pelo Estado.

Sobre o advento da extrafiscalidade, preconizam Basso e Santos (2017, p. 28):

Historicamente, os tributos sempre tiveram como seu principal objetivo o de arrecadar recursos financeiros para o Estado de modo que este pudesse realizar suas atribuições. No mundo moderno, no entanto, surge a figura da extrafiscalidade, que é o direito tributário utilizado de modo diferente, ou seja, o de interferir na economia privada, estimular determinadas atividades comerciais, setores e regiões e desestimular o consumo de bens que forem de encontro a outros objetivos constitucionais, que, por exemplo, prejudiquem a saúde pública ou o meio ambiente equilibrado. Para isso a extrafiscalidade se divide em dois segmentos distintos e complementares: os tributos extrafiscais e os incentivos ou benefícios fiscais. O primeiro é destinado a dissuadir comportamentos e o segundo pretende estimular condutas consideradas positivas.

Todavia, tal fenômeno não é exclusivamente brasileiro. Ao longo da história a tributação serviu como forma de arrecadar recursos para financiar o Estado a prestar seus serviços e manter seu funcionamento. Com o passar do tempo o Estado adquiriu outras funções além de sua primordial e clássica função fiscal, como a de promover os direitos fundamentais consagrados na Constituição e corrigir distorções do mercado (CALIENDO, 2013).

Anteriormente o financiamento do estado exercido pela tributação limitava-se a proteção de poucos direitos como a liberdade e a propriedade, pois a proposta daquele modelo de estado estabelecido na época era cumprir total neutralidade e não intervenção relativa ao mercado.

Todavia, explica Caliendo (2013), as novas funções absorvidas pelo Estado exigiram novas formas de utilização da tributação, uma maior atuação do Estado de maneira a induzir e

direcionar o comportamento dos indivíduos, com o fim precípua de estimular ou desestimular determinado setor econômico, ou regulando outras áreas, buscando garantir novos direitos sociais ampliados constitucionalmente.

Esta nova função da tributação, diversa da sua clássica função fiscal denomina-se “Extrafiscalidade”, sendo utilizada como instrumento de redistribuição de renda, reforma social e desenvolvimento econômico na medida em que exerce intervenções indiretas e pontuais em certas áreas ou setores econômicos.

Entretanto, Paulo Caliendo (2013) adverte para a dificuldade de estabelecer o conceito para o termo extrafiscalidade, que, segundo ele, passou a engendrar outros significados voltados para política pública social e econômica, o que dificultou o seu correto entendimento, tornando-o incerto, duvidoso e por vezes vago. As diversas temáticas que gravitam em torno do conceito acabam por confundi-lo, carecendo de uma releitura da doutrina para diferenciá-lo e garantir seu exato significado e sua devida utilização.

Assim, antes de adentrarmos ao tema, se faz importante esclarecer o significado de extrafiscalidade, tendo em vista que o termo tem sido muito utilizado na temática tributária, gerando dúvidas quanto à aplicação de seu sentido, com o risco de se tornar um conceito vago.

Sobre o tema, CARRAZA melhor conceitua da seguinte maneira:

Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo do tributo, com objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros (CARRAZA, 2008, p.109).

Ainda sobre o tema, preconiza Casalta Nabais (2012, p. 629):

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar diretamente sobre os comportamentos econômicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos econômicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política econômica e social.

Nessa medida, a extrafiscalidade passa a ser vista como importante instrumento do Estado para intervir na seara econômica, haja visto que a finalidade extrafiscal de certos tributos pode servir como medida interventiva, diversa da forma fiscal arrecadatória e dentro dos preceitos legais constitucionais que restrinjam os danos a livre concorrência e favoreçam a livre iniciativa (BASSO; SANTOS, 2017)

Na ausência de delimitação, a aplicação deste instrumento deve considerar a prevalência da liberdade em detrimento da intervenção, no que o administrador deve abster-se de impor normas que exijam sacrifícios desproporcionais ou indevidos aos contribuintes, considerando que a tributação se constitui em uma forma de subtrair o patrimônio privado em prol do Estado, financiando o interesse público (CALIENDO, 2013).

Sob outra ótica, Roberto Ferraz (2009) critica o dirigismo fiscal protagonizado pelas normas tributárias indutoras e argumenta que tais normas, mesmo orientadas por princípios que visam o alcance da finalidade do bem comum, não são suficientes para diminuir as desigualdades e promover a justiça social. Defende a neutralidade tributária e a utilização mais eficiente dos recursos oriundos da arrecadação fiscal, alegando que o estado deveria buscar outras formas mais transparentes e diretas para alcance de suas finalidades não necessariamente adstritas à tributação, como por exemplo, a restituição dos tributos pagos pela população menos favorecida sobre os produtos essenciais ao invés de reduzir tributos.

Nesse pensar, se alinha Gurgel de Faria (2010) embora reconheça a importância da extrafiscalidade como forma de incentivo indireto promovido pelo Estado, por outro lado defende a vinculação de certas receitas e o subsídio direto como forma mais pragmática para alcance das finalidades e redução das desigualdades, destacando o exemplo europeu na criação de um fundo destinado ao desenvolvimento das regiões mais carentes.

3.2 CORRENTES DOUTRINÁRIAS E A IMPORTÂNCIA DA FINALIDADE NAS INTERVENÇÕES ESTATAIS EXTRAFISCAIS NA ECONOMIA

Existem duas correntes doutrinárias cardinais sobre o estudo da extrafiscalidade. Uma que defende a identificação das normas tributárias extrafiscais mediante contexto da finalidade, e outra que entende ser impossível identificar tais normas, acreditando apenas em efeitos extrafiscais. No primeiro caso, explica-se a existência da extrafiscalidade a partir da função precípua da tributação, que é a função fiscal e arrecadatória. Quando se aplica

tributação com finalidade diversa desta, vinculada a interesse público de estimular ou inibir determinado setor, estamos utilizando a extrafiscalidade tributária (LEÃO, 2015).

Todavia, devemos ter o cuidado ao se referir ao termo extrafiscalidade, para não pressupor significado enganoso de não tributação. Mesmo reconhecendo a existência de finalidade diversa da arrecadatória, a norma extrafiscal não se isenta do regime tributário relativo a tais normas. A esse respeito nos explica Martha Leão:

A existência de uma finalidade que sobressai a uma finalidade arrecadatória, no entanto, não ilide o regime tributário destas normas, o que é evidente pelo próprio nome que se confere a esta categoria: a extrafiscalidade pressupõe a fiscalidade, daí o desacerto de se falar em “extrafiscalidade no Direito Tributário”, uma vez que tal expressão leva à equivocada ideia de que existiria uma extrafiscalidade não tributária, o que não é verdadeiro (2015, p. 306).

Por outro lado, verifica-se a impossibilidade de dissociar as normas fiscais e extrafiscais, pelo fato de ambas tratarem de utilização de tributo, que por essência é obrigatório (compulsório) e se destina à arrecadação. Assim como é certo que todo tributo vai exercer efeito extrafiscal sobre os contribuintes, influenciando suas condutas e comportamentos positivos ou negativos, cujas consequências devem ser devidamente previstas quando da tomada de decisões econômicas (LEÃO, 2015).

Deste modo, conclui-se que tanto a extrafiscalidade como a fiscalidade estão interligadas, pois em ambas coexistem funções tanto fiscais/arrecadatórias, quanto reguladoras, sendo necessário identificar características que distingam as normas extrafiscais, pela preferência intencional destas de influenciar o comportamento dos indivíduos, privilegiando determinado setor, e que esta intenção esteja vinculada à finalidade que a justifique. Como vemos nas palavras de Martha Leão (2015, p. 308):

Reconhecemos, portanto, as normas tributárias extrafiscais como aquelas cuja intenção precípua seja a de utilização do tributo como mecanismo de intervenção no domínio econômico, social ou político, cabendo-lhes servir de instrumento para a concretização das finalidades públicas preconizadas na constituição de 1988.

A segunda corrente doutrinária defende a impossibilidade de reconhecimento da existência da extrafiscalidade com base na finalidade, por motivo desta não estar explícita na lei, reconhecendo a extrafiscalidade somente em relação aos seus efeitos, haja vista que todos os tributos, de certa forma, possuem efeitos extrafiscais. Importantes autores tributaristas,

como Luís Eduardo Schoueri e Paulo Vitor Vieira da Rocha, conjugam desta corrente, reafirmando-a em suas obras. A partir deste entendimento, a extrafiscalidade quanto a seus efeitos pode ser dividida em duas categorias: efeitos extrafiscais meramente potenciais e concretos (LEÃO, 2015).

No entendimento de Schoueri (2005), a extrafiscalidade se processa através de normas tributárias indutoras que atuam no campo econômico como estímulos e desestímulos a interferir no comportamento dos contribuintes. Assim, os consumidores podem sofrer influências produzidas por tais normas, que vão motivar sua tomada de decisão, e que o tributo, utilizado com esse mesmo propósito, pode induzir o comportamento dos agentes econômicos envolvidos, o que denomina de normas tributárias indutoras.

Os efeitos meramente potenciais se confundem com a corrente baseada na finalidade, contudo, a diferença que nos apresenta é que quanto aos efeitos potenciais, estes não podem ser avaliados previamente com precisão, somente após ser aplicada a norma extrafiscal, pois não há como prever antecipadamente com exatidão se a tributação que vai ser aplicada no sentido extrafiscal alcançará os resultados desejados, ao passo que o controle baseado na finalidade, refere-se ao controle formal e abstrato realizado antes da aplicação da norma extrafiscal (LEÃO, 2015).

No mesmo sentido se apresenta o controle da extrafiscalidade quanto a seus efeitos concretos, cuja eficácia não pode ser avaliada antecipadamente com previsão, pois mesmo que o contribuinte seja induzido pela norma a ter determinado comportamento, ele pode decidir a não reagir como esperado e não alterar seu comportamento, sendo assim impossível haver uma previsão das consequências, o que dificultaria o controle sobre aplicação da tributação extrafiscal. Assim, há uma preferência na doutrina tributária, pelo uso do critério de controle vinculado a finalidade extrafiscal em detrimento de efeitos extrafiscais, sejam estes potenciais ou concretos (LEÃO, 2015).

Todavia, tal preferência não importa em descartar totalmente o controle baseado nos efeitos da extrafiscalidade, pois o que se pretende é exercer um duplo controle, como bem explica Martha Leão (2015, p. 314):

(...) é importante destacar que a defesa pela importância da finalidade não significa a desconsideração dos efeitos. Muito pelo contrário: o que se pretende é um duplo controle sobre as normas tributárias extrafiscais. De um lado, um controle de finalidade, vinculado à sua mera edição, para que se verifique a legitimidade do fim extrafiscal, a pertinência do critério de discriminação adotado e a proporcionalidade da restrição dos demais princípios envolvidos. De outro lado, um controle permanente de eficácia,

vinculado aos efeitos concretos produzidos pela norma, para que se verifique, no plano fático, se a norma se mostrou apta para a produção dos efeitos visados e, portanto, se ela se mostra eficaz e proporcional ante a utilização instrumental do tributo para esse fim.

Dessa forma, conclui-se que, para o controle do uso instrumental da tributação extrafiscal, é primordial a definição pela finalidade extrafiscal objetivada na lei, pois tal utilização de tributos para fins não fiscais, de toda forma, envolve restrições a direitos fundamentais, pelas quais o legislador discrimina contribuintes com base nessa finalidade, deixando de utilizar o critério da capacidade contributiva, mais adequado e contemplado em nossa constituição, gerando a necessidade de uma regulação a despeito do critério utilizado e do desrespeito à aplicação da capacidade contributiva.

3.3 EXCEÇÕES NA APLICAÇÃO DA FINALIDADE EXTRAFISCAL DOS IMPOSTOS: Prerrogativas Previstas nos Artigos 150, § 1º, e 153, § 1º, da CF/88

Em que pese a importância dos princípios constitucionais tributários para garantir uma aplicação justa dos tributos, o legislador constituinte, buscando a finalidade de atender as necessidades sociais e uma efetiva utilização de políticas tributárias adequada à obtenção de resultados diversos do meramente arrecadatório, ou seja, extrafiscal, positivou exceções ao princípio da anterioridade e ao princípio da legalidade, previstos respectivamente no art. 150, § 1º e no art. 153, § 1º, ambos CF/88.

O art. 150, § 1º, prescreve que o Imposto de Importação (II), de Exportação (IE), de Operações Financeiras (IOF) não estão sujeitos ao princípio da anterioridade anual e nonagesimal, sendo que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) está sujeito apenas ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Os impostos alcançados por essa exceção são, em sua maioria, aqueles tipicamente de finalidade extrafiscal, o que demonstra o propósito do legislador em positivar tal regra excepcionadora para privilegiar certos impostos que não se fundamentam na arrecadação tributária, mas sim ao atendimento a demandas e objetivos extrafiscais expressos sob as mais diferentes formas: social, política, econômica, etc. Isto porque, não seria razoável e nem tão pouco coerente impor que uma medida governamental decorrente desses objetivos devesse submeter-se a um *vacatio legis* para produzir efeitos, motivo que levou o constituinte a afastar os impostos extrafiscais do ônus da anterioridade (BERTI, 2009, p. 142). A esse respeito:

Percebe-se que o fundamento para a existência do princípio da anterioridade é a necessidade imperiosa de atender à segurança jurídica do contribuinte, o que se materializa através do Princípio da Não-surpresa e que visa disponibilizar ao contribuinte um prazo mínimo para que reavalie os seus gastos e planeje suas despesas com a nova imposição do fisco, refletindo e avaliando a nova carga tributária a ele imposta decorrente de um novo tributo ou do aumento de algum já existente. Não pode, em suma, o contribuinte ser surpreendido com a cobrança maior de impostos, sendo preciso um lapso temporal mínimo para que ele readapte suas despesas e seus custos financeiros para que não deixe de gozar livremente do mínimo necessário à sua sobrevivência (COSTA, 2016, p. 26).

Os objetivos da promoção de mudanças de caráter extrafiscal na carga tributária, são geralmente favoráveis aos contribuintes, o que, em tese, justifica a exceção ao princípio da anterioridade prevista 150, § 1º, da CF/88, pois, quase sempre, há redução no valor a ser recolhido pelo contribuinte aos cofres públicos, o que representa um efeito benéfico a este, situação que se opõe ao princípio da anterioridade que visa prestigiar um efeito de não-surpresa de um maior ônus tributário.

Tomando como exemplo a exceção aplicada ao IOF diante do princípio da anterioridade, Berti comenta:

Não é difícil entender a justificativa para esse tratamento diferente. Ora, se o Imposto sobre Operações Financeiras não tem objetivos fiscalistas, ou ao menos se seus objetivos principais não estão relacionados ao mero escopo arrecadatório, mas sim, visam apresentar uma resposta ao Estado como um todo a uma série de questões das mais variadas naturezas e expressas sob as mais diferentes formas, consoante já exposto e desenvolvido nos parágrafos anteriores, não seria coerente entender que, por um lado, se atribui a prerrogativa ao Poder Executivo para aumentar e reduzir alíquotas mediante ato normativo infralegislativo, e de outro, se exigiria que a eficácia da medida devesse aguardar até o início do exercício seguinte. Sem dúvida, neste caso cairiam por terra todos os enunciados e justificativas para o uso do IOF em situações de risco ou crise para a economia e para a sociedade como um todo. O constituinte teria ofertado o remédio com uma das mãos e impedido seu uso efetivo com a outra (BERTI, 2009, p. 103).

Nesse pensar, a exceção ao princípio da anterioridade representa uma flexibilização ao Estado para utilizar-se da extrafiscalidade presente no IOF, como instrumento para intervir no domínio econômico, a justificar que sua imediata aplicação não esteja restrita aos prazos que resguardam sua plena eficácia impostos pelo referido princípio, que do contrário, a adoção da medida tributária não surtiria os efeitos esperados.

Em outro caso de flagrante exceção, a CF/88 prescreve em seu artigo 153, § 1º, a autorização ao Poder Executivo para o aumento das alíquotas de alguns impostos em casos

específicos, o que representa exceção ao princípio da legalidade tributária, tendo em vista que a medida invade a competência de legislar sobre tributos, função típica do Poder Legislativo.

A partir dessa atipicidade legislativa prevista no referido dispositivo, estão facultadas ao Poder Executivo a alteração das alíquotas do Imposto de Importação, de Exportação, de Operações Financeiras e de Produtos Industrializados.

Ao flexibilizar o princípio da legalidade, o legislador pretendeu tornar mais imediatos e praticáveis os meios necessários ao alcance dos objetivos da extrafiscalidade dos impostos, utilizando-se do Poder discricionário do Executivo em atender às necessidades, dificuldades e crises eventualmente desenvolvidas nos campos econômicos, políticos e social, que requerem, na maioria dos casos, agilidade premente e imediata do Poder Público, que não podem aguardar o andamento normal do processo legislativo, correndo o risco da norma tributária indutora se tornar improdutiva e ineficaz em relação aos objetivos pretendidos (COSTA, 2016, p. 28).

Nesse entendimento, a exceção prevista no art. 153, § 1º, contempla situações devidamente justificadas, com base em critérios de conveniência e oportunidade, mediante a discricionariedade administrativa, em que o Executivo poderá aumentar ou reduzir as alíquotas daqueles impostos acima referenciados, mediante finalidade extrafiscal e conforme a política pública a ser adotada. Porém, referido ato administrativo do Poder Executivo, deverá estar revestido das condições e dos limites estabelecidos pela lei (BERTI, 2009, p. 101-102).

Por síntese, o que decorre é uma flexibilização do princípio da legalidade, como o que ocorre também com o da anterioridade, conforme disposição constitucional, sempre respeitando os parâmetros legais nas regras infralegais de regulação desses impostos em relação ao mercado.

A aplicação das normas tributárias extrafiscais tem gerado controvérsias quanto a sua legalidade. A necessidade de maior rapidez na tomada de decisão por parte do Estado e o imediato emprego das medidas adotadas representam motivos a justificar uma flexibilização da legalidade em matéria tributária, levando a uma aceitação plena e emprego indiscriminado das normas tributárias de tipos, conceitos indeterminados e cláusulas gerais.

Essa corrente encontra amparo na doutrina estrangeira, conforme preceitua Casalta Nabais:

(...) a flexibilidade e operacionalidade requeridas à actuação administrativa pelo actual Estado social tem também implicações relativamente ao direito dos impostos, mormente face ao princípio da reserva material de lei formal. Com efeito, à medida que o sistema fiscal e os impostos se transformaram

em mecanismos de intervenção indirecta do Estado nos domínios económico e social, o princípio da legalidade fiscal não pode continuar agarrado à rigidez liberal..., rigidez esta que, embora seja facilmente ultrapassável no domínio do direito económico fiscal, é totalmente irrecusável no direito fiscal clássico, mesmo quando este seja penetrado pela consideração de objectivos extrafiscais (NABAIS, 1994, p. 257-258).

Neste mesmo contexto, outro argumento defende certa deslegalização do direito tributário baseando-se na evolução das formas de atuação estatal e no rompimento da exclusividade da produção normativa pelo Poder Legislativo. Tem origem em uma contextualização histórica acerca do papel do Estado, que deixa de ser simples protetor dos direitos fundamentais de primeira geração, em uma postura neutra característica do período liberal, passando a direccionar a economia com fins de promover o bem-estar social (ROCHA, 2002).

O argumento se centra na necessidade de agilidade e adaptabilidade social da legislação tributária referente à busca de finalidades extrafiscais, o que não seria possível com o emprego de conceitos determinados. O emprego de cláusulas gerais, conceitos indeterminados e tipos pelas normas tributárias extrafiscais possibilitaria sua implementação imediata como também geraria uma aproximação mais fácil entre a estrutura jurídica e as necessidades decorrentes das transformações sociais (BOMFIM, 2014).

Essa corrente se funda na ideia de ineficiência sistêmica do Poder Legislativo e que o parlamento não é capaz de acompanhar satisfatoriamente as mudanças sociais, dessa forma, transfere-se parte de suas atribuições ao Poder Executivo. Essa premissa fomenta a tomada de decisões sem nenhuma participação popular em gabinetes fechados do chefe do Poder Executivo, subestimando o processo democrático e a competência exclusiva do Poder Legislativo.

Em contraponto, outra corrente doutrinária defende a necessidade do emprego de conceitos determinados pela lei quanto à criação ou majoração de tributos, pois a legalidade representa um mecanismo importante de sustentação das garantias e direitos individuais do contribuinte e que as finalidades extrafiscais das normas tributárias não podem servir de fundamento para qualquer tipo de flexibilização.

Tal corrente é defendida por Hugo de Brito Machado, que argumenta que a preservação da segurança jurídica por meio da manutenção da legalidade gera efeitos positivos sobre o domínio económico, sendo recomendável para uma economia de mercado e que a agilidade na implementação das medidas de política económica, não pode servir como fundamento para improvisações ou flexibilização da legalidade tributária (MACHADO,

2004).

O emprego de tipos, conceitos indeterminados e cláusulas gerais nas hipóteses legais, embora possa gerar maior liberdade para o aplicador da norma jurídica, podendo agir com maior fluidez, escolhendo um melhor caminho do que aquele vislumbrado pelo legislador, pode ter um efeito colateral indesejado que é a geração de insegurança jurídica.

César Novoa (2012, p. 57), prescreve sobre o tema, embora amparadas no direito espanhol suas considerações são pertinentes ao direito positivo brasileiro:

A intenção frequentemente expressa de superar a metodologia lógico-formal na abordagem do direito tributário é bastante geral. No entanto, é um esforço que, dissemos, é exagerado. Não é, como lembra Palao Taboada, abandonar completamente o método formal-lógico como expressão do rigoroso método legal, mas confiná-lo na área essencial: a da interpretação e aplicação da regulamentação tributária e a conexão do sistema tributário. Este ramo da lei em conexão com o resto do sistema jurídico.¹²

José Lapatza (2007, p. 9) ratifica o mesmo entendimento quando afirma:

(...) a fórmula constitucional já revela claramente ('de acordo com a Lei') que a exigência de nível legal não alcança toda a normativa tributária, todas as normas que podem regular o tributo. Ao contrário, os tributos podem, e talvez devam, se regulados por normas de diferentes níveis, legais e regulamentares; e de fato o são, pois, a Lei normalmente não estabelece todas as regras necessárias, tanto substantivas quanto procedimentais, para aplicar efetivamente um tributo.¹³

A Constituição Federal prestigia a segurança jurídica ao prescrever que em matéria tributária o legislador empregue conceitos fechados e precisos, restringindo o espaço para a criatividade do intérprete, residindo nisso a correta compreensão que se deve extrair da ideia de tipicidade tributária, em que o direito positivo se impõe em matéria tributária exigindo rigor tanto na criação quanto na aplicação da norma tributária.

¹²

Livre Tradução de: La intencionalidad frecuentemente manifestada de superar la metodología lógico-formal en el acercamiento del Derecho tributario es algo bastante generalizado. No obstante, es un empeño que, dijimos, resulta exagerado. No se trata, como recuerda Palao Taboada, de abandonar completamente el método lógico-formal como expresión del método jurídico estricto, sino de confinarlo en el ámbito que es indispensable: el de la interpretación y aplicación de las normas tributarias y la conexión del sistema de esta rama del Derecho en conexión con el resto del ordenamiento jurídico.

¹³ Livre Tradução de: (...) la fórmula constitucional ya revela claramente ("de acuerdo con la Ley") que el requisito de nivel legal no alcanza todas las reglas fiscales, todas las reglas que pueden regular el impuesto. Por el contrario, los impuestos pueden, y quizás deberían, estar regulados por reglas a diferentes niveles, legales y regulatorios; y de hecho lo son, porque la Ley normalmente no establece todas las reglas necesarias, tanto substantivas como procesales, para aplicar efectivamente un impuesto.

As normas tributárias, embora possam ser utilizadas como instrumentos de intervenção do Estado sobre o domínio econômico e social, não podem, para tanto, sofrer mutações de tal natureza que não mais sejam reconhecíveis como tais. Nesse caso, o Estado deve reconhecer nas limitações do instrumento a necessidade de buscar novos caminhos. Se o instrumento se mostrar imprestável ou ineficaz ao manejo das normas tributárias, caberá ao Estado lançar mão da regulação mediante o emprego de normas diretivas (intervenção por direção), conforme sua competência (BOMFIM, 2014).

Neste contexto, passamos a analisar os princípios jurídicos tributários mais utilizados pela jurisprudência pátria nas demandas que envolvem as intervenções estatais com finalidade extrafiscal.

3.4 PRINCIPAIS PRINCÍPIOS JURÍDICOS REGULADORES DAS NORMAS INDUTORAS

Os princípios foram instituídos no ordenamento jurídico brasileiro a partir da Constituição de 1891, e desde então, vem sendo cada vez mais positivados em nossas constituições, seguindo uma influência internacional de construção dos Direitos Humanos, eis que são valores norteadores e garantidores de direitos, e que representam, também, limitações ao poder do Estado (PIRES, 2006).

Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 1) define os princípios como sendo “normas de forte cunho axiológico e que irradiam sua influência por vastos setores do ordenamento jurídico” e ainda explica que, todos os princípios convergem para o sobreprincípio da segurança jurídica, sobre o qual preceitua:

Todo princípio atua para implantar valores. Há, contudo, conjuntos de princípios que operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, primados de maior hierarquia, aos quais chamaremos de “sobreprincípios”. Entre esses exemplifica o postulado da “segurança jurídica”, em que se verifica a coalescência de diretrizes como a da legalidade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, da anterioridade etc., dele diremos que abriga o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária (CARVALHO, 2019, p. 18).

Já Roque Carraza (2008, p. 39) define princípio como “enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrante do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.

Segundo Bandeira de Melo (2008, p. 942), “princípio (...) é por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência”.

Os princípios poderiam ser distinguidos das regras considerando seu conteúdo, pelo critério de modo final de aplicação, pois enquanto as regras são aplicadas de forma absoluta, os princípios são aplicados gradualmente (ÁVILA, 2004).

Humberto Ávila, vai mais além, com entendimento mais abrangente sobre o tema:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção (ÁVILA, 2004, p. 70).

No Direito Tributário, tais princípios constituem direitos e garantias aos contribuintes, evitando excessos e arbitrariedades por parte do Estado, limitando seu poder de tributar e trazendo a segurança jurídica na relação Estado/contribuinte.

O Brasil, como Estado Social de Direito, munido de uma Constituição garantista, possui os elementos necessários para fomentar a justiça social, pois detêm em seu arcabouço direitos fundamentais substanciados em princípios, que vinculam ao Direito Tributário e podem servir de base para que se utilize a tributação de forma mais racional, consciente e ética, transformando-a em um meio de possibilitar a realização da justiça social. Nesse sentido, torna-se importante a análise destes princípios norteadores, responsáveis pela regulação das ações interventivas extrafiscais do Estado no campo econômico.

3.4.1 Princípio da Isonomia ou Igualdade

Ao longo da história a sociedade sempre se preocupou em manter os homens iguais em direitos, todavia essa igualdade absoluta nem sempre foi aceita na prática, haja vista as desigualdades surgidas na humanidade, como a escravidão e a servidão, que contradizem a essa corrente, provocando a reflexão sobre o tratamento adequado às desigualdades sociais e naturais.

A importância do princípio da igualdade foi apreciada por Borges (1994, p. 14) que afirma existir uma hierarquia entre os princípios, substanciada pelo peso e pelo significado que alguns princípios fundamentais possuem, seja para outras normas constitucionais, seja na

própria Constituição, como é o caso do princípio da igualdade. Para tanto, o autor assim descreve: “O princípio da igualdade não está apenas no texto da Constituição; o princípio da igualdade é a própria constituição”. E continua: “A maior limitação ao poder de tributar é o princípio da igualdade”.

Schoueri (2002) também argumenta sobre a igualdade. Para este autor, a aplicação deste princípio está restrita à existência de critérios ou parâmetros que possibilitem extrair a exata relação de igualdade, a comparação relativa para diferenciar aqueles que não estejam em situação equivalente, demandando consequência valorativa ou coerência sistêmica.

O princípio da igualdade não está restrito a um determinado aspecto ou organização social, pois é amplo, de ordem geral e extensivo a regular qualquer das relações humanas, nas quais se inclui a ordem econômica, para a qual o princípio da igualdade é utilizado como espécie de parâmetro, tentando proteger o mercado da concorrência desleal e predatória. Senão vejamos o que afirma Francisco Campos (apud SCAFF, 2001, p. 183):

O princípio da igualdade tem por principal função proteger e garantir a livre concorrência entre os homens, seja quando a sua atividade tem por objeto o poder, seja quando o pólo de seu interesse são os bens materiais ou imateriais, cujo gozo exclusivo lhes é assegurado pelo direito de propriedade.

(...)

A concorrência pressupõe, como condição essencial, necessária ou imprescindível, que o Estado não favoreça a qualquer dos concorrentes, devendo, ao contrário, assegurar a todos um tratamento absolutamente igual, a nenhum deles podendo atribuir prioridade ou privilégio, que possa colocá-lo em situação particularmente vantajosa em relação aos demais.

Considerando o modo pelo qual está positivado tal princípio, percebe-se que qualquer intervenção estatal sobre o domínio econômico, seja de que forma for realizada, por certo estará lesando a isonomia entre os administrados. Todavia, como não se trata de um princípio absoluto, devemos considerar exceções que mesmo sendo discriminatórias, não constituem violação ao princípio da igualdade, com base em um tratamento proporcional de suas diferenças (SCAFF, 2001).

Em síntese, todos os tributos devem respeitar o princípio da isonomia, que funciona como regra geral para legitimar a atuação estatal, na medida em que impede o tratamento desigual e discriminatório entre os indivíduos, promovendo a igualdade como finalidade, disciplinando a aplicação do direito entre as pessoas e em detrimento de suas relações. Para sua aplicação, deve haver um critério diferenciador adequado e um fim pretendido, pois qualquer tributação que estimule ou desestime um determinado setor econômico sem

justificativa discriminatória adequada, não apenas estaria violando tal princípio como também algum direito fundamental (ÁVILA, 2004).

Por sua vez, Velloso (2010) em sua análise, classifica o princípio da igualdade tributária como fundamental, mesmo patamar da proporcionalidade e razoabilidade, e que está intrinsecamente relacionado à justiça tributária, se constituindo em elemento vital a todo sistema normativo. Para ele deste princípio decorrem outros mais, de aplicação específica ou subprincípios como da capacidade contributiva, da equivalência, da equidade, da universalidade, dentre outros.

No Brasil, um dos principais princípios basilares e fundamentais, o princípio da igualdade, está esculpido em nossa atual carta magna no Título II dos direitos e garantias fundamentais, Cap. I, art. 5º, caput, que assim prescreve:

Art.5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (BRASIL, 1988).

Traduzindo para o Direito Tributário, tal princípio corresponde ao princípio da isonomia ou igualdade tributária, inserido no art.150, inc. II da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - (...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (BRASIL, 1988).

Neste contexto, verifica-se a preocupação do legislador em estabelecer parâmetros de igualdade no tratamento dos contribuintes, criando condições que estabelecessem tratamento igualitário entre seus cidadãos, independentemente de sua condição social, todavia, deixou implícito que no caso de os contribuintes se encontrarem em situação desigual, estes devem ser tratados na medida de suas desigualdades (PIRES, 2006).

Por outro lado, Carraza (2008) afirma ainda, que o princípio da igualdade está interligado ao preceito de justiça tributária, o que é reafirmado por boa parte da doutrina jurídica, principalmente em países como Alemanha e Espanha, onde são positivados.

Nesse contexto, reafirma VELLOSO (2010, p. 50):

A igualdade somente pode ser concretizada à luz da dimensão da justiça que concerne especificamente a tratamentos entre cidadãos, a qual pode ser denominada justiça relacional, pois supõe e se limita a relações, à correspondência, à proporcionalidade de algo com algo e, no Direito, fundamentalmente às relações entre cidadãos.

Por suposto, um dos documentos mais importantes da era moderna, e que serviu de base para criação dos Direitos Humanos, “A Declaração dos Direitos Do Homem e do Cidadão de 1789”, não apenas previa de forma implícita, em seu artigo 13, o princípio da igualdade como ainda o complementava com um critério para que pudesse ser concretizado: a capacidade contributiva. “Art. 13º. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades” (DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO DE 1789).

Portanto, percebe-se que o princípio da igualdade embora represente um parâmetro de sentido geral a legitimar a validade da atuação estatal, não proporciona critérios materiais para sua concretização. Para o direito tributário, tais critérios, devem ser utilizados mediante um ideal de justiça tributária, melhor orientada pelo princípio da capacidade contributiva (ÁVILA, 2012).

3.4.2 Princípio da Capacidade Contributiva

Pires (2006) reafirma que, por outro lado, tais critérios sociais consubstanciam um Estado Social de Direito, onde se objetivam leis justas e, consequentemente, políticas fiscais que representem um comportamento ético e moral no exercício do poder de tributar. Essa forma justa e equitativa almejada pelo Estado, melhor se traduz por meio do princípio da capacidade contributiva, inserido no § 1º do art. 145 da CF/88:

Art. 145. (...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Em breve análise, verificamos a tentativa do legislador em criar mecanismos que respeitassem o poder econômico de cada contribuinte, tributando mais ou menos de acordo

com suas possibilidades econômicas. Contudo, ao transcrever o referido artigo, percebe-se que o legislador não distinguiu os termos “capacidade econômica” e “capacidade contributiva”.

Ambos os termos, apesar de serem correlacionados, não possuem o mesmo significado, pois mesmo que um determinado contribuinte possua boa capacidade econômica, mas que se encontra com todos os seus rendimentos e patrimônio comprometidos, pode não ter condições de arcar com seus respectivos tributos sem deixar de comprometer as condições mínimas necessárias à sua sobrevivência, portanto, não terá capacidade contributiva (CARRAZZA, 2008).

Embora o termo capacidade econômica esteja ligado à potencialidade econômica, entende-se que o princípio da capacidade contributiva implícito no citado artigo, assevera a preocupação de que a tributação atinja somente a renda disponível dos contribuintes para pagamento de seus tributos e não a parte suficiente e necessária a manter uma vida digna, tida como o mínimo existencial, sob risco de se infringir um direito fundamental consagrado em nossa Constituição e que impõe limites ao Estado (PIRES, 2006).

O Estado, por sua vez, impõe ao indivíduo/contribuinte por meio dos tributos, que lhe entregue parte de seus rendimentos, de sua riqueza, e que esta será repassada posteriormente à sociedade. É justo que o contribuinte seja solidário a compor os subsídios necessários ao Estado para que este possa cumprir seus deveres e obrigações para com a sociedade, todavia, que assim o seja na medida de suas possibilidades, sem comprometer sua subsistência. E que o sentido de justiça assim se represente na proporcionalidade, onde aqueles que manifestam mais riqueza possam contribuir mais em detrimento daqueles que são menos afortunados e por isso contribuam menos (PIRES, 2006).

Corroborando com este entendimento, o julgamento do Relator Ministro do Supremo Tribunal Federal, Marco Aurélio Melo, no RE 423.768 (STF, 2011, *on-line*), onde afirma: (...) “o § 1º do art.145 da CF possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma gradação que promova justiça arbitrária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto”.

Deste modo, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao princípio da igualdade e que constitui um dos mecanismos mais eficazes para promover a Justiça Fiscal frente às desigualdades existentes nas diferentes classes de contribuintes.

Na persecução de tais finalidades, a legislação tributária pode e deve majorar suas alíquotas à medida que suas bases de cálculo forem aumentando, o que impõe um desenvolvimento gradual e progressivo do imposto, proporcionando ao sistema tributário aproximar-se cada vez mais do sentido de isonomia tributária, vedando o agravamento das distorções econômicas e sociais.

A esse respeito preceitua Carraza:

Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que percebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados.

(...)

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade.

Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento de suas bases tributárias (bases de cálculo *in concreto*) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas (CARRAZA, 2008, p. 87-89).

Afinal de contas, a destinação criteriosa de recursos advindos da tributação pode representar em distribuição mais justa de riquezas. Para tanto é necessário considerar que o princípio da capacidade contributiva, alicerçado por outros como a igualdade e legalidade sejam considerados em sua plenitude, para que possa garantir o direito fundamental a uma vida digna.

Neste paradigma, o tributo não poderá incidir sobre a renda comprometida com as necessidades básicas de sobrevivência digna do cidadão/contribuinte, representada pelo mínimo existencial, e sim sobre a renda disponível, do contrário estará infringindo a ética, as condições para exercício da liberdade e da felicidade (PIRES, 2006).

Respeitar o princípio da capacidade contributiva representado em não tributar a renda mínima necessária, ou seja, o mínimo existencial, é sobretudo, respeitar os direitos humanos.

Apesar de a Constituição Federal prever o princípio da capacidade contributiva somente aos impostos, nada impede sua aplicação à outras espécies tributárias tais como as contribuições e as taxas, sendo que para estas a aplicação não é tão comum em razão de que a

maioria das taxas corresponde ao pagamento de serviços públicos, com base num rateio do custo da atividade estatal. Neste caso a aplicação do princípio pode ser realizada através da concessão de isenções (CARRAZA, 2008).

Nesse pensar, embora o princípio da capacidade contributiva esteja restrito aos impostos e não tenha importância frente os tributos extrafiscais, já que estes se valem do controle da razoabilidade e proporcionalidade dos meios para alcançar as finalidades extrafiscais pretendidas, o princípio se alinha à extrafiscalidade através da concessão de isenções de tributárias, que proporciona ao Estado ao aplicá-las, promover o incentivo ou desestímulo das condutas dos contribuintes em determinado setor econômico, manobrando o interesse coletivo para situações mais benéficas para a comunidade (BASSO; SANTOS, 2017).

Os nossos tribunais têm aplicado o princípio da capacidade contributiva em suas decisões, como exemplo o voto em Recurso em Mandado de Segurança do Rel. Min. Humberto Martins do STJ, RMS nº37652/MS., DJ 29 jun. 2012, *in verbis*:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ESTABELECIMENTO FRIGORÍFICO EXPORTADOR. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. (...) 3. O acórdão impugnado afastou a violação do princípio da igualdade tributária, por entender que a questão em análise deve levar em conta o princípio da capacidade contributiva, uma vez que é necessário diferenciar os que possuem riquezas diferentes e, conseqüentemente, os que possuem diferentes capacidades de contribuir, ou seja, tratar de forma igual apenas os que tiverem igualdade de condição. 4. O princípio da capacidade contributiva está disciplinado no art. 145 da CF/1998, segundo o qual: "os tributos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". 5. O princípio da igualdade defendido pela recorrente deve ser relativizado pelo princípio da capacidade contributiva, de modo que seja atribuído a cada sujeito passivo tratamento adequado à sua condição, para minimizar desigualdades naturais. 6. A ordem pleiteada não pode ser concedida, pois, caso a postura extrafiscal do Estado não fosse permitida, a recorrente teria o direito ao benefício fiscal em questão e passaria a uma situação de maior vantagem em relação às demais pequenas empresas do setor de carnes. 7. É plenamente razoável e proporcional a restrição imposta pelo § 1º do art. 13-A do Decreto Estadual n. 12.056, de 2006, do Estado do Mato Grosso do Sul, que exclui os grandes frigoríficos exportadores do regime diferenciado do crédito presumido, até porque já possuem isenção de ICMS nas exportações devido à previsão constitucional (...). Recurso ordinário improvido.

Quando o ente público impõe a cobrança exagerada de um tributo, a ponto de comprometer a parcela de riqueza destinada à satisfação das necessidades básicas habituais do contribuinte, ou seja, comprometendo o chamado “mínimo existencial”, sem observar os

preceitos de razoabilidade, moderação e capacidade contributiva do cidadão, estamos diante do “confisco”.

3.4.3 Princípio da Vedação ao Confisco

O princípio do não-confisco também representa uma limitação ao poder de tributar derivado do princípio da capacidade contributiva, sendo que a legislação o consagra de duas maneiras. Como proibição de utilização de tributo com efeito de confisco, conforme art.150, inc. IV da CF/1988: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco [...]” (BRASIL, 1988).

E como proibição de que o tributo configure confisco, representando uma sanção ou penalidade ao contribuinte, por ato ilícito por ele praticado, conforme inscrito na segunda parte do art. 3º do CTN, senão vejamos: “Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Deste modo, percebe-se a preocupação do legislador em evitar que o tributo não sirva como punição ao contribuinte ou tenha caráter ou efeito confiscatório, não sendo excessivo a ponto de comprometer o patrimônio do cidadão, mas sim proporcional à sua capacidade contributiva.

Assim, entende-se que tanto o tributo quanto o confisco possuem sentidos antagônicos. Enquanto a exação tributária, de acordo como definida pelo artigo 3º, do Código Tributário Nacional, supracitado, pode ser instituída em decorrência de sanção de ato ilícito, o confisco está relacionado a essa noção proibitiva de excesso. Já em relação ao alcance desses institutos, percebe-se que enquanto “o tributo limita a propriedade, e se justifica para a própria garantia do direito de propriedade, o confisco subtrai e aniquila a propriedade”. Por outro lado, em que pese tais diferenças, os conceitos se aproximam quando buscam estabelecer limites razoáveis à tributação (GOLDSCHMIDT, 2003).

O princípio da vedação ao confisco possui relação próxima com o princípio da capacidade contributiva, a ponto de ser verificada certa dependência existencial entre estes, pois se referem ao quantum tributado. Isto em razão de que a capacidade contributiva do cidadão termina aonde se inicia a tributação com efeito de confisco, sendo considerado seu

elemento essencial, pois, não cabe ao Estado realizar tributação de forma que inviabilize o particular de exercer atividade econômica.

Sobre o tema Roque Carraza preceitua:

Por outro lado, os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital), garantidas pela Constituição, especialmente em seus artigos 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte, etc.), não podem ser alcançados pelos impostos. Tais recursos devem ser salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não-incidência ou mediante oportunas deduções, legislativamente autorizadas.

(...)

Entendemos, outrossim, que a abrupta e excessiva majoração da base de cálculo a ponto de dar ao contribuinte a sensação de que esta sendo sancionado agride ao princípio da não-confiscatoriedade, porque trará serias repercussões em seu orçamento familiar (caso de pessoa física) ou em suas atividades e patrimônio (caso de pessoa jurídica), que levarão considerável tempo para serem neutralizados (CARRAZZA, 2008, p. 102).

De certo que é impossível precisar em que instante o tributo passa a ter significado confiscatório. Entretanto, devemos considerar caso a caso, tendo em vista os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, a relevância da função social da propriedade e da dignidade da pessoa humana para avaliar se o imposto atingiu o patamar de confisco. Neste caso, o judiciário deve ser invocado a se manifestar sobre tal exagero e ilegalidade a fim de reaver o equilíbrio da relação tributária (CARRAZZA, 2008).

Nesse ponto, conclui-se, que o exagero ou excesso cometido pelo Estado em sua atuação, mesmo que sendo por instrumentos tributários extrafiscais, podem ser considerados como confisco na medida que excedem a razoabilidade e infringirem medidas insuportáveis ao patrimônio daqueles contribuintes atingidos.

3.4.4 Princípio da Proporcionalidade

Existem diversos critérios de controle da extrafiscalidade, todavia o princípio da proporcionalidade é considerado por boa parte da doutrina jurídica como o principal dentre todos os critérios utilizados para legitimar as normas indutoras e está diretamente vinculado à finalidade extrafiscal pretendida. A própria definição deste princípio já denota uma relação de causalidade entre meio e fim, que substancia a fundamental importância da finalidade extrafiscal em que se baseia o seu controle (LEÃO. 2015).

O princípio da proporcionalidade possui concepção de âmbito geral e congrega valores de justiça se constituindo em conteúdo para as garantias constitucionais e para os direitos humanos. Sobre a importância deste princípio para o direito tributário, assevera Gonzalo Hernández (2013, p. 159-160).

O princípio da proporcionalidade é necessariamente encontrado na lei tributária por meio do qual é necessário que a carga tributária seja ajustada à capacidade tributável dos sujeitos obrigados; no entanto, o que é realmente importante no princípio da proporcionalidade é o uso dado pelo juiz para resolver conflitos e aplicar as regras de acordo com o que for razoável. (...), no entanto, de um ponto de vista mais amplo, o princípio da proporcionalidade opera como um limite constitucional ao poder do Estado e como um critério para controlar as regras para que sejam implementadas de acordo com a lei e, consequentemente, os direitos fundamentais não sejam cumpridos e são afetados ou alterados em seu conteúdo essencial.¹⁴

Este princípio representa um juízo de adequação, necessidade e conformidade entre a finalidade da atuação do poder público e o limite ou violação a um direito fundamental ou bem jurídico protegido. Não está positivado em nosso sistema jurídico, contudo, está intrínseco em diversos outros, podendo ser interpretado. Verifica a conformidade dos fins pretendidos e os resultados alcançados, sopesando o ônus imposto àqueles atingidos, não se atendo somente às garantias formais, mas também verifica o mérito em questão (SCAFF, 2001).

O princípio da proporcionalidade promove a adequação da atuação estatal aos fins constitucionais pretendidos por meio da legitimação e justificação dessas ações do poder público. Baseia-se na finalidade para exercer o controle das intervenções do Estado, verificando os meios e critérios utilizados, os objetivos a serem alcançados e coibindo possíveis excessos (BASSO; ARARIPE, 2017).

As medidas extrafiscais estatais demandam direcionamentos à liberdade dos contribuintes e, assim sendo, devem sofrer o controle da proporcionalidade para que sejam mensuradas se sua finalidade e seus critérios são adequados e compatíveis com os direitos fundamentais. Os critérios adotados não podem traduzir-se em medida excessiva, pois os tratamentos tributários diferenciados aplicados por medida extrafiscal, se não forem

¹⁴ Livre Tradução de: El principio de proporcionalidad lo encontramos necesariamente en el derecho tributario mediante el cual se exige que la carga impositiva se ajuste a la capacidad contributiva de los sujetos obligados, sin embargo lo verdaderamente importante del principio de proporcionalidad es el uso que se le da por el juzgador para resolver conflictos y aplicar las reglas de acuerdo a lo razonable. (...) sin embargo desde un punto de vista más amplio el principio de proporcionalidad opera como límite constitucional al poder del estado y como un criterio de control de las normas para que se instrumenten conforme a derecho y como consecuencia los derechos fundamentales no se vean afectados o alterados en su contenido esencial.

adequados a proporcionalidade, correm o risco de serem excessivos e incompatíveis com os preceitos e valores constitucionais (ROCHA, 2007).

Sobre o tema, argumentam Basso e Araripe (2017, p. 53):

(...) os estímulos fiscais auxiliam o dirigismo estatal no campo ambiental e econômico, possibilitando a indução de comportamentos e fazendo com que o Estado intervenha na posição de empreendedor de transformações sociais.
(...) os instrumentos tributários configuram apenas uma orientação na decisão econômica individual, de modo que não implicam limitação excessiva da autonomia do empresário.

A finalidade constitui medida indispensável para exercer o controle da proporcionalidade, representa nexo causal entre meio e fim pretendido. Caso esteja ausente na proposta, o Poder Judiciário deve intervir, preenchendo tal lacuna, adequando-a ao critério adotado e ao fim pretendido para que assim seja possível promovê-la e atingir os objetivos almejados (ÁVILA, 2012).

Com efeito, em relação ao Direito Tributário, por exemplo, deve haver proporcionalidade obrigatória em relação ao valor da taxa cobrada e serviço público prestado, assim como também deve haver uma proporcionalidade necessária entre a carga tributária suportada pelos contribuintes e o volume de serviços públicos postos à disposição da sociedade pelo Estado.

Portanto, a aplicabilidade deste princípio não é irrestrita, dependerá da existência de certos elementos e da relação de causalidade entre eles. Para a realização de vários fins, exige a adoção de medidas adequadas, necessárias e proporcionais, ainda que tais finalidades estejam legitimadas constitucionalmente, restringindo ao máximo a possibilidade de infringir direitos fundamentais dos envolvidos (ÁVILA, 2004).

Ainda sobre a importância do princípio da proporcionalidade para garantia e proteção dos direitos fundamentais, preconiza Bonavides (2013), que sua vinculação aos direitos fundamentais possibilita ao princípio da proporcionalidade implementar critérios que restringem o poder do Estado e protegem as liberdades individuais.

Segundo Basso e Araripe (2017), ao submeter as ações interventivas ao controle do princípio da proporcionalidade, busca-se principalmente prevenir que direitos fundamentais sejam infringidos, neste diapasão, decorrem outros subprincípios que integram a proporcionalidade e que devem ser aplicados: adequação, necessidade e estrita proporcionalidade, sobre os quais comentam:

O primeiro subprincípio consiste na conformidade ou adequação dos meios, que representa a necessária correlação entre meios e fins a serem atingidos. Trata-se da aptidão daquele meio para se alcançar determinado fim legitimado pelo Direito, de modo que se o meio for inapto a alcançá-lo ou se o fim não for legítimo, não há adequação ou conformidade. O segundo subprincípio consiste na necessidade ou exigibilidade, que equivalem à melhor escolha possível dentre os meios adequados, para atingir o fim colimado. No Estado de Direito, o meio exigível ou necessário é aquele que seja o menos gravoso para o cidadão, ou seja, lhe traga o menor incômodo possível. Em outras palavras, esse elemento preza pela otimização das possibilidades fáticas. Por último, o terceiro subprincípio é a proporcionalidade em sentido estrito, que preconiza que a relação entre meio e fim deve ser a melhor possível do ponto de vista jurídico. Isso quer dizer que é importante que não haja desrespeito ao conteúdo essencial de direito fundamental, e também que mesmo que haja desvantagem para algum direito individual ou coletivo, o benefício trazido pela proteção do outro interesse sopesado seja bem maior (BASSO; ARARIPE, 2017, p. 55).

A aplicação do princípio da proporcionalidade enseja o controle da atuação estatal para sua legitimação ou justificação em detrimento da restrição proporcional dos direitos fundamentais que serão atingidos, pois a aplicação de normas extrafiscais sempre representará violação a preceitos fundamentais. Para tanto o conhecimento sobre a finalidade se torna crucial para a análise da eficácia da norma, sua adequação, sua real necessidade e sua estrita proporcionalidade (LEÃO, 2015).

3.5 JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS NACIONAIS: Aplicação dos Princípios Jurídicos nos Conflitos que Envolvem a Constitucionalidade das Intervenções Extrafiscais

Em diversos julgados, os tribunais nacionais tem pautado pelo acolhimento da extrafiscalidade como forma de intervenção na seara econômica, seja como aumento ou diminuição de alíquotas de determinados tributos, ou em certas isenções ou imunidades, todavia tais decisões se baseiam em princípios constantes da ordem econômica, como a isonomia, razoabilidade, proporcionalidade, capacidade contributiva, entre outros, que legitimam a atuação estatal e que ao mesmo tempo servem de limites para tais intervenções.

Tome-se como exemplo o julgado do STF em Agravo de Instrumento nº. 737858/SP, em que foi arguida a inconstitucionalidade do aumento de alíquota para a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), o que foi negada na decisão, sendo acolhido o entendimento de que a CIDE foi instituída para custear a intervenção do Estado, em atividades e programas definidos, pela própria Constituição, como de interesse direto dos

atingidos pela tributação, aos quais se reverte um benefício específico. Eis o conteúdo do julgado, *in verbis*:

Ementa. Vistos. Dia Brasil Sociedade Ltda. interpõe agravo de instrumento contra a decisão que não admitiu recurso extraordinário fundado nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional e assentado em contrariedade aos artigos 5º, caput e inciso LIV, e 149, da Constituição Federal e aos princípios da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade. Insurge-se, no apelo extremo, contra acórdão da Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, assim do: DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE. LEIS Nº 10.168/00 E 10.332/01. PAGAMENTO DE ROYALTIES, SERVIÇOS TÉCNICOS, E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. INCONSTITUCIONALIDADE INEXISTENTE. CREDITAMENTO. ARTIGO 4º DA MP Nº 2.159-70, DE 24.08.01, VIGENTE NOS TERMOS DO ARTIGO 2º DA EC Nº 32/01. BENEFÍCIO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO PRINCIPAL E SUBSIDIÁRIO. 1. A contribuição de intervenção econômica - CIDE, instituída pela Lei nº 10.168/00 e alterada pela Lei nº 10.332/01, incidente sobre pagamento de royalties, serviços técnicos, e assistência administrativa e semelhantes, não padece de qualquer das inconstitucionalidades invocadas. 2. A referência ao artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, apenas define uma relação de hierarquia, determinando o conteúdo, mas não a forma legislativa válida para a instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico que, assim, podem ser criadas formalmente por meio de lei ordinária, observadas as prescrições materiais da lei complementar de normas gerais, que são aplicáveis, por evidente, a toda e qualquer espécie tributária. 3. A CIDE foi instituída para custear a intervenção do Estado, em atividades e programas definidos, pela própria Constituição, como de interesse direto dos atingidos pela tributação, aos quais se reverte um benefício específico. Não se avista, pois, mero interesse fiscal de arrecadação, mas hipótese congruente de extrafiscalidade, motivo bastante para legitimar a cobrança de tal contribuição. A lei específica previu, em conformidade com o texto maior, que os recursos são vinculados às despesas efetuadas no interesse e em benefício dos contribuintes tributados. Assim, os recursos da CIDE são destinados ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, para aplicação no Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, que atende a interesses específicos, com benefícios diretos e indiretos, na forma de projetos de pesquisa e desenvolvimento, de implantação de infraestrutura, de capacitação de recursos humanos, de apoio à produção e à formação de parques industriais, entre outras medidas. 4. A definição dos contribuintes e das operações tributadas não viola os princípios da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade: os contribuintes foram alcançados pela incidência fiscal em função do benefício especial promovido pelo Poder Público e custeado com os recursos da tributação específica. A incidência observou, sem prova em contrário, a espécie de atividade e serviços direta e especialmente beneficiados pela política de fomento científico-tecnológico, estabelecendo objetiva vinculação a partir da relação de benefício e de custeio, que norteia a instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico. A tese de que deveriam ser tributados

outros serviços e empresas que adotam outras formas de remuneração contratual, porque igualmente beneficiados pela intervenção estatal, não resulta de comprovação concreta, senão que de cogitação abstrata, que não pode amparar a decretação de inconstitucionalidade. 5. A tributação no que incidente apenas sobre contratos celebrados com pessoas sediadas no exterior, deixando de atingir as operações com as domiciliadas no País, não exhibe tampouco qualquer ofensa aos princípios invocados. O critério de distinção é plenamente razoável, proporcional e isonômico, porque assentado em critério objetivamente fundado, com a identificação do propósito de estimular a contratação do uso de marcas e patentes, e de serviços técnicos e de assistência prestados por pessoas domiciliadas no País, evitando a remessa de divisas ao exterior, e fortalecendo o mercado interno de produção e consumo de tais serviços, bens e tecnologias. 6. O crédito da CIDE para dedução do devido em operações subsequentes não é senão benefício fiscal, cuja concessão depende de lei e dos limites nela fixados ao respectivo gozo. A limitação do seu alcance aos royalties pela exploração de patentes e uso de marcas é opção de política fiscal, adotada pelo legislador, que não pode ser contrastada com base nos princípios da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade, para os efeitos preconizados; e assim porque se, por hipótese, houvesse inconstitucionalidade na discriminação, a única solução cabível seria a suspensão da eficácia do benefício em relação às operações beneficiadas, e não a extensão do direito ao crédito a outras, além da vontade do legislador, pois o Poder Judiciário, como consagrado, não tem a função senão que de legislador negativo. O alcance do benefício deve ser objetivamente observado, por isso que ilegal presumir e cogitar da natureza incindível do objeto de contratos firmados para ampliar o direito de crédito. No que concerne, enfim, ao critério para o respectivo cálculo, é certo que a lei indica a apuração com base no valor devido, porém no sentido evidente de valor pago e assim essencialmente porque o benefício instituído encontra-se logicamente sustentado na relação de pagamento e dedução, sendo impossível cogitar de crédito para redução do valor da CIDE em operações posteriores com base apenas em valor devido, mas não efetivamente recolhido. 7. Em consequência da integral sucumbência da parte autora, cumpre condená-la ao pagamento da verba honorária, que se fixa em 10% sobre o valor atualizado da causa, em conformidade com os critérios do § 4º do artigo 20 do Código de Processo Civil, e com a jurisprudência uniforme da Turma (fls. 413/414). Decido. Anote-se, inicialmente, que o acórdão recorrido foi publicado em 7/6/06, conforme expresso na certidão de folha 356, não sendo exigível a demonstração da existência de repercussão geral das questões constitucionais trazidas no recurso extraordinário, conforme decidido na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 664.567/RS, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 6/9/07. A irresignação não merece prosperar. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal assentou que é constitucional a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.168/2000, em razão de ser dispensável a edição de lei complementar para a instituição dessa espécie tributária e a vinculação direta entre os benefícios dela decorrentes e o contribuinte. Ante o exposto, nego provimento ao agravo (STF, 2012, *on-line*).

Assim, tratava-se de hipótese de extrafiscalidade, motivo bastante para legitimar a cobrança de tal contribuição, e, portanto, não havia contrariedade aos artigos 5º, caput e inciso

LIV, e 149, da Constituição Federal e aos princípios da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Noutro caso, a decisão do STF em Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 648622/DF, verifica-se a intervenção do Estado na economia mediante fixação de preços para determinado setor em valores incompatíveis com a realidade do mercado e com a legislação prevista para a ordem econômica, que impede o livre exercício da atividade econômica e da livre iniciativa, no que o tribunal decidiu pela responsabilidade objetiva do Estado, devido a prejuízos causados com a fixação de preços abaixo do custo e desvinculada da realidade econômica, *in verbis*:

Ementa: AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ADMINISTRATIVO. INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DO ESTADO. FIXAÇÃO PELO PODER EXECUTIVO DOS PREÇOS DOS PRODUTOS DERIVADOS DA CANA-DE-AÇÚCAR ABAIXO DO PREÇO DE CUSTO. DANO MATERIAL. INDENIZAÇÃO CABÍVEL. 1. A intervenção estatal na economia como instrumento de regulação dos setores econômicos é consagrada pela Carta Magna de 1988. 2. Deveras, a intervenção deve ser exercida com respeito aos princípios e fundamentos da ordem econômica, cuja previsão resta plasmada no art. 170 da Constituição Federal, de modo a não malferir o princípio da livre iniciativa, um dos pilares da república (art. 1º da CF/1988). Nesse sentido, confira-se abalizada doutrina: As atividades econômicas surgem e se desenvolvem por força de suas próprias leis, decorrentes da livre empresa, da livre concorrência e do livre jogo dos mercados. Essa ordem, no entanto, pode ser quebrada ou distorcida em razão de monopólios, oligopólios, cartéis, trustes e outras deformações que caracterizam a concentração do poder econômico nas mãos de um ou de poucos. Essas deformações da ordem econômica acabam, de um lado, por aniquilar qualquer iniciativa, sufocar toda a concorrência e por dominar, em consequência, os mercados e, de outro, por desestimular a produção, a pesquisa e o aperfeiçoamento. Em suma, desafiam o próprio Estado, que se vê obrigado a intervir para proteger aqueles valores, consubstanciados nos regimes da livre empresa, da livre concorrência e do livre embate dos mercados, e para manter constante a compatibilização, característica da economia atual, da liberdade de iniciativa e do ganho ou lucro com o interesse social. A intervenção está, substancialmente, consagrada na Constituição Federal nos art. 173 e 174. Nesse sentido ensina Duciran Van Marsen Farena (RPGE, 32:71) que "O instituto da intervenção, em todas suas modalidades encontra previsão abstrata nos artigos 173 e 174, da Lei Maior. O primeiro desses dispositivos permite ao Estado explorar diretamente a atividade econômica quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. O segundo, outorga ao Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica o poder para exercer, na forma da lei as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo esse determinante para o setor público e indicativo para o privado". Pela intervenção o Estado, com o fito de assegurar a todos uma existência digna, de acordo com os ditames

da justiça social (art. 170 da CF), pode restringir, condicionar ou mesmo suprimir a iniciativa privada em certa área da atividade econômica. Não obstante, os atos e medidas que consubstanciam a intervenção hão de respeitar os princípios constitucionais que a conformam com o Estado Democrático de Direito, consignado expressamente em nossa Lei Maior, como é o princípio da livre iniciativa. Lúcia Valle Figueiredo, sempre precisa, alerta a esse respeito que "As balizas da intervenção serão, sempre e sempre, ditadas pela principiologia constitucional, pela declaração expressa dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, dentre eles a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa" (DIÓGENES GASPARINI, in Curso de Direito Administrativo, 8ª Edição, Ed. Saraiva, págs. 629/630, cit., p. 64). 3. O Supremo Tribunal Federal firmou a orientação no sentido de que "a desobediência aos próprios termos da política econômica estadual desenvolvida, gerando danos patrimoniais aos agentes econômicos envolvidos, são fatores que acarretam insegurança e instabilidade, desfavoráveis à coletividade e, em última análise, ao próprio consumidor. (RE 422.941, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ de 24/03/2006). 4. In casu, o acórdão recorrido assentou: ADMINISTRATIVO. LEI 4.870/1965. SETOR SUCROALCOOLEIRO. FIXAÇÃO DE PREÇOS PELO INSTITUTO DO AÇÚCAR E DO ÁLCOOL - IAA. LEVANTAMENTO DE CUSTOS, CONSIDERANDO-SE A PRODUTIVIDADE MÍNIMA. PARECER DA FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS - FGV. DIFERENÇA ENTRE PREÇOS E CUSTOS. 1. Ressalvado o entendimento deste Relator sobre a matéria, a jurisprudência do STJ se firmou no sentido de ser devida a indenização, pelo Estado, decorrente de intervenção nos preços praticados pelas empresas do setor sucroalcooleiro. 2. Recurso Especial provido. 5. Agravo regimental a que se nega provimento (STF, 2012, *on-line*).

Em que pese a legalidade da atuação estatal, a mesma se mostrou desproporcional e descabida com a realidade econômica e com a legislação que regulamenta o setor, e que, portanto, deve haver limites para a atuação estatal com base nos princípios da ordem econômica que baseiam a legitimação de suas intervenções de forma extrafiscal (não fiscal), sendo o Estado, ao final, responsabilizado a indenizar os danos causados com base no dispositivo previsto no art. 37, § 6º da CF/88, demonstrando que tem prevalecido o entendimento da Suprema Corte em acolher a teoria da responsabilidade objetiva do Estado ou teoria do risco¹⁵ por danos causados em suas intervenções. Tal teoria, também conhecida como teoria do risco, representa a responsabilização civil do Estado por atos comissivos ou omissivos de seus agentes e que será sempre de natureza objetiva, ou seja, dispensa a comprovação de culpa.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), também segue mesmo entendimento adotado pelo STF nas decisões que contemplam intervenção estatal mediante a extrafiscalidade. Em

¹⁵ Teoria do Risco - representa a responsabilização civil do Estado por atos comissivos ou omissivos de seus agentes e que será sempre de natureza objetiva, ou seja, dispensa a comprovação de culpa.

decisão em Recurso Especial 2002/0056121-7, o Tribunal acolheu o entendimento de que a função extrafiscal, revelada no caso dos autos, autorizava o Poder Executivo a fixar as alíquotas de IPI sobre o açúcar de cana, em prol do interesse nacional e segundo a política pública adotada, respeitadas as disposições legais (STJ, REsp. nº 2002/0056121-7, 2020):

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. AÇÚCAR DE CANA. POLÍTICA NACIONAL DE PREÇOS UNIFICADOS. LEI 8.393/91. DECRETO 420/92. EXTRAFISCALIDADE. 1. Cessada a política nacional de unificação dos preços do açúcar de cana, não se retorna ao regime anterior em que havia "tributação pela alíquota zero", porquanto a função extrafiscal, revelada no caso dos autos, autoriza o Poder Executivo a fixar as alíquotas, respeitadas as disposições legais, em prol do interesse nacional. 2. O art. 2º da Lei 8.393/91 não impôs taxativamente a fixação da alíquota em 18% (dezoito por cento), mas apenas explicitou que esta não poderia ser fixada em percentual superior. 3. Recurso especial conhecido e improvido (STJ, 2020, *on-line*).

Em caso semelhante de reconhecida Repercussão Geral, o STJ decidiu em REsp nº 1.840.194/SP, por acolher o entendimento sobre a legalidade da fixação da alíquota de contribuição social pelo poder executivo. Da referida decisão, destaca-se:

o objetivo do legislador ao instituir a progressão de alíquotas segundo o risco da atividade, foi o de incentivar as empresas a investirem em medidas e equipamentos de segurança e proteção de seus trabalhadores, emprestando ao SAT aspectos evidentes de extrafiscalidade para atingir funções outras que a meramente arrecadatória, sendo clara a função social de uma política de incentivo aos investimentos em segurança do trabalho visando a redução dos acidentes em todos os segmentos da economia (STJ, 2020, *on-line*).

Eis ainda a ementa do referido recurso, *in verbis*:

Ementa: RECURSO ESPECIAL Nº 1.840.194 - SP (2019/0288101-8) RELATOR: MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO RECORRENTE: MIRACEMA NUODEX INDUSTRIA QUIMICA LTDA ADVOGADO: BENEDICTO CELSO BENÍCIO - SP020047 ADVOGADOS: GISELE PÁDUA DE PAOLA - SP250132 ARIANE COSTALONGA LIMA - SP347153 CAMILA DE CAMARGO VIEIRA ALTERO - SP242542 RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL DECISÃO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SAT/RAT. DELEGAÇÃO DA FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA AO PODER EXECUTIVO. LEI 10.666/2003. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PELO STF (TEMA 554 - RE 677.725/RS). RETORNO DOS AUTOS, SOBRESTANDO-OS NO TRIBUNAL DE ORIGEM PARA OBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NO ART. 1.040 DO CÓDIGO FUX. 1. Trata-se de Recurso Especial interposto por MIRACEMA NUODEX INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA., contra acórdão proferido pelo

egregio Tribunal Regional Federal da 3a. Região, assim ementado: APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SEGURO DE ACIDENTES DO TRABALHO - SAT. ALÍQUOTAS. FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP. ARTIGO 10 DA LEI Nº 10.666/03. RECURSO IMPROVIDO. 1 - O artigo 22 da Lei nº. 8.212/91, dispõe que a contribuição previdenciária constitui encargo da empresa, devida à alíquota de 20% (vinte por cento), incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título (inciso 1), e mais a contribuição adicional para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho, conforme dispuser o regulamento, incidente à alíquota de 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidente seja considerado leve; à alíquota de 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidente seja de grau médio; e à alíquota de 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidente seja considerado grave. II - Resta legalmente caracterizada a obrigação tributária, identificando o sujeito passivo, alíquota, base de cálculo e aspecto temporal, cabendo consignar a expressa disposição do artigo 10 da Lei nº 10.666/2003 no que tange à alteração de alíquotas. III - Com relação à base de cálculo, foi estabelecida como sendo o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos ou médicos residentes e sobre esta incide uma das alíquotas variáveis previstas em lei. IV - Os elementos objetivos da referida obrigação foram sim previstos pelo legislador que regulou de forma suficiente o elemento quantitativo, pois estabeleceu com clareza a sua base de cálculo ao eleger a grandeza representada pelo total das remunerações pagas ou creditadas e fixou alíquotas progressivas segundo o risco representado pela atividade preponderante da empresa. V - O objetivo do legislador ao instituir a progressão de alíquotas segundo o risco da atividade, foi o de incentivar as empresas a investirem em medidas e equipamentos de segurança e proteção de seus trabalhadores, emprestando ao SAT aspectos evidentes de extrafiscalidade para atingir funções outras que a meramente arrecadatória, sendo clara a função social de uma política de incentivo aos investimentos em segurança do trabalho visando a redução dos acidentes em todos os segmentos da economia. VI - A específica obrigação relativa ao SAT está estatuída em lei, os elementos do fato gerador estão suficientemente identificados e os conceitos de atividade preponderante e risco de acidente de graus leve, médio ou grave, após menção breve na lei, foram remetidos para o regulamento na sua função de aclaramento ou detalhamento da norma legal. VII - A lei poderia ter esgotado tais pontos posto, que nela identificados, porém, de fato dita identificação não necessita mesmo ser absoluta, principalmente à consideração de que envolve conceitos cambiantes segundo a natureza da atividade e são órgãos de fiscalização da Previdência Social. VIII - Daí a lei ter optado pelo auto-enquadramento - afinal, ninguém melhor do que o empresário para saber do grau de risco da atividade de sua empresa - remanescendo à autoridade administrativa o direito de revisão. IX - O fato de o regulamento ter disposto sobre os conceitos de atividade preponderante e grau de risco, não quer significar violação do princípio da legalidade estrita da tributação, pois as normas regulamentares não instituíram imposição nova, conquanto a estrutura da obrigação tributária foi, na sua essência, definida por lei. X - A lei conferiu ao Poder Executivo o mister de alterar, periodicamente, o enquadramento da empresa, com base nas estatísticas de acidente de trabalho, tarefa que, na esteira do

entendimento pacificado pelas Egrégias Cortes Superiores, não ofende os princípios contidos nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal e no artigo 97 do Código Tributário Nacional. Confira-se: XI - O Decreto nº 6957, de 09/09/2009, atualizou a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, constante do Anexo V ao Decreto 3048/99, com base na Frequência, Gravidade e Custo da acidentalidade, em conformidade com os parâmetros contidos nas Resoluções nº 1308/2009 e 1309/2009, do Conselho Nacional de Previdência Social, e com estatísticas e registros junto ao INSS, cujos números médios foram divulgados na Portaria Interministerial nº 254/2009, do Ministério da Fazenda e do Ministério da Previdência Social. XII - O citado decreto, ao indicar as atividades econômicas relacionadas com o grau de risco, explicitou e concretizou o comando da lei, para propiciar a sua aplicação, sem extrapolar o seu contorno, não havendo violação ao disposto no artigo 97 do Código Tributário Nacional e no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. XIII - No sentido da constitucionalidade e da legalidade da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho - SAT este Tribunal Regional Federal da 3ª Região já firmou seu entendimento, por ocasião dos seguintes julgamentos: Primeira Seção, AC 1999.61.05.014086-0, Rel. Des. Fed. Cecilia Mello, DJU 17/11/2006, p.274; Primeira Turma, AC 2001.61.00.030466- 3, Rel. Des. Fed. Johnson Di Salvo, DJU 20/04/2006, p. 859; Segunda Turma, AC 2000.61.00.036520-9, Rel. Des. Fed. Nélton dos Santos, DJU 24/11/2006, p. 411; Quinta Turma, AC 2005.03.99.052786-0, Rel. Des. Fed. Ramza Tartuce, DJU 22/11/2006, p. 160. Por sua vez, não há que se falar em ilegalidade ou inconstitucionalidade da cobrança instituída pelo art. 10 da Lei 10.666/03, regulamentada pelo Decreto nº 6.957/2009. XIV - Com relação às alegações acerca dos critérios adotados para a apuração do FAP (Fator Acidentário de Prevenção) e quanto à compensação de valores recolhidos indevidamente, inviável, pois a insatisfação manifestada pelo contribuinte, em confronto com os elementos indicativos apresentados pelos órgãos governamentais, torna indispensáveis o oferecimento de elementos probatórios. Em outras palavras, o exame com relação à correição da alíquota da contribuição em que a impetrante foi enquadrada não pode ser feito em sede de cognição sumária, demandando instrução probatória e análise aprofundada da questão. XV - Apelação da parte autora improvida (fls. 456/458). 2. É o relatório. 3. Verifica-se que o tema dos autos, qual seja, fixação de alíquota da contribuição ao SAT a partir de parâmetros estabelecidos por regulação do Conselho Nacional da Previdência Social, é objeto de Repercussão Geral perante o STF (Tema 554 - RE 677.725/RS). 4. Com efeito, embora a existência de Repercussão Geral pela Corte Suprema não imponha o sobrestamento do Recurso Especial em matéria idêntica, inexiste óbice a que esta Corte determine a devolução dos autos à origem para a observância do art. 1.040 do Código Fux. 5. Assim, encontrando-se a matéria com repercussão geral reconhecida, por medida de economia processual e para evitar decisões dissonantes entre a Corte Suprema e esta Corte Superior, os recursos que tratam da mesma controvérsia no STJ devem aguardar, no Tribunal de origem, a solução no recurso extraordinário afetado (AgInt no REsp. 1.366.363/ES, Rel. Min. OG FERNANDES, DJe 23.8.2017). 6. Em face do exposto, determina-se a devolução dos autos ao Tribunal de origem, com a devida baixa nesta Corte, para que, após a publicação do acórdão do Recurso Extraordinário citado, a Corte de origem proceda a novo juízo de admissibilidade, nos termos do art. 1.040 do Código Fux (STJ, 2020, *online*).

As decisões administrativas do Conselho Administrativo da Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF) também tem acolhido entendimento favorável a extrafiscalidade das intervenções estatais em suas decisões sem deixar de observar princípios norteadores constantes da ordem econômica, como no caso do Acórdão nº 9202-001.417, Processo nº 10108.000499/2001-08.

Neste Recurso Especial do Contribuinte de 13/04/2011, a decisão do Tribunal Administrativo, embora reconhecendo a função social da Reserva Florestal em área privada a justificar o benefício da isenção tributária, configurada pela não-incidência do Imposto Territorial Rural (ITR), incentivo que substancia o caráter extrafiscal deste imposto, não deixou de observar a exigência de que a área fosse devidamente averbada no registro de imóveis como condição para obter o benefício, indeferindo o recurso em clara observância ao princípio da legalidade. Eis o conteúdo do referido recurso, *in verbis*:

Ementa: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR Exercício: 1997 ÁREA DE RESERVA LEGAL. NECESSIDADE OBRIGATÓRIA DA AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL NO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS. HIGIDEZ. AVERBAÇÃO ATÉ O MOMENTO ANTERIOR AO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. NECESSIDADE.

O art. 10, § 1º, II, “a”, da Lei nº 9.393/96 permite a exclusão da área de reserva legal prevista no Código Florestal (Lei nº 4.771/65) da área tributável pelo ITR, obviamente com os condicionantes do próprio Código Florestal, que, em seu art. 16, § 8º, exige que a área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas no Código Florestal. A averbação da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis CRI é uma providência que potencializa a extrafiscalidade do ITR, devendo ser exigida como requisito para fruição da benesse tributária. Afastar a necessidade de averbação da área de reserva legal é uma interpretação que vai de encontro à essência do ITR, que é um imposto essencialmente, diria, fundamentalmente, de feições extrafiscais. De outra banda, a exigência da averbação cartorária da área de reserva legal vai ao encontro do aspecto extrafiscal do ITR, devendo ser privilegiada. Ainda, enquanto o contribuinte estiver espontâneo em face da autoridade fiscalizadora tributária, na forma do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72 (O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas), poderá averbar no CRI a área de reserva legal, podendo fruir da isenção tributária. Porém, iniciado o procedimento fiscal para determinado exercício, a espontaneidade estará quebrada, e a área de reserva legal deverá sofrer o ônus do ITR, caso não tenha sido averbada antes do início da ação fiscal. Recurso do contribuinte negado. Verifica-se que a Jurisprudência dos Tribunais brasileiros acolhe o entendimento sobre a possibilidade de

tratamento diferenciado quando presente política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada, observando os limites impostos pelos princípios que norteiam nosso ordenamento jurídico e em especial, a ordem econômica prescrita na Constituição Federal (CARF, 2011, *on-line*).

Por derradeiro, verifica-se que as normas extrafiscais como normas interventivas que são, necessitam ser avaliadas sob o contexto dos direitos fundamentais, pois podem representar limitações a tais direitos dos contribuintes, como liberdade, propriedade e dignidade, plenamente garantidos. Nesse prisma, as normas extrafiscais sofrem outras formas de controle, submetidas a outros princípios e critérios de regulação como o princípio da subsidiariedade, que também realiza a análise sob critério da finalidade pública estabelecida, e vai além, analisando a norma interventora desde sua criação, os meios empregados para sua aplicação e os resultados obtidos.

4 LIMITES DA ATUAÇÃO ESTATAL EXTRAFISCAL NO DOMÍNIO ECONÔMICO: Princípio da Subsidiariedade e a importância da finalidade para regulação das normas extrafiscais

Vimos nos capítulos anteriores que a própria Constituição legitima as intervenções do Estado na ordem econômica, todavia, quando a questão envolve as normas tributárias indutoras ou extrafiscais, que induzem e influenciam o comportamento dos cidadãos/contribuintes, isso importa em limitação de direitos fundamentais, por conseguinte, os critérios de legitimação aplicados para regulação dessas normas devem ser outros, que levam em consideração a finalidade pública a ser alcançada, e se esta é merecedora a justificar a restrição aos direitos fundamentais envolvidos.

4.1 PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE E SEU CARÁTER SOCIAL COMO PRINCÍPIO REGULADOR

Assim como os outros já abordados, este princípio também verifica a adequada utilização dos instrumentos extrafiscais de regulação, sua necessidade e a finalidade almejada. Todavia, é mais abrangente, acrescentando também o controle sobre a oportunidade e conveniência da atuação estatal, preocupando-se não somente com a limitação normativa, mas também com a orientação sobre seu conteúdo e sua conveniência. A competência das normas indutoras de comportamentos dos contribuintes, se desejável, oportuna e capaz de atingir o interesse comum (LEÃO, 2015).

Ao se abordar o princípio da subsidiariedade deve-se analisá-lo e interpretá-lo como princípio de caráter ético e não somente em seu formalismo, devido ao seu ideal comunitário de sociedade, assim recepcionado na União Europeia, e de rígida repartição de competências para cada nível de poder, como base de formação do Estado.

Nesse sentido, corrobora Baracho (1997, p. 91), *in verbis*: “(...) quando se fala no princípio da subsidiariedade, em termos de Direito Constitucional, se pensa no Estado Federal ou nos princípios da Europa Comunitária, expressos recentemente no Tratado da União Europeia”.

Sobre o significado do princípio, verifica-se:

A palavra subsidiariedade tem origem no latim: *subsidium afferre*, que significa prestar ajuda, oferecer proteção. Trata-se de uma ajuda secundária

– reserva de emergência – que só entrará em ação se a ajuda prioritária, a autoajuda não bastar. Este princípio representa um empenho positivo das sociedades maiores no confronto das sociedades menores para ajudar e suprir eventuais deficiências, com o intuito de integrar, estimular o crescimento e buscar a capacidade de recuperação e emancipação (ANTUNES; XAVIER G.; XAVIER C., 2014).

Ainda sobre o tema, é interessante consultar a etimologia do termo subsidiariedade. Os termos subsidiário, subsidiariamente ou subsidiariedade provém do termo latino *subsidium*, derivado de *subsidiarius* (BARACHO, 1997, p. 23; PONTIER, 1986, p. 1516).

Há certa dificuldade para a aplicação da metodologia jurídica à noção do princípio, embora entenda-se que as palavras mencionadas experimentam certa qualificação que deve ser analisada, critério que importará na utilização correta dessa noção.

A subsidiariedade apresenta diferentes significados. Certas diferenças que repercutem na definição jurídica do termo, apontam duas formas de compreensão, bem diferentes. Na primeira interpretação, ela é representada pela ideia de secundária, pelo que se trata da qualidade do que é secundário. Sendo termo meio hermético, aponta dificuldades para sua compreensão. Para outra compreensão, considerada como mais significativa, ela se refere à ideia de supletividade. Absorve, simultaneamente, dois significados: complementariedade e suplementariedade. A complementariedade e a suplementariedade não são sempre dissociáveis. A suplementariedade é o que se acrescenta, entende-se que ela representa a questão subsidiária, destinada suplementariamente a desempatar os concorrentes. Em certas ocasiões, a questão subsidiária não é de todo secundária, desde que permite designar os vencedores, sendo que na questão subsidiária ocorre a ideia de decidir. A subsidiariedade implica, nesse aspecto em conservar, a repartição entre duas categorias de atribuições, meios, órgãos que se distinguem um dos outros, por suas relações entre si. A ideia de complementariedade explica, de maneira ampla, a utilização feita em direito, da noção de subsidiariedade. As organizações são o fruto dos compromissos de exigências diferentes, desde que a pluralidade de direitos aplicáveis são resultado de reivindicações opostas. De um lado está o poder público, cuja própria existência é um fato incontornável, qualquer que seja a teoria que pretenda explicá-lo. Do outro lado, estão as pessoas privadas, que em uma democracia, que admite que elas possam, debaixo de certas reservas, agir livremente em todos os domínios. O direito público explica a intensidade de suas regras, ao passo que o direito privado aparece como complementar um do outro (BARACHO, 1997, p. 31 e ss.).

Em verdade, a noção de subsidiariedade apresenta uma forma específica de concepção e organização das relações sociais. Para uma melhor compreensão, Souza (2010) apresenta uma divisão do princípio da subsidiariedade em 4 (quatro) parâmetros, que representam uma sistematização das várias projeções indicadas pela doutrina e que refletem essa forma de organização da sociedade e do Estado:

- 1º) a organização social compõe-se de coletividades que se expandem progressivamente, em uma formação que tem na base o ser humano, desenvolve-se por sociedades intermédias e chega ao Estado;
- 2º) deve haver uma primazia da pessoa e das coletividades menores em relação às coletividades maiores;
- 3º) deve-se respeitar a autonomia da menor unidade (pessoa ou coletividade), que merece dispor da liberdade de atuar até o limite de sua capacidade;
- 4º) a intervenção da unidade maior justifica-se em face das incapacidades da menor unidade e em proveito do bem comum (SOUZA, 2010, p. 34).

Essa divisão da subsidiariedade formulada em parâmetros tem objetivo didático, todavia, não é possível analisar cada parâmetro separadamente, nem tampouco fazer corresponder a cada um a obra de apenas um autor. Na verdade, a divisão representa um esforço dos teóricos modernos da subsidiariedade para encontrar os elementos que constituem e justificam a ideia da subsidiariedade na obra dos autores clássicos (SOUZA, 2010).

Alguns autores dedicam a Aristóteles, a base filosófica para ideia de subsidiariedade como forma de organização da sociedade. O filósofo grego em sua obra *A Política*, descreve uma organização social em que a sociabilidade é natural ao homem e os indivíduos e coletividades humanas devem cumprir funções específicas de acordo com suas aptidões, de modo que cada um deve realizar somente aquilo que é capaz de fazer melhor. Cada grupo deve ser suficiente para sobreviver e atuar no domínio de suas atividades próprias. Se algum indivíduo ou alguma coletividade menor não for suficiente por si só, então nesse caso estaria legitimada a intervenção de outra coletividade superior (ARISTÓTELES, 1988).

Com efeito, Aristóteles considera a cidade a comunidade política de maior relevância, que se forma naturalmente com o objetivo de atender ao bem comum, a busca da felicidade, como bem mais importante, “uma vez tendo sido considerada alguma coisa final, completa e autossuficiente, [ela] é a finalidade visada por todas as ações” (ARISTÓTELES, 2002, p. 49).

A partir do século XX, a subsidiariedade surge com a Igreja Católica, por meio das suas Cartas Encíclicas, como princípio de doutrina eminentemente social e solidarista. Posteriormente, vai sendo aos poucos assimilado pelo direito, tendo sua positivação no ordenamento jurídico a partir da criação da União Europeia e nas legislações de outros países que deram um formato inicial aos ideais sociais do referido princípio (SOUZA, 2010). Neste capítulo, perfazemos esse caminho, descrevendo desde as primeiras manifestações católicas sobre a subsidiariedade até sua positivação nos textos constitucionais de alguns países.

Ao longo do tempo, o princípio da subsidiariedade tem revelado crescente evolução, o que reflete em transformações tanto em seu conteúdo quanto em sua aplicação, abandonando a ideia de que Estado deveria limitar-se a ditar direitos e obrigações, passando a entendê-lo

como ente regulador da ordem econômica, fomentando indiretamente de forma subsidiária os direitos e deveres dos indivíduos, visando primordialmente o desenvolvimento da atividade econômica como um todo e não apenas a satisfação dos contribuintes.

Por suposto, a atividade econômica deve ser aqui entendida de duas formas: tanto em seu sentido estrito, na prestação de serviços públicos inerentes ao Estado, como propriamente, atividade econômica em que o Estado passa a explorar determinados setores, interferindo diretamente no setor privado (NACLE; DUARTE, 2014).

Um dos primeiros filósofos a se referir a subsidiariedade foi *Dante Alighieri* que na Encíclica *Quadragesimo Anno*, do Papa Pio XII, reafirmada e fortalecida posteriormente na Encíclica *Centesimus Annus*, nº 48, do Papa João Paulo II, descreve a subsidiariedade como intenção de proteger a liberdade individual e coletiva contra a intervenção estatal injustificada, dando um caráter social finalista para as intervenções, acrescentando o sentido da busca ao bem comum (LEÃO, 2015). Senão vejamos:

Assim como é injusto subtrair aos indivíduos aquilo que podem produzir pela sua própria iniciativa e trabalho, para confiar à comunidade, do mesmo modo é injusto que a comunidade superior e mais ampla atribua a si própria aquilo que as comunidades inferiores e mais pequenas podem produzir e levar a bom termo; isto é altamente prejudicial e ao mesmo tempo perturba a ordem social. O fim natural da sociedade é prestar auxílio aos membros do corpo social e não os destruir ou absorvê-los (MONCADA, 2012, p. 285).

Sobre esta origem católica da subsidiariedade, Gutiérrez (2009) destaca que tal concepção se apoia na valorização do indivíduo, do ser humano frente as organizações políticas estatais, e das organizações naturais, assim classificadas como aquelas surgidas no seio da sociedade, em detrimento das organizações não naturais como o Estado. Nesse entendimento as intervenções estatais na economia estariam restritas àquelas situações em que os indivíduos não conseguirem desenvolver por si mesmos, ou por meio de organizações sociais, as atividades econômicas. Nesse prisma, preconiza:

Na origem da concepção católica de subsidiariedade está a necessidade política de sublinhar a prevalência e a precedência ética, ontológica e teleológica da pessoa, do indivíduo humano, sobre a organização política do Estado. Essa doutrina prega a mesma prevalência e precedência em relação às organizações que surgem na sociedade civil (órgãos intermediários), entendidas como "organizações naturais" em oposição à organização "não natural" chamada Estado. De acordo com esse pensamento, o Estado é chamado a operar caso os indivíduos, sozinhos ou por meio de suas organizações sociais, não sejam capazes de realizar as tarefas necessárias para satisfazer suas responsabilidades e necessidades. Portanto, a ação do

Estado deve limitar-se às medidas necessárias para reativar a iniciativa e a atividade dos indivíduos e de suas organizações quando este estiver temporariamente incapaz de lidar com a satisfação de tais questões¹⁶ (GUTIÉRRES, 2009, p. 399-400).

Essa premente característica de solidariedade social é reforçada pela Encíclica *Rerum Novarum*, de 1891, escrita no pontificado Papa Leão XIII, renovada em 2009 através da Encíclica *Caritas in Veritate*, *in verbis*:

[...] o princípio da subsidiariedade há de ser mantido estritamente ligado com o princípio de solidariedade e vice-versa, porque, se a subsidiariedade sem a solidariedade decai no particularismo social, a solidariedade sem a subsidiariedade decai assistencialismo que humilha o sujeito necessitado.

Neste mesmo entendimento, o princípio se faz presente na Encíclica *Mater et Magistra* de 1961, do Papa João XXIII, onde justifica o papel do Estado na atividade econômica para garantir a maior amplitude na tutela dos mais necessitados e não para limitar a liberdade dos indivíduos (NACLE; DUARTE, 2014).

Preliminarmente, a subsidiariedade considera uma dualidade entre setor público e privado, onde os contribuintes procuram garantir os direitos fundamentais conquistados, enquanto o poder estatal promove intervenções, subsidiariamente, somente onde e quando entende necessário, regulando as relações sociais. Todavia, para se obter o melhor entendimento a respeito da amplitude deste princípio, torna-se necessário entendermos seu estudo além de suas bases a fim de melhor compreender a essência de suas finalidades.

Por suposto, verifica-se que o princípio representa bem mais que meras interferências estatais em certos setores da economia e a partir da análise da economia liberal como um todo, percebe-se que suas origens convergem com o berço do liberalismo e de seu contraste com o socialismo, onde a garantia do bem comum e as liberdades individuais se confrontam (NACLE; DUARTE, 2014).

Portanto, verifica-se que a subsidiariedade, que antes, de forma insipiente, fazia parte dos textos normativos da Igreja, passa a exercer papel fundamental no exercício de

¹⁶ Livre tradução de: Al origen de la concepción católica de la subsidiariedad se encuentra la necesidad política de subrayar la prevalencia y precedencia ética, ontológica y teleológica de la que persona, del individuo humano por sobre la organización política del Estado. Esta doctrina predica la misma prevalencia y precedencia respecto de las organizaciones que surgen al interior de la sociedad civil (los cuerpos intermedios), entendidas como “organizaciones naturales” por contraposición a aquella organización “no natural” denominada Estado. Según este pensamiento, el Estado se encuentra llamado a operar en el caso que los individuos, por sí mismos o a través de sus organizaciones sociales no sean capaces de llevar a cabo las tareas necesarias para la satisfacción de sus incumbencias y necesidades²⁷. Por ello, la acción del Estado debe ser limitada a las medidas necesarias a reactivar la iniciativa y la actividad de los individuos y de sus organizaciones cuando esta sea temporalmente incapaz de hacer frente a la satisfacción de dichos asuntos.

interferência estatal na vida privada, passando a ser positivado nos textos constitucionais que estariam por vir.

Dessa forma, a partir da segunda metade do século XX, aquilo que representava uma ideia proposta pela Igreja, ganha força no direito constitucional, passando a ter função de princípio, ordenando o papel do Estado a intervir nas relações jurídico-econômicas, corrigir as distorções e desvios das políticas econômicas (MARQUES, 2012).

Neste contexto, o princípio da subsidiariedade assume a compreensão de que o Estado deve desempenhar o papel de interventor, em caráter excepcional, subsidiário e pontual, somente naqueles setores que entende serem necessários, visando o desenvolvimento econômico e social.

O Estado moderno surge com a vocação de atuar no campo econômico; o que é modificado no tempo seria apenas a forma dessa atuação, dirigida inicialmente à constituição e à preservação do modo de produção social capitalista, e posteriormente à substituição e compensação do mercado (GRAU, 2015).

A subsidiariedade pressupõe que a extrafiscalidade tributária, e consequentemente as normas indutoras ao comportamento dos indivíduos, somente ocorra em caráter excepcional e devidamente adequada a uma justificação normativa, embora não represente um princípio explícito ou absoluto para o direito constitucional brasileiro, nem mesmo para a União Europeia, que o incorporou em sua doutrina e no preâmbulo do Tratado da União Europeia (LEÃO, 2015).

Apesar de não ser plenamente difundido em nosso sistema normativo interno, o princípio da subsidiariedade pode ser depreendido de nosso texto constitucional, vide artigos 173 e 174 da CF/88:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

(...)

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado (BRASIL, 1988).

Da análise dos artigos anteriores percebe-se a previsão da vinculação da atuação estatal à exigência de lei, a eficácia restrita e a finalidade direcionada ao setor privado. Tais condições se constituem em prerrogativas para aplicação deste princípio, tendo em vista não

haver no ordenamento jurídico pátrio, determinação clara que autoriza a instituição e aplicação de tributos com finalidade extrafiscal, sendo tal atuação, conforme os preceitos constitucionais intrínsecos, considerada subsidiária, acessória e auxiliar a atuação privada.

Nos casos em que os interesses públicos e privados sejam conflitantes, a prevalência para a solução do problema será da iniciativa privada, vez que, para esta última está vinculada a finalidade a ser alcançada e para a qual a intervenção estatal é subsidiária (CALIENDO, 2013).

Cabral de Moncada defende que, embora o princípio da subsidiariedade esteja implícito em diversos sistemas normativos, como por exemplo no Brasil e na Comunidade Europeia, outros não o reconhecem ou defendem posição diversa, portanto, há necessidade de positivá-lo para que sirva de base para impor limites e critérios para as intervenções estatais no domínio econômico devido à imprevisibilidade e insegurança que estas representam, e adverte sobre a urgência de uma revisão constitucional da ordem econômica para positivar tal princípio, que considera como estruturante das relações entre estado e economia (MONCADA, 2012).

O princípio valoriza o reconhecimento dos direitos fundamentais individuais e também das pequenas autarquias, propondo uma maior autonomia que implique em maior rapidez na tomada de decisão administrativa. Por outro lado, consagra limites claros à intervenção do Estado, que não devem ser simplesmente subentendidos ou implícitos nas legislações, mas sim positivados, garantindo a natureza privada da atividade econômica (MONCADA, 2012).

Moncada (2012) também credita a origem do referido princípio à Igreja Católica, e se alinha com sua doutrina de cunho social e ético, de atendimento das necessidades dos menos favorecidos e na autonomia do indivíduo, contrastando ao Liberalismo econômico, fruto de suas consequências negativas, cuja ortodoxia e estrita racionalidade na condução da atividade econômica, e no interesse privado, muitas vezes motivado por sentimentos egoístas, que acabaram por gerar desajustes econômicos e desigualdades sociais.

Diante do princípio, o autor preceitua sobre o papel destinado ao Estado:

Numa ordem político-social orientada pelo critério da subsidiariedade, o estado é apenas a instância de controle de toda uma série de autônomos subsistemas autárquicos e privados dotados de amplas e decisivas competências e apenas sujeitos a um controle estatal em última instância. Cada subsistema dispõe de uma ampla capacidade de autodireção e autonomia. O Estado não decide em matérias que lhe são estranhas, sobrepondo-se e absorvendo as referidas entidades autônoma, apenas regula em última análise as condições externas da convivência entre as referidas autonomias acautelando ao mesmo tempo certos interesses gerais, posto que

as autonomias em causa não são obviamente absolutas, não sendo dispensáveis coordenações globais. A autorregulação é, dentro de certos limites, compatível com a coordenação estatal.

No terreno da economia, tudo isto leva a que o Estado apenas determine o quadro geral (coordenação) dentro do qual a autonomia privada se deve desenvolver dentro das condições de uma economia de mercado (autorregulação) (MONCADA, 2012, p. 288).

Atualmente, o princípio da subsidiariedade, tem sido aplicado como forma de justificar a interferência do Estado na atividade econômica, todavia, originou-se de um cenário de graves necessidades, onde os agentes privados ansiavam pela proteção e garantia do Estado, sem que isso compromettesse em violação de sua liberdade. Nesse mesmo sentido, destaca-se a importância da Igreja que reforça as bases da formação do referido na Encíclica *Centesimus Annun*, do Papa João Paulo II, onde reconhece:

(...) o Estado deve concorrer tanto directa como indirectamente. Indirectamente e segundo o *princípio de subsidiariedade*, criando as condições favoráveis ao livre exercício da actividade económica, que leve a uma oferta abundante de postos de trabalho e de fontes de riqueza. Directamente e segundo o *princípio de solidariedade*, pondo, em defesa do mais débil, algumas limitações à autonomia das partes, que decidem as condições de trabalho, e assegurando em todo o caso um mínimo de condições de vida ao desempregado.

Assim sendo, observa-se que o princípio da subsidiariedade passa a assumir o papel fundamental a justificador a interferência do âmbito público sobre o privado, senão vejamos:

[...] o Estado deve respeitar os direitos individuais, pelo reconhecimento de que a iniciativa privada [...] tem primazia sobre a iniciativa estatal; em consonância com essa ideia, o Estado deve abster-se de exercer atividades que o particular tem condições de exercer por sua própria iniciativa e com seus próprios recursos (GUNTHER, 2011, p. 90).

Nesse mesmo sentido, reafirma-se o entendimento de que o princípio representa os motivos e razões da limitação da interferência estatal, que relaciona com a criação de um Estado Subsidiário, conforme assevera Di Pietro (2002):

O princípio da subsidiariedade assume a importância fundamental de definir o papel do Estado, sendo que o Estado deve fomentar, coordenar, fiscalizar a iniciativa privada, de tal modo a permitir aos particulares, sempre que possível, o sucesso na confecção de seus empreendimentos.

A contraponto da ideia inicial da subsidiariedade, com base na doutrina liberal de

neutralidade, seus pressupostos negavam a interferência no âmbito privado, conformando-se com mero papel secundário. Depois de alçado a condição de princípio, a subsidiariedade adquire novos contornos perante o cenário econômico, justificando a presença do Estado, não como limitador de direitos, mas como coadjuvante e primordial ao bom desenvolvimento das atividades econômicas.

O desenvolvimento prático do princípio de subsidiariedade demanda a diferenciação entre regras e princípios. O princípio ordena algo que deve ser efetivado, levando em consideração as possibilidades jurídicas e fáticas. Com a regra exige-se que se faça exatamente o que elas ordenam, apesar de também conterem determinação no âmbito das possibilidades jurídicas e fáticas. A amplitude do conceito de princípio pode estar ligada aos direitos individuais e aos bens coletivos. Para a compreensão de subsidiariedade, conforme é aqui empregado, convém ressaltar o significado da teoria dos princípios, bem como seu relacionamento com a efetivação concreta dos direitos fundamentais (ALEXY, 1993).

Assim, pode-se afirmar que, muito embora o referido princípio não esteja plenamente expresso em nossa Carta Magna, seu caráter secundário deve ser compreendido de forma ampla e irrestrita, vinculado a valores maiores que justificam assim, a existência do Estado e sua função de intervir no âmbito privado, com finalidade de assegurar maior justiça e estabilidade social (NACLE; DUARTE, 2014).

A esse respeito, argumenta Baracho (1997, p. 30): “o princípio de subsidiariedade é uma garantia contra a arbitrariedade, procura inclusive suprimi-la. É necessário que toda autoridade investida de funções deva justificar seus atos”.

A subsidiariedade vai além da proteção de direitos individuais, com sentido também pragmático, serve como obstáculo ao despotismo democrático centralizador, fortalecendo a autonomia do indivíduo. Defende que as intervenções sejam apenas residuais e específicas, somente ocorrendo naquelas atividades onde o indivíduo não tenha condições de desenvolver sozinho, numa relação mais próxima entre a Sociedade civil e o Estado por meio de uma reorganização administrativa no plano vertical que promova a desregulamentação. (MONCADA, 2012).

Todavia, cabe ressaltar que as intervenções estatais características da função regulatória devem ser avaliadas juridicamente, legitimadas, a fim de verificar sua real necessidade, para que o Estado não cometa injustiças na sua forma de atuação, o que pode ocorrer na medida em que impõe regras que limitam a liberdade e a autonomia de seus administrados regulando, direta ou indiretamente determinada atividade, intervindo em algum setor da economia.

Deve-se compreender que antes de ocorrer uma intervenção, seja no âmbito legislativo ou executivo, faz-se necessário verificar as necessidades da sociedade, estabelecendo os interesses e objetivos que ensejam a tomada de decisão e assegurem as medidas mais adequadas ao bom desenvolvimento das necessidades passadas, presentes e futuras, com a finalidade de atingir o desenvolvimento sustentável (NACLE; DUARTE, 2014).

No princípio da subsidiariedade, a atuação do estado por meio da tributação na função extrafiscal, pode ser considerada como um modelo auxiliar da função fiscal principal e somente deve ser utilizada quando a própria sociedade não conseguir regular seus interesses e quando tal intervenção não for prejudicial ou ineficaz.

Assim, deduz-se que critérios como necessidade e essencialidade estão atrelados a este princípio, determinando o sentido e alcance da aplicação da extrafiscalidade na busca da solução menos custosa e mais próxima ao cidadão, considerando a diminuição da cadeia decisória e a burocracia estatal, a maior eficiência e consistência na execução da prestação de serviços (LEÃO, 2015)

Portanto, conclui-se que o princípio da subsidiariedade detém sua relevância no atual ordenamento jurídico, tendo em vista que confere a justificativa da interferência estatal no âmbito privado. Por esse motivo não se pode interpretá-lo como uma proposta de Estado mínimo, que meramente se restringe, se limita ou abandona as funções estatais em prol de que o livre arbítrio dos entes privados possam gerir o destino de seus negócios, a contraponto, o referido princípio encontra respaldo em si mesmo, pois busca promover estabilidade e desenvolvimento na atividade econômica.

4.2 SUBSIDIARIEDADE COMO PRINCÍPIO DE ORGANIZAÇÃO POLÍTICA: Federalismo

O Federalismo constitui-se na união dos entes federados dotados de autonomia e submetidos a um poder central, que absorve algumas das prerrogativas destes entes. Neste sistema, o equilíbrio federal deve ser preponderante entre as esferas de poder, onde nenhum ente federado deve sobrepor-se a outro, pois detêm poderes únicos e concorrentes e governam sobre o mesmo território e as mesmas pessoas. Assim, o sistema federativo deve acomodar a competição e conciliar conflitos entre os entes federados.

Neste sistema, o equilíbrio federal deve ser preponderante entre as esferas de poder, onde nenhum ente federado deve sobrepor-se a outro, pois detêm poderes únicos e

concorrentes e governam sobre o mesmo território e as mesmas pessoas. Assim, o sistema federativo deve acomodar a competição e conciliar conflitos entre os entes federados.

Para a criação do sistema federal é necessário que haja uma Constituição que estabeleça a repartição interna de poderes e as regras que digam respeito às relações territoriais de poder: distribuições de competências administrativas e de recursos fiscais, instituições federais, representação federal, relações intergovernamentais e etc.

Uma importante característica do Federalismo moderno é seu antagonismo ao Estado unitário em relação a forma de Estado. Isso se explica por meio da confederação, que é uma forma de agregação de Estados nacionais e não de territórios que compõem esse Estado. Como, por exemplo, a União Europeia que representa uma confederação, pois une diversos países que se organizam internamente como federados ou unitários.

A Constituição delimita a atuação e os espaços de poder entre os entes federados no mesmo território, buscando eliminar a possibilidade de concorrência entre eles pela administração do mesmo território e evitar que os interesses locais ou regionais se sobreponham aos interesses nacionais. Prescreve as regras fundamentais e os limites estabelecidas no pacto federativo, que devem ser respeitados pelos entes federados e que não podem ser abolidas ou alteradas unilateralmente. Neste sentido:

No âmbito tributário, a sustentar a autonomia política e administrativa do Estado-Membro, e do Município – que, no Brasil, como vimos, tem dignidade constitucional – impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual aquelas não existirão. Esta autonomia resguarda-se mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação e, também, pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente à repartição das competências no Estado Federal, assunto inexistente, ou pouco relevante, nos Estados Unitários (Regiões e Comunas) (CALMON, 2009, p. 63).

A autonomia financeira dos entes federados é fundamental para o Sistema Federativo Fiscal. Está prevista na Constituição, que discrimina as receitas tributárias, a repartição das competências e a distribuição dos recursos para cada membro do Sistema. Ao estabelecer competências tributárias e dividi-las entre os entes da federação, a Constituição Federal descentraliza a atuação da Administração Pública para a arrecadação de receita. Portanto, a autonomia financeira está estreitamente relacionada às feições da federação e às relações intergovernamentais (ANTUNES; XAVIER G.; XAVIER C., 2014).

A origem do federalismo se deu nos EUA em 1787, quando as treze colônias inglesas que constituíram os EUA, já dotadas de autonomia no período colonial (forte identidade

territorial), se uniram no processo de independência, com o objetivo de se livrarem do domínio colonial inglês e motivadas por intenções expansionistas e ameaças, a fim de aumentar sua capacidade militar ou diplomática, culminando no surgimento da Confederação das 13 colônias da América em 1778, que mais tarde se transformou na federação norte-americana (ARRECTCHE, 2002).

O federalismo nasceu, então, nos Estados Unidos da América, em 1787, como uma resposta institucional que buscava conciliar os dois objetivos em conflito: estabelecer um poder central efetivo, a União, com capacidade para tomar e implementar decisões em todo o território nacional em um campo delimitado de competências, predominantemente militar e econômico; e garantir a manutenção de autonomia política às unidades territoriais (estados) em um amplo espectro de competências – todas aquelas não definidas no escopo de atuação limitada da União. 19 1. O que é federalismo? Assim configurado, vale destacar que o federalismo surge nos EUA como um processo de centralização do poder (SOARES; MACHADO, 2018, p. 18-19).

No Brasil, o processo de formação da Federação Brasileira não se assemelha ao processo que constituiu a federação norte-americana. No caso brasileiro, a federação nasceu da determinação do governo central, como resposta aos anseios das elites regionais contra o regime monárquico. Entretanto, embora haja diferenças entre os dois processos, o modelo brasileiro absorveu parte da estrutura institucional do modelo americano, com estados dotados de poderes Executivo, Legislativo e Judiciário próprios; Constituições estaduais e etc.

Sobre o tema, Soares e Machado (2018, p. 71-72) esclarecem:

A Federação brasileira não foi resultado de um pacto constitucional entre esferas autônomas de poder no intuito de criar uma unidade política mais ampla, como nos Estados Unidos da América. Ela foi criada a partir de um Estado nacional unitário estabelecido desde 1822, com a independência do país diante de Portugal, e foi resultado da ação de lideranças políticas subnacionais que conquistaram o poder nacional 72 Federalismo e políticas públicas e estabeleceram essa forma de Estado a partir de um processo de descentralização política.

Portanto, o processo de formação do Estado Federal está intimamente ligado à formação histórica do sistema de estado no país. No caso brasileiro, o federalismo como forma de Estado foi criado em 1891, após a proclamação da República, por um decreto que pôs fim ao Estado unitário, permitindo dos Estados Federados.

O período compreendido entre a Constituição de 1891 até a atual Constituição de 1988 foi marcado por alternância de descentralização e centralização do poder político,

administrativo e fiscal, ocorrendo diversos movimentos, ora de centralização, ora de descentralização, tanto das transferências de recursos fiscais, quanto das competências legais.

Na década de 80 ocorrem modificações na estrutura fiscal que ampliam a autonomia dos estados e municípios, iniciando um processo de abertura política “lento e gradual”, reduzindo as tensões entre o federalismo e autoritarismo, resultando na redemocratização e tomando forma definitiva na Constituição de 1988. Nesse período, os movimentos em busca da descentralização fiscal e do enfraquecimento do poder central eram evidentes pela forte elevação das transferências de impostos federais em favor dos governos subnacionais (REZENDE, 2002).

A Constituição da República Federativa do Brasil, consoante ressalta o art. 1º, *caput*, da Constituição da República de 1988 (CF/88), constitui-se em um Estado Democrático de Direito, formado pela união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, qualificando-se, portanto, como um Estado Federal. Representou a conclusão de um processo de abertura política que restabeleceu a democracia e a organização federativa no Brasil adotando o regime democrático, em prol de uma sociedade livre, justa e solidária, que o Estado se torna capaz de acolher e processar a pluralidade de interesses existentes na sociedade por meio da participação política (ANTUNES; XAVIER G.; XAVIER C., 2014).

A Constituição restabeleceu as condições políticas e econômicas de autonomia das unidades federadas definindo regras para repartição de receitas tributárias e fortalecendo a capacidade de tributação própria dos entes federados, em especial dos municípios, estes os mais beneficiados com aumento das porcentagens dos repasses de impostos federais que compõem o FPE (Fundo de Participação dos Estados) e o FPM (Fundo de Participação dos Municípios) aumentaram consideravelmente, o que representou certas distorções na repartição e distribuição de recursos, já que algumas regiões pouco habitadas, composta por micro municípios dispuseram de maior volume de receitas, enquanto grandes municípios passaram a receber recursos insuficientes para atender às suas demandas (ANTUNES; XAVIER G.; XAVIER C., 2014). A esse respeito, Soares e Machado (2018, p. 91) fazem o seguinte acréscimo:

A descentralização fiscal dos anos 1980 ocorreu por meio do aumento da capacidade de arrecadação subnacional, algo que beneficiou as unidades mais ricas, e das transferências intergovernamentais (tigs) com caráter redistributivo, que beneficiaram as unidades menos populosas, algumas mais pobres. Tem destaque entre essas últimas o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), transferências obrigatórias e não condicionadas da União de 46% dos dois

principais tributos nacionais, o Imposto de Renda e o Imposto sobre Produtos Industrializados (CF/88, art. 159).

Neste contexto, o processo de descentralização apresentou resultados negativos no começo dos anos 1990, desestimulando o esforço de arrecadação própria dos entes subnacionais, principalmente dos municípios, não acarretando melhorias na redistribuição de renda dos cidadãos nacionais, por outro lado, incentivou a criação de 1.016 novos municípios no Brasil (VARSANO, 1996).

Portanto, a descentralização de recursos realizada na Federação, embora projetada para promover uma revitalização na repartição e distribuição das receitas, não surtiu efeitos esperados, pois não foi acompanhada por uma distribuição dos encargos entre os governos e de novos mecanismos de cooperação intergovernamentais, o que passou a condicionar a natureza de ajuste fiscal (ARRETCHE, 2002).

O aumento da porcentagem dos repasses aos entes subnacionais restringiu o orçamento federal, levando a União a utilizar outros mecanismos para expandir sua receita para poder cobrir seus gastos, como as contribuições sociais, cuja competência e receitas são de exclusividade da União Federal. Tais contribuições, surgem como mecanismo de financiamento dos direitos sociais e são utilizadas pela União como meio para cumprir suas responsabilidades, representando a solução para o estrangulamento orçamentário da União provocado pela descentralização, que assim pode manter elevados os níveis de gastos públicos durante aquele período (REZENDE, 1995).

A mudança desse quadro somente se daria a partir da segunda metade da década de 1990, quando o governo cede às pressões para restringir sua autonomia fiscal, devido a necessidade de ajustar a economia e estabilizar a moeda. Nesse desiderato, surge a Lei de Responsabilidade Fiscal com objetivo de garantir a disciplina fiscal em todos os níveis do governo, afetando a autonomia dos entes federados (REZENDE, 2002).

Posteriormente, novos mecanismos de tributação não compartilhada e exclusiva da União foram criados com intuito de prover o aumento de arrecadação do Governo Central. Alguns em caráter provisório como o Fundo Social de Emergência (FSE) e a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira) passando a concentrar a maior parte dos recursos tributários nos cofres da União e abandonando a política de descentralização orçamentária idealizada no Federalismo, situação que vigora aos dias atuais. A concentração de recursos em poder da União, sem dúvida representa uma ameaça ao pacto federativo, vez que reduz a autonomia e a disponibilidade de recursos dos Estados e

Municípios (ANTUNES; XAVIER G.; XAVIER C., 2014). A esse respeito, Hoffe (2005, p. 162) apresenta o seguinte comentário:

Os conceitos de federalismo e subsidiariedade estão estreitamente relacionados, uma vez que o princípio da subsidiariedade exige que, quando da subdivisão do Estado, as unidades menores não sejam apenas unidades administrativas (como departamentos ou províncias), mas unidades políticas relativamente autônomas.

A subsidiariedade, por sua vez, possui características que valorizam o indivíduo, suas iniciativas, preservando suas individualidades. O desenvolvimento social nasce no indivíduo, na pessoa humana, para posteriormente se difundir para a sociedade, fluindo de uma unidade inferior, menor, para outra superior.

Conforme preconiza o princípio da subsidiariedade, as unidades superiores devem se concentrar em suas atividades originárias e deixar a cargo das unidades inferiores aquilo que elas próprias podem desempenhar, no momento em que as instâncias inferiores encontrarem dificuldades ou de alguma forma não forem capazes de desempenhar suas tarefas, a instância superior – União – deverá intervir, assumindo o dever de corrigir desvios, socorrendo as instâncias inferiores a cumprir suas tarefas. Nesse pensar, devem existir limitações de competência no que se refere à atuação das unidades superiores, respeitando a natureza e deveres das unidades (sociedades) menores (ANTUNES; XAVIER G.; XAVIER C., 2014).

Nesse sentido, o princípio da subsidiariedade protege as instâncias inferiores dos abusos das instâncias superiores e solicita que estas últimas ajudem os corpos intermediários a desempenharem suas próprias funções. Esse sentido solidarista, característica presente na subsidiariedade, deve ser desenvolvido em uma estrutura vertical da administração, onde se valorizam as competências e a autonomia da instância inferior.

No Estado Federal as unidades subnacionais, representadas por Estados e municípios devem possuir autonomia suficiente para regular seus assuntos e, em conformidade com os preceitos do princípio da subsidiariedade, caso seja necessário, e não sejam capazes de proceder sozinhos a seguir com suas responsabilidades, aí sim, devem demandar a intervenção da União Federal.

Segundo Hoffe (2005) a eventual intervenção, no momento em que a autoajuda não bastar, justifica-se pela busca do desenvolvimento proporcional entre os entes federados e redução das desigualdades – Estado Distribuidor. Assim, o princípio da subsidiariedade, neste aspecto, procura unir o federalismo à solidariedade – correlação entre integração e autonomia, reciprocidade e cooperação, visão detalhada na seção seguinte. Nesse sentido a

subsidiariedade se coloca contra um crescimento do centralismo e em favor do federalismo. O autor ainda complementa:

A eventual intervenção, no momento em que a autoajuda não basta, justifica-se pela busca do desenvolvimento proporcional entre os entes federados e redução das desigualdades – Estado Distribuidor. Assim, o princípio da subsidiariedade, neste aspecto, procura unir o federalismo à solidariedade – correlação entre integração e autonomia, reciprocidade e cooperação, visão detalhada na seção seguinte. Nesse sentido a subsidiariedade se coloca contra um crescimento do centralismo e em favor do federalismo (HOFFE, 2005, p. 162).

Com este propósito, considera-se que o princípio da subsidiariedade possui aspecto positivo, pois na medida que se verifica a aplicação de tomada de decisões, de entes superiores com maior capacidade e competência, sobrepondo-se ao interesse dos inferiores, visando garantir o atingimento dos fins esperados. Nesse sentido corrobora Lázaro:

Afirmar que o princípio da subsidiariedade é negativo quer dizer, diretamente, que se reveste de garantia constitucional – não expressa, porém existente – da proteção da não intervenção do ente superior sobre o inferior, limitando, por exemplo, a interferência do poder estatal sobre o municipal em competências políticas (LAZARO, 2001, p. 33).

Nesse sentido, por exemplo, se verifica sua utilização para explicar a existência do federalismo, no qual se reconhece a existência de unidades autônomas que detêm para si competências exclusivas, como o caso do Brasil; do nascimento da União Europeia, que contém a previsão expressa de tal conteúdo no artigo 2-B do Tratado de Maastrich; bem como no Direito Penal para compreender sua função enquanto última *ratio*, em que somente se justifica a aplicação de tal direito diante da inexistência e fracasso das demais formas de sanções previstas no ordenamento (NACLE; DUARTE, 2014, p. 100).

Nesse íterim, verifica-se que o Federalismo e a subsidiariedade se afinam e entrelaçam, pois, ambos preconizam a descentralização e a autonomia das instâncias inferiores (Estados e Municípios), assim como no sentido solidarista representado no sistema federalista, quando a União socorre uma unidade subnacional.

Contudo, o princípio da subsidiariedade vai além. Como possui características de complementariedade, exerce o controle da intervenção da União ao ente subnacional, para que tal seja exercida somente quando realmente necessária, nos casos em que o ente subnacional não seja capaz de exercer suas atividades, como ainda propõe um reordenamento das competências dos entes federativos, um escalonamento vertical do Estado, com maior volume

de competências nas instâncias inferiores, nas quais os Estados membros, somente possam cedê-las a outro ente federado, caso não seja capaz de assumi-las a contento (HOFFE, 2005). Essa característica é reconhecida pela doutrina como subsidiariedade vertical.

Nesse mesmo sentido, preceitua Antonio D'Andrea (2003, p. 72):

A subsidiariedade vertical afeta as estruturas territoriais relacionadas a um sistema jurídico específico (e principalmente os estados federais) em referência ao exercício de funções públicas e consiste em atribuir essas funções a partir do órgão mais próximo das afiliadas, assumindo a exercício - subsidiário - das funções dos Órgãos, escopo e dimensões maiores (e, portanto, mais afastadas das afiliadas) somente quando você não conhece a ação da Entidade de primeiro ou segundo nível efetiva ou economicamente conveniente, dependendo da articulação territorial da Entidade. Este sistema aceita o princípio em questão (se permanecermos na perspectiva dos Estados-Membros até finalmente atingir o nível do estado federal).¹⁷

Do mesmo entendimento, corrobora Zorrilla Martinez (1994, p. 409 e ss.):

Dentro das preocupações federativas, o Governo local deve assumir grande projeção, desde que sua efetivação, estrutura quadros políticos, administrativos e econômicos que se projetam na globalidade dos entes da Federação. No exercício de suas atribuições, o governo das entidades federativas poderá promover ações que devem, pelo menos, mitigar a desigualdade social, criar condições de desenvolvimento e de qualidade de vida. A Administração pública de qualidade, comprometida com as necessidades sociais e aberta à participação solidária da sociedade, pode melhorar as entidades federativas e os municípios. A partir desse nível, concretiza-se, necessariamente a efetivação dos direitos humanos. A descentralização, nesse nível, deverá ser estímulo às liberdades, à criatividade, às iniciativas e à vitalidade das diversas legalidades, impulsionando novo tipo de crescimento e melhorias sociais. As burocracias centrais, de tendências autoritárias, opõem-se, muitas vezes, às medidas descentralizadoras, contrariando as atribuições da sociedade e dos governos locais. O melhor clima das relações entre cidadãos e autoridades deve iniciar-se nos municípios, tendo em vista o conhecimento recíproco, facilitando o diagnóstico dos problemas sociais e a participação motivada e responsável dos grupos sociais na solução dos problemas, gerando confiança e credibilidade.

Dessa forma, consegue-se compreender o atual cenário econômico, em que certas ocasiões o Estado se retrai, mantendo-se neutro perante as ações agentes econômicos privados

¹⁷ Livre tradução de: "La sussidiarietà di tipo verticale investe gli assetti territoriali relativi ad un determinato ordinamento giuridico (ed in primo luogo gli Stati federali) in riferimento all'esercizio delle funzioni pubbliche e consiste nell'assegnare tali funzioni partendo dall'Ente più vicino ai consociati, ipotizzando l'esercizio – sussidiario – delle funzioni da parte degli Enti ambito e dimensioni più ampi (e perciò più lontani dai consociati) solo quando non sia efficace né economicamente conveniente l'azione dell'Ente di primo o secondo livello, a seconda dell'articolazione territoriale dell'ordinamento che accoglie il principio in questione (se restiamo nell'ottica dello Stati membri sino a giungere, infine, al livello dello Stato federale)".

e em outras atua interferindo, induzindo a vontade daqueles mesmos agentes. Neste sentido, tomemos como exemplo, as privatizações de empresas estatais; concessões de serviços públicos aos particulares; redução do tamanho da máquina pública com extinção de setores e departamentos, bem como a redução do quadro dos servidores públicos.

É deste modo que o princípio da subsidiariedade atua na área econômica, embora seu conteúdo não se limite somente a esta área, sobretudo porque as relações sociais desenvolvem-se constantemente na economia, revelando na prática a materialização e a importância deste princípio, em que pese não se encontrar positivado em nosso ordenamento.

Tais medidas econômico-sociais são resultado da aplicação do princípio da subsidiariedade, carreado pelas constituições econômicas, que legitimou e possibilitou a atuação direta do Estado nas áreas econômicas e sociais.

Por suposto, o princípio da subsidiariedade não representa limitação da atuação estatal ou privada, afirmação que encontra respaldo na constituição econômica, que destinou capítulo próprio a tratar da regulação da atuação do Estado no domínio econômico. Nesse entendimento:

No âmbito constitucional, embora já sabido que referido princípio não se encontra positivado, encontra-se a subsidiariedade como elemento material norteador do atual ordenamento. E, somente se pode fazer tal afirmação no atual contexto da Constituição de 1988, eis que não se pode olvidar que as constituições correspondentes ao período liberal se tratavam de constituições políticas, isto é, constituições que visavam e asseguravam apenas e tão somente funções de repartição de poderes e competências (NACLE; DUARTE, 2014, p. 100-101).

O princípio da subsidiariedade pode ser considerado um princípio de organização social na medida em que analisa a delimitação das competências da sociedade civil e do Estado, entretanto, na perspectiva do federalismo, torna-se um princípio de organização político-administrativa (D'ATENA, 2001).

Nessa perspectiva, o princípio de subsidiariedade se desloca da relação entre Estado e o cidadão e passando a preocupar-se com a relação entre os entes públicos, observando a distribuição das competências dentro de sua estrutura política, em uma interpretação difusa do federalismo como uma técnica de divisão vertical do poder (DEAGLIO, 2007).

Os sistemas federais constituem-se em métodos de organização político-administrativa orientados à distribuição de poderes públicos (de legislação, governo e administração) entre diferentes níveis territoriais de entidades públicas, atribuindo funções às autoridades conforme a hierarquia organizacional interna do Estado.

Nesse tipo de organização, pelo menos em suas formulações de paradigmas a ação subsidiária da organização pública superior é consentida apenas em face da incapacidade ou inadequação da instância originalmente investida de competência para seu exercício, ou seja, a interferência do ente superior somente será admitida em caso de incapacidade do ente inferior em exercer suas atividades conforme sua competência (GUTIÉRREZ, 2009).

Sobre a característica de organização político-administrativa, esclarecem Götz e Hecker (1999, p. 52):

Quando o princípio da subsidiariedade foi afirmado do ponto de vista cristão e liberal, se torna uma regra de prioridade nas relações entre estado e sociedade / indivíduo, no contexto das teorias federais, em que seu campo de aplicação se expandiu para a estrutura mais interna do estado, considerando a delimitação das esferas operacionais de unidades estaduais cada vez maiores.

Tal característica da subsidiariedade pode ser observada com a verticalidade das relações entre diferentes sujeitos públicos e a decisão política de conferir competências àqueles que estão em uma relação de proximidade territorial com os cidadãos.

O princípio da subsidiariedade aplicado à organização pública não acarreta uma grande mudança nos valores sociais, razão pela qual, na Itália, por exemplo, esse aspecto do princípio foi introduzido no sistema jurídico sem causar grandes controvérsias ao contrário de quando se iniciou a discussão sobre a introdução da subsidiariedade como princípio da organização social na Constituição italiana (MASSA PINTO, 2003).

Nesse sentido, ensina Gutiérrez (2009):

É possível ver claramente que o princípio da subsidiariedade possui várias interpretações (liberalismo, doutrina social da Igreja, federalismo como sistema de organização política), além de um vasto conteúdo axiológico. É precisamente por essas duas características (de organização social e de organização político-administrativa) que é interessante tentar analisar como essa versatilidade interpretativa e de valor do princípio influencia sua concepção e consagração positiva nos sistemas jurídicos.

Não se deve tratar o princípio da subsidiariedade desvinculado do ordenamento jurídico pátrio, relacionando-o somente às medidas econômicas de seus pressupostos, o que representaria um retrocesso, considerando que as políticas implementadas e decisões tomadas com base neste princípio não estariam eivadas de legitimidade nem tão pouco justificadas.

Somente através do reconhecimento do princípio da subsidiariedade a nível constitucional possibilita a legitimação de sua aplicação diante das regras e valores contidos

em nossa carta magna, o que viabilizará atingir um desenvolvimento nacional sustentável.

Os valores fundamentais da dignidade da pessoa humana, da livre iniciativa, do direito ao pleno trabalho, devem ser resguardados pelo Estado e regulados pelo princípio da subsidiariedade, para justificar a atuação do Estado no âmbito privado, voltado a atingir o bem-estar social. Nesse prisma, assevera Baracho:

O princípio de subsidiariedade aplica-se em numerosos domínios, seja no administrativo ou no econômico. Apesar de sugerir uma função de suplência, convém ressaltar que compreende, também, a limitação da intervenção de órgão ou coletividade superior. Pode ser interpretado ou utilizado como argumento para conter ou restringir a intervenção do Estado. Postula-se, necessariamente, o respeito das liberdades, dos indivíduos e dos grupos, desde que não implica determinada concepção das funções do Estado na sociedade (BARACHO, 1997, p. 34).

Portanto, na busca de um modelo econômico adequado e satisfatório, com a devida participação estatal e da sociedade, o princípio da subsidiariedade deve ser apreciado como sendo aquele que justifica a intervenção do Estado no âmbito privado, em face da necessidade de fato, de se restabelecer o equilíbrio da ordem econômica, diante de uma democracia que valoriza e institucionaliza o Estado Subsidiário (NACLE; DUARTE, 2014).

4.3 PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE NO CONTEXTO DA ATUAL CRISE PANDÊMICA DO CORONAVÍRUS E DO ESTADO DEMOCRÁTICO

Conforme os pressupostos do princípio da subsidiariedade, o Estado deve prover os meios necessários para o desenvolvimento social. Neste sentido, o princípio se opõe aos ideais do Estado Totalitário, que assume a responsabilidade pelo progresso da Nação, propondo o completo controle social e de toda e qualquer ação interventiva estatal em todas as esferas. Por outro lado, o princípio também não se afina com os ideais do Estado de Bem-Estar Social e tampouco no Estado Neoliberal, também tido como Estado Mínimo, de participação restrita perante os problemas sociais.

A amplitude da subsidiariedade é caracterizada por defender transformações na governabilidade, valorizando e apoiando projetos ou ações sociais de iniciativa da sociedade civil organizada. Dessa forma, a função subsidiária também não coaduna com a neutralidade, porque sua proposta político-administrativa respeita a diversidade, a liberdade, valorizando as competências através do incentivo à participação e autonomia dos cidadãos. Por esse prisma, explica Violini (1998, p. 58):

Em seu valor anti-estatalista e anti-assistencialista, o princípio de subsidiariedade não deve ficar, todavia, empobrecido na hipótese neoliberal ‘do Estado mínimo’, que deveria limitar-se a assegurar as condições externas para a ordem pública e a soberania internacional da nação. Rejeitando o pressuposto metafísico ‘da mão invisível’ que de maneira inefável guiaria, segundo a filosofia liberal, a sublimação do interesse egoísta no bem comum, a subsidiariedade funda uma ideia de Estado que implica a necessidade – como exprime a derivação etimológica de *subsidium* – de uma intervenção promocional ou ordenadora e coordenadora do Estado, a favor do aumento e do impulso de uma cultura da responsabilidade. Ou seja, o Estado é o modo com o qual as pessoas e as forças sociais orientam suas vidas para fins de uma convivência que seja capaz de ajudar e promover a suas livres iniciativas e não um mero ‘guardião neutro e indiferente’ do equilíbrio do livre mercado. Consequentemente, a subsidiariedade vertical é mais do que do federalismo, a subsidiariedade horizontal é mais do que liberalismo, de modo que convirjam para identificar uma nova e original concepção de Estado e dos relacionamentos que esse deve instituir com a sociedade, assim como a ação desse primeiro [Estado] deve colocar-se de lado àquela dos vários sujeitos sociais na busca do bem comum.¹⁸

A doutrina liberal adotada pelo Estado Democrático contemporâneo se espalhou nas esferas política, econômica e social, valorizando a liberdade individual como fator preponderante. Torna-se importante diferenciar que a liberdade aqui tratada não representa a liberdade social, de uma sociedade como um todo, mas corresponde a liberdade individual, cujos relacionamentos estão adstritos ao valor de mercado e às possibilidades e vantagens que possam beneficiar o Estado (ARAÚJO, 2007).

Este Liberalismo racional, do Estado mínimo, que prega a neutralidade e a não-intervenção nas relações comerciais, deixando o mercado à mercê da vontade dos agentes econômicos e dos interesses dos grandes grupos econômicos, não converge com os pressupostos da subsidiariedade que incentiva a promoção de iniciativas populares. Neste contexto:

18

Livre tradução de: “In questa sua valenza antistatalistica e antiassistenzialista il principio di sussidiarietà non è tuttavia esauribile nell'ipotesi neoliberale dello ‘Stato minimo’, che dovrebbe limitarsi ad assicurare le condizioni esterne per l'ordine pubblico e per la sovranità internazionale della nazione. Respingendo il presupposto metafísico della ‘mano invisibile’ che in modo ineffabile guiderebbe, secondo la filosofia liberale, la sublimazione dell'interesse egoistico nel bene comune, la sussidiarietà fonda un'idea di Stato che implica la *necessità* – come esprime la derivazione etimologica *subsidium* - dell'intervento promozionale o ordinatore e coordinatore dello Stato stesso a favore dell'incremento e dell'incentivazione di una cultura della responsabilità. In altri termini, lo Stato è il modo con il quale le persone e le forze sociali organizzano la propria vita ai fini di una convivenza che sia tale da aiutare e potenziare la loro libera attività e non un mero “guardiano” neutrale e indifferente degli equilibri del libero mercato. Se dunque sussidiarietà verticale è più di federalismo, sussidiarietà orizzontale è più di liberismo, cosicché entrambe convergono a identificare una nuova e originale concezione dello Stato e dei rapporti che esso deve istituire con la società, tale per cui l'azione del primo si affianca a quella dei vari soggetti sociali nel perseguimento del bene comune”.

O princípio de subsidiariedade não se verifica no Estado Neoliberal porque afirma a necessidade de ação deste Estado na promoção do bem comum e no resguardo das ações coletivas, entendendo-se promoção como fomento das atividades dos sujeitos coletivos, e resguardo no sentido de defesa, preservação da pessoa e dos grupos sociais contra danos e perigos. (...) Tampouco o princípio de subsidiariedade se aplica a um modelo de Estado de Bem-Estar Social – no modelo experimentado pelo keynesianismo, cujo Estado é o grande e principal gestor social - pois a planificação de suas ações leva a um mascaramento do atendimento às necessidades, uma vez que não respeita a diversidade natural entre os sujeitos coletivos e não permite a expressão de suas competências e de sua responsabilidade (ARAÚJO, 2007, p. 116).

No Estado de Bem-Estar Social, percebe-se uma atuação ampla e massiva do Estado em todas as suas instâncias sociais e econômicas, determinando através do controle legal, os âmbitos da ação social e empresarial, o que acarreta em dependência da sociedade em relação ao aparato estatal. Este modelo político-administrativo se origina da experiência das graves crises econômicas mundiais, a partir das quais o Estado substitui a mão invisível do mercado, ou seja, as forças espontâneas do mercado, para garantir a recuperação e o desenvolvimento econômico e social.

Como consequência da política assistencialista deste modelo, o Estado tornou-se excessivamente burocrático e muito abrangente em suas ações, onde a ineficiência e a demora em suas decisões e ações prosperam, prejudicando a capacidade do Estado de prover adequadamente de bens e serviços a sociedade. Tal paradigma se dispõe totalmente à forma do modelo subsidiário.

Já no Estado Democrático, o princípio de subsidiariedade encontra margem à sua aplicação, porque se vislumbra a possibilidade de diálogo entre o Estado e sociedade, na busca de um bem comum, propicia o pluralismo e promove o diálogo democrático entre as diferentes classes sociais e culturais, a fim de promover uma democrática e plural convivência social, a cidadania participativa, desonerando a burocracia da máquina estatal.

O Estado Democrático deve favorecer e disponibilizar as condições materiais, sociais, culturais para o pleno desenvolvimento social, contrastando com a postura assistencialista, a função subsidiária do Estado favorece que a pessoa se torne sujeito da realidade na qual vive. Em um governo democrático pluralista o público equivale àquilo que pertence ao povo, do qual ele participa ativamente, onde o papel Estado é o de ser subsidiário das ações de seus cidadãos, sem deixar de propiciar as condições ao pleno exercício da cidadania (ARAÚJO, 2007).

No federalismo contemporâneo, a legislação concorrente tornou-se o domínio predileto para o desenvolvimento e ampliação dos poderes legislativos do Estado membro e do município em território comum ao da União, desfazendo a tendência centralizadora do federalismo centrípeto, para explorar, em profundidade, as perspectivas do federalismo cooperativo e de equilíbrio (HORTA, 2003, p. 164).

A Constituição da República Federativa do Brasil prescreve um Estado Democrático de Direito com características humanistas e sociais, orientado para o bem comum e pela justiça social e fiscal, constituído para satisfazer as necessidades da coletividade e garantir os direitos fundamentais, primando pela igualdade social e pelo bem comum da sociedade, compreendendo assim, todas as características de um Estado solidário de justiça social. Com relação a seara financeira e tributária, o Estado Democrático de Direito pode ser considerado um “Estado Tributário”, onde as finanças se baseiam nos tributos, uma vez que o Estado não é proprietário dos meios de produção, como em outros modelos de Estado e desta forma, precisa instituir e cobrar tributos para custear seu funcionamento, seus serviços e promover a justiça social. Nesse sentido, constitui-se em Estado Distribuidor, tributando o excedente de riqueza de alguns para prestar serviços a outros que deles necessitam (BATISTA, 2009).

Sobre o Estado Democrático Brasileiro acrescenta Batista:

O Estado Democrático de Direito brasileiro é um Estado Distribuidor, um Estado da igualdade material, que deve proporcionar paz social mediante a promoção da justiça social, tanto pela sua atuação interventiva, como pela prestacional. Configura-se, assim, como Estado de Direito, social em seu desiderato (Estado da Justiça Social), que não é dono dos meios de produção (Estado Tributário), mas que para atuar e cumprir seu desiderato deve arrecadar recursos de quem pode e prestar serviços a quem deles necessita, conforme as necessidades sociais (BATISTA, 2009, p. 128).

O Estado democrático brasileiro adotou o sistema federalista, o que representa uma distribuição de competências constitucionais administrativas e fiscais entre os diferentes níveis de governo, para que cada um, de modo autônomo, detenha recursos suficientes para suprir suas devidas competências. Ou seja, tal repartição de recursos deve ser realizada de maneira equilibrada e adequada às responsabilidades de cada ente federado e nas devidas competências para instituir e arrecadar tributos.

A redução de desigualdades, que representa um dos ideais do Estado democrático, está prevista no Art. 3^a, III da CF/88, pela qual a União deve prover financeiramente os Estados, uma vez que este ente deve, tão somente, proporcionar-lhes possibilidades de trabalho e

desenvolvimento proporcional. Portanto, a ideia da subsidiariedade contrasta com a transformação da União em um ente assistencialista abrangente, exigindo que se restrinja às suas tarefas centrais, já que preconiza a autonomia dos entes federativos.

Conforme já destacado, a excessiva centralização de recursos em poder da União não se justifica, vez que perpetua o desequilíbrio federal, dificulta a divisão equilibrada de competências e recursos, retirando parcela da autonomia dos entes subnacionais prejudicando seu desenvolvimento econômico.

Com base nas diretrizes traçadas pelo Princípio da Subsidiariedade e Estado Distribuidor, verifica-se que no sistema federal subsidiário a redução das desigualdades, conforme preceitua o art. 3º da CF/88, residiria na possibilidade da União, em situações emergenciais, reordenar as unidades subnacionais (entes federados) garantindo o desenvolvimento proporcional dos mesmos visando ao bem comum. Neste contexto se situa o Estado Distribuidor interventor e promotor da justiça social que provê meios para o desenvolvimento proporcional dos entes federados e assim reduzir as desigualdades sociais.

Os efeitos práticos que norteiam os pressupostos da subsidiariedade podem ser observados no desenrolar da presente crise econômica e social causada pela pandemia do Coronavírus, que representa um desafio sem precedentes e demanda sacrifícios a todos.

O sentimento de solidariedade que emerge diante da situação emergencial, nos inspira a contribuir, no campo de nossas competências, para atravessarmos essa turbulência, em que grande parte da população, principalmente as classes menos favorecidas, já tão carentes e vulneráveis, são mais afetadas, sofrendo ainda mais as consequências da crise que assola o Brasil e a maioria dos países.

Diante da crise instalada, em que pese a constatação da ausência de um regime tributário de calamidade pública na ordem jurídica brasileira que atenda às exigências de uma crise sanitária como a que vivemos, o Direito Tributário pode e deve ajudar no enfrentamento das dificuldades do momento, ainda mais, quando o principal objetivo não é fiscal e arrecadatário, mas sobretudo extrafiscal, visto que a preservação dos empregos e da atividade econômica se torna primordial neste momento. Nesse sentido:

A urgência da ocasião demanda a construção de estratégias políticas e econômicas para garantir a renda mínima, primeiro, para a parcela da população mais vulnerável e, segundo, para a parcela que, em função da crise, encontra-se, temporariamente, sem renda originária do trabalho formal e/ou informal. O debate moral sobre a origem da renda advinda do trabalho, pressuposto da natureza empreendedora, e a renda compensatória, derivada de programas de transferência de renda, perde, momentaneamente, sua centralidade política (ARRAIS, *et al.*, 2020, l. 4).

Para tal enfrentamento, Estados e Municípios tem adotado medidas de isolamento, que restringem a circulação de pessoas a fim de evitar a transmissão e o contágio da doença, entretanto, por consequência, tais medidas têm afetado drasticamente a economia, reduzindo consideravelmente a atividade produtiva nos diversos setores econômicos.

Mesmo demonstrando contrariedade ao isolamento social adotado, o Governo federal tem promovido medidas para socorrer a economia e atenuar os efeitos da crise, tais como: diferimento de pagamentos de tributos e contribuições, que posterga o lançamento e o pagamento de tributos e contribuições de sua competência para etapa posterior a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Desonerações e redução de alíquotas de tributos e contribuições para alguns produtos e setores da economia. Transferência direta e indireta de renda, mediante pagamento de abono as classes mais vulneráveis da população e socorro às pequenas e médias empresas mediante empréstimos, financiamentos e pagamento de parte da folha de pagamento dos empregados.

Sobre o tema, comenta Arrais:

As políticas de transferência de renda (direta e indireta) são instrumentos eficazes para arrefecer os efeitos econômicos da crise pandêmica decorrente do novo Coronavírus. Isso demanda uma ação conjunta e articulada entre os entes federados (União, Estados e Municípios) e sua eficácia está atrelada a capacidade de priorizar os grupos e os espaços mais vulneráveis. A urgência da situação demanda a construção de estratégias políticas e econômicas para garantir a renda mínima, primeiro, para a parcela da população mais vulnerável e, segundo, para a parcela que, em função da crise, encontra-se, temporariamente, sem renda originária do trabalho formal e/ou informal [...] (ARRAIS, *et al.*, 2020, on-line).

Algumas das medidas adotadas constam nos relatórios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, publicados em 16 de março de 2020, com orientações e recomendações aos países que enfrentam a pandemia, correspondem a medidas com finalidade extrafiscal, algumas voltadas às classes mais vulneráveis da população. Tais medidas se alinham aos preceitos da subsidiariedade, seja no seu sentido solidarista implícito, com foco nos mais necessitados, característica que remonta às influências católicas do princípio, seja em seu alcance social, direcionadas ao desenvolvimento e recuperação da economia, na valorização do indivíduo, da família, das pequenas empresas e associações, medidas que também interagem com os pressupostos da subsidiariedade.

Outrossim, na crise que se apresenta, vislumbra-se que a contribuição do princípio da subsidiariedade seria no controle da aplicação das medidas emergenciais propostas, bem como, na avaliação dos resultados obtidos, possibilitando um realinhamento de condutas e procedimentos, buscando a maior eficácia e alcance das medidas. Por ora, há necessidade de coordenação política entre todos os entes políticos para que essas medidas atinjam seus objetivos e suas finalidades, chegando realmente a quem mais necessita, não permanecendo adstritas à burocracia e aos conflitos políticos e de competências das esferas do governo. Neste ponto, preceituam Rodrigues e Azevedo (2020, l. 6-24):

Em síntese, está-se diante de um problema de coordenação político-territorial que se manifesta em três dimensões políticas: i) na dimensão institucional e da ordem do sistema político que, no Brasil, caracteriza-se por um pacto federativo bastante centralizado e pouco claro na definição dos limites de competências; ii) nos conflitos político-partidários que afetam a governabilidade e a governança do sistema; e iii) no desenho das ações e nas escolhas políticas adotadas. Há, portanto, uma constante tensão político-institucional que resulta em arranjos e acomodações para a gestão de conflitos.

[...]

Sobre o grau de centralização e descentralização de recursos, que compreendem inclusive vinculações e condicionalidades constitucionais que orientam transferências e reafirmam papel redistributivo da União, diversas proposições e agendas de reformas são postas em debate. No entanto, definir em qual escala, como e onde executar as políticas públicas e clarificar os marcos regulatórios dos limites de atribuições entre os entes federativos não é uma tarefa trivial. Talvez os modos de enfrentamento da crise consolidem, porém, uma oportunidade para enfrentá-la.

A chegada da pandemia do coronavírus no Brasil desencadeou sérios problemas que demandam grandes desafios, tanto por sua complexidade epidemiológica como pela natureza inédita de seus condicionantes. A falsa dicotomia entre questões econômicas e salvar vidas, como tem sido demonstrada pelo alto escalão do executivo federal, mascara o urgente e ágil planejamento para mitigação de seus impactos, contribuindo para a caótica situação do sistema de saúde pública. As desigualdades regionais brasileiras potencializam a fragilidade do pacto federativo, colocado à prova em meio a embates estaduais e municipais em favor do isolamento e propostas presidenciais de afrouxamento, produzindo crises políticas desnecessárias e inoportunas em um contexto de imperativa união e contingenciamento dos efeitos maléficos da pandemia [...] (IBAÑEZ, 2020).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da análise da doutrina e demais fontes bibliográficas sobre o tema proposto, pretendeu-se neste trabalho analisar os limites das intervenções estatais extrafiscais no domínio econômico e verificar a adequação dos princípios jurídicos, em especial o princípio da Subsidiariedade, se aptos ou não, a exercerem a regulação de tais intervenções.

O Estado tem-se utilizado da tributação para induzir a vontade dos contribuintes, limitando sua liberdade por meio de intervenções que, ao mesmo tempo, incentivam ou desestimulam a atividade econômica em determinados setores conforme suas finalidades e objetivos pretendidos.

A fundamentação e a legitimação destas intervenções repousam na Ordem Econômica, pautada pela Constituição Federal que prescreve regras que limitam o poder de tributar do Estado e delas se extraem princípios constitucionais tributários, nos quais a carga de valores a eles adstrita engloba direitos e garantias do cidadão que representam cláusulas pétreas em nossa Carta Magna.

Nesse desiderato, conclui-se que qualquer que seja a atuação do poder público, os direitos fundamentais dos contribuintes/cidadãos podem ser afetados, não sendo possível ao Estado garantir integralmente que tais direitos permaneçam incólumes a quaisquer medidas interventivas estatais adotadas, o que pode acarretar em responsabilização objetiva do Estado em indenizar o ônus suportado pelos envolvidos, uma vez que há expressa garantia constitucional e o reconhecimento de nossos tribunais, que, a priori, tem aplicado os princípios constitucionais tributários nas questões que envolvem as intervenções extrafiscais.

Entretanto, quando se trata da atuação estatal por meio de políticas tributárias, em especial, com utilização de tributos com características extrafiscais, cabe ao Estado submeter a elaboração destas normas à regulação, por meio da aplicação de princípios norteadores que verifiquem previamente a necessidade, os critérios a serem utilizados e a finalidade de tais intervenções, analisando a adequação da norma extrafiscal elaborada e protegendo a livre iniciativa e a livre concorrência, a fim de que os efeitos negativos das medidas adotadas, não sendo evitados, sejam minimizados e menos sentidos pelos indivíduos e agentes econômicos envolvidos.

Para tal empreitada, os princípios que levam em consideração a finalidade das respectivas intervenções mostram-se mais adequados para exercer a regulação, tendo em vista que as intervenções com finalidade extrafiscal, sejam gerais ou setoriais, pressupõem medidas governamentais que visam o bem-estar de todos e o desenvolvimento econômico e social de

toda a coletividade, sendo consideradas como exceção na afetação dos direitos fundamentais e desta forma avaliadas pela jurisprudência pátria nas questões que envolvem sua constitucionalidade e as lesões a direitos fundamentais plenamente garantidos como a liberdade e a propriedade.

Neste sentido, o princípio da Subsidiariedade, pode ser considerado como mais adequado para exercer a regulação e o controle das intervenções extrafiscais, na medida em que pressupõe o acompanhamento de toda cadeia produtiva da norma extrafiscal, desde seu planejamento, justificativa, necessidade, critérios de implementação até a eficácia dos resultados obtidos, procurando atenuar ao máximo os efeitos negativos das intervenções sobre os direitos dos indivíduos envolvidos.

Em sua perspectiva sociopolítica (horizontal), de caráter social, propõe um estreitamento nas relações entre Estado e comunidade, com maior participação da iniciativa privada, destinando ao Estado o papel de coordenação de todo sistema, para que as intervenções sejam somente residuais, pontuais e mais qualitativas, com foco nos indivíduos e entidades menos favorecidos.

Já em sua perspectiva organizacional (vertical), preocupa-se com a estrutura administrativa estatal, privilegiando a descentralização, a repartição de competências territoriais das unidades estatais, com maior autonomia às unidades inferiores, valorizando o indivíduo e a comunidade (sociedade), que considera a origem do desenvolvimento social que irradia das unidades inferiores para as demais.

O princípio da Subsidiariedade aplica-se a quase todos os modelos de Estado, inclusive ao Neoliberalismo contemporâneo, conforme a forma de federalismo adotada. Não obstante, no âmbito interno, sua aplicação demandaria importantes modificações estruturais, embora alguns autores argumentem que o modelo nacional atualmente adotado possua características de um Estado Subsidiário.

Um exemplo prático que alimenta tal argumento é a Proposta de Emenda Constitucional nº 118 (Anexo A), recentemente enviada ao Congresso Nacional, que propõe, dentre outras medidas, modificações no modelo fiscal brasileiro, conferindo mais autonomias administrativa e financeira aos Estados e, principalmente, aos Municípios, através do aumento do volume de recursos distribuídos para estes entes políticos, alterando a repartição de receitas tributárias, o que se afina com os pressupostos do princípio da subsidiariedade.

Por fim, verifica-se que não seria prudente que a justificação e a legitimação jurídica das intervenções estatais possuam caráter sancionatório, mas sim preventivo, pautadas em critérios claros e adequados à eficiência e à necessidade que devem ser levadas em

consideração quando da atuação do poder público, mesmo de forma extrafiscal, para as quais se torna primordial o controle desta atuação estatal em que o princípio da subsidiariedade, carreado pela completude regulatória que representa, está apto a desempenhar papel preponderante no controle de tais intervenções, atenuando ao máximo o risco e os efeitos nocivos que estas podem desempenhar, o que se deduz como resultado extraído no transcorrer da presente pesquisa.

Neste aspecto, considera-se inadequado e insuficiente que princípios jurídicos invocados a basilar as orientações da atuação pública, como no caso do princípio da subsidiariedade, estejam tão somente intrínsecas ao seu respectivo sistema normativo, na dependência de esforço e dedicação interpretativos. Há necessidade de promovê-los à devida positivação, caminho seguido pela Comunidade europeia e alguns poucos países, emergindo-os da obscuridade da dúvida, da desconfiança de que sua aplicabilidade privilegie interesses de grupos econômicos, afastando a insegurança jurídica que os norteiam e tornando eficazes os mandamentos constitucionais, como destinatários destes princípios.

A especificidade e importância do tema proposto não se esgota com a presente pesquisa, haja vista que a aplicabilidade, positivação e reconhecimento do princípio da Subsidiariedade conduz a correntes doutrinárias divergentes, o que demanda estudo bem mais aprofundado e sugere o próximo passo na investigação deste postulado.

REFERÊNCIAS

AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito Econômico: do direito nacional ao direito supranacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

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

ANTUNES, Henrique Ribeiro da Glória; XAVIER G., Costa; XAVIER C., Costa. O princípio da subsidiariedade e as distorções do modelo federativo fiscal adotado no Brasil. **Revista Âmbito Jurídico**, n. 120, 2014. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/o-principio-da-subsidiariedade-e-as-distorcoes-do-modelo-federativo-fiscal-adotado-no-brasil/>. Acesso em: 29 mar. 2020.

ARAUJO, Carla Andrea Soares de. **Estado, educação e subsidiariedade: o princípio de subsidiariedade como responsabilidade social do Estado nas relações com a educação pública**. 2007. 201 p. Tese (Doutorado) - Faculdade de Educação, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/48/48134/tde-01062007-113523/pt-br.php>. Acesso em: 27 mar. 2020.

ARISTÓTELES. **A política**. Tradução de Mário da Gama Kury. 2. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1988.

_____. **Ética a Nicômaco**. Tradução e notas de Edson Bini. Bauru, SP: Edipro, 2002.

ARRAIS, Tadeu Alencar; OLIVEIRA, Adriano Rodrigues de; ALENCAR, Diego Pinheiro; SALGADO, Tathiana Rodrigues; VIANA, Juheina Lacerda; MIRANDA, Amanda Fernandes. Pandemia covid-19: o caráter emergencial das transferências de renda direta e indireta para a população vulnerável do estado de Goiás. **Espaço & Economia – Revista Brasileira de Geografia Econômica**, Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ), Núcleo de Pesquisa Espaço & Economia, ano IX, nº 18, abril 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.4000/espacoeconomia.13734>. Acesso em: 18 maio 2020.

ARRETCHE, Maria Tereza da Silva. Relações federativas nas políticas sociais. **Revista Educação & Sociedade**, Campinas, SP, v. 23, n. 80, p. 25-48, set. 2002. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-73302002008000003&lng=pt&nrm=iso. Acesso em: 20 mar. 2020.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 7. Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **O Princípio de subsidiariedade: conceito e evolução**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BASSO, Ana Paula; ARARIPE, Aline Bona de Alencar. Análise da tributação ambiental sob o prisma do princípio da proporcionalidade. In: ENCONTRO INTERNACIONAL DO

CONPEDI, 7., Braga, Portugal. Direito Tributário e Financeiro. **Anais...** Braga: CONPEDI, 2017. Disponível em: <http://conpedi.danilolr.info/publicacoes/pi88duoz/3g3ub73j/GYIbKT986xV6ZSRt.pdf>. Acesso em: 9 out. 2019.

BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas C. Concorrência e desenvolvimento: contributos da extrafiscalidade da tributação. **Revista Direito e Desenvolvimento**, v. 3, n. 5, p. 13-40, 2017. Disponível em: <https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/194>. Acesso em: 9 out. 2019.

BATISTA, Onofre Alves. O estado democrático de direito pós providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma administração pública mais democrática. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, 2008. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/71>. Acesso em: 30 mar. 2020.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento**: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros. 2005.

_____. Política econômica e direito econômico. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 105, p. 389-406, jan./dez. 2010. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67907>. Acesso em: 27 set. 2019.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos**: Extrafiscalidade e Não-Confisco. 3. Ed. Revista e atualizada. Curitiba: Juriá Editora, 2009.

BIDART CAMPOS. German J. **Teoría del Estado, Los Temas de la Ciencia Política**. Buenos Aires: Ediar Sociedad Anônima Editora, Comercial, Industrial y Financiera, 1991.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade**: para uma teoria geral da política. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 14. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado) - USP, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-160000/pt-br.php>. Acesso em: 10 mar. 2020.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição de 1988. **Revista de Direito Tributário - RDT**, n. 64. Ed. Malheiros, 1994.

BRASIL. **Código Tributário Nacional - CTN**. Presidência da República. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 21 mar. 2019.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

_____. **LEI nº 12.529/2011** de 30/11/2011 (Lei Ordinária). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm. Acesso em 04 mar. 2020.

_____. **Proposta de Emenda à Constituição nº 188/2019**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8035580&ts=1583936714597&disposition=inline>. Acesso em 04 mar. 2020.

BUCHAIN, Luiz Carlos. Intervenção do estado na economia e direito da concorrência. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, n. 38, p. 178-198, ago. 2018.

BUFFON, Marciano; MARCOLAN, Evelyn Palomino. Tributação como Instrumento de Intervenção Estatal: Breve história desde a modernidade à idade contemporânea. **Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, 2016. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd>. Acesso em: 20 ago. 2019.

CALIENDO, P. Extrafiscalidade Ambiental: instrumento de proteção ao meio ambiente equilibrado. In: BASSO, Ana Paula *et al.* (Orgs.). **Direito e desenvolvimento sustentável: desafios e perspectivas**. Curitiba: Juruá, 2013.

CAMPOS, Francisco. Direito Constitucional. In: SCAFF, Fernando Facury. **Responsabilidade Civil do Estado Intervencionista**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 183.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013.

CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. **Acórdão nº 9202-001.417**. Relator: Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciajsf?idAcordao=4746371>. Acesso em: 16 mar. 2020.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincípios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em: 20 mar. 2020.

CORREA, Walter Barbosa. **Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo: Departamento de Direito Econômico e Financeiro – USP, 1964.

COSTA, Carlos Adriano da. **A Extrafiscalidade Tributária na Concretização do Bem-Estar Social**. Monografia apresentada no Concurso de Monografias em Finanças Públicas do Tesouro Nacional – XXI Prêmio, 2016. Disponível em: <https://www.google.com/search?q=A+EXTRAFISCALIDADE+TRIBUT%C3%81RIA+NA+CONCRETIZA%C3%87%C3%83O+DO+BEM-ESTAR+SOCIAL+Autor%3A+Carlos+Adriano+da+Costa&dq=A+EXTRAFISCALIDADE+TRIBUT%C3%81RIA+NA+CONCRETIZA%C3%87%C3%83O+DO+BEM->

ESTAR+SOCIAL+Autor

%3A+Carlos+Adriano+da+Costa&aqs=chrome..69i57j69i64l3.2009j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8. Acesso em: 10 abr. 2020.

COSTA, Nina Gabriela Borges; RAULINO, Allan Reymberg Souza. Extrafiscalidade como instrumento de implementação das políticas públicas: ICMS ecológico e IVA social. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Curitiba, jul/dez., 2016. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/1408>. Acesso em: 11 abr. 2020.

D'ANDREA, Antonio. *La prospettiva della costituzione italiana e il principio di sussidiarietà*. In: **Diritto Ricerche. Principio di sussidiarietà. Europa, Stato sociale**. A cura di Mario Napoli. V&P Universita. 2003. Disponível em https://books.google.com.br/books?id=21P75bPm8IYC&pg=PA71&lpg=PA71&dq=principio+di+sussidiariet%C3%A0+scielo&source=bl&ots=rXVwRLgp88&sig=ACfU3U3kHfUBfAoF1vX6LAfs_KSUV9UYNg&hl=pt-BR&sa=X&ved=2ahUKEwjzhvqPspnlAhWQF7kGHbYQDeUQ6AEwBnoECACQAQ#v=onepage&q=principio%20di%20sussidiariet%C3%A0%20scielo&f=false. Acesso em: 14 out. 2019.

D'ATENA, Antonio. *Costituzione and princípios di sussidiarietà*, in “*Quaderni Costituzionali*. **Rivista italiana di diritto costituzionale**” 1/2001, p. 13-34. Disponível em: <https://www.rivisteweb.it/doi/10.1439/4806>. Acesso em: 12 abr. 2020.

DEAGLIO, Mario. **Sussidiarietà, istituzioni economiche, imprese, en Curzio Quadrio**. Alberto; Fortis Marco editores. *Valorizzare un'economia forte. L'Italia e il ruolo della sussidiarietà*. Bologna: Il Mulino, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. 500 anos de Direito Administrativo Brasileiro. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Instituto de Direito Público da Bahia, Salvador, n. 5, jan.-mar. 2006. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 5 nov. 2019.

DECLARAÇÃO dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. Universidade de São Paulo – USP. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-anteriores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>. Acesso em: 22 set. 2019.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer. **Paradigmas inconclusos**: os contratos entre a autonomia privada, a regulação estatal e a globalização de mercados. Tese (Doutorado). Coimbra, Portugal: Universidade de Coimbra, 2005.

FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FOUCAULT, Michel. **Microfísica do poder**. Organização de Roberto Machado. 25. ed. São Paulo: Graal, 2012.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GÖTZ, Volkmar; HECKER, Michael. *Il principio di sussidiarietà nel diritto costituzionale tedesco con particolare riferimento alla sua dimensione federale*. In Angelo Rinella; Leopoldo Coen; Roberto Scarciglia; Michele Mistò (editores). **Sussidiarietà e ordinamenti costituzionali**. Esperienze a confronto. Padova: Cedam, 1999.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

GUNHTER, Luiz Eduardo. SANTOS, Willians Franklin Lira dos. A encíclica *rerum novarum* e o princípio da subsidiariedade. In: GUNTHER, Luiz Eduardo. VILLATORE, Marco Antônio Cesar (Coord.). **Rerum Novarum**: estudos em homenagem aos 120 anos da encíclica papal. Curitiba: Juruá, 2011.

GUTIÉRREZ, Martín Loo. *La disciplina constitucional del principio de subsidiariedad en Italia y Chile*. **Revista de Derecho XXXIII de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso**, Valparaíso, Chile, 2º Semestre de 2009. Disponível em: <https://scielo.conicyt.cl/pdf/rdpucv/n33/a11.pdf>. Acesso em: 14 out. 2019.

HABERMAS, Jürgen. A Nova Intransparência. A crise do Estado de bem-estar social e o esgotamento das energias utópicas. **Revista Novos Estudos CEBRAP**, 18. ed., v. 2, p. 103-114, set. 1987. Disponível em: [http://www.afoiceeomartelo.com.br/posfsa/Autores/Habermas,%20J%C3%BCrgen/A%20nova%20intranspar%C3%Aancia%20\(CEBRAP%20-%20Carlos%20Novaes\)%20A%20crise%20de%20bem%20estar%20social%20e%20o%20esgotamento%20das%20energias%20utopicas.pdf](http://www.afoiceeomartelo.com.br/posfsa/Autores/Habermas,%20J%C3%BCrgen/A%20nova%20intranspar%C3%Aancia%20(CEBRAP%20-%20Carlos%20Novaes)%20A%20crise%20de%20bem%20estar%20social%20e%20o%20esgotamento%20das%20energias%20utopicas.pdf). Acesso em: 17 fev. 2020.

HERNÁNDEZ, Gonzalo Armienta. *El principio de proporcionalidad y la justicia fiscal*. **Revista Jurídica Jalisciense**, División de Estudios Jurídicos y la Coordinación de Posgrado en Derecho del Centro Universitario de Ciencias Sociales y Humanidades de la Universidad de Guadalajara, Año XXIII, Núm. 49, Julio - diciembre 2013. Disponível em: http://148.202.18.157/sitios/publicacionesite/ppperiod/jurjal/jurjal49/jurjal49_8.pdf. Acesso em: 14 out. 2019.

HOFFE, Otfried. **A Democracia no Mundo de Hoje**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

HORTA, Raul Machado. Federalismo e o Princípio da Subsidiariedade. **Revista do Instituto dos Advogados de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 9, p. 153-167, 2003. Disponível em: <http://www.ablj.org.br/revistas/revista21/%20RAUL%20MACHADO%20HORTA%20%E2%80%93%20Federalismo%20e%20o%20princ%C3%ADpio%20da%20subsidiariedade.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2020.

IBÁÑEZ, Pablo. Geopolítica e diplomacia em tempos de Covid-19: Brasil e China no limiar de um contencioso. **Espaço & Economia – Revista Brasileira de Geografia Econômica**, Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ), Núcleo de Pesquisa Espaço & Economia, ano IX, nº18, abril 2020. Disponível em: <http://journals.openedition.org/espacoeconomia/13257>; DOI. Acesso em: 18 maio 2020.

JOÃO PAULO II, Papa. **Carta Encíclica Centesimus Annus**: do Sumo Pontífice João Paulo II, aos veneráveis irmãos no episcopado, ao clero, às famílias religiosas, aos fiéis da igreja católica e a todos os homens de boa vontade no centenário da Rerum Novarum. Disponível em: http://www.vatican.va/holy_father/john_paul_ii/encyclicals/documents/hf_jp-ii_enc_01051991_centesimus-annus_po.html. Acesso em: 5 nov. 2019.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário**: teoria geral do tributo. Barueri: Manole, Madrid: Ed. Marcial Pons, 2007.

LEÃO, Martha Toribio. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais. *In*: ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Revista Direito Tributário Atual**, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, v. 34, p. 303-325, 2015.

_____. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. (Série Doutrina Tributária, v. XVI).

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed., São Paulo: Dialética, 2004.

MANSANO, Josyane; BARBOSA, Haroldo Camargo. Papel da Extrafiscalidade como Política Pública, mudança de mentalidade quanto à utilização dos recursos ambientais e distribuição de custos e benefícios. **Revista Videre**, Dourados, MS, v. 3, n. 5, p. 169-188, jan./jun. 2011. Disponível em: <http://ojs.ufgd.edu.br/index.php/videre/search/search?simpleQuery=Extrafiscalidade&searchField=query>. Acesso em: 10 mar. 2020.

MARQUES, Carlos Henrique de Magalhães. A ordem econômica e o princípio da subsidiariedade. **Agenda PMRAF**, n. 7, jan. 2011. Disponível em: <http://www.pmradv.com.br/novosite/noticias/Interno.aspx?codigo=481>. Acesso em: 5 nov. 2019.

MASSA PINTO, Ilenia. *Il principio di sussidiarietà. Profili storici e costituzionali*. Napoli: Jovene, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MENDONÇA, Maria Lirida Calou de Araújo e; ALMEIDA, Saulo Nunes de Carvalho. A extrafiscalidade tributária como mecanismo de concretização do direito fundamental à educação. **Pensar**, Fortaleza, v. 16, n. 2, p. 678-704, jul./dez. 2011.

MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Econômico**. 6. ed. Lisboa: Coimbra Editora, 2012.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações de Direito Público**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais**: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. (Tese de doutoramento). Coimbra: Edições Almedina, 2012.

NACLE, Isabela Cristina Costa; DUARTE, Francisco Carlos. Subsidiariedade: a evolução do princípio constitucional limitador da interferência estatal. **Revista Sequência**, Florianópolis, SC, v. 35, n. 68, 2014. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v35n68p91>. Acesso em: 25 mar. 2020.

NÓBREGA, Felipe Crisanto M. **Estado, Mercado e Tributação:** normas tributárias indutoras e seus reflexos socioeconômicos sobre o subsetor de construção civil de edificações residenciais. Campina Grande: EDUEPB, 2017.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

NOVOA, César García. **El concepto de tributo**. Buenos Aires: Marcial Pons, 2012.

OLIVEIRA, Ary Brandão. Direitos sociais vs desenvolvimento nacional. In: SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Ordem Econômica e Social:** estudos em homenagem a Ary Brandão de Oliveira. São Paulo: LTr, 1999.

OLIVEIRA JÚNIOR, Vicente de Paulo Augusto de; HOLANDA, Marcus Mauricius; MENDONÇA, Tânia Luíza Calou de Araújo e. A Tributação e a Extrafiscalidade como mecanismo de fomento do desenvolvimento socioeconômico brasileiro e redução das desigualdades sociais. **Revista Videre**, Dourados, MS, v. 10, n. 19, p. 121-134, jan./jun. 2018. Disponível em: <http://ojs.ufgd.edu.br/index.php/videre/search/search?simpleQuery=Extrafiscalidade&searchField=query>. Acesso em: 10 mar. 2020.

OLIVEIRA NETTO, Alexandre de. **Compatibilidade de um Tributo Ambiental com o Sistema Tributário Nacional**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), São Paulo: 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios do Direito Financeiro e Tributário**. Estudos em homenagem ao Prof. Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2006.

PONTIER, Jean Marie. *La subsidiarité en droit administratif*. **Revue du Droit Public et de la Science Politique en France et a l'étranger**, Paris, v. 5, p. 1515-1537, 1986. Disponível em: <https://www.lgdj.fr/revue-du-droit-public-de-la-science-politique-en-france-et-a-l-etranger-juillet-aout-n-4-2019-9782275064109.html>. Acesso em: 31 mar. 2020.

REZENDE, Fernando. AFONSO, José Roberto. **A Federação Brasileira:** fatos, desafios e perspectivas, 2002. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/267820480_A_Federacao_Brasileira_Fatos_desafios_e_perspectivas. Acesso em: 29 mar. 2020.

_____. Federalismo fiscal no Brasil. **Revista de Economia Política**, v. 15, n. 3, p. 5-17, jul./set. 1995. Disponível em: <http://www.rep.org.br/pdf/59-1.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2020.

ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da administração pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 219-264.

RODRIGUES, Juliana Nunes; AZEVEDO, Daniel Abreu de. Pandemia do Coronavírus e (des)coordenação federativa: evidências de um conflito político-territorial. **Espaço & Economia – Revista Brasileira de Geografia Econômica**, Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ), Núcleo de Pesquisa Espaço & Economia, ano IX, nº 18, abril 2020. Disponível em: <http://journals.openedition.org/espacoeconomia/12282>; DOI: <https://doi.org/10.4000/espacoeconomia.12282>. Acesso em: 18 maio 2020.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil**. 19. ed., vol. IV. São Paulo: Saraiva, 2002.

SANTOS, Alex Taveira dos. **Extrafiscalidade da CIDE-Royalties como mecanismo indutor da autonomia tecnológica nacional**. 2016. 152 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/tede/9630>. Acesso em: 20 mar. 2020.

SANTOS, Antonio Carlos. **Auxílios de Estado e Fiscalidade**. Coimbra: 2003.

SANTOS JUNIOR, Althair Ferreira dos. Intervenção estatal sobre o domínio econômico: fiscalização, incentivo e planejamento. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 3, n. 3, p. 244-264, set./dez. 2008.

SARAMAGO, André. Estado-Providência, democracia e capitalismo na teoria crítica de Jürgen Habermas. **Revista Impactum - Digitalis**, Coimbra, n. 13, 2013. Disponível em: <https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/36814/1/Estado-Providencia%2C%20Democracia.pdf>. Acesso em: 19 set. 2019.

SCAFF, Fernando Facury. **Responsabilidade Civil do Estado Intervencionista**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

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

_____. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SINGER, Paul. **Globalização e desemprego: diagnóstico e alternativas**. 8. ed. São Paulo: Contexto, 2012.

SIQUEIRA Jr.; HAMILTON, Paulo. **Direitos Humanos: liberdades públicas e cidadania**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. Volume 1. Tradução de Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SOARES, Marcia Miranda; MACHADO, José Ângelo. **Federalismo e Políticas Públicas**. Brasília: Enap, 2018.

SOUZA, Paulo Fernando Mohn e. A subsidiariedade como princípio de organização do Estado e sua aplicação no federalismo. Dissertação, 321 p. **Coleção de Teses, Dissertações e Monografias de Servidores do Senado Federal**. Brasília: Senado Federal, Sub-secretaria de Edições Técnicas, 2010. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/221279>. Acesso em: 23 mar. 2020.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da Constituição Econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

STF. AGRAVO DE INSTRUMENTO: AI 737858 SP. Relator: Min. Dias Toffoli. **DJ**, 13 jun. 2012. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21918888/agravo-de-instrumento-ai-737858-sp-stf?ref=serp>. Acesso em: 23 mar. 2020.

STJ. RECURSO ESPECIAL: REsp 437666 PR 2002/0056121-7. Relator: Ministro Luiz Fux. **DJ**, 8 abr. 2003. T1 - primeira turma. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7424445/recurso-especial-resp-437666-pr-2002-0056121-7-stj/certidao-de-julgamento-13077745?ref=serp&s=paid>. Acesso em: 23 mar. 2020.

_____. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 423768 SP. Relator: Min. Marco Aurélio Melo. **DJ**, 10 maio 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>. Acesso em: 23 mar. 2020.

_____. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA: RMS nº 37.652 – MS 2012/0072877-6. RELATOR: Min. Humberto Martins. **DJ**, 29 jun. 2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/busca?q=RMS+37652%2FMS>. Acesso em: 20 mar. 2020.

_____. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 648622 DF. Relator: Min. Luiz Fux. **DJ**, 20 nov. 2012. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23508879/agreg-no-recurso-extraordinario-re-648622-df-stf/inteiro-teor-111733293>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. RECURSO ESPECIAL: REsp 1840194 SP 2019/0288101-8, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. **DJ**, 18 mar. 2020. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/822732833/recurso-especial-resp-1840194-sp-2019-0288101-8?ref=serp>. Acesso em: 23 mar. 2020.

TRAVASSOS, Marcelo Zenni. **Fundamentos do Direito Regulatório no Instituto da Extrafiscalidade**. Brasília: Penélope Editora, 2014.

VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do Século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Pesquisa e Planejamento Econômico. Rio de Janeiro: Ipea, v. 27, n. 1, 1996.

VASCONCELOS, Renato Cesar Melo. O Sistema Tributário Brasileiro e suas Perspectivas face à Iminente Reforma Tributária. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial). **Fundação Getúlio Vargas-FGV**, Rio de Janeiro, 2001. Disponível em: <http://eds.a.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=1&sid=55335d14-0abf-4748-a547->

aa8dff2f3dc%40sessionmgr4008&bdata=Jmxhbm9cHQYnImc210ZT11ZHMtbGl2ZQ%3d%3d#AN=fgv.10438.3999&db=ir00572a. Acesso em: 12 mar. 2020.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

VILANOVA, Lourival. **Escritos Jurídicos e Filosóficos**. São Paulo: Axis Mvndi: IBET, v. 1, 2003.

VIOLINI, Lorenza. *Il principio di sussidiarietà*. In: VITTADINI, Giorgio (Org.). *Sussidiarietà, la riforma possibile*. Milano, IT: EtasLibri, 1998.

ZORRILLA MARTINEZ. Pedro G. **Descentralización Política, em Problemas Actuales del Derecho Constitucional**. *Estudios en Homenaje a Jorge Carpizo*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1994.

ANEXOS

ANEXO A - PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 188, DE 2019



SENADO FEDERAL

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 188, DE 2019

Altera arts. 6º, 18, 20, 29-A, 37, 39, 48, 62, 68, 71, 74, 84, 163, 165, 166, 167, 168, 169, 184, 198, 208, 212, 213 e 239 da Constituição Federal e os arts. 35, 107, 109 e 111 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; acrescenta à Constituição Federal os arts. 135-A, 163-A, 164-A, 167-A, 167-B, 168-A e 245-A; acrescenta ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias os arts. 91-A, 115, 116 e 117; revoga dispositivos constitucionais e legais e dá outras providências.

AUTORIA: Senador Fernando Bezerra Coelho (MDB/PE) (1º signatário), Senadora Juíza Selma (PODEMOS/MT), Senador Alessandro Vieira (CIDADANIA/SE), Senadora Mailza Gomes (PP/AC), Senadora Maria do Carmo Alves (DEM/SE), Senador Arolde de Oliveira (PSD/RJ), Senadora Simone Tebet (MDB/MS), Senador Carlos Viana (PSD/MG), Senador Chico Rodrigues (DEM/RR), Senador Ciro Nogueira (PP/PI), Senador Confúcio Moura (MDB/RO), Senador Dário Berger (MDB/SC), Senador Eduardo Braga (MDB/AM), Senador Eduardo Girão (PODEMOS/CE), Senador Eduardo Gomes (MDB/TO), Senador Esperidião Amin (PP/SC), Senador Jorginho Mello (PL/SC), Senador Lasier Martins (PODEMOS/RS), Senador Luis Carlos Heinze (PP/RS), Senador Luiz do Carmo (MDB/GO), Senador Marcio Bittar (MDB/AC), Senador Marcos do Val (PODEMOS/ES), Senador Mecias de Jesus (REPUBLICANOS/RR), Senador Nelsinho Trad (PSD/MS), Senador Omar Aziz (PSD/AM), Senador Oriovisto Guimarães (PODEMOS/PR), Senador Otto Alencar (PSD/BA), Senador Plínio Valério (PSDB/AM), Senador Rodrigo Pacheco (DEM/MG), Senador Tasso Jereissati (PSDB/CE), Senador Telmário Mota (PROS/RR), Senador Wellington Fagundes (PL/MT), Senador Zequinha Marinho (PSC/PA)



[Página da matéria](#)



SENADO FEDERAL

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 188, DE 2019

Altera arts. 6º, 18, 20, 29-A, 37, 39, 48, 62, 68, 71, 74, 84, 163, 165, 166, 167, 168, 169, 184, 198, 208, 212, 213 e 239 da Constituição Federal e os arts. 35, 107, 109 e 111 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; acrescenta à Constituição Federal os arts. 135-A, 163-A, 164-A, 167-A, 167-B, 168-A e 245-A; acrescenta ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias os arts. 91-A, 115, 116 e 117; revoga dispositivos constitucionais e legais e dá outras providências.

As MESAS da CÂMARA DOS DEPUTADOS e do SENADO FEDERAL, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º Esta Emenda Constitucional altera os arts. 6º, 18, 20, 29-A, 37, 39, 48, 62, 68, 71, 74, 84, 163, 165, 166, 167, 168, 169, 184, 198, 208, 212, 213 e 239 da Constituição Federal e os arts. 35, 60, 101, 107, 109 e 111 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, inclui os arts. 135-A, 163-A, 164-A, 168-A e 245-A na Constituição Federal, e os arts. 91-A, 115, 116 e 117 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, revoga dispositivos constitucionais e legais, e dá outras providências.

Art. 2º Os arts. 6º, 18, 20, 29-A, 37, 39, 48, 62, 68, 71, 74, 84, 163, 165, 166, 167, 168, 169, 184, 198, 208, 212, 213 e 239 da Constituição Federal passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 6º.

Parágrafo único. Será observado, na promoção dos direitos sociais, o direito ao equilíbrio fiscal intergeracional.” (NR)

“Art. 18.

§ 5º A lei complementar de que trata o § 4º também estabelecerá os critérios de viabilidade financeira que deverão ser observados para criação e o desmembramento de Municípios.” (NR)

Recebido em 05/11/19
Hora 18:20

Assinado digitalmente por [assinatura] - Mat. 245740



[assinatura]



SF/19860.30647-98

Página: 1/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558459edbab12f041de8cc30f



SENADO FEDERAL

“Art. 20.

§ 3º Para assegurar o fortalecimento da Federação, a União transferirá parte dos recursos de que trata o § 1º que sejam de sua titularidade a todos Estados, Municípios e ao Distrito Federal, cabendo à lei estabelecer percentuais, base de cálculo e condições, bem como disciplinar critérios de distribuição que contemplem, entre outros, indicadores de resultado.

§ 4º É vedada a utilização dos recursos de que trata o § 3º para pagamento de despesa com pessoal ativo, inativo e pensionista.” (NR)

“Art. 29-A. O total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e os demais gastos com pessoal inativo e pensionista, não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos arts. 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior:

.....” (NR)

“Art. 37

X - a remuneração dos servidores públicos e o subsídio de que trata o § 4º do art. 39 somente poderão ser fixados ou alterados por lei específica, observada a iniciativa privativa em cada caso;

XV - o subsídio e os vencimentos dos ocupantes de cargos e empregos públicos são irredutíveis, ressalvado o disposto nos incisos XI e XIV deste artigo e nos arts. 39, § 4º, 150, II, 153, III, 153, § 2º, I, e 169, § 3º, I-A;

XXIII - são vedados o pagamento:

a) com efeitos retroativos, de despesa com pessoal, inclusive vantagem, auxílio, bônus, abono, verba de representação ou benefício de qualquer natureza;

b) de despesa de pessoal de qualquer natureza, inclusive indenizatória, com base em decisão judicial não transitada em julgado; e

c) de abono, auxílio, adicional, diária, ajuda de custo ou quaisquer outras parcelas de natureza indenizatória sem lei específica que autorize a concessão e estabeleça o valor ou critério de cálculo.

.....” (NR)



SF/19860.30647-98

Página: 2/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f



SENADO FEDERAL

“Art. 39

§ 4º O membro de Poder, o detentor de mandato eletivo, os Ministros de Estado e os Secretários Estaduais e Municipais serão remunerados exclusivamente por subsídio fixado em parcela única, vedado o acréscimo de qualquer gratificação, adicional, abono, prêmio, verba de representação ou outra espécie remuneratória, obedecido, em qualquer caso, o disposto no art. 37, X, e XI e XXIII.

.....” (NR)

“Art. 48

II - diretrizes orçamentárias, orçamento plurianual, operações de crédito, dívida pública e emissões de curso forçado;

.....” (NR)

“Art. 62

§ 1º

I -

d) diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;

.....” (NR)

“Art. 68

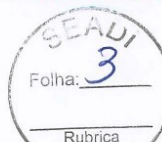
§ 1º

III - diretrizes orçamentárias e orçamentos.

.....” (NR)

“Art. 71.....

XII – consolidar a interpretação das leis complementares de que tratam os arts. 163, 165, § 9º, e 169, por meio de Orientações Normativas que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, aos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.



[Assinatura]



SF/19860.30647-98

Página: 3/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f



SENADO FEDERAL

§ 5º Da decisão de Tribunal de Contas dos Estados, do Distrito Federal, ou de Tribunal ou Conselho de Contas dos Municípios, que contrariar a orientação normativa ou que indevidamente a aplicar, caberá, na forma da lei de que trata inciso XII do caput, reclamação ao Tribunal de Contas da União que, julgando-a procedente, anulará a decisão reclamada e fixará prazo para que outra seja proferida.

§ 6º Em caso de descumprimento do prazo fixado conforme o §5º, o Tribunal de Contas da União avocará a decisão.” (NR)

“Art. 74.

I - avaliar a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

.....” (NR)

“Art. 84.

XXIII - enviar ao Congresso Nacional o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e as propostas de orçamento plurianual previstos nesta Constituição;

.....” (NR)

“Art. 163.....

VIII - sustentabilidade, indicadores, níveis e trajetória de convergência da dívida, resultados fiscais, limites para despesas e as respectivas medidas de ajuste, permitida a aplicação daquelas previstas no art. 167-A e nos §§ 3º e 4º do art. 169 desta Constituição, independentemente da concessão da autorização a que se refere o inciso III do art. 167 desta Constituição e do limite de despesa com pessoal ativo, inativo e pensionista.” (NR)

“Art.165

I - (revogado)

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos plurianuais.

§ 1º (revogado)

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecerá a política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orientará a elaboração da



SF/19860.30647-98

Página: 4/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f





SENADO FEDERAL

lei orçamentária plurianual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

§ 4º (revogado)

§ 5º A lei orçamentária plurianual, que fixa a despesa para o exercício de referência e a indica para o período definido em lei complementar, compreenderá:

§ 6º O projeto de lei orçamentária plurianual será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

§ 7º (revogado)

§ 8º A lei orçamentária plurianual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita, à fixação e à indicação de valores plurianuais da despesa na forma disciplinada pela lei de diretrizes orçamentárias, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

§ 9º Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária plurianual;

.....” (NR)

“Art. 166. Os projetos de lei relativos às diretrizes orçamentárias, ao orçamento plurianual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

§ 3º As emendas ao projeto de lei do orçamento plurianual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

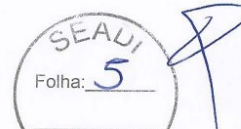
I - sejam compatíveis com a lei de diretrizes orçamentárias;

§ 4º (revogado)

§ 6º Os projetos de lei das diretrizes orçamentárias e do orçamento plurianual serão enviados pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º.

.....” (NR)

“Art. 167



SF/19860.30647-98

Página: 5/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f



SENADO FEDERAL

I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária plurianual ou não registrados nos termos do art. 165, § 15;

.....
 III - a autorização orçamentária ou a realização, no âmbito dos orçamentos fiscal e da seguridade social, de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as aprovadas pelo Poder Legislativo, com finalidade precisa e por maioria absoluta, em turno único, na forma do regimento comum;

IV - a vinculação das receitas públicas a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas:

a) as oriundas da arrecadação de taxas, de contribuições, das doações, dos empréstimos compulsórios e das receitas de capital;

b) a repartição entre os entes federados do produto da arrecadação das receitas a que se referem os §§ 1º e 3º do art. 20, o inciso III do parágrafo único do art. 146 e os arts. 157, 158 e 159, bem como a destinação a que se refere o art. 159, I, "c", desta Constituição;

c) as repartições com Estados e Municípios dos recursos financeiros oriundos de concessão florestal;

d) as repartições com Municípios e Distrito Federal dos recursos da cobrança de taxa de ocupação, foro e laudêmio;

e) a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º; e

f) a permitida pelo § 4º deste artigo.

.....
 X - a transferência voluntária de recursos pelos Governos Federal e Estaduais para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

.....
 XII - a realização de operação de crédito entre um ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal, e outro, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente;

XIII - a concessão de garantias, pela União, a operações de crédito de Estados, Distrito Federal e Municípios, inclusive suas entidades da administração indireta; e

XIV - a criação, ampliação ou renovação de benefício ou incentivo de natureza tributária pela União, se o montante anual correspondente aos benefícios ou incentivos de natureza tributária superar 2 p.p. (dois pontos percentuais) do Produto Interno Bruto no demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal.

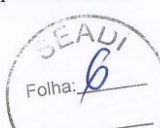
§ 1º Os investimentos cuja execução ultrapasse um exercício financeiro somente poderão ser iniciados se atenderem aos critérios da lei de diretrizes orçamentárias e ao disposto no art. 165, § 15, sob pena de crime de responsabilidade.



SF/19860.30647-98

Página: 6/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f





SENADO FEDERAL

§ 2º Os créditos especiais e extraordinários, quando tratarem de despesas com execução prevista para mais de um exercício financeiro, deverão conter anexo plurianual, de forma a compatibilizar seus valores e saldos não utilizados com os orçamentos plurianuais, na forma prevista na lei de diretrizes orçamentárias.

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, "a", "b", "d" e "e", e II, para pagamento de débitos com a União e para a prestação de garantia ou contragarantia à esta.

§ 6º O disposto no inciso XII não impede Estados, Distrito Federal e Municípios de comprarem títulos da dívida da União como aplicação de suas disponibilidades.

§ 7º O disposto no inciso XIII não se aplica às operações de crédito com organismos internacionais multilaterais.

§ 8º Lei ou atoque implique despesa somente produzirá efeitos enquanto houver a respectiva e suficiente dotação orçamentária, não gerando obrigação de pagamento futuro por parte do erário.

§ 9º Decisões judiciais que impliquem despesa em decorrência de obrigação de fazer, não fazer ou entregar coisa somente serão cumpridas quando houver a respectiva e suficiente dotação orçamentária.

§ 10 Incentivos ou benefícios de natureza tributária, creditícia e financeira serão reavaliados, no máximo, a cada quatro anos, observadas as seguintes diretrizes:

I - análise da efetividade, proporcionalidade e focalização;

II - combate às desigualdades regionais; e

III - publicidade do resultado das análises." (NR)

"Art. 168.

§ 1º É vedada a transferência a fundos de recursos financeiros oriundos de repasses duodecimais.

§ 2º O saldo financeiro decorrente dos recursos entregues na forma do caput, deve ser restituído ao caixa único do Tesouro do ente federativo, ou terá seu valor deduzido das primeiras parcelas duodecimais do exercício seguinte." (NR)

"Art. 169. A despesa com pessoal ativo, inativo e pensionista da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

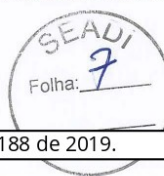
§ 3º.



SF/19860.30647-98

Página: 7/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f





SENADO FEDERAL

I - redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança, pela redução do valor da remuneração ou pela redução do número de cargos;

I-A redução temporária da jornada de trabalho, com adequação proporcional dos subsídios e vencimentos à nova carga horária, em, no máximo, vinte e cinco por cento, com base em ato normativo motivado de cada um dos Poderes que especifique a duração, a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objetos da medida, bem como o exercício de outras atividades profissionais por aqueles que forem alcançados por este dispositivo; e

.....” (NR)

“Art. 184.

§ 4º O volume total de títulos da dívida agrária, assim como o montante de recursos para atender ao programa de reforma agrária, serão fixados e indicados na lei orçamentária plurianual.

.....” (NR)

“Art. 198.

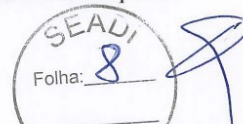
§ 7º Para fins de cumprimento do disposto no §2º, fica autorizada, na elaboração da proposta orçamentária e na respectiva execução, a dedução do montante aplicado na manutenção e desenvolvimento do ensino que exceder o mínimo aplicável, nos termos do art. 212, caput, desta Constituição.” (NR)

“Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

VII - atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.” (NR)

“Art. 212.

§ 4º Os programas previstos no art. 208, VII, serão financiados com recursos provenientes de contribuições sociais, repassados na forma do § 6º deste artigo, e outros recursos orçamentários dos Estados, Distrito Federal e Municípios.



SF/19860.30647-98

Página: 8/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f



SENADO FEDERAL

§ 6º A arrecadação da contribuição social do salário-educação será integralmente distribuída, nos termos da lei, aos Estados, Distrito Federal e Municípios, considerando o número de alunos matriculados na educação básica nas respectivas redes públicas de ensino, observando-se o disposto no art. 3º, III, desta Constituição.

§ 7º Para fins de cumprimento do disposto no caput, fica autorizada, na elaboração da proposta orçamentária e na respectiva execução, a dedução do montante aplicado em ações e serviços públicos de saúde que exceder o mínimo aplicável, nos termos do art. 198, § 2º, desta Constituição.” (NR)

“Art. 213.

§ 1º Os recursos de que trata este artigo poderão ser destinados a bolsas de estudo para o ensino básico, na forma da lei, para os interessados inscritos e selecionados que demonstrarem insuficiência de recursos, quando houver instituições cadastradas, segundo requisitos definidos em lei, na localidade da residência do educando.

.....” (NR)

“Art. 239.

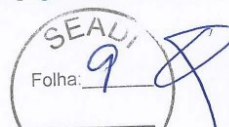
§ 1º Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, catorze por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

.....” (NR)

Art. 3º A Constituição Federal passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 163-A, 164-A, 167-A, 167-B, 168-Ae 245-A:

“Art. 163-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, comparabilidade e publicidade aos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

Parágrafo único. O descumprimento do disposto neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente federativo receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao pagamento da dívida mobiliária, nos termos de lei complementar.” (NR)



SF/19860.30647-98

Página: 9/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f



SENADO FEDERAL

“Art. 164-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios conduzirão suas políticas fiscais de forma a manter a dívida pública em níveis que assegurem sua sustentabilidade.

Parágrafo Único. A elaboração e a execução de planos e orçamentos devem refletir a compatibilidade dos indicadores fiscais com a sustentabilidade da dívida.” (NR)

“Art. 167-A. No exercício para o qual seja aprovado ou realizado, com base no inciso III do art. 167 da Constituição Federal, volume de operações de crédito que excedam à despesa de capital, serão automaticamente acionados mecanismos de estabilização e ajuste fiscal, sendo vedadas ao Poder Executivo, aos órgãos do Poder Judiciário, aos órgãos do Poder Legislativo, ao Ministério Público da União, ao Conselho Nacional do Ministério Público e a Defensoria Pública da União, todos integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União:

I - concessão, a qualquer título, de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração de membros de Poder ou de órgão, de servidores e empregados públicos e militares, exceto dos derivados de sentença judicial transitada em julgado ou de determinação legal decorrente de atos anteriores ao início do regime de que trata este artigo;

II - criação de cargo, emprego ou função que implique aumento de despesa;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, ressalvadas as reposições de cargos de chefia e de direção que não acarretem aumento de despesa e aquelas decorrentes de vacâncias de cargos efetivos ou vitalícios;

V - realização de concurso público, exceto para as reposições de vacâncias previstas no inciso IV;

VI - criação ou majoração de auxílios, vantagens, bônus, abonos, verbas de representação ou benefícios de qualquer natureza em favor de membros de Poder, do Ministério Público ou da Defensoria Pública e de servidores e empregados públicos e militares;

VII - aumento do valor de benefícios cunho indenizatório destinados a servidores públicos e seus dependentes e;

VIII - criação de despesa obrigatória;

IX - adoção de medida que implique reajuste de despesa obrigatória acima da variação da inflação, observada a preservação do poder aquisitivo referida no inciso IV do caput do art. 7º da Constituição Federal;



SF/19860.30647-98

Página: 10/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f






SENADO FEDERAL

X - criação ou expansão de programas e linhas de financiamento, bem como a remissão, renegociação ou refinanciamento de dívidas que impliquem ampliação das despesas com subsídios e subvenções; e

XI - concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária.

§ 1º Adicionalmente às vedações a que se refere o caput deste artigo, serão adotadas as seguintes suspensões:

I - da destinação a que se refere o art. 239, § 1º da Constituição Federal; e

II - de progressão e da promoção funcional em carreira de servidores públicos, incluindo os de empresas públicas e de sociedades de economia mista, e suas subsidiárias, que receberem recursos da União para pagamento de despesas de pessoal ou de custeio, com exceção das promoções:

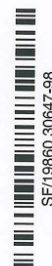
- a) de que tratam o art. 93, inciso II;
- b) dos membros do Ministério Público;
- c) do Serviço Exterior Brasileiro;
- d) das Carreiras policiais; e
- e) demais que impliquem alterações de atribuições.

§ 2º Para fins de aplicação do disposto do inciso II do § 1º:

I - durante o período de suspensão ficam vedados quaisquer atos que impliquem reconhecimento, concessão ou pagamento de progressão e promoção a que se refere o inciso II do § 2º, não se constituindo desta suspensão quaisquer efeitos obrigacionais futuros;

II - decorrido o período de suspensão, os respectivos critérios existentes até a data de promulgação desta Emenda Constitucional voltam a gerar efeitos, podendo ser computado resíduo ou fração de tempo, que tenha se acumulado exclusivamente no período anterior à data de início do regime de que trata este artigo.

§ 3º No período de que trata o caput, a jornada de trabalho dos ocupantes de cargos, funções e empregos públicos da administração direta, autárquica e fundacional poderá ser reduzida em até vinte e cinco por cento, com adequação proporcional de subsídios e vencimentos à nova carga horária, nos termos de ato normativo motivado do Poder Executivo, dos Órgãos do Poder Judiciário, dos Órgãos do Poder Legislativo, do Ministério Público da União, do Conselho Nacional do Ministério Público e da Defensoria Pública da União, que especifique a duração, a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objetos da medida, bem como discipline o exercício de outras atividades profissionais por aqueles que forem alcançados por este dispositivo.



SF/19860.30647-98

Página: 11/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12041de8ce30f



SENADO FEDERAL

§ 4º É nulo de pleno direito ato que contrarie o disposto neste artigo.

§ 5º As disposições de que trata este artigo:

I - não constituirão obrigação de pagamento futuro pela União ou direitos de outrem sobre o Erário; e

II - não revogam, dispensam ou suspendem o cumprimento de dispositivos constitucionais e legais que disponham sobre metas fiscais ou limites máximos de despesas; e

III - aplicam-se também a proposições legislativas.” (NR)

“Art. 167-B. Apurado que, no período de doze meses, a relação entre despesas correntes e receitas correntes supera noventa e cinco por cento, o Governador do Estado ou do Distrito Federal e o Prefeito Municipal poderão, enquanto remanescer a situação, adotar os seguintes mecanismos de estabilização e ajuste fiscal:

I - as vedações e suspensões previstas nos incisos I a XI do caput do art. 167-A;

II - a suspensão de que trata o inciso II do § 1º e o § 2º do art. 167-A desta Constituição; e

III - a redução prevista no § 3º do art. 167-A desta Constituição.

§ 1º A apuração de que trata o caput será realizada bimestralmente.

§ 2º O Chefe do Poder Executivo poderá, independentemente do alcance dos limites referidos no caput, adotar os mecanismos de estabilização e ajuste fiscal nele disciplinados, devendo o Poder Legislativo local, no prazo de cento e oitenta dias, aquiescer ou rejeitar a continuidade da adoção dos citados mecanismos.” (NR)

“Art. 168-A. Se verificado, durante a execução orçamentária, que a realização da receita e da despesa poderá não comportar o cumprimento das metas fiscais estabelecidas na respectiva lei de diretrizes orçamentárias, os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, por atos próprios, promoverão a limitação de empenho e movimentação financeira das suas despesas discricionárias na mesma proporção da limitação aplicada ao conjunto de despesas discricionárias do Poder Executivo.” (NR)

“Art. 245-A. É vedada a utilização de recursos ou patrimônio dos fundos a que se refere o art. 249 desta Constituição, das entidades de previdência ou constituído por depósitos judiciais realizados em ação entre particulares para pagamento de despesas de qualquer natureza do ente federativo.” (NR)



[Assinatura manuscrita]



SF/19860.30647-98

Página: 12/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f



SENADO FEDERAL

Art. 4º. O Título IV - Da Organização dos Poderes, da Constituição Federal, passa a vigorar acrescido do Capítulo V - Do Conselho Fiscal da República, e do seguinte dispositivo:

“Art. 135-A. Para assegurar sólidos fundamentos fiscais, fica criado o Conselho Fiscal da República, órgão superior de coordenação da política fiscal e preservação da sustentabilidade financeira da Federação, e dele participam:

I - o Presidente da República;

II - o Presidente da Câmara dos Deputados;

III - o Presidente do Senado Federal;

IV - o Presidente do Supremo Tribunal Federal;

V - o Presidente do Tribunal de Contas da União;

VI - três Governadores; e

VII - três Prefeitos.

§ 1º Os Conselheiros de que tratam os incisos VI e VII serão escolhidos e nomeados na forma da lei complementar que regulará o funcionamento do Conselho Fiscal da República, devendo ter, entre Governadores e Prefeitos, no mínimo, um representante de cada Região do País.

§ 2º Compete ao Conselho Fiscal da República:

I - salvaguardar a sustentabilidade de longo prazo dos orçamentos públicos;

II - monitorar regularmente os orçamentos federais, estaduais e distrital, inclusive quanto à respectiva execução;

III - verificar o cumprimento das exigências constitucionais e legais referentes à disciplina orçamentária e fiscal;

IV - expedir recomendações, fixar diretrizes e difundir boas práticas para o Setor Público, inclusive em relação ao disposto no § 2º do art. 167-B desta Constituição; e

V - comunicar aos órgãos competentes eventuais irregularidades detectadas.” (NR)

Art. 5º Os arts. 35, 107, 109 e 111 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 35.

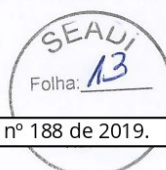
§ 1º



SF/19860.30647-98

Página: 13/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f





SENADO FEDERAL

I - aos projetos considerados prioritários na lei orçamentária plurianual;

.....
§ 2º Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, da Constituição:

I - (Revogado)

.....
III - o projeto de lei orçamentária plurianual da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

IV - a lei de diretrizes orçamentárias poderá dispor provisoriamente sobre a matéria.”(NR)

“Art. 107.

§ 6º

I - transferências constitucionais estabelecidas nos §§ 1º e 3º do art. 20, no inciso III do parágrafo único do art. 146, no § 5º do art. 153, no art. 157, nos incisos I e II do art. 158, no art. 159 e no § 6º do art. 212, as despesas referentes ao inciso XIV do caput do art. 21, todos da Constituição Federal, e as complementações de que tratam os incisos V e VII do caput do art. 60, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

.....”(NR)

“Art. 109. Se verificado, na elaboração da proposta orçamentária do Poder Executivo ou de órgão elencado nos incisos II a V do caput do art. 107 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que a proporção da despesa obrigatória primária em relação à despesa primária total foi superior a noventa e cinco por cento, aplicam-se ao respectivo Poder ou órgão, até o final do exercício a que se refere a proposta orçamentária, sem prejuízo de outras medidas, as seguintes vedações:

.....”(NR)

“Art. 111.

Parágrafo único. Enquanto forem aplicáveis as vedações a que se referem os arts. 163, VIII, e 167-A da Constituição Federal ou o art. 109 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fica suspensa a correção a que se refere este artigo.”
(NR)



Página: 14/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f



SENADO FEDERAL

Art. 6º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos arts. 91-A, 115, 116 e 117:

“Art. 91-A. A transferência obrigatória de que trata o § 3º do art. 20 da Constituição Federal somente será implementada em favor dos entes federativos que renunciem a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive coletivas, ou recursos que tenham por objeto tema relacionado ao art. 91 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, requerendo a extinção do respectivo processo com resolução do mérito, nos termos da alínea “c” do inciso III do caput do art. 487 da Lei no 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil.

Parágrafo único. Não se aplicam à transferência obrigatória de que trata o § 3º do art. 20 as condições, os limites e as vedações relativas às despesas obrigatórias de caráter continuado previstas na legislação.” (NR)

“Art. 115. Os Municípios de até cinco mil habitantes deverão comprovar, até o dia 30 de junho de 2023, sua sustentabilidade financeira.

§ 1º A sustentabilidade financeira do Município é atestada mediante a comprovação de que o respectivo produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 da Constituição Federal corresponde a, no mínimo, dez por cento da sua receita.

§ 2º O Município que não comprovar sua sustentabilidade financeira deverá ser incorporado a algum dos municípios limítrofes, a partir de 1º de janeiro de 2025.

§ 3º O Município com melhor índice de sustentabilidade financeira será o incorporador.

§ 4º Poderão ser incorporados até três Municípios por um único Município incorporador.

§ 5º Não se aplica à incorporação de que trata este artigo o disposto no § 4º do art. 18 da Constituição Federal.

§ 6º Para efeito de apuração da quantidade de habitantes de que trata o caput, serão considerados exclusivamente os dados do censo populacional do ano de 2020.” (NR)

“Art. 116. Nos planos nacionais, regionais e setoriais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social, e nos planos setoriais de desenvolvimento previstos nesta Constituição, fica vedada a vinculação de quaisquer parcelas de receitas públicas, bem como a obrigação de gastos referenciados a valores nominais, reais ou a percentuais de quaisquer agregados fiscais e ainda de percentuais de qualquer parcela da produção, do produto e da renda apurados pelas estatísticas de contas nacionais do Brasil, na consecução de quaisquer objetivos e metas estabelecidos nos referidos planos.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica a vinculações e obrigações estabelecidas pela Constituição.” (NR)



SF/19860.30647-98

Página: 15/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f





SENADO FEDERAL

“Art. 117. A forma de distribuição da contribuição social do salário-educação prevista no § 6º do artigo 212 da Constituição será implementada progressivamente ao longo de 3 (três) anos, a partir de 2021, à razão de 1/3 (um terço) por ano, conforme definido em lei.” (NR)

Art. 7º. O excesso de arrecadação e o superávit financeiro das fontes de recursos, apurados nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, com exceção daqueles decorrentes de vinculação constitucional e de repartição de receitas com Estados, Distrito Federal e Municípios, serão destinados à amortização da dívida pública federal.

Art. 8º. Ficam revogados:

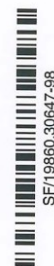
- I - o inciso V do art. 34 da Constituição Federal;
- II - o inciso I do art. 35 da Constituição Federal;
- III - o inciso I do caput e os §§ 1º, 4º e § 7º do art. 165 da Constituição Federal;
- IV - o § 4º do art. 166 da Constituição Federal;
- V - o inciso I do § 2º do art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
- VI - o art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
- VII - o art. 58 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
- VIII - o caput e os §§ 1º a 3º do art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
- IX - o § 4º do art. 101 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
- X - o art. 3º da Emenda Constitucional Nº 86, de 17 de março de 2015;
- XI - o art. 5º da Lei Complementar Nº 141, de 13 de janeiro de 2012.
- XII - os arts. 46 a 60 da Lei nº 12.351, de 22 de dezembro de 2010; e
- XIII - a Lei nº 12.858, de 9 de setembro de 2013.

Art. 9º. Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, exceto os incisos XII, XIII e XIV do art. 167 da Constituição Federal, que entrarão em vigor em 1º de janeiro de 2026.

§ 1º Até a entrada em vigor do art. 167, XIII, da Constituição Federal, a União poderá disponibilizar, mecanismos complementares de estabilização e ajuste fiscal dos entes federativos.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no inciso XIII do art. 167 e no caput deste artigo, a União somente poderá conceder garantia a ente federativo que se enquadre na hipótese do art. 167-B da Constituição Federal mediante apresentação de declaração do respectivo Tribunal de Contas que ateste a adoção das medidas previstas no referido artigo.

§ 3º A extinção do Plano Plurianual e a instituição dos orçamentos plurianuais somente produzirão efeitos a partir do terceiro exercício financeiro subsequente à promulgação desta Emenda Constitucional.



SF/19860.30647-98

Página: 16/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f



SENADO FEDERAL

§ 4º O disposto no § 10 do art. 167 da Constituição Federal será aplicado aos incentivos e benefícios de natureza tributária, creditícia ou financeira já existentes, observado como termo inicial a data de promulgação desta Emenda Constitucional.

§ 5º Os dispositivos infraconstitucionais, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, existentes até a data de publicação desta Emenda Constitucional que vinculem receitas públicas a órgão ou despesa serão revogados ao final do exercício financeiro em que ocorrer a promulgação desta Emenda Constitucional.

§ 6º O disposto no § 5º não se aplica:

I - aos dispositivos infraconstitucionais que vinculem receitas públicas a transferências a Entes da Federação; e

II - às receitas públicas referentes às taxas, contribuições, doações e empréstimos compulsórios.

JUSTIFICAÇÃO

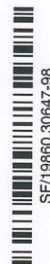
Nobres Colegas, apresentamos esta Proposta de Emenda à Constituição no intuito de propor um novo modelo fiscal para Federação Brasileira, que tem por objetivo assegurar o fortalecimento fiscal da República, considerando a condição atual de fragilidade fiscal em todos os níveis de governo na federação e visando trazer os incentivos corretos para uma boa gestão pública.

Serão criados instrumentos de ajuste fiscal que permitem que gestores possam adequar sua realidade fiscal aos anseios da população, além de conferir mais autonomia para estados e municípios através da distribuição de recursos e suas alocações, ampliando também a responsabilidade dos gestores no cuidado com as contas públicas.

Será pavimentada a possibilidade de lei vindoura distribuir (de acordo com critérios que contemplem indicadores de resultado) a todos os Estados, Municípios e ao Distrito Federal parcela dos recursos de titularidade da União, decorrente da exploração de petróleo, vedada a utilização desses recursos no pagamento de despesas com pessoal. Também é proposta a transferência, aos demais entes, da integralidade do salário-educação e, conseqüentemente, do custeio das respectivas despesas.

Os gastos com pessoal, ativos e inativos, explicam a maior parte do crescimento do gasto primário da União, Estados e Municípios. Como resultado, vários Estados mostram graves dificuldades para manter em dia pagamentos de fornecedores e salários de servidores. A situação fiscal da União não é diferente. A dinâmica crescente das despesas obrigatórias e do endividamento mostra a necessidade do esforço fiscal para reverter tais trajetórias.

Para assegurar sólidos fundamentos fiscais, será criado o Conselho Fiscal da República, órgão superior de coordenação e monitoramento da política fiscal e preservação da sustentabilidade financeira da Federação. O conselho será uma instituição composta pelos presidentes da República, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, do Supremo Tribunal Federal, do Tribunal de Contas da União e representantes de estados e municípios de todas as regiões.



SF/19860.30647-98

Página: 17/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f



SENADO FEDERAL

Olhando para a sustentabilidade fiscal de longo prazo, projeto busca um compromisso de que o Brasil está firmando para que a geração atual não onere as gerações futuras. Uma das novas medidas propostas, por exemplo, impedirá que leis sejam implementadas sem a devida previsão orçamentária.

Outra medida com essa mesma intenção é a transformação do orçamento em plurianual, ou seja, na fase de elaboração do orçamento será indicado o comprometimento de despesas não só do próximo exercício, mas também dos anos seguintes. Com isso, cria-se um ambiente para que o governo possa, efetivamente, definir os projetos prioritários e dar condições via orçamento da sua efetiva execução ao longo do tempo.

Adicionalmente, a PEC traz uma proposta que define a dívida pública âncora fiscal de longo prazo. De outro modo, a condução da política fiscal, em todos os níveis de governo, deve ser realizada de forma a manter a dívida pública em patamares sustentáveis. Para regulamentar esta diretriz, é previsto que Lei Complementar disponha sobre os indicadores e níveis sustentáveis de endividamento e a trajetória de convergência da dívida a estes limites, com o estabelecimento de resultado fiscal e crescimento da despesa compatível com esta trajetória.

Visando a uniformização da interpretação de conceitos constantes na legislação orçamentário-financeira, sobretudo a Lei de Responsabilidade Fiscal, e evitando divergências entre os Tribunais de Contas em relação às práticas contábeis, estamos conferindo ao Tribunal de Contas da União a possibilidade de edição de orientações normativas vinculantes.

A falta de flexibilidade orçamentária agrava o problema da gestão pública no Brasil. O Brasil possui o maior índice de rigidez orçamentária dentre os países da América Latina, 94%, segundo o Banco Mundial. Além disso, mais de 67% das despesas primárias da União são indexadas, segundo a Secretaria do Tesouro Nacional. Como reflexo, o único grau de liberdade para realizar o ajuste fiscal é através das despesas discricionárias, que precisam compensar a trajetória de crescimento das despesas obrigatórias.

Estados e Municípios também não têm liberdade na gestão dos seus recursos, pois além da elevada participação dos gastos com salários e previdência (60% da RCL em média), possuem, ainda, vinculações constitucionais para a despesa mínima nas áreas de saúde e educação (37% da RLI, sendo 25% para educação e 12% para saúde). Assim, um dos principais objetivos da Proposta de Emenda à Constituição é a flexibilização das despesas, devolvendo ao parlamento o protagonismo sobre decisões orçamentárias da União, Estados e Municípios tanto dentro do exercício, desvinculando e desobrigando despesas, e ao longo do tempo através de desindexação.

Esta PEC desindexa, desobriga e desvincula, conferindo maior flexibilidade aos orçamentos públicos. Dentre as medidas temos: i) mínimo conjunto de saúde e educação; ii) redução da parcela PIS/Pasep que destinada ao BNDES para 14%; iii) desindexação do reajuste de emenda parlamentares; iv) supressão da obrigatoriedade de revisão geral anual da remuneração dos servidores públicos; e v) extensão da vedação de vinculação de receitas a órgão, fundo ou despesa, hoje prevista apenas para impostos, para qualquer receita pública, observadas determinadas exceções.

Com a finalidade de evitar abusos já constatados no passado, propõe-se a vedação a aumentos/pagamentos a servidores:

- a. de caráter retroativo;



SF/19860.30647-98

Página: 18/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f



SENADO FEDERAL

b. sem lei específica que lhes autorize a concessão e estabeleça o valor ou critério de cálculo do adicional/vantagem/indenização; e

c. com base em interpretação decisão judicial não transitada em julgado.

Adicionalmente, ajusta-se o art. 169 da Constituição Federal para que (i) o cômputo dos pensionistas no cômputo do limite de despesas com pessoal, (ii) a redução de despesas com cargos em comissão e funções de confiança, possa se dar tanto pela redução do valor da remuneração ou pela redução do número de cargos, e (iii) seja permitida, para fins de atingimento de observância dos limites de despesa com pessoal, a diminuição da jornada de trabalho em até um quarto, com redução proporcional da remuneração.

Além da flexibilização orçamentária, com intuito de trazer instrumentos de ajuste fiscal tanto para a União, quando para Estados e Municípios, propõe-se uma série de ações a serem implementadas em situação de emergência fiscal, dentre elas: todas as medidas que já são “gatilhos” no teto dos gastos (art. 109 do ADCT); a suspensão da progressão e promoção funcional em carreira dos servidores públicos; não correção das emendas parlamentares; redução da jornada de trabalho em até um quarto, com redução proporcional da remuneração. Esta redução deverá ser feita conforme o interesse público, centrada em órgãos e funções que não comprometam a prestação de serviço público, mas que possam, temporariamente, contribuir para a redução do elevado gasto de pessoal e, para a União, a suspensão das transferências dos recursos do FAT para o BNDES.

Outro eixo fundamental da proposta é a descentralização de recursos para Estados e Municípios, para que os recursos cheguem de fato na população. Para isso será transferido uma parcela das receitas da União para os demais entes da federação. Além do objetivo primário de descentralizar recursos, essa medida que tem como objetivo adicional incentivar a melhoria de desempenho dos indicadores importantes para a economia brasileira como indicadores sociais (saúde e educação), fiscais e de concorrência em mercados regulados.

Algumas condicionantes para o uso dos recursos e contrapartidas se fazem necessários. Cada condicionante e contrapartida tem uma lógica que precisa ser seguida para a sustentabilidade do Pacto Federativo. A condicionante para o uso é a vedação para pagamento de despesa de pessoal. A lógica das contrapartidas segue o fato de que os recursos transferidos pela União precisam substituir pleitos de Estados e Municípios por mais recursos, uma vez que esses novos recursos já estão sendo transferidos dentro do novo pacto federativo. Não há recursos para fazer a transferência mais de uma vez.

Assim as contrapartidas são:

1. Revogação dos parágrafos 1º e 3º art. 91 do ADCT e acordo para cessação de demanda judicial: refere-se a revogação do pagamento anual de R\$ 1,95 bilhão a título de seguro-receita da desoneração de exportações (Lei Kandir). Além disso, é preciso que a encerrar as disputas judiciais sobre o tema, que consomem recursos de todos os entes federativos;
2. Revogação do parágrafo 4 do art. 101 do ADCT: refere-se a linha de crédito de precatórios trazido pela EC 99. Uma vez que recursos estão sendo transferidos aos entes, esses devem ser usados para o pagamento de precatórios (uma das condicionantes);



Rubrica



SF/19860.30647-98

Página: 19/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f



SENADO FEDERAL

3. Vedação a socorro aos entes: no Brasil ficou fato corriqueiro a União salvar Estados em dificuldades financeiras. Isso acaba gerando um incentivo perverso (moral hazard), premiando a má gestão fiscal e colocando a conta para pagar aqueles que fazem o “dever de casa”, uma vez que esse custo é compartilhado com toda sociedade. Assim, é importante que a União deixe de ter o papel de salvar entes em dificuldade financeira, pois tem um efeito bastante maléfico para a sociedade, gerando incentivos errados e onerando toda a sociedade que paga a conta da má gestão fiscal de diversos entes.
4. Vedação a novas concessão de garantias pela União a partir de 2026, exceto para as operações com organismos internacionais;
5. Vedação à realização de operação de crédito entre um ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal (inclusive estatais independentes), e outro, inclusive suas entidades da administração indireta.

Ainda, constatamos a necessidade do Brasil se alinhar às melhores práticas internacionais em relação à concessão de incentivos e benefícios de natureza tributária, creditícia e financeira, tornando obrigatória a sua reavaliação, no máximo, a cada quatro anos, observado o princípio da publicidade, analisada a sua efetividade, proporcionalidade e focalização, e o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil de combate às desigualdades regionais.

Especificamente em relação aos benefícios e incentivos de natureza tributária pela União, observa-se que, ano de 2006, o montante correlato correspondia a apenas 2 p.p. do Produto Interno Bruto (PIB), enquanto que, atualmente, supera 4 pontos percentuais, sem qualquer demonstração de eficiência ou incremento de equidade.

Estudos demonstram que esses benefícios se mostram regressivos, destinando-se às classes mais abastadas, diferentemente, por exemplo, das transferências diretas à população, a exemplo do Bolsa Família.

Foi nesse contexto que, tanto a Lei de Diretrizes Orçamentárias do ano de 2019 quanto o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias do ano de 2020 (submetido a sanção presidencial) demonstraram preocupação com o tema:

2019:

Art. 21. [...]

§ 3º O Chefe do Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional plano de revisão de despesas e receitas, inclusive de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária ou creditícia, para o período de 2019 a 2022, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos financeiros anuais.

§ 4º O plano de que trata o § 3º e as correspondentes proposições legislativas:

I - (VETADO);

II - (VETADO); e

III - no que tange às receitas:



[Assinatura manuscrita]



SF/19860.30647-98

Página: 20/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f



SENADO FEDERAL

a) priorizarão medidas voltadas à redução de renúncia e ao aumento de receita, ao combate à sonegação, à progressividade tributária e à recuperação de créditos tributários; e

b) estabelecerão, em relação aos benefícios tributários:

1. prazo de vigência para cada benefício; e

2. cronograma de redução de cada benefício, de modo que a renúncia total da receita, no prazo de 10 (dez) anos, não ultrapasse 2% (dois por cento) do produto interno bruto.

[...]

2020:

Art. 117. O Presidente da República encaminhará ao Congresso Nacional, em 2020, plano de revisão de benefícios tributários com previsão de redução anual equivalente a cinco décimos por cento do Produto Interno Bruto - PIB até 2022.

No intuito de enfrentar esse problema, estamos propondo vedar, a partir de 2026, a criação, ampliação ou renovação, no âmbito federal, de benefícios ou incentivos de natureza tributária, enquanto o montante correlato superar dois pontos percentuais do PIB.

Cabe esclarecer que, antes de tornar desnecessária a reavaliação dos benefícios e incentivos de natureza tributárias já existentes, essa medida imputa consequências automáticas à sua não realização. Até 2026, o Congresso Nacional terá tempo mais do que suficiente para reavaliar, um a um, todos os benefícios ou incentivos de natureza tributária federais.

Reputo essencial trazer ao debate desta Casa outro tema de relevante importância: a criação de Municípios como um fim em si mesmo.

Temos mais de 5.500 Municípios no Brasil, sendo que, destes, mais de 1.200 possui população inferior a 5.000 habitantes e, em sua maioria, não arrecada receitas próprias suficientes para custear a sua própria estrutura (Prefeitura, Câmara de Vereadores etc.), isto é, custos que não existiriam (ou seriam substancialmente reduzidos) caso o Município fosse incorporado a outro.

Quanto a esse ponto, estamos propondo duas medidas:

1- Lei complementar federal poderá fixar requisitos de viabilidade financeira para a criação e o desmembramento de Municípios; e

2- Municípios de até 5.000 habitantes deverão, até o dia 30 de junho de 2023, demonstrar que o produto da arrecadação dos impostos municipais corresponde a, no mínimo, dez por cento da sua receita total. Caso essa comprovação não ocorra, o Município será incorporado a partir de 1º de janeiro de 2025, ao município limítrofe com melhor sustentabilidade financeira, observado o limite de até 3 Municípios por um único Município incorporador.



Rubrica



SF/19860.30647-98

Página: 21/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f



SENADO FEDERAL

Assim, conclamo os Nobres Pares à discussão e aperfeiçoamento desta matéria, e à sua aprovação.

Sala das Sessões,

Senador FERNANDO BEZERRA COELHO

Senador EDUARDO GOMES



SF/19860.30647-98

Página: 22/27 05/11/2019 15:41:51

6a2468bc2242007558453edbab12f041de8ce30f

