



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO

ALOYSIO HENRIQUE FERREIRA MONAY

VINCULAÇÃO DOS IMPOSTOS COM FINALIDADE EXTRAFISCAL

Juiz de Fora
2016

ALOYSIO HENRIQUE FERREIRA MONAY

VINCULAÇÃO DOS IMPOSTOS COM FINALIDADE EXTRAFISCAL

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel na área de concentração Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello.

Juiz de Fora

2016

ALOYSIO HENRIQUE FERREIRA MONAY

VINCULAÇÃO DOS IMPOSTOS COM FINALIDADE EXTRAFISCAL

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel na área de concentração Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello

Aprovada em 23 de fevereiro de 2016

BANCA EXAMINADORA

Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello - Orientadora
Universidade Federal de Juiz de Fora

Professora Doutora Luciana Gaspar Melquiades Duarte
Universidade Federal de Juiz de Fora

Professor Doutor Frederico Augusto D'Avila Riani
Universidade Federal de Juiz de Fora

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos professores que estiveram presentes nestes cinco anos, semeando conhecimento que vão muito além das páginas dos livros e currículo acadêmico.

Dedico especial agradecimento à Professora Elizabete Rosa de Mello que aceitou essa difícil tarefa como orientadora.

A Márcia, pessoa que com muito carinho e paciência foi meu porto seguro diante das dificuldades na construção do conhecimento.

Por fim, aos meus pais que me apoiaram durante toda a vida, sem eles a realização deste sonho não seria possível.

RESUMO

O trabalho sustenta posição favorável à vinculação de impostos com finalidade extrafiscal, reforçando o controle do contribuinte sobre as ações do Poder Público desde o momento de sua utilização até a administração deste recurso na consecução de objetivos e valores constitucionais. O federalismo enquanto forma de governo, dependendo de seu desenho institucional possibilita que as comunidades políticas alcancem bons níveis na prestação de serviços público aos seus cidadãos, concretizando um ideal de justiça distributiva. O governo para atingir esse ideal utiliza espécies tributárias com a finalidade extrafiscal. A utilização deste recurso a fins diversos ao mandamento constitucional significa cobrança de impostos além da capacidade contributiva do cidadão, instalando um quadro de injustiça tributária que viola os direitos fundamentais do cidadão, bem como a boa fé e a confiança da relação entre contribuinte e Estado. O marco teórico para o presente trabalho foi a obra de Ricardo Lobo Torres quando analisa o princípio da capacidade contributiva como meio para obtenção de uma tributação justa, visando compreender que a extrafiscalidade está muito além de um ingresso autônomo aos cofres públicos, servindo também ao alcance de uma tributação justa. O método empregado foi o dialético-dogmático, consistente na análise da disposição constitucional do art. 167, IV da CRFB/88 e do art. 16 do CTN determinando a não vinculação de impostos às atividades estatais específicas. A análise dos artigos em tela à luz da doutrina nacional e pela jurisprudência é unânime pela aplicação literal de seus textos, porém o trabalho visa construir outra perspectiva vinculando os impostos à finalidades específicas concretizando os objetivos previstos na CRFB/88.

Palavras-chave: Federalismo. Extrafiscalidade. Impostos. Justiça distributiva. Direitos fundamentais.

ABSTRACT

The paper argues favorable position to bind tax with extrafiscal purpose, reinforcing the taxpayer's control over the actions of the government since the time of use to the management of this resource in achieving objectives and constitutional values. Federalism as a form of government, depending on their institutional design enables policy communities achieve good levels in the provision of public services to its citizens, realizing an ideal of distributive justice. Government to achieve this ideal use tax species with extrafiscal purpose. The use of water for various purposes to the constitutional commandment means tax collection beyond the ability to pay of citizens by installing a tax injustice frame that violates the fundamental rights of the citizen and the good faith and trust of the relationship between taxpayers and state. The theoretical framework for this study was the work of Ricardo Lobo Torres when considering the principle of ability to pay as a means to obtain fair taxation, to understand that extrafiscality is far beyond a stand-alone entrance to the public coffers, also serving to reach of fair taxation. The method employed was the dialectical-dogmatic, consistent in the analysis of the constitutional provision of art. 167, IV CRFB / 88 and art. 16 CTN determining not bind tax to specific state activities. The analysis of the items in the screen under the national doctrine and jurisprudence is unanimous by the literal application of its texts, but the work aims to build another perspective linking taxes to specific purposes materializing the objectives set out in CRFB /88.

Keywords: Federalism. Extrafiscality. Taxes. Distributive justice. Fundamental rights.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1. A FORMA DE ESTADO FEDERALISTA	11
1.1. Contexto Histórico.....	11
1.2. Conceito de Federalismo.....	12
1.3. O Federalismo Fiscal.....	13
1.4. O Federalismo no Direito Comparado.....	14
1.4.1. A Competitividade do Federalismo nos Estados Unidos.....	14
1.4.2. O Federalismo Cooperativo na Alemanha.....	16
1.4.3. A Experiência do Federalismo Cooperativo no Brasil.....	18
2. OS TRIBUTOS NO SISTEMA FEDERATIVO BRASILEIRO	24
2.1. Conceito de Tributos.....	24
2.2. Classificação das Espécies Tributárias.....	25
2.3. As Competências Tributárias na CRFB/88.....	28
2.4. Repartições das Receitas Tributárias.....	29
2.5. Os Impostos e o Princípio da Capacidade Contributiva.....	30
3. VINCULAÇÃO DOS IMPOSTOS COM FINALIDADE EXTRAFISCAL	35
3.1. Conceito de extrafiscalidade.....	35
3.2. Os Objetivos Constitucionais de 1988 e a Extrafiscalidade dos Impostos.....	37
3.3. Impostos Extrafiscais: Vedação da Afetação Art.167, IV da CRFB/88.....	42
CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS	50

INTRODUÇÃO

Os Estados modernos não se destinam tão somente a realizar o desejo de segurança e liberdade dos cidadãos, que pretendem ver os resultados dos impostos pagos convertidos em serviços e políticas públicas que promovam a justiça social e a vida digna para todos.

O Poder Público para atingir as metas constitucionais pode valer-se da extrafiscalidade dos impostos como meio útil de intervenção na esfera privada, compelindo os atores sociais a comportamentos aptos a produção dos fins almejados pela Constituição.

A preocupação com a extrafiscalidade, que consiste no manejo de instrumentos fiscais para fins além da mera obtenção de rendas aos cofres públicos, deve receber atenção especial do Direito Tributário, pois o seu uso pode ser desvirtuado pelo gestor público, que ávido por mais receitas promove verdadeira elevação da carga tributária.

Os impostos que servem ao financiamento das atividades estatais apresentam situação peculiar em relação à extrafiscalidade, pois como determina a regra do art. 167, IV da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), a sua arrecadação não se vincula a fundos, órgãos ou despesas, ressalvadas as exceções constitucionais. A preocupação que surge, em virtude deste cenário, consiste na perda de referência por parte do contribuinte sobre o momento que o governo está utilizando a extrafiscalidade almejando os fins constitucionais ou está simplesmente buscando fins meramente arrecadatários, tornando a tributação injusta.

O objetivo desta monografia é defender posição contrária à regra constitucional do art. 167, IV da CRFB/88, demonstrando que a vinculação dos impostos com finalidade extrafiscal, permitirá maior controle do contribuinte sobre o gestor público, bem como, dos resultados pretendidos pela utilização do instrumento, concretizando inclusive valores constitucionais que visam à eficiência e a moralidade na administração da coisa pública.

O trabalho, neste sentido, pretende demonstrar no primeiro capítulo as experiências federalistas no direito comparado, como o desenho institucional de alguns países - embora com objetivos distintos de federalismo - permitiu que estes atingissem excelência no empenho das receitas públicas por meio da cooperação dos entes estatais, alcançando um patamar de justiça social e fiscal considerável. A experiência brasileira não foi desprezada, sendo retratado o forte ambiente de competição dos entes federados pelas rendas públicas, tanto no momento em que foi escrita a Carta Magna de 88 quanto após a sua promulgação, que em muito dificultou a solução do déficit fiscal do Estado brasileiro. O quadro federativo

pátrio demonstra o quanto reformas que tendem alterar a atual regra do jogo no plano fiscal dificilmente poderá prosperar.

O capítulo segundo tem enfoque na questão tributária dentro da Constituição brasileira de 88, demonstrando que o legislador Constituinte procurou inserir o princípio da solidariedade na seção destinada aos tributos, abrindo espaço para espécies tributárias com finalidades fiscais - já existente no CTN -, parafiscais e extrafiscais. O capítulo dedica atenção à distribuição das receitas e das competências tributárias que são meios capazes de propiciar aos entes federados o exercício de sua autonomia, bem como, ao princípio da capacidade contributiva que norteia a criação dos impostos servindo como limitação ao poder tributário estatal e como parâmetro de um sistema tributário justo.

O capítulo terceiro consiste em demonstrar a atuação estatal que visa concretizar os objetivos constitucionais valendo-se do instrumento extrafiscal para intervenção na economia ou influenciando comportamentos dos atores sociais com vistas a determinados fins. A vinculação dos impostos extrafiscais será defendida, em que pese à disposição contrária do art. 167, IV da CRFB/88 e do art. 16 do CTN.

O marco teórico para o presente trabalho foi a obra de Ricardo Lobo Torres que faz a discussão dos Valores e Princípios Constitucionais Tributários usados pela CRFB/88 que serve de base para o Estado montar o sistema tributário pátrio. A análise parte do princípio da capacidade contributiva como meio para obtenção de uma tributação justa, visando compreender que a extrafiscalidade está muito além de um ingresso autônomo aos cofres públicos, servindo também ao alcance de uma tributação justa, desde que se vincule aos objetivos determinados pela CRFB/88 que muniu o gestor público com este instrumento buscando a sua concretização.

O método empregado foi o dialético-dogmático, consistente na análise da disposição constitucional do art. 167, IV da CRFB/88 e do art. 16 do CTN determinando a não vinculação de impostos às atividades estatais específicas. A análise dos artigos em tela à luz da doutrina nacional e pela jurisprudência é unânime pela aplicação literal de seus textos, porém, a mesma doutrina ao discorrer os princípios constitucionais tributários aponta para a abertura do sistema tributário brasileiro em relação aos demais valores e princípios espalhados ao longo da Carta Magna de 1988, razão pela qual há um sistema de autocontrole dos princípios constitucionais e por isso a interpretação literal dos dispositivos acaba por ignorar a própria Constituição.

O paradigma para o presente trabalho firmar posição contrária aos dispositivos em tela está na comparação entre o Sistema Federal desenhado pela Constituição de 1988 com

duas matrizes que inspirou essa construção, no caso: os Estados Unidos e a Alemanha. O sistema federal brasileiro que combina rigidez e abertura importa em campo amplo a construção de teses que possibilitem a ordem e a coerência ao sistema jurídico, adequando-o em relação às necessidades econômicas, sociais e culturais brasileiras.

Os impostos extrafiscais apontam as contradições de um sistema tributário que almeja uma justiça fiscal e se apresenta como instrumento de intervenção do Estado na iniciativa privada, buscando justiça e vida digna a todos, mas que ao mesmo tempo está a serviço da solução de uma crise fiscal estatal implicando em uso diverso de sua real finalidade estabelecida constitucionalmente.

1. A FORMA DE ESTADO FEDERALISTA

O federalismo é a forma de Estado que torna possível a convivência de comunidades políticas plurais, mas é na sua capacidade em administrar os conflitos e na sua adaptabilidade que consiste a sua maior virtude, razão pela qual, trata-se de um sistema com ampla utilização na atualidade.

1.1. Contexto histórico

O federalismo, enquanto fenômeno histórico, remonta à fundação dos Estados Unidos em 1787. O objetivo das ex-colônias era a união para defenderem-se dos seus inimigos, sem perderem a liberdade da qual já desfrutavam. O dilema vivido naquele momento consistia na concessão de poder para criar um ente central forte a fim de exercer suas funções, mas não tão forte que pudesse vir a tornar-se um tirano. O movimento das colônias volta-se para “a criação de um poder político federal (União), que deveria ser capaz de estabelecer um universo mínimo de regras para todo território nacional” (ABRUCIO e FERREIRA COSTA, 1998, p. 20).

O estabelecimento de um poder central que se espalha sobre um território nacional e que ainda abriga inúmeras outras esferas de poderes locais, necessita de solução adequada, pois, estas tendem a defender interesses próprios, tornando as relações verticais e horizontais conflituosas.

A análise do federalismo pela teoria dos jogos que considera o viés da competição/cooperação demonstra a existência de uma força autodestrutiva que, uma vez controlada por um bom desenho institucional, é capaz de operar sua conversão em força construtiva. Isso significa que os desejos e interesses individuais, se bem conduzidos, são capazes de mover os entes federados para objetivos comuns. As análises com base nas teorias dos jogos indicam que as regras ou as normas podem direcionar os atores para comportamentos cooperativos, competitivos ou ainda à inércia para alcançar seus interesses particulares. (ABRUCIO, 1998)

O federalismo permite a compreensão de sociedades plurais e como forma de Estado é adotado pelos países que buscam diferentes objetivos. Nos Estados Unidos o federalismo nasceu da vontade de conjugar defesa e liberdade. No Canadá originou como meio de proteção e garantia de representação de minorias étnicas; já na Alemanha “a estrutura federativa tem como uma de suas principais funções a de garantir a homogeneidade

socioeconômica dos *Länder* (estados alemães), por meio de vários mecanismos de redistribuição de recursos” (ABRUCIO e FERREIRA COSTA, 1998, p.21).

1.2. Conceito de Federalismo

Segundo José Afonso da Silva “a federação consiste na união de coletividades regionais autônomas que a doutrina chama de estados federados (nome adotado pela Constituição, cap. III do tit. III), estados membros ou simplesmente Estados (muito usado na Constituição)” (SILVA, 2001, p. 100). O federalismo é, portanto, uma forma de organização do poder estatal.

A existência de coletividades regionais dotadas de autonomia é o reconhecimento de sua aptidão para gerir as necessidades locais. Segundo Marçal Justen Filho “cada órbita federativa é investida da titularidade de interesses pertinentes a sua dimensão geográfica” (FILHO, 2012, p. 173). Os entes poderão exercer sua titularidade de interesses quando sua autonomia federativa estiver assentada na existência de órgãos governamentais próprios, e ainda na posse de competências exclusivas (SILVA, 2001).

Segundo Celso Ribeiro Bastos:

A federação é, igualmente, a forma mais sofisticada de se organizar o poder dentro do Estado. Ela implica uma repartição delicada de competências entre o órgão do poder central, denominado "União", e as expressões das organizações regionais, mais frequentemente conhecidas por "Estados-Membros", embora, por vezes, seja usado, por igual forma, o nome província e, até mesmo, cantão. Essa partilha de competências entre a União e os Estados é bastante rígida, visto que se apresenta esculpida na própria Constituição Federal, razão pela qual só por intermédio de emenda à Constituição pode ser alterada (BASTOS, 1998, p. 224).

O federalismo é dual, pois organiza o poder dentro no Estado repartindo as competências do Poder nacional e dos poderes locais. Em virtude dessa dualidade tem-se a existência de uma Constituição, na qual os Estados membros participam de sua formulação, bem como de suas alterações. A participação e auto-organização dos Estados membros da federação são fundamentais para o Estado Federal. Importa salientar que o modelo dualista com divisões estanques entre as competências do poder local e do Poder nacional, cedeu lugar ao federalismo cooperativo, cujo objetivo é “coordenar as duas esferas, sob evidentemente a batuta da União. Daí a repartição vertical, os tributos partilhados, reflexo de uma repartição vertical de competências” (FERREIRA FILHO, 2012, p. 347).

A convivência entre poder nacional e poderes locais torna obrigatória a existência de instâncias nas quais os atores mantêm contatos e firmam acordos, por isso a necessidade de

um poder que zele pela Constituição e que resolva os possíveis conflitos, julgando e impondo o fiel cumprimento das leis e dos acordos estabelecidos.

Segundo definição de Gilmar Mendes:

[...] o Estado Federal expressa um modo de ser do Estado (daí se dizer que é uma forma de Estado) em que se divisa uma organização descentralizada, tanto administrativamente quanto politicamente, erigida sobre uma repartição de competências entre governo central e os locais, consagrada na Constituição Federal, em que os Estados federados participam das deliberações da União, sem dispor do direito de secessão. No Estado Federal, de regra, há uma Suprema Corte com jurisdição nacional e é previsto um mecanismo de intervenção federal, como procedimento assecuratório de unidade física e da identidade jurídica da Federação (MENDES, 2011, p. 832).

A simetria e o tratamento equânime são importantes ao equilíbrio do federalismo. A assimetria incentiva comportamentos não cooperativos dos entes federados (como forma de compensá-la), razão pela qual a federação deve sempre buscar condições de simetria. A situação de igualdade sinaliza que os entes não se encontram em posição hierárquica superior para interferir na decisão de outro participante do pacto. Por esta razão, há uma Suprema Corte que guarda a Constituição e garante que todos se submetam às suas decisões.

O federalismo é uma forma de Estado resultado da materialização de princípios constitucionais que delimitam o poder estatal em processo de constante mutação, sempre buscando a manutenção do equilíbrio dos entes federados.

1.3. O Federalismo Fiscal

No momento da fundação da federação, o pacto - que será seu alicerce - deve tratar da arrecadação tributária e de sua distribuição. O federalismo fiscal consiste em regras que detalham quem detém o poder de tributar e quem possui a capacidade tributária, nas quais os entes fiscalizam e arrecadam os tributos. Por fim, ainda disciplina a distribuição das receitas tributárias (MELLO, 2014).

O arranjo institucional de um país poderá contemplar um ente central que legisla, cria e institui um tributo previsto na Lei Fundamental, e outro ente que fiscaliza e arrecada a receita tributária, obedecendo a diversos critérios de distribuição, conforme planeja os objetivos do pacto federativo.

Segundo Ricardo Lobo Torres:

Depara-se hoje com a crítica universal aos sistemas de discriminação de rendas. Lavra o descontentamento da doutrina para com os ordenamentos dos diversos Estados Federais. Assim acontece não só no Brasil como

também nos Estados Unidos, na Alemanha, na Argentina. Parece que o verdadeiro equilíbrio no federalismo fiscal é inatingível, principalmente em virtude da exagerada concentração de receitas em favor da União, decorrente do excesso intervencionismo estatal, da exasperação da ideia de desenvolvimento econômico e da desequilibrada distribuição de responsabilidades pelo fornecimento de serviços públicos, gargalos ainda não superados nas últimas reformas (TORRES, 2009, p. 431).

Os Estados federais tendem de alguma forma buscar desenhos institucionais que possam conferir equilíbrio ao federalismo fiscal, porém, este parece sempre distante devido o surgimento de novas demandas a serem atendidas pelo Estado que precisa buscar novas fontes de receita para o seu financiamento. A existência de assimetrias entre os membros da federação, também, pode interferir no equilíbrio do federalismo fiscal na medida em que os participantes do jogo federativo buscam posturas que visem superar ou compensar essa situação.

1.4. O Federalismo no Direito Comparado

Os países que optaram por essa forma de Estado tiveram o federalismo desenhado de acordo com as contingências históricas, econômicas e sociais. Os países com dimensões territoriais extensas como o Brasil, os Estados Unidos ou o Canadá, apresentarão diversidades sociais, culturais e econômicas que irão conformar o federalismo de modo diverso de países como a Suíça e a Alemanha (SCHULTZE, 1998). Assim, é possível observar o exemplo dos Estados Unidos e da Alemanha que trazem forte contribuição para o caso brasileiro.

1.4.1. A competitividade do Federalismo nos Estados Unidos

O federalismo surgiu nos Estados Unidos no final do século XVIII, quando as ex-treze colônias abandonaram o pacto confederativo e - de laços mais frágeis e, com protagonismo de comunidades soberanas - adotaram outro pacto capaz de gerar laços mais fortes, proporcionando maior segurança e liberdade aos seus participantes.

As ex-colônias construíram um pacto que distribuiu “[...] competências estatais verticalmente em vários níveis e na medida do possível sem duplicações. Cada nível tem autonomia para financiar suas atribuições e também dispõe de fontes próprias de impostos” (SPAHN, 1998, p. 149). A lógica do federalismo norte americano não foi, em momento algum, procurar desenvolver um sistema que superasse diferenças econômicas ou desigualdades entre as regiões. A sua concepção parte justamente da manutenção da condição de paridade dos participantes do jogo federativo, respeitando a diversidade de seus componentes quanto à sua organização e execução de suas funções. Esse modelo federativo é

muito conhecido pela sua dualidade, com esferas de competências rígidas, bem definidas entre as funções da União e as funções dos Estados, inserindo a competição como elemento de destaque do federalismo americano.

O elemento competição dentro do federalismo parece contraditório, pois os participantes buscam formar um pacto em prol de um objetivo comum. Logo, é preciso cooperação e não competição para alcançar esses objetivos. O sistema norte americano, porém, soube aproveitar essa lógica competitiva como meio de controle do poder e, por essa razão, a sociedade civil controla o poder local, que controla o poder central. Thomas Dye pressupõe:

[...] que a competição entre os entes federativos (dos estados com a União e deles entre si) aumenta o controle sobre o poder – típica preocupação madsoniana – e melhora a prestação dos serviços públicos, sobretudo nas esferas subnacionais, onde os efeitos do ambiente competitivo são o incentivo a inovação nas políticas e, conseqüentemente, a ampliação da responsividade do sistema (APUD ABRUCIO, 1998, p. 25).

O modelo federalista fundado pelos Estados Unidos é exemplo para os críticos do federalismo cooperativo. Os argumentos apontados são justamente o ganho da responsabilidade política, com estreito vínculo entre população local e desenvolvimento de políticas públicas, e a própria inovação dos poderes locais ao proporcionar serviços públicos aos seus cidadãos, bem como o estímulo a convivência das diversidades. A construção de esferas governamentais fortes com interesses contrapostos aos seus pares traz harmonia ao sistema federativo. Porém, para que “o modelo funcione a contento, é necessário que os governos subnacionais não sejam dependentes do Governo Federal nem politicamente, nem financeiramente” (ABRUCIO, 1998, p. 27). A divisão rígida de competências, caso funcione bem, traz como benefício a desnecessidade de políticas de coordenação desenvolvidas pelo poder central, pois cada ente fornecerá aos seus cidadãos o serviço que sua capacidade financeira suportar (SPAHN, 2000). Por essa razão, a Constituição norte americana não versará sobre os impostos de responsabilidade dos Estados-membros da federação.

A capacidade legislativa e financeira dos governos subnacionais é ampla. A existência de entes dependentes dos recursos do poder central possibilita a formação das externalidades, ou seja, os outros participantes do jogo federativo poderão impor custos de suas decisões aos demais.

Os poderes locais nos Estados Unidos são, portanto, um tema caro ao modelo federalista, pois estes são os seus alicerces. A tentativa de a União ampliar sua esfera de influência e de coordenação de políticas, como ocorreu com o *New Deal*, estas serão vistas

com desconfiança pelos demais entes federados e pela própria sociedade. Porém, em um mundo marcado pela conectividade e deslocamento de pessoas, não é possível imaginar que poderes locais sejam autônomos o suficiente para prestar os serviços desejados aos seus cidadãos, tornando necessária a coordenação e cooperação por meio de políticas intraestatais.

1.4.2. O Federalismo cooperativo na Alemanha

O modelo federal desenvolvido pela Alemanha, no período pós-guerra, baseia-se na cooperação dos entes federados, tanto no nível vertical como no horizontal, com ênfase no desenvolvimento de condições de vida digna para as pessoas (SCHULTZE, 1998). A preocupação alemã em relação ao Estado federal foi centralizada na expansão do “federalismo cooperativo” com a meta suprema da “uniformidade das condições de vida” (SCHULTZE, 1998, p. 15).

A construção do estado alemão privilegiou uma verdadeira “República dos Governadores”, estes que tinham como preocupação a administração dos seus Estados e também, possuíam forte influência nas decisões da política do bem estar social e a sua configuração da uniformidade de vida na República (SCHULTZE, 1998).

A capacidade legislativa de estados e municípios alemães é relativamente baixa, porém, são eles os responsáveis pela administração e execução das leis de sua esfera de competência e das de competência federal, forçando-os ao desenvolvimento de comportamentos cooperativos. Contudo, existem algumas críticas ao modelo em decorrência de certa paralisia. Segundo Schultze:

As decisões políticas relevantes possam somente ser tomadas em conjunto pelos diversos níveis do sistema, e mediante negociações entre os atores interessados; horizontalmente pela cooperação entre estados, verticalmente pela cooperação entre União e estados [...] (SCHULTZE, 1998, p. 16).

O quadro que se apresenta ao federalismo alemão, no que tange a tomada de decisões mais relevantes, volta-se para a competência da União, possibilitando ampla participação dos estados. O princípio de uniformização das condições de vida, substituído nos anos 80 pelas regras de equivalência, apoia-se em uma forte distribuição das rendas estatais por meio de fórmulas de compensação financeira, tanto vertical quanto horizontal.

A política do estado de bem estar social condicionou a arrecadação de impostos na Alemanha, pois sua lei não aborda os limites do governo em aumentar ou diminuir gastos, bem como ampliar a arrecadação. A limitação conjuga a promoção dos direitos fundamentais e o princípio do bem-estar social com o princípio do Estado de direito (AVILA, 2013).

No plano vertical verifica-se que o legislador procurou considerar que em todos os níveis da federação é perfeitamente possível planejar os gastos necessários da União e Estados conjuntamente, através de planos plurianuais. Os entes são tratados como se não houvesse desequilíbrios na federação, evitando o repasse pormenorizado de verbas a cada nível de governo em virtude desses desequilíbrios.

No plano horizontal são realizadas compensações financeiras que tendem a equalizar os desequilíbrios regionais, bem como entre os entes federados. O funcionamento deste sistema de compensações demonstra sua força quando é feita uma comparação entre os Estados antes e após o sistema de compensações. Segundo Spahn:

[...] constata-se que o estado de Hessen, de maior poder financeiro antes da compensação financeira, recua para a nona posição depois de serem considerados todos os estágios de repartição, enquanto o primeiro lugar cabe à cidade-estado de Bremen, anteriormente penúltima (SPAHN, 1998, p. 165).

O sistema federal alemão, diante deste quadro, recebe críticas tanto pela falta de competição dos entes federados, quanto pela falta de criatividade dos mesmos em buscar a expansão das rendas públicas, uma vez que todo esforço de expansão será jogado no nivelamento entre os Estados. Outra crítica pertinente consiste na perda de nexos entre os financiamentos e a prestação de serviços afetando a formação da vontade política local.

Os Estados alemães não possuem capacidade para legislar no campo tributário, que ficou sob a responsabilidade da União, tornando a ideia de guerra fiscal uma possibilidade desconhecida do sistema federal alemão. Porém, nada impede que os Estados de maior poder econômico venham a oferecer melhores condições de instalação para empresas em comparação com os Estados de menor poder financeiro (ZIMMERMANN, 1998).

Os impostos municipais são determinados por legislação federal, porém, os municípios podem determinar as suas alíquotas sobre serviços e sobre imóveis; conceder benefícios fiscais a todos e ainda oferecer melhor condição de infraestrutura para as empresas como incentivo. Os municípios com melhor poder econômico, em virtude disso, estão em posição de vantagem aos demais (ZIMMERMANN, 1998).

A busca do federalismo alemão - de condições iguais de vida ou de equalização - demonstra que a ação estatal voltada para o cidadão gera um sistema tributário cuja finalidade não está centrada em fins meramente arrecadatórios. A Lei Fundamental foi escrita procurando organizar o Estado alemão e sua parte financeira de forma conjunta definindo:

[...] as questões da Constituição financeira dos estados federados, outras questões importantes não estão expressas, mormente a posição do indivíduo diante do poder financeiro do Estado, o Direito Constitucional Tributário material e o regime jurídico das contribuições. Além disso, também não está expressa a questão de como os impostos devem ser dimensionados no seu conteúdo e quais são os limites constitucionais da tributação (AVILA, 2013, p. 523).

Portanto, uma característica do sistema tributário alemão é a sua não exaustividade, já que as regras de competência e limitação do Estado no momento do estabelecimento e cobrança dos tributos não estão elencadas na Lei Fundamental e também porque o legislador não procurou definir o “conceito de imposto e a hipótese de incidência de cada uma de suas espécies” (AVILA, 2013, p. 617). A limitação ao poder de tributar deve respeitar os direitos individuais, a política do bem estar social, bem como, as decisões judiciais e os conceitos elaborados pela doutrina (AVILA, 2013).

O sistema tributário alemão é aberto, pois se relaciona com os demais princípios e regras constitucionais (AVILA, 2013). Neste contexto, tem relevância os poderes do Estado, principalmente do judiciário, capaz de zelar pelo fiel cumprimento da Lei Fundamental utilizando-se de construções doutrinárias ou desenvolvendo teses capazes de sustentar suas decisões, que são acolhidas pelos participantes do jogo federativo. A presença de instituições nas quais os entes federados participem e negociem amplamente as decisões mais relevantes para a federação será de extrema importância.

1.4.3. A experiência do Federalismo Cooperativo no Brasil

O federalismo brasileiro foi instituído pela Constituição de 1891, e a sua peculiaridade em relação ao norte americano está no fato dos poderes locais surgirem de cima para baixo. O contexto histórico e social moldou a federação, que não poderia seguir os mesmos objetivos do modelo americano. Segundo Aspásia Camargo, o federalismo brasileiro:

[...] funcionou com as mesmas características do patrimonialismo, que confunde o Poder Público com os interesses privados e atribui ao Poder Central autoridade e flexibilidade para distribuir recursos, benesses e prebendas, em troca de alinhamento político da periferia ao centro (CAMARGO, 1998, p. 72).

O poder central, portanto, volta-se para a periferia formando os comandos subnacionais, muitos dos quais não detinham condições mínimas para atender as necessidades de seus cidadãos, dependendo sempre dos repasses do poder central. A assimetria dos entes federados não permitiu a formação de um federalismo competitivo capaz de controlar poderes, pois os comandos subnacionais buscam alternativas visando superar as

desigualdades. O comportamento dos entes federados volta-se para uma relação predatória, tanto vertical quanto horizontal, que impõe custos de certas decisões aos demais participantes da federação (ABRUCIO, 1998).

O clientelismo foi instrumento largamente utilizado tanto pelo poder central quanto pelos poderes subnacionais, capaz de “neutralizar as disfunções e as insatisfações geradas por um federalismo assimétrico” (CAMARGO, 1998, p. 72), possibilitando a consolidação de um país com dimensões continentais.

A história do Brasil é marcada por movimentos de sístole e diástole, razão pela qual é exemplo de como a sociedade e os entes federados vão se moldando às regras do pacto federativo.

Assim, à monarquia de formato unitário seguiu-se a Primeira República (1889-1930), quando se institucionalizou o regime federativo no país, sendo a Constituição de 1891 seu primeiro marco institucional. A Revolução de 1930 e a ascensão de Vargas abrem um período centralizador que culmina com o Estado Novo (1937-1945). O período democrático da Constituição de 1946 é interrompido pelo regime militar de 1964 que se estende até 1985. Neste tempo, a centralização autoritária atinge seu ponto máximo, na década de 70, com os governos Médici e Geisel. A transição democrática tem como momento emblemático a Constituição de 1988, considerada um marco de descentralização federativa (KUGELMAS, 2000, p.33).

O federalismo - enquanto ideal - manteve-se forte para as elites brasileiras, que dependendo do momento histórico de maior ou menor descentralização, era mantido somente no nome. A centralização ou descentralização sempre estiveram associadas aos momentos autoritários ou ditatoriais e de vivência democrática, respectivamente. (KUGELMAS, 2000). Importante ressaltar que ao final de cada ciclo o sistema de relação horizontal e vertical do jogo federativo nunca retornou às condições anteriores, demonstrando a maleabilidade do federalismo.

O período anterior à Constituição de 1988, do ponto de vista fiscal, foi marcado pela centralização de recursos. A reforma tributária de 1966 ampliou:

[...] a capacidade extrativa da União, reforçou-se a dependência dos Estados menos desenvolvidos, receptores da maior parcela das transferências do Fundo de Participação dos Estados e limitou-se a autonomia administrativa dos governos estaduais, ao atribuir ao Senado a fixação das alíquotas do ICM, sua grande fonte de receita própria (KUGELMAS, 2000, p. 34).

Essas medidas, aliadas a outras já no processo de abertura, como a transformação de territórios em Estados e a conseqüente ampliação da representação nas casas legislativas,

trouxeram consequências para o funcionamento do federalismo pós-ditadura, pois as forças do jogo federativo penderam para os Estados em detrimento da União.

A elaboração da Constituição e sua promulgação em 1988 ocorreram no momento em que os governadores gozavam de ampla influência sobre as bancadas do Congresso Nacional e havia um consenso de que a democracia seria plena com a realização de um projeto descentralizador. Nesse contexto, o ambiente ficou propício para a construção de um pacto altamente descentralizador, porém, com relações verticais e horizontais altamente predatórias. Por essa razão:

Durante os debates da Assembleia, gerou-se uma coalizão (explícita ou implícita) entre os estados mais desenvolvidos do Sudeste e do Sul, interessados em aumentar sua capacidade em auferir receitas próprias e os menos desenvolvidos, desejosos em fazer crescer sua parcela de participação nas receitas transferidas. Embora conflitassem em torno a outros temas, como o da política de desconcentração industrial, todos coincidiam na busca de mais recursos fiscais (KUGELMAS, 2000, p. 36).

O grau de descentralização foi significativo - até porque o constituinte foi capaz de inovar ao incluir os municípios como entes da federação - o que para José Afonso da Silva consistiu em erro do Legislador Constituinte, pois, a estrutura do federalismo, é aquela voltada para a participação dos Estados na formação da vontade estatal, de forma que não há uma federação de municípios que consistiriam em meras divisões administrativas do Estado (SILVA, 2001). Já Paulo Bonavides, apoiado na história do desenvolvimento social das comunidades europeias que lutaram incessantemente pela consolidação do poder municipal, entende que o legislador brasileiro inovou. Segundo Paulo Bonavides, há:

[...] aquelas funções que os municípios possuem ou exercem em caráter próprio, e se referem a interesses exclusivamente comunitários, e as demais que lhe são delegadas pelo interesse geral, fixadas por lei, e exercidas na qualidade de mandatário do Estado (BONAVIDES, 2004, p. 349).

Também cuidou o Legislador Constituinte em estabelecer minuciosamente as bases do federalismo fiscal brasileiro, que se consubstancia:

[...] na divisão de poder de tributar entre os entes Federativos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios). Esse poder de tributar não se refere apenas à competência tributária de criar/instituir e legislar sobre tributos descritos na Constituição Federal de 1988 (art. 145 / 149-A), mas também se refere à capacidade tributária para fiscalizar e arrecadar os tributos (MELLO, 2014, p. 27).

O momento de elaboração da CRFB/1988 foi caracterizado por relações horizontais que estiveram alinhadas para repelir qualquer ideia de cunho “centralista”, na qual

a União não conseguiu nem mesmo reunir esforços para propor outro modelo de Federalismo Fiscal e muito menos, nos anos seguintes, adotar medidas para sanar sua crise. Os acordos firmados entre os Estados e a União ou até mesmo entre si, que visassem à adoção de medidas para sanar a crise fiscal, nunca chegaram a ser cumpridos, pois com a influência dos governadores junto as suas bases no Senado e na Câmara alteravam as regras do jogo no momento que lhes convinha, a solução para a crise fiscal do Estado brasileiro sempre passou pelo aumento de impostos, ou ainda, pela transferência da dívida dos entes federados para a União, que por sua vez tratou de ampliar sua base de arrecadação.

Segundo Aspásia Camargo, o federalismo da Alemanha compartilha alguns ideais com o federalismo brasileiro, como exemplo, a Constituição de 88 consolidou a incorporação de princípios de direito social ao nosso sistema jurídico, algo que não está presente na Constituição norte-americana (CAMARGO, 2000).

A Carta Magna trouxe, também, uma série de objetivos fundamentais a serem buscados pela República (art. 3º da CRFB/88), procurou ainda estabelecer fundos constitucionais (art. 159, inciso I, alínea c da CRFB/88) e criou bases legais para formação de agências para promoção do desenvolvimento regional (art. 43 da CRFB/88).

O federalismo cooperativo previsto na CRFB/1988 difere do caso alemão, que é marcado por forte distribuição horizontal das receitas tributárias, enquanto no Brasil a “[...] repartição de receitas tributárias é realizada da União para os estados-membros, para o Distrito Federal e para os municípios, e dos estados para o Distrito Federal e municípios, mas nunca em ordem inversa (artigos 157/162 da CRFB/1988)” (MELLO, 2014, p. 30-31).

Além da CRFB/88 apontar os impostos de competência de cada ente federado (art. 153 ao art. 156 da CRFB/88), ainda cuidou da repartição das receitas tributárias (artigos 157 / 162 da CRFB/88), criando os fundos de participação dos Estados e municípios, ressalva deve ser feita para o caso do Distrito Federal que acumulou as competências dos Estados membros e ainda dos municípios. Neste contexto, a CRFB/88 pode ser caracterizada como autêntica Constituição financeira (MELLO, 2014), que segundo Ricardo Lobo Torres compreende:

- a) a Constituição Tributária (Capítulo I: Do Sistema Tributário Nacional), que contém a Declaração de Direitos do Contribuinte ou as Limitações Constitucionais (arts. 150 a 152), os princípios gerais sobre os tributos (arts. 145 a 149-A) e a partilha de impostos entre a União, os Estados e os Municípios (arts. 153 a 156);
- b) a Constituição Financeira Propriamente Dita, que procede à repartição das receitas tributárias entre os entes políticos (Capítulo I, Seção VI) nos arts. 157, 158 e 159 e dispõe sobre o sistema monetário nacional (Capítulo II, Seção I) nos arts. 163 e 164;

c) a Constituição Orçamentária (Capítulo II, Seção II – Dos Orçamentos), que estabelece as normas gerais sobre os orçamentos da União, dos Estados e dos Municípios. (TORRES, 2009, p. 13-14)

Neste sentido, mesmo que o tratamento dado à matéria tributária seja exaustivo, sendo dedicado Título Específico, com capítulos e seções; o sistema tributário brasileiro não pode ser interpretado de forma isolada e muito menos ser considerado fechado, pois segundo Ricardo Lobo Torres:

A Constituição já não é o documento que apenas regula os aspectos formais dos direitos fundamentais e as regras do jogo; as necessidades do Estado Democrático obrigam-na a apresentar conteúdos, também abertos, para a positivação da liberdade, da justiça e da segurança jurídica (TORRES, 2009, p. 08).

Essa abertura determina que o Estado encontra-se limitado pelos princípios contidos no capítulo das disposições tributárias e orçamentárias, que se relaciona com os demais princípios previstos ao longo de todo texto constitucional (AVILA, 2013). E também é aberto, já que as regras exteriores à própria Constituição podem versar sobre matéria tributária garantindo direitos ao cidadão e limitando o poder estatal, conforme prevê o art. 96 do Código Tributário pátrio.

A rigidez do sistema tributário verifica-se, por exemplo, pelo quórum necessário para a alteração do texto constitucional previsto no art. 60, § 2º da CRFB/88. Humberto Ávila define a rigidez do sistema como direta e indireta:

A rigidez específica das normas tributárias é também direta e indiretamente instituída: algumas são denominadas “garantias” (art. 150: legalidade, igualdade, irretroatividade, anterioridade, proibição de tributo com efeito de confisco, imunidades), outras normas mantêm relação com os princípios fundamentais (princípio federativo, democrático e da separação de poderes) ou com direitos e garantias individuais cuja modificação é vedada. (AVILA, 2013, p. 164).

A rigidez direta consiste, portanto, na imposição do legislador em seguir as regras previstas para as emendas constitucionais. Já a rigidez indireta consiste da comunicação dos princípios e regras constitucionais previstos para o sistema tributário com os demais princípios que fundamentam os direitos e as garantias individuais da Carta Magna, que por sua vez estão protegidos pela disposição do art. 60, §4º da CRFB/88.

O federalismo brasileiro conforme foi delineado, demonstra que qualquer tentativa de destinar a aplicação dos recursos dos cofres públicos a uma finalidade específica será entendida como interferência de uma esfera estatal sobre a outra, ferindo o pacto federativo vigente. As reformas que buscam alterar a política fiscal brasileira tendem a

encontrar grande resistência por parte dos entes federativos em função do elevado grau de autonomia que os entes receberam da Constituição de 1988.

2. OS TRIBUTOS NO SISTEMA FEDERATIVO BRASILEIRO

O financiamento das atividades estatais é tema relevante para a atualidade, pois os desafios dos Estados nacionais crescem tanto pela complexidade das sociedades, quanto pelas demandas sociais, que exigem atuação estatal eficiente e capaz de promover principalmente a justiça social. O Estado, para fazer frente às demandas, utiliza-se de receitas que podem ser derivadas quando provêm de terceiros ou originárias quando advêm da exploração do patrimônio do Estado.

A tributação possibilita que o poder estatal se abstenha da intervenção direta no setor produtivo, que entregue a livre iniciativa dos particulares expandem a produção, aumentando a arrecadação de impostos que financiam as políticas públicas governamentais.

Segundo Sacha Calmon:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia. (CALMON, 2012, p.422)

Os tributos, portanto, vão muito além do simples financiamento das atividades do Estado, que os utiliza na concretização e desenvolvimento dos valores constitucionais como a livre iniciativa, proteção do meio ambiente, desenvolvimento econômico entre outros.

2.1. Conceito de tributo

O conceito de tributo está para o Direito Tributário, assim como a definição de crime está para o Direito Penal. Isso implica o seu relacionamento com a liberdade, direitos fundamentais e outros princípios constitucionais (TORRES, 2007).

O tributo é de imposição unilateral do Estado ao indivíduo. O comando normativo aponta a hipótese de incidência e sua consequência, que acarreta a formação da relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo, sendo limitado pelos demais princípios Constitucionais, tornando-a mais equânime (CALMON, 2012). Para Ricardo Lobo Torres a origem dos tributos “[...] coincide com o início do Estado Liberal e do Estado de direito, ou seja, com a constitucionalização do Estado moderno”. (TORRES, 2007, p. 22).

O art. 3º do Código Tributário Nacional define que o “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”.

O conceito do CTN está correto, pois dele é possível extrair a origem “*ex lege*” do tributo. Portanto, a definição não precisa trazer as peculiaridades das taxas, das contribuições, dos impostos e dos empréstimos compulsórios (CALMON, 2012).

Segundo Ricardo Lobo Torres o conceito do CTN é amplo, pois as características afirmadas ao tributo são genéricas e, portanto, aplicáveis a outras formas de ingresso nos cofres públicos. Por isso, apresenta as seguintes características que podem ser extraídas da Carta Magna:

[...] é um dever fundamental, ao lado dos deveres militares e do serviço do júri; limita-se pelos direitos fundamentais, através das imunidades e das proibições de tratamento desigual previstas no - art. 150, posto que nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade; obedece aos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) ou do custo-benefício (art. 145, II e III) — aquele informa principalmente os impostos e este, as taxas e as contribuições de melhoria [...] (TORRES, 2007, p. 40).

O autor sustenta que qualquer outro tipo de ingresso aos cofres públicos - que foge dessas características específicas - poderia ser tratado fora do título referente aos tributos, citando como exemplo as previsões do art. 149 da CRFB/1988, que se vinculam aos princípios de solidariedade social ou econômica e a uma finalidade não essencialmente pública, abrindo espaço para tributação extrafiscal e parafiscal.

2.2. Classificação das espécies tributárias

O artigo 5º do CTN determina que os tributos são: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Segundo Sacha Calmon, tanto a escola dicotômica quanto a tricotômica “fundamentam suas teorizações a partir do fato gerador da obrigação tributária e da base de cálculo escolhidos pelo legislador para armar a tributação” (CALMON, 2012, p. 444), se prendendo ao dogma da vinculação ou não vinculação do tributo a uma atuação estatal. A primeira escola defende que os tributos são impostos e taxas. Já para a segunda, os tributos serão impostos, taxas e contribuição de melhoria.

As duas escolas concordam que o fato gerador do imposto fundamenta-se na capacidade contributiva do contribuinte, não vinculando a atuação estatal. Com relação às taxas, o fato gerador tem origem em atuação estatal, razão pela qual se estabelece o caráter sinalagmático deste tributo. As escolas diferem em virtude da contribuição de melhoria, que

limitada ao custo da obra pública e ao valor acrescido no imóvel do contribuinte, vincula sua receita a prestação do Estado.

A classificação dos tributos poderá ser qualitativa quando são agrupadas as espécies que compõem o sistema afastando-se do seu fato gerador, de forma que poderão ser contraprestacionais ou não-contraprestacionais, vinculando ou não a prestação do serviço pelo Estado (TORRES, 2007).

Os tributos, também, podem ser comutativos ou contributivos, neste caso, a classificação prende-se aos valores e princípios que originam o tributo.

Os tributos classificados como contributivos buscam tão somente a manutenção das atividades estatais sem uma contraprestação específica ao cidadão que, por fazer parte da comunidade, utiliza-se dos bens produzidos pelo Estado, cuja função é tão somente produzir o bem comum (AMARO, 2012).

Os tributos comutativos serão aqueles baseados no princípio do custo/benefício ou equivalência, tendo como origem em uma atuação do Estado, vinculando-o ao contribuinte. (TORRES, 2007).

A Constituição de 1988 incorporou o princípio da solidariedade quando tratou da matéria tributária, permitindo que outras fontes de ingresso com finalidades parafiscais e extrafiscais recebessem o mesmo tratamento que os tributos (TORRES, 2014). As espécies tributárias previstas pela CRFB/88 serão os Impostos, Taxas e Contribuição de melhoria (art. 145 incisos I, II e III da CRFB/88); os empréstimos compulsórios (art. 148 da CRFB/88), as contribuições sociais, econômicas e profissionais (art. 149 da CRFB/88) e ainda a contribuição de iluminação pública (art. 149-A da CRFB/88).

As espécies tributárias podem ser agrupadas de diversas maneiras, considerando os seus fatos geradores e os seus princípios norteadores. A classificação quantitativa pode ser desdobrada em bipartida, tripartida, quadripartida chegando até a quinquipartida.

A adoção da classificação bipartida, considerando como espécies tributárias os impostos e as taxas, obriga o tratamento jurídico dos demais tributos (contribuições e empréstimos compulsórios) em uma das duas espécies.

A classificação tripartida, adotada pelo CTN, define que os tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria. Com a CRFB/88, as contribuições com finalidades parafiscais receberam tratamento tributário, levando parte da doutrina a admitir a classificação quinquipartida, considerando como espécies tributárias os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais e econômicas.

O STF adotou linha de pensamento em relação ao tema, na qual:

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, ‘nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento.’ (Geraldo Ataliba, ‘Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário’, in ‘Diritto e pratica tributaria’, volume L, Padova, Cedam, 1979). **As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).** (ADI 447, rel. min. Octavio Gallotti, voto do min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-1991, Plenário, DJ de 5-3-1993)¹ (grifos nossos).

Portanto, o STF optou pela classificação quadripartida, agrupando as receitas tributárias segundo sua hipótese de incidência e seu fato gerador, permitindo a adoção de um regime jurídico condizente a cada tributo. Ricardo Lobo Torres sintetiza bem essa divisão, *in verbis*:

A classificação quadripartida, que adotamos, é a que nos parece melhor se adaptar ao texto da Constituição brasileira. O tributo compreende o imposto, a taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório. Imposto é o tributo que, fundado na capacidade contributiva, não se vincula a qualquer contra prestação do Estado. Taxa é o tributo que, baseado no princípio do custo/benefício, remunera a atividade específica e divisível do Estado em favor do contribuinte. A contribuição, também fundada no princípio do custo/benefício ou apoiada na solidariedade, indeniza o Estado pelo gasto público do qual resulta benefício para o grupo social a que pertence o contribuinte. O empréstimo compulsório, fundado na capacidade contributiva, é o tributo desvinculado de atividades específicas do Estado e cobrado sob a promessa de restituição (TORRES, 2007, p. 69).

A combinação coerente da hipótese de incidência, dos fatos geradores e dos princípios, possibilita o tratamento jurídico adequado das espécies tributárias, além de permitir maior controle do poder tributário.

¹ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201380>> Acesso em: 27 dez. 2015.

2.3. As Competências Tributárias na CRFB/88

O Legislador Constituinte providenciou a distribuição de competências determinando quais as espécies de tributo cada ente poderá legislar, bem como tratou das regras de repartição das receitas tributárias, garantindo autonomia financeira e administrativa dos entes da federação, que prestam serviços à população.

O fato de a Carta Magna esmiuçar detalhadamente cada aspecto das regras tributárias atende a segurança jurídica, pulverizando o poder tributário, na qual cada ente é limitado pela competência dos demais (CALMON, 2012).

A competência tributária desdobra-se em quatro espécies: a privativa, a residual, a extraordinária e a comum. Quanto às competências residual (art. 153 da CRFB/88) e extraordinária (art. 154, II da CRFB/88), estas são privativas da União, conforme observa Luciano Amaro:

Não se pode contrapor a competência privativa a residual. A ideia de competência residual opor-se-ia a de competência arrolada, descrita, partilhada, identificada: as situações que não tenham sido nomeadamente atribuídas a ninguém formam o resíduo, o resto, o campo remanescente ou residual. Ora, se esse campo remanescente (de situações idôneas a servir de suporte a incidência de impostos) pertence com exclusividade a União, a competência aí exercitada poderia dizer-se privativa da União, adjetivação que a faria confundir-se com a outra "espécie" de competência, de que deveria diferenciar-se. (AMARO, 2006, p. 93)

A competência residual tem como objetivo evitar os conflitos que podem advir de novas hipóteses de incidência de impostos que a Constituição não tenha elencado, portanto, a União terá capacidade legislativa plena em relação aos tributos.

A marca da competência privativa é a exclusão de um ente em relação a outro quanto ao poder tributário de uma dada espécie de tributo. No caso brasileiro, a União institui os impostos sobre importação de produtos estrangeiros (art. 153, I da CRFB/88); exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, II, da CRFB/88); renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III da CRFB/88); produtos industrializados (art. 153, IV da CRFB/88); operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V da CRFB/88); propriedade territorial rural (art. 153, VI da CRFB/88); grandes fortunas (art. 153, VII da CRFB/88), os empréstimos compulsórios (art. 148 da CRFB/88) e as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149 da CRFB/88). Os estados podem instituir impostos sobre transmissão causa *mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (art. 155, I da CRFB/88); operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de

transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art. 155, II da CRFB/88) e a propriedade de veículos automotores (art. 155, III da CRFB/88). Os municípios instituem impostos sobre propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I da CRFB/88); transmissão *intervivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (art. 156, II da CRFB/88); serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar (art. 156, III da CRFB/88); e a contribuição para o custeio do Serviço de iluminação pública (art. 149-A).

A competência comum não impede que cada ente institua as taxas (art. 145, II da CRFB/88), as contribuições de melhoria (art. 145, III da CRFB/88), nestas situações ocorrem a vinculação do poder público em virtude do tributo cobrado e as atividades ou serviços prestados.

2.4. Repartições das Receitas Tributárias

A Constituição determinou um sistema de repartição de receitas, por isso, parte da arrecadação da União em impostos deve ser destinada aos Estados, ao Distrito federal e aos Municípios. Segundo Luciano Amaro:

Quanto aos impostos federais, prevê a Constituição a partilha do imposto sobre operações de crédito, câmbio; seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), do imposto sobre produtos industrializados (IPI), do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) e de impostos novos que a União venha a criar com apoio no art. 154, I. O IOF incidente sobre ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, é totalmente repassado, cabendo 30% para o Estado, o Distrito Federal ou o Território de origem, e 70% para o Município de origem (art. 153, § 5º) (AMARO, 2006, p. 94).

Lembrando que o ITR, mesmo sendo de competência tributária da União, pode ser totalmente repassado ao município se este optar por exercer a capacidade tributária, “desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia” (art. 153, § 4º, III da CRFB/88).

Os Estados também devem repassar uma fatia do resultado da arrecadação de impostos aos municípios. A arrecadação do imposto sobre a propriedade de veículos automotores caberá cinquenta por cento aos municípios (art. 158, III da CRFB/88); já em relação ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações vinte e cinco por

cento destinam-se aos municípios (art. 158, IV da CRFB/88). Os estados têm direito a dez por cento da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados de suas exportações (art. 159, II da CRFB/88), destes vinte e cinco por cento deve ser repassados aos municípios (art. 159, §3º da CRFB/88).

As participações das receitas são diretas ou indiretas. As indiretas são destinadas aos fundos que os entes terão participação - segundo as normas estabelecidas para o rateio das receitas tributárias. Já em relação às diretas, o repasse será feito da União aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios e estes terão direito ao repasse dos estados, recebendo diretamente ou por meio de transferências orçamentárias. Importante ressaltar que a EC 44/04 destinou 29% da CIDE (art. 177, § 4º) aos Estados e ao Distrito Federal, e estes devem repassar 25% do montante a que têm direito aos seus respectivos municípios. Portanto, essa é a única Contribuição que a União partilha com os demais entes da federação.

O sistema de repartições da Constituição acaba por revelar o interesse da União em concentrar sua arrecadação nas contribuições, pois por essa espécie tributária não há obrigação de partilha com os demais entes da federação.

2.5. Os Impostos e o Princípio da Capacidade Contributiva

Segundo definição do CTN, o imposto consiste em “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (art. 16 do CTN). Segundo Carrazza, “[...] imposto é uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal” (CARRAZZA, 2014, p. 621). Portanto, a não vinculação a que se refere a definição, é a atividade estatal que se volta à pessoa do contribuinte com caráter sinalagmático, tal como ocorre com as taxas e as contribuições.

O ideal redistributivo do imposto consistente na desvinculação retira do Estado a obrigação em restituir os serviços públicos em quantidades proporcionais aos que mais pagam impostos, porém, o Poder Público deve manter uma correlação do total dos impostos arrecadados e os serviços prestados de forma geral à população, que segundo Ricardo Lobo Torres, liga a questão tributária à despesa pública e o tamanho do Estado, razão pela qual tem-se a importância do princípio da capacidade contributiva (TORRES, 2007).

O princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º da CRFB/88, consiste na repartição dos encargos tributários de forma equânime entre os contribuintes, segundo as suas condições econômicas, atendendo o ideal de justiça (CARRAZZA, 2014). O princípio, em virtude disso, tem desdobramentos sobre a igualdade, pois todos em situações

econômicas idênticas devem ser tratados com isonomia no momento da tributação, e ainda, sobre o ideal de solidariedade entre os contribuintes e a comunidade política, nas quais aqueles detentores de melhores condições econômicas devem arcar com maior responsabilidade na manutenção do Estado. O princípio da capacidade contributiva, por isso limita o poder estatal, pois a tributação não pode reduzir a condição do contribuinte de forma a ofender a sua dignidade, protegida pelo texto constitucional (CARRAZZA, 2014).

Os impostos incidem sobre o patrimônio e renda, bem como, sobre a produção e circulação de mercadorias. Porém, segundo Sacha Calmon:

Nos impostos que percutem (chamados de “indiretos” ou de “mercado”) entra em cena o contribuinte de fato, diferente do de jure, e a capacidade contributiva realiza-se imperfeitamente. É o caso das alíquotas menos gravosas do IPI e do ICMS. Supõe-se que os de menor renda (contribuintes de fato) consomem artigos necessários tão somente a uma existência sofrida, e, por isso, as alíquotas são reduzidas, ou mesmo isenções são dadas. Ocorre que tanto compra feijão José da Silva quanto Ermírio de Moraes, com o rico industrial se beneficiando dos favores pensados para José. Em compensação, José não consome champanha ou caviar, cujas alíquotas são altas [...] (CALMON, 2012, p. 114).

O princípio da capacidade contributiva tem por objetivo a busca de uma tributação justa e pela sua abertura conjuga-se com os princípios da progressividade e da seletividade que permitem a aplicação do imposto adotando critérios que conformem as condições pessoais do contribuinte à hipótese de incidência.

A progressividade permite alargar as alíquotas do imposto de acordo com o incremento da base de cálculo, como pode ser observado no caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III da CRFB/88), sobre a propriedade territorial rural (art. 153, VI da CRFB/88), bem como sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I da CRFB/88).

A seletividade possibilita a adoção de alíquotas diversas em função da essencialidade do consumo, quanto mais um produto torna-se indispensável à sobrevivência biológica e social do cidadão aquele terá alíquotas menores. Os impostos sobre produtos industrializados (art. 153, § 3º, I da CRFB/88) e o sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, (art. 155, § 2º, III da CRFB/88), constituem exemplos da aplicação deste princípio. A essencialidade de um produto com alíquotas baixas beneficia a todos indistintamente consistindo em um mínimo capaz de proporcionar vida digna as pessoas. A

seletividade, portanto, mira a renda pessoal do contribuinte, possibilitando a maximização da justiça tributária que não é alcançada plenamente pela capacidade contributiva.

A justiça dos impostos consiste, portanto, em sua destinação ao financiamento das despesas gerais do Estado, que são de natureza indivisível. Por essa razão, o imposto surge como um dever de cada cidadão, equivalente a outros deveres constitucionais sendo exigível por parte do poder público o cumprimento da obrigação tributária prevista no art. 113, §1º do Código Tributário Nacional, e ainda não vinculando a atuação estatal a fim específico como determina o art. 16 do mesmo código.

O julgado do STF sobre o assunto permite melhor compreensão do exposto:

Com efeito, a Corte entende como específicos e divisíveis os serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, desde que essas atividades sejam completamente dissociadas de outros serviços públicos de limpeza realizados em benefício da população em geral (*uti universi*) e de forma indivisível, tais como os de conservação e limpeza de logradouros e bens públicos (praças, calçadas, vias, ruas, bueiros). Decorre daí que as taxas cobradas em razão exclusivamente dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis são constitucionais, ao passo que é inconstitucional a cobrança de valores tidos como taxa em razão de serviços de conservação e limpeza de logradouros e bens públicos. (RE 576.321-QO-RG, voto do rel. min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 4-12-2008, Plenário, DJE de 12-2-2008, com repercussão geral.) Vide: RE 501.876-AgR, rel. min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 1º-2-2011, Primeira Turma, DJE de 23-2-2011.²

A ementa acima aponta de forma concisa o limiar entre impostos e taxas, e a divisibilidade ou indivisibilidade do serviço público, que é parâmetro para a determinação do recurso estatal responsável pelo seu financiamento. O caso em tela importou em utilização inadequada do regime jurídico das taxas que deveriam ser de impostos violando o art. 145, §2º da CRFB/88, revelando ser esse um comportamento constante dos gestores públicos como meio de ampliar as receitas estatais.

Os princípios da progressividade e da seletividade possuem dupla função dentro do sistema tributário brasileiro, pois, primeiro buscam maior grau de justiça aos impostos que tem como princípio norteador a capacidade contributiva; e segundo, pela sua associação com outros valores constitucionais permitem ao poder público concretiza-los, utilizando-se de impostos com finalidade extrafiscal.

Os impostos podem ser agrupados utilizando-se diversos critérios, como por exemplo, sobre quem recai o ônus do recolhimento do tributo classificando-os em diretos ou

² Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201380>> Acesso em: 27 dez. 2015.

indiretos; ou ainda considerando a hipótese de incidência que recai sobre a condição da pessoa ou a matéria tributável, dividindo-se em pessoal ou real respectivamente.

A monografia interessa a classificação dos impostos em fiscais ou extrafiscais, estes têm objetivos diversos à arrecadação de renda aos cofres públicos, e em virtude de sua peculiaridade, não se submetem a algumas regras que limitam o aumento dos impostos. O regime constitucional de 88 impõe ao Estado o dever de observar princípios como o da legalidade formal e material (tipicidade), da anterioridade, da irretroatividade, do prazo nonagesimal, gerando para o governante a obrigação de planejamento do exercício da política tributária. O respeito a esses princípios ainda resguardam o contribuinte a tranquilidade, a confiança e a certeza da tributação, evitando que seja tomado de surpresa quanto ao aumento dos impostos (CALMON, 2012). A própria Constituição visando fornecer ao gestor público instrumentos para a consecução de objetivos e valores excepciona, por exemplo, o princípio da anterioridade (art. 150, III, “b” da CRFB/88), o prazo nonagesimal (art. 150, III, “c” da CRFB/88) ambos excepcionados pelo art. 150, §1º da CRFB/88, e ainda, o princípio da legalidade formal que prevista no art. 150, I da CRFB/88 é excepcionada pelo art. 153, §1º da CRFB/88, permitindo ao governo alterar as alíquotas dos impostos realizando a política extrafiscal.

A questão aparece em julgado do TRF-3, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. NATUREZA EXTRAFISCAL. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. MERCOSUL. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO. 1. Inexistência de conflito entre o direito interno e os tratados, protocolos e qualquer outro instrumento que constituam fonte jurídica do Mercosul. 2. A alíquota de 10% sequer chegou a ser aplicada, uma vez que o Decreto nº 3.626/00, além de outras providências, incluiu o código NCM 0801.11.10 na Lista Básica de Exceções à TEC e fixou para esse código a alíquota de 55%, fazendo constar apenas uma previsão no sentido de se adotar o percentual de 10% a partir de 01.01.2001. 3. Inexistência de ofensa ao princípio da segurança jurídica. **4. O imposto de importação é um tributo revestido de natureza extrafiscal, funcionando preponderantemente como instrumento de proteção da indústria nacional, muito mais do que mecanismo de arrecadação de recursos financeiros. Daí porque está o Poder Executivo mediante decreto e sem observância do princípio da anterioridade, autorizado a alterar suas alíquotas com vistas ao atendimento da política cambial e do comércio exterior, conforme o disposto no art. 153, § 1º, da Constituição Federal.** 5. Não se configurou ofensa a direito adquirido, porquanto não se pode sustentar que se incorporou ao patrimônio dos contribuintes o direito à aplicação da alíquota "ad valorem" de 10%, inexistindo, portanto, situação jurídica individual já aperfeiçoada a ser preservada. 6. Com a instituição do Mercosul, adotou-se uma política tarifária comum para os Estados Partes, com fixação de

alíquotas do Imposto de Importação que compõem a Tarifa Externa Comum (TEC), visando assegurar condições equitativas de comércio. Todavia, não está vedada a aplicação da legislação nacional com vistas a coibir práticas desleais, nos termos do art. 4º do Tratado de Assunção promulgado pelo Decreto nº 350/91. 7. **O Poder Executivo, sopesando a conveniência e oportunidade no uso dos instrumentos tributários com finalidade extrafiscal, entendeu por bem revogar a previsão de alíquota de 10%, como mecanismo de proteção do mercado interno e da produção nacional do coco, o que constituiu exercício legítimo da soberania nacional, atendendo-se aos preceitos que norteiam a moralidade administrativa, porquanto não se vislumbra, no ato da Administração, qualquer comportamento eivado de má-fé produzido de modo a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos.** 8. A edição do Decreto nº 3.704/00 está respaldada no art. 3º da Lei nº 3.244/57 que autoriza a alteração de alíquotas como meio de proteção à economia nacional, bem como nas Resoluções nºs 46/00, 47/00, 58/00 e 59/00 do Grupo Mercado Comum e na Decisão nº 67/00 e, especialmente, na Decisão nº 68/00 do Grupo Mercado Comum, datada de 14/12/2000. 9. Apelação improvida. (TRF-3 - AMS: 26670 SP 2001.61.00.026670-4, Relator: JUIZ CONVOCADO LEONEL FERREIRA, Data de Julgamento: 22/10/2010, JUDICIÁRIO EM DIA - TURMA D,)³ (grifos nossos).

A ementa acima aponta para a necessidade de o Estado ter em mãos mecanismos de intervenção rápida no intuito de proteção da economia nacional, porém conforme abordado anteriormente, o federalismo brasileiro revelou uma forte tendência dos entes estatais buscarem novas fontes de receita para o equilíbrio das contas públicas. O limiar entre fiscalidade e extrafiscalidade é tênue, esta uma vez utilizada dentro dos limites constitucionais, permitirá o maior grau de concretização da Carta Magna e sua vinculação a objetivos específicos determinados pelo texto constitucional possibilita controle da atividade estatal com relação ao uso deste instrumento, do contrário servirá tão somente a função arrecadadora do Estado tornando o sistema tributário mais injusto.

³ Disponível em: < <http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17838561/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-26670-sp-20016100026670-4-trf3>> Acesso em: 04 fev. 2016.

3. VINCULAÇÃO DOS IMPOSTOS COM FINALIDADE EXTRAFISCAL

A concretização dos objetivos constitucionais quando não pode ser alcançada diretamente pelo Estado, este pode valer-se de instrumentos extrafiscais incentivando os atores sociais a comportamentos que promovam a Constituição, porém não pode o Poder Público a qualquer pretexto adotar medidas que violem ou diminuam a autoridade do texto constitucional.

O objetivo da monografia, apesar da disposição do art. 16 do CTN que desvincula os impostos de uma atuação estatal específica, consiste em demonstrar que a extrafiscalidade proporciona a vinculação antes mesmo do advento do texto constitucional de 1988, na medida, que sua aplicação visa atingir um fim específico diverso da simples arrecadação de fundos aos cofres públicos.

3.1. Conceito de extrafiscalidade

A cobrança de impostos foi justificada pelos estados liberais como meio de prover segurança e defesa da comunidade. As constituições modernas agregaram novos valores, objetivos e funções a serem buscados pelos Estados, que devem regular os mercados, prover as demandas sociais, superar as desigualdades regionais com o objetivo de cumprir o texto constitucional. A extrafiscalidade dos impostos, em virtude deste cenário, é instrumento útil ao poder público no exercício da sua função de planejamento da ordem econômica.

A extrafiscalidade é o manejo das espécies tributárias, que vai além da finalidade fiscal, na qual o poder público pode adotar alíquotas diferenciadas com o objetivo de induzir os atores sociais a determinadas práticas e comportamentos desejados pela Constituição (CALMON, 2012).

O Superior Tribunal de Justiça também tem orientação quanto ao tema da extrafiscalidade, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. FUNGIBILIDADE. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". CIGARROS E CIGARRILHAS. IPI. ÔNUS REPASSADO AO CONSUMIDOR FINAL. COMPOSIÇÃO DO CUSTO DO BEM VENDIDO. BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO ESTADUAL. 1. Os Embargos de Declaração não são instrumento para rediscussão do mérito da decisão impugnada. 2. Aclaratórios recebidos como Agravo Regimental. Aplicação do Princípio da Fungibilidade Recursal. 3. Hipótese em que se discute a base de cálculo do ICMS incidente sobre o comércio de cigarros e cigarrilhas. 4. A substituição tributária "para frente" é técnica de arrecadação

prevista pelos arts. 150, § 7º, da CF e 6º da LC 87/1996, em que o contribuinte-substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo às operações subsequentes (a serem realizadas pelos substituídos). 5. No caso de cigarros e cigarrilhas, o substituto recolhe o ICMS devido em todas as operações futuras, até a venda ao adquirente final. O tributo incide sobre o valor presumido da mercadoria nessa última operação. 6. Nesse contexto, o art. 8º, II, b, da LC 87/1996 determina que a base de cálculo do ICMS, na substituição tributária "para frente", seja composta pelos "encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes", o que inclui o IPI. 7. **Por sua natureza jurídica e econômica, o ônus financeiro do IPI é repassado ao longo da cadeia comercial e será suportado, invariavelmente, pelo consumidor final. Aliás, é esta a função extrafiscal da altíssima alíquota incidente sobre cigarros e cigarrilhas: onerar pesadamente o consumo de modo a desestimulá-lo ou, ao menos, suprir o Estado com recursos financeiros para mitigar as elevadas despesas médico-hospitalares decorrentes, sem prejuízo de medidas ressarcitórias de caráter não-tributário.** 8. Irrelevante que o IPI não incida sobre a venda ao consumidor. Tampouco importa que o tributo federal não componha a base de cálculo do ICMS na operação entre contribuintes, na sistemática normal de tributação (sem substituição). Basta que seja encargo suportado ou transferível ao adquirente, nos termos do art. 8º, II, b, da LC 87/1996. 9. Precedente do RMS 19.064/RS"> RMS 19.064/RS">STJ: RMS 19.064/RS (Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, j. 17/5/2005, DJ 20/6/2005). 10. Agravo Regimental não provido. (grifos nossos).⁴

A ementa acima apresenta a ideia clara da extrafiscalidade consistente na majoração da alíquota de imposto com o fim de induzir o comportamento das pessoas desestimulando o consumo de cigarros que são prejudiciais às pessoas, e que em algum momento comprovadamente oneram os cofres públicos com destinação de recursos às políticas públicas de saúde. O governo respeita a livre iniciativa não proibindo o consumo destes produtos, porém onera os consumidores que queiram manter seus hábitos com relação ao fumo. A decisão do STJ aponta em direção ao posicionamento da presente monografia que defende a vinculação de impostos extrafiscais aos fins a que se destinam, quando se refere à arrecadação com vistas a mitigar os prejuízos decorrentes de elevadas despesas médico-hospitalares.

A definição de extrafiscalidade realizada por Roque Antonio Carrazza destaca que o legislador imbuído do interesse coletivo, “aumenta ou diminui as alíquotas e/ou bases de calculo dos tributos com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa” (CARRAZZA, 2014, p. 133). O autor não se prende a questão da arrecadação dos impostos extrafiscais, trata tão somente que estes destinam-se a induzir comportamentos.

⁴ Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4417291/embargos-de-declaracao-no-agravo-de-instrumento-edcl-no-ag-1083030-mt-2008-0163115-5>> Acesso em: 04 fev. 2016.

A extrafiscalidade pela definição de Ricardo Lobo Torres consiste na “categoria autônoma de ingressos públicos a gerar prestações não-tributárias” (TORRES, 2007, p. 187). O estímulo a determinados comportamentos também constitui o cerne da definição. Segundo o autor a fiscalidade e a extrafiscalidade são duas faces de um mesmo instrumento que ora podem pender para objetivos fiscais e ora pendem para objetivos extrafiscais, estes que geram ingressos autônomos aos cofres públicos.

A extrafiscalidade como instrumento para a consecução dos objetivos constitucionais não se reduz somente ao incremento da alíquota de impostos, as isenções, também, podem atingir tais fins, por isso a política extrafiscal nem sempre significa aumento da arrecadação ao erário público.

3.2. Os Objetivos Constitucionais de 1988 e a extrafiscalidade dos impostos

A Constituição de 1988, por intermédio do art. 3º, impôs uma série de objetivos a serem alcançados pelo Estado, que deve mobilizar esforços e recursos, a fim de concretizá-los. Portanto, de acordo com o texto constitucional:

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

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

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

Os objetivos do artigo em tela devem ser alcançados na medida do possível, razão pela qual não pode o Estado promover medidas desarrazoadas para concretizá-los, o mandamento constitucional não pode ser motivo para adoção de regulamentos e normas que contrariem ou abalem o texto da Carta Magna. A sua consecução deve ser feita considerando os princípios gerais da atividade econômica conforme previsão do art. 170 da CRFB/88, *in verbis*:

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.

A Constituição de 1988 impôs ao Estado a concretização de objetivos por meio da utilização de instrumentos extrafiscais, apesar do art. 16 do CTN estabelecer que a vinculação estatal não é possível quando se trata de impostos, a extrafiscalidade por estar além do mínimo necessário a manutenção dos serviços estatais, e portanto acima da capacidade contributiva do cidadão, permite a vinculação dos impostos aos fins determinados para os quais o instrumento é utilizado, como exemplo temos a intervenção na economia (art. 170 da CRFB/88), a promoção dos direitos individuais (art. 5º da CRFB/88), dos direitos sociais (art. 6º da CRFB/88) entre outros.

O STJ já reconheceu essa possibilidade do governo agir com fins determinados utilizando-se de manejos extrafiscais no intuito de promover o direito a saúde do cidadão, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ARTS. 15, § 1º, III, A, E 20 DA LEI Nº 9.249/95. SERVIÇO HOSPITALAR. INTERNAÇÃO. NÃO-OBRIGATORIEDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA. FINALIDADE EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO. 1. Acórdão proferido antes do advento das alterações introduzidas pela Lei nº 11.727, de 2008. 2. O art. 15, § 1º, III, a, da Lei nº 9.249/95, explicitamente, concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não na pessoa do contribuinte que os executa. **3. A redução do tributo, nos termos da lei, não levou em conta os custos arcados pelo contribuinte, mas a natureza do serviço, essencial à população por estar ligado à garantia do direito fundamental à saúde, nos termos do art. 6º da Constituição Federal.** 4. Qualquer imposto, direto ou indireto, pode, em maior ou menor grau, ser utilizado para atingir fim que não se resume à arrecadação de recursos para o cofre do Estado. Ainda que o Imposto de Renda se caracterize como um tributo direto, com objetivo preponderantemente fiscal, pode o legislador dele utilizar-se para a obtenção de uma finalidade extrafiscal. 5. Deve-se entender como "serviços hospitalares" aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. Em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos. 6. Duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição

que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes. 7. De acordo com a orientação desta Corte - firmada no julgamento do REsp 951.251/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 02.06.09, submetido ao exame da Primeira Seção -, considera-se serviço hospitalar, para os fins previstos no art. 15, § 1º, III, a, da Lei nº 9.274/95, a atividade prestada pela recorrida . 8. Recurso especial não provido⁵ (grifos nossos).

A ementa acima demonstrou que o governo por meio de lei fez uso de política extrafiscal com o imposto de renda, no sentido de promover direito previsto no art. 6º da CRFB/88. A observação que deve ser feita refere-se ao fato de a redução ser concedida somente mediante a comprovação dos requisitos em lei ao fim a que se presta.

O art. 170 da CRFB/88 determina que a atividade econômica, entregue a iniciativa privada, é aceita pela sociedade devendo ser estimulada pelo poder público. Este promoverá medidas indutoras de um desenvolvimento que assegure justiça social e existência digna a todos. O Estado não é mero participante da ordem econômica, são imputadas a ele as funções de incentivo, de planejamento e fiscalização (art. 174 da CRFB/88). A extrafiscalidade dos impostos é mecanismo eficiente para que o governo realize os objetivos determinados pela Constituição.

A soberania nacional é princípio da ordem econômica, que impõe ao Estado o dever de promoção do desenvolvimento econômico, eliminando sua dependência dos mercados externos. Porém, as políticas voltadas à economia devem sempre gerar os melhores resultados para a coletividade. A decisão do TRF-3 demonstra o exercício da soberania nacional quando se trata da atividade extrafiscal, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. NATUREZA EXTRA-FISCAL. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. MERCOSUL. PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DIREITO ADQUIRIDO. INOCORRÊNCIA. O Decreto nº 3.626/00 incluiu o código NCM 0801.11.10 na Lista Básica de Exceções à TEC e fixou para esse código a alíquota de 55%, sem incidir em ofensa aos princípios constitucionais da segurança jurídica, direito adquirido e anterioridade. O imposto de importação possui natureza extrafiscal, motivo pelo qual nada obsta ao Poder Executivo, mediante decreto, alterar alíquotas. Com o Mercosul, adotou-se uma política tarifária comum, com fixação de alíquotas do Imposto de Importação - II que compõem a Tarifa Externa Comum (TEC), visando a assegurar condições equitativas de comércio, não impedindo,

⁵ Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4406113/recurso-especial-resp-960022-rs-2007-0134401-6>> Acesso em: 04 fev. 2016.

contudo a aplicação da legislação nacional. Apelação não provida⁶ (grifos nossos).

O Poder Público guiado pelo princípio da soberania nacional pode manejar as alíquotas dos impostos sobre importação de produtos estrangeiros (art. 153, I da CRFB/88), exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, II da CRFB/88), produtos industrializados (art. 153, IV da CRFB/88) ou ainda, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V da CRFB) com a finalidade de administração da economia nacional.

O Estado, portanto, adotará alíquotas diferenciadas com o objetivo de enfrentar situações de crise internacional, conter as demandas por produtos brasileiros no exterior evitando o desabastecimento do mercado interno, controlar a pressão inflacionária devido a um período de entressafra permitindo a entrada de mais produtos estrangeiros aumentando a competição entre fornecedores. As possibilidades com o manejo de tais políticas são inúmeras e consistem em importante ferramenta governamental em mundo cada vez mais globalizado.

O direito de propriedade (art. 5º, XXII da CRFB/88) poderá ser exercido pelos cidadãos e o poder público tem o dever de resguardá-lo. O Estado ao regulamentar a economia deve observar que suas ações não podem inviabilizar a propriedade privada.

Os cidadãos poderão ter sua propriedade, desde que a função social, estabelecida em lei, seja atendida, razão pela qual o poder público utiliza-se da extrafiscalidade dos impostos, compelindo os proprietários a exercerem esse direito segundo a determinação legal.

O Poder Público utiliza-se da progressividade dos impostos sobre propriedade territorial rural (art. 153, VI da CRFB/88) e propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I da CRFB/88), evitando que os proprietários utilizem os imóveis em discordância com os interesses da coletividade.

O imposto sobre propriedade predial e territorial urbana apresenta progressividade pelo valor do imóvel (art. 156, §1º, I da CRFB/88); em razão do tempo (art. 182, §4º, II da CRFB/88) e em razão da localização e uso do imóvel (art. 156, §1º, II da CRFB/88). As duas últimas se prestam à finalidade extrafiscal dependendo para a efetivação aprovação da lei que estabelece o plano diretor do município.

O imposto sobre propriedade territorial rural terá alíquotas progressivas, primeiro em relação diretamente proporcional ao tamanho e segundo inversamente proporcional ao grau de utilização. O objetivo da extrafiscalidade neste caso é evitar que as propriedades

⁶ Disponível em <<http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17840197/apelacao-civel-ac-14384-sp-20016100014384-9-trf3>> Acesso em: 04 fev. 2016.

rurais sejam usadas para fins tão somente especulativos e sem nenhuma produtividade econômica. Além destas possibilidades, o ITR pode ter uso extrafiscal quando ocorre a dedução da base de cálculo do imposto o percentual destinado a reserva legal, que pode ter percentual ampliado voluntariamente pelo proprietário, passando a ter maior dedução da base de cálculo. O STJ se posicionou em relação ao tema, conforme se depreende do texto a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ITR. DISCUSSÃO SOBRE A NATUREZA DA ÁREA AVERBADA. REEXAME DE PROVA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. ART. 16 DA LEI 4.771/65 (CÓDIGO FLORESTAL). PERCENTUAL MÍNIMO QUE DEVE SER MANTIDO A TÍTULO DE RESERVA LEGAL. POSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO POR ATO VOLUNTÁRIO. 1. Para se verificar se a área objeto da averbação constitui reserva legal (art. 10, § 1º, II, a, da Lei 9.393/96 — entendimento do Tribunal de origem) ou se enquadra como área "objeto de exploração extrativa" (art. 10, § 1º, V, c, da Lei 9.393/96 — tese da Fazenda Nacional), para fins de excluir ou não essa área (objeto da averbação) da incidência do ITR, impõe-se necessariamente a cognição de matéria de fato. Contudo, essa providência não é admitida em sede de recurso especial, tendo em vista o óbice contido na Súmula 7/STJ. 2. Ressalte-se que a existência de exploração sob a forma de "regime de manejo florestal sustentável", na forma do art. 16, § 2º, da Lei 4.771/65, por si só, não é apta a descaracterizar a área objeto da averbação como reserva legal, tendo em vista que o preceito legal referido admite, na forma mencionada e desde que observados os princípios e critérios técnicos e científicos estabelecidos em regulamento, a exploração da vegetação da reserva legal, vedada a sua supressão. **3. A Segunda Turma/STJ, ao apreciar o REsp 1.158.999/SC (Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 17.8.2010), em feito quase idêntico distinto apenas o exercício relativo ao ITR, firmou entendimento no sentido de que "o ITR possui função extrafiscal de proteção ao meio ambiente, razão pela qual a legislação pertinente prevê, no art. 10, II, a da Lei 9.393/96, a possibilidade de dedução da base de cálculo do imposto o percentual relativo à reserva legal, conceituada como a área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas", sendo que "é possível aumentar o limite mínimo de reserva legal imposto pela legislação, por ato voluntário, após confirmação da destinação da área ao fim ambiental por órgão estadual competente e atendidos os demais requisitos legais".** 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido⁷ (grifos nossos).

A política extrafiscal manejada pelo governo segundo a ementa acima demonstra mais uma vez a necessidade de comprovação segundo requisitos legais para obtenção do benefício, vinculando mais uma vez uma ação com a obtenção do resultado desejado com o manejo extrafiscal.

⁷ Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18446003/recurso-especial-resp-1220746-sc-2010-0208918-3>> Acesso em: 04 fev. 2016.

A defesa do meio ambiente deve ser considerada nos mais diversos aspectos, razão pela qual a intervenção na economia tem como primado um desenvolvimento econômico sustentável, garantindo um meio ambiente saudável para as gerações futuras, cumpre salientar que o STF adota um conceito amplo de meio ambiente, conforme se depreende do julgado:

A atividade econômica não pode ser exercida em desarmonia com os princípios destinados a tornar efetiva a proteção ao meio ambiente. **A incolumidade do meio ambiente não pode ser comprometida por interesses empresariais nem ficar dependente de motivações de índole meramente econômica, ainda mais se se tiver presente que a atividade econômica, considerada a disciplina constitucional que a rege, está subordinada, dentre outros princípios gerais, àquele que privilegia a ‘defesa do meio ambiente’ (CF, art. 170, VI), que traduz conceito amplo e abrangente das noções de meio ambiente natural, de meio ambiente cultural, de meio ambiente artificial (espaço urbano) e de meio ambiente laboral. Doutrina.** Os instrumentos jurídicos de caráter legal e de natureza constitucional objetivam viabilizar a tutela efetiva do meio ambiente, para que não se alterem as propriedades e os atributos que lhe são inerentes, o que provocaria inaceitável comprometimento da saúde, segurança, cultura, trabalho e bem-estar da população, além de causar graves danos ecológicos ao patrimônio ambiental, considerado este em seu aspecto físico ou natural. (ADI 3.540-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 1-9-2005, Plenário, DJ de 3-2-2006), (grifos nossos)⁸.

A extrafiscalidade do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art.155, II da CRFB), pode ter alíquota diferenciada induzindo a iniciativa privada a comportamentos sustentáveis. As legislações estaduais oferecem aos municípios acesso a quotas maiores do repasse constitucional do referido imposto, desde que adotem praticas referentes à proteção do meio ambiente.

O manejo da extrafiscalidade dos impostos, ainda pode prestar-se a consecução dos princípios que visem superar as desigualdades regionais, que forneçam incentivo as empresas de pequeno porte entre outros que estão presentes no texto constitucional.

Os julgados citados nesta seção do trabalho demonstram que o Estado influenciou os comportamentos dos particulares concedendo reduções de impostos e deduções da base de calculo exigindo a comprovação do cumprimento das exigências legais para obtenção dos benefícios, vinculando os benefícios extrafiscais ao comportamento do particular desejado pelo Poder Público. O trabalho, em virtude desse cenário, insiste na vinculação dos impostos

⁸ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/constituicao.asp>>. Acesso em: 28 jan. 2016.

majorados com finalidade extrafiscal, em que pese às disposições contrárias do art. 16 do CTN e do art. 167, IV da CRFB/88.

3.3. Impostos extrafiscais: vedação da afetação art.167, IV da CRFB/88.

A previsão do art. 167, IV da CRFB/88 determina que sejam vedadas as vinculações de receitas oriundas dos impostos, as exceções estão previstas no texto constitucional. Segundo Leandro Paulsen:

As únicas vinculações possíveis são as referentes à repartição constitucional de receitas tributárias entre os entes políticos, bem como a destinação de recursos à saúde, ao ensino, à administração tributária e à garantia da tomada de crédito por antecipação de receita, todas com detalhamento constitucional expreso (PAULSEN, 2012, p. 164).

A regra consiste em garantir a iniciativa do poder Executivo sobre a lei orçamentária, visando a autonomia das três esferas de poder, tendo por objetivo evitar que os entes federativos estejam vinculados a uma vontade que não a da comunidade política expressa no pleito eleitoral (PAULSEN, 2012). A não vinculação, também, se prestaria a maior liberdade na gestão das receitas públicas, permitindo destinação para áreas carentes de recursos, evitando desperdícios em setores que já estivessem com as demandas supridas.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a regra:

Ademais, o inciso IV do art. 167 da CF, hoje com a redação dada pela EC 29, de 14-9-2000, veda ‘a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo’. A vedação é afastada, portanto, apenas nas hipóteses expressamente ressalvadas, que não abrangem os programas de assistência integral à criança e ao adolescente. É que, quanto a isso, o inciso IV do art. 167 da CF encerra norma específica, fazendo ressalva expressa apenas das hipóteses tratadas nos arts. 198, § 2º (Sistema Único de Saúde), e 212 (para manutenção e desenvolvimento do ensino). (ADI 1.689, Rel. Min. Sydney Sanches, julgamento em 12-3-2003, Plenário, DJ de 2-5-2003.) No mesmo sentido: ADI 4.102-MC-REF, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 26-5-2010, Plenário, DJE de 24-9-2010⁹.

A abordagem do capítulo primeiro demonstrou o quanto os entes federados brasileiros tendem a defender o atual sistema de repartição e competência tributária, pois, consideram qualquer espécie de vinculação uma afronta ao modelo de Estado vigente,

⁹ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/constituicao.asp>>. Acesso em: 25 jan. 2016.

retirando autonomia quanto administração da renda pública de acordo com a vontade e as necessidades locais, em virtude disso, os participantes do jogo federativo tendem a se valer da interpretação literal do dispositivo constitucional.

A abrangência do art. 167, IV da CRFB/88, segundo o STF é tão somente a prevista em sua redação, não estando aberta a qualquer outra possibilidade senão as devidamente expressas pela Carta Magna. A regra é plausível, porém, deve ser analisada com cuidado em relação à destinação extrafiscal do imposto, uma vez que essa surge como instrumento de consecução de objetivos constitucionais.

A Carta Magna esta repleta de princípios e objetivos a serem concretizados pelo Estado e pela sociedade. Em virtude disso, os princípios que regem o sistema tributário brasileiro estão em contato com os demais que se espraiam ao longo do texto constitucional (AVILA, 2013), determinando um sistema de limitações recíprocas, que impõe ao Estado, em virtude da realização de sua tarefa tributária, o respeito aos direitos e garantias individuais e coletivos.

A regulamentação da ordem econômica, conforme abordagem anterior, é obrigação do poder público, que poderia realizá-la por conta própria com os recursos advindos da receita fiscal do Estado, concretizando o valor de justiça distributiva. O texto constitucional munuiu os poderes públicos com o instrumento da extrafiscalidade tendo em vista atingir a justiça social e a vida digna a todos, tratando-se, portanto, em mecanismo de intervenção estatal vinculado ao objetivo determinado pela Carta Magna. Em virtude deste cenário surge posicionamento contrário ao texto do art. 167, IV da CRFB/88 e à decisão do Supremo Tribunal Federal.

A extrafiscalidade dos impostos é tratada como forma de ingresso autônomo de renda aos cofres públicos (TORRES, 2007), pois tem origem além da finalidade fiscal. O manejo extrafiscal dos impostos fornece suporte a argumentação na qual essas receitas podem vincular-se a objetivos, pois estes já foram dados pela Constituição que traçou metas ao Estado (art. 3º e art. 170 da CRFB/88). O acréscimo de receita, que advém da extrafiscalidade dos impostos, deve vincular esse recurso à consecução do objetivo constitucional. O limite para que o Estado utilize-se deste instrumento está insculpido no texto da Carta Magna.

A vinculação dos impostos extrafiscais não consiste em engessamento dos entes federados a uma vontade que não é a sua e às necessidades da população local, o que ensejaria uma violação ao pacto federativo previsto no texto constitucional (art. 1º da CRFB/88). O respeito de cada esfera de poder deve ser em primeiro lugar aos objetivos traçados pelo Constituição para, posteriormente, dentro de sua capacidade legislativa adequar a receita ao

suprimento das demandas locais. Neste aspecto, muito bem fez o legislador estabelecer que as possibilidades extrafiscais do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana fossem determinadas pela pelo legislativo local, pois será no município que ocorre as demandas da população e cada localidade deverá fazer uso do instrumento da melhor forma a atendê-lo (CALMON, 2012).

A cobrança do imposto ao cumprir o ideal de justiça distributiva será alcançado pela extrafiscalidade no momento de sua vinculação, que obedecendo ao princípio da legalidade faça a devida divisão da receita pública segundo a vontade popular. O legislador atendendo aos princípios do estado democrático de direito fixa com clareza as diretrizes e as políticas públicas a serem contempladas pela receita extrafiscal que visa concretizar os objetivos constitucionais.

A vinculação da receita de impostos extrafiscais em que pese obedecer aos objetivos constitucionais, da Carta Magna não se afastará, devendo observar os mesmos princípios que regem a construção da lei orçamentária estatal que se vinculará às leis do plano plurianual e a de diretrizes orçamentárias, estando em acordo com o ideal de orçamento-programa, na qual os gastos governamentais estão voltados para um fim, ou seja, o desenvolvimento econômico.

Os resultados do manejo extrafiscal terão maior controle com a vinculação, pois será possível apurar através da queda ou aumento da arrecadação a sua eficiência, portanto, trata-se de atender a moralidade da administração em relação à coisa pública, uma vez que a receita com origem específica em virtude de mandamento constitucional se prestará ao seu fim, cumprindo o ciclo do orçamento com a verificação e apuração dos resultados dos gastos públicos.

O tratamento constitucional ao sistema tributário, conforme demonstrado nos capítulos anteriores, pulverizou a competência tributária. O legislador constituinte pretendeu com isso possibilitar o exercício da autonomia dos entes federados almejando também aumentar os laços entre cidadão e poder público no trato dos interesses da coletividade. A extrafiscalidade vinculada aumenta o controle social em relação ao poder público, uma vez que a sociedade decide sobre a instituição deste instrumento, bem como o momento e às condições de sua aplicação.

O objetivo da vinculação somado aos princípios tributários, como a capacidade contributiva, a seletividade, a progressividade entre outros contém a ânsia tributária do gestor público, evitando a majoração de alíquotas com pretensos objetivos extrafiscais que na verdade servem tão somente ao incremento da arrecadação.

A não vinculação dos impostos extrafiscais, conforme está previsto no texto constitucional, abre as portas da arrecadação ao gestor público tão somente aos fins fiscais, prejudicando a boa-fé objetiva e a confiança que rege a relação do contribuinte com o Estado. A vinculação contribui, portanto, à proteção da boa-fé e a confiança do contribuinte, na medida em que este consegue aferir a postura do gestor público, considerando a correspondência entre administração do produto da arrecadação e os motivos que levaram a exação dos impostos, tal possibilidade reforça os laços de solidariedade e comprometimento dos cidadãos em relação à comunidade política que pertencem.

O poder público ao adotar alíquotas diversas de impostos com fins extrafiscais deve deixar clara sua intenção à sociedade e quais fins deseja alcançar. A lei que estabelece o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual permitem o controle sobre a atuação governamental, porém, a vinculação dos impostos extrafiscais recebendo o tratamento destes dispositivos legais, implicará maior consciência do contribuinte em relação à exação do tributo, evitando o esgarçamento da relação entre Estado e contribuinte.

CONCLUSÃO

O trabalho demonstrou por três capítulos que a construção de um sistema tributário justo, depende de variáveis de ordem política e da elaboração de teses capazes de lidar com a abertura do texto constitucional tributário que está em contínua relação com os demais princípios dispersos pela Carta Magna, que estabeleceu uma série de objetivos e valores a serem concretizados pelo Estado, utilizando o manejo extrafiscal das espécies tributárias como forma realiza-los.

A análise do capítulo primeiro demonstrou que não há uma forma universal de federalismo, demonstrando que o sistema é maleável e adaptável segundo as condições sociais, econômicas e culturais de cada país, consistindo em meio ideal para governar as diversidades.

O federalismo no Direito comparado demonstra que os Estados Unidos e a Alemanha trazem aspectos interessantes que podem ser adotados pelos demais países que venham aderir ou que já vivam sob essa forma de Estado. A competição e a cooperação são elementos bem vindos a forma federalista de Estado, pois permitem que estes países alcancem níveis de excelência no emprego das receitas tributárias, de justiça social e de serviços públicos condizentes com os impostos pagos pelos cidadãos.

O modelo federalista insculpido na Constituição de 1988 refletiu o repúdio da classe política ao modelo centralista do regime ditatorial apelando para forte descentralização do poder. O novo desenho institucional, porém, não foi capaz de evitar uma relação predatória dos entes federados entre si por mais receitas. O grau de autonomia concedida a eles pela Constituição possibilitou que decisões relativas a incentivos fiscais gerassem custos a serem suportados pelos demais entes, criando uma crise fiscal crônica de difícil solução que na maior parte das vezes passava pelo refinanciamento de dívidas e aumento da arrecadação via tributos.

A relação predatória vertical e horizontal observada no federalismo brasileiro, ainda não foi equacionada, razão pela qual existe forte relação de dependência dos poderes locais frente ao poder central, que procura solucionar seu problema fiscal ampliando sua capacidade arrecadadora, este pensamento espalha-se também aos demais gestores públicos que na primeira situação de crise recorrem quando possível ao aumento das alíquotas de impostos ou ainda se volta a União para refinanciamento de dívidas.

O capítulo segundo procurou demonstrar como o legislador constituinte armou o sistema tributário brasileiro com a delimitação de competência tributária dos entes federados, bem como o sistema de repartição de receitas.

A CRFB/88 ao distribuir competências tributárias aos entes federados tem em mira aspectos do federalismo competitivo, ou seja, um poder que se espalha pelos governos subnacionais e ao ser disperso possibilita limitar os demais participantes do jogo federativo, a formação de responsabilização dos poderes locais em relação aos cidadãos submetidos a esse poder, bem como proporciona a capacidade de buscar a eficiência e a inovação na prestação do serviço público, porém, a relação predatória dos entes federados brasileiros serviu de incentivo para que os entes adotassem posições irresponsáveis na área fiscal jogando o peso de suas decisões para o restante do sistema.

A Constituição também não deixou de apresentar aspectos do federalismo cooperativo quando estabeleceu a divisão das receitas tributárias fazendo com que entes federados mesmo que não tenham competência tributária participem do produto da arrecadação de tributos de outro ente. Por isso o sistema de repartição das receitas alargou a renda dos entes federados contribuindo teoricamente para o equilíbrio financeiro do Estado.

A Carta Magna estabeleceu uma série de objetivos a serem alcançados pelo Estado, conferindo ao gestor público o manejo extrafiscal dos tributos como instrumento apto a sua consecução. Os impostos, segundo disposição do art. 16 do CTN, não estão vinculados a prestações estatais específicas, e por isso, dentro do sistema tributário estão ligados de forma direta ao princípio da capacidade contributiva e por consequência a um ideal de justiça distributiva.

A não vinculação dos impostos aos objetivos constitucionais seguindo interpretação literal das disposições do art. 16 do CTN e do art. 167, IV da CRFB/88, permite ao gestor público utilizar o seu manejo extrafiscal com finalidade de ampliar a renda estatal, não se prestando aos objetivos a que destinam sua aplicação, ferindo o ideal de justiça contido no princípio da capacidade contributiva.

O capítulo terceiro abordou que os impostos têm regra geral estipulada pelo Código tributário Nacional, cujo art. 16 não estipula vinculação da arrecadação com atividade contraprestacional do Estado. O advento da Carta Magna de 1988 trouxe nova possibilidade com relação ao uso de impostos que consiste em sua extrafiscalidade como instrumento estatal apto a consecução de objetivos constitucionais, abrindo espaço à discussão da sua vinculação aos fins a que se destinam.

O CTN com seu ideal de justiça tributária embasada com o princípio da capacidade contributiva, quando não regula a extrafiscalidade dos impostos, permite o questionamento sobre o quanto a mais o Estado arrecada com o objetivo além do necessário à manutenção de suas atividades, ferindo a justiça da tributação. A vinculação dos impostos com fins extrafiscais comprovou ser tese possível dentro do sistema jurídico pátrio, em que pese disposição contrária do artigo 167, inciso IV da CRFB/88, pois o que se busca com a medida é atender os demais princípios presentes na Carta Magna, evitando que o gestor público desvirtue a finalidade extrafiscal dos impostos.

A Constituição é regida por valores e princípios a serem alcançados pelo Estado que tem um sistema tributário constitucional aberto permitindo a consecução destes valores, em virtude disso é possível inferir que a não afetação dos recursos provenientes de impostos prevista no artigo 167, IV da CRFB/88 não deve ser levada com tanto rigor quando se trata dos impostos extrafiscais, uma vez que a pretensão da vinculação destes estará sujeitos aos princípios referentes à elaboração orçamentária, permitindo maior controle dos gestores públicos brasileiros.

O cenário em tela demonstra que os entes federados tendem a interpretar qualquer possibilidade diversa da previsão literal do art. 167, IV da CRFB/88 e do art. 16 do CTN em medida que visa alterar as regras do jogo federativo atual consistente em retirar sua autonomia, razão pela qual os debates sobre a reforma tributária do Estado não avançam nas casas Legislativas Federais.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva. 2006.
- AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ABRUCIO, F. L.; FERREIRA COSTA, V. M. **Reforma do Estado e o contexto federativo brasileiro**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Pesquisas, nº 12,1998. Disponível em: <http://www.cedec.org.br/files_pdf/reformadoestadoeocontextofederativobrasileiro.pdf>. Acesso em: 26 nov 2015.
- ABRUCIO, Fernando Luiz. **A reconstrução das funções governamentais no federalismo brasileiro**. In: HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mário Brasiliense (orgs.). “Federalismo na Alemanha e no Brasil”. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, abr. 2001, pp. 95-105 (Série Debates, nº 22, vol. 1)
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988.
- _____. **Código Tributário Nacional**. 1966.
- CAMARGO, Aspásia. **Federalismo cooperativo e o princípio da subsidiariedade: notas sobre a experiência recente do Brasil e da Alemanha**. In: HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mário Brasiliense (orgs.). “Federalismo na Alemanha e no Brasil”. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, abr. 2001, pp. 69-95 (Série Debates, nº 22, vol. 1)
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- Constituição e o Supremo** - Versão Completa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/constituicao.asp>>. Acesso em: 28 jan. 2016.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- KUGELMAS, Eduardo. **A evolução recente do regime federativo no Brasil**. In: HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mário Brasiliense (orgs.). “Federalismo na

Alemanha e no Brasil”. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, abr. 2001, pp. 29-50 (Série Debates, nº 22, vol. 1)

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito Fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MENDES, Gilmar Mendes. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 25 ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2005.

SCHULTZE, Rainer-Olaf. **Tendências da evolução do federalismo alemão: dez teses**. In: HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mário Brasiliense (orgs.). “Federalismo na Alemanha e no Brasil”. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, abr. 2001, pp. 13-28 (Série Debates, nº 22, vol. 1)

SPAHN, Paul Bernd. **Da controvérsia sobre a compensação financeira na Alemanha**. In: HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mário Brasiliense (orgs.). “Federalismo na Alemanha e no Brasil”. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, abr. 2001, pp. 147-172 (Série Debates, nº 22, vol. 1)

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

_____, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional e Financeiro e tributário**, vol. II – Valores e princípios constitucionais tributários – 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

_____, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional e Financeiro e tributário**, vol. IV – Os tributos na Constituição – Rio de Janeiro: Renovar, 2007.