



VILSON APARECIDO DA COSTA

**TCC – TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
BACHARARELADO EM DIREITO**

**TEMA: EXTRAFISCALIDADE – SUA FUNÇÃO INDUTORA E RELAÇÕES COM O
DIREITO TRIBUTÁRIO**

CAMPINAS
2023

Vilson Aparecido da Costa¹
Prof. César Babler²

**TEMA: EXTRAFISCALIDADE – SUA FUNÇÃO INDUTORA E RELAÇÕES COM O
DIREITO TRIBUTÁRIO**


TCC - Trabalho de Conclusão de Curso de
graduação em Direito – como exigência parcial para
a obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. César Babler

CAMPINAS
2023

¹ Bacharelado em Direito: vilsoncosta.25@gmail.com

² Professor Orientador do Trabalho: [y](#)



RESUMO

A finalidade deste estudo é se apropriar dos conceitos e das principais características dos elementos que compõem as Normas Tributárias Indutoras e suas relações com incentivos e obrigatoriedade de pagar ou de economizar tributos. Para isso, sob a orientação do professor César Babler, orientador-responsável pela disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso foram analisados diversos artigos, algumas teses e dissertações sobre o tema. Portanto, o estudo realizado está fundamentado nos artigos de referência, nos dispositivos de legais e na doutrina. A partir da compilação e análise dos textos percebeu-se a importância dos dispositivos constitucionais que tratam dos Direitos Econômico, Financeiro e Tributário na Constituição Federal de 1988, na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, conhecido como Código Tributário Nacional - CTN que “*Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios e; sobre as questões legais relacionadas com os tributos extrafiscais, os princípios econômicos e tributários que as regulamentam e dão orientações sobre a correta gestão e apuração de responsabilidades nos casos de divergências de entendimentos entre as partes envolvidas, na maioria das vezes entre o contribuinte e o entre tributante, o Fisco. As divergências de entendimentos e de interesses entre os agentes envolvidos nas questões tributárias são majoritariamente apreciadas no âmbito administrativo pelo CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e uma pequena porcentagem seguem para a esfera judicial, devido aos elevados custos processuais, que, segundo alguns doutrinadores acabam por decidirem as questões sem a devida consideração dos aspectos legais envolvidos, o que tenderia ao enfraquecimento da segurança jurídica e o atendimento do devido processo legal das questões tributárias. Por outro lado, outros doutrinadores chamam a atenção para os abusos cometidos no planejamento tributário cometido por muitos contribuintes, crimes de sonegação e evasão fiscal, justamente por não existir um marco regulatório eficiente para as questões de fiscalização tributárias. Em decorrência dos aspectos até aqui apresentados e de outros que são explorados no trabalho surgiram teses antagônicas, uma em defesa do direito fundamental de pagar tributos e outra em defesa do direito fundamental de economizar tributos, que são objeto de nosso estudo. Este trabalho é relevante não somente para o campo jurídico, mas também para a sociedade como um todo, como beneficiária final dos potenciais serviços a serem prestados com os recursos tributariamente arrecadados.*

Palavras-chave: Direito Tributário. Normas Tributárias Indutoras. Direito Econômico. Extrafiscalidade. Direitos Fundamentais.

SUMÁRIO

1 Introdução.....	4
2 Regime jurídico aplicável às normas tributárias indutoras (extrafiscalidade).....	5
3 Princípios constitucionais norteadores do direito econômico	8
4 Princípios constitucionais norteadores do direito tributário	10
5 Defesa do direito fundamental de pagar tributos.....	11
6 Defesa do direito fundamental de economizar tributos	13
7 Considerações finais	15
REFERÊNCIAS	16





1 INTRODUÇÃO

Após esta introdução, este trabalho apresenta uma breve descrição do ‘Regime jurídico aplicado as normas tributárias indutoras’, representados pelos tributos extrafiscais, aqueles cuja principal função não é a arrecadadora e sim a de intervenção e regulação do mercado. Neste tópico são apresentados os principais conceitos e finalidades das normas tributárias indutoras, nomeadamente: as imunidades, as isenções, os incentivos fiscais previstas em alguns impostos e os tributos indutores do comportamento dos agentes (CIDE, Impostos sobre a Importação - II, Exportação - IE, Produtos Industrializados - IPI e Operações Financeiras – IOF) previstos na CF-88.

Nos 3º e 4º tópicos são apresentados os Princípios norteadores do direito econômico e os Princípios norteadores do direito tributário, buscando descrever os principais institutos que compõem a base legal que fundamenta e, ao mesmo tempo autoriza e estabelece os limites da operacionalização das atividades tributárias estatal. Procura-se explicitar os principais dispositivos da CF-88 que orientam e determinam ao Estado a responsabilidade de liderar o desenvolvimento econômico e social do país (Art. 170 da CF-88), lembrando que para o atingimento destas determinações são necessários a arrecadação de recursos. Da mesma forma são apresentados os direitos e garantias dos contribuintes se defenderem de arbitrariedades do Fisco, conforme as garantias constitucionais que protegem o contribuinte, que proíbe o uso do tributo – de qualquer tributo – com efeito confiscatório (CF-88, art. 150).

Derivando dos mandamentos constitucionais de limitações ao poder de tributar previstos na CF-88 e em alguns dispositivos infraconstitucionais, desde a promulgação da constituição atual surgiram duas linhas doutrinárias divergentes no direito tributário pátrio, uma que defende o direito fundamental de pagar tributos e uma outra que defende o direito fundamental de economizar tributos. As defesas de cada uma destas visões antagônicas são apresentadas nos tópicos 5º e 6º deste trabalho.

Nas considerações finais são apresentados o que o autor da pesquisa conseguiu compreender sobre o tema e o seu posicionamento justificado, quanto as linhas de pesquisas divergentes apresentadas e sua esperança de que o novo regime tributário recentemente aprovado no Congresso Nacional seja capaz de atenuar a guerra fiscal entre os entes federados, bem como entre os doutrinadores locais, em favor do avanço econômico e social do país.

2 Regime jurídico aplicável às normas tributárias indutoras (extrafiscalidade)

Além da função arrecadatória, que se percebe com maior clareza, identificada como a função fiscal dos tributos, o Direito Tributário cuida também da função extrafiscal, da qual exemplos as isenções, as imunidades e os incentivos tributários e alguns tributos especiais; que interferem nas decisões dos contribuintes, em geral procurando regular atividades econômicas que, quando deixadas para livre solução do mercado, sem a interferência estatal, tenderiam a maior concentração de renda e de poder econômico. Devido a esta característica de interferir no comportamento dos contribuintes os tributos extrafiscais são também nomeados pelos doutrinadores como ‘normas tributárias indutoras’ (Leão, 2018; Mendes, 2009).

O objetivo neste tópico do artigo é explorar alguns aspectos do regime jurídico aplicável às normas tributárias indutoras, iniciando por identifica-los na Constituição de 1988 – CF, local onde estão definidas diversas das principais normas tributárias, que visam dar segurança jurídica a todo o sistema tributário brasileiro e posteriormente nos dispositivos infraconstitucionais. A estratégia de obedecer uma ordem hierárquica no estudo, partindo dos ditames constitucionais e não da legislação infraconstitucional, busca evitar uma inversão na lógica estabelecida pelo legislador constituinte para estabelecer os limites impostos ao poder de tributar do Estado, através dos princípios tributários e econômicos que se relacionam, autorizando e delimitando as atividades extrafiscais estatais, conforme (Ávila, 2017).

A CF-88 é prodiga na apresentação de regras que procuram direcionar o comportamento dos cidadãos, seja no aspecto social ou no econômico, revelando-se como uma ‘constituição dirigente’ na visão de diversos doutrinadores. O próprio STF – Superior Tribunal Federal reconheceu esta característica de Estado-Agente no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 3512, com relatoria do Ministro Eros Grau que defendeu que mais do que simples instrumento de governo, nossa Constituição enuncia diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade e, para isso, postula um plano de ação global normativo para o Estado e para a sociedade que são informados nas regras estampadas em seus artigos 1º, 3º e 170º, dos quais reproduzimos os fragmentos que consideramos de interesse para esta pesquisa, como segue:

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

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

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: (...)

III - função social da propriedade;(...)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais (...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. ”

Os fragmentos acima e em muitos outros constantes do texto constitucional caracterizam um Estado não neutro, inconformado com a realidade social da época e que comprometeu-se com a sua transformação, revelando-se uma constituição comprometida com ações visando a transformação da sociedade, visando bens como o progresso, a estabilidade, a justiça e a liberdade econômica. Enfim, um Estado *intervencionista* em busca de metas fixadas, utilizando-se, em conjunto com outras estratégias, dos tributos como forma de direcionar os comportamentos, emergindo assim, a sua *função indutora* que se vale dos tributos como um dos mais importantes instrumentos para regulação da economia (Torres, 2005), que influenciará o comportamento dos agentes econômicos (Schoueri, 2013).

A identificação das normas tributárias indutoras, que são aquelas que não possuem finalidade exclusivamente arrecadatória e sim, primária e propositalmente de intervenção no mercado, não é simples, haja vista, conforme reconhecido pela doutrina, a inexistência de tributos puramente fiscais ou extrafiscais, configurando dessa forma, uma ‘zona cinzenta’ entre a extrafiscalidade e a fiscalidade. Neste sentido, Velloso e Paulsen (2013) cravaram o conceito de ‘graus de fiscalidade e extrafiscalidade’, por entenderem que não existem tributos fiscais ou extrafiscais puros.

A despeito das dificuldades para se conseguir segmentar os tributos fiscais dos extrafiscais, Leão (2018) delineou esta separação conceituando que as normas tributárias indutoras são aquelas cuja a função precípua seja a utilização do tributo como mecanismo de intervenção no domínio econômico, cabendo-lhes servir de instrumento para a concretização da ordem social e econômica preconizada na Constituição Federal de 1988. A autora afirmou ser possível a identificação de normas tributárias indutoras pela constatação da existência de: (i) uma clara e deduzível finalidade não arrecadatória, (ii) elementos extrafiscais impregnados na própria norma, e (iii) o fomento direto relacionado à finalidade perseguida, através da alteração da carga tributária para incentivo ou desincentivo de determinada conduta.

No ordenamento jurídico brasileiro identifica-se 04 (quatro) espécies principais de normas tributárias indutoras, as quais tentamos sintetizar na sequência:

- I. **Imunidades** – considerada o principal exemplo de norma tributária indutora, previstos na CF-88 como regras negativas de competência, definem setores sociais que estão fora do âmbito da tributação, por se vincularem diretamente à realização de finalidades a serem promovidas pelo Estado, portanto, as imunidades se caracterizam como forma de não-tributação, com o objetivo de estimular a realização das atividades públicas (Borges, 2007). A proteção destas finalidades está disposta no Art. 150 da CF-88.
- II. **Isenções** – da mesma forma que as imunidades, as isenções são utilizadas para concretização de finalidades públicas, diferenciando-se pelo fato de estarem previstas no plano legal e não no constitucional. A doutrina identifica a isenção como uma forma de dispensa de pagamento, ocorrendo a incidência da norma tributária num momento inicial e depois a incidência da norma de isenção, de acordo com o Art. 175 do CTN – Código Tributário Nacional que informa: *“Excluem o crédito tributário: I – a isenção; II – a anistia.”* Da mesma forma, o STF se refere a isenção como *‘exceção instituída por lei a regra jurídica da tributação.’*
- III. **Incentivos Fiscais** - instituem uma série de desonerações tributárias que incluem isenções, reduções de alíquotas ou da base de cálculo, concessões de créditos tributários, regimes diferenciados de tributação etc. Portanto, nos incentivos fiscais o Estado diminui a alíquota ou o valor que serviria como parâmetro para o cálculo do tributo, de maneira a incentivar determinado setor econômico com algum tipo de vantagem tributária. Abaixo são apresentados alguns exemplos de incentivos fiscais sobre impostos previstos na CF-88.

Tabela 1. Alguns exemplos de isenções tributárias presentes na CF-88

Tributo	Dispositivo	Característica indutora
IPTU*	Art. 182, §4º, inciso II	Progressividade como forma de incentivo à utilização imóvel urbano.
IPTU*	Art. 156, §1º, inciso II	Diferenciação de acordo com a localização e uso do imóvel.
IPVA**	Art. 155, §6º, inciso II	Diferenciação de acordo com o tipo e a utilização do automóvel.
ITR***	Art. 153, §4º, inciso I	Utilizado como forma de desincentivo a manutenção de terras improdutivas
Isenções Federais	Art. 43, §2º, inciso III	Desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas, redução de desigualdades regionais.
Tributação especial	Art. 146-A, caput	Prevenir desequilíbrios na concorrência.
Incentivo a MPE****	Art. 146, incís. III, alinea d	Incentivo às microempresas e empresas de pequeno porte, via tributação diferenciada, mais benéfica.

Fonte: Elaboração própria.

* Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbano; **Imposto sobre a propriedade de veículos automotores;*** Imposto Territorial Urbano; **** Micro e Pequena Empresa

IV. **Tributos de natureza indutora** – A doutrina relativa a espécie de normas tributárias indutoras reconhece a existência de tributos cuja a própria natureza é de intervenção no domínio econômico, conforme a tabela 2 abaixo.

Tabela 2. Tributos de Natureza indutora CF-88

Tributo	Dispositivo	Característica indutora
CIDE*	Art. 182, §4º, inciso II	Arrecadação de recursos para intervenção em determinado setor da economia.
II**	Art. 153, inciso I	Interfere nas relações comerciais, buscando equilíbrio do mercado.
IE***	Art. 153, inciso II	Interfere nas relações comerciais, buscando equilíbrio do mercado.
IPI***	Art. 153, inciso IV	Tributação como instrumento de intervenção da ordem econômica e social.
IOF****	Art. 153, inciso V	Tributação como instrumento de intervenção da ordem econômica e social.

Fonte: Elaboração própria.

* Contribuição de intervenção no domínio econômico; **Imposto sobre a Importação;*** Imposto sobre a Exportação; **** Imposto sobre Produtos Industrializados; ****Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativos a Títulos e Valores Mobiliários.

A principal função destes tributos é propositalmente de regulação e intervenção na ordem social e econômica, por isso, no caso das normas tributárias indutoras a própria CF-88 prevê a mitigação de alguns princípios constitucionais relativos ao campo econômico e tributário, revelando a estreita ligação entre a ordem tributária e a ordem econômica, conforme passamos a explorar sucintamente na próxima seção.

3 Princípios constitucionais norteadores do direito econômico

Conforme o Artigo 170 da CF-88, os princípios gerais da atividade econômica são:

“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.”

Portanto, estes são fins legitimados pela CF-88 a serem perseguidos pelo Estado, entre outras formas, via normas tributárias indutoras. Na sequência apresenta-se resumidamente alguns princípios legais da ordem econômica e sua relação com finalidades públicas que se utilizam de normas tributárias indutoras como instrumento de sua operacionalização. Os princípios tributários e econômicos apresentados neste tópico (3º) e no próximo (4º), são as bases conceituais para as discussões sobre divergências doutrinárias entre o direito fundamental de ‘pagar ou economizar’ tributos que serão apresentados nos tópicos 4º e 5º.



1. **Princípio da Soberania Nacional:** está relacionado com o propósito de modernização da economia e busca da independência com relação às sociedades mais desenvolvidas; é este princípio que fundamenta a concessão de *incentivos tributários* para programas cooperativos de PD&I – Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação Tecnológica entre universidades, centros de pesquisas e empresas.
2. **Princípio da Propriedade Privada e função Social da Propriedade:** conforme Ávila (2012) este princípio estabelece o dever de buscar um ideal de disponibilidade, expressividade, explorabilidade, e funcionabilidade desse bem jurídico incorporado ao patrimônio do particular; assim, ao mesmo tempo que reconhece o direito exclusivo do dono sobre a coisa, a CF-88 exige que o seu uso seja condicionado ao bem-estar geral; fundada neste princípio prevê alíquotas diferenciadas de IPTU e ITR, como já visto;
3. **Princípio da Livre Iniciativa e da Livre Concorrência:** trata-se da não sujeição do privado a restrições estatais senão em virtude de lei; Reale Junior destaca que “a igualdade das empresas, dos agentes econômicos, é a característica de uma ordem econômica fundada na livre iniciativa e concorrência; trata também da repressão aos abusos do poder econômico; vincula-se aos direitos fundamentais à liberdade e a dignidade; na CF-88 consta nos Art. 1º, inciso III e no 170 caput;
4. **Princípio da Defesa do Consumidor:** a defesa do consumidor surge em diversas partes CF-88, art. 5º, inc. XXXII – art. 50, §5º, no CDC – Código de Defesa do Consumidor. Percebe-se a atuação desse princípio nas normas tributárias indutoras quando da aplicação do princípio da seletividade, que permite ao Poder Executivo alterar as alíquotas de tributos tendo em vista o grau de essencialidade do produto;
5. **Princípio da Defesa do Meio Ambiente:** esse princípio também está presente em diversos dispositivos da CF-88, estabelecendo que o meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito de todos, assumindo natureza de bem de uso comum do povo e impondo responsabilidade do Estado e à coletividade de sua preservação para as gerações presentes e futuras. Schoueri (2013) considera que a proteção do meio ambiente é um campo fértil para a aplicação das normas tributárias indutoras, via a internalização dos custos ambientais com a aplicação do princípio do poluidor-pagador – aquele que causou danos ao meio ambiente deve assumir os custos de sua reparação.
6. **Princípio da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais:** a importância desse princípio é revelada no art. 151, inciso I da CF-88 ao prever simultaneamente a uniformidade tributária e a concessão de benefícios fiscais visando promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país; em geral autorizando benefícios fiscais às regiões norte e nordeste.
7. **Princípio da busca pelo Pleno Emprego:** o objetivo aqui é o de proporcionar emprego a todos que estejam em condições de exercer uma atividade produtiva, criando oportunidade de trabalho para que todos possam viver dignamente do seu próprio esforço, conjugando assim, a valorização do trabalho com a dignidade da pessoa, privilegiando atividades produtivas em sobreposição as especulativas (Schoueri, 2013).
8. **Princípio do tratamento diferenciado para a Pequenas e Médias Empresas:** o princípio do favorecimento à pequena empresa está diretamente relacionado ao da livre concorrência, para sua viabilização se faz necessário um razoável número de participantes, é daqui que surge o ‘Estatuto Nacional da Micro e Pequena Empresa – (LC n° 123/06) que prevê o tratamento tributário diferenciado, do Simples Nacional.

4 Princípios constitucionais norteadores do direito tributário

Neste tópico do trabalho apresenta-se, de forma resumida, alguns princípios do Direito Tributário relacionados com as normas tributárias indutoras, a saber: legalidade tributária, igualdade, irretroatividade, anterioridade e da vedação ao confisco. Estes princípios impõem limitações ao Estado em seu poder de tributar conforme previsto na CF-88 e jurisprudência do STF sobre o tema: “Dentre as garantias constitucionais que protegem o contribuinte, destaca-se, em face de seu caráter eminente, aquela que proíbe o uso do tributo – de qualquer tributo – com efeito confiscatório (CF-88, art. 150, IV). Observa-se, porém, que no caso dos tributos extrafiscais ocorrerem situações em que os princípios protetivos não se mostram aplicáveis, devido a utilização do tributo como instrumento de indução da ordem econômica e social, oportunizando o surgimento de entendimentos doutrinários e jurisprudenciais divergentes.

1. **Princípio da Legalidade Tributária:** É vedado exigir ou aumentar tributo sem a lei que o estabeleça (art. 150, I da CF), portanto, somente por lei se pode autorizar a criação ou majoração de tributo (art. 97, CTN). Vale lembrar que como forma de compatibilização destas limitações com as normas tributárias indutoras, a própria CF prevê exceções para viabilizar as intervenções estatais (Schoueri, 2013), como exemplo, a fixação, alteração – majoração ou diminuição pelo poder executivo de alíquotas do II, IE, IPI e IOF.
2. **Princípio da Igualdade:** Conforme (art. 150, inciso II – CF) é vedado... “II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;” Estas garantias visam evitar perseguições e favoritismos. Esta igualdade é relativa, estabelecendo-se por comparação.
3. **Princípio da Irretroatividade:** trata-se da necessidade de que o direito seja prospectivo, não permitindo que as pessoas sejam guiadas por uma lei retroativa que não existe no momento da ação. Conforme o (art. 150, III, a) é proibido cobrar tributos: “a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”
4. **Princípio da Anterioridade:** é uma regra que tem como finalidade garantir o conhecimento antecipado da norma tributária. Barros de Carvalho ensina que a anterioridade visa a implementação do sobreprincípio da segurança jurídica, de modo que o contribuinte não seja surpreendido com exigência tributária inesperada. Conforme, art. 150, inciso III, alínea b.
5. **Princípio da Vedação ao Confisco:** Já o inciso IV do art. 150 impede que o Estado se utilize de tributos com o efeito de confisco, proibindo que se aposses dos bens do indivíduo, via o estabelecimento de um limite máximo para a pretensão tributária estatal, visando proteger os contribuintes contra o exagero. A doutrina reconhece a vinculação com o direito de propriedade.
6. **Princípio da Uniformidade:** assegura a uniformidade tributária em todo o território nacional, proibindo tributo que implique em distinção ou preferência entre os entes federados (Art. 151, I). Porém é ressalvado a exceção para fins de utilização do Direito Tributário como instrumento de política econômica e social, permitindo a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento.



5 Defesa do direito fundamental de pagar tributos

Como podemos observar nos tópicos anteriores, existem na Constituição diversos dispositivos que buscam garantir direitos e estabelecer deveres aos cidadãos/contribuintes, em muitos casos, acabam ocorrendo sobreposições, alterações e até mesmo algumas imprecisões que via de regra acabam criando oportunidades para o surgimento de questionamentos e levantamentos de teses no intuito de defender os interesses de partes envolvidas e afetadas por essas normas. Dessas discussões surgem o aprimoramento da ciência jurídica.

Uma das principais referências doutrinárias para a questão dos pagamentos de tributos é Casalta Nabais, que em sua tese de doutorado intitulada ‘Direito fundamental de pagar impostos’ trouxe para a discussão acadêmica o dever fundamental de contribuir para a manutenção das despesas públicas, defendendo ser está uma obrigação imposta aos cidadãos que deve ser respeitada, sob pena de repressões ou punições em face de sua transgressão. Porém, alguns deveres fundamentais acabam revelando valores e interesses diferentes e, algumas vezes, contrapostos a valores e interesses individuais também considerados fundamentais. Portanto, existem simultaneamente direitos e deveres a serem observados pelos cidadãos e pelo Estado, o choque entre institutos acabam construindo barreiras recíprocas de atuação.

Nosso objetivo neste ponto é descrever as características e o alcance de alguns dos princípios tributários e econômicos que proporcionam as discussões entre os doutrinadores que defendem o direito fundamental de pagar tributos *versus* os doutrinadores que defendem o direito fundamental de economizar tributos. A defesa do direito fundamental de pagar tributos se apoiam nos princípios da solidariedade, capacidade contributiva e da igualdade, conforme passamos a argumentar resumidamente.

A solidariedade tributária encontra apoio doutrinário vinculando-a com a ideia de bem comum. Para Reale, o bem comum, objeto da mais alta virtude da justiça, representa uma ordem proporcional de bens em sociedade, de maneira que o Direito não tem a finalidade exclusiva de realizar a coexistência das liberdades individuais, mas, sim, a finalidade de alcançar a coexistência e a harmonia do bem de cada um com o bem de todos. Assim, conforme Fábio Konder Camparato a solidariedade teria como característica reunir as pessoas na perspectiva do bem comum, dizendo respeito à relação de todas as partes de um todo social. Para autores que defendem o direito fundamental de pagar tributos, a solidariedade seria uma decorrência da reclamação da CF-88 de transformação da sociedade, advindo ela como consequência da dignidade plena e da justiça social.

Como exemplo dessa função para o princípio da solidariedade, a CF-88 prevê que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade”, dessa forma, a solidariedade fundamenta a universalidade das prestações da seguridade social, cabendo a todos a manutenção desse sistema; justificando a defesa da interpretação no sentido de que os dispositivos tributários promovam, a solidariedade, isto é, levem a maior arrecadação de recurso para fins de custeio desta atividade estatal em prol da sociedade, prevalecendo o dever de pagar.

Greco e Godoi (2005) defendem que a solidariedade possui uma função corretiva capaz de alcançar outras manifestações de capacidade econômica, além das expressamente previstas na legislação, servindo de fundamento (direto ou indireto) para a própria incidência tributária, a partir da busca pela máxima eficácia possível. Para os autores, os princípios da solidariedade e o da capacidade contributiva não podem ser considerados como simples normas de bloqueio, mas, sim, como ‘previsões que apontam uma direção a seguir na produção legislativa e na respectiva interpretação’. Nabais (1998) em ‘O dever fundamental de pagar impostos’, defende que diante do Estado Fiscal e Social que marca as Constituições atuais, não se pode encarar os impostos como um mero poder para o Estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como um contributo indispensável à vida em sociedade.

Considerando a questão por este ângulo, tratar-se-ia de verdadeiro ‘dever fundamental’, que excluiria, conseqüentemente, ‘qualquer (pretensão) direito fundamental de não pagar impostos’, frente ao dever de todos contribuírem na medida da sua capacidade contributiva para as despesas a realizar com as tarefas do Estado. Para o Min. Gilmar Mendes – STF, Tribunal Pleno, RE 46.084, existe o dever de todos contribuírem na medida de sua capacidade contributiva, nas tarefas a serem desenvolvidas pelo Estado: “*como membros da comunidade, que constitui o Estado, ainda que apenas em termos econômicos (e não políticos), incumbem-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma*”.

Godoi (2005) afirma que a capacidade contributiva seria o princípio fundamental dos impostos, por representar a concretização dos princípios da justiça e da isonomia fiscal apoiados na regra da *igualdade* geral, exigindo que o ônus fiscal seja distribuído aos sujeitos passivos em proporção a sua capacidade contributiva. A capacidade contributiva revelaria a regra segundo a qual a lei tributária deve tratar de modo igual os fatos econômicos que revelam a mesma capacidade contributiva e de forma diferente os fatos econômicos que revelam capacidade contributiva diferente, integrando-se, dessa forma, ao princípio da igualdade e da justiça fiscal. Por isso, Godoi (2005) conclui que o dever constitucional de contribuir para o financiamento dos gastos públicos é entendido como um dever de solidariedade, já que a capacidade econômica é o elo fundamental que une tributo e solidariedade social.

6 Defesa do direito fundamental de economizar tributos

Em sua tese de doutorado intitulada “Teoria da Imposição Tributária” Ives Granda demonstrou que em todos os espaços geográficos e períodos históricos, a carga tributária foi mais elevada do que a necessária para que o Poder Público pudesse prestar serviços públicos, servindo também para garantir benesses, privilégios e corrupção, ingredientes indissociáveis de qualquer governo. Conclui que o tributo é uma norma que, sem sanção, ninguém cumpriria.

No prefácio de Leão (2018), Ives Granda declara que há um direito da sociedade – que sustenta os detentores do poder – de economizar tributos, pois, no mais das vezes, é ela que gera desenvolvimento, sempre que as excessivas barreiras burocráticas e carga tributária não atrapalhem muito. Aponta que o direito de economizar tributos, na visão de administradores governamentais, é uma heresia a ser combatida. Argumenta que Leão (2018) teve a coragem acadêmica e cívica de desvendar tais preconceitos e de recolocar tal direito, assegurado pela CF-88, como direito fundamental, revalorizando os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal que devem revestir a imposição tributária.

Humberto Ávila (2018) afirma, baseado na teoria das diferenças de funções, níveis e eficácias dos princípios, que os princípios da solidariedade social, da igualdade e da capacidade contributiva não podem servir de fundamento para a tributação. Por um lado, porque a CF-88 estabeleceu um princípio instrumental fundamental que delimita o modo como os tributos devem ser instituídos: o princípio da legalidade. Apontando que os princípios da solidariedade social, da igualdade e da capacidade contributiva, por dizerem respeito ao conteúdo da tributação, não entram em colisão com o princípio da legalidade, antes devem se submeter ao modo como ele exige que os tributos sejam instituídos. Por essa razão, não pode haver tributação com base na solidariedade social, da igualdade e da capacidade contributiva. Só pode haver tributação por meio de lei e com base na lei. O autor argumenta que não há um dever fundamental de pagar tributos que possa ser reconstruído com base na CF-88, mas um dever de pagar tributos conforme a CF-88 e com base em lei que o estabeleça, desde que esta atue no limite do poder concedido nas regras de competência. Conclui que no lugar de um dever fundamental de pagar tributos, o que existe é um autêntico direito fundamental de economizar tributos.

Leão (2018) esclarece que no Sistema Tributário Nacional há um dever de pagar tributos estabelecido pela lei, de acordo com as regras constitucionais de competência e respeitando o



poder de tributar. A verdade é que sem esta complementação – que poderia ser substituída apenas pela ideia de dever de pagar tributos conforme a Constituição e de acordo com a lei – não dever. A Constituição não atribuiu a nenhum princípio o poder de relativizar estas exigências. Esta argumentação, sem a limitação aqui mencionada, acabou levando parte da doutrina e (grande parte) da jurisprudência brasileira a defender um dever de pagar vinculado tão somente à capacidade econômica de contribuir, a partir de construções baseadas nos princípios da solidariedade, da capacidade contributiva, da igualdade e da justiça fiscal.

Leão (2018) em um de seus exemplos da jurisprudência sobre decisões sobre planejamento tributário, cita o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF no sentido de que planejamentos tributários, evidenciados através de práticas supostamente anormais realizadas com o ‘único intuito de economizar tributos’ e, portanto, sem ‘propósito negocial’, seriam tributáveis pelo FISCO. Assim, neste tipo de caso, o Fisco teria o poder-dever de requalificar as operações praticadas para fins de desconsiderar seus efeitos fiscais. A Receita Federal não faz isso de forma expressa em virtude do teor do parágrafo [único do art. 116 do CTN, que exige um procedimento previsto em lei ordinária (ainda hoje inexistente) para tanto; mas o faz constantemente de forma velada ou indireta.

Para Leão (2018) o exemplo apresentado ilustra uma argumentação jurídica que tem como premissa a ideia de que a legalidade seria um princípio (regra) meramente formal, e, neste sentido, de menor valor quando ponderado com os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva em casos de Direito Tributário. Para a autora esse tipo de entendimento tende a tornar o planejamento tributário ilícito (ou no mínimo ineficaz para o Fisco) reforça o sentimento de insegurança jurídica e de necessidade de aprofundamento do tema tendo com prisma as decisões tomadas pelo constituinte.

Schoueri (2013) explica que a falta de judicialização dos casos de planejamento tributário reforçam a insegurança jurídica e podem ser explicados pelo alto valor normalmente envolvido nesses casos, que podem chegar a envolver multas de 150% sobre os valores principais, o que dificulta o oferecimento de garantias para viabilizar a discussão judicial; e, também, o grande (e recorrente) número de programas de parcelamento e de pagamento integral incentivados. O autor aponta que esta desjudicialização do planejamento tributário acaba gerando como efeito a transferência da jurisdição para o bojo do Executivo, que passa a ditar os limites da atividade do contribuinte, sem precisar ouvir o Congresso Nacional e mesmo ao arrepio da decisão deste. Assim, as decisões proferidas pelo CARF, muitas vezes com aplicação de critérios não previstos pelo ordenamento jurídico, acabam sendo mantidas e alimentando este ciclo de insegurança jurídica.

7 Considerações finais

Apresentados sucintamente alguns posicionamentos favoráveis a prevalência dos princípios da solidariedade, da capacidade contributiva e da igualdade como a base conceitual e legal para defender o direito fundamental de pagar tributos, visando a garantia de recursos suficientes para fazer frente às necessidades de recursos demandadas por um Estado intervencionista que possui o dever constitucional de guiar o desenvolvimento econômico e social do país.

Da mesma forma, também brevemente, apresentados os argumentos de doutrinadores que defendem a necessidade da predominância do formalismo e dos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da liberdade (livre iniciativa) dos agentes do mercado, como forma de garantir os direitos individuais e o direito fundamental de economizar tributos. Passamos as nossas considerações sobre tema.

Os doutrinadores que defendem o direito fundamental de economizar tributos argumentam que a função atribuída pela Constituição à legalidade é a de servir de instrumento ou modo por meio do qual a tributação pode ser efetivada. A Constituição não autorizou a cobrança de tributo por meio da solidariedade, da capacidade contributiva ou da igualdade. Reforçam que é por meio da lei que os tributos podem ser instituídos – sem espaços para delegações ou analogias. Concluem que a CF-88 atribui duas funções principais à legalidade: (i) função garantista, de assegurar e proteger o contribuinte contra o arbítrio do Estado na cobrança de tributos; e (ii) função instrumental, de assegurar a realização de outros princípios que são a ela vinculados (Estado de Direito, segurança jurídica, liberdade e igualdade).

O argumento central desta corrente doutrinária é, que não há um dever fundamental de pagar tributos na Constituição brasileira, mas sim um dever de pagar tributos conforme a Constituição, o que, no caso brasileiro, significa em plena conformidade com a estrutura normativa de previsibilidade determinada pelo constituinte de 1988. Em suma, o dever de pagar tributos só existirá em decorrência de lei, e jamais diretamente do próprio texto constitucional.

Por outro lado, os doutrinadores que defendem o direito fundamental de pagar tributos apoiam-se nos princípios Constitucionais, em especial no da solidariedade, da capacidade contributiva e da igualdade para fundamentar seu posicionamento. Defendem a necessidade de se estabelecer um marco legal que delimite com maior clareza os atuais poderes da autoridade fiscal para coibir o planejamento tributário abusivo. Argumentam, da mesma forma que a corrente adversária, estarem defendendo a segurança jurídica e a justiça tributária, apontando os iminentes retrocessos doutrinários e jurisprudências daqueles que defendem a visão do *in*

dubio pro contribuinte'. Apontam que a tributação está no centro das distintas visões contemporâneas sobre moralidade política e social; derivando daí a necessidade e importância de que juristas atentos aos problemas e conflitos de seu tempo e de sua sociedade estudarem o fundo moral, as filiações valorativas e ideológicas de determinadas teses defendidas por tributaristas, como por exemplo as teses do 'dever fundamental de pagar tributos' e do 'direito fundamental de economizar tributos'.

Observa-se que ambas as correntes doutrinárias possuem como cerne de seus posicionamentos a defesa de interesses individuais. Uma defendendo o pleno direito da livre iniciativa e atuação no sentido de economizar tributos, sempre que a lei assim o permitir; além da defesa do instituto da limitação ao poder de tributar estatal. A outra demonstra uma preocupação com a utilização fraudulenta e desmedida de estratégias de planejamento tributário, a necessidade da existência de um marco legal que propicie o efetivo combate a evasão fiscal para o direito tributário brasileiro; sendo que estas indefinições são as principais responsáveis que tornam o campo das atividades de planejamento tributário extremamente conflituoso.

Espera-se que a recente aprovação da reforma tributária brasileira pelo Congresso Nacional traga alguma luz, um entendimento mais harmônico que atenuie as divergências entre as correntes doutrinárias e jurisprudências, que revelam que a política fiscal brasileira encontra-se num limbo de ineficácia; resgatando, dessa forma, os ideais em prol da justiça tributária e do desenvolvimento econômico e social que o país tanto precisa e tem avançado muito lentamente.

REFERÊNCIAS

Ávila, H. (2017). Sistema constitucional tributário. Saraiva Educação SA.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10/11/2023.

BRASIL. Lei No 4.320, de 17 de março 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 05/11/2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.



Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 05/11/2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm . Acesso em: 05/11/2023.

de Godoi, M. S., & Dande, J. V. A. (2022). Será Mesmo o Tributo uma Restrição a Direitos Fundamentais?. *Revista Direito Tributário Atual*, (50), 305-324.

de Godoi, M. S. (2022). Exercício de Compreensão crítica do Acórdão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446 (2022) e de suas Consequências Práticas sobre o Planejamento tributário no Direito Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, (52), 465-485.

Godoi, M. S. D. (2005). Tributo e solidariedade social. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 141-167.

Leão, M. (2023). O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2ª ed. - São Paulo: Malheiros.

Leão, M. (2018). A (falta de) norma geral antiabuso no direito tributário brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los. *Revista Direito Tributário Atual*, (40), 515-536.

Leão, M. (2022). Um debate sobre forma e conteúdo: os limites do debate científico e a questão específica da relação entre o direito tributário e os direitos fundamentais. *Revista Direito Tributário Atual*, (51), 484-528.

Mendes, G. A. D. S. (2009). *Extrafiscalidade: análise semiótica* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).

Nabais, José Casalta (1988). *O Dever fundamental de pagar impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*. Coimbra, Livraria Almedina.

Nabais, J. C. (2023). *O dever fundamental de pagar impostos*. Leya.

Schoueri, L. E. (2013). *Direito tributário*. Saraiva Educação SA.

Torres, R. L. (2005). *O conceito constitucional de tributo. Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros.

