



## **EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA: NOTAS SOBRE SEU LIMITE A PARTIR DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

*Ricardo Luiz Muniz de Souza Filho<sup>1</sup>*

### **RESUMO**

O presente trabalho estuda os limites da extrafiscalidade tributária, realizando um corte a partir do princípio da legalidade. A atuação extrafiscal tem sido usada recorrentemente pela Administração Pública, contudo, ela deve observar os limites impostos pela Constituição Federal a fim de não violar os direitos fundamentais dos contribuintes. Pretende-se pesquisar, então, como a legalidade tributária molda a discricionariedade administrativa na utilização extrafiscal dos tributos. Para tanto, utilizou-se do método bibliográfico, com apoio em legislação, doutrina e jurisprudência, e argumentativo-dissertativo. Conclui-se que, ainda que dentro da discricionariedade administrativa, a extrafiscalidade deve se submeter às normas jurídicas, especialmente à finalidade legalmente prevista.

**Palavras-chave:** Extrafiscalidade. Limitação. Princípio da legalidade.

*“Taxation without representation is tyranny”.*

(James Ortis)

<sup>1</sup> Mestrando em Constituição e Garantia de Direitos pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Especializando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bacharel em Direito pela UFRN. Advogado.

## 1 INTRODUÇÃO

Não é de hoje que o excesso de tributação incomoda os contribuintes. Em verdade, o início do processo de limitação do poder absoluto, que na Europa continental importaria nos movimentos constitucionalistas, com a Magna Carta, em 1215, já contava com a previsão de não tributação sem representação (*no taxation without representation*), que depois serviria como lema para a Revolução Americana (*taxation without representation is turrany*). No Brasil, a tentativa separatista mais célebre, a Inconfidência Mineira, teve como razão a cobrança obscena do quinto, tributo com alíquota de 20% (vinte por cento ou, como faz mais sentido nomear, *um quinto*).

Modernamente, todavia, a tributação, além do tradicional viés arrecadador, também passou a ser usado pelos entes tributantes como ferramenta de intervenção no domínio econômico-social. Ocorre que, perseguindo apenas uma finalidade, os direitos dos cidadãos-contribuintes já se encontravam ameaçados pelo constante apetite insaciável do fisco, agora eles também estão em cheque pelo recorrente ímpeto de regulação e opressão da sua vontade sobre a particular.

Ocorre que a relação entre contribuinte e fisco, independentemente do posicionamento ideológico e amoral que ocupe, deve sempre se pautar pelo direito positivo, a fim de que tenha juridicamente validade e legitimidade. Essa, portanto, é a primeira premissa adotada no presente trabalho: o recorte temático fazer-se-á dentro da Ciência Pura do Direito. Não é que os outros aspectos do mundo fenomênico sejam de menor importância, é que, para a análise científica do Direito, eles são irrelevantes.

Em seguida, dentre as inúmeras possibilidades de recorte do tema, escolheu-se o aspecto mais recente da tributação – a extrafiscalidade – e, com o privilégio de definir-lhe limites, diante também das incontáveis possibilidades, optou-se pelo princípio fundante do constitucionalismo moderno – a legalidade. Isso, pois, conforme se verá a seguir, a atuação extrafiscal dos entes tributantes, em razão da própria natureza do instituto, na edição de atos administrativos discricionários. Em outras palavras, aparentemente, haveria uma derrogação (ou ao menos mitigação) do princípio da legalidade tributária. Seria possível, portanto, afastar o princípio balizador do Estado de Direito? Essa é a primeira questão a que se pretende responder. Ato contínuo, diante da resposta encontrada, investigar-se-à como e quais limites o princípio da legalidade impõe à extrafiscalidade tributária.

Para tanto, discorrer-se-á sobre o instituto da extrafiscalidade, bem como se estudará o princípio da legalidade e, por último, esses dois tópicos serão relacionados entre si, utilizando-se o segundo como baliza para o primeiro. Cada tópico supracitado será explicitado em forma de um capítulo próprio. Por fim, anota-se que o trabalho adotará o método bibliográfico, com apoio em legislação, doutrina e jurisprudência, e argumentativo-dissertativo.

## **2 EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA**

As modalidades de intervenção do Estado na/sobre a economia derivam da permissibilidade constitucional. A Constituição Federal, ao delinear um Estado Democrático e Social de Direito, limita as formas de intervenção do Estado na/sobre a economia, bem como impõe o dever dessa, pelos meios legítimos, para a concretização dos objetivos constitucionais (MELLO, 2013, p. 806).

A Constituição Federal, a partir do art. 170, trata da Ordem Econômica e, em seus arts. 173 e 174, lança as normas norteadoras da relação entre o Estado brasileiro e a economia, conforme se vê:

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

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

Assim, o Estado brasileiro possui contornos de Estado Regulador e Subsidiário ditados pela Constituição Federal: seu art. 173 garante subsidiariedade da intervenção do Estado na economia, apenas nos casos de imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo; e, por sua vez, o art. 174 determina que o Estado brasileiro irá regular a atividade econômica, dando-lhe orientação constitucional.

Dessa forma, a exploração direta da atividade econômica fica a cargo dos particulares, contudo, o Estado pode a fiscalizar, incentivá-la e a planejar, a fim de que a propriedade privada cumpra sua finalidade social e a sociedade como um todo se desenvolva.

Nesses termos, a Constituição Federal elegeu o livre-mercado como modelo econômico vigente no país (NUSDEO, 2014, p. 176).

Contudo, deve-se observar que, de outra banda, a intervenção do Estado na/sobre a economia é um dever constitucional, haja visto a sua obrigação de manter o mercado *saudável*, nos termos consagrados pela Constituição Federal como princípios da ordem econômica, conforme entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal no AgRg no RE 632.644/DF<sup>2</sup>.

Conforme ensina Eros Roberto Grau (2015, p. 143-144), as forma de intervenção do Estado na/sobre a economia se dividem em três: i) absorção ou participação; ii) direção; e iii) indução. Ainda, destaca-se a distinção entre intervenção *na* economia e intervenção *sobre* a economia: quando o Estado atua como agente econômico, está-se diante de uma intervenção *na* economia; por sua vez, quando o Estado age como agente regulador da atividade econômica, ele intervém *sobre* a economia.

A primeira trata-se de uma forma de intervenção do Estado na economia, diferindo apenas se atua como agente econômico, por meio de monopólio (absorção) ou em regime de competição (participação).

As duas últimas são modalidades de intervenção do Estado sobre a economia. No caso da direção, o Estado impõe normas de comportamento de observância compulsória para os agentes econômicos, sob pena de sanção. Já na indução, o Estado induz o comportamento dos agentes econômicos por meio de incentivos ou desincentivos, que podem, ou não, serem seguidos pelos agentes econômicos.

Mesmo que, em regra, não possa atuar diretamente no mercado, o Estado pode o moldar ao tentar induzir o comportamento dos agentes econômicos. Tal possibilidade deriva da construção teórica do *homo economicus*, isto é, do homem que se comporta de acordo com as regras do mercado (NUSDEO, 2014, p. 117-118).

A intervenção do Estado sobre o domínio econômico por indução pauta-se, precisamente, nessas premissas. Assim, agindo de acordo com suas funções próprias, o Estado altera a conformação natural do mercado, criando benefícios ou dificuldades, induzindo, livremente, os agentes econômicos a adotarem certas condutas, a fim de maximizarem seus lucros.

Diversas são as maneiras do Estado intervir na economia por indução: desde o aumento (ou direcionamento) do gasto público, abertura de linhas de crédito subsidiadas,

---

<sup>2</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AgRg no RE 632.644/DF. 1T, Rel. Min. Luiz Fux, julgamento 10.4.2012, DJe 10.5.2010.

diminuição ou aumento da alíquota de impostos, criação de agências reguladoras e instruções normativas etc. É certo, porém, que no Estado Democrático e Social de Direito a extrafiscalidade tributária tem ganhado maior relevo como ferramenta indutora (SCHOUERI, 2015, p. 41).

Tem-se, então, que as normas tributárias indutoras são espécies de normas tributárias, contudo, especiais, pois servem de instrumento para o Estado intervir na ordem econômica por meio da indução (ELALI, 2007, p. 106).

Ocorre que toda norma tributária possui função fiscal e extrafiscal. A função fiscal ocorre na consumação do recebimento dos tributos no erário público, tem, assim, uma função mediada com a arrecadação. Mas, além dessa, há uma função imediata, de indução dos agentes econômicos: é que, constituindo ônus ao contribuinte, altera a alocação natural de recursos, ao induzir o comportamento dos agentes privados (SCHOEURI, 2015, p. 41).

A norma tributária indutora tem a pretensão de intervir na conduta do contribuinte para que ele aja de maneira a concretizar a finalidade social protegida por ela, diferenciando-se, assim, das demais normas tributárias (LEÃO, 2015, p. 45).

Assim, apesar de toda norma tributária possuir as funções fiscal e extrafiscal, a doutrina separa as normas tributárias em fiscais e extrafiscais, levando-se em consideração o seu objetivo precípuo ser a concretização de uma ou da outra finalidade (MACHADO, 2014, p. 69; MENKE, 2008, p. 98-100).

A extrafiscalidade é, pois, a dimensão finalista e intervencionista do tributo. (TORRES, 2013, p. 187) A finalidade do legislador ao instituí-la, portanto, é o que a difere das normas tributárias fiscais. Isso, porque, a indução, enquanto antítese da neutralidade, é a concretização do fim que a norma tributária indutora almeja.

Nesse ponto é importante salientar que o objeto da norma tributária indutora, isso é, a conduta que ela pretende influir, deve ser um ato lícito, já que o ilícito não pode ser coibido pela via tributária. (LEÃO, 2015, p. 43; ELALI, 2007, p. 105-106). No mesmo sentido, conforme visto anteriormente, as condutas que o Estado deseja impedir devem ser proibidas por normas diretivas, que intervêm na economia por direção e sob pena de sanção pelo seu descumprimento (ELALI, 2007, p. 106).

Conclusivamente, a função extrafiscal é a função instrumental do tributo para a intervenção indutora do Estado sobre a economia, por meio de recomendação ao contribuinte, induzindo-o a adotar determinadas condutas mediante benefício econômico proporcionado pela norma jurídica.

### 3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Por sua vez, quanto ao princípio da legalidade, é imperioso anotar em primeiro lugar sua relação intrínseca ao conceito de Estado de Direito. Conforme preceitua José Afonso da Silva (2017, p. 114-115), o Estado de Direito fundamenta-se em três tripés: i) a previsão de três poderes independentes e harmônicos entre si; ii) a garantia de um rol de direitos fundamentais; e iii) a submissão ao império da lei.

Nesse sentido, pontua-se que tais elementos são consequência dos já citados movimentos constitucionalistas, que visavam a redução do poder absolutista em benefício da garantia de direitos dos cidadãos. Nesse sentido, José Joaquim Gomes Canotilho (2003, p. 51) aponta que:

Constitucionalismo é a teoria (ou ideologia) que ergue o princípio do governo limitado indispensável à garantia dos direitos em dimensão estruturante da organização político-social de uma comunidade. Neste sentido, o constitucionalismo moderno representará uma técnica específica de limitação do poder com fins garantísticos. O conceito de constitucionalismo transporta, assim, um claro juízo de valor. É, no fundo, uma teoria normativa da política, tal como a teoria da democracia ou a teoria do liberalismo.

Com efeito, a Declaração dos Direitos dos Homens e dos Cidadãos prevê expressamente, em seu art. 16, que “A sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição”.

É em razão disso que José Joaquim Gomes Canotilho (2003, p. 52) conceitua a constituição moderna como (a) um documento escrito que cria uma organização jurídico-política, (b) que possui um conjunto de garantias e direitos fundamentais e (c) que organiza o poder político de maneira tendente a deixá-lo limitado e moderado.

É de notar-se que a Constituição Federal se enquadra no recorte dogmático ora proposto. Veja-se. Seu art. 1º prevê que “A República Federativa do Brasil (...) constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)”; já o seu art. 2º determina que “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”; e, por fim, seu Título II trata “Dos Direitos e Garantias Fundamentais” e seu Capítulo I “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”.

Nesse sentido, as disposições constitucionais funcionam como limites aos poderes do Estado moderno, o Estado de Direito (ou Estado Constitucional), garantindo os direitos fundamentais de todos os cidadãos. Põe, deste modo, fim a ideia de um poder absoluto. O poder-administrador fundamenta-se no interesse da coletividade, sendo o primeiro e mais caro o respeito às normas constitucionais, incluindo-se aí os direitos e garantias fundamentais.

Nesse sentido, Ferreira Filho (2012, p. 21) retoma os fundamentos e finalidades do Estado constitucional:

A supremacia do Direito espelha-se no primado da Constituição. Esta, como lei das leis, documento escrito de organização e limitação do Poder, é uma criação do século das luzes. Por meio dela busca-se instituir o governo não arbitrário, organizado segundo normas que não pode alterar, limitado pelo respeito devido aos direitos do Homem.

Assevera, concordando, Canotilho (2003, p. 98):

O Estado de direito cumpria e cumpre bem as exigências que o constitucionalismo salientou relativamente à limitação do poder político. O Estado constitucional é, assim, e em primeiro lugar, o Estado como uma constituição limitadora do poder através do império do direito. As ideias do *governo de leis e não de homens*, de *Estado submetido ao direito*, de *constituição como vinculação jurídica de poder* (...).

O Estado de Direito funda-se no princípio da legalidade, que dele derivam dois postulados: (i) o princípio da supremacia ou prevalência de lei e (ii) o princípio da reserva de lei (CANOTILHO, 2003, p. 256).

Do primeiro depreende-se que a Administração Pública se encontra vinculada à lei. Do seu turno, o segundo significa que apenas a lei em sentido estrito pode criar obrigações para os cidadãos. Assim, o Estado agora encontra-se pautado pela legalidade, e somente a lei pode criar obrigações para o particular.

Nesse sentido, o art. 5º, inciso II, da Constituição Federal afirma que é direito fundamental do cidadão não ser “obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”; e o art. 37 que a “administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade”.

Em outras palavras, a Constituição Federal positivou a Teoria da vinculação positiva da Administração pela legalidade (*positive Bindung*), qual seja que a Administração Pública somente pode fazer o que é permitido pela lei (*quae non sunt permissae prohibita intelliguntur*); diferentemente, aos particulares é permitido fazer tudo que não seja proibido (*permissum videtur in omne quod no prohibitum*).

No plano do Sistema Tributário Nacional, o princípio da legalidade encontra-se encartado na Constituição Federal em seu art. 150, inciso I. Assim, é vedado aos entes políticos exigirem ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. É, portanto, o princípio da legalidade tributária.

Sobre esse princípio, Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 167) define-o como o mandamento que afirma que “pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante expedição de lei”.

Por sua vez, Humberto Ávila (2005, p. 279) defende que a legalidade tributária possui caráter multidimensional. Dessa forma, o princípio da legalidade existe tanto como regra, princípio e postulado (ÁVILA, 2005, p. 282).

Nesses termos, a legalidade-regra é uma norma de competência, uma norma de procedimento, uma norma de delimitação material de competência e uma norma de reserva de competência (ÁVILA, 2005, p. 284).

Quanto à legalidade-princípio, o doutrinador ensina que essa norma se encontra sob uma flexibilidade hermenêutica maior, que serve como orientação para interpretação e aplicação do sistema jurídico de maneira integrada e coerente, podendo, nesse caso, ser objeto de restrição, maior ou menor (ÁVILA, 2005, p. 287-288).

Por último, a legalidade-postulado é uma norma que fundamenta exigências ou proibições de natureza eminentemente hermenêutica. No caso, que a obrigação tributária seja determinável com base na lei, proibindo, assim, a criação de obrigações tributária que não sejam provenientes da lei (ÁVILA, 2005, p. 288-289).

Contudo, o constituinte excluiu alguns impostos da necessária observância desse princípio constitucional da ordem tributária que limita o poder de tributar dos entes políticos. Nos termos do art. 153, §1º, da Constituição Federal, é “facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.



Tomando o imposto de importação como exemplo, vê-se que a exceção tem como escopo dar eficácia ao referido imposto, por sua natureza extrafiscal. (MACHADO, 2014, p. 315).

Em outros termos, se ele funciona como ferramenta para regular a política econômica externa e cambial, não faz sentido esperar o trâmite legislativo para a majoração ou diminuição de alíquotas, porquanto, diante da dinâmica do comércio internacional, a norma indutora precisa ter incidência e efeitos imediatos. (BALEIRO, 2015, p. 293)

Entretanto, deve-se observar que a norma insculpida no art. 153, §1º, não importa em exceções ao princípio da legalidade, previsto no art. 150, inciso I, todos da Constituição Federal. O que se tem, em verdade, são duas normas que vigem de maneira harmônica. Essa é a lição de Carrazza (2015, p. 337):

(...). Não há, neste dispositivo constitucional, qualquer exceção ao *princípio da legalidade*. Apenas o Texto Magno permite, no caso, que a lei delegue ao Poder Executivo a faculdade de fazer variar, observadas determinadas condições e dentro dos limites que ela estabelecer as alíquotas (*não* as bases de cálculo) dos mencionados impostos.

De fato, se o Poder Executivo – por especial ressalva do Texto Magno – só pode alterar as alíquotas dos supracitados impostos *atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei*, como haveremos de sustentar que eles aceitam serem criados ou aumentados por norma jurídica diversa da lei?

Na verdade, o Executivo não cria as alíquotas destes impostos, mas, simplesmente, as altera, dentro dos lindes prefixados pelo legislador.

Alterar, como é cediço, pressupõe algo preexistente. Só se altera o que já está posto. No caso, só se alteram as alíquotas dentro dos limites e condições que a lei previamente traçou. Se a lei não estabelecer limites mínimo e máximo para as alíquotas, o Executivo nada poderá fazer, neste particular.

Esse é também o entendimento do Supremo Tribunal Federal, conforme se vê no AgRg no RE 959.274/SC<sup>3</sup>, nestes termos:

Direito Tributário. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Taxa de utilização do SISCOMEX. Majoração por Portaria do Ministério da Fazenda. Afronta à Legalidade Tributária. Agravo regimental provido. 1. É inconstitucional a majoração de alíquotas da Taxa de Utilização do SISCOMEX por ato normativo

<sup>3</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **AgRg no RE 959.274/SC**. 1T, Rel. Min. Rosa Weber, Rel. para Acórdão Min. Roberto Barroso, j. 29.08.2017, DJe 13.10.2017.

infralegal. Não obstante a lei que instituiu o tributo tenha permitido o reajuste dos valores pelo Poder Executivo, o Legislativo não fixou balizas mínimas e máximas para uma eventual delegação tributária. 2. *Conforme previsto no art. 150, I, da Constituição, somente lei em sentido estrito é instrumento hábil para a criação e majoração de tributos. A Legalidade Tributária é, portanto, verdadeiro direito fundamental dos contribuintes, que não admite flexibilização em hipóteses que não estejam constitucionalmente previstas.* 3. Agravo regimental a que se dá provimento tão somente para permitir o processamento do recurso extraordinário (grifo nosso).

Dessa forma, com apoio na doutrina citada e no precedente do Supremo Tribunal Federal, reputa-se que o princípio da legalidade não encontra seu conteúdo normativo esvaziado, mesmo que diante dos tributos extrafiscais que receberam tratamento constitucional diferenciado no tocante a sua observância.

#### **4 LIMITES IMPOSTOS À EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA PELO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

Como toda atividade administrativa do Estado, o poder de tributar (indutivamente) encontra limite na Constituição Federal. O estudo dos limites às normas tributárias indutoras encontra importância na medida que a finalidade não é mais a arrecadação e, dessa forma, os limites ao poder de tributar enfrentam um novo paradigma (a intervenção no domínio econômico) para que evite arbitrariedades por parte do Estado (LEÃO, 2015, p. 37).

Nesse sentido, o poder de tributar deve ser exercido dentro da respectiva competência tributária do ente político, a fim de que as balizas jurídicas sejam mantidas intactas. Isso, pois, a estrita observância da competência é o que mantém o poder estatal de tributar jurídico, e não mera arbitrariedade (MACHADO, 2014, p. 27-28).

Assim, o Estado não pode intervir na economia por meio dos tributos de maneira livre. Ele deve conformar seu poder à competência tributária, ainda que na edição de normas tributárias indutoras, respeitando os limites constitucionalmente impostos, conforme definido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 205.193/RS<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 205.193/RS**. 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento 25.2.1997, DJ 6.6.1997.

Em primeiro lugar, são limites naturais às normas tributárias indutoras os direitos e garantias individuais, pois, como visto, são limites constitucionais ao poder estatal. Conforme assentado pelo Supremo Tribunal Federal no Repr. 1.077/RJ<sup>5</sup>:

Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte (...).

Além disso, repisa-se que as normas tributárias indutoras são espécies de normas tributárias. Destarte, deve-se aplicar a elas o regime jurídico-tributário determinado pela Constituição Federal, em especial as limitações ao poder de tributar (LEÃO, 2015, p. 59-63; TORRES, 2013, p. 63-64).

Somados a esses, por atuarem diretamente na ordem econômica, as normas tributárias indutoras devem observar os princípios arrolados pela Constituição Federal no tocante à atividade econômica, uma vez que eles são os fins balizadores da interferência do Estado na economia. Assim, incluem-se os princípios constitucionais da ordem econômica como limites às normas tributárias indutoras. (LEÃO, 2015, p. 62-63)

Destarte, em razão do corte proposto pelo presente trabalho, analisar-se-á somente os limites impostos à extrafiscalidade pelo princípio da legalidade. Contudo, desde já, deixa-se explícito que existem outras normas igualmente importantes que limitam a atuação extrafiscal da Administração Pública.

Assim, destaca-se as normas regras, princípios e postulados. Tais viéses do princípio da legalidade impõem que o ente político tributante se atenha a sua competência, tanto quanto ao procedimento e ao conteúdo material, razão pela qual sua atividade deve se pautar no estrito cumprimento dos preceitos traçados na Constituição Federal.

Com efeito, retoma-se as dicções dos art. 150, I, e 153, §1º, da Constituição Federal. Da leitura e interpretação sistêmica, é possível inferir que somente é possível exigir ou aumentar tributo por meio de lei em sentido estrito; e, soma-se a isso, que ao imposto de importação, ao imposto de exportação, ao imposto de produtos industrializados e ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários é facultado que o Poder Executivo (1) altere suas alíquotas, (2) atendidas as condições e (3) os limites (4) estabelecidos em lei.

<sup>5</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Repr. 1.077/RJ**. Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJU 28.9.1984.

Consequentemente, (1) o princípio da legalidade tributária não permite que a Administração Pública, com fundamento no art. 153, §1º, da Constituição Federal, altere qualquer critério que não o elemento alíquota do critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária dos impostos expressamente elencados pelo texto constitucional.

Em seguida, (2) vê-se a necessidade de o Poder Executivo motivar e fundamentar o ato que altera o referido elemento, nos termos e condições previstos pela legislação fiscal.

Logo após, (3) tem-se que a alteração da alíquota não se dá de maneira inovativa no ordenamento jurídico: em verdade, deve-se observar os limites – isto é, parâmetros máximo e mínimo – das alíquotas impostos e previstos na lei.

Por fim, (4) mesmo que óbvia, ainda é um limite a esse ato estatal-tributário: deve haver permissivo legal expresso permitindo a referida discricionariedade administrativa.

Dessa forma, os limites 1, 3 e 4 são de fácil aferição visto o caráter objetivo de suas normas-regras. Mas, o contrário ocorre com o limite 2. Ainda que haja disciplinamento legal acerca das condições para alteração da alíquota, a subsunção dos fatos sociais à linguagem jurídica e, por conseguinte, constituição de fatos jurídicos depende única e exclusivamente das provas acostadas ao procedimento administrativo.

Nesse sentido, a fim de garantir o controle da Administração Pública, resguardar os direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes, o Estado de Direito e o conteúdo normativo do Princípio da Legalidade, é necessário a observância das condições previstas na lei e, portanto, da finalidade interventiva da lei que possibilita a ação extrafiscal. Caso contrário, haverá a subversão do Constitucionalismo, resultando em pura arbitrariedade e em um ato rechaçado pelo Direito, tanto no tocante à validade quanto à legitimidade.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Em primeiro lugar, discutiu-se o conceito de extrafiscalidade. Iniciando pelas modalidades de intervenção do Estado na/sobre a economia, viu-se que é dever-poder estatal regular o domínio econômico a fim de garantir o desenvolvimento nacional saudável e competitivo.

Ainda, anotou-se que a extrafiscalidade é forma de intervenção do Estado sobre a economia por meio da indução, isto é, criando benefícios e/ou ônus aos cidadãos/contribuintes para induzir as condutas para àquelas socialmente desejáveis, nos parâmetros constitucionais dos regime-jurídicos constitucionais econômicos e sociais.

Em paralelo, viu-se o conteúdo normativo do princípio da legalidade. Partiu-se do recorte histórico dos movimentos constitucionalistas e da finalidade das constituições, bem como da formação dos Estados de Direito (Constitucionais).

Assim, anotou-se que o princípio da legalidade é pedra basilar do Estado de Direito, possuindo tanto conteúdo normativo como princípio da supremacia (ou prevalência) de lei como quanto princípio da reserva de lei. Quanto ao Sistema Tributário Nacional, entendeu-se que o referido princípio possui caráter multidimensional. Contudo, investigou-se também os casos em que aparentemente o constituinte excepcionou alguns impostos de sua validade. Mas, terminou-se vendo que, na verdade, inexistente antinomia entre as normas constitucionais do princípio da legalidade e da que permite a extrafiscalidade pela alteração da alíquota pelo Poder Executivo federal.

Ao final, analisou-se as limitações impostas pelo princípio da legalidade à extrafiscalidade tributária. Pontuou-se que em função da norma extrafiscal ser uma norma tributária indutora, aplica-se a ela as limitações próprias do regime-jurídico constitucional-tributário. Em paralelo, por ter finalidade interventiva no campo socioeconômico, também aplicam-se como limites o regramento constitucional referente a área de afetação, por pretender alterar a dinâmica social da referida área.

Contudo, diante do tema proposto, recortou-se os limites advindos pelo princípio da legalidade, confrontando diretamente os art. 150, inciso I, e art. 153, §1º, todos da Constituição Federal. Chegou-se a conclusão de que são 4 (quatro) as limitações impostas pelo texto constitucional, quais sejam: não há permissão para que a Administração Pública altere qualquer critério que não o elemento alíquota do critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária dos impostos expressamente elencados pelo texto constitucional; há a necessidade de o Poder Executivo motivar e fundamentar o ato que altera o referido elemento, nos termos e condições previstos pela legislação fiscal; a alteração da alíquota não se dá de maneira inovativa no ordenamento jurídico: em verdade, deve-se observar os limites – isto é, parâmetros máximo e mínimo – das alíquotas impostos e previstos na lei; e deve haver permissivo legal exposto permitindo a referida discricionariedade administrativa.

Diante de todo o exposto, vislumbrou-se que, apesar da Constituição Federal prever hipóteses em que o Poder Executivo federal possa alterar as alíquotas de certos tributos de maneira discricionária, tal ato deve se pautar sempre em acordo com o Direito, a fim de que possua validade e legitimidade. Nesse sentido, o controle de sua finalidade foi considerado elemento essencial para definir os contornos possíveis de atuação da extrafiscalidade e, assim, a limitar.

**REFERÊNCIAS**

ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. I.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução ao estudo das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP Editora, 2007.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

## **TAXATION EXTRAFISCALITY: NOTES ABOUT ITS LIMIT FROM THE PRINCIPLE OF LEGALITY**

### **ABSTRACT**

This paper studies the limits of taxation extrafiscality, making a cut from the principle of legality. Extrafiscal action has been used recurrently by the Public Administration, however, it must comply with the limits imposed by the Federal Constitution in order not to violate the fundamental rights of taxpayers. Therefore, it's intended to investigate how tax legality shapes administrative discretion in the extrafiscal use of taxes. For this, we used the bibliographic method, supported by legislation, doctrine and jurisprudence, and argumentative-dissertative. It's concluded that, even within administrative discretion, the extrafiscality must be subject to legal rules, especially to the purpose provided for by law.

**Keywords:** Extrafiscality. Limitation. Principle of legality.