

LIMITES CONSTITUCIONAIS À EXTRAFISCALIDADE COMO MEIO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

CAMILA TORQUATO

Advogada em Porto Alegre

ABSTRACT: This work aims to perquisition the intricacies and limits of state intervention on economic dominance through the exercise of taxing power. For demarcation of research, the work begins with the historical background of the forms of state intervention, focusing on the paradigms of negative and positive intervention, and the Liberal State Social Welfare State, respectively, for later examination of the Brazilian context and presentation of the current economic and constitutional order in the Constitution of 1988. After the presentations of the forms of assistance and constitutional landscape of the Economic Order, this paper will discuss about the species responsables for conducting the regulatory intervention through taxation extrafiscal rules, presenting the main buildings on the doctrinal issue. Boundec... the conceptualization of the institute, research, after rapid investigation of the ways in which the taxing... er is externalized, and the brief presentation of its constitutional limitations, back to the investigations of the constitutional limits and argumentative extrafiscal as an instrument of state intervention.

SUMÁRIO: 1. Introdução 2. Ordem econômica brasileira 3. Norma tributária extrafiscal 4 Competência tributária como instrumento de intervenção indireta 4.1 Norma tributária onerativa 4.2 Norma tributária exonerativa 4.3 Norma tributária administrativa 4.4 Atos administrativos tributários 5 Limites constitucionais à extrafiscalidade 6. Conclusão 7. Referências

1 INTRODUÇÃO

A motivação do presente trabalho surge com a necessidade de melhor compreender os limites afetos ao exercício da intervenção do Estado sobre o domínio econômico,¹ mormente no que se refere ao exercício dessa intervenção mediante a

¹ Sobre a diferença ente intervenção no domínio econômico e sobre o domínio econômico, Eros Grau leciona: “No primeiro caso (intervenção por absorção ou participação), o Estado intervém **no** domínio

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

tributação. Assim, as perguntas inicialmente postas englobam os questionamentos quanto à legalidade e legitimidade da intervenção mediante o exercício da competência tributária, e, assente esta, aos limites dessa intervenção.

Por essa razão, inicialmente, verificou-se a necessidade de um aprofundamento dos institutos afetos ao exercício da intervenção, através de uma análise holística dos sistemas tributário, constitucional-econômico e administrativo. Da motivação, surge a finalidade da presente pesquisa: perquirir, através da análise dos institutos, o campo de abrangência e as aéreas de limitação do exercício da competência tributária enquanto interventora do domínio econômico.

O presente trabalho inicia-se com uma breve análise da Ordem Econômica brasileira vigente e, com a constatação de que a intervenção indireta encontra eficaz instrumento no exercício da competência tributária, analisa-se, brevemente, as construções doutrinárias concebidas em torno da extrafiscalidade², entendida esta como a finalidade não fiscal do tributo. Por ser uma forma intervenção na Ordem Econômica mediante a tributação, a extrafiscalidade não pode deixar de respeitar os limites afetos as duas competências que lhe dão suporte constitucional de atuação: a competência reguladoras da Ordem Econômica e a competência tributária.

econômico em sentido estrito. Desenvolve a ação, então, como agente econômico. No segundo e no terceiro casos (intervenção por direção ou por indução), o Estado intervirá **sobre** o domínio econômico, isto é, sobre o campo da atividade econômica em sentido estrito. Desenvolve a ação, então, como regulador dessa atividade econômica.” (GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, 14ª Edição, São Paulo, Malheiros, 2010, pág.147).

² A doutrina costuma conceituar a extrafiscalidade consoante às finalidades dos tributos. Assim, tributos com finalidades extrafiscais são aqueles que têm por finalidade precípua, não apenas a arrecadação pecuniária aos cofres públicos, mas sim a consecução de interesses sócio-econômicos, como por exemplo, a redução das desigualdades regionais. Nesse sentido, assevera Ricardo Alexandre: “o tributo possui função extrafiscal quando objetiva fundamentalmente intervir numa situação social ou econômica. São os casos, entre outros, dos impostos de importação e exportação, que, antes de arrecadar, objetivam o controle do comércio internacional brasileiro, podendo, às vezes, servir de barreira protetiva da economia nacional e outras de estímulo à importação ou exportação de determinada espécie de bem.” (ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4ª Edição, Rio de Janeiro, Forense; São Paulo, Método, 2010, pág. 99).

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

Para que se compreenda por completo o exercício da extrafiscalidade, imperioso que se esclareça todos os aspectos que a competência tributária assume. Assim, o trabalho abordará as formas pelas quais a competência tributária é exercida.

Fixadas as normas gerais concernentes a cada uma das exteriorizações da competência tributária, o estudo discorrerá, sem pretensão de exaurimento do tema, acerca de algumas das limitações afetas ao instituto da extrafiscalidade, analisando-se situações da realidade fiscal.

Como referido em linhas gerais, o presente trabalho tem por motivação a necessidade de encontrar respostas e explicações aos fenômenos tributários de intervenção sobre o domínio econômico, isto é, aos fenômenos nos quais se vislumbra a extrafiscalidade tributária. Na perquirição do alcance dos institutos verifica-se, inexoravelmente, a necessidade da análise conjunta dos sistemas tributário, constitucional-econômico e administrativo, pois, somente mediante a leitura holística e dinâmica do ordenamento jurídico, o presente estudo encontra campo para elucidação das perguntas postas.

Visto isso, fixadas as possibilidades de imposições e benefícios de ordem fiscal pelo Estado, cumpre verificar quais limites devem ser obedecidos no exercício dessas competências, para evitar que, através delas, sejam maculados direitos e garantias fundamentais.

2 ORDEM ECONÔMICA BRASILEIRA

A Constituição Federal de 1988, ao determinar os fins que devem ser objetivados pela Ordem Econômica, possibilitou ao Estado intervir sobre o domínio econômico para consecução desses objetivos. O capítulo constitucional intitulado da Ordem Econômica e Social, portanto, ao estabelecer princípios a serem perseguidos, da mesma forma em

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

que traça as linhas gerais do constitucionalismo econômico, não apenas permite, como, de certa forma, impõe ao Estado a obrigação de intervir, sempre que necessário, no *status quo* social-econômico, para que, corrigindo as falhas existentes, promova a qualidade e o bem estar da coletividade. A intervenção é, portanto, o instrumento estatal da promoção do bem comum na seara econômico-social.

No entanto, o Estado Brasileiro, no atual modelo político da Constituição da República Federativa Brasileira de 1988 (CFRB/88), longe está de defender o dirigismo estatal. Isso ocorre pelo fato de que a intervenção estatal sobre o domínio econômico somente se justifica, enquanto regra, na seara do intervencionismo indireto, isto é, através da regulação, planejamento e incentivo da Ordem Econômica.³ Assim, sempre na busca dos fundamentos e finalidades da Ordem Econômica, os entes políticos estão autorizados, na forma da lei, a intervir sobre o domínio econômico, seja regulando-o, seja incentivando-o.⁴

O cenário brasileiro de 1988 apontava a consagração da necessidade de intervenção na Ordem Econômica, no sentido de garantir-se a todos a existência justa e digna, mas com a preocupação em não se cometerem os mesmos erros paternalistas das Constituições anteriores.⁵ Por essa razão, a Constituição de 1988, consagrou a

³ A esse respeito, importa frisar, desde já, que a intervenção direta na economia, perfectibilizada na atuação do Estado enquanto agente econômico, é excepcional e subsidiária em nosso ordenamento, depurando-se a regra da normatividade do art. 173 da Constituição Federal, justificada apenas em caso de relevante interesse social e segurança nacional. A intervenção indireta, entendida esta como o exercício de fiscalização, incentivo (indução) e planejamento dos agentes econômicos, é, portanto, a regra em nosso ordenamento.

⁴ “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”. (BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 174, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 10/2011)

⁵ “Isto porque esse paradigma de Estado interventor, parâmetro e modelo para as Constituições brasileiras, de 1934 até o texto primitivo da Constituição de 1988, foi alvo de duras críticas, porquanto se demonstrou ineficiente, paternalista e incompetente, não se revelando capaz de atender com presteza e eficiência a demanda dos cidadãos, sendo, ainda, responsáveis por vultosos endividamentos e déficits

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

intervenção direta na economia como excepcional, determinando que o Estado só poderá atuar como agente econômico nos casos expressamente previstos no texto constitucional, e a intervenção indireta, a regra, podendo dessa forma o Estado atuar como agente normativo e regulador:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta da 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.

Por ser regra em nosso ordenamento, na chamada intervenção indireta o Estado assumirá a função de agente normativo e regulador da Ordem Econômica (Estado Regulador), exercendo as funções de fiscalização, incentivo e planejamento.

Contudo, e com a consagração não apenas dos direitos individuais de primeira geração, mas igualmente dos direitos de segunda e terceira gerações, como os sociais e coletivos, a Carta Política brasileira de 1988 preocupou-se, ainda mais, com a proteção dos interesses sociais e com a garantia da justiça social, enquanto instrumento de perfectibilização da existência digna e justa a todos. Não sem razão, a Constituição de 1988 reservou capítulo especial à Ordem Econômica e Financeira, erigindo diversos princípios como norteadores da atuação estatal sobre o domínio econômico, refletindo a busca pelo equilíbrio entre a confirmação da defesa dos direitos chamados de primeira geração e a consolidação do amparo pelos direitos de segunda e terceira geração.

das contas públicas”, FIGUEREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito Econômico**. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2009, pág. 36.

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

Nesse sentido, o art. 170 da Carta Republicana, estabelecendo como fundamento da Ordem Econômica a valorização do trabalho humano e a livre-iniciativa e, como finalidade, a existência digna em consonância com a justiça social, erigiu os seguintes princípios:

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

- I - a soberania nacional;
- II - a propriedade privada;
- III - a função social da propriedade;
- IV - a livre-concorrência;
- V - a defesa do consumidor;
- VI - a defesa do meio ambiente;
- VII - a redução das desigualdades regionais e sociais;
- VIII - busca do pleno emprego;
- IX - tratamento diferenciado e favorecido para as empresas de pequeno porte.

Assim, a atuação do Estado na Ordem econômica, seja intervindo, atuando como agente econômico, substituindo ou atuando em conjunto com a iniciativa privada, seja atuando como agente normativo e regulador, sempre deve ter por finalidade um ou mais princípios da Ordem Econômica, sob pena de afronta constitucional. Importa frisar, contudo, que enquanto normas programáticas que são, os fundamentos, as finalidades e os princípios da Ordem Econômica nacional necessitam, para ter sua efetividade na seara política e social, inexoravelmente, da atuação do Estado como agente normativo e regulador, corrigindo erros, fiscalizando a atuação dos entes privados e aplicando políticas de incentivos a fim de reparar as eventuais desigualdades sociais, ou mesmo, promover o crescimento econômico.⁶ Essa atividade interventiva do Estado refere-se a

⁶ “Parece-nos que não está este dispositivo constitucional (art. 174 da CFRB/88) a pregar o dirigismo econômico, mas sim o intervencionismo. Vale dizer que o Estado, como agente normativo e regulador não se impõe ao mercado, para dominá-lo, não o dirige, apenas zela para que a livre iniciativa e a

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

uma das suas competências, a que chamaremos de *competência reguladora da Ordem Econômica*, pois, mediante o poder de criar normas dirigidas à proteção da Ordem Econômica, bem como zelar pelo fiel cumprimento das mesmas, o Estado exerce um poder-dever, o qual, por ser limitado, deve ser conceituado como uma competência, e não como um poder.

Essa *competência reguladora da Ordem Econômica* engloba a capacidade que o Estado possui de editar normas, fiscalizar a obediência destas, bem como a capacidade de induzir os comportamentos dos agentes econômicos, visando a promoção de determinado fim, seja através de políticas de fomento a determinado setor, seja através da instituição de agravamentos ou benefícios fiscais. Verifica-se, portanto, que a *competência reguladora da Ordem Econômica* representa a intervenção indireta do Estado sobre o domínio econômico, pois mediante a utilização dos poderes limitados e dirigidos a determinado fim, possui a capacidade de, na busca dos fins da Ordem Econômica, modificar o *status quo* social e econômico vigente.

O conceito de regulação perfectibiliza-se na atuação estatal enquanto agente normativo e regulador, isto é, enquanto competente para exercer as funções de fiscalização, incentivo e planejamento da Ordem Econômica. Nesse sentido, verificamos que a chamada intervenção indireta na economia também encerra em si um poder-dever do Estado, mais especificamente uma competência para regular a Ordem Econômica.⁷

Portanto, em relação ao papel do Estado como agente regulador (competência reguladora) da atividade econômica (intervenção indireta), verifica-se a exteriorização

valorização do trabalho humano ocorram nos quadros dos princípios constitucionais.” (⁶ NUNES, Simone Lahorgue Nunes. **Os Fundamentos e os Limites do Poder Regulamentar no Âmbito do Mercado Financeiro**. Rio de Janeiro, Renovar, 2000, pág. 68).

⁷ Adotamos a expressão “competência reguladora da Ordem Econômica” para designar a competência do Estado enquanto agente normativo e regulador da Ordem Econômica, definido majoritariamente na doutrina como intervenção indireta na Ordem Econômica.

dessa competência mediante: a) intervenção por meio de indução (incentivo e planejamento), através de normas promocionais do comportamento e b) intervenção mediante direção (fiscalização e controle), por meio de normas sancionadoras.

Interessa ao presente trabalho a forma pela qual a tributação, entendida esta na ampla acepção de competência tributária, objetivando algum dos princípios da Ordem Econômica, utiliza-se da competência reguladora para intervir, indiretamente, sobre o domínio econômico. Essa intervenção sobre o domínio econômico mediante o exercício da competência tributária perfectibiliza-se através de normas chamadas extrafiscais. É justamente a natureza jurídica da norma tributária interventora, os seus alcances e limites, o principal objeto de investigação do presente trabalho.

3 NORMA TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL

A intervenção sobre o *status quo* econômico e social, mediante o exercício da competência tributária, encontra amparo nas chamadas normas tributárias extrafiscais, por possuírem a capacidade de incentivar ou coibir condutas através da tributação.

A extrafiscalidade pode ser conceituada como, nas palavras de Ricardo Lobo Torres, o *instrumento de direcionamento do comportamento humano, buscando a interferência sobre domínio econômico, na persecução dos fundamentos e princípios da Ordem Econômica*⁸. Em contraponto, Luís Eduardo Schoueri, defende a importância de uma conceituação pragmática da função extrafiscal, erigindo como marco diferenciador os seus efeitos. Assim, segundo o autor, como a perquirição da finalidade da norma mostra-se insuficiente para aferição de sua natureza jurídica, o intérprete,

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e tributário**, 6º edição. Rio de Janeiro. Renovar, 1999, pág. 320.

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

além desta, deve analisar os efeitos causados pela norma de finalidade precipuamente extrafiscal: se os efeitos corresponderem às finalidades preestabelecidas, estar-se-ia diante de norma verdadeiramente extrafiscal.⁹

Pensamento unânime da doutrina, contudo, refere-se à conclusão de que não existe propriamente tributos fiscais ou extrafiscais, mas sim tributos de função (ou finalidade como defendido por alguns autores) preponderantemente fiscal ou extrafiscal, já que não há um tributo que apresente apenas um viés.

Contudo, independentemente do marco conceituador da extrafiscalidade adotado, seja o que defende a perquirição da finalidade, seja o que investiga os efeitos, incontroverso que o Estado encontrou nesse instituto importante ferramenta de indução dos comportamentos dos agentes econômicos, manipulando, dessa forma, o cenário econômico e social. A extrafiscalidade, enquanto instrumento de intervenção a serviço da competência tributária, é, em essência, uma norma indutora, pois somente poderá atuar mediante a indução (incentivando ou desestimulando) dos comportamentos dos agentes.

Por essa razão, a intervenção (indireta) do Estado por meio da tributação só se legitima mediante o método da indução, nunca por direção. Ou seja, o ente político, enquanto detentor da competência tributária, não pode, ainda que sob a justificativa de algum desiderato econômico, querer, mediante exercício de poder de polícia, dirigir e reprimir (fiscalizar e sancionar) o comportamento dos agentes econômicos.

A justificativa para tal impedimento encontra respaldo no princípio (na verdade, regra¹⁰) da vedação da utilização da tributação com efeito de confisco,¹¹ pois se o

⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, Rio De Janeiro, Forense, 2005, pág. 46.

¹⁰ Apesar da nomenclatura usualmente utilizada pela doutrina, a norma que veda o efeito confiscatório da tributação não pode ser sopesada com outros princípios, devendo ser utilizada mediante o método “tudo ou nada, motivo pelo qual entendemos que se trata de uma regra.

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

contribuinte fosse obrigado a incorrer no fato gerador da norma tributária, o seu direito individual de propriedade estaria à mercê da discricionariedade política do fisco.

Não é o caso de se reconhecer a impossibilidade de o Estado, mediante normas fiscalizadoras e repressoras, proibir ou obrigar determinadas condutas, ou mesmo, caso descumprida a norma, sancionar. A intervenção mediante direção pode e deve ser utilizada pelo Estado; não poderá fazê-lo, contudo, em sede de competência tributária, na qual a intervenção restringir-se-á a agravamentos e abrandamentos fiscais.

Assim, por exemplo, almejando o combate à inflação o Estado pode, no exercício da competência tributária, aumentar a tributação incidente sobre operações financeiras (IOF), induzindo o comportamento dos consumidores a diminuir os gastos com o consumo. Ou, em defesa da moeda nacional (proteção do câmbio), o ente político poderá aumentar as alíquotas do imposto de importação (II), induzindo, assim, uma diminuição nas importações e, com isso, arrefecer a entrada de moeda estrangeira no país. Da mesma forma, com a concessão de incentivos fiscais, o ente político, buscando redução de desigualdades regionais ou mesmo crescimento econômico em determinado setor ou região, induz o comportamento dos agentes econômicos a, atraídos pelo incentivo fiscal, praticar atos almejados pelo ator político.

Frisa-se, desde já, que o conceito de extrafiscalidade adotado no presente trabalho engloba apenas o seu conceito restrito, isto é, extrafiscalidade específica, direta e imediata (finalidade principal da norma tributária), não englobando o conceito amplo de extrafiscalidade, o qual inclui todos os impactos econômicos (ainda que indiretamente) causados pela norma tributária.¹²

¹¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, Rio De Janeiro, Forense, 2005, pág. 46.

¹² A esse dispor, merece destaque o posicionamento de Marcus de Freitas Gouvêa: “Seguindo o conceito restrito, o fenômeno abrangeria somente a incidência tributária, notadamente de impostos, tendente a desestimular condutas e os benefícios fiscais que adotam a forma de exoneração tributária,

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

Verifica-se dessa forma, que, independentemente da norma veiculada, a extrafiscalidade exterioriza-se nos agravamentos e benefícios fiscais, cuja finalidade principal (ainda que não seja a única) seja a intervenção sobre o domínio econômico. Assim, retomando-se, a análise dos conceitos de intervenção indireta, isto é, intervenção sobre a ordem econômica, a qual encerra a competência para regular a Ordem Econômica, verifica-se que, enquanto esta se exterioriza mediante instrumentos de direção e indução, a intervenção mediante exercício da competência tributária, sendo espécie específica de intervenção, apenas legitima-se mediante instrumento de indução. Eis, portanto, a seara da extrafiscalidade.

Isso porque as normas de direção são geralmente cogentes e obrigam o destinatário à adoção de certas condutas, sem margem de liberdade aos jurisdicionados. Sendo assim, atividade estatal que visa fiscalizar e sancionar é atividade de polícia (*stricto sensu*).

Como visto, a extrafiscalidade é o instrumento de intervenção sobre o domínio econômico a serviço da competência tributária, manifestando-se por meio da indução dos comportamentos dos agentes econômicos, mediante agravamentos e benefícios fiscais. Fixadas tais premissas, o presente trabalho passa à análise pormenorizada das exteriorizações da competência tributária e os limites afetos à extrafiscalidade decorrentes dessas particularidades.

capazes de estimular condutas, limitadas a realização de certos valores constitucionais, deixando de lado diversos institutos de Direito Tributário que não encontram melhor explicação sob o prisma da fiscalidade. Ao revés, o conceito amplo permite ver a extrafiscalidade na destinação específica do produto arrecadado pelos tributos classificados como 'contribuições', em benefícios fiscais como o SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte), no REFIS (Programa de Recuperação Fiscal) e em outras formas de parcelamento e nas leis de incentivo a cultura, entre outros institutos que não buscam estimular ou desestimular condutas, mas realizar diretamente qualquer valor constitucional.(GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito Tributário e suas classificações**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1226, 9 nov. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9151>>. Acesso em: 30 out. 2011).

4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE INTERVENÇÃO INDIRETA

Como já relatado até agora, o Estado, possuindo diversos meios de intervenção sobre domínio econômico, encontrou na tributação um forte e eficaz instrumento.

Contudo, como já assentado, a intervenção mediante a tributação só se legitima mediante o instrumento da indução, nunca por direção. Assim, a extrafiscalidade instrumentaliza-se mediante mecanismos de agravamentos e benefícios fiscais que têm como finalidade precípua (comprovada por seus efeitos) a indução do comportamento dos agentes econômicos para alcance dos fins e princípios da Ordem Econômica.

Dessa forma, através de sua competência tributária, o Estado pode, por exemplo, aumentar as alíquotas do Imposto de Importação (II) com a finalidade de preservar a valorização da moeda (protecionismo cambial); reduzir as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para estimular o consumo e evitar crise econômica; instituir incentivos fiscais em determinada região, a fim de que seja estimulado o desenvolvimento socioeconômico; criar mecanismos de desestímulo sobre determinada operação tributária, a fim de que seja protegida a concorrência, etc.

Nesse sentido, quando o ente tributante, valendo-se de sua competência tributária constitucional, determina a redução das alíquotas de Imposto sobre a Exportação (IE), a finalidade do incentivo não se justificativa em simples benefício ao contribuinte, mas também na proteção de um interesse constitucionalmente previsto, o desenvolvimento econômico. Ou ainda, quando o governo federal aumenta a carga tributária de determinado imposto incidente sobre o consumo, não está apenas se valendo de política de recessão econômica, mas verifica-se, sobretudo, a finalidade de proteção de estabilidade econômica, combatendo a inflação. Da mesma forma, quando

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

o ente tributante impõe a progressividade das alíquotas do imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), não tem por fim principal aumentar a arrecadação, mas incentivar o uso racional e não abusivo da propriedade privada.

Todos os exemplos acima são situações diariamente adotadas pelo ente político, e, depurando-se os conceitos fiscais e administrativos de tais atos, neles podemos encontrar finalidades de cunho regulador da Ordem Econômica. Deste modo, deflagra-se o pleno exercício da *competência reguladora da Ordem Econômica*, pois há muito a tributação deixou de ser encarada como mero meio de persecução de fundos aos cofres públicos para subsídios das políticas públicas. A tributação, com evidentes repercussões sobre a economia, tem se mostrado ao longo dos anos, eficaz instrumento de intervenção Estatal na Ordem Econômica.

Assim, para que o Estado atinja os objetivos traçados pelo constituinte, isto é, a promoção dos princípios da Ordem Econômica, as normas tributárias surgem como importante instrumento de intervenção estatal, exercendo, dessa forma, enquanto agente regulador, a intervenção na economia indiretamente.¹³

No entanto, para uma análise da legalidade da utilização da competência tributária como instrumento de intervenção por indução, imperioso esclarecermos e analisarmos todas as formas pelas quais a competência tributária pode se materializar nas relações sociais. Para compreendermos, portanto, o alcance da atuação tributária no campo do Direito Econômico, precisamos compreender a competência tributária como a competência para criar, extinguir e administrar tributos.

Grande parte da doutrina conceitua competência tributária como a faculdade conferida pela Constituição Federal aos entes políticos (pessoas jurídicas de direito público interno) para a edição de normas tributárias. Assim, na visão de parte da doutrina, a competência tributária encerra um poder subjetivo para edição de normas

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

de criação, extinção e regulamentação dos tributos, encerrando-se a competência com a criação das normas.

Por essa razão, os autores que dessa forma conceituam competência tributária, a distinguem da *capacidade tributária ativa*, asseverando ser esta o exercício das funções da arrecadação e fiscalização dos tributos.¹⁴ Nesse particular, Roque Antonio Carraza salienta, inclusive, que, com a edição da norma tributária, encerra-se a competência tributária, conceituando o exercício da administração na consecução pela eficácia da arrecadação fiscal como a já referida capacidade tributária ativa.¹⁵

Contudo, independentemente da terminologia adotada, incontroverso que a capacidade tributária ativa (poder para arrecadar e fiscalizar tributos) encerra em si um desdobramento da competência tributária, pois, ainda que, ao contrário desta (poder para criar normas), seja delegável, por certo que tais funções, independentemente da nomenclatura, devem obediência às repartições da competência tributária.

Somando à classificação trazida pelo referido autor às demais construções doutrinárias, concluímos que a competência tributária, enquanto autorização para editar normas sobre relações tributárias e autorização para praticar atos de administração, pode exteriorizar-se mediante: a) normas de imposições e agravamentos (conceito que engloba desde a instituição do tributo à qualquer espécie de oneração fiscal), b) normas de exclusões e exonerações (benefícios fiscais), c) normas de administração (de fiscalização e arrecadação) e d) atos de administração tributária (capacidade ativa), de fiscalização e arrecadação de tributos, cujos desdobramentos o presente trabalho passa agora a discorrer:

¹³ BONFIM, Diego. **Tributação e Concorrência**. São Paulo, Saraiva, 2011.

¹⁴ Alguns autores defendem que a capacidade tributária ativa é um desdobramento da competência tributária, sofrendo apenas exceção quanto à indelegabilidade promovida pelo art. 7º do CTN.

¹⁵ CARRAZA, op.cit., pág. 487.

4.1. NORMAS TRIBUTÁRIAS ONERATIVAS: imposições e agravamentos fiscais

As normas onerativas manifestam-se em qualquer espécie de agravamentos fiscais, seja com a própria instituição de tributos, ou, simplesmente, no aumento de sua incidência tributária, como aumento de alíquotas, bases de cálculo ou hipóteses de incidência. Essas normas, sendo, como as demais, exteriorização da competência tributária, devem ater-se aos limites legais e constitucionais impostos pela ordem jurídica. Dessa forma, o ente político deve obedecer os limites constitucionais de repartição de competência tributária, previstos ao longo do Título VI da Constituição Federal, sob Título da Tributação e do Orçamento. Ainda, sendo, por excelência, uma das formas de maior limitação aos direitos individuais, a Carta Política elencou, em seu artigo 150, as principais limitações ao poder de limitar, tais como os princípios da legalidade, anterioridade, igualdade, etc.¹⁶

¹⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

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

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b);

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

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

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

Verifica-se desta forma, que as limitações ao poder de tributar impõem, dentre outras, que as normas onerativas: i) sejam exercidas nos limites da lei (art. 150, I); ii) não ofendam o princípio da isonomia e da não surpresa (art. 150, II e III, “a”, “b”, “c”); iii) não sejam confiscatórias e nem causem restrições ao tráfego (art. 150, IV e V); iv) e não tributem as atividades e pessoas imunes (art. 150, VI). No entanto, em que pese os mecanismos limitadores da *competência onerativa*, indiscutivelmente a função têm sido, historicamente, importante instrumento de intervenção *sobre* o ordem econômica, mormente no que se refere ao controle do consumo e, via reflexa, controle da inflação, taxa de juros e balança comercial. Aliás, importa frisar que o constituinte mitigou a incidência do princípio da legalidade estrita para alguns tributos, como por exemplo, a possibilidade de alteração das alíquotas dos impostos (imposto de importação – II – , imposto de exportação – IE – , imposto sobre produtos industrializados – IPI – e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a título ou valores

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2º - A vedação do inciso VI, “a”, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (BRASIL, Código Tributário Nacional, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm, acesso em 22/11/2011).

mobiliários - IOF) pelo Presidente da República, via decreto executivo, permitindo dessa forma, um eficaz instrumento de controle do cambio e inflação (art. 153, §1º da CFRB/88).

4.2 NORMA TRIBUTÁRIA EXONERATIVA

As normas exonerativas verificam-se em todos os casos em que o ente político reduz a incidência da carga tributária, extinguindo-a total ou parcialmente, mediante a instituição de incentivos fiscais. A doutrina e a jurisprudência majoritárias têm entendido que o conceito de incentivo fiscal abrange não apenas a figura da isenção fiscal (dispensa de pagamento da obrigação tributária principal), mas igualmente todos os benefícios concedidos pelo fisco ao contribuinte, como, por exemplo, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, dilação de prazos para pagamento do imposto, sistema de tributação simplificado, bem como qualquer outra figura que importe redução da carga tributária.¹⁷

As normas exonerativas, representando um benefício ao contribuinte, não sofrem tantas limitações constitucionais quanto as normas onerativas. No entanto, igualmente, devem respeito ao princípio da legalidade, pois a extinção e a redução de tributos deve, necessariamente, salvo exceções, ser veiculada por lei (art. 97, I e II do CTN – princípio da legalidade estrita). No que concerne à função, salutar destacar que o princípio da isonomia tributária deve permear, assim como as demais funções, o exercício da exoneração, limitação inclusive constante no art. 150, § da CFRB/88. O princípio da isonomia tributária, na especificidade dos incentivos fiscais encerra um comando de proibição de tratamento discriminatório injustificado entre os contribuintes,

¹⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A jurisprudência do STF sobre guerra fiscal**, in MARTINS, Ives Grandra, André Elali, Marcelo Magalhães Peixoto- Organizadores. Incentivos Fiscais - Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, pág. 133.

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

consubstanciado em vários dispositivos constitucionais (art. 150, II, art. 151, I da CFRB/88). Além disso, no caso específico do ICMS, imposto de competência estadual e distrital, o constituinte cuidou de estabelecer limites ao exercício dessa função, estatuinto no art. 155, §2º, XII, “g”, da CFRB/88, a necessidade de prévia aprovação em convênio com todos os entes da federação para a concessão de incentivos fiscais, a fim de evitar-se, com isso, concorrência desleal entre os próprios entes federados.

Assim, desde que preserve o princípio da isonomia tributária – levando-se em consideração o conceito material de igualdade –, bem como às diretrizes constitucionais específicas (no caso do ICMS, prévia aprovação dos incentivos fiscais por convênio entre os Estados-membros), os incentivos fiscais podem ser utilizadas pelos entes políticos como importante instrumento para alcance de alguns dos desideratos da Ordem Econômica, como por exemplo, a promoção da redução das desigualdades regionais (art. 170, VII da CFRB/88) e a busca pelo desenvolvimento nacional (art. 3º, I da CFB/88).

4.3 NORMA TRIBUTÁRIA ADMINISTRATIVA

As normas de administração abrangem todas as espécies tendentes a regulamentar o exercício da competência tributária, isto é, são normas que regulamentam a fiscalização e a arrecadação dos tributos, como, por exemplo, instituição de obrigações acessórias – obrigações de fazer ou não fazer (por exemplo, obrigação de emitir nota fiscal na venda de produtos, controle dos créditos tributários). Em outras palavras, como a maioria dos atos da administração tributária são atos vinculados, a legitimidade dos atos praticados pela administração tributária, com o objetivo de arrecadar e fiscalizar, depende de normas prévias.

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

A função administrativa não sofre, como as demais funções, severa incidência do princípio da legalidade estrita, pois não se encontra estampada no rol exaustivo do art. 97 do CTN, pois podem ser reguladas por atos infralegais, tais como decretos, portarias, e instruções normativas, etc. No entanto, ainda que dispensem, via de regra, da lei em sentido estrito como requisito de validade, não podem desrespeitar direitos fundamentais dos contribuintes. Dessa forma, se a função administrativa contiver norma restritiva de direito fundamental, como por exemplo, o direito de propriedade e o do livre exercício de atividade econômica, deve, necessariamente, ser veiculada por lei, e, além disso, obedecer os postulados da proporcionalidade, razoabilidade e proibição de excesso.

A despeito, contudo, da limitação da área de atuação das normas de administração tributária, pois em tese, estão autorizadas apenas para veicular normas de controle de arrecadação e de fiscalização, não raras vezes, estas têm sido utilizadas pelo ente político como instrumento de limitação e restrição de direitos fundamentais, sob o amparo (equivocado, como restará demonstrado) da extrafiscalidade. A esse dispor, merece destaque o entendimento pacífico na doutrina acerca das vedações às sanções políticas¹⁸, entendidas estas enquanto forma indireta de coagir o contribuinte a pagar seus tributos com o cerceamento do exercício da atividade empresarial, como por exemplo, com a negativa de impressão de talonários de notas ao contribuinte em débito com o fisco.¹⁹

¹⁸ “Temos utilizado a expressão *sanções políticas* para designar ‘restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras’”. (MACHADO, Hugo de Brito. **Ordem Econômica e Tributação**, in Princípios e Limites da Tributação 2: os princípios da Ordem Econômica e a Tributação. FERRAZ, Roberto (org.). São Paulo, Quartier Latin, 2009, pág. 387.

¹⁹ O STF, além das súmulas 70, 323 e 547, vem decidindo reiteradamente pela inconstitucionalidade das sanções políticas. Nesse sentido, os seguintes julgados: Recurso Extraordinário nº 100.918/MG (Relator Min. Moreira Alves, julgamento em 18.05.1894, Segunda Turma, DJ 05.10.1984), Recurso Extraordinário 413.782/SC (Relator Min. Marco Aurélio, julgamento em 17.03.2005, DJ 03.06.2005).

Frisa-se, desde já, que, apesar de, em tese, as normas de administração tributária também encerrarem normas de agravamentos ou benefícios fiscais (a instituição de um parcelamento especial, a exemplo do Refis, pode ser considerado um benefício fiscal), apenas poderão ser consideradas normas extrafiscais caso sua finalidade precípua seja a intervenção *sobre* o domínio econômico. Assim, não se justifica a alegação da extrafiscalidade para amparar normas de administração, cuja finalidade principal é arrecadar, que sob a escusa de defender-se a livre concorrência, restrinja direitos e garantias individuais.

4.4 ATOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS

São os atos destinados ao gerenciamento da fiscalização e arrecadação dos tributos, como por exemplo, controle da legalidade do crédito tributário, aferição do preenchimento dos requisitos legais para concessão de parcelamento etc. Em outras palavras, são todos os atos praticados pela administração tributária tendentes a dar concretude à norma geral e abstrata criada pelo legislador.

O Código Tributário Nacional, a partir do seu artigo 194, descreve e regulamenta os principais atos da Administração Tributária, subdividindo-os em três disciplinas: fiscalização, dívida ativa e certidões negativas. A fiscalização compreende atos de estímulo do cumprimento espontâneo das obrigações principais e acessórias ou punição pelo não cumprimento; a aferição de dívida ativa pressupõe atos executórios contra os que não cumpriram suas obrigações; por fim, a emissão de certidões negativas são atos destinados a comprovar a regularidade fiscal do contribuinte, permitindo, dessa forma, acesso aos benefícios legais.

Ademais, não podemos olvidar que o ato administrativo tributário não deixa de ser em essência ato administrativo, devendo, portanto e necessariamente, respeito aos

requisitos de validade dos atos administrativos, quais sejam, competência, respeito à forma, legalidade do objeto, motivação e finalidade lícitos (art. 2º da Lei 4.717/65), além de respeito aos princípios e postulados constitucionais, mormente o respeito à proporcionalidade, razoabilidade e proibição de excesso.

Por fim, esclarece-se que essa separação entre os tipos de normas tributárias é necessária para delimitarmos em quais espaços da atividade tributária cabe a utilização da técnica de extrafiscalidade para indução de comportamentos no mercado. Considerando, portanto, que a indução só cabe na oneração e exoneração (e, ainda assim, desde que respeitados os demais requisitos), passa-se, a partir de agora, à análise dos limites afetos à extrafiscalidade.

5 LIMITES CONSTITUCIONAIS À EXTRAFISCALIDADE

Fixadas as premissas em torno do conceito de extrafiscalidade, o presente trabalho passa agora a discorrer, sem pretensão de esgotar a temática, sobre alguns limites de sua abrangência, analisando-se, para tanto, exemplos reais da aplicação do instituto.

Em virtude das premissas até então fixadas, a análise das limitações ater-se-á a uma leitura holística dos institutos do direito tributário, econômico-constitucional e administrativo. De fato, sendo a extrafiscalidade um meio pelo qual o Estado intervém *sobre* o domínio econômico, e sendo a competência tributária o seu instrumento, a análise de suas limitações constitucionais passa pela perquirição das limitações ao poder de tributar (entendido este como manifestação das quatro manifestações da competência tributária), bem como pela análise do poder regulamentar da Ordem Econômica e pelos respeitos aos requisitos formais da norma.

Ainda que as normas extrafiscais não tenham por finalidade precípua a arrecadação, devem respeito aos limites da fiscalidade, visto que se fundam no poder de tributar e não no poder de polícia.²⁰ Sendo, portanto, instrumento de intervenção a serviço da competência tributária, o primeiro limite a ser observado concerne às próprias normas constantes na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, limitadores do poder de tributar, cujos núcleos centrais são a proteção de direitos e garantias individuais dos contribuintes. Nesse sentido, a extrafiscalidade, ainda que travestida de finalidades não arrecadatórias, não pode, sob escusa de algum desiderato da Ordem Econômica, querer malferir direitos e garantias individuais.

Em relação às limitações impostas ao poder de tributar, elencados ao longo do texto constitucional, mormente em seu art. 150, há que se destacar que, em verdade, os dispositivos ali constantes assumem caráter de regras, e, aplicando-se na modalidade “tudo ou nada”, são menos suscetíveis de ponderação.²¹ Dessa forma, por exemplo, quando o constituinte estabelece imunidade de impostos sobre bens, serviços e rendas das entidades de assistência social, essa limitação ao poder de tributar deve ser respeitada ainda que, em tese, provoque distúrbios na concorrência. Da mesma forma, o aumento de alíquotas do IPI, deve respeito ao princípio da não surpresa (anterioridade mínima), ainda que o objetivo do agravamento seja a proteção (necessária e premente) da balança comercial nacional.

Verifica-se dessa forma, que a primeira limitação da extrafiscalidade concerne às limitações afetas à própria fiscalidade.

Por certo que, em decorrência da própria finalidade da norma, alguns princípios da fiscalidade são abrandados em razão da finalidade extrafiscal, a exemplo, das

²⁰ ROTHAMANN, Gerd Willi. **Tributação, sonegação e livre concorrência**, in Princípios e Limites da Tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. FERRAZ, Roberto (coord.) São Paulo, Quartier Latin, 2009, pág. 338.

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

exceções constitucionais ao princípio da anterioridade²², da uniformidade geográfica²³ e isonomia²⁴. Frisa-se, contudo, que o abrandamento deve decorrer de flexibilização constitucionalmente autorizada, não podendo, dessa forma, o legislador infraconstitucional querer excepcionar norma constitucional, ainda que sob a alegação do interesse social e comum.²⁵

Importa frisar, contudo, que os limites à fiscalidade também abrangem as situações de desonerações fiscais (benefícios fiscais). Assim, as exonerações fiscais não podem, ainda que sob o amparo da extrafiscalidade, conceder tratamento tributário injustificadamente discriminatório, ferindo dessa forma, o princípio da isonomia tributária. Ademais, os incentivos fiscais devem, sob pena de nulidade, respeitar os requisitos legais predeterminados em lei, como por exemplo, a sua veiculação por espécie normativa apropriada.²⁶

²¹ AVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 3º Edição, São Paulo: Malheiros, pág. 68-72.

²² São exceções ao princípio da anterioridade, os impostos de exportação (IE), importação (II), de produtos industrializados (IPI) e de operações de crédito, câmbio e seguro (IOC/IOF). Dessa forma, o Presidente da república, por meio do veículo normativo adequado, poderá, com a instituição de agravamentos ou benefícios fiscais, controlar a balança comercial controlar a inflação, induzir crescimento ou diminuição da economia nacional. (art. 150, §1º da CFRB/88).

²³ O art. 151, I, *in fine* excetua a regra da uniformidade geográfica da tributação, permitindo que a União Federal a instituição de benefícios fiscais em determinada região com o fito de promover o crescimento regional.

²⁴ A exemplo das normas que instituem tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas.

²⁵ Vale relembrar a tentativa recente do Governo que, com a finalidade de proteger a indústria automobilística nacional, determinou, com base no Decreto 7.567, de 15 de setembro de 2011, o aumento das alíquotas do IPI incidentes sobre veículos automotores, em desrespeito ao princípio da anterioridade mínima (art. 150, III, da CFRB/88), cuja regra determina respeito de um prazo mínimo de 90 dias entre a data da publicação da lei que majora imposto e sua entrada em vigor. Atento à inconstitucionalidade da norma, o STF já suspendeu a eficácia do decreto, em medida cautelar na ADI 4661 de 20/10/2011.

²⁶ A respeito das limitações ao poder de tributar, merece destaque, por históricos desrespeitos, a afronta aos requisitos constitucionais de legalidade na concessão de incentivos fiscais conferidos pelos Estados da federação no imposto de sua competência, o ICMS. Como cediço, o art. 155, §2º, XII, “g” da CFRB/88, confere à Lei Complementar o poder de regulamentar a forma como os incentivos fiscais serão concedidos e revogados pelos Estados-membros e Distrito Federal. No entanto, tal determinação,

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

A segunda limitação concerne à competência para regular a Ordem Econômica, isto é, a competência, legislativa e administrativa, para modificar o *status quo* econômico e social, por meio de restrições de direitos ou simplesmente indução de comportamento. Assim, como a competência tributária, a competência reguladora da Ordem Econômica também possui limitações constitucionais no que se refere à repartição de competência entre os entes políticos.

Nesse sentido, merece análise a norma de competência legislativa disposta no art. 24 na Constituição Federal, a qual estabelece a competência concorrente entre a União, os Estados, o Distrito Federal e o Município para estatuir normas sobre direito econômico, produção e consumo e proteção do meio ambiente, verificando-se dessa forma a existência da primeira limitação a essa competência, o respeito à competência concorrente. Sendo, portanto, a competência concorrente, caberá à União a responsabilidade para edição de normas gerais (art. 24, §1º, da CFRB/88), aos Estados-membros e ao Distrito Federal à edição de normas suplementares (art. 24, §2º, da CFRB/88), e aos Municípios, assuntos de interesse local (art. 30, I, da CFRB/88), bem como suplementar a legislação estadual e federal no que couber.²⁷

Ainda, sendo a extrafiscalidade uma das formas do exercício da soberania nacional, pois, mediante a regulação da Ordem Econômica, o Estado tem o poder de modificar o *status quo* econômico-social vigente, há que ser obedecida a competência concorrente entre os entes políticos (dessa forma, não pode, por exemplo, a União

regulada pela Lei Complementar 24/75 – a qual exige prévia aprovação do incentivo fiscal por convênio entre as unidades federadas, Confaz, sob pena de nulidade – têm sido historicamente descumpridas pelos entes políticos, criando-se um cenário de verdadeira guerra fiscal, e concorrência desleal entre os entes. O descumprimento das diretrizes constitucionais tem causado uma série de prejuízos à Ordem Econômica e Social, pois além do prejuízo sofrido pelos próprios entes políticos que acabam por vezes perdendo empregos e apoios político, os próprios contribuintes se vêem prejudicados pela concorrência predatória entre os Estados, em virtude do cenário de insegurança jurídica nas relações tributárias.

²⁷ BONFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo, Saraiva, 2011, pág. 133.

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

querer intervir em assuntos de interesse da municipalidade, da mesma forma que esta não pode tentar intervir em assuntos de interesse local).

Além disso, as normas extrafiscais devem obediência aos princípios da Ordem Econômica, insculpidos no art. 170 da CFRB/88: livre concorrência, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca de pleno emprego, tratamento favorecido às micro e pequenas empresas e livre exercício de qualquer atividade econômica. Vale frisar que, nesse caso, aplica-se o sopesamento dos princípios quando dois ou mais colidirem entre si. Nesse sentido, justifica-se que uma norma extrafiscal, buscando a proteção da Livre Concorrência, mitigue o princípio da livre iniciativa, desde que, respeitada as demais condições de validade, tais como, correta aplicação dos postulados da proporcionalidade e razoabilidade (relação de causalidade entre um meio e um fim e dever de equidade).²⁸

A terceira limitação, concerne às limitações afetas aos requisitos materiais e formais da norma ou ato extrafiscal. Como já assentado, a extrafiscalidade, enquanto instrumento de intervenção a serviço da competência tributária, apenas se legitima mediante a indução dos comportamentos dos agentes econômicos. Dessa forma, em âmbito tributário, não se justifica a intervenção mediante direção, razão pela qual o poder de polícia sancionador não pode ser justificado em uma norma extrafiscal.

Nesse teor, merece destaque à análise do Recurso Extraordinário 94.001 realizada por Marcel Papadopól. Quando da apreciação do recurso, o qual versava sobre impugnação da lei municipal do Estado de São Paulo, que impunha majoração de 200% as alíquotas do IPTU para os imóveis irregulares, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da lei, asseverando que a sanção não poderia dar

²⁸ AVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 3º edição, São Paulo: Editora Malheiros, 2004, pág. 110.

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

margem a tributo com finalidade extrafiscal, justamente em razão da natureza não sancionatória da fiscalidade.²⁹

Das afirmações acima, conclui-se que, em primeiro lugar, a extrafiscalidade não pode ser veiculada por uma sanção. Caso o ente político queira desestimular determinada operação pode valer de instrumentos próprios, como, por exemplo, o *tributo extrafiscal “proibitivo”*.

Assim, extrafiscalidade somente poderá ser exteriorizada por meios de agravamentos ou benefícios fiscais (nunca por sanção), pois o objetivo da norma é justamente induzir o comportamento dos agentes econômicos.

Ademais, a norma extrafiscal necessitará, para aferição de sua validade, da existência de finalidade precipua extrafiscal, não podendo, por essa razão, ser fim secundário da norma, ou caso seja, não poderá ser utilizada como justificativa de cerceamento de direitos fundamentais. Justamente por esse motivo, as normas de administração tributária (por possuírem a finalidade precípua de fiscalizar e arrecadar), não podem ser justificadas pela extrafiscalidade, ainda que possuam, em segundo plano, tal finalidade.

Nesse sentido, merecem análise os casos em que a administração tributária, com o objetivo de arrecadar, edita normas de restrição severa de direitos e garantias fundamentais, as quais, quando questionadas judicialmente, são defendidas pelo ente político como sendo normas extrafiscais, como se o fim secundário da norma (o qual, aliás, dificilmente pode ser comprovado) tivesse o condão de permitir afronta a garantias fundamentais. Dessa forma, o ente político, quando edita normas destinadas precipua à arrecadação e fiscalização dos tributos, não pode justificar restrição

²⁹ PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os Controles de Proporcionalidade e Igualdade**. 2009. 130f. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Programa de Pós Graduação em Direito. 2009, pág. 27.

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

de direitos fundamentais (os quais encerram em si legítima sanção política) no uso de *medidas de ordenação econômica*,³⁰ pois do contrário, todas as normas destinadas à arrecadação e fiscalização seriam ilimitadas sob a simples alegação de extrafiscalidade.

Para elucidar a afirmação acima, toma-se como exemplo o emblemático caso do cancelamento do registro especial da indústria tabagista American Virginia, amparado pelo Decreto –Lei nº 1.593/77, devido ao seu reiterado inadimplemento do IPI. A suspensão do registro tem sido mantida judicialmente, inclusive em sede de apreciação de Cautelar no STF³¹ para agregar efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário, sob a alegação de que o inadimplemento reiterado e contumaz prejudica a concorrência, restando, dessa forma, legitimada a norma restritiva de liberdade sob o amparo da proteção da concorrência.

A esse respeito, merece destaque o fato de que a norma em questão (art. 2º da referida Lei³²) prevê uma hipótese de sanção aos contribuintes descumpridores de obrigação tributária, verificando-se, de pronto, a impossibilidade de justificação de

³⁰ Em sentido contrário, Humberto Ávila, em parecer sobre o caso do cancelamento de registro especial da indústria de cigarros, concluiu, através da análise das decisões do STF, que as normas em questão podem ser legitimadas quando destinadas a ordenar a ordem econômica: “Esses novos precedentes permitem verificar que o Estado, ao restringir as atividades particulares, pode ter em mira fins específicos legítimos. (...) É justamente por causa desse conflito entre liberdades que o Estado deve agir como garantidor da liberdade excessivamente restringida, instituindo instrumentos ordenatórios que permitam a coexistência harmônica entre liberdades. Nesse caso o Estado não age contra a liberdade, mas a favor dela. Descabe falar, aqui, em sanção política, Melhor falar em medida de ordenação econômica.”(ÁVILA, Humberto. **Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário**, in Princípios e Limites da Tributação 2: os princípios da Ordem Econômica e a Tributação. Roberto Ferraz(coordenador). São Paulo: Quartier, 2009, pág. 432-433).

³¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1657. Autor: American Virginia Indústria e Comercio Importação e Exportação de Tabacos Ltda. Réu: União. Relator: Min. Joaquim Barbosa. DJ 31.08.2007. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2514351>. Acesso em 21.11.2011.

³² “O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade competente, se, após sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos: II – não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal”. (BRASIL, Decreto-Lei 1.593/1977, art 2º, disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos-leis/DecLei159377.htm>, acesso em 23/11/2011).

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

extrafiscalidade, pois esta, como cediço, não pode ser veiculada mediante sanção, mas somente por indução. Assim, o único objetivo da norma em questão (ou ao menos, por certo que seu objetivo principal) é a eficácia da arrecadação, consubstanciada em coação indireta por meio de restrição de direitos e garantias fundamentais (sanção política).

Ademais, ainda que se justificasse a sanção tributária como meio de proteção da concorrência, os instrumentos destinados a sua proteção devem levar em consideração o fato inexorável de o seu conceito englobar uma finalidade instrumental³³, isto é, destinada à persecução de um fim maior, qual seja, um mercado justo e adequado. Dessa forma, a utilização dos instrumentos de defesa da concorrência somente se legitima quando houver, comprovadamente, disfunção no mercado concorrencial. A simples alegação de reiterado inadimplemento por parte de um agente econômico não pode gerar, por si só, presunção de ofensa à Livre Concorrência. Nesse sentido, Calixto Salomão assevera que *“trata-se da proteção da concorrência, e não dos concorrentes”*.³⁴

Ademais, *argumentos não-institucionais*, isto é, desprovidos de objetividade científica do ponto de vista da argumentação constitucional, não podem ser utilizados como medida de ponderação de valores, sob pena de ferimento dos princípios constitucionais e do próprio postulado da supremacia constitucional.

Da mesma forma que as normas de administração tributária, os atos administrativos tributários, igualmente, por possuírem, intrínseca e precípua finalidade fiscalizatória e arrecadatória, não podem, ao mesmo tempo, cercear direito fundamental e justificar-se em finalidade extrafiscal.

³³ BONFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**, São Paulo, Saraiva, 2011, pág. 178.

³⁴ SALOMÃO FILHO, Calixto. **Direito Concorrencial: as condutas**. São Paulo: Malheiros, 2003, pág. 52 e 61.

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

Ainda que a atividade administrativa de fiscalização e arrecadação de tributos encerre, em suas finalidades ou conseqüências secundárias, a proteção da livre concorrência, em virtude de vantagem concorrencial assumida por algum agente econômico eventualmente devedor contumaz³⁵, a atividade administrativa (por não possuir como finalidade principal a defesa da concorrência) não pode ser utilizada como cerceadora de liberdades.³⁶

Para exemplificar a limitação acima referida, toma-se como exemplo o comunicado do Estado de São Paulo (Comunicado CAT nº 36/2004³⁷) que, estabelecendo restrições fiscais aos contribuintes, ampara seus atos na defesa da concorrência. Esse comunicado, ato infralegal, foi anunciado com o propósito de *“esclarecer sobre a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas em benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de*

³⁵ Isto porque, os agentes econômicos, no exercício de atividade econômica, podem valer-se da elisão ou elusão fiscal para ganhar competitividade, muitas vezes injusta, entre os concorrentes. Por essa razão, Ives Granda Martins, reconhecendo a importância do tema sobre a defesa da concorrência asseverou que: “há descompetividade empresarial e concorrência desleal sempre que ocorra sonegação tributária, visto que, neste ponto, a empresa que sonega leva incomensurável vantagem sobre seus concorrentes que pagam tributos” (MARTINS, Ives Granda da Silva. **Obrigações tributárias acessórias e a disciplina jurídica da concorrência**. In Princípios e limites da tributação. Roberto Ferraz (org.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, pág. 669-682).

³⁶ “É que, da mesma forma que as obrigações acessórias podem funcionar como instrumento de preservação da livre concorrência, criando-se mecanismos que impeçam a evasão fiscal e, por via reflexa, a utilização do tributo como ponto de desequilíbrio concorrencial – podem essas obrigações configurar flagrante ofensa ao princípio da livre iniciativa (através da instituição de sanções políticas ou indiretas) ou mesmo ao princípio da livre concorrência (com a instituição de obrigações acessórias mais gravosas e pontuais para contribuintes em particular em flagrante ofensa ao princípio da proporcionalidade” (BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, pag. 260).

³⁷ SÃO PAULO, Comunicado CAT nº 36 de 29 de julho de 2004. Disponível em <http://www.utilitas.com.br/ICMSComuCAT0036d04.html>. Acesso em 21.11.2011.

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

07.1.1975”,³⁸ fundamentando sua decisão, dentre outros, no art. 170, IV da CFRB/88 (princípio da livre concorrência).

Inegavelmente, a norma acima referida possui, em tese, um caráter extrafiscal, pois visa criar barreira econômica aos fornecedores oriundos da unidade federada concessora do benefício fiscal ilegal. O desestímulo à aquisição de mercadorias dos fornecedores premiados com o benefício fiscal inconstitucional consubstancia-se com a negativa de aproveitamento de créditos do ICMS oriundos de outra unidade da federação decorrentes de algum tipo de incentivo fiscal concedido por outro Estado. O contribuinte que adquiriu mercadorias de outro Estado nessas condições, não podendo abater-se do ICMS incidente na etapa anterior (princípio da não-cumulatividade do ICMS, art. 155, §2º, I da CFRB/88), terá, inexoravelmente, aumento do montante do imposto a pagar, com reflexos no preço final ao consumidor.

Em relação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, insta esclarecer que todo o ICMS destacado na nota fiscal do fornecedor (não importando o seu adimplemento) dá direito ao abatimento do valor pelo adquirente da mercadoria quando, futuramente, revendendo a mesma mercadoria, tiver de recolher o ICMS dessa segunda saída. A Constituição Federal veda a utilização desse crédito anteriormente destacado em apenas duas situações, isenção ou não incidência, nos termos do art. 155, § 2º, II, “a” da CFRB/88: *“a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário na legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”*. Assim, no caso em apreço, o comunicado CAT nº 36/SP destinava-se à glosa de créditos não relacionados à isenção (pois, não incidência não se trata propriamente de benefício fiscal), mas em todos

³⁸ Como já explanado, os incentivos fiscais referente ao ICMS necessitam de prévia aprovação de convênio entre os Estados Federados, nos termos do art. 155, §2º, XII, “g” da CFRB/88 c/c art. 1º da LC 24/75.

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

aqueles casos em que, de alguma forma, o contribuinte era beneficiado, como por exemplo, créditos presumidos ou financiamento do ICMS a pagar.

Em que pese à aparente finalidade extrafiscal do ato administrativo tributário, destaca-se, em primeiro lugar, a afronta ao princípio (em verdade, regra) da não cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º da CFRB/88). Como já referido, à extrafiscal deve ater-se às limitações da fiscalidade. Além disso, com relação às limitações atinentes à competência reguladora, destaca-se o fato de que norma protetiva da concorrência nacional, não pode ser veiculada por norma estadual, por decorrência lógica da competência concorrential estatuída no art. 24 da CFRB/88. Por último, mas não menos importante, impõe-se a análise dos requisitos de validade do ato administrativo, estatuídos no art. 2º da Lei da Ação Popular.

Ainda que o exemplo referido estivesse em consonância com todas as limitações acima referidas, a análise da validade do ato não poderia furtar-se à aferição da correta aplicação do postulado da proporcionalidade, o qual impõe um dever de correlação entre os fins perseguidos e os meios utilizados.

Da análise conceitual supracitada, somada aos objetivos da norma restritiva de direitos (represália ao ente político concessor do benefício fiscal inconstitucional com criação de barreira comercial), verifica-se claramente a prejudicialidade dos exames de adequação – a norma inconstitucional continuará gerando efeitos jurídicos –, necessidade – direitos fundamentais (não cumulatividade) desproporcionalmente atingidos – e proporcionalidade em sentido estrito – a alegada defesa da concorrência não supera a restrição imposta.

Além disso, a inadequação da medida fica também evidenciada pelo despropósito de, a pretexto de punir o Estado que concede benefício à revelia do CONFAZ, fazer com que a sanção recaia sobre o próprio contribuinte, que confiou na

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

presunção de validade do benefício que lhe foi concedido pelo ente estatal, ferindo-se, igualmente, a legítima expectativa do contribuinte.

O que se percebe nessa situação é, justamente, o descabimento da extrafiscalidade fora do âmbito da atividade indutora, pois o CAT nº 36/SP, longe de constituir indução no mercado, pretende, apenas, criar uma represália ao Estado que descumpra exigências constitucionais na concessão de benefícios de ICMS. Contudo, de notar que o Estado de São Paulo tem toda a legitimidade para questionar a validade dos benefícios inválidos concedidos em outros Estados (impugnação junto ao CONFAZ ou ação direta de inconstitucionalidade junto ao STF), e não optar pela restrição de direitos dos contribuintes que, na relação com o fisco, são a parte mais fraca.

Espera-se, entretanto, que o estudo aqui empreendido, ao distinguir os tipos de competência tributária e neles apontar quais constituem indução e admitem a extrafiscalidade, possa lançar algumas luzes sobre práticas restritivas de direitos de que o Estado tem lançado mão da seara tributária. Os exemplos trazidos da realidade fiscal conferem à tônica à preocupação que encerra o presente capítulo: a dificuldade, doutrinária e jurisprudencial, de estabelecer-se uma limitação pragmática ao exercício da extrafiscalidade.

5 CONCLUSÃO

Há muito a intervenção sobre o domínio econômico assumiu importante e inafastável função do Poder Público na promoção do Bem Comum. Com a superação do dogma da capacidade de autorregulamentação do mercado, a evolução das formas de intervenção estatal aprimorou-se, ganhando contornos de cientificidade. Nessa seara, a função preponderantemente arrecadatória dos tributos começa a ceder espaço

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

a interesses alheios à fiscalidade, ganhando a competência tributária importante e destacado papel na interferência sobre o *status quo* econômico e social.

Essa interferência, no entanto, na seara da tributação justifica-se mediante único veículo normativo, que são as chamadas normas extrafiscais indutoras, as quais, mediante agravamentos e abrandamentos fiscais possuem a capacidade de induzir o comportamento dos agentes econômicos na persecução das políticas públicas de promoção do Bem Comum.

Verifica-se dessa forma que, no exercício da intervenção mediante a tributação, a indução, enquanto uma das facetas da competência reguladora da Ordem Econômica, apresenta-se como delimitadora conceitual e limitadora de exercício da própria extrafiscalidade. Não se justifica, portanto, em nenhuma hipótese, nesses limites, o exercício de intervenção mediante direção dos comportamentos dos contribuintes, pois esta forma encontra limites na própria conceituação não cogente da fiscalidade.

A extrafiscalidade, ainda que inserida sob a roupagem da competência tributária, não deixa de ser, contudo, norma de cunho regulador da Ordem Econômica, devendo, por esta razão, ser estudada à luz dos conceitos e princípios do direito econômico-constitucional, sem, no entanto, poder furtar-se aos limites da fiscalidade. Dessa forma, em seara alheia à arrecadatória, a competência tributária, para ser compreendida e legitimamente aplicada deve ater-se não apenas às limitações ao poder de tributar, mas, em leitura holística com os demais microssistemas do ordenamento jurídico, corresponder à adequada aplicação das regras e princípios econômicos, administrativos e constitucionais.

Verifica-se, assim, que o estudo do instituto apresenta-se de forma singular na seara tributária e econômica: ao mesmo tempo em que, sem furtar-se às limitações daquela, pode beneficiar-se das mitigações ao poder de tributar, não poderá, contudo,

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

fugir da obediência estrita às finalidades perseguidas por esta, não podendo, por essa razão, querer fundamentar-se em institutos alheios à Ordem Econômica.

Não se está, com isso, a descurar-se da finalidade promocional de políticas públicas da extrafiscalidade, contudo, sendo o Direito o instrumento de validade e legitimidade (como Midas da mitologia grega) dos demais ramos do interesse público, a aplicação das intervenções deve estrito respeito às finalidades institucionalmente inseridas no ordenamento jurídico, afastando-se, dessa forma, o perigo da arbitrariedade intervencionista.

Ainda que a extrafiscalidade tenha limites em si mesma, pois, como dito, a sua conceituação apresenta-se como marco delimitador de exercício, não se pode olvidar que a extrafiscalidade não é fim em si mesma, devendo ser tratada, portanto, como tal o é, instrumento de consecução de interesses prévia e constitucionalmente estabelecidos. Assim, a investigação necessária a ser feita pelo operador do direito, no controle da legalidade das políticas públicas, é de averiguação de controles internos (limites legais e constitucionais), e externos, tais como finalidade, necessidade e adequação da norma extrafiscal.

No entanto, em que pese a apresentação das limitações gerais circundantes da intervenção tributária, a presente conclusão longe está de apresentar estudo exaustivo da temática concernente às limitações da extrafiscalidade, ao contrário, tem por objetivo, de um lado, apresentar ao leitor a dificuldade encontrada na doutrina e jurisprudência em esquematizar o estudo das limitações da norma extrafiscal, e, de outro lado, propor limites conceituais que contribuam para o debate.

Verifica-se de imediato a necessidade de consolidação de limitações básicas, tais como a delimitação conceitual (assim, normas que não se manifestarem mediante indução estariam de pronto excluídas do exame de admissibilidade), e de preocupação com as limitações argumentativas, pois o correto sopesamento de princípios não pode

mais ser tratado com leviandade, sob pena de volta à arbitrariedade despótica. O que não se pode, contudo, é, em nome de interesses de plantão, por em xeque a própria estrutura lógica e principiológica do ordenamento. A extrafiscalidade não é mero instrumento de políticas públicas; deve, portanto, ser tratada tal como é, instituto do Direito, devendo estar, por essa razão, subordinada às normas e diretrizes constitucionais.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4^o Edição, Rio de Janeiro, Forense; São Paulo, Método, 2010.

ARAGÃO, Alexandre. **Agências Reguladoras e a Evolução do Direito Administrativo Econômico**. Rio de Janeiro, Forense, 2002.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme à Constituição do art. 27 da Lei 9.868/99. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2009.

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

_____. **Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário**, *in* Princípios e Limites da Tributação 2: os princípios da Ordem Econômica e a Tributação. Roberto Ferraz(coord.). São Paulo: Quartier, 2009.

BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Limites ao Exercício da Competência Tributária pela Instituição de Obrigações Acessórias**: um confronto com os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência – *in* Revista de Direito Tributário, v. 107-08, São Paulo, Malheiros, 2009.

_____. **Crítica à análise macrológica do direito concorrencial econômico e sua influencia na interpretação do direito tributário**, *in* Revista de Direito Tributário, n^o 111. XVII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Mesa de

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

Debates “c” – Operações Mercantis e Tributos. Presidente da Mesa: Prof. Valdir de Oliveira da Rocha. São Paulo, Malheiros, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3º Edição. São Paulo, Lejus, 2002.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23º Edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2007.

ELALI, Pires. **Incentivos Fiscais, neutralidade de tributação e desenvolvimento econômico**. In Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal/ Ives Granda da Silva Martins, André Elali, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.). São Paulo, MP Editora, 2007.

FIGUEREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito Econômico**. Rio de Janeiro, Forense, 2009.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito Tributário e suas classificações**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1226, 9 nov. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9151>>. Acesso em: 30 out. 2011.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, 14º Edição, São Paulo, Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Ordem Econômica e Tributação**, in Princípios e Limites da Tributação 2: os princípios da Ordem Econômica e a Tributação. FERRAZ, Roberto (org.). São Paulo, Quartier Latin, 2009.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **Obrigações tributárias acessórias e a disciplina jurídica da concorrência**. In Princípios e limites da tributação. Roberto Ferraz (org.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de Direito Administrativo**, 26º Edição. São Paulo, Malheiros, 2009.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almadina, 2004.

NUNES, Simone Lahorgue Nunes. **Os Fundamentos e os Limites do Poder Regulamentar no Âmbito do Mercado Financeiro**. Rio de Janeiro, Renovar, 2000.

ROTHAMANN, Gerd Willi. **Tributação, sonegação e livre concorrência**, in Princípios e Limites da Tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. FERRAZ, Roberto (coord.) São Paulo, Quartier Latin, 2009.

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os Controles de Proporcionalidade e Igualdade**. 2009. 130 f. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Programa de Pós Graduação em Direito. 2009.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Guerra Fiscal Via ICMS**, in Incentivos Fiscais: Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. MARTINS, Ives Grandra, André Elali, Marcelo Magalhães Peixoto (org.). São Paulo: MP, 2007.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo, Editora Método, 2003

TOMÉ, FABIANA DEL PADRE. **A jurisprudência do STF sobre guerra fiscal**, in MARTINS, Ives Grandra, André Elali, Marcelo Magalhães Peixoto (org.). Incentivos Fiscais: Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e tributário**, 6º edição. Rio de Janeiro. Renovar, 1999.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Direito Concorrencial: as condutas**. São Paulo: Malheiros, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005

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

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 174, disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm

BRASIL, Constituição (1937). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao37.htm

BRASIL, Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm

BRASIL, Constituição (1967). Constituição da Rep. Federativa Brasil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm

BRASIL, Código Tributário Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm

ANO I - Número I - OUT/NOV/DEZ 2013 - PORTO ALEGRE/RS - BRASIL

BRASIL, Decreto-Lei 1.593/1977, art 2º, disponível em
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos-leis/DecLei159377.htm>

SÃO PAULO, Comunicado CAT nº 36 de 29 de julho de 2004. Disponível em
<http://www.utilitas.com.br/ICMSSComuCAT0036d04.html>

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1657. Autor: American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda. Réu: União. Relator: Min. Joaquim Barbosa. DJ 31.08.2007. Disponível em
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2514351>