

BENEFÍCIOS FISCAIS: UMA ABORDAGEM À LUZ DA CIDADANIA FISCAL E DA LEGITIMAÇÃO CONSTITUCIONAL DA EXTRAFISCALIDADE

TAX INCENTIVES: AN APPROACH IN THE LIGHT OF CITIZENSHIP TAXATION AND CONSTITUTIONAL LEGITIMIZATION EXTRAFISCAL

Marciano Buffon¹

Doutor em Direito do Estado

Mateus Bassani²

Mestrando em Direito – Unisinos

RESUMO: O objetivo do artigo é analisar as possibilidades de legitimidade dos benefícios fiscais, notadamente diante das informações prestadas pela Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul sobre o total das desonerações fiscais relativamente aos impostos estaduais. A solidariedade social implica no dever fundamental de pagar tributos, o qual há de ser suportado na plenitude de acordo com capacidade contributiva. A adequada concepção de cidadania fiscal passa pelo reconhecimento do dever fundamental de pagar tributos de um lado, e, por outro, de uma participação

efetiva nas decisões acerca da divisão da carga tributária, a fim de que seja possível a concretização dos objetivos e fundamentos constitucionais. Pela extrafiscalidade, o Estado utiliza a tributação para estimular ou desestimular comportamentos no sentido de atingir os objetivos constitucionalmente positivados. Uma das faces da extrafiscalidade corresponde às exonerações concedidas por meio de benefícios fiscais, para concretizar direitos fundamentais, assegurar e estimular o desenvolvimento socioeconômico de determinada região ou incentivar determinada atividade que seja de interesse

¹ Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGD – Unisinos, São Leopoldo/RS, Brasil.

² Mestrando em direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos e Graduado em Direito pela mesma instituição em 2011.

da coletividade, desde que não impliquem em desconsideração total do princípio da capacidade contributiva, o que significaria uma discriminação injustificada e uma inaceitável exclusão do principal dever de cidadania. A concessão de benefícios fiscais deve ser submetida aos mecanismos substancialmente democráticos de discussão e aprovação, sendo que só serão legítimos se os objetivos visados forem – de fato – constitucionalmente fundamentados.

PALAVRAS-CHAVE: Benefícios fiscais; solidariedade social; extrafiscalidade; cidadania fiscal; dever fundamental de pagar tributos.

ABSTRACT: *The goal is to analyze the possibilities of legitimacy of the tax benefits, especially given the information provided by the Department of Finance of the State of Rio Grande do Sul on the total tax exemptions for state taxes. Social solidarity involves the fundamental duty of paying taxes, which is to be supported in full according to contributive capacity. The proper conception of citizenship through the recognition of tax fundamental duty to pay taxes on the one hand, and, secondly, an effective participation in decisions about the division of the tax burden in order to make possible the achievement of goals and constitutional foundations. Extrafiscal by the State uses taxation to encourage or discourage behaviors towards achieving the goals positivized constitutionally. One side of extrafiscal corresponds to exemptions granted through tax benefits, to achieve fundamental rights, ensure and stimulate socio-economic development of a region or encourage a particular activity that is of interest to the community, provided it does not imply a complete disregard of the principle of ability to pay, which would mean an unjustified discrimination and exclusion of unacceptable primary duty of citizenship. The tax relief mechanisms should be subjected to substantially democratic discussion and approval, and will only be lawful if the intended goals are – indeed – constitutional grounds.*

KEYWORDS: *Tax benefits; social solidarity; extrafiscal; citizenship tax; basic duty of paying taxes.*

SUMÁRIO: Introdução; 1 O princípio da solidariedade social como alicerce do dever fundamental de pagar tributos; 2 A cidadania fiscal no Estado Democrático de Direito; 3 Os contornos conceituais da extrafiscalidade; 4 Extrafiscalidade e benefícios fiscais; 5 A legitimidade constitucional da extrafiscalidade; 6 Benefícios fiscais no Rio Grande do Sul; Considerações finais; Referências.

SUMMARY: *Introduction; 1 The principle of social solidarity as the foundation of the fundamental duty to pay taxes; 2 Tax citizenship in a democratic state of law; 3 The conceptual contours of extrafiscal; 4 Extrafiscal and tax benefits; 5 The constitutional legitimacy of extrafiscal; 6 Tax benefits in Rio Grande do Sul; Final considerations; References.*

INTRODUÇÃO

O texto tem como objeto analisar a questão acerca dos benefícios fiscais, notadamente diante das informações publicadas pela Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul sobre o total das desonerações fiscais do Estado³. Para realizar tal fim, será examinado, inicialmente, o princípio da solidariedade social como fundamento para o dever fundamental de pagar tributos.

A partir disso, passa-se ao estudo acerca da cidadania fiscal, visando-se examinar o seu sentido no Estado Democrático de Direito e a sua dupla face, caracterizada, de um lado, pelo dever fundamental de pagar tributos e, de outro lado, pelos direitos fundamentais inerentes à própria condição de cidadão.

Depois, examinam-se os contornos conceituais da extrafiscalidade, apreciando-se a questão da legitimidade constitucional dessa, principalmente com relação ao viés da exoneração fiscal, estudando-se os critérios, os limites e as possibilidades de que a carga tributária seja imposta tendo como objetivo não apenas propiciar recursos ao Estado, mas que também seja possível utilizá-la para estimular e desestimular comportamentos.

Por fim, será realizada uma definição dos benefícios fiscais e de sua instituição pelo Estado gaúcho, bem como um pequeno apanhado sobre a Nota Técnica do Demonstrativo de Desonerações Fiscais gaúchas.

1 O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL COMO ALICERCE DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Cumprido, primeiramente, analisar as razões por que o dever fundamental de pagar tributos está intimamente vinculado à ideia de solidariedade social, fazendo-se necessário um resumo histórico para melhor compreender e colocar a questão.

Antes disso, cabe reconhecer, no entanto, que a questão da solidariedade social vem sendo descurada no próprio estudo acerca da tributação. Isso ocorre porque, como aponta Claudio Sacchetto:

Os estudantes são apáticos ou céticos quanto a questões constitucionais tributárias. Não há mais tempo para

³ A "Nota Técnica sobre Demonstrativos das Desonerações Fiscais do RS" e as tabelas referentes às desonerações fiscais estão disponíveis em: <http://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaMenu.aspx?MenuAlias=m_dw_n_deso_con_dem>. Acesso em: 13 set. 2011.

falar sobre elas com adequação e tranqüilidade. Porque não é mais tarefa das universidades formar homens de cultura e de cultura humanista, global, tampouco fazer educação cívica. Em suma, tem sentido falar em solidariedade porque hoje existe o risco de perder o conceito de responsabilidade pública, que os cidadãos deixem de ter consciência que uma parte de suas vidas deve ser gerida em comum com os outros: este é o significado real da solidariedade, como ensina a etimologia do termo.⁴

O substantivo *solidum*, em latim, significa a totalidade de uma soma, enquanto o termo *solidus* tem o sentido de inteiro ou completo, razão pela qual Konder Comparato afirma que “a solidariedade não diz respeito, portanto, a uma unidade isolada, nem a uma proporção entre duas ou mais unidades, mas à relação de todas as partes de um todo, entre si e cada um perante o conjunto de todas elas”⁵.

A ideia original de solidariedade estava vinculada à existência de mais de um responsável para a solvência da obrigação. Em vista disso, segundo Duvignaud, tratava-se de “uma questão de números, de reembolso de dívidas, que, através do velho código de Justiniano, retomado pelas universidades medievais, sugere a origem rigorosamente individual do direito e da propriedade”⁶.

Ao longo da história, a ideia de solidariedade teve concepções diversas. A solidariedade dos antigos correspondia à virtude indispensável na relação com os outros, dentro de grupos primários (família especialmente); já a denominada “solidariedade dos modernos” corresponde a um princípio de caráter jurídico ou político, e a sua realização passa pela comunidade estadual, pela sociedade civil ou pela comunidade cívica. Cabe ainda referir a denominada solidariedade mutualista, isto é, uma solidariedade cuja intenção é gerar riqueza em comum,

⁴ SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. Trad. Milene Eugênio Cavalcante Greco e Marco Aurélio Greco. In: GRECCO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 11.

⁵ COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. p. 577.

⁶ DUVIGNAUD, Jean. *A solidariedade: laços de sangue, laços de razão*. Trad. Vasco Casimiro. Lisboa: Instituto Piaget, 1986. p. 12.

relativamente à infraestrutura, aos bens e aos serviços, considerados indispensáveis ao bom funcionamento da sociedade⁷.

De acordo com a concepção que ora se conhece, a ideia de solidariedade social pode ser entendida como um fenômeno típico da modernidade, tendo surgido no final do século XIX, com o denominado Estado Social na Alemanha de Bismarck.

Modernamente, pode ser entendida como fruto de uma reação às privações suportadas especialmente por trabalhadores no século XIX. Como explica Konder Comparato:

Os diferentes movimentos socialistas do século XIX perceberam, desde logo, que esses flagelos sociais não eram cataclismos da natureza nem efeitos necessários da organização racional das atividades econômicas, mas produtos necessários do sistema capitalista de produção, cuja lógica consiste em considerar os trabalhadores e consumidores como mercadorias, atribuindo-lhes um valor econômico muito inferior ao dos bens de capital.⁸

Considerando-se que a ideia de solidariedade está intimamente vinculada com a ideia de comunidade – de pertencer e partilhar obrigações dentro de um grupo ou formação social –, pode-se afirmar, na esteira de Casalta Nabais, que

a solidariedade pode ser entendida quer em sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de corresponsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade, quer em sentido subjectivo e de ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade.⁹

⁷ CASALTA NABAIS, José. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 85-86.

⁸ COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. p. 579.

⁹ CASALTA NABAIS, José. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 84.

Ainda se pode afirmar, na linha de Konder Comparato, que a solidariedade “é o fecho de abóbada do sistema de princípios éticos¹⁰, pois complementa e aperfeiçoa a liberdade, a igualdade e a segurança”. Isso acontece porque, “enquanto a liberdade e a igualdade põem as pessoas umas diante das outras, a solidariedade as reúne, todas, no seio de uma mesma comunidade”¹¹. Nesse sentido, Lobo Torres afirma:

A solidariedade não traz conteúdos materiais específicos, podendo ser visualizada ao mesmo tempo como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, e como princípio positivado ou não nas Constituições. É sobretudo uma obrigação moral ou um dever jurídico. Mas, em virtude da correspectividade entre deveres e direitos, informa e vincula a liberdade, a justiça e a igualdade.¹²

Cabe referir, no entanto, que autores como Jean Duvignaud sustentam que está havendo uma verdadeira banalização da ideia de solidariedade, ao dizer que tal termo é usado por todos “para confortar a consciência de uns ou para conseguir um esmola da má consciência de outros”, entendendo que ocorre, em relação à ideia de solidariedade, “uma desvalorização que atinge todas as idéias do século passado, sobre cujos destroços se constroem as interpretações”, as quais ironicamente denomina de “modernistas”¹³.

Para este estudo, importa a concepção atual de solidariedade, a qual está, por um lado, vinculada à solidariedade pelos direitos, denominada de paterna ou vertical, e, por outro lado, está vinculada à solidariedade pelos deveres,

¹⁰ Quando se diz que a solidariedade decorre de princípios éticos, cabe referir a lembrança que Konder Comparato (2006) faz da luminosa lição de Montesquieu, proferida já na primeira metade do século XVIII: “Se eu soubesse de algo que fosse útil a mim, mas prejudicial à minha família, eu o rejeitaria de meu espírito. Se soubesse de algo útil à minha família, mas não à minha pátria, procuraria esquecê-lo. Se soubesse de algo útil à minha pátria, mas prejudicial à Europa, ou então útil à Europa, mas prejudicial ao Gênero humano, consideraria isto como um crime” (Pensées, Mes. Oeuvres Completes. Paris: Gallimard, v. 1, [s.d.], p. 981. In: COMPARATO. Fábio Konder. *Ética: direito moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. p. 580-581.

¹¹ Comparato, *ibid.*, p. 577.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, v. II, 2005. p. 181.

¹³ DUVIGNAUD, Jean. *A solidariedade: laços de sangue, laços de razão*. Trad. Vasco Casimiro. Lisboa: Instituto Piaget, 1986. p. 196.

denominada de fraterna ou horizontal, na terminologia adotada por Casalta Nabais.

Relativamente à solidariedade pelos direitos, pode-se afirmar que a ideia passa pela realização – em especial – dos denominados direitos sociais e dos denominados direitos de solidariedade (meio ambiente equilibrado, por exemplo), sendo que tal tarefa cabe ao Estado, de uma forma mais incisiva, no que tange aos direitos sociais, pois é ele que deve garantir direitos que assegurem um mínimo de dignidade aos seus cidadãos¹⁴.

Quanto à solidariedade vertical, tem-se, de um lado, que do Estado é cobrado o cumprimento de seus deveres constitucionalmente estabelecidos e, de outro lado, da comunidade social ou sociedade civil é exigido o cumprimento do dever de solidariedade perante outros indivíduos ou grupos sociais.

Superada essa questão, passa-se a examinar a ideia de solidariedade social dentro do Estado fiscal. Para tanto, cabe lembrar, inicialmente, que o Estado é adjetivado de fiscal, pois é suportado, fundamentalmente, por tributos unilaterais, isto é, tributos cuja exigência não implica a realização de uma atuação estatal específica. Em vista disso, explica Casalta Nabais:

Na verdade, a simples existência de um estado fiscal convoca desde logo uma idéia de justiça, que se não contém nos estritos quadros de uma justiça comutativa, como seria a concretizada num estado financeiramente suportado por tributos bilaterais ou taxas, figura tributária cuja medida se pauta pela idéia de equivalência (entre a prestação em que ela se traduz e a contraprestação específica pública que é a sua causa), sobretudo quando essa equivalência não é apenas uma equivalência em sentido jurídico (característica de todas as taxas), mas uma equivalência económica como é próprio daquelas taxas que nós tendemos a designar por tarifas e que em França, por exemplo, são conhecidas por *redevances*.

Especificamente no caso do Brasil pode-se dizer que os tributos bilaterais corresponderiam às taxas e contribuições de melhoria; os unilaterais, por sua

¹⁴ CASALTA NABAIS, José. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 87-88.

vez, corresponderiam aos impostos e às contribuições sociais não sinalagmáticas, também denominadas de impostos finalísticos.

Noutros termos, pode-se dizer que, como o denominado Estado fiscal social é financiado, basicamente, pelo pagamento de tributos não vinculados a uma atuação estatal específica, os quais são exigidos do cidadão pelo simples fato de pertencer à sociedade, a própria ideia de Estado fiscal social encerra, inequivocamente, a ideia de solidariedade, pois acarreta um dever solidário de contribuir para a manutenção e o desenvolvimento da sociedade. Como menciona Lobo Torres:

A idéia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental. Sim, o tributo se define como o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais.¹⁵

Essa solidariedade pode ser vislumbrada a partir de dois enfoques: a) a solidariedade pela fiscalidade; b) a solidariedade pela extrafiscalidade. Em relação à primeira, o Estado exige do cidadão o pagamento de tributos não vinculados (especialmente impostos), tendo por fim precípua a obtenção de receitas, sendo que nessa atividade dispensa ou concede um tratamento menos gravoso àqueles cidadãos ou grupos com menor capacidade econômica. Se, por um lado, a ideia de solidariedade social implica tratamento menos gravoso; por outro, impõe a assunção de um ônus mais significativo para aqueles cidadãos com maior capacidade econômica, especialmente pela via da progressividade de alíquotas. Por isso, Lobo Torres afirma:

Com a reaproximação entre ética e direito procura-se ancorar a capacidade contributiva nas idéias de solidariedade ou fraternidade. A solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, v. II, 2005. p. 181.

juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais.¹⁶

A solidariedade pela extrafiscalidade, por sua vez, acontece quando a imposição fiscal não tem por objetivo direto a obtenção de receitas, mas sim a realização de determinado fim no campo social, econômico ou cultural. Em relação à extrafiscalidade, a ideia da solidariedade mostra-se presente – tanto no viés da oneração como no viés da redução da carga – mediante a concessão de benefícios fiscais.

Isso ocorre porque, seja no caso do agravamento, seja no caso da desoneração fiscal, a presença da ideia de solidariedade é reconhecida, desde que o objetivo visado seja constitucionalmente justificável. No primeiro caso, aqueles que suportam uma tributação mais expressiva estão cumprindo o dever de solidariedade com o restante da coletividade; no segundo caso, toda sociedade divide o ônus decorrente da concessão do benefício fiscal respectivo, de uma forma solidária.

Em decorrência do exposto, exige-se um rigoroso critério na utilização da extrafiscalidade, pois esta apenas será constitucionalmente legítima se os objetivos visados forem justificáveis a partir da contemporânea ideia de solidariedade social, isto é, quando esse mecanismo fiscal for utilizado, por exemplo, para alcançar algum objetivo previsto na constituição ou para concretizar direitos fundamentais.

Pode-se concluir, então, que: a) a ideia de solidariedade pela fiscalidade implica a exigência de tributos de acordo com a capacidade contributiva do cidadão e, portanto, há um direito/dever de contribuir conforme a referida capacidade; b) a solidariedade pela extrafiscalidade se constitui um importante instrumento de concretização de objetivos e direitos fundamentais.

Em relação à solidariedade pela extrafiscalidade, é bastante visível a conexão existente com o princípio da dignidade da pessoa humana, pois só é possível afirmar que haja uma vida minimamente digna quando restar assegurada uma plataforma básica de direitos fundamentais (em especial os sociais). A solidariedade pela extrafiscalidade tem significativa potencialidade

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, v. II, 2005. p. 584.

para isso, na medida em que ela pode ser utilizada como instrumento de concretização dos direitos fundamentais.

Noutras palavras, há de se recuperar a concepção de solidariedade social como fundamento da exigência fiscal, pois apenas esta pode justificar a legitimidade de um modelo de Estado socialmente justo. Isso se impõe porque, como constata Bauman:

Quando a competição substitui a solidariedade, os indivíduos se vêem abandonados à própria sorte, restando-lhes apenas os seus poucos recursos, evidentemente inadequados. A dilapidação e decomposição dos vínculos coletivos os transformaram, sem o seu consentimento, em indivíduos de jure – mas circunstâncias poderosas e insuperáveis militam contra a sua ascensão ao modelo postulado dos indivíduos de fato.¹⁷

Enfim, a abordagem da questão da solidariedade social mostra-se especialmente relevante a este trabalho, pois o objetivo central é a discussão acerca da possibilidade de que o princípio da dignidade da pessoa humana seja o elemento norteador da tributação. Isso apenas será possível se a tributação estiver adequada à efetiva capacidade contributiva do cidadão e quando for utilizada a extrafiscalidade para a concretização dos direitos fundamentais.

Ao se adequar a tributação à efetiva capacidade contributiva, deixa-se de tributar o mínimo vital à existência humana, pois nada mais diametralmente oposto à concepção de dignidade humana do que dispor do indisponível à própria sobrevivência, com vistas a fazer frente à exigência fiscal.

Por outro lado, ao se maximizar a densificação ao princípio da dignidade da pessoa humana, dá-se a máxima eficácia social aos direitos fundamentais, uma vez que o referido princípio é reconhecidamente o elemento comum de todos os direitos dessa natureza. Para que isso aconteça efetivamente, são indispensáveis: a) a exigência de tributos adequados à capacidade de contribuir daqueles que manifestam tal capacidade de uma forma mais expressiva, obtendo-se os recursos necessários para a concretização dos direitos fundamentais de cunho prestacional; b) a utilização da extrafiscalidade para estimular ou desestimular comportamentos, mediante políticas públicas no campo fiscal que tenham

¹⁷ BAUMAN. Zygmunt. *Europa*. Trad. Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2006. p. 101.

como norte a realização das promessas fundamentais feitas pela “Constituição Cidadã” de 1988.

Enfim, o liame da solidariedade é o fundamento que justifica e legitima o dever fundamental de pagar tributos, haja vista que esse dever corresponde a uma decorrência inafastável de se pertencer a uma sociedade. Por isso, faz-se necessário examinar a questão da denominada cidadania fiscal, pois, em face do dever fundamental de pagar tributos, uma concepção adequada de cidadania passa pelo reconhecimento de que o cidadão tem direitos; porém, em contrapartida, também deve cumprir os seus deveres dentro de uma sociedade.

2 A CIDADANIA FISCAL NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Em uma análise preliminar, parece um pouco estranho examinar a questão da cidadania sob o enfoque que ora se pretende, porquanto a sua concepção mais visível corresponde à ideia de “direito a ter direitos numa sociedade”.

No entanto, a concepção contemporânea de cidadania não pode implicar a existência de cidadãos que, de uma forma pouco altruísta, reclamem para si o máximo de direitos e, em contrapartida, neguem-se a contribuir com a sua parcela de esforços para que tais direitos se viabilizem em um plano fático.

A partir dessa concepção, Casalta Nabais define uma concepção contemporaneamente adequada da ideia de cidadania:

A cidadania pode ser definida como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros activos e passivos de um Estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade. Uma noção de cidadania, em que, como é fácil de ver, encontramos três elementos constitutivos, a saber: 1) a titularidade de um determinado número de direitos e deveres numa sociedade específica; 2) a pertença a uma determinada comunidade política (normalmente o estado), em geral vinculada à ideia de nacionalidade; e 3) a possibilidade de contribuir para a vida pública dessa comunidade através da sua participação...

Cidadania esta a que, hoje em dia, há quem pretenda acrescentar uma quarta cidadania traduzida num

conjunto de direitos e deveres de solidariedade (cidadania solidária).¹⁸

Ou seja, não há fórmula viável nem caminhos factíveis se a ideia de cidadania restringir-se à ideia de “direito a ter direitos”, pois, como já examinado, a efetivação de direitos, especialmente os de cunho social, econômico e cultural, exige uma gama de recursos por parte do Estado e tais recursos são obtidos, quase que exclusivamente, mediante a tributação.

Em relação à face correspondente aos deveres de cidadania, Casalta Nabais menciona que o dever fundamental de pagar tributos representa um dos principais deveres dentro de um Estado Social: “[...] no actual estado fiscal, para o qual não se vislumbra qualquer alternativa viável, pelo menos nos tempos mais próximos, os impostos constituem um indeclinável dever de cidadania, cujo cumprimento a todos nos deve honrar”¹⁹.

Em vista disso, é possível afirmar que o dever de pagar tributos é o principal dever de cidadania, justamente porque, caso tal dever seja sonogado por parte dos componentes de uma sociedade, restarão inviabilizadas as possibilidades de realização dos próprios direitos, especialmente aqueles de cunho prestacional.

Entretanto, se, por um lado, a concepção contemporânea de cidadania fiscal implica o dever de pagar tributos; por outro lado, impõe que esse dever seja exercido nos estritos limites previstos na constituição, observados os tradicionais direitos de defesa que deram ensejo ao liberalismo clássico.

Outra dimensão do dever fundamental de pagar tributos – que decorre diretamente da ideia de cidadania fiscal – consiste no direito de participação na tomada de decisões acerca dos tributos que se está disposto a pagar. Ocorre que isso já não pode ser visto apenas no âmbito da representação parlamentar, pois é quase ingênuo acreditar que o povo se autotributa, por meio de seus representantes (legislativo), ideia essa que serviu de justificativa para a estrita observância do princípio da legalidade, nos primórdios do constitucionalismo.

Se, por um lado, o Poder Executivo usurpou a competência no que tange à edição de normas no campo tributário; por outro, o Poder Legislativo sofre uma crise de legitimidade sem precedentes, que se confunde com a própria crise da denominada democracia representativa.

¹⁸ CASALTA NABAIS, José. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 58.

¹⁹ *Ibid.*, p. 44.

A festejada democracia representativa transformou-se em um tremendo processo de “faz de conta”, no qual uma parcela diminuta da população, que ocupa o topo da pirâmide social, dita os rumos e decide em nome de toda a sociedade, enquanto esta sequer tem ideia dos caminhos escolhidos, mas, em contrapartida, sofre os efeitos da tomada de decisões, sem entender as razões porque suporta tamanho ônus.

Há, dessa forma, uma inegável crise de legitimidade que afeta as democracias representativas. Essa crise é visível, especialmente, nos países de modernidade tardia e decorre de um crescente processo de marginalização e exclusão social. Como relata Casalta Nabais:

Naturalmente que não encontramos hoje eleitores despojados do direito de voto. O que há, isso sim, é alguns eleitores com voto duplo ou plúrimo que, ao não ser atribuído aos outros, exprime um privilégio contra o qual é suposto ter-se feito a revolução democrática que impôs a igualdade política. E, ao falar em voto duplo ou plúrimo, estou a referir-me, por um lado, ao voto informal exercido pelos grupos de pressão (integrem estes formalmente corporações ou não) através das mais sofisticadas e subtis formas de *lobbying* que assim esvaziam a democracia representativa do seu mais significativo papel e, por outro lado, à atribuição legal de um (verdadeiro) segundo ou terceiro direito de voto apenas aos membros de algumas corporações ou corpos eleitorais privilegiados.²⁰

Na democracia representativa, aos “pseudocidadãos” pós-modernos restou a prerrogativa de comparecer às urnas, de tempos em tempos, para escolher políticos descomprometidos com os efetivos interesses republicanos dos quais, passado determinado tempo, poucos se lembram²¹. Como sustenta Ovídio Baptista, em crítica a Fukuyama:

²⁰ CASALTA NABAIS, José. *Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais: ab uno ad omnes*. 75 anos da Coimbra Editora. Coimbra: Coimbra, 1998. p. 975.

²¹ E dentro dessa ótica que constata Michelangelo Bovero: “Um dos grandes males da América Latina, e que se está difundindo no mundo todo, é conceber o instituto das eleições como um instrumento para designar quem vai guiar o país. Eleger é apenas o primeiro verbo da democracia e tem sentido democrático pleno não como eleição de presidente, aquele que vai decidir no lugar de todos, mas como eleição de representantes que têm mandato para discutir e persuadir os outros sobre uma

Ao glorificar a democracia liberal, Fukuyama esqueceu-se da crescente suspeita com que os eleitores vêem que sua convocação para votar de quatro em quatro anos não tem a relevância que seria de esperar de uma democracia representativa. A desconfiança é explicável: enquanto os eleitores são convocados a votar de quatro em quatro anos, o mercado, como alguém já observou, vota todos os dias. Além disso, a mídia encarrega-se de promover, habilmente, seus votos, de modo que essas decisões tornam-se determinantes e imperativas para os governos. Na verdade, a teoria política esquece-se de incluir, em suas construções teóricas, a mídia como o grande eleitor. Não leva em conta que vivemos num mundo cibernético.²²

Em vista dessa inegável crise da democracia representativa, faz-se necessário construir uma concepção contemporaneamente adequada de democracia e da própria cidadania, a qual implique um direito-dever de participação de toda a sociedade no debate sobre os rumos da tributação e do próprio Estado neste novo milênio. Para Norberto Bobbio, no entanto, há um importante entrave a isso:

Tecnocracia e democracia são antitéticas: se o protagonista da sociedade industrial é o especialista, impossível que venha a ser o cidadão qualquer. A democracia sustenta-se sobre a hipótese de que todos podem decidir a respeito de tudo. A tecnocracia, ao contrário, pretende que sejam convocados para decidir apenas aqueles poucos que detêm conhecimentos específicos. Na época dos Estados absolutos, como já afirmei, o vulgo devia ser mantido longe dos arcana imperii porque era considerado ignorante demais. Hoje o vulgo é certamente menos ignorante. Mas os problemas a resolver – tais como a luta contra a

decisão coletiva” (BOVERO, Michelangelo. Entrevista coletiva concedida após sua conferência no ciclo de palestras denominado Fronteiras do Pensamento. *Jornal Zero Hora*, Porto Alegre, p. 37, 8 ago. 2007).

²² BAPTISTA DA SILVA, Ovídio A. *Processo e ideologia: o paradigma racionalista*. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 12.

inflação, o pleno emprego, uma mais justa distribuição da renda – não se tornaram por acaso crescentemente mais complicados? Não são eles de tal envergadura que requerem conhecimentos científicos e técnicos em hipótese alguma menos misteriosos para o homem médio de hoje (que apesar de tudo é mais instruído)?²³

As objeções levantadas por Bobbio quanto às possibilidades do próprio futuro da democracia verdadeiramente impressionam. É inegável que a questão tributária alcançou um grau de complexidade que reduz, sobremaneira, a própria possibilidade de compreensão por parte de uma parcela muito significativa da sociedade. Para se contornar isso, impõe-se a criação de mecanismos de visibilidade do próprio Estado, especialmente em relação à “caixa preta” da tributação.

De qualquer forma, mesmo que isso se verificasse em um grau satisfatório, ainda assim haveria sérias dificuldades de uma efetiva participação popular na tomada de decisões sobre aspectos técnicos de uma adequada carga tributária.

Entretanto, não é necessário tamanho aprofundamento da discussão, bastando, em um primeiro momento, que esse debate perpassasse pela questão da justiça fiscal, cuja concepção é facilmente compreendida por todos, independentemente do conhecimento técnico²⁴. Enfim, isso se impõe porque, conforme Casalta Nabais,

os impostos constituem um assunto demasiado importante para poder ser deixado exclusivamente nas mãos de políticos e técnicos (economistas). Daí que todos os contribuintes devam ter opinião acerca dos impostos e da justiça ou injustiça fiscal que suportam,

²³ BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia*. 7. ed. São Paulo: Paz e Terra, p. 46.

²⁴ Conforme explica Mary Elbe: “Porém, o que é justiça? No caso, o que é justiça fiscal? desde Platão esse é um problema que preocupa filósofos e juristas. O próprio termo justiça denota vaguidéz e imprecisão. Na prática, é difícil alcançá-la ou medi-la. Contudo, é mais fácil deduzir o seu significado de um sentimento do que seja justo do que de um critério objetivo de definição, pois qualquer ser humano identifica, sem maiores dificuldades, a sensação de quando há uma injustiça inserida na cobrança de tributos” (QUEIROZ, Mary Elbe. O imposto sobre a renda das pessoas físicas e as distorções na sua incidência: injustiça fiscal? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 239).

até porque a idéia de justiça fiscal não deixa de ser um conceito que também passa pelo bom senso.²⁵

A outra faceta da cidadania fiscal assegura aos membros da sociedade o direito de exigir que todos contribuam para com a coletividade, conforme a sua capacidade econômica. Em vista disso, discute-se se seria possível postular judicialmente contra o beneficiado ou contra o ente estatal, em decorrência do não justificado descumprimento do dever fundamental de pagar tributos.

É certo que a concessão de benefícios fiscais ou remissões corresponde a um legítimo mecanismo de intervenção do Estado no campo econômico e social. Todavia, essa legitimidade apenas estará presente se os objetivos visados forem constitucionalmente justificáveis, sob pena de tal exoneração afrontar inclusive a ideia de justiça fiscal.

Relativamente a essa questão, Cristina Chulvi entende que não haveria a possibilidade de que um indivíduo viesse, no caso de descumprimento por outrem, a exigir a realização de um dever constitucional, posto que não se encontraria legitimado para tanto²⁶.

No entanto, não é possível concordar com tal raciocínio, pois, se a cidadania fiscal plena implica, de um lado, o dever de contribuir; por outro, assegura o direito de exigir que todos, na proporção da capacidade econômica, contribuam.

Mas de que adiantaria reconhecer-se tal direito se não houvesse a legitimidade para exercê-lo, mediante uma adequada ação judicial? Negar a legitimidade significa amesquinhar a ideia de cidadania, ao mesmo tempo em que, em um plano prático, significa suportar um dever de contribuir mais oneroso para compensar a desoneração indevidamente concedida. No caso específico do Brasil, há inclusive instrumentos adequados para tanto, como a ação popular (Lei nº 4.717/1965), a ação civil pública (Lei nº 7.347/185) ou a ação direta de inconstitucionalidade, respeitado, em relação às duas últimas, o rol dos legitimados para propô-las.

Enfim, a construção de uma concepção adequada de cidadania fiscal tem potencialidades para se constituir em um elemento importante à concretização das promessas constitucionais não cumpridas (direitos fundamentais

²⁵ CASALTA NABAIS, José. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 59.

²⁶ CHULVI, Cristina Pauner. *El Deber Constitucional de Contribuir al Sostenimiento de los Gastos Públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2001. p. 35.

sociais especialmente). Porém, seria ingenuidade afirmar que a mera (re) construção dessa ideia poderia dar-se de uma forma espontânea na sociedade, principalmente naqueles países, como o Brasil, onde a percepção da atuação do Estado é mínima.

Em vista do exposto, faz-se necessário examinar como a tributação pode servir de instrumento à realização dos direitos fundamentais denominados de segunda e terceira dimensões. A questão a ser discutida não diz respeito à aplicação dos recursos obtidos com a exigência de tributos para concretizar o bem comum, isto é, a fórmula segundo a qual os direitos sociais se realizariam mediante a instituição de uma fonte de custeio e a aplicação do produto da arrecadação em programas sociais tendentes a tal fim (parafiscalidade).

Refere-se, sim, à possibilidade de que o Estado utilize a tributação como instrumento de intervenção na sociedade, sobretudo no campo econômico e social, com vistas a concretizar as suas diretrizes constitucionalmente previstas. Ou seja, ao em vez de apenas arrecadar tributos e aplicar os recursos respectivos, o Estado estimula ou desestimula comportamentos, visando a atingir os mesmos fins que tradicionalmente buscava atingir tributando. Esse fenômeno é denominado de extrafiscalidade.

Não seria possível sustentar que a extrafiscalidade viesse a substituir, completamente, a fórmula da parafiscalidade, pois o Estado continuará a ter que arrecadar recursos para fazer frente ao ônus decorrente da sua própria razão de existir, sobretudo com a realização dos direitos sociais, de cunho prestacional. No entanto, paralelamente a isso, é possível que políticas tributárias extrafiscais cumpram um importante papel na realização dos objetivos constitucionalmente postos, em especial os direitos fundamentais.

Assim, serão analisados os requisitos, pressupostos, limites e fins possíveis dessas políticas extrafiscais, além da forma como poderão ser efetivadas e operacionalizadas.

3 OS CONTORNOS CONCEITUAIS DA EXTRAFISCALIDADE

A princípio, a compreensão da extrafiscalidade ocorre pela via da exclusão. Uma vez que se compreende a ideia da fiscalidade, percebe-se que a ideia da extrafiscalidade gravita no seu espaço entorno. Isto é, se a fiscalidade se refere à forma como o Estado arrecada tributos para que, com isso, tenha recursos para realizar seus fins, a extrafiscalidade, por óbvio, corresponde a uma fórmula que ocupa um espaço alternativo a essa ideia.

Lobo Torres caracteriza a extrafiscalidade como a “utilização do tributo para obter certos efeitos na área econômica e social, que transcendem a mera finalidade de fornecer recursos para atender às necessidades do tesouro”²⁷. Dentro dessa linha, menciona Casalta Nabais:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente face às despesas públicas.²⁸

Cabe frisar que a extrafiscalidade não significa que o Estado deixe de arrecadar tributo. Ocorre que a finalidade visada com ela não é meramente arrecadatória, ainda que ingressem recursos aos cofres públicos. O objetivo transcende, pois, o arrecadar e direciona-se a estímulos comportamentais que tenham como fim objetivos constitucionalmente positivados. Nesse sentido, Lapatza explica:

Entendido assim, o “sustento da despesa pública” permite que o legislador estabeleça tributos com fins distintos da simples arrecadação, isto é, com fins neste exato sentido, “extrafiscais”, sempre que, como já dissemos, se respeitem as exigências mínimas do princípio de capacidade; que os fins desejados pelo legislador sejam também desejados e protegidos pela constituição; que sua consecução esteja encomendada por ela ao Estado e aos demais entes públicos; e que consecução influa ou se reflita, direta ou indiretamente, no nível de despesa pública ou em sua distribuição.

Penso que neste âmbito devem ser inseridos os chamados fins extrafiscais dos tributos. Com eles o Estado pode, por exemplo, buscar uma redução dos gastos (na conservação do meio ambiente através dos chamados tributos meioambientais; em saúde,

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, v. III, 1999. p. 135.

²⁸ CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 629.

através de impostos sobre o álcool ou o tabaco) ou um aumento do nível de renda ou uma melhor distribuição dela (através, por exemplo, de tributos que estimulam a utilização de terras ou outros elementos improdutivos).²⁹

Em última análise, toda imposição fiscal representa, em maior ou menor grau, uma espécie de intervenção do Estado na economia, mesmo que, *a priori*, o objetivo seja puramente arrecadatário. Assim, mesmo na fiscalidade, haverá sempre um espaço para a extrafiscalidade.

Conforme sustenta a doutrina espanhola, não se pode desconhecer o fato de que, como aponta o art. 4º da Lei Geral Tributária (espanhola), os impostos, além de representarem o meio de ingressos públicos, devem servir como instrumentos de política econômica geral, atender às exigências de estabilidade e progresso social e procurar uma melhor distribuição da renda nacional. Nesse sentido, o Tribunal Constitucional espanhol (STC 46-2000, de 17.02) entendeu, relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Física, que esse é um instrumento idôneo para alcançar os objetivos de redistribuição de renda e de solidariedade que a Constituição propugna e que dota de conteúdo o Estado Social e Democrático de Direito³⁰.

A extrafiscalidade não constitui uma novidade que tenha surgido com o advento do Estado Social. Com esse modelo do Estado, porém, a extrafiscalidade ampliou o seu grau de importância, estando apta a fazer frente às multifacetadas realidades sociais e econômicas que reclamam a intervenção estatal. Explicando isso, menciona Casalta Nabais:

A título de primeira nota trata-se de lembrar que os impostos extrafiscais não constituem uma novidade do estado social, já que neles sempre se incluíram os clássicos impostos aduaneiros proctetivos, bem antigos e conhecidos do estado liberal cuja finalidade era (e é) a de proteger os respectivos espaços económicos nacionais, pelo que a actual forma de estado – o estado social – se limitou a acrescentar a esses os

²⁹ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 25.

³⁰ LOZANO SERRANO, Carmelo; QUERALT, Juan Martín; OLLERO, Gabriel Casado; LÓPEZ, José Manuel Tejerizo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 13. ed. Madrid: Tecnos, 2002. p. 111.

chamados impostos ordenadores ou orientadores que, justamente por terem objectivos dominantes de intervenção económica e social, desencadearam a ampla problemática da sua legitimidade constitucional. Como segunda nota, há que assinalar que estes últimos impostos extrafiscais – os únicos que constituem portanto um verdadeiro *apport* do estado social – são bastante mais raros do que, à primeira vista se possa pensar, pois o legislador (fiscal) escassamente erige em finalidade dominante dum imposto a intervenção económica e social, convertendo-a, assim, numa medida de política económica-social por via fiscal.³¹

Conforme lembra Balleiro, uma das mais remotas formas de aplicação do tributo com fins extrafiscais refere-se à exigência de direitos alfandegários altamente onerosos na importação de mercadorias³². A cobrança de tributo dessa natureza não tinha, e ainda não tem, o fim precípua de gerar arrecadação, mas sim equilibrar a balança comercial e proteger a indústria nacional, ou, ainda, em sentido inverso, incentivar a entrada de produtos que, por serem escassos no mercado interno, pressionam as taxas inflacionárias.

O mesmo acontece com outros impostos – Imposto de Exportação, IPI e IOF –, os quais têm uma nítida conotação extrafiscal. Tanto é assim que a própria Constituição excluiu os referidos impostos da observância da regra da anterioridade anual (art. 150, § 1º)³³ e permitiu que as suas alíquotas fossem modificadas por ato do Poder Executivo (art. 153, § 1º), observados os limites previstos em lei. Isto ocorre porque tais tributos servem de instrumento à política económica/cambial, sendo imprescindível que esses instrumentos sejam ágeis³⁴.

³¹ CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 630.

³² BALLEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Revista e atualizada por Dejalma Campos, 1998. p. 190.

³³ Cabe mencionar que a Emenda Constitucional nº 42/2003 instituiu a regra da anterioridade nonagesimal, excluindo, porém, a sua aplicabilidade relativamente ao Imposto de Importação, ao Imposto de Exportação e ao IOF, entre outros tributos.

³⁴ Para exemplificar a necessidade de urgência, cabe lembrar que em fevereiro de 1995, no auge da “fantasia cambial” (sobrevalorização do real frente ao dólar) o automóvel mais vendido no país foi o Fiat Tipo, importado da Itália. Esta situação, por óbvio, estava destruindo a indústria automobilística nacional, razão pela qual o Poder Executivo duplicou a alíquota do imposto de importação incidente sobre automóveis (35% para 70%), exigindo imediatamente o imposto calculado de acordo com a nova alíquota.

Pode-se constatar, ainda, uma típica extrafiscalidade na exigência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, de forma progressiva, com vistas a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, § 4º), bem como na exigência do IPTU progressivo no tempo, nos termos do inciso II do § 4º do art. 182 da CF/1988.

Além disso, a extrafiscalidade se verifica no disposto nos arts. 153, § 3º, inciso I, e 155, § 2º, inciso III, os quais estabelecem que as alíquotas do IPI e do ICMS serão seletivas em função da essencialidade do produto, visando, neste, à adequação desses impostos ao princípio da capacidade contributiva. Percebe-se também a extrafiscalidade no art. 156, § 1º, inciso II, ao estabelecer que o IPTU terá alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. Ou, ainda, no disposto no art. 146, inciso III, alínea *d*, ao estabelecer a necessidade de um tratamento tributário diferenciado e favorecido para micro e pequenas empresas.

De qualquer forma, as hipóteses de extrafiscalidade não se esgotam nas já referidas, assim como se reconhece que toda imposição fiscal implica certo grau de intervenção do Estado no campo econômico e social, razão pela qual até os impostos que visam precipuamente a arrecadar estão imbuídos de uma conotação extrafiscal, mesmo que tênue.

Enfim, não é pelo fato de a Constituição prever algumas hipóteses de extrafiscalidade, que a tributação não poderia servir de instrumento de intervenção do Estado, com vistas a obter outros fins também constitucionalmente postos, embora não reservados expressamente à tributação como meio de realização.

Antes de examinar a legitimidade constitucional de extrafiscalidade, faz-se necessário analisar a face da desoneração fiscal com finalidade extrafiscal, ou seja, quais são requisitos e pressupostos constitucionais devem ser observados para a concessão das espécies de benefícios fiscais que depois serão definidos e analisados no contexto das concessões concedidas pelo Estado do Rio Grande do Sul.

4 EXTRAFISCALIDADE E BENEFÍCIOS FISCAIS

A extrafiscalidade manifesta-se por meio da majoração da carga tributária, com vistas a desestimular comportamentos que sejam contrários à maximização da eficácia social dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionais.

De outro modo, a extrafiscalidade se manifesta mediante a desoneração fiscal, desde que tenha os mesmos objetivos visados pela exacerbação da exigência fiscal comentada. Casalta Nabais explica as duas faces da extrafiscalidade:

De outro lado, é de salientar que a extrafiscalidade se expande por dois grandes domínios, cada um deles traduzindo uma técnica de intervenção ou de conformação social por via fiscal: a dos impostos extrafiscais, orientados para a dissuasão ou evitação de determinados comportamentos (em que são de integrar os chamados agravamentos extrafiscais de impostos fiscais), e a dos benefícios fiscais dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos.³⁵

Assim, a extrafiscalidade, em sua face de exoneração, se consubstancia na concessão de isenções ou benefícios fiscais, com vistas a concretizar direitos fundamentais, assegurar e estimular o desenvolvimento socioeconômico de determinada região ou incentivar determinada atividade que seja de interesse da coletividade. Por decorrência, explica Casalta Nabais:

Efectivamente, é no domínio dos chamados benefícios fiscais que a extrafiscalidade se revela em termos mais significativos e freqüentes, pois que é geralmente reconhecido integrar o seu próprio conceito a natureza ou carácter extrafiscal como, de resto, se verifica no conceito legal que a nossa ordem jurídica nos fornece – o art. 2º, nº 1, do EBF, que define os benefícios fiscais como medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. Pelo que os benefícios fiscais são, em si mesmos, medidas extrafiscais, o que os distingue designadamente dos chamados desagravamentos fiscais *stricto sensu* (não-sujeições tributárias que consubstanciadas em medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência, os quais, muito

³⁵ CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 630.

embora também possam ter por base, como de resto é freqüente, razões de natureza extrafiscal, não integram a verdadeira extrafiscalidade ou extrafiscalidade externa, já que eles sempre se conformam com as normas e princípios especificamente respeitantes à estrutura do imposto cuja incidência visam delimitar negativamente, configurando-se assim como medidas de política fiscal e não medidas de política económica e social por via fiscal, ou seja medidas que embora traduzam despesas fiscais enquanto diminuem as receitas ou a produtividade dos correspondentes impostos, são adoptadas pelo legislador fiscal no exercício do seu poder tributário, isto é, enquanto seleciona e delimita os factos tributários pro-nunciando-se sobre o que pretende tributar e o que não pretende tributar em função da política de impostos adoptada. Em suma, dos benefícios fiscais são de afastar estes desagravamentos que se situam no domínio da chamada erosão fiscal (pela erosão da matéria colectável ou do imposto que provocam) ou da extrafiscalidade interna.³⁶

No que tange à concessão de benefícios fiscais, a doutrina espanhola entende que ela pode estar materialmente justificada e, portanto, ser constitucionalmente legítima, sempre que tal concessão seja um expediente para a consecução de objetivos que gozam de respaldo constitucional.

Em vista disso, não se poderá, em tais casos, falar de privilégios contrários ao princípio constitucional da generalidade ou capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva, em muitos casos, não é o meio mais adequado para se alcançar uma melhor distribuição de renda, devendo ceder lugar a outros princípios constitucionais mais aptos para a obtenção de uma distribuição de renda mais justa para o seu próprio crescimento³⁷.

³⁶ CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 630.

³⁷ LOZANO SERRANO, Carmelo; QUERALT, Juan Martín; OLLERO, Gabriel Casado; LÓPEZ, José Manuel Tejerizo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 13. ed. Madrid: Tecnos, 2002. p. 111. Conforme mencionam os autores, O Tribunal Constitucional espanhol já reconheceu a finalidade extrafiscal e a possibilidade da utilização do tributo como instrumento de política económica conforme as seguintes decisões (SSTC 197/2002, de 19/11, 186/1993 de 07/06 e 134/1996 de 22/07), fazendo referências ainda nas decisões SSTC 276/2000 de 16-11 e 289/2000 de 30/11 (p. 111-112).

Todavia, esses benefícios fiscais não podem acarretar uma quebra total do princípio da capacidade contributiva, bem como desconsiderar esse princípio, pois isso significa uma discriminação injustificada e uma inaceitável exclusão do dever fundamental de pagar impostos (dever de solidariedade)³⁸.

Conforme examinado anteriormente, o dever fundamental de pagar tributos não pode ser, injustificadamente, dispensado, pois isso quebra os vínculos de solidariedade que pressupõem a cidadania, em sua contemporânea concepção. Ser cidadão significa ter deveres – entre os quais o de pagar tributos –, mas significa também ter direitos, especialmente o de exigir que não haja a ilegítima dispensa, por outrem, do principal dever de cidadania.

A concessão de benefícios e incentivos fiscais não pode ficar à mercê de interesses políticos e econômicos, fortemente defendidos por *lobbies*, no mais das vezes, obscuros. As referidas desonerações deverão submeter-se a mecanismos, substancialmente democráticos, de aprovação, sendo que só serão legítimos se os objetivos visados forem – de fato – constitucionalmente fundamentados.

Em nome da geração de empregos, muitos incentivos e benefícios de ordem financeira e fiscal foram concedidos no Brasil, principalmente nas últimas duas décadas. Em muitos casos, pouco tempo depois, constatou-se que se tratava de empreendimentos oportunistas e não comprometidos com os objetivos que serviram de pretexto à concessão das benesses fiscais e financeiras. Essas distorções colaboraram, inequivocamente, para o atual processo de crise vivenciado por boa parte das Unidades da Federação.

Enfim, a matéria relativa à concessão de benefícios e incentivos fiscais merece ter uma redobrada atenção no debate acerca do tipo de Estado que se quer ter, do tamanho desse Estado e dos objetivos que ele deve atingir. Há de se compreender que, quando determinada benesse fiscal é concedida, não se trata de uma manifestação de generosidade do ente “Estado” para determinado setor ou empreendimento. Trata-se, sim, da transferência de recursos de toda a sociedade, feita através do administrador do Estado (Governo), razão pela

³⁸ Nesse sentido a decisão do TSJ do País Basco de 30 de setembro de 1999, que declarou a nulidade de determinados benefícios fiscais que implicavam uma redução de 99% da base impositiva do Imposto sobre as Sociedades a empresas novas estabelecidas no referido território, posto que isto supunha uma redução tão acentuada na carga tributária que afetava o dever básico de contribuir previsto no art. 31.1 da Constituição Espanhola, em conexão com o princípio da capacidade contributiva. Tais benefícios foram considerados desproporcionais e inidôneos e provocavam a quebra do princípio da generalidade no dever de contribuir para com a coletividade (LOZANO SERRANO, Carmelo; QUERALT, Juan Martín; OLLERO, Gabriel Casado; LÓPEZ, José Manuel Tejerizo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 13. ed. Madrid: Tecnos, 2002. p. 112).

qual é imperioso que haja uma substancial participação de toda a sociedade no processo decisório da concessão da benesse.

Mesmo com uma efetiva participação da sociedade no processo decisório acerca da concessão do incentivo ou benefício fiscal, a constituição estabelece, explícita ou implicitamente, pressupostos, limites e objetivos que condicionam a legitimidade da extrafiscalidade.

5 A LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DA EXTRAFISCALIDADE

Sabe-se que a tributação extrafiscal implica discriminações, ou seja, implica tratamento diferenciado para aqueles que se encontram em situação de igualdade. Em vista disso, se poderia afirmar que a extrafiscalidade não encontraria fundamento constitucional por ferir o pilar da isonomia.

No entanto, a extrafiscalidade, além de possuir alicerce constitucional, serve de meio de concretização da própria Magna Carta. Por óbvio, isso só é sustentável se a discriminação perpetrada pela extrafiscalidade tiver como objetivo atingir uma meta que a própria Constituição determina deva ser atingida, razão pela qual Murphy e Nagel sustentam que a questão da justiça de determinado tratamento tributário não poderá ser considerada isoladamente. Conforme dizem:

Temos de saber: (a) se ela distorce o padrão mais amplo de redistribuição e financiamento da ação pública exigido pela nossa concepção geral de justiça, ou seja, se ela redireciona alguns custos e aumenta ou diminui sub-repticiamente a quantidade de redistribuição; e (b) se serve a outras finalidades, legítimas para a política fiscal, que sejam importantes o suficiente para neutralizar uma possível desvantagem do primeiro tipo.³⁹

Não se pode falar, desse modo, que, uma vez observados determinados limites, as discriminações perpetradas pela extrafiscalidade sejam contrárias à constituição por afronta ao princípio da igualdade, tendo em vista que elas devem ter por objetivo efetivar e concretizar aqueles princípios consagrados no próprio texto constitucional.

³⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 236.

A *priori*, portanto, a extrafiscalidade se legitima na exata proporção da legitimidade dos objetivos visados, e isso se verificará, certamente, quando os fins visados passarem pela realização dos direitos fundamentais. Por isso, Helenilson Pontes sustenta:

O Estado quando edita uma regra tributária com objetivo extrafiscal, o faz após uma interpretação/aplicação dos demais princípios do sistema jurídico. O Estado, assim, não obstante tenha motivações extrafiscais, não está livre para atuar contra o Direito, ou mesmo à margem do Direito e dos fins que este estabelece. A extrafiscalidade constitui, em regra, a utilização da competência impositiva como instrumento na busca do atingimento de outros princípios igualmente albergados pela ordem constitucional.⁴⁰

Na doutrina italiana, Moschetti entende legítima a extrafiscalidade quando seja fruto de uma adequada interpretação da constituição, observando-se: a) que não seja taxado fato ou situação destituída de capacidade econômica; b) que os interesses mercedores da extrafiscalidade sejam aqueles que efetivamente norteiam a Constituição; c) que sejam respeitados os princípios constitucionais que protegem outros setores da econômica no sentido de não prejudicá-los; d) sejam observados os limites da coerência, *in verbis*:

La discriminazione deve essere sempre frutto di una corretta interpretazione costituzionale e a tal fine: a) in nessun caso possono essere tassati fatti o situazione non manifestanti capacità contributiva; b) la qualifica della capacità econômica in termini di capacità contributiva deve risultare da un'interpretazione sistematica dell'art. 53 e delle altre norme costituzionali, non dunque qualsiasi interesse, opinabilmente scelto dal legislatore ordinario, legittima l'utilizzo extrafiscale, ma solo l'interesse collettivo che si inquadra nelle idee guida della carta costituzionale; c) devone essere quindi rispettati anche i principi costituzionali che nei diversi settori economici e sociali siano indirettamente intaccati dalle

⁴⁰ PONTES, Helenilson Cunha. *Ordem econômica e social: estudos em homenagem a Ary Brandão de Oliveira*. Coord. Fernando Facury Scaff. São Paulo: LTr, 1999. p. 153.

*norme tributarie; d) infine ulteriori limite à rappresentato dal principio di coerenza.*⁴¹

Seguindo essa mesma linha, o também italiano Enrico de Mita sustenta que a extrafiscalidade só é legítima, e, portanto, compatível com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, se o objetivo visado, tanto em relação aos impostos incentivadores quanto aos desestimuladores, for digno de tutela pelo ordenamento jurídico, observando-se, especificamente em relação à capacidade contributiva, que a imposição fiscal corresponda a um fato economicamente relevante e que represente uma manifestação de riqueza:

Ora sia le imposte incentivanti che quelle disincentivanti sono costituzionali quando il fine è degno di tutela dal punto di vista dell'ordenamento giurídico. Una volta stabilito che il fine è degno di tutela la scelta del mezzo prescelto è rimessa alla valutazione discrezionale del legislatore.

*Anche l'imposizione extra-fiscale deve rispettare il principio di capacità contributiva nel senso che, pur essendo preordinata a scopi extra-fiscali e pur realizzandosi tal scopi proprio quando il presupposto non si verifica, essa deve avere come presupposto un fatto economicamente rilevante, un fatto che sia manifestazione di ricchezza.*⁴²

Conforme sustenta Herrera Molina, o direito fundamental de contribuir de acordo com a capacidade econômica pode sofrer restrições pela finalidade extrafiscal de um tributo, com um caráter social, desde que: a) a medida seja idônea; b) a medida seja necessária, e, portanto, não haja outro instrumento que atinja os mesmos fins e respeite a capacidade econômica; c) a medida seja proporcional, isto é, a lesão sofrida pela capacidade econômica seja menor do que os benefícios trazidos pela obtenção dos fins visados pela extrafiscalidade⁴³.

É possível sustentar, portanto, que, em vista da extrafiscalidade, a capacidade contributiva seja desconsiderada, desde que os objetivos visados sejam constitucionalmente legitimados. Na doutrina nacional, Seabra Godoi argumenta nesse sentido:

⁴¹ MOSCHETTI, Francesco. *La Capacità Contributiva*. Padova: Cedam, 1993. p. 46-47.

⁴² MITA, Enrico de. *Principi de Diritto Tributario*. Milano: Giuffré, 1999. p. 92.

⁴³ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 128-129.

Ora, se a justiça tributária reduzir-se exclusivamente ao critério da capacidade contributiva, o atendimento daquela dimensão de construção de igualdade substancial ficaria prejudicado, pois o que a capacidade contributiva aponta é para um critério de neutralidade, segundo o qual os indivíduos devem submeter-se a um mesmo sacrifício tributário. Assim sendo, a tributação extrafiscal, com seus vários objetivos e princípios informadores, choca-se com o princípio da capacidade contributiva, mas deste choque nem decorre a derrogação da capacidade contributiva (ver colisão de princípios na teoria de Alexy), nem decorre que a igualdade foi desrespeitada, desde que a extrafiscalidade não se dê pela via dos favoritismos ilegítimos e da criação de privilégios e discriminações odiosos.⁴⁴

Do exposto, é possível concluir que a exigência tributária poderá ter conotação extrafiscal, sem que isso implique afronta aos princípios constitucionais dentro de um Estado Democrático de Direito. Isso ocorre porque a extrafiscalidade corresponde a uma forma de efetivar os princípios constitucionais e os direitos fundamentais, sendo que, por meio dela, é possível reduzir as desigualdades fáticas produzidas pelo modelo econômico vigente e alcançar a máxima densidade normativa do princípio da dignidade da pessoa humana.

Para tanto, é imprescindível que o objetivo a ser alcançado com a extrafiscalidade esteja de acordo com os grandes objetivos visados na Carta Constitucional (por exemplo: os arts. 1º, 3º, 6º e 170 da CF/1988), isto é, encontre fundamentação constitucional. Além disso, a extrafiscalidade, em concordância com a visão da doutrina italiana, não pode implicar exigência de tributo em relação a fato ou situação destituída de relevância econômica.

Enfim, o segundo pilar sobre o qual se alicerça este trabalho refere-se à possibilidade de que, por meio da extrafiscalidade, sejam concretizados os direitos fundamentais e, ao concretizá-los, seja dada a máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana, haja vista que tal princípio

⁴⁴ SEABRA DE GODOL, Marciano. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 215.

corresponde ao elemento comum – em maior ou menor grau – de todos os direitos fundamentais.

Além da fundamentação teórica precedente, para que a concessão de benefícios fiscais seja válida, devem ser observados certos requisitos. De acordo com a letra g, inciso XII, § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, cabe à lei complementar regular a forma como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal⁴⁵.

A Lei Complementar responsável é a nº 24, de 1975, a qual foi recepcionada com tal *status* pela Constituição Federal de 1988, e, em seu art. 1º, reza que as isenções e demais benefícios fiscais serão concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal⁴⁶.

Posteriormente, surgiu a Emenda Constitucional nº 3, de 1993, alterando o § 6º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, que passou a exigir que quaisquer benefícios só podem ser concedidos mediante lei específica do ente competente que regula exclusivamente a matéria.

Mais adiante, sobreveio a Lei Complementar nº 101, de 2000, também disciplinando a respeito da matéria, referindo em seu art. 14 que os benefícios de natureza tributária decorrentes de renúncia de receita devem estar acompanhados de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que iniciar a sua vigência.

Portanto, para a validade de incentivos fiscais dos Estados e do Distrito Federal é necessário: a) convênio autorizador; b) aprovação de lei específica pela Assembleia Legislativa do Estado outorgante do benefício fiscal; e c) proposta de lei orçamentária impactando o valor da renúncia do crédito pelo respectivo Poder Executivo Estadual.

Estabelecidas as condições de possibilidades para a concessão de benefícios fiscais, passa-se a verificar, no próximo item, as espécies de benefícios fiscais existentes no território gaúcho, bem como uma análise acerca da representatividade econômica deles.

⁴⁵ Vale dizer que, questionado sobre a exigência do Convênio celebrado no âmbito do Confaz, o Supremo Tribunal Federal se manifestou pela sua constitucionalidade. A título de exemplo, ver: ADI 1308, Relª Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, J. 12.05.2004, DJ 04.06.2004.

⁴⁶ Mencionados convênios são elaborados por um órgão colegiado denominado de Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, composto por representantes dos Estados, do Distrito Federal e do Governo Federal, sob a presidência deste último.

6 BENEFÍCIOS FISCAIS NO RIO GRANDE DO SUL

A partir do exposto, pretende-se analisar como vem sendo concedidos os benefícios fiscais no Estado do Rio Grande do Sul e o impacto econômico destes benefícios, relativamente à desoneração respectiva. Para tanto, examina-se o Demonstrativo das Desonerações Fiscais do Rio Grande do Sul, no qual foi apurado um total de R\$ 10.028.664,57 de desonerações em 2010, o que corresponde a 33,8% do recolhimento da arrecadação potencial dos impostos, sendo o restante, correspondente a 66,2% (R\$ 19.675.908,49), efetiva arrecadação⁴⁷. Desse total, R\$ 4.942.235,51 correspondem a benefícios fiscais concedidos pelo Estado, fazendo parte do contexto desse estudo, conforme tabela a seguir:

BENEFÍCIO FISCAL	IMPOSTO	VALOR R\$	% DESONERAÇÃO
Isenções	ICMS	1.255.371,05	12,52%
	IPVA	321.796,67	3,21%
	ITCD	92.307,14	0,92%
Reduções da Base de Cálculo	ICMS	556.397,97	5,55%
Créditos Presumidos	ICMS	2.206.149,49	22,00%
Não Estorno do Crédito Fiscal	ICMS	410.493,51	4,09%
Descontos da Lei do Bom Motorista	IPVA	73.457,03	0,73%
Descontos por Antecipação do Imposto	IPVA	26.262,66	0,26%
	Totais	4.942.235,51	49,28%
Fonte: Sefaz.			

Vale lembrar que a isenção corresponde a uma hipótese de exclusão do crédito tributário, prevista no art. 175, inciso I, do Código Tributário Nacional⁴⁸

⁴⁷ As tabelas podem ser acessados no mesmo endereço eletrônico indicado na nota de rodapé 3.

⁴⁸ Não obstante, entende-se equivocada a classificação eleita pelo legislador no sentido de ser a isenção modalidade de exclusão do crédito tributário, haja vista que, no momento em que a lei define que ocorrendo certo fato tributável o contribuinte está dispensado do pagamento do tributo, haverá o fato gerador, mas não a obrigação tributária e, conseqüentemente, não haverá crédito tributário a ser

e disciplinada entre os arts. 10 e 11 do Livro I do Decreto nº 37.699/1997 (RICMS/RS). Referida benesse deve estar prevista em lei que especifique as condições e os requisitos para ser usufruída, consistindo na dispensa do pagamento de tributo instituído em lei. O fato beneficiado pela isenção encontra-se dentro do campo de incidência do tributo, sendo que o legislador opta por dispensar o contribuinte do dever de adimplir com a obrigação tributária que nasceria com a ocorrência do fato originalmente gerador do dever jurídico tributário.

A isenção pode ser concedida de forma individual e geral, condicionada ou incondicionada e por prazo certo ou indeterminado. A peculiaridade está na isenção concedida de forma onerosa (condicionada), pois em tal hipótese não poderá ser suprimida ao arbítrio do ente tributante⁴⁹. Nas demais hipóteses, em que não há um ônus para o contribuinte usufruir do benefício, pode ser revogada a qualquer momento, tendo eficácia imediata⁵⁰.

É importante que não haja discriminações injustificadas mediante a concessão de isenções, a fim de que referido benefício, além ir ao encontro com a ideia de solidariedade/cidadania e o princípio da capacidade contributiva, respeito o princípio da igualdade.

Por sua vez, a denominada “redução da base de cálculo” se constitui em dispensa parcial do pagamento do imposto devido, operacionalizada mediante a utilização de uma base de cálculo diversa (obviamente menor) do valor da mercadoria ou do serviço, sobre a qual incidirá a alíquota aplicável. Trata-se, pois, de uma espécie de isenção parcial, conforme a própria Suprema Corte já definiu.

Na prática, não é instituída por lei, mas é necessária a aprovação da redução por meio de convênio elaborado no âmbito do Conselho Nacional Fazendário – Confaz, não obstante tal requisito ter sido inúmeras vezes desconsiderado. As hipóteses estão previstas nos arts. 23 e 24 do Livro I do RICMS.

excluído. Nesse sentido, ver críticas de: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 279-289.

⁴⁹ Súmula nº 544 do STF: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

⁵⁰ Súmula nº 615 do STF: “O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM”.

O crédito presumido, por sua vez, corresponde a um benefício que o contribuinte de ICMS se apropria mediante o lançamento na escrita fiscal de um crédito que não corresponde ao imposto destacado em documento fiscal de aquisição de mercadorias ou serviços, cujas entradas assegurariam o direito ao crédito fiscal. As hipóteses deste benefício fiscal estão elencadas no art. 32 do Livro I do RICMS.

De acordo com o art. 155, § 2º, inciso II, letras *a* e *b*, da Constituição Federal, a isenção ou não incidência não implicam em crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarretam a anulação do crédito referente às operações anteriores, salvo o ente tributário determine o contrário.

O Estado não tem a obrigação de manter os créditos nessas operações. Entretanto, pode prever as hipóteses em que não haverá o estorno dos créditos, o que acarretará a diminuição do montante devido pelo sujeito passivo, conforme modalidades previstas no art. 35 do Livro I e art. 3º do Livro III do RICMS.

Os descontos da lei do bom motorista e da antecipação do pagamento podem ser classificados como isenções parciais e, dentro do contexto da extrafiscalidade, estimulam comportamentos, estando devidamente legitimados.

Os demais valores que compõem o total das desonerações fiscais são compostos das hipóteses de não incidências, imunidades e do Simples Nacional, conforme se pode constatar nas tabelas elaboradas pela Secretaria da Fazenda. Não estão sendo objeto de análise junto a esse trabalho porque não há renúncia por parte do Estado, ou seja, nessas hipóteses, apesar de descritas na legislação estadual que disciplinam a cobrança de tributos, não há, pois, a opção de tributar/arrecadar.

Não há de se falar que, no caso da imunidade, haja uma espécie de desoneração (no sentido de renúncia de receitas), haja vista que ela está prevista na Constituição, devendo ser entendida, pois, como uma “exclusão de competência tributária” constitucionalmente posta.

Quanto às demais hipóteses definidas como de não incidência, não cabe melhor sorte. Se o fato está descrito como fora do campo de incidência de um tributo (como ocorre, por exemplo, na prestação de serviços passíveis de tributação pelos municípios – via ISSQN), não há de se falar em desoneração, uma vez que sequer há a possibilidade de incidência do tributo. Aliás, isso seria

tão inaceitável como dizer que ocorre desoneração de ICMS em relação à não incidência deste imposto estadual sobre a propriedade de bens imóveis urbanos!

Em relação ao recolhimento do ICMS no âmbito do denominado Simples, trata-se de legislação que, permeada por diretrizes constitucionais, instituiu sistema de recolhimento diferenciado de tributos para micro e pequenas empresas.

Quanto aos benefícios fiscais relacionados na Tabela *supra*, pois, há de se ter a devida atenção. Como sustentado desde o início do texto, a solidariedade deve pautar a ideia de cidadania fiscal, sendo que o dever fundamental de pagar tributos deve estar adequado ao princípio da capacidade contributiva.

Tal decorrência se dá por outro lado em respeito à cidadania, a qual, se, por um lado, assegura direitos; de outro, determina deveres aos cidadãos, especialmente o de pagar tributos. Mas há momentos em que, legitimamente, tais preceitos cedem espaço para que sejam concedidos benefícios fiscais, os quais, mediante a extrafiscalidade, possuem fundamento e são necessários ao desenvolvimento do Estado Democrático de Direito.

Como visto, há significativos valores envolvidos em relação à concessão dos benefícios fiscais do Estado do Rio Grande do Sul. Por isso, necessário olhar crítico e atento às benesses apontadas, pois não podem ir contra a fundamentação que as legitima, bem como não pode implicar violação indiscriminada à isonomia.

Ou seja, há de ser presente que a escolha pela desoneração fiscal deverá ser “o mais substancialmente democrática possível”, não sendo admissível, pois, que tal escolha esteja a mercê de interesses individuais e corporativos, descompromissados com o fundamento da existência do Estado: o bem-estar de todos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A ideia solidariedade pela fiscalidade implica a exigência de tributos de acordo com a capacidade contributiva do cidadão e, portanto, há um direito/dever de contribuir conforme a referida capacidade; enquanto que a solidariedade pela extrafiscalidade se constitui em um importante instrumento de concretização de objetivos e direitos fundamentais.

Pode-se afirmar, assim, que o dever de pagar tributos é o principal dever de cidadania, justamente porque, caso tal dever seja sonogado por parte dos

componentes de uma sociedade, restarão inviabilizadas as possibilidades de realização dos próprios direitos.

Se, por um lado, a construção de uma concepção adequada de cidadania fiscal passa pelo reconhecimento do dever fundamental de pagar tributos; por outro lado, implica o direito de participação efetiva na tomada de decisão acerca da divisão da carga tributária, bem como assegura o direito de impedir que haja exoneração ilegítima do referido dever fundamental. Tal concepção tem potencialidades para se constituir em um elemento importante à máxima concretização possível das promessas constitucionais (direitos fundamentais sociais especialmente).

Não são aceitáveis as ideias que sustentam uma redução das hipóteses manifestações de riqueza passíveis de serem alcançadas pela tributação, especialmente a simplista ideia de instituição de um imposto único, seja qual for a sua materialidade ou hipótese de incidência. Isso implicaria, pois, optar por um caminho diametralmente oposto aquele consagrado pelo Texto Constitucional, por evidente afronta ao princípio da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana.

Com a extrafiscalidade, muito embora ingresse recursos aos cofres públicos, o Estado utiliza-se da tributação para estimular ou desestimular comportamentos, visando a atingir os fins e objetivos constitucionalmente positivados. O que torna uma imposição extrafiscal é o predomínio de outro interesse, que não a obtenção de receitas públicas derivadas, devendo-se reconhecer, no entanto, que, em maior ou menor grau, todo tributo corresponde a uma intervenção do Estado na economia, mesmo que o objetivo seja puramente arrecadatário.

O fato de a Constituição prever algumas hipóteses de extrafiscalidade não significa que a tributação não possa servir de instrumento de intervenção do Estado, com vistas a obter outros fins também constitucionalmente postos, embora não reservados expressamente à tributação como meio de realização.

De um lado, a extrafiscalidade propicia exonerações mediante a concessão de isenções ou benefícios fiscais, com vistas a concretizar direitos fundamentais, assegurar e estimular o desenvolvimento socioeconômico de determinada região ou incentivar determinada atividade que seja de interesse da coletividade. Esses benefícios fiscais não podem implicar desconsideração total do princípio da

capacidade contributiva, pois isso significaria uma discriminação injustificada e uma inaceitável exclusão do principal dever de cidadania.

O dever fundamental de pagar tributos não pode ser, injustificadamente, dispensado, pois isso quebra os vínculos de solidariedade que pressupõem a cidadania, em sua contemporânea concepção, a qual passa pelo reconhecimento de que, além de direitos, tem-se deveres, entre os quais o de pagar tributos. Entre aqueles, destaca-se o direito de exigir que não haja a ilegítima fuga ao dever tributário.

A concessão de benefícios fiscais deve submeter-se aos mecanismos substancialmente democráticos de discussão e aprovação, sendo que só serão legítimos se os objetivos visados forem – de fato – constitucionalmente fundamentados. Assim, só será sustentável a discriminação perpetrada pela extrafiscalidade se essa tiver como objetivo atingir uma meta que a própria Constituição dirigente determina seja atingida.

A extrafiscalidade adequadamente utilizada corresponde a uma forma de efetivar os princípios constitucionais e os direitos fundamentais, sendo que, por isso mesmo, é possível alcançar a máxima densidade normativa do princípio da dignidade da pessoa humana. Por meio dela, mostra-se possível introduzir e considerar o “interesse humano” na tributação.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BALLEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Revista e atualizada por Dejalma Campos, 1998.
- BAPTISTA DA SILVA, Ovídio A. *Processo e ideologia: o paradigma racionalista*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BAUMAN. Zygmunt. *Europa*. Trad. Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2006.
- BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia*. 7. ed. São Paulo: Paz e Terra.
- BOVERO, Michelangelo. Entrevista coletiva concedida após sua conferência no ciclo de palestras denominado Fronteiras do Pensamento. *Jornal Zero Hora*, Porto Alegre, 8 ago. 2007.
- CASALTA NABAIS, José. *Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais: ab uno ad omnes*. 75 anos da Coimbra Editora. Coimbra: Coimbra, 1998.
- _____. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005.

- _____. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.
- CHULVI, Cristina Pauner. *El Deber Constitucional de Contribuir al Sostenimiento de los Gastos Públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2001.
- COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.
- DUVIGNAUD, Jean. *A solidariedade: laços de sangue, laços de razão*. Trad. Vasco Casimiro. Lisboa: Instituto Piaget, 1986.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007.
- LOZANO SERRANO, Carmelo; QUERALT, Juan Martín; OLLERO, Gabriel Casado; LÓPEZ, José Manuel Tejerizo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 13. ed. Madrid: Tecnos, 2002.
- MITA, Enrico de. *Principi de Diritto Tributario*. Milano: Giuffré, 1999.
- MOSCHETTI, Francesco. *La Capacità Contributiva*. Padova: Cedam, 1993.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- PONTES, Helenilson Cunha. *Ordem econômica e social: estudos em homenagem a Ary Brandão de oliveira*. Coord. Fernando Facury Scaff. São Paulo: LTr, 1999.
- QUEIROZ, Mary Elbe. O imposto sobre a renda das pessoas físicas e as distorções na sua incidência: injustiça fiscal? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. Trad. Milene Eugênio Cavalcante Greco e Marco Aurélio Greco. In: GRECCO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- SEABRA DE GODOI, Marciano. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, v. II, 2005.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, v. III, 1999.