



O TRIBUTO E AS POLÍTICAS PÚBLICAS

MAURÍCIO SARAIVA DE ABREU CHAGAS

*Apresentação por
Paulo Roberto Coimbra Silva*

*Prefácio por
André Mendes Moreira*

D'PLÁCIDO
EDITORA

O TRIBUTO E AS POLÍTICAS PÚBLICAS

MAURÍCIO SARAIVA DE ABREU CHAGAS



D'PLÁCIDO
EDITORA

Copyright © 2015, D'Plácido Editora.
Copyright © 2015, Maurício Saraiva De Abreu Chagas

Editor Chefe
Plácido Arraes

Produtor Editorial
Tales Leon de Marco

Capa
Tales Leon de Marco

Diagramação
Bárbara Rodrigues da Silva

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida, por quaisquer meios, sem a autorização prévia da D'Plácido Editora.



Editora D'Plácido
Av. Brasil, 1843, Savassi
Belo Horizonte - MG
Tel.: 3261 2801
CEP 30140-002

Catálogo na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica

CHAGAS, Maurício Saraiva de Abreu
O Tributo e as Políticas Públicas -- Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015.

Bibliografia
ISBN: 978-85-8425-120-9

1. Direito 2. Direito Tributário 3. Políticas Públicas I. Título

CDU34

CDD 341.39

À minha querida família, em especial à minha amada Rê

Sumário

Prefácio	11
Apresentação	13
Introdução	17
1. A execução de políticas públicas mediante normas tributárias indutoras	21
1.1. O tributo como instrumento social.....	21
1.2. O conceito legal de tributo.....	23
1.3. A função fiscal dos tributos.....	25
1.4. A função extrafiscal dos tributos.....	28
1.5. Coexistência entre as funções da norma tributária.....	31
2. As normas tributárias indutoras na Constituição	39
2.1. A competência tributária e as normas tributárias indutoras.....	39
2.2. As imunidades tributárias com caráter extrafiscal.....	42
2.3. Os princípios constitucionais tributários como limitação ao poder de tributar.....	53
3. As normas tributárias indutoras na legislação infraconstitucional	71
3.1. A legislação ordinária como fonte de normas tributárias extrafiscais.....	71

3.2. Fundamento da indução de condutas por meio de norma tributária extrafiscal.....	73
3.3. A aplicação das normas infraconstitucionais indutoras em conflito com os princípios constitucionais tributários.....	75
3.4. Limites à utilização de normas infraconstitucionais de caráter indutor.....	78
4. O conflito constitucional na perspectiva da proporcionalidade.....	87
4.1. A proporcionalidade como postulado.....	87
4.2. Critérios para delimitação da proporcionalidade.....	88
4.3. O juízo de proporcionalidade pelo legislador.....	90
4.4. O juízo de proporcionalidade pelo administrador público.....	91
4.5. O juízo de proporcionalidade pelo julgador.....	92
5. O conflito constitucional na perspectiva do Direito como integridade.....	95
5.1. A nova hermenêutica em uma sociedade plural.....	95
5.2. A sociedade de intérpretes.....	105
5.3. O Direito como integridade.....	109
6. Análise de situações práticas.....	117
6.1. Introdução à análise de decisões judiciais.....	117
6.2. Conflito entre norma tributária indutora e a regra da legalidade.....	118
6.3. Conflito entre norma tributária indutora e a irretroatividade.....	129
6.4. Conflito entre norma tributária indutora e a anterioridade.....	140
6.5. Conflito entre norma tributária indutora e o princípio da isonomia.....	151

6.6. Conflito entre norma tributária indutora e o princípio da capacidade contributiva.....	158
6.7. Conflito entre norma tributária indutora e o princípio do não confisco.....	165
5. Conclusões.....	173
Referências bibliográficas.....	179

Prefácio

O livro “O Tributo e as Políticas Públicas” resulta dos dedicados estudos de Maurício Saraiva de Abreu Chagas no curso de mestrado da Universidade Federal de Minas Gerais sobre o conflito entre as normas tributárias indutoras de comportamentos e as limitações estabelecidas pela ordem jurídica ao *jus tributandi* do Estado.

O autor, investido da mesma elevada competência com que exerce o magistério universitário e a advocacia privada, é capaz de, sem descurar por um momento sequer da profundidade que tão complexo tema exige, apresentá-lo em linguagem clara e objetiva. Procede, assim, como os grandes mestres, vale dizer, atento à efetiva compreensão de seus ensinamentos por aqueles que os buscam.

Consoante demonstra o jurista, todos os tributos exercem duas funções, uma fiscal, ligada à arrecadação para o custeio das estruturas estatais, e outra extrafiscal, que se relaciona com a cobrança para induzir ou desestimular determinadas condutas por parte dos contribuintes. Ocorre que, se no tocante à função fiscal as limitações ao poder de tributar são interpretadas de maneira bastante rígida, no tocante à função extrafiscal se admitem flexibilizações.

Em verdade, o autor afirma que o estabelecimento de normas tributárias extrafiscais está sujeito a, principalmente, três limites, quais sejam, de competência, fundamentação e intensidade. Isso significa que apenas o ente político com competência para tributar pode instituir tais normas, que o fundamento da indução da conduta deve ser albergado constitucionalmente e que a intensidade do estímulo deve ser compatível com o sistema constitucional tributário.

Nada obstante, existem situações nas quais o incentivo a determinada conduta colide de modo frontal com os princípios constitucionais

limitadores do exercício do poder de tributar, a exemplo da segurança jurídica, da isonomia e da vedação do efeito confisco. Como conduzir-se em casos tais? De que maneira resolver o conflito optando por uma ou outra solução?

O autor confere uma resposta para esse problema – deveras intrigante e com repercussões práticas de relevo, sobretudo no momento atual, em que o Estado cada vez mais intervém no *modus vivendi* de seus cidadãos – diferente do que a doutrina brasileira usualmente apresenta, analisando sob o viés crítico os diversos caminhos possíveis para concluir que o adequado está em se compreender o Direito como integridade – e nunca interpretá-lo “em tiras, aos pedaços”, como já alertavam os romanos.

Assim é que a presente obra leva o leitor à reflexão – intensa – sobre o assunto. Por isso, para mim é grande a satisfação ter sido escolhido para prefaciá-la, após ter tido a honra de orientar o seu ilustre autor no programa de Mestrado em Direito Tributário da Faculdade de Direito da UFMG, a Vetusta Casa de Afonso Pena.

Belo Horizonte, 12 de junho de 2015.

André Mendes Moreira

Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG
Doutor pela USP e Mestre pela UFMG em Direito Tributário

Apresentação

Com enorme alegria recebi a honrosa incumbência de proceder à apresentação do livro “O Tributo e as Políticas Públicas”, de autoria de Maurício Saraiva de Abreu Chagas, com o qual o autor inaugura sua promissora carreira jurídico-literária, conquistando, *ad initio*, merecido espaço na bibliografia do Direito Tributário pátrio.

De leitura obrigatória para todos os estudiosos do Direito Tributário interessados na enorme versatilidade e utilidade do tributo, em sua acepção contemporânea, como valioso instrumento de políticas públicas, a obra de Maurício revela muitas das virtudes do autor.

Com honestidade translúcida, *venia concessa* ao distanciamento e à cerimônia usualmente esperados na apresentação de um trabalho técnico-científico, devo confessar-me deveras envaidecido. Não pelo convite para redigir o prelúdio de um livro de altaneira relevância para o Direito Tributário, mas por haver acompanhado, *pari passu*, a notória evolução profissional e acadêmica de seu autor, inicialmente como aluno, monitor de graduação e estagiário de direito, até refulgir como mestre em Direito, pela Vetusta Casa de Afonso Pena, advogado de destaque na em sua área de atuação e sócio na labuta tributária.

Adepto à corrente de pensamento inaugurada pelo humanista e educador Carlos Bernardo González Pecotche, parece haver Maurício logrado extrair da Logosofia todo o seu potencial construtivo. Com a seriedade e serenidade que lhe são peculiares, incorporou os mais importantes valores na construção de um caráter inabalável, centrado na consciência da necessidade do aperfeiçoamento constante, da responsabilidade pela construção de suas próprias convicções e realizações, e, ainda, inspirado pelo altruísta princípio de ajuda ao próximo. Ao se conviver com Maurício, torna-se indesejável, aos observadores

mais atentos, admirar sua postura perante a vida, ao deliberadamente aceitar-se como herdeiro de seus próprios esforços na edificação de sua pessoa e de suas realizações, o que resulta em admiráveis dedicação e resiliência, sempre temperadas com o equilíbrio inerente às pessoas dotadas de elevada consciência de sua existência e valores.

Destacam-se, ainda, em sua filosofia de vida, a postura refratária ao argumento de autoridade e libertária dos preconceitos e influências sugestivas na busca de alçar suas próprias conclusões. Neste particular, dedicou-se o autor, sob a superna orientação do Prof. Dr. André Mendes Moreira, à instigante busca da efetividade dos princípios retores do *ius tributandi* ao tributo aplicado com funções preponderantemente extrafiscais.

Seduzido intelectualmente pelo debate instaurado no cotidiano de nossa clínica fiscal, percebeu o autor que quando utilizado o tributo em sua função indutora de comportamentos, pode a extrafiscalidade arrefecer os níveis de eficácia de certos princípios constitucionais. Vários são os exemplos concretos com os quais os estudiosos e operadores do Direito Tributário deparam-se, quando os ditos princípios materiais ou éticos da tributação, em especial, capacidade contributiva, isonomia, vedação de confisco, sofrem influência de outros princípios e valores conflitantes que são introjetados na legislação tributária, *v. g.*, a função social da propriedade, a proteção do meio ambiente, o desenvolvimento sustentável, a urbanidade, ou mesmo a praticidade.

Por certo, há muito não prevalece a antiquada concepção liberal do tributo que, sob a influência iluminista e dos ideais inspiradores da Revolução Francesa, norteadas pelo *laissez faire, laissez passer*, foi reconhecido como instrumento neutro, vocacionado exclusivamente ao financiamento das atividades estatais, devendo exercer nenhuma influência (ou a mínima possível) sobre as atividades dos particulares e às leis de mercado.

Hodiernamente, percebe-se não apenas a tendência, mas a necessidade mesmo, de se superar o tradicional binômio receita-despesa como única fórmula para viabilizar a consecução das finalidades do Estado. Inegável, pois, a possibilidade e a conveniência do tributo exercer duas funções distintas: a função *fiscal*, quando instituído com o propósito de abastecer a burra estatal; ou a função *extrafiscal*, quando instituído ou manipulado pelo legislador com a finalidade precípua de induzir comportamentos, inibindo condutas que, a despeito de sua licitude, revelam-se indesejáveis, ou estimulando condutas consideradas convenientes, à luz dos valores albergados pela *Lex Mater* de 1988.

Percebe-se, pois, sem prejuízo do caráter instrumental da atividade financeira do Estado, na qual se insere a cobrança de tributos, uma forte tendência de reconhecer a atividade de arrecadação não apenas como uma atividade *mediata* do Estado, destinada exclusivamente a suprir as necessidades do erário para a manutenção do aparato estatal e financiamento dos gastos públicos, mas também como instrumento apto a contribuir, *per si*, para a consecução das finalidades essenciais do Estado, no caso do Brasil, sinteticamente esculpidas no art. 3º da CR/88 e, expressa ou tacitamente, espaiadas nas entrelinhas de todo o texto constitucional.

Digno de nota que, mercê da complexidade inerente ao pós-modernismo, a vetusta dicotomia dos atos jurídicos lícitos e ilícitos, a despeito de remanescer válida, revela-se insuficiente porquanto dentro do enorme conjunto dos atos lícitos, podem-se classificar, à luz de determinado critério juris axiológico, (i) atos considerados convenientes ou desejáveis, (ii) atos inconvenientes ou indesejáveis, e (iii) atos neutros ou irrelevantes. Nessa ordem de ideias, em atenção a cada um dos valores que compõem a complexa e rica axiologia constitucional, não raro encontram-se, de um lado, condutas que podem contribuir para a concreção de valores caros ao texto constitucional e, d'outra margem, condutas que, sem se desbordarem para o campo da ilicitude, tendem a afastar a realidade dos ideais incorporados pela Constituição. Tais grupos, frise-se, condutas lícitas desejáveis ou indesejáveis, constituem relevante substrato para os legisladores tributários na introdução de propósitos ordinatórios e diretivos nas normas tributárias, direcionando seu ofício legiferante no sentido de encarecer outros objetivos além da mera arrecadação de receitas.

É, pois, nesse amplo conjunto dos atos lícitos que exsurge a função extrafiscal do tributo, prestando-se a fomentar ou a inibir as condutas (comissivas ou omissivas), a depender de sua relevância para a consecução de valores albergados constitucionalmente.

Observa-se, de forma cada vez mais frequente, a introjeção de valores de distintas naturezas (econômica, ambiental, agrária, urbanística, social, *et cetera*) na formatação do fato jurígeno tributário e da obrigação tributária principal, fazendo com que a tributação assumam feições e propósitos que transcendem o simples municiação dos cofres públicos, contribuindo diretamente para a realização dos fins *immediatos* do Estado através da indução de comportamentos.

Sendo o Direito Tributário permeável aos valores e princípios constitucionalmente albergados, torna-se inegável a função extrafiscal

dos tributos como valiosos instrumentos de políticas públicas. A possibilidade de exercer funções extrafiscais deixa de ser objeto de controvérsia, devendo-se a atenção das investigações se deslocar para os limites da utilização do tributo como mecanismo ordinatório, diretivo e indutivo.

Nesse contexto, destaca-se o livro de Maurício Chagas, que se propõe a tematizar tal questão, de relevância altaneira no contexto político e jurídico de sua contemporaneidade. É por demais necessária a missão de se estudar até que ponto os princípios limitadores ao poder de tributar podem ter sua eficácia arrefecida sob o pretexto de uma função preponderantemente extrafiscal de uma incidência tributária.

Com rigor metodológico, aliado à análise crítica da jurisprudência constitucional brasileira, o livro “O Tributo e as Políticas Públicas”, trazido à lume pela laboriosa D’Plácido Editora, tem a virtude de despertar o interesse e a reflexão crítica no desafio de arrostar o relevante tema dos limites impostos à utilização do tributo, em suas feições diretivas e ordinatórias, como valiosa norma indutora de comportamentos, destacando-se como um genuíno marco na construção teórica de sua acepção contemporânea. Ao autor, rendemos nosso louvor. Aos demais estudiosos, estimamos uma ótima leitura e profícua reflexão.

Belo Horizonte, 12 de junho de 2015.

Paulo Roberto Coimbra Silva

Professor de Direito Tributário da UFMG

Doutor e mestre em Direito

Introdução

O Estado é um importante fruto de uma construção social de muitas lutas, derrotas e conquistas. É resultado da capacidade de organização em comunidade. Não obstante sua estruturação ser indubitavelmente uma conquista evolutiva, há um desafio permanente para lhe atribuir e limitar poderes, de modo que possa atender as necessidades da comunidade que o sustenta, sem se tornar um fardo para ela.

Partindo desta perspectiva de que o Estado surge em função da organização de indivíduos em sociedade, a ele incumbe a responsabilidade de tutelar aqueles que lhe dão origem e razão de ser, assegurando os meios para o exercício das liberdades individuais.

Esta obra encontra-se neste contexto de análise e construção da relação entre os poderes do Estado de um lado e as lutas e liberdades individuais de outro.

Seu conteúdo foi desenvolvido em pesquisa realizada na Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Sua inspiração nasce de uma inquietação experimentada ainda nas primeiras lições do Direito Tributário: o objetivo de indução de condutas (caráter extrafiscal) autoriza as normas tributárias a flexibilizarem os princípios constitucionais tributários que estabelecem limites para a legislação tributária? Em caso de resposta afirmativa, quais os fundamentos, critérios e limites para a flexibilização dos princípios constitucionais tributários quando se faz uso de normas tributárias com fins extrafiscais?

A inquietação inicial provocou o resgate do tema, já antigo, da atribuição e controle de poderes do Estado. Suscitou ainda uma série de outras questões. O que caracteriza e como são identificadas as normas tributárias extrafiscais? O que legitima a adoção de normas tributárias

com o objetivo de induzir condutas? Existem regimes jurídicos diferenciados para as normas tributárias fiscais e extrafiscais?

Para um primeiro olhar sobre o tema, cabe observar que no âmbito do Direito Constitucional Tributário a relação entre Estado, poder e povo é questão explícita e ponto fundamental das relações tributárias. Se por um lado a Constituição confere poder ao Estado para impor o sacrifício de parte do patrimônio das pessoas (físicas ou jurídicas) em favor dos cofres públicos mediante normas tributárias, de outro, ela estabelece normas (competências, imunidades e princípios) que delimitam, restringem e regulam o exercício desta potestade.

Também com respaldo na ordem jurídica em vigor, o Estado busca implementar direitos, tutelar valores juridicamente apreciados ou mesmo desenvolver políticas públicas utilizando as normas tributárias como forma de indução de condutas, seja para promover aquelas que são socialmente valorizadas ou para desestimular as que não são desejáveis.

Tem-se observado, por exemplo, a utilização de normas tributárias visando a proteção do meio ambiente, o estímulo às manifestações culturais, a regulação do mercado econômico, a redução das desigualdades sociais, o incentivo às práticas desportivas, dentre tantos outros objetivos respaldados pela ordem constitucional.

Contudo, para que possam efetivamente alcançar a indução de conduta almejada, não raras vezes as normas tributárias com função extrafiscal estabelecem conflito com princípios tributários constitucionalmente consagrados, especialmente a segurança jurídica, a vedação ao confisco, a igualdade e ainda a capacidade contributiva.

Nestes casos, é preciso compreender qual a resposta jurídica mais adequada pois, embora os direitos não sejam absolutos, a possibilidade de flexibilização de princípios constitucionais tributários em virtude da adoção de normas tributárias extrafiscais é medida que não pode ser adotada indiscriminadamente, sob pena de se estabelecer o arbítrio tão combatido ao longo de um extenso e conflituoso processo histórico.

Visando o atendimento da inquietação descrita, o trabalho se inicia com uma análise acerca da possibilidade de utilização das normas tributárias como um mecanismo de execução de políticas públicas mediante a indução de condutas. Para isto, se busca promover uma identificação do tributo como instrumento social com duas funções distintas, a arrecadação de recursos para os cofres públicos e a promoção de políticas públicas por normas indutoras.

Em seguida se desenvolve o fundamento e o conteúdo constitucional das normas tributárias com função extrafiscal. Identifica-se que as normas de competência tributária não apenas restringem o exercício do poder de tributar, como também apresentam determinações expressas no sentido de utilização das normas tributárias como meio de indução de condutas na satisfação de objetivos constitucionalmente tutelados. Observa-se ainda que as imunidades, em muitos casos, são expressões inequívocas da função extrafiscal das normas tributárias. Ademais, também criam restrições para a utilização das normas tributárias indutoras ao limitar o poder de tributar.

Dedica-se ainda espaço para a análise dos princípios constitucionais tributários como limitações ao exercício do poder de tributar. Trabalhando com a doutrina que estabelece a diferenciação das normas jurídicas entre princípios e regras, faz-se incursão pelos princípios constitucionais tributários com especial destaque à segurança jurídica (explicitada nas regras de legalidade, irretroatividade e anterioridade), à isonomia, à capacidade contributiva e à vedação ao confisco. A análise realizada identifica a existência de uma potencial e real zona de conflitos entre estes princípios constitucionais tributários e as normas tributárias indutoras.

Na sequência é promovida investigação acerca da possibilidade da legislação ordinária constituir-se também em fonte de normas tributárias indutoras. Neste ponto se busca compreender quais os fundamentos que legitimam e autorizam a utilização de normas tributárias com função indutora. Procura-se estabelecer ainda uma primeira identificação dos limites à utilização de normas infraconstitucionais de caráter indutor, oportunidade em que se traz o foco para o ponto central da pesquisa: a utilização dos princípios constitucionais tributários como limites ao estabelecimento e graduação da indução de condutas pelas normas tributárias.

A partir de então são analisadas as possíveis soluções para as situações de conflito entre normas tributárias indutoras e os princípios constitucionais tributários.

Inicialmente se trabalha com a possibilidade de aplicação da proporcionalidade como postulado normativo a orientar uma adequada aplicação dos princípios, mediante a adoção de cada um dos três critérios que permitem a realização do seu juízo.

A investigação prossegue buscando um outro caminho para a solução de conflitos entre princípios, qual seja, a compreensão e aplicação

Se o Direito Tributário permeável aos valores e princípios constitucionalmente albergados, torna-se inegável a função extrafiscal dos tributos como valiosos instrumentos de políticas públicas. A possibilidade de exercer funções extrafiscais deixa de ser objeto de controvérsia, devendo-se a atenção das investigações se deslocar para os limites da utilização do tributo como mecanismo ordinatório, diretivo e indutivo.

Nesse contexto, destaca-se o livro de Maurício Chagas, que se propõe a tematizar tal questão, de relevância altaneira no contexto político e jurídico de sua contemporaneidade. É por demais necessária a missão de se estudar até que ponto os princípios limitadores ao poder de tributar podem ter sua eficácia arrefecida sob o pretexto de uma função preponderantemente extrafiscal de uma incidência tributária.


D'PLÁCIDO
EDITORA
www.livrariadplacido.com.br

ISBN 978-85-8425-111-7



9 788584 251117