

## RESUMO

A função extrafiscal dos tributos é o tema que contorna este artigo e o principal objetivo é analisar a sua compatibilidade com o princípio da igualdade tributária. Para atingir este propósito, analisa-se a extrafiscalidade em cotejo com os limites do poder de tributar e com o instituto da fiscalidade, sem olvidar o respeito aos princípios do sistema constitucional tributário. Com o estudo do postulado da igualdade tributária e da ponderação de valores, é possível afirmar que as funções fiscal e extrafiscal dos tributos se submetem ao mesmo regime normativo e às limitações impostas ao ente tributante pela ordem constitucional e infraconstitucional em vigor.

**Palavras-chave:** Sistema tributário. Tributo. Extrafiscalidade. Princípio da igualdade.

## ABSTRACT

The extra fiscal function of the taxes is approached by this article and the main objective is analyzing its compatibility with the equality principle in taxation. In order to reach this objective, it is analyzed the extrafiscality in relation to the limits of the taxation power, yet not forgetting the respect for the constitutional principles in taxation. It is possible to state, studying the equality principle and the principle of weighting values, that the fiscal and extra fiscal taxes undergo the same rules system, and the same limitations imposed to the contributors by the constitutional and infra constitutional order in force.

**Keywords:** Taxation system. Tax. Extrafiscality. Principle of equality.

## Introdução

A extrafiscalidade corresponde à intervenção do Estado, por meio dos tributos, no comportamento dos indivíduos, com o objetivo de estimular ou desestimular condutas, isto é, determinar comportamentos desejados.

Todo tributo possui caráter fiscal, mas, em se tratando de extrafiscalidade, a sua finalidade excede a "mera" arrecadação, preponderando o sentido de regulação de comportamentos com o fim de que sejam realizados valores constitucionalmente contemplados e escolhidos pelo legislador.

Na atual sistemática, pode-se encontrar a finalidade extrafiscal do tributo, de forma mais nítida, no artigo 149 da Constituição Federal, com a instituição de contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico. As demais formas de utilização dos tributos com finalidade extrafiscal não possuem previsão normativa expressa, mas decorrem da própria ordem tributária constitucional.

Assim como emanam da Constituição Federal a existência e o fundamento do tributo, dela também se extraem os seus limites. Em outras palavras, como norma de maior hierarquia, é a Constituição que estabelece todos os limites de atuação do Estado, nas distintas esferas, e delinea com precisão o poder de tributar.

Assim, se no caráter de fiscalidade do tributo se evidenciam restrições definidas pela ordem constitucional, a extrafiscalidade, com o *plus* de regular comportamentos, deve sujeitar-se a amarras equiparáveis às condutas que pretende induzir. Quer dizer: coibir o extravasamento do poder do Estado é o objetivo primordial da Carta Maior, de forma que, quanto maior a pretensão de ingerência do poder público na conduta dos indivíduos, mais controle deve haver sobre a atuação estatal enquanto poder tributante.

Por outro lado, a concepção de que a extrafiscalidade, apesar de impor possíveis amarras aos contribuintes, visa igualmente prestigiar valores constitucionais e não apenas ao abastecimento dos cofres públicos, torna possível o raciocínio inverso e permite

considerar que o instituto mereceria maior flexibilidade na observância dos limites do poder de tributar, inclusive, afastá-los, pois seu objetivo seria mais amplo que o da fiscalidade.<sup>1</sup>

A falta de normatização expressa sobre o instituto da extrafiscalidade acaba dificultando a definição de seus limites. Sabe-se apenas que há nele uma dualidade, que se evidencia na contraposição de seu objetivo – a realização de valores constitucionalmente contemplados – com os seus limites, que asseguram os mesmos valores.

Assim também entende Pires<sup>2</sup>, ao mencionar que “os tributos nascem a partir dos direitos fundamentais do homem, buscam a sua garantia e são por estes limitados”. O mesmo ocorre, e com maior nitidez, quando os tributos são utilizados com finalidade extrafiscal.

Nessa afirmação se encaixa o raciocínio de que os elementos do sistema tributário podem ser manuseados de formas diferentes para, desta maneira, atingir diversos grupos. No entanto, a utilização da extrafiscalidade para tal fim encontra um importante óbice jurídico-constitucional: o princípio da igualdade e da não diferenciação tributária.

Os princípios constitucionais são limitadores do poder de tributar e, conseqüentemente, também seriam limitadores potenciais da prática extrafiscal, que se exprime pela aplicação de critérios de exação diferenciados.

Dessa assertiva, extrai-se a importância de se conhecer o status hierárquico da extrafiscalidade, que consiste em verificar em que nível da hierarquia das normas se

<sup>1</sup> Para Cláudia de Rezende Machado de Araújo, a utilização dos mecanismos tributários da forma extrafiscal poderia ser entendida como o exercício do poder de polícia do Estado, sendo admitido, assim, o afastamento de princípios que beneficiam o particular em prol do interesse público. (Extrafiscalidade. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, Subsecretaria de Edições Técnicas do Senado Federal, ano 34, n. 122, p. 329-334, janeiro/março 1997).

<sup>2</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. O processo de inclusão social sob a ótica do direito tributário. In: \_\_\_\_\_; TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de direito financeiro e tributário** – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 82-83.

encontra, sobretudo quando confrontada com o princípio da igualdade.

Para atingir esse desiderato, em primeiro lugar, será imprescindível determinar o regime a que se submete a extrafiscalidade: se ao mesmo regime normativo da fiscalidade ou se a um regime de exceção às regras constitucionais limitadoras do poder de tributar, entre elas, os princípios.

Dessa forma, será possível perscrutar se a extrafiscalidade está subordinada ao princípio da igualdade ou se representa justamente uma exceção, um afastamento deste postulado basilar do Estado de Direito, em ordem a atender a outros importantes valores constitucionais.

## 1. Extrafiscalidade

Na essência da extrafiscalidade está o sentido de utilização do tributo de forma a incentivar ou desestimular comportamentos, sempre de acordo com o interesse público<sup>3</sup>.

Importante instrumento para o estabelecimento de uma ordem desejada<sup>4</sup>, a extrafiscalidade atua de forma indireta e secundária, na medida em que o Estado, ao invés de estabelecer regras jurídicas diretas de observância obrigatória, cria tributos para obter a ação ou a abstenção desejada. Essa é basicamente a diferença entre extrafiscalidade e sanção, ou seja, enquanto aquela implica desestímulo de forma indireta, esta o faz de forma direta.

A principal finalidade da função da extrafiscalidade é, pois, conduzir o comportamento do contribuinte em um determinado sentido ou direção e não a simples arrecadação. O comportamento a ser regulado possui ligação estreita com a hipótese

de incidência prevista na lei. Quer dizer: a situação que a lei descreve como passível de gerar uma obrigação tributária, quando concretizada, é justamente o objeto que se pretende moldar, por meio da extrafiscalidade, para obtenção do comportamento desejado.

Por sua vez, o objetivo a ser alcançado com o direcionamento do comportamento é a valorização de um princípio constitucional, sobretudo aqueles contidos nos artigos 3º, I a IV, 4º, II e VI, 6º, 7º, II e III, 170, III, IV, VI e VIII, 205, 215 e 217<sup>5</sup>, que, embora positivados, na prática não têm sido aplicados, de forma a serem minimamente garantidos, como propugnados na Carta Magna<sup>6</sup>.

A Constituição Federal de 1988 foi um grande marco para o país, na medida em que se revelou imbuída da pretensão de concretizar dispositivos constitucionais direcionados à efetivação de direitos fundamentais, sobretudo os de natureza social. Suas normas possuem caráter de imperatividade, isto é, seus dispositivos são vinculativos e obrigatórios<sup>7</sup>. Essa rigidez, portanto, atua sobre todas as normas jurídicas, delineando os seus contornos e limites, para que leis infraconstitucionais não possam contrariá-la. Com o sistema tributário não é diferente.

Na Constituição Federal, não há qualquer menção expressa à extrafiscalidade. Da disciplina de alguns dispositivos, entretanto, infere-se implicitamente a sua presença, mediante a ampliação da função arrecadatória do tributo com objetivos extrafiscais, sobretudo no regramento de

<sup>5</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 274-275.

<sup>6</sup> Roque Antonio Carrazza destaca que os tributos extrafiscais, “na medida em que interferem nas condutas das pessoas, precisam encontrar respaldo num valor constitucionalmente consagrado; nunca em concepções ideológicas ou morais, incompatíveis com a liberdade na atuação da vida provada das pessoas, que deve imperar num Estado Democrático de Direito como o nosso.” (ICMS. 14. ed., revista e ampliada até a EC 57/2008, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas anteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 458, rodapé).

<sup>7</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades sociais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 163.

<sup>3</sup> Com efeito, “[...] exarcebando-se a tributação desencorajam-se os comportamentos que ela alcança, pois as pessoas tendem a procurar caminhos alternativos para fugir à taxação além da conta”. (CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed., revista e ampliada até a EC 57/2008, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas anteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 457, rodapé).

<sup>4</sup> Alfredo Augusto Becker menciona, inclusive, que o impacto dos tributos na extrafiscalidade pode até gerar uma revolução social. (Teoria geral do direito tributário. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 628-629).

isenções, imunidades, contribuições parafiscais, empréstimos compulsórios, seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), progressividade, entre outros.

Os exemplos em que se verifica que a extrafiscalidade não é um instrumento de alcance de uma finalidade, mas sim uma função, são inúmeros. A função aqui referida se circunscreve a papel ou conveniência de utilizar elementos do sistema tributário para alcançar um objetivo pretendido, no caso, a realização de um valor constitucional.

Os valores constitucionalmente consagrados são o fundamento da função extrafiscal, sobretudo aqueles ligados ao desenvolvimento econômico e social do país, podendo ser considerado, inclusive, o fundamento jurídico-científico diretriz de conteúdo aberto<sup>8</sup>. Significa dizer que o fundamento corresponde aos valores e aos objetivos garantidos pela Constituição Federal; sem eles, a extrafiscalidade não pode vigorar, sendo, inclusive, inconstitucional.

Portanto, a extrafiscalidade encontra o seu fundamento de validade no texto constitucional, inclusive, como afirma Gouvêa<sup>9</sup>, “já foi reconhecida como princípio, seja de maneira expressa, com a afirmação de sua existência, ou de maneira implícita, quando é contraposta aos princípios tradicionais do Direito Tributário”.

Dessas lições, extrai-se que a extrafiscalidade é o efeito do manejo de instrumentos, ou seja, dos institutos do direito tributário, com o fito de induzir comportamentos em prestígio de um valor constitucional.

Há que se ressaltar, todavia, que mesmo com finalidade extrafiscal, o tributo sempre exercerá uma função fiscal, ou seja, arrecadatória. A extrafiscalidade estará sempre acompanhada da fiscalidade. Em ambos os casos, o que deseja o legislador é a realização

dos valores constitucionais. Na fiscalidade, pretende obter recursos para tornar efetivos direitos sociais, por exemplo. Desse modo, o produto da arrecadação obtido por meio da tributação é distribuído de forma a promover a saúde, a educação, a segurança etc., destinando-o a tais setores. Na extrafiscalidade, além da obtenção de recursos, o legislador alcança, diretamente, pela promoção de condutas ou pela repressão de comportamentos, a concretização dos direitos e valores pretendidos. Neste caso, o direito à saúde, por exemplo, é diretamente contemplado mediante a aplicação de uma tributação mais forte com relação ao comércio de cigarros, desestimulando o seu consumo. O mesmo se aplica à educação, que pode ser fomentada por meio de isenções relativas aos livros etc.

Nas duas situações, as normas tributárias ordenam comportamentos humanos com o objetivo de coletar dinheiro dos particulares para os cofres públicos, só que, no caso da extrafiscalidade, a motivação da tributação não é tão somente o abastecimento dos cofres públicos, mas sim a interferência do Estado em esferas que implicam desenvolvimento do país de forma geral.

Considerando que a extrafiscalidade tem fundamento mais amplo do que a fiscalidade, na medida em que visa à efetivação de valores constitucionais e não apenas ao abastecimento dos cofres públicos, a questão que emerge alude a decifrar se a extrafiscalidade seria uma norma de competência que atribui ao ente legiferante um comando de possibilidade igual ao da fiscalidade ou se seria possível a derrogação do regime tributário regular em prol de uma finalidade constitucionalmente consagrada.

## 2. Princípio da igualdade tributária

No direito, utiliza-se a palavra “princípio” para designar normas que possuem posição privilegiada em relação a outras normas e fixam valores e critérios a serem priorizados na aplicação de todo o sistema, ou seja, são “linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e

<sup>8</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 48.

<sup>9</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. **Interesse Público**. Porto Alegre, Notadez, ano VII, n. 34, p. 176-200, novembro/dezembro 2005. p. 181.

servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”<sup>10</sup>.

O princípio da igualdade é considerado instrumental, um postulado que se superpõe aos demais. Em outras palavras, situa-se no patamar de metanorma, que tem como objeto a disciplina da relação entre uma categoria de normas que se encontram em um plano inferior de linguagem.

É clássica a afirmação de Aristóteles de que tal princípio significa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam. A igualdade é o objetivo de uma busca em um processo de evolução contínua, “é sempre coisa a *realizar-se*”<sup>11</sup>.

A igualdade tratada na Constituição brasileira (artigo 5º) tem duas facetas: a igualdade formal, que garante que todos se submetam às normas legais, isto é, igualdade **perante a lei**, e a igualdade material, que garante que a lei trate todos que estão na mesma situação da mesma forma, é a igualdade **na lei**.

Para garantir o respeito ao princípio da igualdade, o Poder Legislativo pode instituir regras gerais e fixar padrões porque é impossível prever todas as situações que podem ocorrer no mundo real. Mas, justamente para tornar efetiva a igualdade, deverá estabelecer dispositivos aptos a corrigir discrepâncias que podem ocorrer entre o que está disposto na norma e a situação de fato, permitindo com que a lei seja aplicada de forma diferente em cada caso, a fim de se ajustar às distinções existentes na realidade.

Evidentemente, seja na norma, seja na sua aplicação (igualdade na lei e perante a lei), o tratamento diferenciado deve ser sempre motivado, ou seja, deve haver “a consideração adequada das diferenças relevantes”, bem como “a consideração de diferenças irrelevantes”<sup>12</sup>.

A igualdade sempre será aferida entre dois ou mais objetos e a medida de

comparação deve ser uma perspectiva pertinente à finalidade da comparação. Neste sentido, “considera-se pertinente aquela medida de comparação avaliada por elementos cuja existência esteja relacionada com a promoção da finalidade”<sup>13</sup>. Em outras palavras, deve haver nexo de causalidade entre a medida de comparação utilizada e a finalidade que justifica a sua utilização, ou seja, “o critério de descrime deve ter um nexo plausível com a finalidade da norma”<sup>14</sup>.

Também não se pode olvidar a necessária congruência entre “os elementos diferenciais colecionados e a disparidade das disciplinas estabelecidas em vista deles”, quer dizer, deve haver “correlação lógica entre o critério desigualador e a desigualdade de tratamento”<sup>15</sup>.

Lecionando sobre o tema, Ávila<sup>16</sup> destaca que deve existir igualmente uma relação “fundada e conjugada”, significando uma correlação ou relação de dependência entre a medida de comparação e o critério utilizado para tanto.

O critério mencionado pelo autor é por ele nominado de “elemento indicativo da medida de comparação”. Para exemplificar, utiliza a idade que, regra geral, indica a capacidade de discernimento do indivíduo. No caso, a idade seria o elemento indicativo da medida de comparação e a capacidade de discernimento seria a medida de comparação.<sup>17</sup>

A motivação e a fundamentação são imprescindíveis para a análise de todos esses aspectos, inclusive a correlação lógica entre o *discrimen* e a finalidade da desigualdade de tratamento.

Em se tratando de exação tributária, o princípio da igualdade está previsto, de forma

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 197.

<sup>11</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 209.

<sup>12</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 24.

<sup>13</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 47.

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 38.

<sup>15</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed., 21ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 37.

<sup>16</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 50-51.

<sup>17</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 50-51.

genérica, no artigo 150, inciso II<sup>18</sup>, da Constituição Federal, cuja disciplina veda o tratamento tributário desigual a contribuintes que estão em situação de equivalência.

O aspecto econômico do princípio da igualdade tributária se manifesta no princípio da capacidade contributiva. Este princípio permite diferenciar as pessoas ao estabelecer quais indivíduos ou categorias seriam desiguais e em que medida se desiguam<sup>19</sup>, de acordo com a capacidade contributiva de cada um (artigo 145, §1º<sup>20</sup>). Apesar da expressão “sempre que possível”, tal previsão teria estabelecido uma medida de comparação obrigatória quando o tributo é instituído com a finalidade exclusivamente fiscal<sup>21</sup>.

Diz-se que a exceção ao princípio da igualdade tributária seria a previsão contida no artigo 195, §9º<sup>22</sup>, da Constituição Federal, que permite que as contribuições para a seguridade

social, devidas pelos empregadores e pelas empresas, tenham alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, por distintas razões: atividade econômica exercida, utilização intensiva da mão de obra, porte da empresa ou condição estrutural do mercado de trabalho. Visa, evidentemente, promover o desenvolvimento da economia.

Outro exemplo que merece destaque se refere àquele que excepciona o princípio da uniformidade tributária (artigo 151, inciso I<sup>23</sup>), possibilitando a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do país. Por meio deste dispositivo, o legislador constituinte originário deixou consignada a promoção de um importante valor constitucionalmente assegurado: a redução das desigualdades sociais.

Vê-se, pelos exemplos aqui mencionados, que o conteúdo do princípio da igualdade deve ser sempre analisado em conjunto com outros valores prestigiados pela ordem constitucional em vigor. Por isso, costuma-se dizer que o princípio da igualdade seria uma norma-forma, ou seja, ele apenas se completa com conteúdos extraídos de outras normas constitucionais; seria apenas uma estrutura para aplicação de outras normas.

Torres<sup>24</sup> corrobora o raciocínio:

Sucedem que o princípio da igualdade é vazio, pois recebe o conteúdo de outros valores, como a justiça, a utilidade e a liberdade. Assim sendo, só será proibida a desigualdade na apreciação da capacidade contributiva do cidadão ou da necessidade de desenvolvimento econômico se não tiver fundamento na justiça ou na utilidade social, hipótese em

<sup>18</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]”

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

<sup>19</sup> CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997. p. 24.

<sup>20</sup> “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]”

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

<sup>21</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 56, 70.

<sup>22</sup> “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...]”

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. [...]”

<sup>23</sup> “Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; [...]”

<sup>24</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed., revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 78.

que estará ferida a liberdade alheia. Em outras palavras, as desigualdades serão inconstitucionais se não conduzirem ao crescimento econômico do País e à redistribuição da renda nacional ou se discriminarem em razão de raça, cor, religião, ocupação profissional, função etc., entre pessoas com igual capacidade contributiva, tudo o que implicará em ofensa à liberdade de outrem.

Dessa lição, extrai-se que o princípio da igualdade apenas se realiza quando observados outros princípios que o completam.

### 3. Conflito entre princípios

Princípio é mandamento nuclear que determina o critério de compreensão e a inteligência do sistema normativo. Tem como característica a generalidade e a preeminência, ou seja, é um vetor que busca dar a máxima efetividade às normas que a ele se submetem.

Os princípios têm grande importância porque auxiliam a compreensão e a consolidação do sistema normativo, sobretudo, quanto à possibilidade de solução de casos não previstos em regras. Significa dizer que, os princípios são a base para se compreender melhor a legislação e para conferir segurança aos indivíduos quanto à extensão de seus direitos e deveres.<sup>25</sup>

Os princípios não fornecem solução para situação concreta, embora conduzam o intérprete a alcançá-la; também não tratam de detalhes típicos da realidade concreta ou de uma situação determinada. Para além destes propósitos, eles expressam os valores dominantes que se pretende ver aplicados.

A diferença entre regras e princípios se encontra na estrutura: enquanto as regras descrevem uma hipótese fática e a previsão da consequência jurídica de sua ocorrência, os princípios contêm a prescrição de um valor ou *standards*.

Os princípios, explica Moraes<sup>26</sup>, são vetores axiológicos; em razão do seu alto grau de abstração, não possuem aplicação direta, como ocorre com as regras. Na aplicação das regras há de ser observada a “conformidade” entre os atos e elas. Na aplicação dos princípios, o que há é “compatibilidade” entre o ato e eles.

A relatividade é uma das características dos princípios, ou seja, em tese, não há ordem de prevalência de um sobre o outro; todos se encontram no mesmo patamar de hierarquia.

Em caso de choque entre princípios, a solução deve ser estabelecida à luz do caso concreto, aplicando-se o peso e a importância de cada um, método este que se denomina de ponderação de valores. Por meio desse método, o intérprete, diante da situação real apresentada, deve analisar e sopesar os princípios envolvidos na controvérsia, de forma que se compatibilizem, podendo haver inclusive a prevalência de um e a consequente restrição ou afastamento de outro.

Como mencionado, não existe *a priori* uma ordem de prevalência entre os princípios constitucionais, cumprindo ao intérprete, diante do caso concreto, aquilatar a supremacia de um princípio em detrimento de outro.

Não obstante, o próprio sistema normativo confere a alguns princípios uma posição privilegiada na hierarquia das normas. Tal posição decorre tanto do valor consagrado no princípio como de sua posição de destaque dentro do texto constitucional.

O preâmbulo e os primeiros artigos da Constituição Federal são um claro indicativo dos valores considerados imprescindíveis para a construção e o desenvolvimento do país. Têm-se, assim, como valores de ímpar relevância: os direitos sociais, os direitos individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade, a justiça, a fraternidade, o pluralismo, a ausência de preconceitos, a harmonia social, a ordem interna, a ordem internacional, a solução pacífica das controvérsias, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os

<sup>25</sup> MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 12. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 121.

<sup>26</sup> MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da Administração Pública**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 44.

valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, o pluralismo político, a separação de poderes, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais, a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, a independência nacional, a prevalência dos direitos humanos, a autodeterminação dos povos, a não intervenção, a igualdade entre os Estados, a defesa da paz, o repúdio ao terrorismo e ao racismo, a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade, a concessão de asilo político e a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

Verifica-se, portanto, que mesmo dentro do sistema de princípios, há a necessidade de sempre se respeitar um núcleo essencial de valores que a própria Constituição Federal cuidou de destacar. Reputa-se, assim, a existência de um conteúdo mínimo desses direitos, que não pode ser violado.

Em suma, embora os princípios sejam relativos e não tenham ordem de prevalência de um sobre o outro, há alguns que gozam de uma posição hierárquica abstrata privilegiada, decorrente de sua posição destacada na Constituição Federal. Percebe-se, desta feita, que esses princípios têm em seu favor um desnivelamento<sup>27</sup>, e isto significa dizer que, na ponderação de valores para a solução da uma situação concreta, deve-se atribuir peso maior a determinado princípio porque há razões para afastamento ou restrição de outros.

## Considerações finais

O sistema tributário constitucional é composto por normas limitadoras do poder de tributar e o propósito é proteger os contribuintes contra possíveis abusos do Estado. Referido sistema foi construído com o objetivo primordial de abastecimento dos cofres públicos para que o Estado realize as

suas atividades, que visam tanto colocar em prática quanto prestigiar os comandos constitucionais. Essa é a função fiscal do sistema normativo tributário.

Os tributos, entretanto, podem ser utilizados para finalidades que extrapolam a “mera” arrecadação, objetivando a regulação do comportamento dos indivíduos a fim de se promover valores constitucionalmente consagrados: é a nominada função extrafiscal.

Mesmo nesta função, isto é, mesmo que a exação tenha pretensões extrafiscais, não poderia o legislador deixar de observar os limites do poder de tributar estabelecidos pelo sistema tributário, com destaque para os princípios, pois não há nele qualquer tipo de autorização especial para tanto.

Por outro lado, a tributação com finalidade diversa da arrecadação é um corolário da supremacia do interesse público sobre o interesse do particular, o que implicaria a possibilidade de afastamento deste em prol da efetivação daquele. Neste sentido, seria possível concluir que a tributação com papel extrafiscal não precisaria obedecer aos princípios constitucionais tributários.

No que concerne especificamente ao princípio da igualdade, expressamente previsto no âmbito tributário, o que se observa é que a extrafiscalidade nem sempre implica o seu necessário desprestígio. Muito pelo contrário, ela pode revelar-se justamente pela aplicação estrita de referido princípio, sobretudo, ao dar efetividade à segunda sentença da clássica definição de igualdade (tratamento desigual para os desiguais na medida em que se desigualam). Neste caso, a diferença de tratamento cabe aos parâmetros do princípio da igualdade apontados no texto, seguindo seus exatos contornos e limites e, quando assim atua, adequa-se ao sistema com perfeição.

Há casos, porém, em que a extrafiscalidade pode claramente manifestar-se em desprestígio ao princípio da igualdade, situações nas quais ambos não se compatibilizam.

Primeiramente, é preciso lembrar que a extrafiscalidade não é um valor em si, mas sim uma função que visa promover valores constitucionais. Portanto, seria equivocado

<sup>27</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 149.



falar em conflito entre extrafiscalidade e princípio da igualdade, quando mais adequado seria refletir sobre o conflito entre o valor constitucionalmente visado pela extrafiscalidade e o princípio da igualdade.

O conflito entre o valor que fundamenta a extrafiscalidade e o princípio da igualdade poderia ser resolvido pelas formas tradicionais de ponderação de princípios e valores, já que ambos estariam no mesmo patamar hierárquico. Neste caso, poder-se-ia inferir que o legislador deveria determinar de forma clara e objetiva qual o valor prestigiado na norma, de modo que fosse possível ao intérprete estabelecer a eventual distinção de tratamento e, ao mesmo tempo, sopesar o valor que fundamenta o uso da extrafiscalidade com o princípio da igualdade. Mas essa não é a melhor forma de compatibilizar a extrafiscalidade e o princípio da igualdade, já que, como mencionado linhas atrás, o princípio da igualdade goza de uma posição privilegiada na hierarquia normativa, o que dificultaria o seu afastamento em prol de algum outro princípio. Além disso, o conteúdo do princípio da igualdade apenas se completa mediante a integração de conteúdos extraídos de outras normas constitucionais, sendo, assim, o instrumento para aplicação de outros valores.

Contudo, como visto, a igualdade é sempre aferida entre dois ou mais objetos, não permitindo que a comparação se estabeleça entre o objeto e o seu conteúdo. A solução que suscita a equalização da extrafiscalidade e do princípio da igualdade é extraída do próprio sistema tributário.

Certo é que a Constituição Federal não dispôs sobre um regime normativo diferenciado para a extrafiscalidade, o que permite concluir que este instituto ocupa o mesmo patamar hierárquico da fiscalidade, submetendo-se a todos os limites impostos ao poder de tributar, entre eles, os que devem respeito aos princípios. Aliás, quando se fala em poder de tributar, faz-se referência a qualquer competência tributária, independentemente da função que ela exerça, fiscal ou extrafiscal.

A extrafiscalidade, portanto, não é instituto autônomo e se submete ao regime

tributário regular. Subordina-se, portanto, ao princípio da igualdade, devendo absoluta obediência a ele, inclusive o entendimento que se extrai da segunda sentença que compõe o conceito aristotélico de igualdade: “se as pessoas não são iguais, não receberão coisas iguais”.

Conforme já apontado, há hipóteses em que a própria Constituição Federal prevê o uso dos tributos de forma extrafiscal, com a mitigação ou o afastamento dos princípios constitucionais, no caso, o da igualdade. Quando assim sucede, é claro o intuito do legislador de prestigiar algum valor constitucionalmente consagrado, estabelecendo uma exceção à superior posição do princípio da igualdade. Para alcançar o seu propósito, utiliza normas que gozam da mesma posição hierárquica dos limites do poder de tributar, isto é, normas constitucionais.

Nesses casos, a opção do legislador deve ser respeitada, pois houve o cuidado de posicionar a norma que excepciona a igualdade tributária no mesmo patamar do próprio princípio, afastando, assim, qualquer tipo de prevalência. Em outras palavras, o uso da extrafiscalidade com o afastamento de qualquer outro princípio tributário só pode ocorrer quando expresso e especificamente previsto no texto constitucional.

Quando, porém, a tributação com função extrafiscal for instituída por lei e não respeitar os limites do poder de tributar – no caso do princípio da igualdade, quando a lei infraconstitucional impuser tratamento diferenciado para situações equivalentes, tratamento igual para situações diferentes ou instituir tratamento desigual sem observar a medida da desigualdade –, a norma será inconstitucional, não podendo prevalecer.

Portanto, a extrafiscalidade está subordinada ao mesmo regime normativo que a fiscalidade e se submete às limitações constitucionalmente impostas ao poder de tributar, que poderão ser afastadas ou mitigadas apenas pela própria Constituição Federal, nas previsões específicas nela dispostas. No âmbito infraconstitucional, as desigualdades apenas são permitidas em ordem de se cumprir com rigor a segunda sentença da clássica definição do princípio da

igualdade (tratamento desigual na medida das desigualdades).

## REFERÊNCIAS

---

ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado de. Extrafiscalidade. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, Subsecretaria de Edições Técnicas do Senado Federal, ano 34, n. 122, p. 329-334, janeiro/março 1997.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed., 21ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed., revista e ampliada até a EC 57/2008, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas anteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades sociais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. **Interesse Público**. Porto Alegre, Notadez, ano VII, n. 34, p. 176-200, novembro/dezembro 2005.

\_\_\_\_\_. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 12. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da Administração Pública**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

PIRES, Adilson Rodrigues. O processo de inclusão social sob a ótica do direito tributário. In: \_\_\_\_\_; TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de direito financeiro e tributário** – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 75/98.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed., revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.