



João Ricardo Catarino e Diogo Ferraz

*Impostos extrafiscais ainda são imposto? Um excurso sobre a admissibilidade
teórica da figura e seus limites*

DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(ne1\)2022.ic-03](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(ne1)2022.ic-03)

Secção I

Investigação Científica*

* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review*.

IMPOSTOS EXTRAFISCAIS AINDA SÃO IMPOSTO? UM EXCURSO SOBRE A ADMISSIBILIDADE TEÓRICA DA FIGURA E SEUS LIMITES¹

ARE EXTRA FOUND RAISING PROPOSES TAXES STILL TAXES? AN EXCURSION ON THE THEORETICAL ADMISSIBILITY OF THE FIGURE AND ITS LIMITS

João Ricardo CATARINO²

Diogo FERRAZ³

RESUMO: Os impostos prosseguem hoje fins extrafiscais relevantes sem nunca terem perdido a sua função financeira, reditícia, de financiamento da atividade do estado. O objeto desta pesquisa são os impostos com finalidades exclusivamente extrafiscais, estudando-se a sua possibilidade teórica. E conclui-se que nada obsta, no plano dos princípios, à existência de impostos com finalidades puramente extrafiscais. Para o efeito propõem-se critérios específicos de identificação e de controlo da legitimidade de impostos extrafiscais, partindo da sua estrutura impositiva. Efetua-se também um teste de conformidade teórica da figura do imposto totalmente extrafiscal à luz dos

¹ Esta pesquisa resulta de um projeto de investigação levado a cabo no âmbito do Grupo de Administração e Políticas Públicas do CAPP - Centro de Administração e Políticas Públicas, classificado pela FCT - Fundação para a Ciência e Tecnologia de Portugal como Excelente, do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da U-Lisboa - Universidade de Lisboa.

² Investigador integrado no Centro de Administração e Políticas Públicas (<http://capp.iscsp.ulisboa.pt/>), centro de investigação registado na Fundação para a Ciência e Tecnologia (FCT), Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade de Lisboa. Doutor em Ciências Sociais na especialidade de Administração Pública pela Universidade de Lisboa; Mestre em Ciência Política pela Universidade Técnica de Lisboa (UTL); Licenciado em Direito pela Universidade de Lisboa (UL); Professor Catedrático do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ISCSP) da Universidade de Lisboa (ULisboa); Coordenador Geral da Unidade científica e pedagógica de Administração Pública do ISCSP; Membro da Comissão de Implementação do IVA em Portugal (1986), da Comissão de Reforma dos Impostos sobre o Património, e Membro da Comissão de Reforma do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (2014). Ex Investigador do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros do Ministério das Finanças de Portugal. Foi representante do Ministro das Finanças de Portugal nas Reuniões do Grupo de Alto Nível sobre a evolução Fiscalidade Interna na União Europeia (2002/2004) e no Comité de Assuntos Fiscais da OCDE (1986/1991; 2002/2004). Autor de vários estudos sobre fiscalidade e Finanças Públicas. Ex Juiz-Árbitro na arbitragem Tributária em Portugal no CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa. E-mail: jcatarino@iscsp.ulisboa.pt; Endereço profissional: Universidade de Lisboa, ISCSP – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Campus Universitário do Alto da Ajuda, Rua Almerindo Lessa, 1300-663, Lisboa, Portugal. Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-9372-083X>

³ Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universitat de Barcelona; Mestre em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro; Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas; Membro de grupo de pesquisa sobre o projeto de Diretiva europeia para a criação de um imposto sobre transações financeiras (financial transactions tax - FTT); Membro do Comitê Regional Lationamericano da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF); Coordenador do Projeto de Jurisprudência Tributária (PJT); Coordenador Tributário da sociedade Freitas Leite Advogados.

principais princípios teóricos da política fiscal, como a capacidade contributiva, a igualdade, a segurança jurídica e a proporcionalidade.

PALAVRAS-CHAVE: extrafiscalidade; impostos extrafiscais; capacidade contributiva; igualdade; isonomia; segurança jurídica; proporcionalidade.

ABSTRACT: Taxes today are continuing relevant extra found raising purposes without ever having lost its financial function, financing the activity of state organs. This research studies the theoretical possibility of the admissibility of taxes with only extra fund-raising purposes, concluding the theoretical admissibility of the figure. And it follows that nothing precludes tax purely extra fund-raising purposes. For this purpose, we propose specific criteria for the identification and control of the legitimacy of extra fund-raising taxes, starting from their tax structure. It makes also a theoretical compliance test figure of fully extra found raising tax in the light of the main theoretical principles of fiscal policy, such as the ability to pay, equality, legal certainty and proportionality.

KEYWORDS: extra found raising proposes tax; ability to pay; quality; legal certainty; proportionality.

1. INTRODUÇÃO

Os impostos possuem uma função financeira.⁴ Toda a dogmática da ciência das finanças, desenvolvida no séc. XX, se centrou na caracterização da figura do imposto como um instrumento reditício, criado para propiciar ao Estado político, dotado de poderes soberanos, os meios financeiros para satisfazer as necessidades coletivas.⁵ Todavia, as revoluções liberais influenciaram fortemente o rumo dos factos políticos e económicos em todo o mundo. O estado político, mas também o estado económico e financeiro sofreu, desde então, uma mudança de fundo. Os ideais espalhados, sobretudo pela segunda revolução inglesa de 1688, pela revolução americana (1776) e pela revolução francesa (1789), alteraram profundamente o papel do Estado e a função do imposto.⁶

Como consequência:

⁴ Ver CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. 6.^a edição. Coimbra: Almedina, 2020, p. 23 e FILIPPO, Luciano Gomes. *Consentimento ao imposto e eficiência tributária*. Curitiba: Juruá, 2012, p. 101 - 104.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: forense, 2006; FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto do contribuinte – a pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Coimbra editora, 2009; NABAIS, Casalta. *Direito fiscal*. 11.^a ed. Coimbra: Almedina, 2019; CATARINO, João Ricardo, *Teoria dos sistemas fiscais*, in CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). *Lições de Fiscalidade Vol. I – Princípios gerais e fiscalidade interna*, 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2020.

⁶ CATARINO, João Ricardo. *Para uma teoria política do tributo*. Cadernos de CTF, n.º 184. 2.^a edição. Lisboa: Ministério das Finanças, 2009.

a) Foi dado maior relevo ao imposto tendo em vista um aprofundamento dos ideais de justiça, assumindo um carácter universal, como fonte de financiamento primordial do estado. Uma vez banido o Estado de classes, do qual resultou o triunfo da ideia de igualdade, o imposto transformou-se na fonte primária do financiamento público por ser mais capaz de dar corpo ao ideário liberal: se todos são iguais, todos devem financiar a atividade pública na medida das suas capacidades.

b) As revoluções liberais nos séculos XVIII e XIX não só redefiniram o conceito de Estado moderno delimitando as suas funções, como introduziram o imposto, com carácter universal, em estados políticos sem classes sociais. O imposto assumiu uma função essencialmente financeira.⁷

b) Defendeu-se a estrita exigência de equilíbrio das contas públicas pela adoção de um vigoroso princípio do equilíbrio orçamental.⁸

2. A UTILIZAÇÃO PROGRESSIVA DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS PARA FINS “EXTRAFISCAIS”

Cabe hoje ao Estado desenvolver a atividade económica pública (v.g. arts. 81.º, 82.º da CRP) para a satisfação das necessidades coletivas, incluindo a obtenção de meios indispensáveis à sua cobertura.⁹

Sucedo que se é verdade que o imposto tinha, na matriz ideológica do Estado Liberal, uma função estritamente financeira, não é menos certo que ele veio a ser sucessivamente utilizado para fins “estranhos” à sua função inicial, puramente reditícia. Independentemente do termo que possa ser utilizado (“extrafiscalidade”, “extratributação”, “ultrafiscalidade”, etc.), que os impostos são hoje utilizados como instrumentos de concretização de políticas setoriais vastas e não apenas como modo de obtenção de receitas públicas destinadas

⁷ ABRAHAM, Marcus, *Curso de direito financeiro e tributário*. 2.ª ed. Rio de Janeiro: Campus, Elsevier, 2013.

⁸ BORGES, José Ferreira. *Princípios de syntelologia compreendendo em geral a teoria do tributo*. Londres: Bingham, 1831, reedição do Banco de Portugal, Coleção de Obras Clássicas do Pensamento Económico Português. Lisboa, 1995.

⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. 5.ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015; FOLLONI, André, *Isonomia na tributação extrafiscal*. Revista Direito GV, vol.10 n.º 1. São Paulo, Jan./Junho, 2014. <http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322014000100008>; CATARINO, João Ricardo, FONSECA, Jaime. *Sustentabilidade financeira e orçamental em contexto de crise global numa Europa de moeda única*. Sequência (Florianópolis), Vol. 34, n.º 67, 2013, p. 21-51.

à satisfação de necessidades coletivas de natureza geral (segurança interna, a saúde, a educação, a diplomacia, etc).¹⁰

Novos instrumentos foram adicionados à dogmática do imposto, como os benefícios fiscais, as isenções, as exclusões tributárias, as reduções de taxas / alíquotas, a progressividade do imposto, as suspensões de imposto, as deduções, os abatimentos e a concessão de incentivos, etc. cumprindo uma função cada vez mais relevante na utilização da política tributária para alcançar fins sociais gerais. O intervencionismo financeiro do Estado legitimou o imposto extrafiscal.¹¹

3. OBJETIVOS E METODOLOGIA

O objeto desta investigação é o estudo da possibilidade teórica de impostos com finalidades exclusivamente extrafiscais. O seu objetivo é determinar se a evolução das finalidades do imposto nos permite, no plano da dogmática própria da política e da prática tributária, conceber impostos com finalidades exclusivamente extrafiscais. Propomos os critérios de identificação e de controle de legitimidade dos impostos extrafiscais, nomeadamente à luz de alguns princípios fiscais estruturantes.

Demonstra-se a possibilidade da construção e aceitação teórica da figura desde que verificados certos requisitos. Os resultados sugerem que, sob certas condições, os tributos extrafiscais se devem considerar legitimados.

4. OS FUNDAMENTOS DA EXTRAFISCALIDADE (OU EXTRAFISCALIDADE “PORQUÊ”?)

As sociedades humanas são cada vez mais complexas. Nelas os Estados prosseguem fins de interesse geral muito alargados. O imposto e, até, mais latamente, o tributo constituem um importante instrumento de

¹⁰ LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Extrafiscalidade e regulação da economia: as mudanças tributárias nos Governos Lula e Dilma*. Sequência (Florianópolis), n.º 71, julho/dez. 2015. <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2015v36n71> p. 197.

¹¹ BLANCHET, Luiz Alberto, OLIVEIRA, Edson Luciani de. *Tributação da energia no Brasil: necessidade de uma preocupação constitucional extrafiscal e ambiental*. Sequência (Florianópolis) n.º 68, Jan./Junho 2014. <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2013v35n68p159>; LUKIC Melina de Souza Rocha. *Extrafiscalidade e Regulação da Economia: as mudanças tributárias nos Governos Lula e Dilma*. Sequência (Florianópolis), n.º 71, julho/dez. 2015. <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2015v36n71p197>; CATARINO, João Ricardo. *Globalização e Capacidade Fiscal Contributiva*. Revista de História e Teoria das Ideias, Lisboa: Centro de História da Cultura, UNL, Vol. XVI-XVII, II série, 2003.

prossecução dos mais variados fins de interesse geral pela facilidade com que ele são sentidos pelas pessoas para ordenar e orientar condutas.¹²

Assim, a extrafiscalidade integra o leque dos meios ou instrumentos, como a lei, a coerção, utilizados para orientar os agentes económicos a adotar os comportamentos sociais desejados, alcançando fins de interesse público geral.¹³ Como consequência desta ampla versatilidade do imposto, as primeiras premissas que devemos estabelecer dizem respeito aos seguintes aspetos: por que existe a extrafiscalidade? Para que serve a extrafiscalidade? Como funciona a extrafiscalidade? Estas perguntas demandam um breve exame da evolução das funções dos tributos e a identificação dos fundamentos e objetivos da extrafiscalidade.

4.1. AS FUNÇÕES DO TRIBUTO: APENAS ARRECADAÇÃO OU ALGO MAIS?

O advento das revoluções liberais precisou a função do imposto: propiciar meios financeiros para a satisfação das necessidades coletivas. As constituições políticas passaram a consagrar o imposto como a fonte mais evidente do financiamento público. No Brasil, o art.º 145.º da CF (1988) dispõe que a União, os Estados, o Distrito e os Municípios poderão instituir impostos, para além de outras figuras tributárias, mas nada se diz sobre a sua função concreta embora se saiba que são destinados a finalidades de ordem geral. Já a Constituição portuguesa de 1976, se nada diz expressamente quanto à possibilidade de o Estado (unitário) instituir imposto, é mais explícita ao estabelecer, no artigo 103.º n.º 1, que “Os impostos visam a satisfação das necessidades financeiras do Estado...”. Para rematar, na mesma frase: “...e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

Há, no texto português, uma clara atribuição ao imposto de finalidades extrafiscais ou extra reditícias. Segundo esta Constituição, o imposto pode visar fins que extravasam a política reditícia do Estado, abrangendo finalidades

¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16.º ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009; FERRAZ, Diogo. *Los tributos del mercado financiero: una perspectiva extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2016; FERRAZ, Diogo. *Fundamentos e limites constitucionais da extrafiscalidade do IOF*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 223, abril, 2014.

¹³ FERRAZ, Diogo. *Los tributos del mercado financiero: una perspectiva extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2016; FERRAZ, Diogo. *A supremacia do interesse público e o direito tributário*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2012.

sociais gerais sem esquecer as questões de igualdade perante a lei e ou a isonomia.¹⁴

Embora a Constituição brasileira não atribua, de forma direta, funções extra financeiras ao imposto, a verdade é que no sistema tributário brasileiro (tal como no português), encontramos inúmeras normas que claramente atestam que os impostos e o sistema fiscal possuem finalidades que vão para além da (mera) satisfação das necessidades financeiras do Estado. Instrumentos de uso comum tais como os benefícios fiscais, as taxas ou alíquotas progressivas (progressividade por escalões de rendimento/renda), incentivos fiscais e outras medidas justificam-se porque se pretende incentivar, condicionar, orientar a conduta dos contribuintes em geral.

A extrafiscalidade permite incentivar os comportamentos dos agentes económicos num certo sentido, funcionando como instrumento de coordenação e de integração económica.¹⁵ Como consequência, as funções do imposto alargaram-se a finalidades que nos permitem hoje continuar a qualificar de “imposto” realidades que não visam a obtenção de receita, mas a obtenção ou a “cobrança” de comportamentos desejados.¹⁶ Todavia, dado que uma admissão, assim tão aberta das finalidades extrafiscais do imposto pode introduzir uma perturbação grave na ordem estabelecida, defendemos que essa admissibilidade geral de impostos ou tributos com fins exclusivamente extrafiscais deve ser acompanhada de critérios delimitadores dessa possibilidade, sob pena de se correr o risco de perder o referencial teórico do imposto e os limites necessários à correta delimitação dogmática da figura.

4.2. OS OBJETIVOS E O FUNCIONAMENTO DA EXTRAFISCALIDADE (OU EXTRAFISCALIDADE “PARA QUÊ” E “COMO”?)

Há, pelo menos, dois tipos de efeitos mais importantes da tributação extrafiscal.¹⁷ Primeiramente, há efeitos morais pois certos tributos podem ser

¹⁴ FOLLONI, André, *Isonomia na tributação extrafiscal*. São Paulo: Revista Direito GV, vol.10 n.º 1. jan./junho, 2014. <http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322014000100008>

¹⁵ CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. 6.ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, p. 68 e ss.

¹⁶ ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 12 e ss; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho tributario español*. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 168.

¹⁷ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 190-203; VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y*

utilizados para o alcance de fins de caráter moral, para a disciplina dos costumes. O Estado pode, a um só tempo, obter receitas e efeitos morais disciplinando os gastos e “corrigindo” as preferências dos contribuintes.¹⁸

Além disso, e talvez principalmente, há efeitos económicos uma vez que os tributos impõem sacrifícios, diminuindo o consumo ou a poupança, mas também podem gerar benefícios na redistribuição da riqueza, influenciando o equilíbrio económico resultante da relação entre os preços e o mercado, funcionando como um meio de o Estado intervir na economia.¹⁹

Outros efeitos económicos extrafiscais relevantes são os relativos à influência que o tributo pode ter sobre o que PIGOU chamou de “desajustes na alocação de recursos entre diferentes usos”.²⁰ O autor segrega tais desajustes em duas espécies: a primeira ocorre quando “o valor do resultado marginal líquido *privado* do emprego de recursos em determinado uso é maior ou menor que o valor do resultado marginal líquido *social* daquele mesmo emprego”; o segundo acontece quando, “em relação a certos bens e serviços, a relação entre o desejo das pessoas e a satisfação que resulta do cumprimento daquele desejo é maior, ou menor, que a satisfação que resultaria de outros bens e serviços”.²¹

Trata-se do conhecido conceito de externalidade, que ocorre quando certa atividade possui custos sociais que superam os custos privados e que não se repercutem no preço daquela atividade, transferindo-os para a sociedade.²² Às vezes, o melhor interesse da sociedade está em estabelecer um adequado equilíbrio nessas duas hipóteses de desajustes. E esse melhor equilíbrio pode ser implementado através de tributos, “impondo taxas /

dogmática tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 45; SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho – Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo*, Vol. I. Madrid: IEP, 1975, p. 94.

¹⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Los impuestos de ordenamiento económico*. In: *Hacienda Pública Española*, n.º 71. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981, p. 20.

¹⁹ OLLERO, Gabriel. *Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E.* In: *Hacienda Pública Española*, n.º 96/1985. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1985, p. 337.

²⁰ PIGOU, Arthur Cecil. *A study in public finance*. 2nd edition. London: Macmillan and Co., 1929, p. 118.

²¹ PIGOU, Arthur Cecil. *A study in public finance*. ob e loc. cit, p. 118 e segs.

²² VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do pecado – o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Coimbra: Almedina, 1999, p. 77-78; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Los impuestos de ordenamiento económico*. In: *Hacienda Pública Española*, n.º 71. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981, p. 20-25.

alíquotas apropriadas v. g. sobre consumos exagerados e usando a receita arrecadada para conceder subsídios, taxas / alíquotas apropriadas”.²³

A tributação extrafiscal pode jogar o duplo papel de reequilibrar esta distribuição de custos (ainda que de uma maneira presumida), por ser difícil verificar com exatidão o montante dos custos privados e sociais²⁴ e de desincentivar atividades nas quais tal desequilíbrio seja inerente. Com efeito, sempre que o consumo de determinado bem gere custos (ou proporcione benefícios) à sociedade que não sejam debitados (ou creditados) ao próprio consumidor, é natural que muitos (ou muito poucos) recursos sejam afetos ao consumo desse mesmo bem - e não se pode esperar que o próprio mercado corrija tais exterioridades por via de mecanismos comerciais, pois os seus efeitos repercutem-se precisamente sobre terceiros que estão fora da relação contratual em jogo.²⁵

Resta, assim, a intervenção do Estado, que pode suprimir as exterioridades através de incentivos ou, inversamente, através de restrições.²⁶ E as mais óbvias formas de incentivo ou de restrição estatal são os subsídios (inclusive via dos benefícios fiscais) e os tributos. O tributo serve, nesse caso, para a interiorização de tais externalidades, sendo incorporado no preço de mercado dos bens.²⁷

Estes efeitos da tributação devem ajustar-se aos objetivos constitucionais e ser razoavelmente subsumidos a, pelo menos, um deles. Ademais, a tributação extrafiscal encontra limites intrínsecos (ou imanentes) resultantes da sua própria forma de ser, do seu fundamento de legitimação; bem como limites extrínsecos, oriundos do encaixe da extrafiscalidade no sistema jurídico-constitucional como um todo e no sistema tributário em particular, pois, como uma peça desse sistema, a extrafiscalidade não tem vida

²³ PIGOU, Arthur Cecil. *A study in public finance*. ob e loc. cit, p. 123; LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *La determinación de un límite cuantitativo a la imposición indirecta y la extrafiscalidad*. Nueva Fiscalidad, nº 1, Enero-Febrero. Madrid: Dykinson, 2011, p. 33.

²⁴ ALONSO GONZÁLEZ, Luía Manuel. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 29.

²⁵ SZTAJN, Rachel. *Sistema financeiro – entre estabilidade e risco*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 183.

²⁶ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Los impuestos de ordenamiento económico*. In: Hacienda Pública Española, n.º 71. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981, p. 20.

²⁷ VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do pecado – o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Ob. e loc. cit. p. 201-202; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Los impuestos de ordenamiento económico*. Ob. e loc. cit. p. 19.

autónoma e independente das outras engrenagens.

5. OS LIMITES INTRÍNSECOS DA EXTRAFISCALIDADE (OU “EXTRAFISCALIDADE” ATÉ QUE MEDIDA?)

Os fundamentos e os objetivos da extrafiscalidade são capazes de revelar alguns limites. Eles são intrínsecos à tributação extrafiscal por serem inerentes ao seu próprio conteúdo. São limites que complementam a definição de extrafiscalidade e cuja inexistência seria contraditória aos pressupostos de legitimação da tributação extrafiscal.

5.1. NECESSÁRIA COMPETÊNCIA MATERIAL CORRELATA AO OBJETIVO EXTRAFISCAL

O primeiro desses limites corresponde, a nosso ver, ao de que a *extrafiscalidade deve ser manejada pelo órgão Estatal que possua o mandato ou a competência tributária e material para promover o respetivo objetivo constitucional*. Doutrina vária entende que o tributo “extrafiscal” difere do tributo “fiscal” porque neste basta que o ente possua a competência tributária para que o tributo possa ser instituído. Definitivamente, o poder extrafiscal está inexoravelmente vinculado à competência para o cumprimento de certo objetivo constitucional.²⁸

A explicação para esse limite é simples: se a Constituição atribui a determinado ente estatal a responsabilidade de fazer cumprir certo objetivo constitucional por meio das medidas adequadas a este fim, é evidente que também lhe concede a prerrogativa de usar todos os instrumentos que o ordenamento jurídico põe à sua disposição para que cumpra tal obrigação, entre eles a tributação extrafiscal.

De igual maneira, a consagração dessa prerrogativa exclui a possibilidade de que os demais entes estatais (que não possuem a incumbência de alcançar aquele fim constitucional) utilizem tal objetivo

²⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Los impuestos de ordenamiento económico*. Ob. e loc. cit. p. 607; VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 49; CASANELLAS CHUECOS, Montserrat. *Reflexiones en torno a la previsible declaración de inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales*. Revista Noticias de la Unión Europea, nº 308, septiembre. Bilbao: Wolters Kluwer, 2010, p. 30; OLLERO, Gabriel. *Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E*. Hacienda Pública Española, n.º 96/1985. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1985. p. 347.

constitucional como fundamento para a adoção de determinada medida extrafiscal (ou de qualquer outra natureza). Caso contrário, seria possível que um ente estatal, que não tem competência constitucional para promover determinado fim, adotasse medidas relacionadas com este fim que se contraponham àquelas adotadas por outro ente estatal que possui tal competência constitucional, provocando uma esquizofrenia sistémica, contrária ao princípio basilar da supremacia constitucional.

5.2. A NECESSÁRIA PROPORCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL

A relação umbilical entre a tributação extrafiscal e os fins por ela prosseguidos impõe que a avaliação da legitimidade dessa tributação seja feita com referência a estes fins (a tributação extrafiscal deve ser apta a contribuir para alcançar os seus fins) e, conseqüentemente, aos outros fins constitucionais que porventura se contraponham aos objetivos extrafiscais (a tributação extrafiscal não pode levar a uma restrição desproporcional desses fins contrapostos). Assim, considerando que a proporcionalidade tem a função de controlar se as normas que tutelam fins (legítimos) eventualmente contrapostos não se vulneram umas às outras, a proporcionalidade torna-se a ferramenta jurídica por excelência de análise da idoneidade constitucional da tributação extrafiscal. Já existe ampla doutrina sobre a aplicação desta norma, especialmente dos seus elementos (adequação; necessidade; proporcionalidade em sentido estrito), com a qual estamos de acordo.²⁹ Assim, basta expor brevemente os referidos elementos, para verificar como a proporcionalidade cumpre este papel decisivo.

Primeiramente, a proporcionalidade exige a *adequação* da medida extrafiscal, i.e., deve existir uma *possibilidade* fática razoável de que a introdução de tal medida leve ao alcance do objetivo extrafiscal que lhe serviu de fundamento. O exame de adequação realiza-se *ex ante*, não *ex post*, para não ser influenciado pelo facto de que a aplicação concreta da medida

²⁹ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997; AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, 2000.

extrafiscal acabe por não levar ao cumprimento do objetivo extrafiscal.³⁰

Em suma, a proporcionalidade exige que a tributação extrafiscal tenha a aptidão abstrata de contribuir para o objetivo que a fundamentou. A eventual ineficiência concreta da medida é um fator que deve ser controlado por outros meios – inclusive porque pode resultar de outros fatores não tributários, como uma mudança na situação de facto relevante.³¹

Por outro lado, a proporcionalidade impõe um exame de *necessidade* - entre as medidas possíveis e aptas (equivalentes) para alcançar a finalidade constitucional, a tributação extrafiscal deve ser a menos restritiva dos Direitos envolvidos.³² Isto é, se existirem outras medidas (tributárias ou não) que sejam igualmente idóneas, mas que suponham uma menor limitação aos Direitos contrapostos, são estas últimas que devem ser adotadas (v.g. comparando medidas tributárias e regulatórias).³³

Finalmente, a proporcionalidade exige um exame sobre a relação de custos e benefícios da medida pois o alcance do objetivo extrafiscal deve ser qualitativamente superior à limitação imposta aos interesses legítimos contrapostos àquele objetivo³⁴. Não só a medida extrafiscal deve ser adequada e necessária, como os benefícios que ela gera devem ser superiores ao prejuízo que a sua aplicação causa sobre os outros interesses e Direitos.

5.3. A CORRELAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL E FINALIDADE EXTRAFISCAL

O facto de a extrafiscalidade ser o meio pelo qual o Estado utiliza a tributação para promover objetivos constitucionais, estimulando e

³⁰ AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Ob. e loc. cit. p. 187.

³¹ Não queremos dizer que uma tributação extrafiscal concretamente ineficaz e ineficiente não possa ser considerada ilegítima a posteriori, pois o necessário vínculo extrafiscalidade-finalidade-realidade e o princípio da igualdade exigem uma contínua avaliação sobre a legitimidade da tributação extrafiscal. O que pretendemos registar é que essa ilegitimidade, caso se produza, não será consequência da aplicação da proporcionalidade, mas sim de outros princípios e normas jurídicas que condicionam a extrafiscalidade.

³² VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 88.

³³ AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Ob. e loc. cit. p. 189-190; LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *La determinación de un límite cuantitativo a la imposición indirecta y la extrafiscalidad*. Ob. e loc. cit. p. 55.

³⁴ AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Ob. e loc. cit. p. 190-191.

desincentivando condutas conforme estas contribuam mais ou menos para o alcance de tais objetivos,³⁵ impõe uma forma de estruturação peculiar, a saber: a tributação extrafiscal deve ser estruturada de modo a que quanto mais o contribuinte se adequa ao alcance do objetivo constitucional, menor deve ser a sua carga tributária, e vice-versa.

Com efeito, já vimos que um requisito básico para a legitimidade da tributação extrafiscal é o de que ela tenha, ainda que teoricamente, a capacidade de contribuir para alcançar do fim constitucional que legitima a sua imposição. Ele é cumprido quando a estrutura da tributação extrafiscal reflete o estímulo ou o desincentivo que se quer introduzir, em que quanto mais o contribuinte adequa sua atuação conforme o objetivo constitucional, menor será a respetiva carga tributária.³⁶ De facto, “para ser aceitável, a extrafiscalidade deve deixar uma porta aberta para a melhoria, oferecendo menor tributação como contrapartida da alteração da conduta do agente.”³⁷

Se este requisito mínimo não estiver presente, a tributação extrafiscal perde sentido porque não terá sequer a possibilidade de fazer cumprir o objetivo constitucional que lhe serviu de motivação e, ao final, de legitimação. Em resumo, “el legislador no establece ese tributo para obtener fondos, sino casi puede decirse que, para dejar de obtenerlos, pues el “fracaso” recaudatorio es síntoma de que el fin al que se aspiraba se ha alcanzado”.³⁸

³⁵ VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Ob. e loc. cit. p. 30; ROZO GUTIÉRREZ, Carolina. *Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano*. Revista de Derecho, n. 1. Quito: UASB-Ecuador: 2003, p. 163. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los beneficios fiscales como instrumentos de desarrollo*. In: MARTÍN DÉGANO, Isidoro et al. (coord.). *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Madrid: Lex Nova, 2005; GONZÁLEZ GARCÍA, EUSEBIO. *Los tributos extrafiscales en el Derecho Español*. In: BANACLOCHE, Carmen et al. (coord.). *Justicia y derecho tributario – libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez*. Madrid: La Ley, 2008.

³⁶ AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Ob. e loc. cit. p. 75; MATEO, Luís. *Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral*. Revista Española de Derecho Financiero, n.º 39. Madrid: Civitas, julio-septiembre, 1983, p. 352; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Los impuestos de ordenamiento económico*. Ob. e loc. cit. p. 18; LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *La determinación de un límite cuantitativo a la imposición indirecta y la extrafiscalidad*. Ob. e loc. cit. p. 30.

³⁷ ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Ob. e loc. cit. p. 77.

³⁸ ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Ob. e loc. cit. p. 23.

5.4. A PROIBIÇÃO DE SANÇÃO

O quarto limite intrínseco à tributação extrafiscal é o de que ela *não pode constituir uma sanção*, i.e., não pode incidir sobre atos considerados ilícitos. Ainda que tal regra resulte logicamente do carácter tributário da tributação extrafiscal devemos ressaltá-la porque, aqui, a linha entre licitude e ilicitude é notavelmente mais ténue.³⁹

O facto de que a tributação extrafiscal possa ser utilizada com o objetivo de desincentivar condutas demonstra que tais condutas não são desejadas⁴⁰ o que, por sua vez, pode aproximá-las da ilicitude. Daí que, para que continue a tratar-se de uma *tributação* extrafiscal – e não de penalidades e sanções -, é imprescindível que, por mais indesejável que seja a conduta, a exação não a proíba, pois, caso isso ocorra, já não teremos uma tributação mas sim uma sanção pelo comportamento ilícito. Deste modo, a tributação extrafiscal não pode dar suporte a normas que prescrevem ou que proíbem um determinado comportamento ao cidadão.

5.5. A EXTRAFISCALIDADE NÃO PODE IMPOSSIBILITAR CONDUTAS

Diretamente vinculado ao limite que acabamos de expor, está o de que a *tributação extrafiscal não pode fazer com que a conduta desincentivada se torne impossível, impraticável*. Ainda que a tributação extrafiscal possa utilizar instrumentos dissuasórios dos mais variados tipos e intensidades, tal dissuasão deve ocorrer “de forma tendencial y no absoluta”,⁴¹ ou seja, tais tributos não podem chegar ao extremo de impedir, na prática (ainda que não em teoria), a execução de determinada atividade. Caso impeça determinado comportamento, a tributação extrafiscal se converteria numa típica penalidade, estabelecendo (indiretamente) uma proibição e, assim, perderia seu carácter tributário.⁴²

Ademais, numa economia social de mercado, o carácter proibitivo da

³⁹ VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Ob. e loc. cit. p. 18; VASQUES, SÉRGIO. *Os Impostos do pecado – o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Ob. e loc. cit. p. 22-23.

⁴⁰ NABAIS, Casalta. *Direito Fiscal*. 9.^a ed. Coimbra: Almedina, 2016, p. 423.

⁴¹ VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Ob. e loc. cit. p. 95.

⁴² ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Ob. e loc. cit. p. 45-47.

tributação extrafiscal seria ilegítimo, pois muitas atividades gravadas por tal tipo de tributo são permitidas pelas Constituições, não se podendo proibir que os particulares as realizem de modo que, nesse caso, o exame de proporcionalidade seguramente revelaria “el bien que se obtendría mediante aquella prohibición sería mucho menor que el perjuicio derivado de la intensa restricción de los Derechos subjetivos”.⁴³ Ora, a ilicitude não pode servir como pressuposto da tributação extrafiscal nem uma sua consequência, pois isso resultaria no caráter exclusivamente sancionador (e não tributário) da medida extrafiscal adotada, com a consequente alteração de todo o seu regramento jurídico.⁴⁴

6. A NECESSIDADE DE JUSTIFICAÇÃO EXPRESSA DO LEGISLADOR E DA SUA COERÊNCIA COM A ESTRUTURA IMPOSITIVA NOS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS

O caráter extrafiscal de um tributo está presente sempre que ele possua uma finalidade primordialmente não arrecadatória.⁴⁵ Contudo, há que se definir como se pode verificar a preponderância da finalidade extrafiscal, ou seja, quais são os elementos determinantes para que se possa dizer, razoavelmente, que a finalidade arrecadatória não está presente ou o está de maneira secundária em determinado imposto. Estando este critério bem definido será possível identificar os tributos verdadeiramente extrafiscais e aplicar-lhes a conformação jurídica pertinente.

Em primeiro lugar, devemos excluir a possibilidade de o caráter extrafiscal de um tributo ser definido pelo destino da receita que gera. Na verdade, a eventual exigência de que a arrecadação do tributo seja afetada a determinado fim para que esse tributo seja considerado extrafiscal põe em

⁴³ VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Ob. e loc. cit. p. 120.

⁴⁴ ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Ob. e loc. cit. p. 14.

⁴⁵ Após refutar a possibilidade de uma pura fiscalidade e de uma pura extrafiscalidade, Alonso González (1995, p. 21), esclarece que “la ubicación más cercana a uno u otro extremo es lo que, en definitiva, permitirá hablar con mayor o menor seguridad de que un tributo sea o no extrafiscal”. VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Ob. e loc. cit. p. 22; GUERVÓS MAÍLLO, María de los Ángeles. *El Impuesto Balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 102; ARAUJO CHAMORRO, María Luísa. *El Impuesto de Actividades que inciden en el Medio Ambiente (IDAIMA)*. Revista Noticias de la Unión Europea, n.º 281, junio. Bilbao: Wolters Kluwer, 2008.

xeque a própria sinceridade do legislador quanto à real extrafiscalidade da exação, uma vez que se estaria a dar demasiada importância aos recursos a ser obtidos.⁴⁶

A simples declaração do legislador também não é suficiente para que um tributo seja considerado extrafiscal. A declaração de que a finalidade primordial ou exclusiva do tributo é a de coadjuvar o alcance de objetivos constitucionais desvinculados da arrecadação de receita não o converte materialmente em extrafiscal.⁴⁷

A ideia, aqui, é muito clara – e correta: considerando que muitos ordenamentos jurídicos concedem aos tributos extrafiscais certos privilégios, que interferem na ponderação entre os princípios tributários e as outras normas jurídicas aplicáveis aos tributos em geral, e que a extrafiscalidade pode facilitar o encaixe de um tributo no âmbito das competências tributárias atribuídas a cada ente estatal, não se pode permitir que uma declaração que não se reflita na materialidade do tributo em questão possa produzir tais efeitos. A declaração *insincera* do legislador não pode autorizar um tratamento diferenciado a tributos (nem dar lugar a uma competência tributária) que não mereceriam tal tratamento (ou não se reconheceria tal competência).

A fim de impedir tal situação, a doutrina sustenta que a extrafiscalidade de um tributo é verificada através do exame da sua estrutura impositiva.⁴⁸ A extrafiscalidade, para efetivamente estar presente e produzir os respectivos efeitos jurídicos, deve plasmar-se na estrutura do tributo extrafiscal. Nesse

⁴⁶ MATEO, Luís. *Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral*. Revista Española de Derecho Financiero, n.º 39. Madrid: Civitas, julio-septiembre, 1983; SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho – Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo*, Vol. I. Ob. e loc. cit. p. 362-363.

⁴⁷ VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Ob. e loc. cit. p. 28; ROZO GUTIÉRREZ, Carolina. *Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano*. Ob. e loc. cit. p. 169.

⁴⁸ VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Ob. e loc. cit. p. 23; GUERVÓS MAÍLLO, María de los Ángeles. *El impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente*. Ob. e loc. cit. p. 103; CASANELLAS CHUECOS, Montserrat. *Reflexiones en torno a la previsible declaración de inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales*. Ob. e loc. cit. p. 30; RÍOS GRANADOS, Gabriela. *La función del tributo en el Estado moderno de derecho*. México: UNAM, maio, 2008, Disponível em <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/13.pdf>; ROZO GUTIÉRREZ, Carolina. *Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano*. Revista Ob e loc. cit. p. 170; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Los impuestos de ordenamiento económico*. Ob. e loc. cit. p. 287; AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Ob. e loc. cit. p. 72.

sentido, todos os elementos fundamentais da imposição (fato gerador, base de cálculo, taxa / alíquota, sujeitos passivos, hipóteses de não incidência, isenções etc.) devem impregnar-se e conformar-se segundo a finalidade extrafiscal.⁴⁹ Se essa finalidade não está refletida em tais elementos, não se poderá falar de um tributo extrafiscal propriamente dito.

Para a doutrina dominante, caso a extrafiscalidade não se reflita na estrutura impositiva, o tributo deverá ser analisado como se fosse fiscal, ou seja, como se a sua finalidade primordial (ou exclusiva) fosse a de obter recursos públicos. Daí que a ponderação entre os princípios tributários, a análise sobre a competência fiscal do ente estatal, em suma, todos os controlos de validade desse tributo deveriam partir da premissa de que se trata de um tributo de índole fiscal, arrecadatória, que não tem – pelo menos primordialmente – qualquer propósito de contribuir para outro objetivo constitucional.

Essa linha teórica é razoável e, principalmente, possui a aptidão de solucionar muitos dos problemas concretos que surgem da *insinceridade* do legislador. Não obstante, entendemos que é momento de dar um passo a frente. As breves linhas anteriores revelam o que provavelmente é, hoje em dia, um dos principais problemas enfrentados pelas democracias representativas: *a crise de legitimidade da representação política*. Atualmente, há um vazio crescente entre a representação política e a sociedade, crescendo o sentimento de ausência de representação material.⁵⁰

Essa crise de legitimidade política observa-se também no âmbito tributário em geral e especificamente no objeto do nosso estudo. Não se controverte sobre o fato de que, no tema da extrafiscalidade, a principal fonte de conflitos reside na já mencionada insinceridade do legislador, i.e., na

⁴⁹ VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Ob. e loc. cit. p. 28; AIZEGA ZUBILLAGA, Juxe Mari. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Ob. e loc. cit. p. 48. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los Beneficios fiscales como Instrumentos de desarrollo*. In: MARTÍN DÉGANO, Isidoro et al. (coord.). *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Madrid: Lex Nova, 2005; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los tributos extrafiscales en el derecho español*. In: BANACLOCHE, Carmen et al. (coord.). *Justicia y derecho tributario – libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez*. Madrid: La Ley, 2008.

⁵⁰ NOGUEIRA, Marco Aurélio. *Representação, crise e mal-estar institucional*. Brasília: Revista Sociedade e Estado. vol. 29 n.º 1, jan./abr. 2014. Consultável em <http://dx.doi.org/10.1590/S0102-69922014000100006>; PITKIN, Hanna Fenichel. *Representação: palavras, instituições e ideias*. São Paulo: Lua Nova, n. 67, 2006, p. 15-47, consultável em <https://www.scielo.br/j/ln/a/pSDrmVSqRqggw7GXhxBjCgG/?format=pdf&lang=pt>

desconexão entre a vontade *declarada* e a vontade *real (implementada)* pelo poder legislativo.⁵¹ Essa desconexão, por sua vez, normalmente é deliberada e tem uma meta muito clara: ao declarar uma vontade que coincide com os interesses da sociedade (e. g., o cumprimento de determinado objetivo constitucional), pretende-se anestesiar essa mesma sociedade acerca da vontade real do legislador (e. g., a simples obtenção de recursos, ou uma carga tributária desmedida).⁵² A declaração serve, assim, como um mero instrumento de persuasão desvinculado da realidade.

O passo a frente é o da construção de uma doutrina que combata *não* apenas as *consequências* da insinceridade, mas a *insinceridade propriamente dita*. Mas, como poderia o Direito combater a insinceridade do legislador do campo da tributação extrafiscal? Em nossa opinião, a solução é tão simples quanto drástica: *deve dar-se máxima efetividade às suas declarações*. cremos que não se combate a insinceridade por meio da reinterpretação das suas consequências. Tratar um tributo declaradamente extrafiscal como se fosse fiscal significa salvar a sua legitimidade – ainda que, eventualmente, isso não seja possível no caso concreto. A insinceridade só pode ser eficaz e diretamente combatida caso todos os atos insinceros sejam julgados ilegítimos, sem possibilidade de qualquer salvação jurídica que preserve, total ou parcialmente, a sua efetividade.

A solução é inegavelmente radical, mas também nos parece juridicamente acertada e politicamente recomendável. Expliquemo-la: a identificação da extrafiscalidade dependeria da justificação utilizada pelo legislador aquando da criação de um tributo ou de determinada medida tributária. Todavia, uma vez identificada essa extrafiscalidade, evidentemente ela não seria suficiente para tornar o tributo materialmente extrafiscal. Essa extrafiscalidade – e aqui coincidimos totalmente com a doutrina e a jurisprudência tradicionais – deve estar refletida estritamente na estrutura do tributo ou da medida tributária que se declara extrafiscal, que deve ser influenciada intensamente, em toda sua amplitude e em todos os seus

⁵¹ MAÍLLO, María de los Ángeles. *El impuesto Balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*. Ob. e loc. cit. p. 102; OLLERO, Gabriel. *Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E. In: Hacienda Pública Española*. Ob. e loc. cit. p. 372.

⁵² LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *La determinación de un límite cuantitativo a la imposición indirecta y la extrafiscalidad*. Ob. e loc. cit. p. 31.

elementos essenciais, pela finalidade não arrecadatória declarada pelo legislador. A conjugação da declaração com a estrutura impositiva revelará (ou não) a *presença* e a *realidade* da finalidade extrafiscal. E havendo uma dissonância entre a finalidade extrafiscal declarada e a estrutura impositiva adotada pelo tributo pretensamente extrafiscal, *o tributo extrafiscal deverá considerar-se ilegítimo. A justificação extrafiscal declarada pelo legislador converte-se, assim, em critério de identificação e de controle de legitimidade dos tributos extrafiscais.*

Resumidamente, o exame que propomos deverá seguir o seguinte caminho: (i) verificação da motivação do legislador; (ii) determinar se aquela motivação se reflete na estrutura impositiva, ou seja, verificar se a estrutura impositiva é coerente com a finalidade extrafiscal declarada pelo legislador; (iii) em caso positivo, qualificar o tributo como extrafiscal; (iv) caso negativo, o tributo extrafiscal é ilegítimo.

A tese acima exige algumas precisões quanto à sua fundamentação e às suas implicações. Ainda que os mais cétricos possam afirmar que se trata de uma solução baseada eminentemente em questões ideológicas, os fundamentos da nossa opinião são absolutamente jurídicos. O efeito vinculante que impomos à declaração do legislador sobre a finalidade extrafiscal perseguida pelo tributo ou medida extrafiscal, resulta da aplicação de normas jurídicas que nos parecem universais, ao menos nos ordenamentos mais desenvolvidos, razão pela qual cremos que nos podemos sustentar no âmbito da teoria geral do Direito, independentemente de um ordenamento jurídico concreto.⁵³

Primeiramente, parece-nos que a própria essência da extrafiscalidade impõe esta vinculação. Nos tributos extrafiscais, *a finalidade extrafiscal é a sua base de legitimação política e jurídica. É a decisão política de utilizar aquele tributo para coadjuvar o alcance de determinado fim constitucional que determina a criação desse tipo de exação.*⁵⁴ E é a importância desse fim constitucional e a aptidão do tributo para contribuir para o seu alcance que

⁵³ Evidentemente, a aplicabilidade da nossa tese dependerá da adoção, ou não, de tais normas gerais pelo ordenamento jurídico que concretamente se esteja analisando.

⁵⁴ AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Ob. e loc. cit. p. 37; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Los impuestos de ordenamiento económico*. Ob. e loc. cit. p. 27.

justificam o consentimento da sociedade (pelos meios democráticos)⁵⁵ para o lançamento de uma nova imposição a que lhe atribuem juridicidade. Logo, a aprovação desse tributo significa que a sociedade consentiu em suportar o tributo por considerá-la necessária ao cumprimento daquela específica finalidade, não de outra.

Desse modo, a finalidade extrafiscal apresentada pelo legislador, como justificativa para a introdução do tributo ou de certa medida extrafiscal, é o que justifica e motiva a própria *aceitação democrática* desse tributo.⁵⁶ Em outras palavras, aquela finalidade apresentada converte-se em *elemento de legitimação constitucional* (o objetivo deve estar na Constituição) e *democrática* (a sociedade aceitou aquele objetivo, não outro) do tributo extrafiscal e, conseqüentemente, não pode ser excluída sem prejuízo dessa própria legitimação. Por isso, se o desvio de finalidade da tributação extrafiscal retira o fundamento de legitimidade do tributo, surge uma consequência natural: a aplicação prática dessa finalidade na conformação do tributo é impositiva e não facultativa.

Devemos fazer uma diferenciação que é fundamental. Quando tratamos da insinceridade do legislador e do conseqüente desvio de finalidade do tributo extrafiscal estamos diante de uma *fraude* política (uma traição dos representantes contra os representados) e, principalmente, jurídica, porque se utiliza o pretexto de uma finalidade legítima para driblar as exigências (jurídicas) que recaem sobre os tributos em geral e que podem ser mitigadas ou ganhar contornos diferentes nos tributos extrafiscais. Uma coisa é discordar de uma medida adotada pelo legislador, o que, ainda que possa ter efeitos políticos, não os tem em termos jurídicos; outra coisa bastante diferente é que o legislador cometa uma fraude jurídica, ou seja, que utilize subterfúgios para circundar as condições e requisitos jurídicos que são impostos pelo ordenamento à adoção de determinada medida tributária. E o desvio de finalidade do tributo extrafiscal, a incompatibilidade entre a suposta finalidade extrafiscal e a materialidade da incidência tributária enquadram-se nesta

⁵⁵ Para um profundo estudo sobre o vínculo entre procedimentos democráticos (especialmente o legislativo) e o consentimento, veja-se FILIPPO, Luciano Gomes. *Consentimento ao Imposto e eficiência tributária*. Ob. e loc. cit. p. 101-104.

⁵⁶ VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do Pecado – o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Ob. e loc. cit. p. 24.

segunda hipótese, que não só deve produzir efeitos políticos, mas também os efeitos jurídicos que acabamos de sustentar, sob pena de violentar o ordenamento jurídico em questão.

Também o *princípio da transparência* joga um papel importante na fundamentação da nossa ideia. A administração pública democrática exige o estímulo à participação do cidadão na gestão pública, com transparência dos atos administrativos praticados, com publicidade das decisões, das opções consideradas e das justificativas necessárias. A atuação administrativa *visível* associa-se à prática do Estado Democrático, promove um ambiente de maior confiança na atuação da Administração Pública e, por isso, leva a uma maior facilidade de adesão do cidadão às medidas adotadas. Essa *credibilidade administrativa* é decisiva.⁵⁷

O raciocínio acima demonstra a importância da transparência do Estado de Direito Democrático. Por outro lado, não nos parece haver dúvidas de que a declaração da finalidade visada por um tributo extrafiscal é uma condição para que essa transparência se materialize nesse caso. Porém, não basta uma transparência formal, porque transparência formal desconectada da realidade não é transparência - é engano. Consequentemente, as exigências resultantes do princípio da transparência impõem que o legislador não apenas exponha a justificção (extrafiscal) de um tributo extrafiscal, como também reflita essa finalidade na estrutura do tributo que ela motivou.

Diretamente ligado à transparência surge nosso terceiro fundamento jurídico: o dever geral de coerência que é imposto ao legislador pelo *princípio da razoabilidade*. A razoabilidade proíbe a norma contraditória em si mesma, ou inapta originalmente para ser aplicada.⁵⁸ Dessa concepção acerca da razoabilidade resulta a obrigação de que o legislador seja coerente com suas próprias declarações, o que em nosso juízo significa exigir que essa relação de coerência se estabeleça entre a finalidade declarada e a finalidade material revelada pelas normas tributárias concretas por ele adotadas.

Os fundamentos demonstram a juridicidade da nossa proposta trazendo

⁵⁷ MEDAUAR, Odete. *Processualização e publicidade dos atos do processo administrativo fiscal*. In: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga (org.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995.

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. *Razoabilidade: definição e aplicação*. In: OSÓRIO, Fábio Medina e SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito administrativo – Estudos em homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

uma consequência lógica, já antecipada em alguma medida, para que se possa controlar o seu respeito por parte do legislador: a imposição de que a finalidade extrafiscal seja expressamente declarada,⁵⁹ seja na exposição de motivos ou em algum dispositivo específico da lei que cria o tributo extrafiscal.⁶⁰ Caso contrário, poderia tornar-se impossível verificar a finalidade que justificou a instituição do tributo extrafiscal⁶¹ e, por consequência, seria impossível utilizá-la como critério de identificação e de controlo de legitimidade daquela tributação, numa ilegítima fraude legislativa⁶². De facto, se não se conhece a finalidade, como se poderia verificar se a materialidade da incidência tributária reflete exatamente aquela finalidade? Não se poderia. Daí a necessidade de se exigir que a finalidade extrafiscal seja estabelecida de maneira expressa.

Sabemos que as ideias aqui expostas podem parecer avançadas. Não obstante, tais ideias estão suportadas por sólidos fundamentos jurídicos e podem contribuir para que inicie uma cruzada que nos parece absolutamente necessária, contra a insinceridade legislativa e a consequente crise de legitimidade da representatividade política que acomete as democracias modernas.

7. CONCLUSÕES

As constituições políticas brasileira e portuguesa atribuem aos impostos finalidades fiscais e extrafiscais, pelo que os tributos podem prosseguir autonomamente fins financeiros, e fins não financeiros.

⁵⁹ RÍOS GRANADOS, Gabriela. *La función del tributo en el estado moderno de derecho*. Ob. e loc. cit. p. 174. Disponível em <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/13.pdf>.

⁶⁰ VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do pecado – o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Ob. e loc. cit. p. 24-73. Neste sentido se pronuncia Ferreiro Lapatza (2005, p. 19) ao afirmar que “las normas jurídicas optimizan su función cuando se insertan en un conjunto estable, abarcable por los ciudadanos a los que va dirigido, y eficaz en su aplicación”. Também, CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional*. Revista Española de Derecho Financiero, n.º 40. Madrid: Civitas, octubre-diciembre, 1983, p. 513, onde o autor se refere à necessidade de clareza das normas jurídicas que integram e constituem os sistemas tributários nacionais.

⁶¹ VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do pecado – o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Ob. e loc. cit. p. 23.

⁶² VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do pecado – o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Ob. e loc. cit. p. 77. Ao abordar o caso dos tributos sobre o álcool, o tabaco e os combustíveis o autor refere que “la intensa anestesia fiscal que acompaña impuestos de este tipo hace que se tenga menos preocupación con elaborar un discurso de legitimación”, desde logo porque “la adopción de cualquier línea argumentativa podría acabar por condicionar la libertad de actuación del legislador, influir en la interpretación de sus construcciones y obstar, así, la maximización de la recaudación”.

A doutrina tem vindo a admitir que a tributação extrafiscal jogue um duplo papel de reequilibrar esta distribuição de custos (ainda que de uma maneira presumida, ante a dificuldade de se verificar com exatidão o montante dos custos privados e sociais) bem como de desincentivar atividades nas quais tal desequilíbrio seja inerente. A doutrina referida identifica vários efeitos extrafiscais do imposto. Para além dos efeitos morais, uma vez que certos tributos podem ser utilizados para o alcance de fins especiais de carácter moral, há efeitos económicos derivados da imposição de sacrifícios, v.g. diminuição do consumo, aumento de custos, ou redistribuição da riqueza.

Existem fundamentos e objetivos da extrafiscalidade capazes de nos revelar limites que designamos de intrínsecos à tributação extrafiscal. Trata-se de limites inerentes ao conteúdo, fundamentos e objetivos da extrafiscalidade. São limites que complementam a própria definição de extrafiscalidade e cuja inexistência seria contraditória aos pressupostos de legitimação da tributação extrafiscal. Nesse sentido, defendemos que a qualificação de um imposto como extrafiscal depende uma série de fatores: (1) o da competência material correlata ao objetivo extrafiscal (2) o da obrigação de que a tributação deve ser feita com referência aos fins declarados, incluindo o dever de proporcionalidade ou adequação da medida extrafiscal com referência ao objetivo que lhe serviu de fundamento (3) o da estruturação da tributação extrafiscal segundo a finalidade extrafiscal a alcançar, refletindo o estímulo ou o desincentivo pretendido (4) o de que a tributação extrafiscal não pode constituir uma sanção.

Finalmente, concluímos que a tributação extrafiscal requer uma justificação expressa e sincera do legislador e uma demonstração da sua coerência com a estrutura impositiva nos tributos extrafiscais, evidenciada na sua estrutura impositiva.

A finalidade extrafiscal deve estar refletida na estrutura do tributo extrafiscal e esta deve ser influenciada, em todos os seus elementos essenciais, pela finalidade não arrecadatória declarada. Havendo uma desconexão entre o objetivo extrafiscal declarado e a estrutura impositiva concreta do tributo (revelando uma insinceridade normativa), todo o tributo hipocritamente extrafiscal deve ser declarado ilegítimo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro e tributário*. 2.^a edição. Rio de Janeiro, Campus, Elsevier. 2013.

AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. 2000.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Los impuestos de ordenamiento económico*. Hacienda Pública Española, n.º 71. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981.

ALEXY, ROXY. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales. 1997.

ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons. 1995.

ARAUJO CHAMORRO, María Luisa. *El Impuesto de actividades que inciden en el Medio Ambiente (IDAIMA)*. Revista Noticias de la Unión Europea, n.º 281, junio. Bilbao: Wolters Kluwer, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Razoabilidade: definição e aplicação*. In: OSÓRIO, Fábio Medina e SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito administrativo – Estudos em homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

BALEERIO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BLANCHET, Luiz Alberto; OLIVEIRA, Edson Luciani de. *Tributação da energia no Brasil: necessidade de uma preocupação constitucional extrafiscal e ambiental*. Sequência (Florianópolis) n.º 68, Jan./Junho 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2013v35n68p159>

BORGES, JOSÉ FERREIRA, *Princípios de Syntelologia compreendendo em geral a teoria do tributo*. Londres: Bingham, 1831, reedição do Banco de Portugal, Coleção de Obras Clássicas do Pensamento Económico Português. Lisboa, 1995.

CASANELLAS CHUECOS, Montserrat. *Reflexiones en torno a la previsible declaración de inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales*. Revista Noticias de la Unión Europea, n.º 308, septiembre. Bilbao: Wolters Kluwer, 2010.

CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. 6.^a edição. Coimbra: Almedina, 2020.

CATARINO, João Ricardo. *Para uma teoria política do tributo*. Cadernos de CTF, n.º 184. 2.^a edição. Lisboa: Ministério das Finanças, 1999.

CATARINO, João Ricardo, Fonseca, Jaime. *Sustentabilidade financeira e orçamental em contexto de crise global numa Europa de moeda única*. Florianópolis: Revista Sequência. Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina, 2013. Vol. 34, n.º 67, 2013, p.21-51.

CATARINO, João Ricardo, *Teoria dos sistemas fiscais*, in CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). *Lições de Fiscalidade Vol. I – Princípios gerais e fiscalidade interna*, 7.ª ed. Coimbra: Almedina, 2020.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional*. *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 40. Madrid: Civitas, octubre-diciembre, 1983.

FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto do contribuinte – a pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Coimbra editora, 2009.

FERRAZ, Diogo. *Los Tributos del mercado financiero: una perspectiva extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2016.

FERRAZ, Diogo. *Fundamentos e limites constitucionais da extrafiscalidade do IOF*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 223. São Paulo, abril, 2014.

FERRAZ, Diogo. *A supremacia do interesse público e o direito tributário*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2012.

FERREIRO LAPATZA, José Juan (dir.). *La justicia tributaria en España*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2005.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho tributario español*. Madrid: Marcial Pons, 1999.

FILIPPO, Luciano Gomes. *Consentimento ao imposto e eficiência tributária*. Curitiba: Juruá, 2012, p. 101/104.

FOLLONI, André, *Isonomia na tributação extrafiscal*. São Paulo: Revista Direito GV, vol.10 n.º 1 Jan./Junho, 2014. <http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322014000100008>

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los beneficios fiscales como instrumentos de desarrollo*. In: MARTÍN DÉGANO, Isidoro et al. (coord.). *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Madrid: Lex Nova, 2005.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los tributos extrafiscales en el derecho español*. In: BANACLOCHE, Carmen et al. (coord.). *Justicia y Derecho Tributario – Libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez*. Madrid: La Ley, 2008.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Madrid: Instituto Editorial Reus. 1958.

GUERVÓS MAÍLLO, María de los Ángeles. *El Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *La determinación de un límite cuantitativo a la imposición indirecta y la extrafiscalidad*. *Nueva Fiscalidad*, n.º 1, Enero-Febrero. Madrid: Dykinson, 2011.

LUKIC Melina de Souza Rocha. *Extrafiscalidade e regulação da economia: as mudanças tributárias nos governos Lula e Dilma*. *Sequência (Florianópolis)* n.º 71, julho/dez. 2015. <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2015v36n71p197>

MATEO, Luís. *Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral*. Revista Española de Derecho Financiero, n.º 39. Madrid: Civitas, julio-septiembre, 1983.

MEDAUAR, Odete. *Processualização e publicidade dos atos do processo administrativo fiscal*. In: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga (org.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995.

NABAIS, Casalta. *Direito fiscal*. 9.ª ed. Coimbra: Almedina, 2016.

NOGUEIRA, Marco Aurélio. *Representação, crise e mal-estar institucional*. Brasília: *Revista Sociedade e Estado*. vol. 29 n.º 1, jan./abr. 2014. Consultável em <http://dx.doi.org/10.1590/S0102-69922014000100006>

OLLERO, Gabriel. *Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E.* Hacienda Pública Española, n.º 96/1985. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1985.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. 5.ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

PIGOU, Arthur Cecil. *A study in public finance*. 2nd edition. London: Macmillan and Co., 1929.

PITKIN, Hanna Fenichel. *Representação: palavras, instituições e ideias*. Lua Nova, n.º 67. São Paulo, 2006.

RÍOS GRANADOS, Gabriela. *La función del tributo en el estado moderno de derecho*. México DF: UNAM – Universidade Autónoma Federal do México. Disponível em <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/13.pdf>

ROZO GUTIÉRREZ, Carolina. *Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano*. Revista de Derecho, n. 1. Quito: UASB-Ecuador, 2003.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho – Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo*, Vol. I. Madrid: IEP, 1975.

SZTAJN, Rachel. *Sistema financeiro – entre estabilidade e risco*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16.º ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do pecado – o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Coimbra: Almedina, 1999.

VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons. 2009.

Data de submissão do artigo: 07/08/2021

Data de aprovação do artigo: 15/12/2021

Edição e propriedade:

Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: upt@upt.pt