

**OS LIMITES DA EXTRAFISCALIDADE EM FACE DAS RELAÇÕES E DO COMÉRCIO
INTERNACIONAL***

THE LIMITS OF EXTRAFISCALITY ON RELATIONS AND INTERNATIONAL TRADE

Daniel Pimenta**

RESUMO: O presente estudo procura traçar um panorama sobre os limites da extrafiscalidade segundo a doutrina nacional, e em qual medida as regras e as forças do comércio internacional exercem limitações à autonomia estatal na imposição de normas tributárias indutoras de caráter extrafiscal.

PALAVRAS-CHAVE: Extrafiscalidade. Limites. Relações Internacionais. Comércio Internacional

ABSTRACT: This study aims to give an overview about the limits of extrafiscality in national doctrine, and to what extent the rules and the forces of international trade exert constraints on state autonomy in the imposition of inducing tax rules with extrafiscal character.

KEYWORDS: Extrafiscality. Limits. International relations. International trade

* Artigo recebido em: 29/03/2016.

Artigo aceito em: 30/06/2016.

** Advogado, professor, de pós graduação das faculdades promove, mestrando em Direito Empresarial pelas Faculdades Milton Campos - FMC, Nova Lima, MG, Brasil, na linha de pesquisa A empresa na Contemporaneidade, com ênfase no projeto de pesquisa A Preservação da Empresa e Poder de Tributar, coordenado pelo prof. Sacha Calmon Navarro Coelho. Integrante dos grupos de pesquisa Direito Empresarial na Contemporaneidade e Direito Tributário – Extrafiscalidade, coordenados pelos professores. Sacha Calmon Navarro Coelho e Valter de Souza Lobato, Faculdades Milton Campos - FMC, Nova Lima, MG, Brasil. **E-mail:** daniel@sgarbimagalhaes.com.br

1. BREVE INTRODUÇÃO

A extrafiscalidade, enquanto fenômeno jurídico pelo qual o Estado lança mão de sua competência tributária para promover valores e objetivos que extrapolam a mera função arrecadatória dos tributos, se configura como um dos meios hodiernos mais utilizados pelos governos para o alcance de políticas públicas de desenvolvimento e redução de desigualdades.

A concessão de isenções, moratórias, tratamentos tributários diferenciados, assim como a imposição de barreiras fiscais para a proteção dos mercados internos ou para a indução de comportamentos desejados pelo Estado, estão na pauta cotidiana de todas as nações que se utilizam de medidas tributárias extrafiscais.

Evidentemente, as ações estatais nesse sentido devem ser norteadas por objetivos constitucionalmente previamente definidos, que funcionam como os limites primários, porém não únicos, para a instituição ou não de uma norma tributária de caráter extrafiscal.

Com efeito, há muitos outros fatores que restringem ou limitam o espectro dessa forma de intervenção do Estado nos domínios econômicos, sociais e políticos, e o presente estudo procura, de forma resumida, apresentar quais seriam os limites da extrafiscalidade segundo a doutrina brasileira contemporânea.

É certo ainda que tais limites definidos na carta constitucional são estipulados de acordo com o interesse e a autonomia de cada nação. Entretanto, apesar da autodeterminação que historicamente fundamenta e legitima as ações do Estado, é sabido também que a interdependência que vigora nas relações internacionais entre os países e blocos econômicos, bem como a dinâmica do comércio internacional e suas regras próprias, exercem peso muito grande na tomada de medidas decisões extrafiscais de um Estado.

Some-se ainda a isso o fato de que, com o desenvolvimento de órgãos de controle e conformação do comércio internacional, cria-se um interessante paradoxo no qual, para a reafirmação da autonomia e liberdade de um Estado, é necessário que este se submeta em alguma medida a normas e até à jurisdição internacional.

A visão constitucionalista tradicional, que afirma a autodeterminação dos interesses do Estado frente às demais nações, ganha novos contornos com o cenário internacional atual, sendo recorrente na doutrina a utilização de termos como *restrição* ou *mitigação* da soberania nacional, frente às novas e complexas relações que ocorrem entre estados, pessoas e instituições de nacionalidades e origens distintas.

Em face da complexidade do tema, este ensaio procura demonstrar, com alguns exemplos práticos e notórios, que esses fatores externos à constituição e aos limites territoriais de uma nação constituem também um limite à extrafiscalidade no Brasil, na medida em que o Estado brasileiro por vezes é forçado a abortar a adoção de medidas tributárias extrafiscais por conta de questões externas e por vezes contrárias aos objetivos constitucionalmente previstos no ordenamento pátrio.

2. EXTRAFISCALIDADE NO ORDENAMENTO NACIONAL

2.1 Definição de Extrafiscalidade adotada no presente estudo

Iniciando as discussões propostas, importante se mostra adotar uma definição de extrafiscalidade em direito tributário que melhor se adapte aos objetivos do presente estudo, posto que a doutrina revela conceitos e definições distintas para os mais diversos fins e extensões, sendo indicado, por conta disso, partir de um pressuposto teórico prévio para que não se chegue a equívocos ou erros de interpretação na análise do tema proposto no presente ensaio.

A extrafiscalidade, como já disposto, se revela em normas jurídico-tributárias que, além do elemento arrecadatário próprio dos tributos – a fiscalidade, que se identifica pela finalidade trivial da obrigação de natureza pecuniária definida no art. 3º do Código Tributário Nacional¹ –, exista também uma finalidade estatal objetivamente distinta, podendo esta finalidade estar ligada a políticas públicas definidas na constituição, sejam elas sociais, econômicas, políticas ou de outra natureza.

Por esse primeiro panorama, já se verifica que no conceito de extrafiscalidade que se pretende adotar no presente estudo estão dispostos três aspectos importantes que merecem ser destacados, quais sejam: a da existência de um objetivo ou finalidade extrafiscal central na norma; a percepção do fenômeno extrafiscal na norma jurídico-tributária, que se subsumi às regras e princípios deste ramo do Direito; e a necessidade de que a norma extrafiscal esteja ligada a um objetivo legítimo previsto na constituição.

Gouvêa², ao discutir a matéria, demonstra que a extrafiscalidade estaria, em maior ou menor grau, disposta em qualquer norma tributária, posto que a arrecadação não se justifica por si só, havendo sempre um objetivo estatal por trás do tributo a legitimar a sua ocorrência. Apesar de concordarmos com o autor, no sentido de que a finalidade e a motivação estão sempre presentes na cobrança de um tributo, entendemos que, para fins de identificação do fenômeno da extrafiscalidade no sentido desejado pelo presente estudo, é necessário que a finalidade adjacente da obrigação tributária seja elemento central do tributo e plenamente identificável, mesmo que não esteja expressa na norma. Sendo assim, a extrafiscalidade, para ser identificada dentro da

¹ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. BRASIL. *Código Tributário Nacional. Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 01 jul. 2015

² GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. 1ª Ed.: Del Rey, Belo Horizonte, 2006
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

norma tributária, deve prevalecer sobre os fins meramente arrecadatórios, conforme preconizado por Carvalho³.

Já em relação ao segundo elemento de distinção, qual seja a percepção da extrafiscalidade na norma jurídico tributária, importante ressaltar o posicionamento de Leão⁴, que recorrendo à lição de Gonzáles⁵ e Moschetti⁶, defende que a norma extrafiscal tributária é, antes de tudo, de índole tributária e por isso analisada sob o prisma do direito tributário, o que contudo, não afasta a necessidade também de observância do ramo do direito ao qual a finalidade extrafiscal está ligada. Assim, se a norma tributária extrafiscal tocar ponto afeto à Intervenção no Domínio Econômico, por exemplo, necessário será observar as disposições da ordem tributária e da ordem Econômica, em uma limitação duplamente qualificada.

Seguindo novamente a lição de Mochetti⁷, entendemos que a extrafiscalidade deve respeitar os limites que se referem aos campos materiais influenciados diretamente pelos tributos extrafiscais. Cite-se, no mesmo sentido, importante trecho da obra do doutrinador Marcus de Freitas Gouvêa:

No Direito Tributário, a extrafiscalidade é matéria essencial, colocada juntamente com a fiscalidade e com as limitações ao poder de tributar. A extrafiscalidade é essencialmente objeto do

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1993.

⁴ LEÃO, Martha Toribio. *Crítérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos* / Martha Toribio Leão. Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2014. São Paulo, 2014. p 42

⁵ GONZÁLES, Luis Manoel Alonso. *Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995

⁶ MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidade contributiva*. Traduzido por Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vasquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

⁷ Ob cit

*Direito Tributário. É, porém, objeto accidental do Direito Econômico.*⁸

Alguns importantes autores, por outro lado, entendem ser possível a existência de normas extrafiscais que não sejam vinculadas aos elementos próprios do sistema tributário, aos quais, contudo, não nos afiliamos para os fins estabelecidos nesse artigo.

Por fim, o terceiro importante elemento estabelecido nas linhas anteriores se refere à necessária acomodação da norma extrafiscal a uma finalidade ou objetivo constitucionalmente definido, não sendo possível estabelecer um tributo com objetivo extrafiscal de fomentar uma política pública, atividade ou comportamento contrário aos desígnios estabelecidos pelo constituinte. Assim, por exemplo, não seria, a nosso ver, possível instituir determinada figura tributária, ou estabelecer tratamento extrafiscal diferenciado, para o benefício de instituições que realizem pesquisas no sentido do uso não pacífico da energia nuclear.

Feitas essas digressões, definimos no presente estudo a extrafiscalidade como o fenômeno jurídico no qual o Estado, por meio da imposição de uma obrigação tributária, procura realizar finalidade constitucional diversa da mera arrecadação para fomento de suas atividades.

2.2 Limitações ao exercício da Extrafiscalidade

Apurada a definição de extrafiscalidade a ser utilizada no presente ensaio, passemos a demonstrar os limites teóricos e práticos para a imposição desse fenômeno no Estado Brasileiro, segundo a doutrina pátria mais abalizada sobre o tema.

A maioria dos doutrinadores aborda os limites da prática extrafiscal com base aos nos dispositivos constitucionais que a fundamentam. Para esses autores, a norma

⁸ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. 1ª Ed.: Del Rey, Belo Horizonte, 2006. P 14

extrafiscal, além da necessária e já citada vinculação aos fundamentos aplicáveis ao Direito Tributário brasileiro, também deverá atender às determinações constitucionais relativas à finalidade pela qual foi aplicada⁹.

Nesse norte, muito válidas para a definição das limitações constitucionais da extrafiscalidade são as digressões promovidas por Godoi¹⁰ sobre o tema. Para o festejado autor, a norma extrafiscal não poderá ser realizada se violar pelo menos um dos limites a seguir.

- Aqueles relacionados aos direitos fundamentais
- Aqueles relacionados a direitos de propriedade
- Aqueles relacionados ao dever de contribuir com os gastos públicos
- Aqueles relacionados à competência tributária material e legislativa
- Aqueles relacionados à capacidade contributiva

A limitação da extrafiscalidade pelos direitos fundamentais impõe o respeito, pelo legislador extrafiscal, aquela série de direitos individuais e sociais dispostos nos primeiros artigos da constituição de 1988. Assim, não seria possível a instituição de uma medida extrafiscal como uma taxa judiciária por demais majorada que limitasse, por exemplo, o acesso das pessoas à Justiça.

Da mesma forma, outro limite à extrafiscalidade, para o autor mineiro, seriam os direitos de propriedade, e nesse ponto não se estaria diante somente dos princípios da vedação ao confisco, mas também aqueles relativos ao exercício dos direitos sobre a propriedade, sendo vedada, portanto, qualquer medida de objetivo extrafiscal que

⁹ Schoueri, ao delimitar os limites das normas tributárias indutoras, estabelece a necessária revisão das limitações constitucionais ao poder de tributar juntamente com os princípios que norteiam a ordem econômica nacional, uma vez que, se a extrafiscalidade se manifesta por meio de uma intervenção do Estado no Domínio Econômico, os pressupostos econômicos definidos na Constituição deverão ser obedecidos. Schoueri, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica* / Luis Eduardo Schoueri. - Rio de Janeiro: Forense, 2005

¹⁰ GODOI, Marciano Seabra. *Extrafiscalidad y sus limites constitucionales*. Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte, Ed. Del Rey, v.1, n.1, p.219-262, 2004
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

limitasse o exercício desse direito, e nesse ponto se incluiria inclusive a vedação ao exercício da livre iniciativa, outrora referido no presente estudo.

No que tange o dever fundamental de pagar impostos, tão celebrenemente festejado por Nabais¹¹, o professor Marciano Seabra Godoi chama atenção para a dimensão material do tributo, demonstrando a impossibilidade de medida tributária extrafiscal em situações em que não houver a representação de riqueza, pois o tributo não pode ser dissociado da fiscalidade e do conceito de tributo, conforme já delineado nos tópicos anteriores.

Sobre os limites relacionados à competência tributária, o professor mineiro repete a lógica de que somente o ente dotado de capacidade tributária pode realizar medidas extrafiscais relativas a tributos de sua competência. Isso impede, por consequência, a realização do famoso brocado “fazer cortesia com o chapéu dos outros”, sob pena de usurpação da competência constitucionalmente definida.

Por fim, ligando a extrafiscalidade à ideia de justiça fiscal, sempre presente no capítulo tributário da carta constitucional brasileira, o professor Godoi repele a existência de medidas com objetivos extrafiscais que, por sua natureza, não contemplem a capacidade contributiva econômica, no que é seguido por grandes expoentes da literatura jurídica, como o professor Schoueri¹², que em sua já clássica obra sobre as normas indutoras tributárias, trata da capacidade contributiva como um norte a ser respeitado na instituição daquelas normas.

¹¹ NABAIS, José Casalta . *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Livraria Almedina, 1988.

¹² Schoueri, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica / Luis Eduardo Schoueri*. - Rio de Janeiro: Forense, 2005

Nabais¹³, por seu turno, sustenta que os limites da extrafiscalidade repousam em princípios gerais de direito tributário e administrativo, tais como a proibição de excesso, a proporcionalidade e a igualdade, bem como devem ser adequados e mais necessários para a realização dos objetivos para os quais foram instituídos do que outras medidas extrafiscais de caráter não tributário, tais como as subvenções.

Assim, segundo a doutrina a prática extrafiscal deverá respeitar, a nível constitucional, os princípios limitadores do poder de tributar, que poderiam inclusive, em alguns casos excepcionais, serem mitigados, mas não desrespeitados.¹⁴ Da mesma forma, tendo em vista que as normas tributárias extrafiscais revelam tentativa de regulação da atividade econômica, os princípios aplicáveis à ordem econômica deverão também ser observados, inclusive a livre iniciativa, a busca pelo pleno emprego, o desenvolvimento do mercado nacional e a redução das desigualdades regionais.

Interessante, nesse ponto, é verificar que tais princípios não tributários se aplicam tanto como mola propulsora da extrafiscalidade, quanto como limitadores de sua aplicação. Com efeito, por vezes uma determinada medida tributária poderá ser utilizada com a finalidade fomentar a melhoria das condições do ambiente de trabalho – caso do Fator acidentário de Prevenção – FAP, instituído pela lei 10.666/2003 – porém não poderá violar a livre iniciativa, punindo o contribuinte pelo risco normal da realização de uma atividade lícita¹⁵.

¹³ NABAIS, José Casalta . *O poder fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Livraria Almedina, 1988.

¹⁴ Caso, por exemplo, da mitigação do princípio da legalidade estrita na instituição de tributos de natureza extrafiscal, que se observou válida no julgamento do RE 343.446/RS, no qual o Supremo Tribunal Federal julgou que os critérios definidores básicas do RAT, que distingue as alíquotas aplicáveis à contribuição ao SAT, poderiam ser criados por meio de Decreto, se a lei estipulasse um mínimo teórico para isso.

¹⁵ Sobre o tema específico da extrafiscalidade no FAP, recomendamos a leitura de outros estudos mais aprofundados por nós produzidos, tais como *FAP: questões polêmicas*, disponível eletronicamente pelo endereço <<http://jus.com.br/artigos/41410/fap-questoes-polemicas>>

À evidência, esse aspecto jurídico normativo de controle das normas tributárias extrafiscais é essencial para enxergar os limites da atuação do Estado. Entretanto, como estamos analisando questões e limitações que a nosso se aproximam muito de outras esferas que ultrapassam o ordenamento constitucional interno, caso, por exemplo, das forças provenientes do comércio internacional, entendemos necessário ampliar o espectro das limitações existentes ao poder extrafiscal, para entender o fenômeno em sua plenitude.

Para tanto, adotaremos a abrangente classificação trazida pelo pesquisador Marcus de Freitas Gouvêa¹⁶, que de forma brilhante reconhece não somente limites jurídicos à instituição da extrafiscalidade, mas também forças econômicas e sociais que exercem papel significativo na tomada de medidas extrafiscais.

A classificação proposta pelo referido autor aponta para a existência de quatro grandes limites à aplicação da extrafiscalidade na contemporaneidade, quais sejam os limites jurídico-principiológicos, os limites jurídico-normativos, os limites lógicos e os limites socioeconômicos.

2.2.1 Limites jurídico-principiológicos

Por limites jurídico principiológicos, o autor sustenta que a extrafiscalidade, enquanto princípio epistemológico da Ciência do Direito e ontológico, da Tributação, deve seguir os princípios que a fundamentam, mais especificamente os princípios informadores do direito tributário e que limitam o poder de tributar, e aqueles que orientam a atividade econômica, social e cultural do Estado, que se deseja valorizar através da medida extrafiscal. Defende o autor:

Com isso, seja qual for o instrumento utilizado pelas ações tributárias (apesar das peculiaridades quanto às regras) não

¹⁶ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. 1ª Ed.: Del Rey, Belo Horizonte, 2006. P
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

poderá desrespeitar os princípios de Direito Tributário, assim como a capacidade contributiva, o princípio da não surpresa, o princípio da legalidade tributária (que não tem a mesma conotação no Direito Econômico) e o princípio do não confisco.

[...]

Em linhas gerais, quanto aos princípios que guardam valores constitucionais não tributários, é lícito dizer que devem ser observados pela tributação extrafiscal, pois esta não pode almejar finalidade vedada pela Carta ou contrária a seus ditames, mesmo que o proibitivo seja implícito.¹⁷

Com razão o autor, pois, a nosso ver, a visão restritiva de Nabais sobre a aplicação dos princípios do Direito tributário à extrafiscalidade não encontra guarida no Direito Brasileiro, à medida que a norma extrafiscal sempre preserva sua natureza tributária, não podendo ser afastada a observância dos caracteres próprios desse ramo do Direito. Da mesma forma, entendemos que a norma extrafiscal deve acompanhar os princípios e diretrizes constitucionais relacionados à finalidade extrafiscal que a fundamenta, não podendo haver norma extrafiscal que vise objetivo não compreendido na constituição.

Importante ainda ressaltar a visão abrangente do autor ao delimitar que, dentre os princípios não tributários a serem seguidos pela norma extrafiscal, devem ser respeitados não somente os princípios da ordem econômica, como disposto por parte da doutrina, mas também todas as diretrizes políticas e sociais que permeiam o objetivo extrafiscal, devendo haver a necessária ponderação de princípios quando

¹⁷ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. 1ª Ed.: Del Rey, Belo Horizonte, 2006. P 254-255

houver dois ou mais princípios que possam, no caso concreto, ser antagônicos ou conflitantes.

2.2.2 Limites jurídico-normativos

Se existem limites principiológicos, consequentemente haverá também limites jurídico-normativos da extrafiscalidade, representados, na visão de Gouvêa, por regras jurídicas que impedem de modo objetivo a aplicação da extrafiscalidade.

Chama atenção o referido autor que, por se tratar de princípio, a extrafiscalidade apenas sofre limitações igualmente principiológicas. Entretanto, os tributos e demais instrumentos de aplicação da extrafiscalidade estão sujeitos aos limites das regras jurídicas. Nesses casos, apesar de uma principiologia adequada, pode haver vedação expressa pelo ordenamento jurídico.

Sendo assim, se houver alguma regra objetiva ou relativa que impeça a adoção da extrafiscalidade em casos específicos, logicamente esse fenômeno não poderá ser realizado pelo ente tributante.

Nesse campo de limites são identificadas quatro situações em que regras jurídicas poderiam impossibilitar a edição de efeitos extrafiscais à norma tributária: a) os limites objetivos relativos, que se verificam quando uma norma proíba a utilização de determinado expediente tributário para realizar um valor específico; b) os limites objetivos absolutos, representados por normas que não proíbam a extrafiscalidade, mas sim a instituição de determinado tributo ou medida tributária; c) os limites subjetivos, que são relacionados a situações em que o ente tributante não detém competência tributária para instituir a medida extrafiscal; e d) os limites normativos formais, que se revelam pela imposição do meio legal adequado para se determinar a medida extrafiscal.

Em todas as situações acima, a extrafiscalidade, ainda que adequada principiologicamente, poderia ser vedada por regras jurídicas, justificando pois a classificação adotada.

2.2.3 Limites lógicos

O prof. Marcus Gouvêa aponta ainda para existência de situações em que, apesar da existência de principiologia e normas que permitam a instituição de medida extrafiscal, essa não se concretiza por razões lógicas, decorrentes da imprestabilidade da medida para a efetivação do objetivo extrafiscal.

Dentre os exemplos citados pelo autor em sua obra, aquele que nos parece mais palatável para demonstrar a existência de um limite lógico é a imprestabilidade da adoção de medidas extrafiscal em tributos indiretos incidentes sobre o consumo, como tentativa de melhorar a distribuição de renda e de riqueza e na repartição do custeio das atividades estatais. Tendo em vista que os referidos tributos afetam somente preços relativos, a prática demonstra que a instituição eventuais medidas extrafiscais não terão o condão de realizar os fins supostamente pretendidos pelo ente tributante.

Para evitar a usurpação de limites lógicos, adverte Gouvêa que *há de se verificar a natureza dos institutos jurídicos, porquanto, por razões lógicas, alguns são capazes de promover determinadas consequências e incapazes de promover outras, variando, assim, os efeitos extrafiscais decorrentes de cada um destes institutos*.¹⁸

Em outras palavras, é necessário que se observem, para a instituição de medidas extrafiscais, critérios de eficácia do instituto a ser adotado, sob pena de não se promover a finalidade adjacente desejada pelo Estado.

¹⁸ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. 1ª Ed.: Del Rey, Belo Horizonte, 2006. P 263

2.2.4 Limites socioeconômicos

Talvez a maior contribuição de Gouvêa ao presente estudo se revele no reconhecimento das forças externas ao direito como limitadoras da atividade extrafiscal do Estado.

De toda a construção histórica trazida nessa parte de sua obra, extrai-se a importante consideração de que *a extrafiscalidade respeita as forças do mercado e reconhece que, excepcionalmente, as ações tributárias podem ficar destituídas de efeito, seja por má elaboração ou por implementação inadequada*¹⁹.

E não somente os agentes e elementos econômicos interfeririam na instituição de medidas extrafiscais. Também medidas social ou politicamente indesejadas podem funcionar como limitador da atividade extrafiscal do Estado.

Sendo assim, arremata o autor, a nosso ver com peculiar brilhantismo, que a extrafiscalidade permitida pelo ordenamento e principiologicamente admitida pode ser inviabilizada pelo mercado e pela realidade social.

Efetivamente, alguns instrumentos tributários extrafiscais, apesar de juridicamente legítimos, tendem a ser repelidos pelos destinatários da norma extrafiscal – agentes econômicos, contribuintes e sociedade –, se se revelarem contrários à realidade social e econômica que se desenha em determinado momento histórico. Não se trata, aqui, de primazia da ordem econômica sobre a jurídica, tese essa que há muito já foi superada pela doutrina e pela jurisprudência. Na verdade, trata-se de reconhecer que estes elementos acabam por interferir tanto na adoção quanto na eficácia de medidas extrafiscais, afinal de contas o Direito não deve ser amorfo e desconhecer os elementos e a realidade que o circunda.

¹⁹ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. 1ª Ed.: Del Rey, Belo Horizonte, 2006. P 263

Utilizando a teoria de Luhmann explicada por Lobato²⁰, os limites acima dispostos seriam identificados como elementos que se encontram no entorno do sistema jurídico, e que são observados de dentro do sistema (hetero-observação) para a construção das normas a partir de suas referências próprias (autopoiese), e que serão destinadas a cumprir a função do sistema. Em outras palavras, o sistema jurídico, fechado enquanto sistema, não se submete ou se confunde com os caracteres dos sistemas econômicos e sociais, mas observa-os através de sua necessária abertura cognitiva, para processar e assimilar internamente essas informações externas e criar condições de cumprir sua função própria, através da geração das normas convenientes e permitidas pelo sistema.

O reconhecimento das forças sociais e econômicas como possíveis interferências da atividade extrafiscal é de relevante importância, pois abre a possibilidade do contínuo desenvolvimento dinâmico da extrafiscalidade enquanto fenômeno jurídico que sempre existirá nos sistemas jurídicos contemporâneos.

Definido então o marco teórico a ser utilizado em relação aos limites à extrafiscalidade, fica bem menos árdua a tarefa de identificar como os elementos do comércio internacional limitam a atividade extrafiscal do Estado Brasileiro, conforme veremos a seguir.

3. RELAÇÕES E COMÉRCIO INTERNACIONAL ENQUANTO LIMITADORES DA ATIVIDADE EXTRAFISCAL

Segundo a teoria constitucionalista tradicional, a soberania nacional é representada pelo princípio da supremacia da constituição, que no entender de SILVA²¹, *é, enfim, a*

²⁰ LOBATO, Valter de Souza. *O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos.* Artigo Disponível em <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/09/Artigo-Misabel-analise-dos-arts-100-e-146-do-CTN-final.pdf>> Acesso em 02 ago.2015

²¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 45
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

lei suprema do Estado, pois é nela que se encontram a própria estruturação deste e a organização de seus órgãos; é nela que se acha, as normas fundamentais de Estado, e só nisso se notara sua superioridade em relação às demais normas jurídicas.

Desse arcabouço teórico retira-se a ideia de soberania definida no inciso I do Art. 1º da CR/88, erigindo-a como fundamento primordial de nossa república.

Com efeito, os entes federados e mesmo o governo federal não são soberanos, pois se limitam ao estabelecido na constituição, que prima assim sobre toda e qualquer outra ordem jurídica. A soberania é fundamento da república e a ela se aplica, pelo menos em tese.

Essa doutrina, que ainda prevalece na quase totalidade dos estudos constitucionalistas, se verifica também em relação às relações internacionais pelos fundamentos definidos no art. 4º da CR/88.²² Com efeito, ao definir a independência nacional em face de outros povos e organizações, bem como a autodeterminação como princípios informadores das relações internacionais estabelecidas na República, o ideário de soberania permanece imaculado, pois ainda que haja a cooperação entre os povos para o desenvolvimento da sociedade, essa se dará dentro dos limites instituídos pelo constituinte.

²² Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

- I - independência nacional;
- II - prevalência dos direitos humanos;
- III - autodeterminação dos povos;
- IV - não-intervenção;
- V - igualdade entre os Estados;
- VI - defesa da paz;
- VII - solução pacífica dos conflitos;
- VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo;
- IX - cooperação entre os povos para o progresso da humanidade;
- X - concessão de asilo político.

Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. DF, em 05. out. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 01.ago.2015.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

Entretanto, no Estudo das relações internacionais, é cada vez mais difundido o fundamento de interdependência entre nações e povos. Na dicção de NYE JR²³, no estudo das relações entre nações, não há como reconhecer uma independência nacional material, mas sempre uma interdependência, que segundo o autor, se revelaria em sua acepção analítica como *as situações nas quais actores ou acontecimentos em diferentes partes de um sistema se afectam mutuamente*.²⁴

E, nesse passo, com razão o autor, pois se a nível interno e formal existe a autodeterminação do Estado frente a outras nações, materialmente, até pelo dinamismo das relações políticas, sociais e principalmente econômicas, instauram-se a todo tempo situações de interdependência em diversos graus e formatos, conforme bem delimita o autor em sua obra.

Partindo, pois, desses pressupostos de cooperação entre os povos e interdependência, que não chega a anular os conceitos de soberania definidos pelo constituinte, resta claro que elementos externos ao ordenamento jurídico constitucional interno poderão influenciar, limitando ou desafiando, a realização de medidas tributária extrafiscais por parte do Estado.

Definida essa influência externa, que se opera no sistema jurídico brasileiro da mesma forma que aquela representada quando dispusemos sobre os limites socioeconômicos da extrafiscalidade, cabe agora identificar algumas formas de atuações de indivíduos e instituições estrangeiras, e definir a que espécies de limites à aplicação da extrafiscalidade elas estariam inseridas.

3.1 Acordos firmados pelo Brasil

²³NYE, Joseph S. Jr. *Compreender os conflitos internacionais. Uma introdução à Teoria e à História*. 1ª ed. Traduzido por Tiago Araújo. Portugal: Gradiva, 2012

²⁴ NYE, Joseph S. Jr. *Compreender os conflitos internacionais. Uma introdução à Teoria e à História*. 1ª ed. Traduzido por Tiago Araújo. Portugal: Gradiva, 2012, p. 223

Em relação aos acordos internacionais firmados pelo Brasil, e para esse estudo igualaremos as acepções de acordos e tratados, resta clara a possibilidade de identificação dos mesmos dentro de três dos grupos limites à extrafiscalidade definidos anteriormente.

Nesse sentido, em se tratando de normas positivas recepcionadas pelo ordenamento jurídico brasileiro, resta claro que os Acordos internacionais poderão constituir limite jurídico normativo à aplicação de medidas extrafiscais.

Ora, se o disposto nos acordos impedir a adoção de medidas extrafiscais, seja para conformar as relações de trabalho e mercado entre os países, evidentemente estaremos diante de um limite jurídico normativo à extrafiscalidade estatal brasileira. Os acordos para evitar a bitributação são os maiores expoentes dessa limitação, pois se configuram como normas e regras impedem que os atores instituem barreiras a circulação de produtos, pessoas e serviços por meio de determinados tributos.

Da mesma forma, há ainda casos em que os acordos internacionais podem funcionar como limites principiológicos à extrafiscalidade, quando se reverterem da qualidade de emendas constitucionais ou adicionarem direitos e garantias fundamentais ao ordenamento, conforme definem os parágrafos 2º e 3º do art. 5º da CR²⁵. Com efeito, quando se tratar de acordos e convenções internacionais sobre direitos humanos aprovados segundo a forma definida pelo constituinte, bem com acordos que definam

²⁵ Art. 5º

[...]

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Atos aprovados na forma deste parágrafo)

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. DF, em 05. out. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 01.ago.2015.

direitos e garantias fundamentais, estes poderão passar a figurar dentro do sistema de limites principiológicos à extrafiscalidade, podendo serem colocados frente a frente com a extrafiscalidade enquanto princípio epistemológico da Ciência do Direito.

Obviamente, em se tratando de norma positiva incluída no arcabouço do ordenamento constitucional, os acordos firmados pelo Brasil e convalidados segundo o sistema aplicável poderão funcionar como limites à atuação extrafiscal do ente tributante.

3.2 Jurisdição internacional

Da mesma forma que ocorre em relação aos tratados internacionais, nos casos em que o Brasil, por meio de acordos prévios que sigam as formalidades definidas pela constituição, concordar em se submeter à jurisdição internacional, poderão essas decisões de instituições internacionais ser aplicadas de modo a limitar as ações extrafiscais do Estado tributante.

Tal conclusão é facilmente percebida pelo reconhecimento do Estado Brasileiro quanto à eficácia e validade das decisões proferidas em sede dos tribunais internacionais e sistemas de resolução de conflitos aos quais está associada, tais como a OMC.

Nesse caso, ainda que não seja uma norma geral positiva propriamente dita, a jurisdição internacional pode representar norma judicial, nos termos utilizados por Derzi²⁶ em sua obra de cátedra, e, além disso, define sempre mandamento específico ao qual o Brasil, ainda que soberano em suas decisões, deve se submeter para não sofrer sanções decorrentes da interdependência já citada no presente estudo. A legitimidade da jurisdição internacional está amplamente ligada a esses conceitos, resta assim claro que a jurisdição internacional também poderá, a nosso ver, configurar limitação jurídico normativo à extrafiscalidade.

²⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitadores constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009

3.3 Forças sociais e econômicas externas

Como já disposto, reconhecemos no presente estudo o poder limitador das forças sociais e econômicas que ficam no entorno do sistema jurídico. Dentro desse plano, evidentemente se encontram as pressões externas ao sistema jurídico brasileiro, realizadas por atores, instituições e realidades internacionais.

No comércio internacional isso consegue ser verificado de forma até mais fácil do que internamente, pois as pressões exercidas por companhias, organizações e nações detentoras de mercados dos quais o Brasil depende invariavelmente levam o Estado a adotar posturas mais ou menos rígidas em relação à entrada e saída de recursos, bens e serviços. Com isso, vergasta-se evidente restrição ao poder soberano do Estado de realizar determinadas medidas tributárias extrafiscais, ainda que haja arcabouço principiológico e normativo bastantes para a sua instituição. O mesmo ocorre em relação a embargos econômicos impostos por organizações e países a parceiros comerciais do Estado Brasileiro. Apesar de o Brasil possivelmente não se submeter, ainda que indiretamente, aos termos desses embargos, é claro que a interdependência complexa existente entre as nações demanda cautela do Estado no estabelecimento de medidas tributárias extrafiscais que se relacionem com o objeto dos embargos realizados. Em um mundo cujas distâncias políticas, culturais e econômicas são cada vez menores, o reconhecimento desses diferentes cenários, ainda que não seja um limitador jurídico da atuação do Estado interventor extrafiscal, constitui uma necessária cautela que por vezes faz o Brasil abortar determinada política tributária extrafiscal.

Como já disposto, não se trata de reconhecer uma suposta primazia da leis da economia sobre o Direito, enquanto sistema, mas sim o reconhecimento de que essas informações que a todo tempo se encontram no seu entorno são necessariamente trabalhadas e assimiladas dentro do sistema (abertura cognitiva), que diante de juízos

de conveniência e oportunidade, pode ou não instituir determinados instrumentos tributários de natureza extrafiscal.

4. CONCLUSÕES

Ante todo o exposto, conclui-se, a partir das discussões propostas no presente artigo, que:

- a) A extrafiscalidade, enquanto fenômeno jurídico no qual o Estado, por meio da imposição de uma obrigação tributária, procura realizar finalidade constitucional diversa da mera arrecadação para fomento de suas atividades, sofre limitações enquanto princípio epistemológico da Ciência do Direito, e ontológico, da Tributação;
- b) As normas tributárias extrafiscais, por sua natureza, são fundamentadas pelos princípios informadores do Direito Tributário, devendo por conta disso seguirem as limitações constitucionais impostas ao poder de tributar. Devem ainda, enquanto objeto de realização de valor constitucionalmente permitido, se conformar com os princípios e regras aplicáveis aos valores constitucionais a que se pretende realizar. Assim, deverão, em cada caso, se conformar também com as diretrizes da ordem econômica, social e política à qual serão dirigidas.
- c) Dentre os limites de aplicação à extrafiscalidade, adota-se a classificação demonstrada por Gouvêa²⁷, segundo o qual se destacam limites jurídico-principiológicos, os limites jurídico-normativos, os limites lógicos e os limites socioeconômicos.
- d) No estudo das relações internacionais, verifica-se que os atos externos ao ordenamento jurídico nacional podem, se não limitar a atividade extrafiscal, influenciar na sua realização pelo Estado.

²⁷ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. 1ª Ed.: Del Rey, Belo Horizonte, 2006.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

- e) Em relação aos acordos internacionais firmados pelo Brasil e aprovados segundo as formalidades constitucionalmente previstas, verifica-se que os mesmos podem configurar limites jurídico-principiológicos, quando se tratarem de normas que proclamam direitos fundamentais e direitos humanos no ordenamento, ou limites jurídico-normativos, quando impuserem regras de caráter infraconstitucional ou não principiológico;
- f) Em relação à jurisdição internacional reconhecida pelo Estado brasileiro, poderá a mesma figurar como limite jurídico normativo à aplicação da extrafiscalidade;
- g) Em relação às demais forças econômicas, políticas e sociais estrangeiras, entre elas acordos internacionais não firmados pelo Brasil, embargos econômicos ou até mesmo pressões realizadas por companhias, organizações ou atores internacionais, constata-se que poderão se configurar como limites socioeconômicos, que apesar de não interferirem diretamente no sistema jurídico fechado, são assimiladas e trabalhadas pelo sistema jurídico, que a partir de seu juízo de conveniência e oportunidade adota ou aborta a realização de uma medida tributária de caráter extrafiscal.

5. REFERÊNCIAS

BRASIL. *Código Tributário Nacional. Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 01 jul. 2015

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. DF, em 05. out. 1988. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 01. ago.2015.

CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1993.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitadores constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009

GODOI, Marciano Seabra. *Extrafiscalidad y sus limites constitucionales*. Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte, Ed. Del Rei, v.1, n.1, p.219-262, 2004

GONZÁLES, Luis Manoel Alonso. *Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*: Del Rey, Belo Horizonte, 2006

LEÃO, Martha Toribio. *Crêterios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos / Martha Toribio Leão*. Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2014. São Paulo, 2014. p 42

LOBATO, Valter de Souza. *O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos*. Artigo Disponível em < <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2012/09/Artigo-Misabel-analise-dos-arts-100-e-146-do-CTN-final.pdf>> Acesso em 02 ago.2015

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Traduzido por Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vasquez. Madrid: Instituto de Estudos Fiscales, 1980.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Livraria Almedina, 1988.

NYE JR, Joseph S. *Compreender os conflitos internacionais*. Uma introdução à Teoria e à História. 1ª ed. Traduzido por Tiago Araújo. Coimbra: Gradiva, 2012

PIMENTA, D. M. *FAP: questões polêmicas*. Artigo disponível eletronicamente pelo endereço <<http://jus.com.br/artigos/41410/fap-questoes-polemicas>> Acesso em 31 jul. 2015

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19ª ed. Sao Paulo: Malheiros, 2001. p 45

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica / Luis Eduardo Schoueri*. - Rio de Janeiro: Forense, 2005